

**Essays zum Tax Controlling in deutschen Unternehmen:
systematische Literaturanalyse, qualitative Experteninterviews und
quantitative Online-Umfrage**

DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades

Doctor rerum politicarum (Dr. rer. pol.)

Technische Universität Dortmund

Fakultät Wirtschaftswissenschaften

vorgelegt von

Jana Liesenhoff, M. Sc.

Dortmund

2024

Promotionskommission:

Prof. Dr. Andreas Hoffjan

Akad. Dir. Dr. André Jungen

Prof. Dr. Max Pflitsch

Veröffentlichung als kumulative Dissertation
in der Fakultät Wirtschaftswissenschaften
der Technischen Universität Dortmund

Tag der Disputation: 12.02.2025

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Tabellenverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis.....	VII
A Einleitung.....	1
1 Motivation.....	1
2 Übergeordnete Forschungsfragen.....	4
3 Begriffseinordnung.....	5
4 Theoretische Einbettung	9
4.1 Prinzipal-Agenten-Theorie	9
4.2 Transaktionskostenansatz	11
5 Aufbau der Dissertation und allgemeine Hinweise zu den Beiträgen	13
B Steuern steuern – ein literaturbasierter Vorschlag für Instrumente in einem ganzheitlichen Tax Controlling-System	18
1 Problemaufriss	18
2 Entwicklung des Tax Controllings über drei Jahrzehnte.....	21
2.1 Drei Entwicklungsstufen.....	21
2.1.1 Stufe I ab 1988: Verständnis als Steuerplanung	21
2.1.2 Stufe II ab 2003: Verständnis als mehrteiliges Konzept.....	22
2.1.3 Stufe III ab 2010: Verständnis als vierteiliges Gesamtsystem.....	23
2.2 Tabellarische Gesamtübersicht	25
3 Aufteilung des Tax Controllings in vier Teilbereiche	26
3.1 Tax Planning.....	26
3.2 Tax Compliance	27
3.3 Tax Risk Management.....	27
3.4 Tax Reporting	28

4	Vorschlag von Instrumenten für das Tax Controlling.....	29
4.1	Tax Planning.....	29
4.1.1	Planungsrechnungen im Allgemeinen	29
4.1.2	Steuerbelastungsvergleich.....	30
4.1.3	Verrechnungspreisfestlegung.....	31
4.2	Tax Compliance.....	32
4.2.1	Tax Compliance-Programm.....	32
4.2.2	Interne Steuerrichtlinie.....	33
4.2.3	Fraud-Indikator	34
4.3	Tax Risk Management.....	35
4.3.1	Risikofrühwarnsystem	35
4.3.2	Risiko-Kontroll-Matrix	37
4.3.3	SWOT-Analyse.....	38
4.4	Tax Reporting	39
4.4.1	Informationsbedarfsanalyse	39
4.4.2	Kennzahlen(systeme).....	40
4.4.3	Integriertes Reporting	42
5	Abschließende Bemerkungen.....	43
C	Experteninterviews zur Ausgestaltung eines Steuercontrolling-Systems in deutschen Unternehmen.....	45
1	Einleitung	45
2	Stand der Forschung.....	47
3	Theoretische Grundlagen des Steuercontrollings.....	48
3.1	Begriff des Steuercontrollings	49
3.2	Elemente des Steuercontrollings	49
3.2.1	Ziele	49
3.2.2	Aufgaben.....	50
3.2.3	Instrumente	51
3.2.4	Organisation.....	51
4	Forschungsfragen und Methodik.....	53
4.1	Forschungsfragen.....	53
4.2	Methodik.....	54

5	Wesentliche Ergebnisse der Experteninterviews.....	56
5.1	Forschungsfrage 1: Zum Verständnis von Steuercontrolling	56
5.1.1	Stellenwert vom Steuercontrolling.....	56
5.1.2	Teilbereiche eines Steuercontrollings	58
5.1.3	Relevante Phasen des Steuercontrollings.....	60
5.2	Forschungsfrage 2: Zum Nutzen eines Steuercontrollings.....	61
5.2.1	Vorteile eines Steuercontrollings	61
5.2.2	Bedarf zur Einrichtung eines Steuercontrolling-Systems	62
5.3	Forschungsfrage 3: Zu den Elementen eines Steuercontrolling-Systems... 63	
5.3.1	Ziele eines Steuercontrollings	63
5.3.2	Aufgaben eines Steuercontrollings	64
5.3.3	Instrumente eines Steuercontrollings	65
5.3.4	Organisation eines Steuercontrollings.....	67
5.4	Forschungsfrage 4: Zur Umsetzung eines Steuercontrollings	68
5.4.1	Möglichkeiten der Umsetzung	68
5.4.2	IT-Unterstützung bei der Umsetzung.....	69
5.5	Forschungsfrage 5: Zur Weiterentwicklung eines Steuercontrollings.....	70
6	Schlussbetrachtung	72
D	Status Quo des Steuercontrollings in Deutschland – eine quantitative Studie	
	zum Stand und Nutzen eines Steuercontrollings in deutschen Unternehmen..	77
1	Problemaufriss	77
2	Stand der Forschung und theoretische Grundlagen.....	79
3	Forschungsfragen.....	84
4	Empirische Studie.....	85
4.1	Methodik.....	85
4.2	Grundgesamtheit und Nettostichprobe	87
4.3	Aufbau des Fragebogens.....	88
5	Ergebnisse.....	90
5.1	Zum Verständnis und zur Verbreitung eines Steuercontrollings.....	90
5.2	Zu den subjektiven Bestimmungsgründen eines Steuercontrollings	93

5.3	Zur Ausgestaltung eines Steuercontrollings	95
5.3.1	Ziele	95
5.3.2	Aufgaben.....	96
5.3.3	Instrumente	97
5.3.4	Organisation.....	98
5.3.5	Umsetzung	99
5.3.6	Teilbereiche.....	100
5.4	Zum kombinierten Vorliegen von Bestandteilen eines Steuercontrollings	101
5.4.1	Ziele	101
5.4.2	Aufgaben.....	103
5.4.3	Instrumente	104
6	Abschließende Bemerkungen.....	106
E	Schlussbetrachtung.....	109
1	Zusammenfassung der Ergebnisse	109
1.1	Forschungsfrage I: Ermittlung des aktuellen Forschungsstands zum Thema Tax Controlling	110
1.2	Forschungsfrage II und III: Empirische Analyse des Verständnisses, der Ausgestaltungsmerkmale, des Status Quo und der subjektiven Bestimmungsgründe eines Tax Controlling-Systems in der Praxis	111
1.3	Ergebnisübersicht	113
2	Ableitung einer Tax Controlling-Konzeption	115
2.1	Ziele.....	115
2.2	Aufgaben	117
2.3	Instrumente	119
2.4	Organisation.....	121
2.5	Zusammenfassende Darstellung.....	122
3	Ableitung von Handlungsempfehlungen für die Praxis	124
4	Limitationen	126
5	Forschungsausblick	128
	Literaturverzeichnis.....	XI
	Rechtsquellenverzeichnis	XXVII

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht Interviewpartner	55
Tabelle 2: Ergebnisse der Literaturanalyse.....	80
Tabelle 3: Elemente eines Steuercontrollings in der Literatur und einer qualitativen Studie	84
Tabelle 4: Stichprobencharakteristika	88

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht Fachbeitrag I	14
Abbildung 2: Übersicht Fachbeitrag II.....	15
Abbildung 3: Übersicht Fachbeitrag III	15
Abbildung 4: Zusammenfassung der drei Fachbeiträge	16
Abbildung 5: Schematischer Aufbau der Dissertation	17
Abbildung 6: Tabellarische Gesamtübersicht	25
Abbildung 7: Beispielhafter Ausschnitt eines Tax Compliance-Programms.....	33
Abbildung 8: Ausschnitt einer internen Steuerrichtlinie zur Umsatzsteuer	34
Abbildung 9: Beispielhafte Ausgestaltung eines Risikofrühwarnsystems	37
Abbildung 10: Beispielhafter Aufbau einer Risiko-Kontroll-Matrix	37
Abbildung 11: Expertensicht zu Elementen und Umsetzung eines Steuercontrolling- Systems	74
Abbildung 12: Aufbau des Fragebogens	90
Abbildung 13: Vorhandensein eines Steuercontrollings	92
Abbildung 14: Relevanz der Thematik Steuercontrolling.....	93
Abbildung 15: Ziele eines Steuercontrollings	96
Abbildung 16: Aufgaben eines Steuercontrollings.....	97
Abbildung 17: Instrumente eines Steuercontrollings	98
Abbildung 18: Organisatorische Einbindung des Steuercontrollings	98
Abbildung 19: Teilbereiche eines Steuercontrollings	100
Abbildung 20: Konfigurationen für die Ziele eines Steuercontrollings	102
Abbildung 21: Konfigurationen für die Aufgaben eines Steuercontrollings.....	103
Abbildung 22: Konfigurationen für die Instrumente eines Steuercontrollings	104
Abbildung 23: Elemente eines Steuercontrolling-Systems	107
Abbildung 24: Ergebnisübersicht	114
Abbildung 25: Übersicht über die Instrumente des Tax Controllings.....	119
Abbildung 26: Zusammenfassende Darstellung einer Tax Controlling-Konzeption	123

Abkürzungsverzeichnis

€	Euro
§	Paragraf
%	Prozent
&	und
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
Akad. Dir.	Akademischer Direktor
AO	Abgabenordnung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CMS	Compliance Management-System
con	consistency
cov	coverage
COVID-19	coronavirus disease 2019
DAX	Deutscher Aktienindex
Dr.	Doktor
E	Experte
EAT	Earnings After Taxes
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes

EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
ESBOSKOP	Empirische Untersuchung von Stand und Bedarf im Bereich des operativen Steuercontrollings von KMU sowie Entwicklung eines Optimierungsansatzes zu dessen Unterstützung
ESG	Environmental, Social and Governance
etc.	et cetera
ETR	Effective Tax Rate
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
f.	folgend(e)
FF	Forschungsfrage(n)
fs/QCA	fuzzy set / Qualitative Comparative Analysis
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standards
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIRC	International Integrated Reporting Council
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive

insbes.	insbesondere
i.R.d.	im Rahmen der
IR-F	International Reporting Framework
i.S.v.	im Sinne von
IT	Information Technology
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KPI	Key Performance Indicators
M-DAX	Midcap-DAX
Mio.	Millionen
M. Sc.	Master of Science
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
No.	Number
Nr.	Nummer
o.Ä.	oder Ähnliche(s)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	page
pp.	pages
PRI	Proportional Reduction in Inconsistency
Prof.	Professor
PS	Prüfungsstandard
QCA	Qualitative Comparative Analysis
R	Reliabilität
rd.	rund
rer. pol.	rerum politicarum
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RMS	Risikomanagementsystem

Rn.	Randnummer(n)
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
SAP	Systemanalyse Programmentwicklung
SC	Steuercontrolling
SE	Societas Europaea
sog.	sogenannte
Sp.	Spalte(n)
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
Tz.	Textziffer(n)
u.a.	unter anderem / und andere
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
v.	von
vgl.	vergleich(e)
Vol.	Volume
VP	Verrechnungspreis(e)
z.B.	zum Beispiel

Hinweise:

- (1) Die in dieser Doktorarbeit gewählte männliche Form bezieht sich immer zugleich auf weibliche, männliche und diverse Personen. Es wird ausschließlich zum Zweck der besseren Lesbarkeit auf die geschlechtsspezifische Schreibweise verzichtet. Alle personenbezogenen Bezeichnungen dieser Doktorarbeit sind somit geschlechtsneutral zu verstehen.
- (2) Abdruck der im Rahmen der Dissertation verwendeten Fachbeiträge mit freundlicher Genehmigung des Verlags Dr. Otto Schmidt, Köln und des NWB Verlags, Herne.

A Einleitung

„Die Entwicklung eines ganzheitlichen, eines vernetzten Steuer-Controlling stellt eine Herausforderung sowohl für die betriebliche bzw. Konzern-Praxis als auch für wissenschaftlich Tätige dar.“¹

Das Zitat von *Haeseler* aus dem Jahr 2010 verdeutlicht den vorhandenen Forschungsbedarf in Bezug auf das Thema „Tax Controlling“², denn auch noch 12 Jahre später stellt *Egner* fest: „Ein Steuercontrolling ist in der betrieblichen Praxis nicht regelmäßig vorzufinden“³. Diese Dissertation zielt darauf ab, die bestehenden Forschungslücken zu verringern und den Unternehmen den Schritt zur Implementierung eines Tax Controlling-Systems zu vereinfachen.

1 Motivation

Steuern und Abgaben stellen einen erheblichen Kostenfaktor für Unternehmen dar. Zu den Belastungen zählen nicht nur die zu zahlenden Steuern, sondern auch die Kosten, welche im Rahmen der Maßnahmen zur Reduktion bzw. Steuerung der Höhe der Steuerzahlungen entstehen. Hinzukommen die in- und externen Rahmenbedingungen der Unternehmen, welche sich – insbesondere aufgrund der Internationalisierung und Digitalisierung – in einem permanenten Wandel befinden, welcher immer rascher voranschreitet.⁴ Die Unternehmen müssen neben den zahlreichen nationalen Vorschriften auch die internationalen Regelungen verschiedener Länder im Blick behalten. Dadurch werden die jeweiligen steuerlichen Sachverhalte innerhalb des Unternehmens komplexer und deutlich schwieriger zu managen.⁵ Neben den bereits vorhandenen umfassenden steuerlichen Regelungen kommen zudem immer wieder neue Herausforderungen auf die Unternehmen zu, wie z.B. Aspekte der Nachhaltigkeit und die damit verbundene Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die steuerlichen Forderungen und Pflichten der Unternehmen unterliegen einer starken Dynamik, welche im Laufe der Zeit immer weiter zunehmen wird. Somit müssen sich die Unternehmen vermehrt mit dem Thema Steuern auseinandersetzen,

¹ *Haeseler* (2010), S. 401.

² In der nachfolgenden Dissertation werden die Begriffe „Tax Controlling“ und „Steuercontrolling“ gleichbedeutend verwendet.

³ *Egner* (2022) S. 347.

⁴ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2; *Vitale/Loose* (2014), S. 2903; *Stefaner/Pumpler* (2021), S. 573 f.

⁵ Vgl. *Freidank/Sassen* (2013), S. 91 f.; *Egner* (2022), S. 351-353.

um die Werthaltigkeit des Unternehmens langfristig zu sichern und im internationalen Wettbewerb mitzuhalten.⁶

„Tax-Controlling stellt aktuell eine gewaltige Herausforderung für Unternehmen und deren Mitarbeiter dar. Im Spannungsfeld einerseits durch (legale) Steuergestaltung Abgaben als Kostenfaktor zu minimieren und andererseits durch diese Steuergestaltung Reputationsrisiken einzugehen, haben sich Unternehmen zu positionieren und einen passenden Tax-Controlling-Ansatz zu finden.“⁷

In vielen Unternehmen ist die Steuerfunktion in die Organisationsstruktur des Unternehmens nicht ausreichend integriert. In der Regel erfolgt der Einbezug der Steuerabteilung nur bei Sachverhalten, bei denen eine steuerliche Problematik bereits identifiziert wurde oder bei Entscheidungen, welche für die Unternehmensleitung von hoher Relevanz sind. Dies führt dazu, dass die Steuerfunktion in vielen Fällen keinen Einfluss auf – potenziell – steuerlich relevante Sachverhalte nehmen kann.⁸ Dies, in Kombination mit der eingangs beschriebenen Problematik des komplexen steuerlichen Umfelds eines Unternehmens, führt in vielen Fällen dazu, dass die Unternehmen mit erheblichen Risiken – u.a. solche, welche die Liquidität oder die Reputation des Unternehmens betreffen – konfrontiert werden. Daher ist es von enormer Relevanz, dass sich Unternehmen vermehrt mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten, der Nutzung bzw. Vermeidung von steuerlichen Chancen und Risiken und damit einhergehend auch mit der Optimierung von Prozessen und Strukturen innerhalb des Unternehmens beschäftigen. Um die steuerlichen Herausforderungen eines Unternehmens zu meistern, kann u.a. die Implementierung eines Tax Controlling-Systems unterstützen.⁹

Insgesamt gibt es verschiedene Gründe, weshalb Unternehmen ein Tax Controlling innerhalb der Unternehmensstruktur implementieren sollten. Die notwendige intensivere Beschäftigung mit der Thematik Steuern darf sich nicht nur auf die inhaltliche Ebene beschränken, sondern muss vor allem den Aufbau, die Kontrolle und die Optimierung von Prozessen, Strukturen und Abläufen beinhalten. Ein Tax Controlling setzt bereits am Anfang eines steuerlichen Prozesses an – nämlich bei der Informationsbeschaffung –, um für das weitere Vorgehen die notwendigen Angaben zu liefern. Ohne eine Abstimmung der Prozesse mit den aktuellen Entwicklungen können neue und veränderte Informationen

⁶ Vgl. Kockrow/Nowak (2024), S. 351.

⁷ Stefaner/Pumpler (2021), S. 603.

⁸ Vgl. Spengel/Matenaer (2011), S. 802.

⁹ Vgl. Leissing/Zöchling (2012), S. 1.

nicht berücksichtigt werden und wichtige Informationen können verloren gehen.¹⁰ Somit „[...] wird mit dem Steuercontrolling ein Instrument geschaffen, das zur angemessenen Berücksichtigung der Steuern im betrieblichen Entscheidungsprozeß beiträgt. In diesem Sinne wird die Entwicklung eines Steuercontrollings als sinnvolle Innovation verstanden.“¹¹

Allerdings wurde das Steuern von Steuern in Unternehmen mithilfe eines Tax Controllings in der Forschung und auch in der Praxis lange Zeit vernachlässigt. Erstmals im Jahr 1988 taucht der Begriff „Steuercontrolling“ in der deutschsprachigen Literatur auf. In seinem Beitrag stellte *Schlager* bereits fest, dass die steuerliche Umwelt von Unternehmen durch enorme Komplexität und eine wachsende Änderungsgeschwindigkeit gekennzeichnet ist und mithilfe eines Steuercontrollings ein „umfassender Problemlösungsrahmen geschaffen werden kann.“¹² Die Beiträge, welche man zum Thema Tax Controlling findet, sind größtenteils theoretischer Natur. Insgesamt konnten im Rahmen einer Literaturanalyse über 40 Beiträge im deutschsprachigen Raum identifiziert werden.¹³ Die eher geringe Anzahl an vorhandener Literatur führt dazu, dass der – insbesondere für Unternehmen relevante – Themenbereich „Tax Controlling“ bislang noch nicht ausreichend erforscht wurde. So stellte auch *Haeseler* im Jahr 2010 fest, „dass man auch heute noch von einer wissenschaftlichen Durchdringung des gegenständlichen Schnittstellenbereiches noch meilenweit entfernt ist.“¹⁴

Hieran knüpft die vorliegende Dissertation an, die den Themenbereich „Tax Controlling“ umfassend empirisch untersucht. Ziel dieser kumulativen Dissertation ist die explorative Erschließung des Themenbereichs. Diese umfasst neben der Ermittlung des Verständnisses und der Verbreitung entsprechender Systeme die Erfassung des Status Quo eines Tax Controllings – insbesondere in Bezug auf die Ausgestaltung und Umsetzung. Zusätzlich erfolgt die Erarbeitung einer Tax Controlling-Konzeption und die Herleitung von Handlungsempfehlungen für die Wissenschaft und die Praxis.

¹⁰ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2 f.; *Schlager* (2012), S. 347.

¹¹ *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1150.

¹² *Schlager* (1988), S. 2.

¹³ Vgl. hierzu die Tabelle bei *Liesenhoff/Jungen/Pottebaum* (2021), S. 49 bzw. die aktualisierte und angepasste Version der Tabelle bei *Liesenhoff/Jungen* (2025).

¹⁴ *Haeseler* (2010), S. 395.

2 Übergeordnete Forschungsfragen

Um das oben genannte Ziel zu erreichen, liegen der Dissertation drei übergeordnete Forschungsfragen zu Grunde, welche im Rahmen der Arbeit untersucht werden. Die nachfolgenden Forschungsfragen werden mithilfe der verknüpften Fachbeiträge dieser Arbeit beantwortet. Nachstehend werden die einzelnen Forschungsfragen erläutert.

Die erste Forschungsfrage beschäftigt sich mit der theoretischen Aufarbeitung der Thematik, indem der aktuelle – theoretische – Status Quo eines Tax Controllings ermittelt wird. Um diese Forschungsfrage zu beantworten, erfolgt eine Literaturanalyse im deutschsprachigen Raum. Die Ergebnisse aus der Beantwortung dieser Forschungsfrage bilden zudem die Grundlage für die nachfolgenden empirischen Studien, da ein Überblick über das Forschungsfeld und bestehende Forschungslücken ermittelt wird.

Forschungsfrage I: *Wie ist der aktuelle Forschungsstand zum Thema „Tax Controlling“, und durch welche Instrumente kann ein ganzheitliches Tax Controlling in einem Unternehmen ausgestaltet werden, damit das Controlling seinen Zielsetzungen¹⁵ gerecht wird?*

Um die Charakteristika eines Tax Controllings zu spezifizieren und eine konkretere Grundlage für die weitere Forschung zu schaffen, wird die zweite Forschungsfrage mithilfe einer empirischen Untersuchung beantwortet. Im Fokus stehen hierbei das Verständnis, die Vorteile, die Elemente und die Umsetzung eines Tax Controllings. Zusätzlich werden Verbesserungs- und Weiterentwicklungsmöglichkeiten ermittelt. Auf Grundlage der hier gesammelten Ergebnisse erfolgt die weitere empirische Erschließung des Themas.

Forschungsfrage II: *Welches grundlegende Verständnis haben Unternehmen von dem Begriff „Tax Controlling“, und wie sollte ein Tax Controlling-System in deutschen Unternehmen ausgestaltet werden?*

Mithilfe der Beantwortung der dritten Forschungsfrage werden die zuvor ermittelten Ergebnisse konkretisiert. Hierbei liegt der Fokus insbesondere auf der aktuellen Umsetzung entsprechender Tax Controlling-Systeme in den deutschen Unternehmen. Mithilfe einer

¹⁵ Vgl. zu diesen Tax Controlling-Zielen bzw. -Aufgaben Lexa (1997), S. 637; Seibold (2002), S. 141; Schiffers (2005), S. 35; Freidank/Sassen (2013), S. 93; Endert/Mammen (2018), S. 254, jeweils mit Hinweisen auf ältere Literatur.

empirischen Studie werden – neben dem Verständnis und der Verbreitung eines Tax Controllings – die subjektiven Bestimmungsgründe, die Ausgestaltung sowie die hinreichenden bzw. notwendigen Elemente eines Tax Controlling-Systems ermittelt.

Forschungsfrage III: *Wie ist der aktuelle Status Quo eines Tax Controllings in (mittel)großen deutschen Unternehmen, und was sind die subjektiven Bestimmungsgründe zur Implementierung eines Tax Controllings?*

3 Begriffseinordnung

Beim Tax Controlling handelt es sich um einen Schnittstellenbereich der beiden betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen „Controlling“ und „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“.¹⁶

Das Controlling-Verständnis ist durch viele verschiedene Controlling-Konzeptionen¹⁷ gekennzeichnet. Je nach Autor und Konzeption kann es zu diversifizierten Sichtweisen kommen.¹⁸ Eine Herleitung einer Definition des Begriffs über die Ableitung aus dem englischen Wort „to control“ i.S.v. Kontrolle sollte vermieden werden. Kontrolle bedeutet i.d.R. nur die Durchführung eines Vergleichs von Soll- und Ist-Werten, um über das Ergebnis einer betrieblichen Handlung zu informieren. Dies umfasst nicht die Dimension, die Controlling im Unternehmen einnimmt, da es sich hierbei eher um eine Steuerung als um eine Kontrolle handelt.¹⁹ Vielmehr sollte eine Definition des Begriffs Controlling über die Herleitung der Aufgaben im Unternehmen erfolgen. Hauptaufgabe des Controllings ist gemäß *Horváth, Gleich und Seiter*²⁰ die Unterstützung der Unternehmensführung durch Koordination. Laut den Autoren ist Controlling ein Subsystem der Unternehmensführung, welches Planung, Kontrolle sowie Informationsversorgung zielorientiert koordiniert und somit die Koordination und Adaption des Gesamtsystems im Unternehmen unterstützt.

¹⁶ Vgl. *Haeseler* (1998), S. 262 f.; *Urnik/Fellinger* (2012b), S. 137.

¹⁷ Zu nennen sind hier insbesondere folgende Controlling-Konzeptionen: *Reichmann/Kißler/Baumöl* (2017); *Horváth/Gleich/Seiter* (2020); *Weber/Schäffer* (2022); *Küpper/Friedl/Hofmann/Hofmann/Pedell* (2024).

¹⁸ Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 1; *Drozdzyński* (2020), S. 41.

¹⁹ Vgl. *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 13 f.

²⁰ Vgl. *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 62.

Im Zuge dieser Arbeit soll allerdings keine ausdifferenzierte Auseinandersetzung mit den verschiedenen Ansichten von Controlling und der Bedeutung bzw. Definition dieses Begriffs oder verschiedener Controlling-Konzeptionen erfolgen. Der Fokus der vorliegenden Arbeit liegt insbesondere auf der Wechselwirkung zwischen den Bereichen Controlling und Steuern. Im Rahmen der vorliegenden Dissertation wird demnach auf das Controlling-Verständnis von *Horváth, Gleich und Seiter*²¹ abgestellt.

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre umfasst die Berücksichtigung von steuerlichen Wirkungen innerhalb der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Zu den Aufgaben zählt die Steuerrechtsnormendarstellung, die Steuerwirkungslehre und die Steuergestaltungslehre sowie die Steuerrechtsgestaltungslehre. Als Teilbereiche der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre lassen sich die Bereiche Steuerarten und Unternehmensbesteuerung, Rechnungswesen und Unternehmensbesteuerung sowie Unternehmensstruktur und Unternehmensbesteuerung nennen.²² Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre befasst sich also insbesondere mit der Betrachtung von verschiedenen steuerlichen Einflüssen und Belastungen innerhalb des Unternehmens. Im Fokus der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre steht somit der Begriff „Steuern“ innerhalb der Unternehmensebene. Hierunter fällt das Gesamtsteuersystem eines Unternehmens, welches je nach Unternehmen unterschiedlich ausgestaltet sein kann. Das Gesamtsteuersystem eines Unternehmens ist hinsichtlich verschiedener Faktoren beeinflussbar – wie z.B. Standort oder Rechtsform – oder nicht mehr beeinflussbar – wie z.B. hinsichtlich des Steuersatzes.²³

Kombiniert man nun beide Teilbereiche, entsteht der Bereich „Tax Controlling“. Ebenso wie der Begriff Controlling ist auch der Begriff Tax Controlling in der Literatur weit gefächert und kann die verschiedensten Abläufe im Unternehmen beschreiben. Allgemein beinhaltet das Tax Controlling die Beachtung von Steuern in den unternehmerischen Handlungsabläufen der Informationsbeschaffung und -analyse, der Planung, der Umsetzung und der Kontrolle.²⁴ Ein Tax Controlling umfasst demnach die Steuerung von steuerrelevanten Sachverhalten und Steuerströmen, um sowohl Fehler aus der Vergangenheit als auch in der Zukunft zu beseitigen und einzudämmen. Um dies zu ermöglichen, besteht

²¹ *Horváth/Gleich/Seiter* (2020).

²² Vgl. *Kußmaul* (2020), S. 1-3.

²³ Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 4 f.

²⁴ Vgl. *Schlager/Schlager* (2020), S. 121.

ein Tax Controlling aus einem multifunktionalen System, welches sich aus einem steuerlichen Zielsystem, Koordinationssystemen sowie Prozessen und Instrumenten zusammensetzt.²⁵

Zusammenfassend wird unter dem Begriff Tax Controlling die frühzeitige und vollständige Beachtung von Steuern in sämtlichen Abläufen und Prozessen des Unternehmens unter Einhaltung der individuellen – und teilweise sehr komplexen – steuerlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Länder, in denen das Unternehmen tätig ist, verstanden. Hierunter fallen insbesondere die Prozesse der Informationsbeschaffung und -verarbeitung, der Planung, der Umsetzung sowie der Kontrolle. Dies geht einher mit der langfristigen Optimierung der steuerrelevanten Abläufe und Prozesse sowie der Unterstützung der Unternehmensführung bei der Erreichung der gemeinsam festgelegten Zielsetzungen.²⁶

Beschäftigt man sich mit der Thematik „Tax Controlling“, stößt man in der Literatur zugleich auf den Begriff „Steuermanagement“ bzw. „Tax Management“. Daher ist zu Beginn dieser Dissertation wichtig zu klären, inwiefern eine Überschneidung oder auch Unterscheidung beider Begrifflichkeiten vorliegt. Hierzu gibt es in der Literatur unterschiedliche Sichtweisen.

Vitale und *Loose*²⁷ beschreiben in ihrer Abhandlung das Aufgabenspektrum eines Tax Managements. Für die beiden Autoren zählen die fünf Bereiche Tax Accounting, Tax Communication, Tax Compliance, Tax Planning und Tax Risk Management zu den umfangreichen Aufgaben des Tax Managements. Dieser Aufgabenkatalog ist vergleichbar mit den Aufgaben, die *Leissing* und *Zöchling*²⁸ dem Tax Controlling zusprechen. Gemäß der Ausarbeitung der beiden Autoren umfasst das Tax Controlling ein vierteiliges Gesamtsystem, welches aus den Bereichen Tax Compliance, Tax Planning, Tax Reporting und Tax Risk Management besteht. Bei diesem – wohl als State of the Art zu bezeichnenden – Verständnis des Begriffs Tax Controlling befasst sich Tax Compliance mit der Einhaltung von steuerlichen Regeln und Pflichten sowie mit Wertentscheidungen hinsichtlich der Befolgung der geltenden gesetzlichen Vorschriften. Tax Planning unterstützt bei der Erreichung und Entwicklung der steuerlichen Ziele und der Steuerstrategie. Der Be-

²⁵ Vgl. *Risse* (2015), S. 1-4.

²⁶ Vgl. *Schlager/Schlager* (2020), S. 121; *Stefaner/Pumpler* (2021), S. 573 f.

²⁷ Vgl. *Vitale/Loose* (2014), S. 2905.

²⁸ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2.

reich Tax Reporting befasst sich mit der korrekten Darstellung der steuerlichen Aktivitäten im Jahresabschluss und Lagebericht sowie mit der unterjährigen Betrachtung verschiedener relevanter Sachverhalte. Zuletzt dient das Tax Risk Management dazu, alle steuerlichen Risiken zu identifizieren, zu messen, zu koordinieren und zu überwachen.²⁹ Durch die Betrachtung dieser beiden Ausarbeitungen könnte ein Gleichklang der Bereiche Tax Management und Tax Controlling begründet werden.

*Freidank*³⁰ beschreibt die wesentlichen Aufgaben des Tax Managements als Steuerplanung, Steuerkontrolle und Steuerverwaltung. Laut dem Autor lassen sich die Aufgaben des Tax Controllings unmittelbar aus den zuvor erwähnten Aufgaben des Tax Managements ableiten. In einer weiteren Ausarbeitung beschreibt *Egner*³¹ Tax Controlling als Teil des Tax Managements. Ähnlich sieht *Loose*³² Tax Controlling als Unterbereich des Tax Plannings im Rahmen des Tax Managements. Demnach könnte das Tax Controlling ein Unterpunkt des Tax Managements darstellen. Anderer Meinung ist hingegen *Haeseler*³³. Dieser unterscheidet in seiner Ausarbeitung zwischen Steuer-Management und Steuer-Controlling. Laut seiner Auffassung müssen beide Bereiche allerdings eng miteinander zusammenarbeiten, damit eine optimale organisatorische Infrastruktur innerhalb des Unternehmens geschaffen werden kann.

Insgesamt zeigt sich, dass in der Literatur hinsichtlich der Verbindung bzw. Trennung der beiden Begriffe keine einheitliche Meinung herrscht und die beiden Begrifflichkeiten nicht eindeutig voneinander abgegrenzt werden können. Im Rahmen dieser Dissertation soll auf die Sichtweise von *Haeseler*³⁴ abgestellt werden und von einer unterschiedlichen Bedeutung der Begrifflichkeiten „Tax Controlling“ und „Tax Management“ ausgegangen werden.

²⁹ Vgl. detailliert zu den vier Teilbereichen *Liesenhoff/Jungen/Pottebaum* (2021), S. 49 f.

³⁰ Vgl. *Freidank* (1996a), S. 148; *Freidank/Sassen* (2013), S. 93; *Freidank* (2016), S. 439.

³¹ Vgl. *Egner* (2016), S. 304; *Egner* (2022), S. 347.

³² Vgl. *Loose* (2009), S. 79.

³³ Vgl. *Haeseler* (2010), S. 399.

³⁴ *Haeseler* (2010).

4 Theoretische Einbettung

Als theoretischer Bezugsrahmen für die Thematik „Tax Controlling“ dienen die Prinzipal-Agenten-Theorie sowie der Transaktionskostenansatz, welche die theoretische Fundierung für den Einsatz eines Tax Controlling-Systems in Unternehmen liefern. Die Prinzipal-Agenten-Theorie eignet sich, um die vorhandenen Interdependenzen innerhalb von Steuerfunktionen zu erläutern. Mithilfe des Transaktionskostenansatzes können insbesondere die organisatorischen Fragestellungen beurteilt werden.³⁵ Beide Theorien werden nachfolgend kurz dargestellt, erläutert und in Verbindung mit der Thematik Steuern in Unternehmen gebracht.

4.1 Prinzipal-Agenten-Theorie

Bei der Prinzipal-Agenten-Theorie handelt es sich um einen Ansatz der „Neuen Institutionenökonomik“, welche Anreizsysteme und Regeln im Zusammenhang mit dem Umgang mit beschränkten Ressourcen beinhaltet.³⁶ Die Theorie ist universell anwendbar und dient der Beschreibung verschiedener Handlungen innerhalb von Delegationsbeziehungen zwischen Auftraggeber (Prinzipal) und Auftragnehmer (Agent).³⁷ Hierbei stehen zwei zentrale Hypothesen im Mittelpunkt. Zum einen streben beide Parteien – also sowohl Prinzipal als auch Agent – nach einer individuellen Maximierung des Nutzens. Zum anderen verfügt der Agent – aufgrund seiner ausführenden Kraft – über einen Informations- und Wissensvorsprung gegenüber dem Prinzipal.³⁸ Beide Parteien agieren auf einem unvollständigen Markt und haben keine genauen Informationen darüber, wie das zukünftige Handeln der Gegenpartei aussieht. Dadurch wird die vorhandene Informationsasymmetrie zwischen den Parteien verstärkt.³⁹ Die Informationsasymmetrien können in unterschiedlichen Formen vorliegen – hierbei können die verschiedenen Formen auch nebeneinander oder überlappend auftreten. Folgende Formen werden unterschieden:⁴⁰

³⁵ Vgl. *Risse* (2015), S. 3.

³⁶ Vgl. *Picot* (1991), S. 144; *Heyd/Beyer* (2011), S. 18.

³⁷ Vgl. *Pratt/Zeckenhauer* (1985), S. 2; *Petersen* (1989), S. 26; *Wall* (2006), S. 26.

³⁸ Vgl. *Hochhold/Rudolph* (2009), S. 134; *Mathissen* (2009), S. 19.

³⁹ Vgl. *Richter/Furubotn* (2010), S. 173 f.

⁴⁰ Vgl. *Picot* (1991), S. 152; *Jost* (2001), S. 27-30; *Töpfer* (2007), S. 858; *Heyd/Beyer* (2011), S. 25; *Ebers/Gotsch* (2019), S. 212 f.; *Göbel* (2021), S. 157-160, jeweils m.w.N.

- Hidden Action (Handlungen): Bei der Leistungserbringung durch den Agenten besteht die Gefahr, dass dieser seine Fähigkeiten nicht vollständig einbringt und somit einen geringeren Nutzen für den Prinzipal stiftet.
- Hidden Characteristics (Eigenschaften): Hierbei entstehen die Informationsasymmetrien, weil der Prinzipal bei Vertragsabschluss keine – oder nur unzureichende – Informationen über die wesentlichen Eigenschaften des Agenten hat.
- Hidden Information (Informationen): Die Informationsasymmetrien entstehen, da der Agent im Rahmen seiner Aufgabenerfüllung Informationen bekommt, die der Prinzipal nicht erhält.
- Hidden Intention (Absichten): Dieses Problem entwickelt sich innerhalb der Vertragsumsetzung, weil der Agent nicht angekündigte Absichten umsetzt, welche Nachteile für den Prinzipal mit sich bringen können.

Neben diesen Problematiken herrscht zudem ein Interessenskonflikt zwischen Prinzipal und Agent. Der Prinzipal möchte, dass die Aufgaben durch den Agenten so gut wie möglich erfüllt werden. Auf der gleichen Seite beabsichtigt er jedoch, die Entlohnungskosten für den Agenten so gering wie möglich zu halten, um sein Netto-Ergebnis zu maximieren. Der Agent hingegen ist daran interessiert, seine Kosten, welche ihm im Rahmen der Leistungserbringung entstehen, so gering wie möglich zu halten und gleichzeitig seine Entlohnung zu maximieren.⁴¹ Ziel des Prinzipal-Agenten-Ansatzes ist die Optimierung von Vertragsverhältnissen und Interessenslagen zwischen Prinzipal und Agent, indem mögliche Agency-Kosten sowie Informationsasymmetrien minimiert werden.⁴²

Da die Prinzipal-Agenten-Theorie universell einsetzbar ist, verfügt sie über ein großes Anwendungsgebiet innerhalb der Unternehmenssystematik. Neben unternehmensinternen Konstellationen – z.B. zwischen Geschäftsleitung und Bereichsleitung – kommen auch unternehmensexterne Konstellationen – z.B. zwischen Unternehmen und Kunden – in Betracht.⁴³

Die Prinzipal-Agenten-Theorie innerhalb der Steuerfunktion steht im Rahmen dieser Dissertation im Fokus. Die Konzernleitung stellt hierbei den Prinzipal dar und die Steuerfunktion den Agenten. Zwischen den beiden Parteien sind Informationsasymmetrien und

⁴¹ Vgl. *Wall* (2006), S. 27.

⁴² Vgl. *Hochhold/Rudolph* (2009), S. 132.

⁴³ Vgl. *Jost* (2001), S. 32-34; *Göx/Budde/Schändube* (2002), S. 66; *Wall* (2006), S. 27.

Interessenskonflikte vorhanden. Innerhalb der Zielsetzungen können z.B. jeweils unterschiedliche Schwerpunkte bei Konzernleitung und Steuerfunktion vorliegen. Dies liegt u.a. daran, dass z.B. durch unterschiedliche Faktoren – i.d.R. hat der Agent Informationen und Einsichten, welche dem Prinzipal verborgen bleiben – unterschiedliche Nutzenfunktionen zustande kommen. Mit Hilfe eines Tax Controllings können diese Problematiken im Sinne der Prinzipal-Agenten-Theorie bewältigt werden, indem Interessenskonflikte identifiziert und minimiert werden. Ein Tax Controlling hilft, steuerliche Problemfelder zu bewältigen, indem Anreize geschaffen werden, damit die Steuerfunktion im Sinne des Unternehmens handelt, Informationen schneller an die Steuerfunktion herangetragen werden und somit steuerliche Risiken minimiert werden können. Hierdurch können die Austauschbeziehungen zwischen Prinzipal (Konzernleitung) und Agent (Steuerfunktion) effizient gesteuert und optimiert werden.⁴⁴

Eine weitere Prinzipal-Agent-Beziehung kann ebenfalls zwischen Staat und Steuerzahler – also dem Unternehmen – vorliegen. Das Interesse des Staates liegt insbesondere auf der zeitnahen und korrekten Erfüllung der steuerlichen Pflichten inklusive der Zahlung der entsprechenden Steuer, damit das Steueraufkommen gesichert ist. Der Steuerzahler hingegen ist grundsätzlich an der (legalen) Reduktion der Steuerbelastung interessiert. Auch hier können mithilfe eines Tax Controllings – insbesondere i.R.d. Tax Compliance – potenzielle Informationsasymmetrien gesteuert werden.⁴⁵

4.2 Transaktionskostenansatz

Eine weitere Möglichkeit der theoretischen Einbettung der Thematik besteht durch die Transaktionskostentheorie. Die Transaktionskostentheorie ist ebenfalls dem Bereich der „Neuen Institutionenökonomik“ zuzuordnen und versucht zu erklären, warum die Abwicklung verschiedener Transaktionen in unterschiedlichen unternehmerischen Handlungen mehr oder weniger effizient erfolgt. Untersuchungsgegenstand dieser Theorie sind Transaktionen sowie deren Abwicklung innerhalb verschiedener Austauschbeziehungen zwischen Akteuren im Unternehmen. Mithilfe der Transaktionskostentheorie soll eine Bewertung des effizienten Einsatzes von begrenzten Ressourcen erfolgen.⁴⁶

⁴⁴ Vgl. *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1147; *Risse* (2015), S. 3, 11.

⁴⁵ Vgl. *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1147.

⁴⁶ Vgl. *Williamson* (1985), p. 22; *Wiegandt* (2011), S. 117 f.; *Ebers/Gotsch* (2019), S. 227.

Eine Transaktion umfasst hierbei neben dem Austausch von Gütern und Dienstleistungen auch den Austausch von immateriellen Informationen und Wissen.⁴⁷ Die Transaktionskosten setzen sich aus den gesamten Aufwendungen, welche im Rahmen der Anbahnung, Vereinbarung, Kontrolle und Anpassung der Transaktionen entstehen, zusammen. Hierbei kann zwischen Aufwendungen, welche vorab oder im Laufe des Leistungsaustausches entstehen, unterschieden werden. Zu den Transaktionskosten, die im Vorfeld anfallen, zählen z.B. die Informations- und Suchkosten sowie die Verhandlungs- und Vertragskosten. Die Transaktionskosten während des Leistungsaustausches umfassen z.B. die Überwachungskosten, die Konflikt- und Durchsetzungskosten sowie die Anpassungskosten.⁴⁸

Die Transaktionskostentheorie basiert auf zwei Annahmen hinsichtlich des menschlichen Verhaltens. Zum einen wird unterstellt, dass die Akteure über eine begrenzte Rationalität verfügen. Die Akteure versuchen tendenziell, rational zu agieren, sind dazu allerdings – insbesondere aufgrund kommunikativer Probleme sowie fehlender Kapazitäten zur Informationsverarbeitung – nur begrenzt in der Lage. Zum anderen wird den Akteuren opportunistisches Verhalten unterstellt. Innerhalb der Transaktionskostentheorie geht man davon aus, dass die Akteure in den Austauschbeziehungen das eigene Interesse, auch auf Kosten anderer Akteure, durchsetzen wollen und hierbei auch auf Täuschung oder Zurückhaltung und Manipulation von Informationen zurückgreifen. Diese Verhaltensannahmen führen dazu, dass die Akteure innerhalb der Transaktionen und deren Abwicklung mit Problemen konfrontiert werden, die den Netto-Nutzen reduzieren können. Ohne diese Annahmen wären institutionelle Regelungen obsolet.⁴⁹

Ein weiterer wichtiger Faktor innerhalb der Transaktionskostentheorie sind die Charakteristika der Transaktionskosten. Grundsätzlich gilt das institutionelle Konstrukt mit den geringsten Transaktionskosten als effizienter als alle anderen Konstrukte. Allerdings sind sowohl die einzelnen Kosten als auch die finale Vorteilhaftigkeit schwer messbar. Innerhalb der Transaktionskostentheorie geht man davon aus, dass die Höhe der Kosten mit bestimmten Transaktionscharakteristika variiert. Die Transaktionscharakteristika umfassen a) die Häufigkeit, b) die mit der Transaktion verbundene Unsicherheit sowie c) die Höhe der notwendigen transaktionsspezifischen Investitionen. Die einzelnen Charakteristika haben hierbei einen Einfluss auf die Höhe der Kosten der Transaktion und damit

⁴⁷ Vgl. *Halin* (1995), S. 34; *Wiegandt* (2011), S. 118.

⁴⁸ Vgl. *Williamson* (1985); *Picot/Dietl/Franck* (2008), S. 57; *Wiegandt* (2011), S. 118 f.; *Ebers/Gotsch* (2019), S. 228.

⁴⁹ Vgl. *Picot/Dietl* (1990), S. 178; *Williamson* (1985), pp. 40, 47; *Kieser/Walgenbach* (2010), S. 49; *Wiegandt* (2011), S. 120, jeweils m.w.N.

auch auf die Wahl der passenden Koordinationsform. Durch die zunehmende Häufigkeit der Transaktion entstehen z.B. Synergie- und Skaleneffekte, welche genutzt werden können und zu geringeren Kosten führen. Die Unsicherheit spiegelt sich vor allem durch das Ausmaß der Vorhersehbarkeit sowie potenzieller Änderungen während der Transaktion wider. Grundsätzlich gilt, dass eine höhere Unsicherheit zu höheren Transaktionskosten führt. Ebenso führen höhere transaktionsspezifische Kosten zu einem geringeren Nutzen für andere Transaktionen.⁵⁰ Anhand dieser Transaktionskosten und deren individueller Charakteristika muss nun die passende institutionelle Koordinationsform gewählt werden, damit die Transaktionen unter den jeweiligen spezifischen Bedingungen effizient abgewickelt werden können.⁵¹

Innerhalb der Steuerfunktion gibt es verschiedene Austauschbeziehungen, welche mithilfe des Transaktionskostenansatzes gesteuert werden können. Hierunter fallen z.B. der Austausch mit der Konzernleitung oder anderer Abteilungen des Unternehmens oder die Kommunikation mit den Shareholdern, den Finanzämtern oder den Kunden. Potenzielle Transaktionskosten können z.B. das Fachwissen, die Zeit und die Arbeitsfähigkeit der Ausführenden sowie der Kapitalverzehr, welcher mit der Ausführung von Aufgaben verbunden ist, darstellen. Innerhalb der verschiedenen Austauschbeziehungen herrschen somit unterschiedliche Defizite, welche mithilfe eines Tax Controllings effizient gesteuert und optimiert werden können, indem eine prozessorientierte Organisation integriert wird.⁵²

5 Aufbau der Dissertation und allgemeine Hinweise zu den Beiträgen

Um das Themengebiet „Tax Controlling“ umfassend zu untersuchen, werden im Rahmen der Dissertation drei individuelle Fachbeiträge herangezogen.

Fachbeitrag I (Kapitel B) ermittelt mithilfe einer Literaturanalyse den aktuellen Status Quo des Tax Controllings. Das Ziel des Beitrags besteht darin, eine umfassende Dokumentation des aktuellen theoretischen Forschungsstands abzubilden sowie relevante Instrumente für die verschiedenen Bereiche eines Tax Controllings zu identifizieren und zu

⁵⁰ Vgl. *Williamson* (1985), pp. 52-69; *Halin* (1995), S. 80; *Picot/Dietl/Franck* (2008), S. 59-61; *Wiegandt* (2011), S. 121-123, jeweils m.w.N.

⁵¹ Vgl. *Wiegandt* (2011), S. 123.

⁵² Vgl. *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1147 f.; *Risse* (2015), S. 3, 28-30.

erläutern. Die Literaturanalyse konzentriert sich auf die Bereiche, welche einem Tax Controlling zugesprochen werden, sowie auf die erwähnten Instrumente. Aus den Ergebnissen wird ein Vorschlag von Instrumenten abgeleitet, welche innerhalb eines Tax Controllings zur Anwendung kommen sollten. Eine Übersicht über den Fachbeitrag kann der Abbildung 1 entnommen werden:

Fachbeitrag I	Literaturbasierter Vorschlag für Instrumente
Identifikation vorhandener Fachbeiträge zum Thema Tax Controlling; Ermittlung der dem Tax Controlling zugesprochenen Bereiche sowie Instrumente; Entwicklung eines Vorschlags für Instrumente innerhalb eines Tax Controlling-Systems sowie Erläuterung dieser Instrumente.	
Methode:	Literaturanalyse
Quellen:	Monografien, Beiträge in Sammelwerken und Handbüchern, Beiträge in Fachzeitschriften im deutschsprachigen Raum
Zeitraum:	1988-2020

Abbildung 1: Übersicht Fachbeitrag I⁵³

Die Fachbeiträge II und III beschäftigen sich mit einer explorativen, empirischen Untersuchung zur Verbreitung, zum Verständnis, zur Ausgestaltung und zu den Bestimmungsgründen eines Tax Controllings. Zur umfassenden Erschließung und explorativen Aufarbeitung des Themengebiets kommen zwei aufeinanderfolgende Studien zum Einsatz.

Im ersten Schritt beschäftigt sich der Fachbeitrag II (Kapitel C) mit der explorativen Untersuchung der Thematik Tax Controlling in Unternehmen. Mithilfe von Experteninterviews wird zunächst das Verständnis der Unternehmen hinsichtlich der Begrifflichkeit „Tax Controlling“ abgefragt. Im Anschluss werden die Ausgestaltungs- und Umsetzungsmerkmale sowie Vor- und Nachteile und Weiterentwicklungspotenziale eines Tax Controlling-Systems aus Sicht der Experten ermittelt. Die Abbildung 2 enthält eine Übersicht über den Fachbeitrag II.

⁵³ Eigene Darstellung.

Fachbeitrag II	Experteninterviews zur Ausgestaltung
Exploration des grundlegenden Verständnisses, der Ausgestaltungs- und Umsetzungsmerkmale; Ermittlung potenzieller Vor- und Nachteile durch die Implementierung eines entsprechenden Systems sowie Verbesserungspotenziale.	
Methode:	Experteninterviews; Qualitative Inhaltsanalyse nach <i>Mayring</i>
Stichprobe:	12 Experten aus Unternehmen und Beratung
Zeitraum:	2021/2022

Abbildung 2: Übersicht Fachbeitrag II⁵⁴

Im Rahmen des Fachbeitrags III (Kapitel D) erfolgt die Konkretisierung der zuvor – mithilfe der Experteninterviews – gesammelten Erkenntnisse. Hierbei wurde eine großflächige Online-Umfrage mit Vertretern aus den Steuerfunktionen (mittel)großer Unternehmen in Deutschland durchgeführt. Die Unternehmensvertreter machten Angaben zum Vorhandensein eines Tax Controllings, zum Verständnis, zur Ausgestaltung sowie zur Umsetzung und zu den subjektiven Bestimmungsgründen. Da an dieser Umfrage sowohl Unternehmen mit als auch ohne Tax Controlling teilgenommen haben, wird zum Schluss ein Vergleich der Ausgestaltung eines Tax Controllings und einer regulären Steuerabteilung mithilfe einer Qualitative Comparative Analysis (QCA) durchgeführt. Eine zusammenfassende Übersicht über den Fachbeitrag III kann der nachfolgenden Abbildung 3 entnommen werden.

Fachbeitrag III	Quantitative Studie zum Stand und Nutzen
Konkretisierung und Validierung der gesammelten Erkenntnisse; Ermittlung der subjektiven Bestimmungsgründe; Vergleich der Ausgestaltung einer Steuerabteilung mit der Ausgestaltung eines Tax Controllings.	
Methode:	Online-Umfrage; Deskriptive Auswertung; Qualitative Comparative Analysis
Stichprobe:	108 Unternehmensvertreter aus (mittel)großen Unternehmen
Zeitraum:	2023

Abbildung 3: Übersicht Fachbeitrag III⁵⁵

⁵⁴ Eigene Darstellung.

⁵⁵ Eigene Darstellung.

Einen zusammenfassenden Überblick über die drei Fachbeiträge im Rahmen dieser kumulativen Dissertation bietet die Abbildung 4.

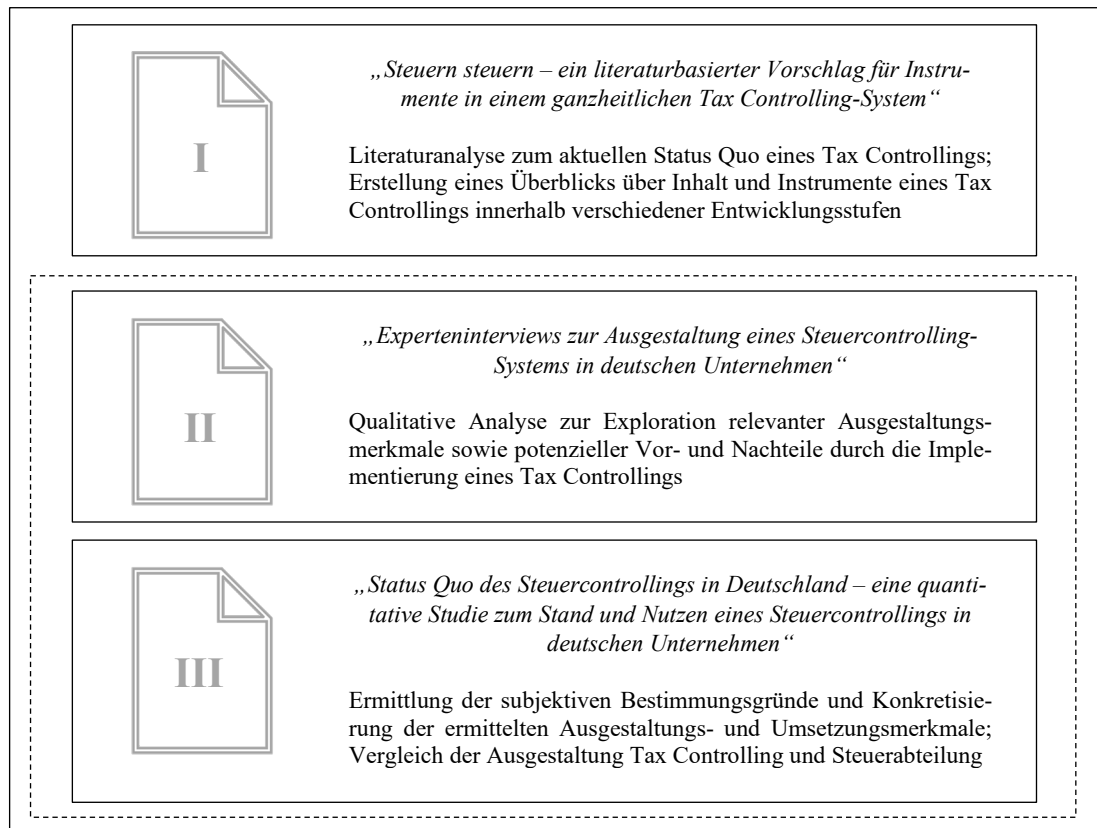


Abbildung 4: Zusammenfassung der drei Fachbeiträge⁵⁶

Der abschließende Teil dieser Dissertation umfasst eine zusammenfassende Diskussion und Schlussbetrachtung der Ergebnisse. In diesem Kapitel werden die grundlegenden Erkenntnisse aller Beiträge zusammengefasst und in Bezug zu den drei übergeordneten Forschungsfragen dieser Dissertation gesetzt. Zusätzlich erfolgt eine Zusammenführung der gesammelten Erkenntnisse der Fachbeiträge II und III. Die Ergebnisse beider Studien werden innerhalb eines Vorschlags für eine Tax Controlling-Konzeption gesammelt und aufbereitet. Die dort entwickelte Konzeption gibt vor allem Unternehmen eine Hilfestellung im Rahmen der Implementierung und Weiterentwicklung eines Tax Controllings. Zudem bietet die Konzeption eine Grundlage für weitere Forschungen im Bereich „Tax Controlling“. Des Weiteren werden Handlungsempfehlungen für die Praxis dargelegt. Zuletzt werden die Limitationen dieser Arbeit diskutiert und ein Ausblick auf zukünftige Forschung zu der Thematik „Tax Controlling“ gegeben.

⁵⁶ Eigene Darstellung.

Der Aufbau der Dissertation lässt sich mithilfe des Ablaufschemas in Abbildung 5 zusammenfassen:

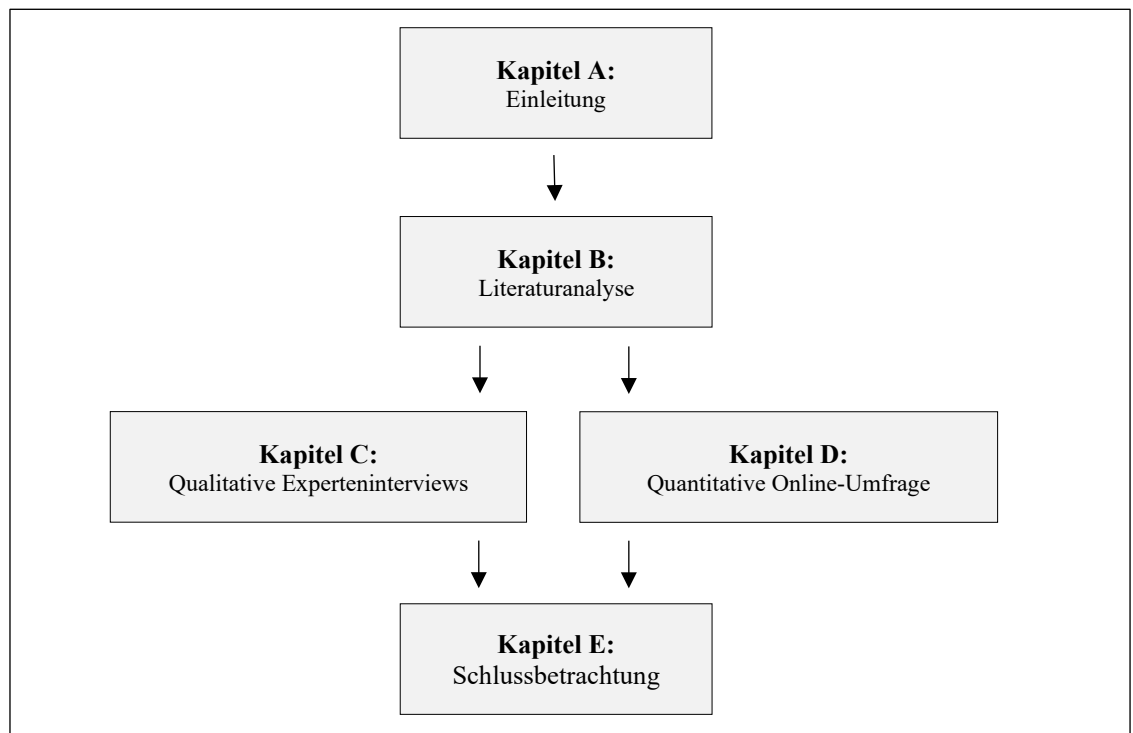


Abbildung 5: Schematischer Aufbau der Dissertation⁵⁷

Die vorliegende Dissertation ist ein kumulatives Werk, welches aus insgesamt drei Einzelbeiträgen besteht. Zwei Beiträge sind bereits in angesehenen nationalen Fachzeitschriften veröffentlicht. Der dritte Beitrag wurde zur Publikation in einer angesehenen nationalen Fachzeitschrift angenommen, die Veröffentlichung erfolgt voraussichtlich im April 2025. Aus Gründen der formalen Vereinheitlichung der einzelnen Beiträge weichen im Rahmen der vorliegenden Arbeit insbesondere Zeilenabstand, Seitenrandbreite, Seitenzahlen sowie die Nummerierungen der einzelnen Kapitelüberschriften, Abbildungen, Tabellen und Fußnoten von denen der in den Zeitschriften veröffentlichten Beiträgen ab. Dies ist bei der Zitation zu beachten. Zitiert werden sollte daher ausschließlich aus den jeweiligen Fachbeiträgen in den Zeitschriften.

⁵⁷ Eigene Darstellung.

B Steuern steuern – ein literaturbasierter Vorschlag für Instrumente in einem ganzheitlichen Tax Controlling-System

Abstract: Tax Controlling verfolgt das Ziel der Verbindung einer wirkungsvollen Planung und einer darauf abgestimmten Verwaltung der Steuern mit Bereitstellung der benötigten Informationen sowie einer entsprechenden Kontrolle. Aktuell wird in der Literatur Tax Controlling als ein vierteiliges System – bestehend aus den Teilbereichen Tax Planning, Tax Compliance, Tax Risk Management und Tax Reporting – verstanden. Instrumente für ein wirkungsvolles Tax Controlling werden – wenn überhaupt – regelmäßig nur für Teilbereiche genannt oder aber unzureichend erläutert. Insbesondere existiert kein Gleichklang zwischen dem aktuellen Controlling-Verständnis und passenden Instrumenten. Um diese Lücke zu schließen, analysiert der Beitrag die vorhandene Literatur, sammelt Vorschläge für Instrumente, ordnet sie der aktuell präferierten Konzeption zu und verdeutlicht ihre Einsatzmöglichkeiten im Rahmen eines ganzheitlichen Tax Controlling-Systems.

Co-Autoren: Dr. André Jungen, Deike Pottebaum

Publikationsstatus: Veröffentlicht in: Steuer und Wirtschaft, 98. Jahrgang, Heft 1 (2021), S. 46-60.

1 Problemaufriss

Vor etwa einem Vierteljahrhundert tauchte – soweit ersichtlich – erst- und einmalig in dieser Zeitschrift das Schlagwort „Steuercontrolling“ auf. *Schiffers*⁵⁸ verstand unter diesem Begriff die „Koordination“ der „Teilsysteme einer zukunftsgerichteten Steuerberatung“. Zwei Hefte zuvor hatte *Federmann*⁵⁹ ähnliche Aspekte noch unter dem Begriff „Steuermanagement“ vorgestellt. Etwa zeitgleich bezeichnete *Rose* im Geleitwort zur Dissertation von *Zimmermann*⁶⁰ das Steuercontrolling als „ein bisher nur sehr oberflächlich behandeltes Gebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“.

⁵⁸ *Schiffers* (1997), S. 42.

⁵⁹ *Federmann* (1996).

⁶⁰ *Zimmermann* (1997), S. V.

Die Untersuchung wird aufzeigen, dass sich seit diesen Anfängen viel getan hat und sich das Thema Steuer- oder Tax Controlling⁶¹ – als Teil des Gesamtcontrollings und als Unterstützung der Unternehmensführung⁶² – durchaus weiterentwickelt hat. Hierzu wurde eine umfangreiche Literaturrecherche im deutschsprachigen Raum durchgeführt, die einen vollständigen Überblick verschafft und den gegenwärtigen Stand der Forschung aufzeigt.⁶³ Insgesamt konnten im Rahmen dieser Literaturanalyse 43 Forschungsbeiträge identifiziert werden, die zusammengefasst der Abbildung 6 in Abschnitt 2.2 zu entnehmen sind. Von diesen 43 Beiträgen sind über zwei Drittel (30) in Sammelbänden erschienen, sechs als Monographien und sieben als Zeitschriftenartikel. Insgesamt sechs Autoren bzw. Autorengruppen sind mit jeweils zwei, drei sind mit jeweils drei, einer mit vier und ein Verfasser sogar mit sechs Beiträgen vertreten. 70 % (30) aller Beiträge nennen keine spezifischen Controlling-Instrumente bzw. nennen sie ohne oder mit nur geringer Erläuterung. Auffällig ist auch, dass fast die Hälfte der Beiträge (20) ihren Ursprung in Österreich hat.

Die Literaturanalyse wird nicht nur den Stand der Forschung zum Steuercontrolling aufzeigen, sondern auch bestehende Defizite, die *Watrin*⁶⁴ wie folgt beschreibt: „Wenn auch das Steuercontrolling als Gesamtkonzept wenig behandelt wird, so haben doch einige Bereiche (...) verstärkt Aufmerksamkeit gefunden.“ Insbesondere wird deutlich werden, dass es keinen Gleichklang der aktuellen Controlling-Konzeption und dazu passender Controlling-Instrumente gibt. Dies scheint aber für eine effektive Umsetzung unerlässlich.⁶⁵

Aus dieser Lücke in der Forschung zum Tax Controlling lässt sich das Ziel der Untersuchung bzw. die zu beantwortende Forschungsfrage ableiten:

⁶¹ Im Weiteren werden genau wie in der Literatur die Begriffe „Steuercontrolling“ und „Tax Controlling“ – jeweils in der Schreibweise mit und ohne Bindestrich – synonym verwendet. Nicht übernommen wird der von *Stefaner/Pumpler* (2018), S. 497 verwendete Ausdruck „steuerliches Controlling“.

⁶² Vgl. *Seibold* (2002), S. 141; *Schiffers* (2005), S. 35.

⁶³ Siehe hierzu *Easterby-Smith/Thorpe/Jackson* (2015), S. 15 f.

⁶⁴ *Watrin* (2017), S. 389. Vgl. auch zum Stand der Forschung vor einigen Jahren *Urnik/Fellinger* (2012b), S. 137: „Trotz der zunehmenden wissenschaftlichen Befassung lässt sich der Themenbereich ‚Steuercontrolling‘ nach wie vor als Desiderat in der Controlling- als auch Steuerforschung bezeichnen.“

⁶⁵ Deutlich *Zimmermann* (1997), S. 212: „Die praktischen Instrumente des Steuercontrollings sollen (...) dem Steuercontrolling die Funktionserfüllung ermöglichen.“ Vgl. auch ebenda, S. 199 f.

Durch welche Instrumente kann ein ganzheitliches Tax Controlling in einem Unternehmen ausgestaltet werden, damit das Tax Controlling seinen Zielsetzungen⁶⁶, nämlich der Verbindung einer wirkungsvollen Planung und einer darauf abgestimmten Verwaltung der Steuern mit Bereitstellung der benötigten Informationen sowie einer entsprechenden Kontrolle, gerecht wird?

Zur Beantwortung der Forschungsfrage werden basierend auf der umfassenden Literaturanalyse die Vorschläge für Instrumente gesammelt und dann den einzelnen Teilbereichen der aktuell präferierten Steuercontrolling-Konzeption zugeordnet. Der Aufsatz soll eine Brücke bauen zwischen dem – bereits in der Literatur etablierten – Controlling-Verständnis auf der einen Seite und den – in der Literatur immer noch unsortiert genannten – Instrumenten auf der anderen Seite. Gleichzeitig soll ein Beitrag geleistet werden zur „Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre durch das Steuercontrolling“⁶⁷. Um den bei dieser Thematik wünschenswerten Praxisbezug nicht zu vernachlässigen, werden alle ausgewählten Instrumente – wenn auch in der gebotenen Kürze – hinsichtlich ihrer Einsatzmöglichkeit erläutert. Kleine Beispiele runden die Darstellung ab. Vor der Zuordnung von Instrumenten zu den einzelnen Teilbereichen des Steuercontrollings scheint es angezeigt, diese vier Teile kurz darzustellen.

Um den Beitrag auf das Wesentliche zu konzentrieren, wird darauf verzichtet, die vielen in der Literatur vorhandenen Definitionen, Grundlagen, Aufgaben und Ziele sowohl des Controllings im Allgemeinen als auch des Steuercontrollings im Speziellen zu wiederholen oder ihnen weitere hinzuzufügen. Insofern soll es genügen, auf die zahlreich vorhandene Literatur zu verweisen.⁶⁸

⁶⁶ Vgl. zu diesen Steuercontrolling-Zielen bzw. -Aufgaben *Lexa* (1997), S. 637; *Seibold* (2002), S. 141; *Schiffers* (2005), S. 35; *Freidank/Sassen* (2013), S. 93; *Endert/Mammen* (2018), S. 254, jeweils mit Hinweisen auf ältere Literatur.

⁶⁷ So auch der Titel bei *Freidank/Sassen* (2013).

⁶⁸ Zum Controlling allgemein sei auf die Standardliteratur verwiesen, z.B. *Fischer/Möller/Schultze* (2015), S. 1-116; *Reichmann/Kißler/Baumöl* (2017), S. 1-80; *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 1-70; *Weber/Schäffer* (2020), S. 3-84. Zum Steuercontrolling siehe die Literaturangaben in den nächsten Abschnitten. *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 161 zitieren zwar *Zimmermann* (1997) und *Schlager* (2005a) mit dem „Namen ‚Steuercontrolling‘“, verwenden aber selbst ausschließlich den Begriff „Steuerplanung und -kontrolle“.

2 Entwicklung des Tax Controllings über drei Jahrzehnte

2.1 Drei Entwicklungsstufen

Bei Betrachtung der umfangreichen Literatur zum Tax Controlling können drei Entwicklungsstufen ausgemacht werden. Zwar ist der Beginn jeder Stufe eindeutig durch einen bestimmten Beitrag festgelegt, jedoch gibt es keinen Hinweis darauf, dass die Stufen I und II final abgeschlossen sind. Vielmehr kommt es an beiden Übergängen zwischen den Stufen zu zeitlichen Überschneidungen.

2.1.1 Stufe I ab 1988: Verständnis als Steuerplanung

Die Stufe I in der Entwicklung des Tax Controllings ist vor allem geprägt durch die Beiträge von *J. Schlager*⁶⁹ und *Freidank*⁷⁰. In dieser Stufe wird Steuercontrolling nahezu ausschließlich im Zusammenhang mit der Steuerplanung genannt, was sehr schön deutlich wird durch den von *Berens/Bolte/Hoffjan* verwendeten Ausdruck „Controlling im Rahmen der Steuerplanung“⁷¹. *Schiffers* sieht darüber hinaus die Bedeutung für ein „steuerliches Informationssystem“⁷² und dass „ein Steuercontrolling genauso begründet ist, wie bspw. ein Absatz-, Anlagen-, Personal- oder Fertigungscontrolling“⁷³. *Djanani/Pummerer*⁷⁴ betonen die Wichtigkeit eines Steuercontrollings innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuer(planungs)lehre.

Wenn überhaupt wird als Instrument des Steuercontrollings meist nur die (Konzern-)Steuerquote genannt⁷⁵ bzw. beschrieben⁷⁶. Ohne zählbare Erläuterung nennen *Freidank*⁷⁷ und *Haeseler*⁷⁸ einige weitere Instrumente. Was die Behandlung von Instrumenten anbelangt, stellt einzig die Dissertation von *Zimmermann*⁷⁹ eine lobenswerte Ausnahme dar. Er benennt eine Vielzahl von Instrumenten, die zu jener Zeit verfügbar waren

⁶⁹ *Schlager* (1988); *Schlager* (1991); *Schlager* (1998); *Schlager* (2005a); *Schlager/Schlager* (2013), S. 130-137; *Schlager/Schlager* (2020), S. 117-124. Damit stammen die jüngste und die älteste Quelle von demselben Verfasser. Kapitel 4.3 aus *Schlager* (2005a) existiert auch als Einzelbeitrag; vgl. *Schlager* (2005b).

⁷⁰ *Freidank* (1996a); *Freidank* (1996b); *Freidank* (2007).

⁷¹ *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 537.

⁷² *Schiffers* (1997), S. 49, insbes. Abb. 4.

⁷³ *Schiffers* (1997), S. 50.

⁷⁴ *Djanani/Pummerer* (2004), S. 20; *Djanani/Pummerer* (2010), S. 20; *Djanani/Pummerer* (2015), S. 23.

⁷⁵ *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 538; *Watrin* (2017), S. 398; *Endert/Mammen* (2018), S. 256-258.

⁷⁶ *Herzig* (2003), S. 86 f.; *Machtinger* (2012), S. 352-363; *Urnik/Fellinger* (2012a), S. 505-515.

⁷⁷ *Freidank* (1996a), S. 152-154; *Freidank* (1996b), S. 703-706; *Freidank* (2007), S. 1290 f.

⁷⁸ *Haeseler* (1998). Vgl. auch den Wiederabdruck zwölf Jahre später: *Haeseler* (2010).

⁷⁹ Siehe *Zimmermann* (1997), S. 199-266.

und für ein Steuercontrolling nützlich sein könnten. Zumindest teilweise wird die Anwendung dieser Instrumente auch von ihm beschrieben. Benannt werden diese Instrumente auch in dessen „Zeitschriften-Kurzfassung“ zusammen mit *Herzig*.⁸⁰

Weitere Beiträge in dieser ersten Stufe zum Zusammenspiel von Steuerplanung und Steuercontrolling stammen von *Reimer*⁸¹, *Lexa*⁸², *Seibold*⁸³, *Loose*⁸⁴ und *S. Schlager*⁸⁵ sowie – mit jeweils einem zweiten Aufsatz – *Herzig*⁸⁶ und *Urnik/Fellinger*⁸⁷.

2.1.2 Stufe II ab 2003: Verständnis als mehrteiliges Konzept

In der Stufe II, die man auch als eine Zwischenstufe ansehen kann, werden im Unterschied bzw. als Erweiterung zur Stufe I neben der Steuerplanung weitere, einzelne Aspekte bzw. Teilgebiete eines Steuercontrollings definiert und diskutiert.⁸⁸ Diese Teilgebiete sind Tax Risk Management, Tax Compliance und Tax Reporting (auch Communication genannt), welche jedoch nur nebeneinander und nicht etwa als Teil eines Gesamtsystems betrachtet werden.

Zunächst wird der Zusammenhang des Controllings zum steuerlichen Risikomanagement hergestellt. Als erstes sind hier die Arbeiten von *Helml*⁸⁹ und *Schiffers*⁹⁰ aus den Jahren 2003 und 2005 zu nennen, ein Beitrag von *Streck*⁹¹ folgt 2010. *Kamp*⁹² behandelt in ihrer

⁸⁰ Vgl. *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1147 f.

⁸¹ *Reimer* (1994).

⁸² *Lexa* (1997).

⁸³ *Seibold* (2002), S. 135-141.

⁸⁴ Vgl. *Loose* (2009), S. 79-83. – Unabhängig vom Steuercontrolling behandelt er auch Tax Risk Management und Tax Communication.

⁸⁵ *Schlager* (2012).

⁸⁶ *Herzig* (1996), S. 65 f.

⁸⁷ *Urnik/Fellinger* (2012b).

⁸⁸ In diesem Sinne auch *Schlager* (2005a), S. 615: „Mein Weg von der Steuerplanung zum übergeordneten Rahmen eines Steuercontrolling“.

⁸⁹ *Helml* (2003).

⁹⁰ Vgl. *Schiffers* (2005), S. 36-38.

⁹¹ Siehe *Streck* (2010), S. 419: „Controlling und Steuercontrolling (...) sind dem Tax Risk Management (...) vergleichbar.“

⁹² Vgl. *Kamp* (2011), S. 118-212.

Dissertation insbesondere die Zusammenhänge zwischen Tax Controlling und Tax Compliance.⁹³ Tax Reporting bzw. Communication wird vorgestellt von *Schiffers*⁹⁴, *Kröner*⁹⁵ und *Freidank/Sassen*⁹⁶.

Anders noch als in der Stufe I werden – wohl wegen der Berücksichtigung mehrere Teilbereiche – in der Stufe II neben der Steuerquote auch einzelne andere spezifische Controlling-Instrumente genannt und auch teilweise erläutert.

2.1.3 Stufe III ab 2010: Verständnis als vierteiliges Gesamtsystem

Die Stufe III ist geprägt durch Beiträge aus dem Umfeld von *Zöchling* aus dem Jahr 2012. Hierzu zählen ein von ihm herausgegebenes Sonderheft der in Österreich erscheinenden Zeitschrift *Steuer- und WirtschaftsKartei*⁹⁷ und – quasi als Kurzfassung – ein Aufsatz zusammen mit *Leissing*. Im Unterschied zur Literatur aus den Stufen I und II wird hier Tax Controlling als ein zusammenhängendes, umfassendes System aus den vier Teilbereichen Tax Planning, Tax Compliance, Tax Risk Management und Tax Reporting vorgestellt.⁹⁸ Diese Autoren sehen die Bereiche „als Teil eines vernetzten Systems – in Form von Interdependenzen und Rückkoppelungen – miteinander verknüpft und voneinander abhängig“⁹⁹. Sechs Jahre später findet sich eine sehr vergleichbare Einteilung auch bei *Stefaner/Pumpler*¹⁰⁰. Bereits 2010 hatte *Risse* alle vier Teilbereiche genannt, aber in einer sehr eigenen Hierarchie präsentiert: „Steuercontrolling und Reporting“ ist der Haupttitel,

⁹³ *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 21 sehen „Steuercontrolling als Vorstufe zur Tax Compliance“. Vgl. auch ebenda, S. 24: „Teil des CMS ist das Risikomanagementsystem (RMS), dessen Teil wiederum das Controlling ist.“ (CMS = Compliance Management System)

⁹⁴ *Schiffers* (2005).

⁹⁵ Vgl. *Kröner* (2005), S. 292-294; *Kröner* (2006), S. 296 f.

⁹⁶ Vgl. *Freidank/Sassen* (2013), S. 108.

⁹⁷ Siehe zum vierteiligen Tax Controlling-System insgesamt *Zöchling* (2012) und zu den einzelnen Teilbereichen *Zöchling/Matzka* (2012); *Bernegger/Pechlaner/Sommer* (2012); *Halwachs/Kumer* (2012); *Pumpler* (2012); *Fraberger/Eberl* (2012); *Zraunig und ihr Team* (2012); *Aschl/Frei* (2012) sowie speziell zur Konzernsteuerquote *Baumgartner/Kerschbaumer* (2012). Vgl. auch den Überblicksbeitrag von *Leissing/Herms* (2012). – In der Abbildung 6 werden diese Beiträge aus dem Sonderheft unter „*Zöchling u.a.* (2012)“ zusammengefasst, um deren Einheit zu betonen.

⁹⁸ Diese Einteilung übernehmen im Wesentlichen – allerdings unter dem Begriff des Tax Managements – *Vitale/Loose* (2014). Internes und externes Tax Reporting wird hier Tax Communication genannt. Die steuerliche Jahresabschlussstellung tritt als fünfte Säule unter der Bezeichnung Tax Accounting hinzu.

⁹⁹ *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2.

¹⁰⁰ Vgl. *Stefaner/Pumpler* (2018), S. 502 f. Hier wird das externe Reporting – in Abgrenzung zum internen Reporting – „Tax-Accounting“ genannt. Neben Tax Compliance tritt noch ein „Controversy Management“.

„Tax Compliance“ und „Steuerplanung“ tauchen im Untertitel auf, „Steuerliches Risikomanagement“ heißt das 4. Kapitel.¹⁰¹

Egner distanziert sich in seinem Beitrag aus 2016 zunächst von dieser Einteilung, die er „phasenorientierter Ansatz“¹⁰² nennt. Letztlich behandelt er aber doch trotz seiner Gliederung des Steuercontrollings in Entscheidungs-, Prozess- und Kennzahlencontrolling (letzteres nicht überraschend einschließlich des Instruments der Steuerquote) alle vier Teile.¹⁰³

In den beiden Auflagen der Monographie von *Risse*¹⁰⁴ werden erstmalig neben der Steuerquote weitere für ein Steuercontrolling relevante Kennzahlen vorgestellt und erläutert. Ansonsten gilt auch für die Literatur der Stufe III, dass allenfalls einzelne Instrumente und auch nicht für alle Bereiche des vorgeschlagenen Steuercontrolling-Systems aufgezeigt werden. Teilweise wird zwar der Begriff verwendet, aber präsentiert wird eher eine Mischung aus „System“, „Modell“ und „Instrument“¹⁰⁵ bzw. mehr oder weniger nur eine Liste von Schlagwörtern¹⁰⁶.

¹⁰¹ *Risse* (2010); *Risse* (2015).

¹⁰² *Egner* (2016), S. 305.

¹⁰³ Siehe *Egner* (2016), S. 307 f. zur „Steuerplanung“, S. 310 f. zum „Tax Risk Management“, S. 313 f. zur „Erfüllung der steuerlichen Pflichten“ und S. 322 zu „Kommunikationsprozesse(n)“.

¹⁰⁴ Vgl. *Risse* (2010), S. 80-92, 117-125; *Risse* (2015), S. 73-86, 123-130.

¹⁰⁵ Vgl. *Stefaner/Pumpler* (2018), S. 494, 518.

¹⁰⁶ Vgl. etwa die Tabelle bei *Zöchling/Matzka* (2012), S. 32 f.

2.2 Tabellarische Gesamtübersicht

Stufe	Autoren (chronologisch innerhalb der Stufen)	Begriffsverwendung	Teilbereiche	spezifische Controlling-Instrumente	
				Nennung	Erläuterung
I	<i>Schlager, J.</i> (1988), (1998), (2005a)	Steuerc.	Planning	keine	
I	<i>Schlager, J.</i> (1991)	Steuerc.	Planning	Steuerbelastungsvergleich	nein
I	<i>Reimer</i> (1994)	Steuer-C.	Planning	keine	
I	<i>Herzig</i> (1996)	Steuerc.	Planning	keine	
I	<i>Freidank</i> (1996a), (1996b), (2007)	Steuerc. Steuer-C.	Planning	einige	wenig
I	<i>Lexa</i> (1997)	Steuerc.	Planning (i.S.v. Zielerreichung)	keine	
I	<i>Schiffers</i> (1997)	Steuerc.	Planning	keine	
I	<i>Zimmermann</i> (1997)	Steuerc.	Planning	viele	teilweise
I	<i>Herzig/Zimmermann</i> (1998)	Steuerc.	Planning	viele	nein
I	<i>Haeseler</i> (1998), (2010)	Steuer-C.	Planning	einige	nein
I	<i>Seibold</i> (2002)	Steuerc.	Planning	einige	nein
I	<i>Herzig</i> (2003)	Steuerc.	Planning	Steuerquote	ja
I	<i>Berens/Bolte/Hoffjan</i> (2004)	C. i.R.d. Steuerplanung	Planning	Steuerquote	nein
I	<i>Djanani/Pummerer</i> (2004), (2010), (2015)	Steuerc.	Planning	keine	
I	<i>Loose</i> (2009)	Tax C.	Planning	keine	
I	<i>Machtinger</i> (2012)	Steuerc.	Planning	Steuerquote	ja
I	<i>Schlager, S.</i> (2012)	Steuerc.	Planning	keine	
I	<i>Urnik/Fellinger</i> (2012a)	Steuerc.	Planning	Steuerquote	ja
I	<i>Urnik/Fellinger</i> (2012b)	Steuer-C.	Planning	keine	
I	<i>Schlager, J./Schlager, S.</i> (2013), (2020)	Steuerc.	Planning	keine	
I	<i>Watrin</i> (2017)	Steuerc.	Planning	Steuerquote	nein
I	<i>Endert/Mammen</i> (2018)	Steuerc.	Planning	Steuerquote	nein
II	<i>Helml</i> (2003)	Steuerc.	Planning Risk Management	Steuerbelastungsvergleich	wenig
II	<i>Schiffers</i> (2005)	Steuerc.	Planning Risk Management Reporting	Info.bedarfsanalyse	ja
II	<i>Kröner</i> (2005), (2006)	Tax C.	Planning Reporting	Steuerquote	ja
II	<i>Streck</i> (2010)	Steuerc.	Risk Management	keine	
II	<i>Kamp</i> (2011)	Steuerc.	Planning Compliance	Steuerquote, Steuerinfo.system	ja ja
II	<i>Freidank/Sassen</i> (2013)	Steuerc.	Planning Reporting	Steuerquote, Verrechnungspreise	nein nein
III	<i>Risse</i> (2010), (2015)	Steuerc.	alle vier (nicht gleichrangig)	Steuerquote, Kennzahlen	ja ja
III	<i>Leissing/Zöchling</i> (2012)	Tax C.	alle vier	Steuerquote, Frühwarnsystem	nein nein
III	<i>Zöchling u.a.</i> (2012)	Tax C.	alle vier	Steuerquote, Richtlinie, Risikomatrix	ja ja ja
III	<i>Egner</i> (2016)	Steuerc.	alle vier (unter drei Oberbegriffen)	Steuerquote, Risikomatrix	ja nein
III	<i>Stefaner/Pumpler</i> (2018)	Tax-C. Steuer-C. steuerliches C.	alle vier	Compliance- Programm	ja

Abbildung 6: Tabellarische Gesamtübersicht

3 Aufteilung des Tax Controllings in vier Teilbereiche

Wie bereits erwähnt, ist der State of the Art eine Aufteilung des Tax Controllings in die vier zusammenhängenden und sich gegenseitig beeinflussenden Teilbereiche Tax Planning, Tax Compliance, Tax Risk Management und Tax Reporting.¹⁰⁷ Obwohl diese Elemente – wie zuvor beschrieben – teilweise in unterschiedlicher Hierarchie oder Ordnung untereinander verwendet werden, ist das Verständnis dieser vier Begriffe bei allen Autoren im Wesentlichen gleich. Beispielsweise sehen alle im Tax Reporting als Teil des Tax Controllings neben der internen auch eine externe Dimension. Das liegt höchstwahrscheinlich daran, dass die regelmäßig in diesem Zusammenhang genannte Konzernsteuerquote nicht nur eine wichtige Funktion für interne Analysen einnimmt, sondern auch für die sog. steuerliche Überleitungsrechnung im Anhang des Konzernabschlusses nach IFRS (IAS 12.81c).

Einschränkend kann allenfalls festgestellt werden, dass bestimmte Einzelaspekte der – erst – ab Stufe II genannten Teilbereiche auch schon von Autoren der Stufe I unter dem Begriff Tax Planning erwähnt werden.

3.1 Tax Planning

Das Tax Planning unterstützt bei der Entwicklung und Erreichung der Steuerstrategie und der grundlegenden steuerlichen Ziele, die im Rahmen der unternehmerischen Prozesse verfolgt werden sollen. Hierfür werden die Umfeld- und Umweltbedingungen des Unternehmens ausgewertet und steuerliche Alternativen zur Optimierung erfasst und bewertet.¹⁰⁸ Zuletzt müssen im Rahmen des Tax Plannings Entscheidungen getroffen werden. Dieser Entscheidungsprozess unterteilt sich in einzelne Schritte und wiederholt sich permanent.¹⁰⁹ Tax Planning umfasst sowohl die regelmäßige, fortlaufende Planung als auch die Planung zu besonderen Anlässen.¹¹⁰ Bei letzterem können die Anstöße zu Planungsmöglichkeiten, Handlungsalternativen und zum Optimierungsbedarf entweder von innen kommen, z.B. indem das Unternehmen expandiert, oder von außen, z.B. durch Änderungen von Gesetzen oder durch neue Verwaltungsanweisungen.¹¹¹ Der Anwendungsnutzen

¹⁰⁷ Vgl. zu dieser Vierteilung auch die Abbildungen bei *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2; *Zöchling* (2012), S. 11 f.

¹⁰⁸ Vgl. *Schlager* (2012), S. 348; *Zöchling* (2012), S. 11.

¹⁰⁹ Vgl. *Schiffers* (1997), S. 43.

¹¹⁰ Vgl. *Risse* (2015), S. 141; *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 163-165.

¹¹¹ Vgl. *Zöchling/Matzka* (2012), S. 31.

des Tax Plannings folgt aus der zielkonformen Ausgestaltung von Steuertatbeständen und der Prognose von Steuerwirkungen.¹¹²

3.2 Tax Compliance

Tax Compliance befasst sich mit der Einhaltung steuerlicher Regeln und Pflichten sowie mit verschiedenen Wertentscheidungen, welche der Befolgung geltender Vorschriften dienen. Eine angemessene Tax Compliance unterstützt das Unternehmen bei der strategischen und organisatorischen Sicherstellung dieser Einhaltung.¹¹³ Hierfür ist die Implementierung einer umfassenden Organisationsstruktur erforderlich. Diese muss auch in komplexen Konstellationen dazu geeignet sein, einen hohen Standard an Gesetzestreue zu gewährleisten.¹¹⁴ Allgemeines Ziel ist es, steuerliche Pflichten vollständig und zeitgerecht zu erfüllen und dabei sowohl unternehmensexterne als auch unternehmensinterne Richtlinien zu beachten.¹¹⁵ Um der Zielsetzung gerecht zu werden, sollte Tax Compliance in der Regel im Rahmen eines Tax Compliance Managements im Unternehmen Anwendung finden.¹¹⁶ Gemäß des *IDW-Praxishinweises PS 980* sollte Tax Compliance aus sieben Grundelementen – Kultur, Ziele, Risiken, Programm, Organisation, Kommunikation sowie Überwachung und Verbesserung – bestehen.¹¹⁷

3.3 Tax Risk Management

Das Risikomanagement befasst sich damit, alle potenziell und tatsächlich auftretenden Unternehmensrisiken zu identifizieren, zu messen, zu steuern und zu überwachen. Hierunter fallen nicht nur Maßnahmen, welche zur Reduzierung oder Vermeidung von Risi-

¹¹² Vgl. *Döring* (2002), Sp. 1839.

¹¹³ Vgl. *Besch/Starck* (2016), Rn. 19 f.; *Wolfersdorff/Hey* (2016), S. 936.

¹¹⁴ Vgl. *Kowallik* (2015), S. 2775.

¹¹⁵ Vgl. *Kowallik* (2017), S. 1345; *Blaufus/Trenn* (2018), S. 45; *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 51.

¹¹⁶ Vgl. *Blaufus/Trenn* (2018), S. 45 f.; *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 51.

¹¹⁷ Vgl. *IDW* (2017a), Tz. 23.

ken beitragen, sondern auch das planmäßige Eingehen gewisser Risiken zu einem bestimmten Zweck.¹¹⁸ Ziele des Tax Risk Managements sind somit die Erkennung, Bewertung und Steuerung von Steuerrisiken eines Unternehmens.¹¹⁹ Hierfür muss ein standardisierter Prozess implementiert werden. Wichtig ist es, dass es sich bei dem Prozess des Tax Risk Managements um einen Rückkopplungsprozess handelt.¹²⁰ In seltenen Fällen („Grauzonen“) kann es vorkommen, dass eine Abwägung zwischen Tax Compliance und Tax Risk Management zu erfolgen hat.¹²¹

3.4 Tax Reporting

Unter Tax Reporting versteht man zum einen die korrekte Darstellung von steuerlichen Aktivitäten im Jahresabschluss und Lagebericht sowie in der Geldflussrechnung. Zum anderen umfasst Tax Reporting aber auch die unterjährige Betrachtung relevanter Sachverhalte, z.B. innerhalb von Monatsberichten.¹²² Im Rahmen des Tax Reportings sollen also die Ergebnisse aus den Planungsprozessen, die Planungsprämissen sowie die gesammelten Daten und Informationen herausgestellt werden. Mit Hilfe des Tax Reportings können dann die Steuertreiber des Unternehmens identifiziert und gesteuert werden.¹²³ Wichtig hierbei ist, dass die abgebildeten Daten und Informationen sich nicht nur an der Vergangenheit orientieren, sondern so aufbereitet und interpretiert werden, dass eine Ableitung von Handlungsalternativen und Maßnahmen für die Zukunft ermöglicht wird. Die Darstellung der Sachverhalte erlaubt dem Management eine genaue Kenntnisnahme aller möglichen steuerlichen Risiken und Steuerposten.¹²⁴ Es wird eine lückenlose Berichterstattung unterstützt. Diese erhöht die nötige Transparenz innerhalb des Unternehmens.¹²⁵

¹¹⁸ Vgl. *Vitale/Loose* (2014), S. 2905; *Besch/Starck* (2016), Rn. 13.

¹¹⁹ Begrifflich gibt es auch im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen ein Tax Risk Management in der Finanzverwaltung. Dieser Aspekt wird hier nicht behandelt. Vgl. hierzu *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer* (2012); *Heimig* (2014), S. 74-76.

¹²⁰ Vgl. *Vitale/Loose* (2014), S. 2905. *Spengel/Matenaer* (2011), S. 799 sprechen von „Interdependenzen zwischen steuerlichen Risiken“. Vgl. zum Prozess auch ebenda, S. 808-810.

¹²¹ Vgl. *Besch/Starck* (2016), Rn. 13.

¹²² Vgl. *Rapp* (2014), S. 45.

¹²³ Vgl. *Risse* (2015), S. 10 f.

¹²⁴ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 4.

¹²⁵ Vgl. *Rapp* (2014), S. 45 f.

4 Vorschlag von Instrumenten für das Tax Controlling

Nachfolgend werden für die verschiedenen Bereiche einige der in der Literatur am häufigsten genannten Instrumente, welche im Rahmen des Tax Controllings angewandt werden können, aufgeführt und erläutert. Da sich die analysierten Forschungsbeiträge zum Tax Controlling kaum bis gar nicht mit Instrumenten beschäftigen, basieren die Auswahl und die Erläuterungen der nachfolgend aufgeführten Instrumente größtenteils auf anderen Quellen. Insofern erweitern die hier unterbreiteten Vorschläge bezüglich der Instrumente die Literatur zum Tax Controlling durch die Literatur zu den einzelnen Teilbereichen.

Einige Beiträge beschäftigen sich mit Instrumenten, welche zur erstmaligen Ausgestaltung des Tax Controllings genutzt werden können, z.B. um die Zielsetzung des Tax Controllings festzulegen. Hierbei handelt es sich größtenteils um bekannte Methoden, wie z.B. die Mind-Map-Methode oder Zielhierarchien.¹²⁶ Da sich diese Ausführung hier auf Instrumente beschränken soll, welche dauerhaft im Rahmen des Tax Controllings zur Anwendung kommen können, werden solche Instrumente nicht behandelt. Nicht beschrieben werden auch Instrumente, die erkennbar im Zeitablauf an Bedeutung verloren haben, wie z.B. die in den 1970er Jahren entwickelte und auf Computereinsatz verzichtende Teilsteuerverrechnung.¹²⁷

4.1 Tax Planning

4.1.1 Planungsrechnungen im Allgemeinen

Planungsrechnungen dienen dazu, Entscheidungsgrößen zur Verfügung zu stellen, welche eine zielgerichtete Einschätzung von verschiedenen Alternativen zum Ziel haben.¹²⁸ Somit ist eine Planungsrechnung der Ausgangspunkt für eine Vielzahl von Steuergestaltungen.¹²⁹ Je nach Situation kann die Gestaltung einer Planungsrechnung variieren, da diese individuell und auf die zu planende Situation zugeschnitten werden sollte, um ein

¹²⁶ Siehe ergänzend hierzu *Zimmermann* (1997), S. 214-216.

¹²⁷ *Rose* (1973). Kritisch zur Teilsteuerverrechnung auch *Freidank/Sassen* (2013), S. 94: „Anwendbarkeit dieser investitionstheoretischen Konzepte aufgrund ihrer Vereinfachungen und restriktiven Prämissen sowie der Unsicherheit der Planungsvariablen beschränkt“.

¹²⁸ Vgl. *Freidank/Sassen* (2013), S. 103.

¹²⁹ Vgl. *Markschläger* (1991), S. 102.

geeignetes Planungsinstrument darzustellen.¹³⁰ Grundsätzlich kann eine Planungsrechnung für laufende, regelmäßige Planungen und auch für speziellere, anlassbezogene Planungen genutzt werden. Daher ist es wichtig, dass die Rechnungen auf widerspruchsfreien, übereinstimmenden Annahmen beruhen. Für die Ausgestaltung können sich die Unternehmen an Plausibilitätsmaßstäben orientieren, die auch von Wirtschaftsprüfern genutzt werden, um die Nachvollziehbarkeit der Planung zu beurteilen. Dementsprechend bieten sie auch für die Unternehmen eine gute Leitlinie. Solche Plausibilitätsmaßstäbe wurden z.B. im *IDW-Praxishinweis 2/2017* festgehalten. Demnach sollten Unternehmen auf eine formell-rechnerische, materiell-interne und materiell-externe Plausibilität achten. Im Rahmen der formell-rechnerischen Plausibilität sollte eine rechnerische Richtigkeit sowie die Widerspruchsfreiheit der Teilpläne eingehalten werden. Innerhalb der materiell-internen Plausibilität ist zum einen die Evaluation der Annahmen durch das Management relevant und zum anderen die Kontrolle der Unternehmensentwicklung anhand von Vergangenheitsanalysen und damit zusammenhängender Bewertung der Fortschreibung. Die materiell-externe Plausibilität befasst sich mit der Marktanalyse und der damit einhergehenden Heranziehung von Prognosen und Absatzanalysen. Ebenfalls ist hier der Vergleich von Wettbewerbern anhand von Kennzahlen und Ist-Werten relevant.¹³¹

Grundsätzlich kann eine Planungsrechnung für verschiedene Anlässe genutzt werden, mögliche Anwendungsfelder sind z.B. die Validierung der Werthaltigkeit latenter Steuern im Rahmen der Steuerplanung oder die Überprüfung der Werthaltigkeit von Beteiligungen und Goodwills. Ebenso können durch Planungsrechnungen auch Angaben zu Prognosen im Lagebericht getätigt werden.¹³²

4.1.2 Steuerbelastungsvergleich

Ein Steuerbelastungsvergleich analysiert im Sinne einer Quantifizierung die Steuerbelastung unterschiedlicher Steuersubjekte oder -objekte, Planungszeiträume und steuerbelastungsrelevanter Gegebenheiten.¹³³ Durch den Vergleich unterschiedlicher Steuerwirkun-

¹³⁰ Vgl. *Zwirner/Zimny* (2018a), S. 362. – Zur Orientierung stellt das *IDW* Hinweise zur integrierten Planungsrechnung zur Verfügung. Diese umfasst Plan-Bilanz, Plan-GuV und Finanzplanung. Siehe hierzu *IDW* (2017b).

¹³¹ Vgl. *IDW* (2017c), Rn. 14, 19-35.

¹³² Vgl. *Zwirner/Zimny* (2018b), S. 391.

¹³³ Vgl. *Bone-Winkel* (1994), S. 14.

gen handelt es sich auch um ein Instrument der Steuergestaltung. Mit Hilfe der Erkenntnisse, welche Entscheidungswirkungen der Besteuerung zuzuordnen sind, können Handlungsalternativen im Rahmen der Steuerplanung nach ihrer Vorteilhaftigkeit bewertet und gerankt werden. Sie tragen dazu bei, steuerliche Ermessensspielräume und Wahlrechte optimal auszunutzen.¹³⁴ Folglich können Steuerbelastungsvergleiche großen Einfluss auf planerische Aktivitäten, wie z.B. Standort-, Rechtsform-, Investitions- oder Finanzierungsentscheidungen haben. Darüber hinaus sind Steuerbelastungsvergleiche auch ein hilfreiches Instrument im Rahmen der Effizienzbewertung, indem die Allokationseffizienz und Entscheidungsneutralität von Steuersystemen analysiert werden.¹³⁵

Innerhalb der verschiedenen Planungsalternativen müssen sämtliche legalen sachverhalts- und abbildungsgestaltenden Effekte betrachtet werden.¹³⁶ Für die Auswahl der Alternativen werden bestimmte Kriterien aufgestellt, nach denen die Bewertung erfolgt. Diese können z.B. das Steuerrisiko, die Höhe der Steuerbelastung oder der Einklang mit der Unternehmensstrategie sein.¹³⁷ Ein Steuerbelastungsvergleich kann auch z.B. im Rahmen der internationalen Steuerplanung angewandt werden.¹³⁸

4.1.3 Verrechnungspreisfestlegung

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht stellen Verrechnungspreise Wertansätze dar, zu denen einzelne Leistungen zwischen den Teilbereichen des Unternehmens ausgetauscht werden. Steuerlich bilden Verrechnungspreise die Preise ab, welche für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen berechnet werden.¹³⁹ Grundsätzlich müssen die angesetzten Verrechnungspreise angemessen und mit dem Fremdvergleichsgrundsatz¹⁴⁰ konform sein. Demnach muss die Höhe der Verrechnungspreise den Preisen entsprechen, die voneinander unabhängige Unternehmen unter identischen Marktbedingungen vereinbart hätten.¹⁴¹

¹³⁴ Vgl. *Schneeloch* (1993), Sp. 4018; *Stetter* (2005), S. 7.

¹³⁵ Vgl. *Stetter* (2005), S. 7.

¹³⁶ Vgl. *Wagenknecht* (2013), S. 757.

¹³⁷ Vgl. *Loitz/Korte* (2012), S. 773.

¹³⁸ Vgl. *Von Wuntsch/Bach* (2012), S. 124.

¹³⁹ Vgl. *Hanken/Kleinhietaß/Lagarden* (2017), S. 25-27.

¹⁴⁰ Siehe hierzu *Gocke/Ditz* (2011), S. 497-503; *Baumhoff/Liebchen* (2018), Rz. 4.97-4.201.

¹⁴¹ Vgl. *Schwerdt* (2016), S. 163 f.

Für die Festlegung der Verrechnungspreise können verschiedene Methoden zur Anwendung kommen, die sich unterschiedlich, je nach Gegebenheiten des Unternehmens, auf das Ergebnis auswirken. Ausgangspunkt für die Wahl der Methode ist die *OECD*-Verrechnungspreisrichtlinie 2017.¹⁴² Die *OECD* unterscheidet in Tz. 2.1 dieser Richtlinie zwischen den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden – hierunter fallen die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode – und den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden – hierzu zählen die Nettomargen- und die Gewinnaufteilungsmethode.¹⁴³

Die Wahl der Verrechnungspreise stellt ein geeignetes Instrument dar, um internationale Steuergfälle zu nutzen und dadurch die Erfolge im Konzern zu verlagern.¹⁴⁴ Dementsprechend kann durch eine sorgfältige Planung der Verrechnungspreise eine Steueroptimierung erfolgen. Ebenfalls bedeutsam sind die sehr hohen steuerrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung von Verrechnungspreisen. Bei Vernachlässigung dieser kann es zu erheblichen Nachzahlungen und somit zu unerwarteten Ausgaben kommen. Mit Hilfe einer strukturierten Planung der Verrechnungspreise kann dem entgegen gewirkt werden, außerdem wird das Risiko für Compliance-Verstöße verringert.¹⁴⁵ Zusätzlich kann eine angemessene Verrechnungspreisplanung durch die Optimierung und Entwicklung der Verrechnungspreisstrukturen die Risiken aus der Anpassung von Verrechnungspreisen reduzieren und somit auch das Tax Risk Management unterstützen.¹⁴⁶

4.2 Tax Compliance

4.2.1 Tax Compliance-Programm

Das Tax Compliance-Programm ist einer der Grundsteine für die Risikoentdeckung und -vermeidung. Im Rahmen dieses Instrumentes werden Maßnahmen definiert und eingeführt, welche in den laufenden Betrieb des Tax Controlling-Systems eingreifen und so

¹⁴² Vgl. *Hanken* (2017), S. 151, 175.

¹⁴³ Vgl. *OECD* (2018), Tz. 2.1.

¹⁴⁴ Vgl. aber auch *Risse* (2015), S. 3, der aufgrund der vielfältigen Dokumentationspflichten die Festlegung von Verrechnungspreisen als „Steuerplanungsverhinderungssystem“ bezeichnet. Seine kritische Einstellung gegenüber diesem Instrument zeigt sich auch ebenda, S. 27-29.

¹⁴⁵ Vgl. *Freidank/Sassen* (2013), S. 110 f.

¹⁴⁶ Vgl. *Hanken/Kleinhietpaß/Lagarden* (2017), S. 48.

die Risikosituation im Compliance-Bereich optimieren.¹⁴⁷ Bestandteil des Tax Compliance-Programms sind aber nicht nur Maßnahmen, die der Prävention von Compliance-Risiken dienen, sondern auch Maßnahmen, welche ergriffen werden, falls ein Compliance-Verstoß aufgedeckt wurde.¹⁴⁸ Durch das Tax Compliance-Programm können somit Risiken minimiert sowie entstandene Fehler aufgedeckt und korrigiert werden. Darüber hinaus können wichtige Fristen kontrolliert und die Einhaltung dieser sichergestellt werden.¹⁴⁹ Ebenfalls kann das Tax Compliance-Programm für die Ressourcenplanung im Rahmen der steuerlichen Aufgaben dienen.¹⁵⁰ Die nachstehende Abbildung zeigt beispielhaft präventive und detektive Compliance-Maßnahmen, die auf alle Steuerarten Anwendung finden könnten:¹⁵¹

Präventive Maßnahmen:	Detektive Maßnahmen:
<ul style="list-style-type: none"> • Bereitstellung von Kompendien zur buchhalterischen Erfassung • Installation eines Fristenkontrollsystems für die Abgabe der notwendigen Erklärungen • Zurverfügungstellung von Checklisten 	<ul style="list-style-type: none"> • Durchführung von Vier-Augen-Kontrollen bei Ausnahmefällen • Systematisierung von Daten anhand einer Steuerfindungstabelle • Auswahl von Sachverhalten anhand zuvor festgelegter Parameter und deren manuelle Überprüfung

Abbildung 7: Beispielhafter Ausschnitt eines Tax Compliance-Programms

4.2.2 Interne Steuerrichtlinie

Innerhalb der internen Steuerrichtlinie werden die Tax Compliance-Kultur und die Tax Compliance-Ziele als Konkretisierung des Unternehmensleitbildes niedergelegt. Dies sollte ausführlich und schriftlich erfolgen und an alle Mitarbeiter kommuniziert werden.¹⁵² Typische Elemente der internen Steuerrichtlinie sind z.B. Aussagen zu Zuständigkeiten und Angaben zum Geltungsbereich der internen Steuerrichtlinie sowie Regelungen zu Prozessen und Vorgaben für die steuerliche Arbeit.¹⁵³ Darüber hinaus sind Vorgaben zur Handhabung von Informationen oder zum Umgang mit Dritten enthalten sowie allgemeine Verhaltensgrundsätze. Die interne Steuerrichtlinie legt auch fest, wie Interessenskonflikte vermieden werden können.¹⁵⁴ Neben der Kommunikation ist es wichtig, dass

¹⁴⁷ Vgl. *Bleckmann* (2017), S. 355; *Feldgen* (2018), S. 498. Zusätzlich dazu legt das Tax Compliance-Programm Termine und Kontrollhäufigkeiten fest. Siehe hierzu *Hönicke* (2020), S. 337.

¹⁴⁸ Vgl. *Alzuhn/Kober/Voss* (2018), S. 795.

¹⁴⁹ Vgl. *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 66.

¹⁵⁰ Vgl. *Kammerloher-Lis/Kirsch* (2018), S. 154.

¹⁵¹ Vgl. die ausführlichen Zusammenstellungen bei *Hengst/Ludwig/Monfort* (2017), S. 38 f.; *Feldgen* (2018), S. 500; *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 109.

¹⁵² Vgl. *IDW* (2017d), Tz. 34; *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 58.

¹⁵³ Vgl. *Nowroth* (2017), S. 2934 f.

¹⁵⁴ Vgl. *Saitz/Tempel/Brühl* (2014), Rn. 19.

die Steuerrichtlinie regelmäßig überprüft und an geänderte Bedingungen des Unternehmens angepasst wird.¹⁵⁵ Durch die Einführung einer internen Steuerrichtlinie lassen sich Fehlinterpretationen und Redundanzen im Rahmen der Tax Compliance einschränken.¹⁵⁶ Die folgende Abbildung zeigt eine mögliche Gliederung und denkbare Inhalte:¹⁵⁷

<p>Kommunikation und Zuständigkeiten:</p> <ul style="list-style-type: none">• Steuerabteilung:<ul style="list-style-type: none">→ über Abgabefristen informieren→ über Gesetzesänderungen und geänderte Meldepflichten informieren→ regelmäßiges Anbieten von Schulungen und Materialien zur Schulung• Buchhaltung:<ul style="list-style-type: none">→ Prozesse zur Rechnungserfassung definieren und optimieren→ Mitarbeiter als Schnittstelle zur Steuerabteilung bzgl. Abstimmungen bestimmen
<p>Weitere Zuständigkeiten für Vertrieb, Einkauf, Personal:</p> <ul style="list-style-type: none">• Betroffene Prozesse:<ul style="list-style-type: none">→ Eingangs- und Ausgangsrechnung erfassen, erstellen und prüfen→ Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuererklärung erstellen→ Dokumentation und Archivierung
<p>Termine und Fristen:</p> <ul style="list-style-type: none">• zur Übermittlung der Daten für die Umsatzsteuervoranmeldung• zur Übermittlung der Daten für die Umsatzsteuererklärung• zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung• zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung

Abbildung 8: Ausschnitt einer internen Steuerrichtlinie zur Umsatzsteuer

4.2.3 Fraud-Indikator

Fraud-Indikatoren helfen bei der Aufdeckung und Vermeidung von Fraud-Risiken. Der Begriff Fraud umfasst sämtliche rechtswidrigen oder schuldhaften Handlungen innerhalb des Unternehmens. Diese werden vorsätzlich vom Personal, dem Management oder anderen internen bzw. externen Parteien und zum Nachteil bzw. Schaden des Unternehmens ausgeführt.¹⁵⁸ Anhand des sog. Fraud-Triangles¹⁵⁹ – A. Druck bzw. Anreiz, B. Gelegenheit, C. Einstellung bzw. Rechtfertigung – können die Gründe für das Auftreten von Fraud-Handlungen beobachtet werden. Die Wahrscheinlichkeit für ein Fraud-Risiko oder eine Fraud-Handlung ist dann besonders hoch, wenn alle drei Schlüsselfaktoren des

¹⁵⁵ Vgl. *Hindersmann/Nöcker* (2019), S. 58.

¹⁵⁶ Vgl. *Nowroth* (2017), S. 2933 f.

¹⁵⁷ Vgl. *Nowroth* (2017), S. 2937 f.

¹⁵⁸ Vgl. *Bungartz* (2017), S. 353; *Alves* (2018), S. 49.

¹⁵⁹ So bereits *Cressey* (1973), S. 30 f.

Fraud-Triangles zusammenkommen. Liegt umgekehrt einer der Faktoren nicht vor, ist es unwahrscheinlich, dass eine Fraud-Handlung auftritt.¹⁶⁰

Die Fraud-Indikatoren, welche auch als Red Flags bezeichnet werden,¹⁶¹ können dabei helfen, Fraud-Handlungen aufzudecken. Sie stellen Indizien dar, welche auf eine Fraud-Handlung hindeuten. Allerdings handelt es sich hierbei lediglich um ein Warnzeichen bzw. einen Hinweis und nicht zwangsläufig um ein tatsächliches Vorliegen von Fraud-Handlungen. Gleichwohl kann es passieren, dass nicht alle Fraud-Risiken aufgedeckt werden, da einige mögliche Fraud-Handlungen nur sehr schwer erkennbar sind. Nachdem mit Hilfe der Fraud-Indikatoren mögliche Sachverhalte aufgedeckt wurden, bedarf es einer Überprüfung und Aufklärung, ob tatsächlich ein Vergehen vorliegt.¹⁶² Durch die Fraud-Indikatoren kann ein wirkungsvolles Fraud-Risk-Management gewährleistet werden. Ziel ist es, die Eintrittswahrscheinlichkeit der Fraud-Risiken zu reduzieren und deren Aufdeckungswahrscheinlichkeit zu erhöhen.¹⁶³ Die Fraud-Indikatoren sind je nach Unternehmen individuell auf Grundlage der Organisationsform, der Tätigkeit und des Umfelds zu bestimmen. Mögliche Fraud-Indikatoren wären z.B. falsche oder geänderte Rechnungen oder das generelle Fehlen von Unterlagen. Ebenfalls relevant im Rahmen der Fraud-Indikatoren sind u.a. auch Aus- und Einzahlungen aus unerklärlichen Gründen.¹⁶⁴

4.3 Tax Risk Management

4.3.1 Risikofrühwarnsystem

Ein Risikofrühwarnsystem ist ein Informationssystem, welches qualitative Informationen, Kennzahlen oder verschiedene Indikatoren analysiert.¹⁶⁵ Mit dessen Hilfe können

¹⁶⁰ Mehrere Beispiele zu den drei Eckpunkten nennen *Martenstein* (2017), S. 63-67; *Thomann* (2017), S. 274-286. – Vgl. auch die Formelschreibweise bei *Loebbecke/Eining/Willingham* (1989), S. 5; *Ruhnke/Schwind* (2006), S. 734.

¹⁶¹ Vgl. *Knabe/Mika/Müller/Rätsch/Schruff* (2004), S. 1059; *Bungartz* (2017), S. 364.

¹⁶² Vgl. *Hlavica* (2017), S. 117 f.; *Bicker/Stoklasa* (2018), S. 523; *Nicolini* (2019), Rn. 759-761.

¹⁶³ Vgl. *Aksoy Hazir* (2017), S. 379. Zur besseren Handhabung können im Rahmen des Fraud-Risk-Managements Red Flag-Checklisten erstellt werden. Diese müssen regelmäßig überarbeitet und angepasst werden. Vgl. hierzu *Knabe/Mika/Müller/Rätsch/Schruff* (2004), S. 1059 f.

¹⁶⁴ Vgl. weiterführend *Bungartz* (2017), S. 364, 392-394; *Alves* (2018), S. 106.

¹⁶⁵ Vgl. *Vanini* (2017), S. 74. Eine Erweiterung des Frühwarnsystems ist das Früherkennungssystem. Hierbei soll nicht nur auf Risiken aufmerksam gemacht werden, sondern auch Chancen erkannt werden. Dies gelingt durch die Entwicklung eines sog. „strategischen Radars“, welches sämtliche Veränderungen aufnimmt und analysiert. Siehe hierzu *Heimig* (2014), S. 233 f.; *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 213 f.

Risiken frühzeitig identifiziert werden, sodass geeignete Gegenmaßnahmen eingeleitet werden können.¹⁶⁶ Dafür müssen die Risiken qualitativ und quantitativ erfasst werden. Für die weitere Bearbeitung müssen dann verständliche Signale für entsprechende Handlungen gegeben werden.¹⁶⁷ Das Frühwarnsystem kann über verschiedene Impulse arbeiten. Entweder orientiert es sich an Kennzahlen und damit verbundenen Soll-Werten oder es arbeitet anhand der Beobachtung der Umwelt und den damit verbundenen Signalen. Eine Kombination aus beiden Betrachtungen ist für die Implementierung am sinnvollsten.¹⁶⁸ Für eine ressourcensparende Ausgestaltung ist es empfehlenswert, das Frühwarnsystem zu automatisieren. Hierdurch wird eine Echtzeit-Analyse mit Hilfe von Soll-Ist-Vergleichen ermöglicht. Im Rahmen des Frühwarnsystems werden auf Grundlage von Erfahrungsgrößen Soll-Werte und Toleranzgrenzen ermittelt, die mit den Ist-Werten abgeglichen werden. Über- oder unterschreiten die Ist-Werte die Soll-Werte bzw. Toleranzgrenzen, erfolgt eine Alarmierung.¹⁶⁹ Ein möglicher Indikator stellt z.B. der Tax Risk-Indikator dar. Dieser Indikator ermittelt die Wahrscheinlichkeit für ein erhöhtes Risiko, indem Konsequenzen und Wahrscheinlichkeit des Risikos erfasst werden. Anhand dieses Indikators kann dann zeitnah entschieden werden, ob eine Handlung notwendig ist.¹⁷⁰

Durch das Risikofrühwarnsystem wird die Grundlage für eine angemessene Risikobegrenzung und -steuerung gegeben.¹⁷¹ Dadurch, dass mit Hilfe des Risikofrühwarnsystems die Gefährdungen für das Unternehmen rechtzeitig erkannt werden, können die zuständigen Mitarbeiter frühzeitig Maßnahmen einleiten und so den Schaden verringern oder sogar ganz abwenden. Erkennt man die Risiken zu spät, ist ein Eingreifen und (Gegen-) Steuern nur noch bedingt möglich. Auf dieser Grundlage unterstützt dieses Instrument ein proaktives Handeln und verbessert die Risikosituation des Unternehmens.¹⁷² Eine beispielhafte Systemstruktur eines Frühwarnsystems wird in der nachstehenden Abbildung aufgezeigt:¹⁷³

¹⁶⁶ Vgl. *Elfgen* (2002), S. 316 f.; *Wolf* (2020), S. 1334.

¹⁶⁷ Vgl. *Welfens* (2009), S. 179.

¹⁶⁸ Vgl. *Daum/Langguth/Hagen* (2016), S. 52.

¹⁶⁹ Vgl. *Vanini* (2017), S. 75, 80.

¹⁷⁰ Vgl. *Risse* (2015), S. 101-104.

¹⁷¹ Vgl. *Welfens* (2009), S. 179.

¹⁷² Vgl. *Baetge/Schmidt/Hater* (2016), Rn. 101.

¹⁷³ Abbildung in Anlehnung an *Secricon GmbH* (2005), S. 4.

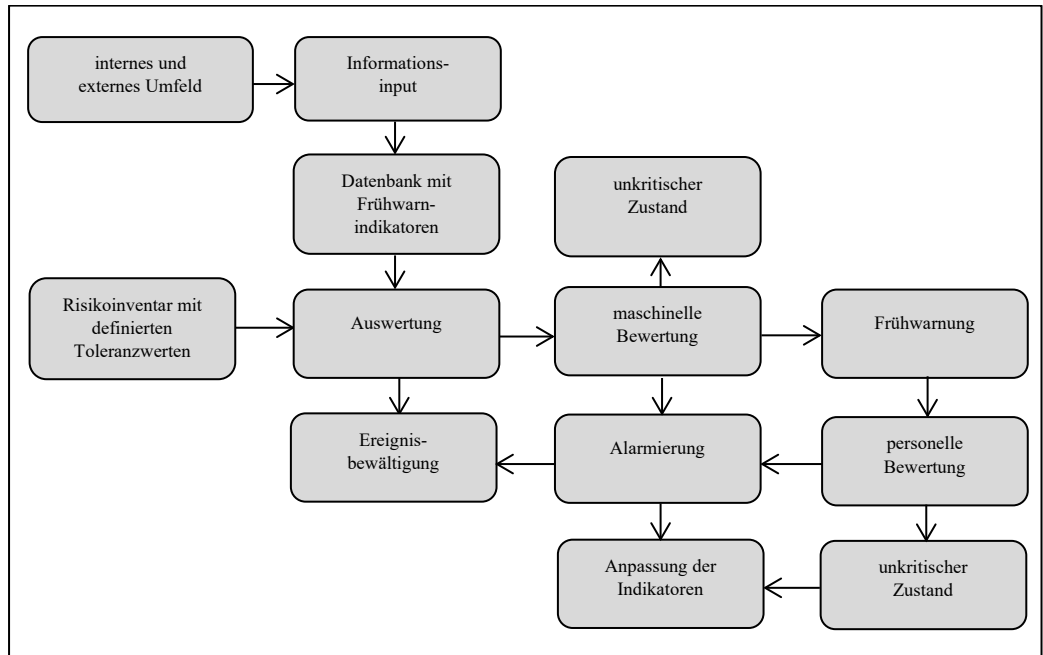


Abbildung 9: Beispielhafte Ausgestaltung eines Risikofrühwarnsystems

4.3.2 Risiko-Kontroll-Matrix

Mit Hilfe der Risiko-Kontroll-Matrix kann eine Risikoinventur erfolgen. Dieses Instrument verknüpft die Identifikation der Risiken und deren Bewertungen. Als Ergebnis erhalten die verantwortlichen Mitarbeiter einen Überblick über die Risikosituation, indem das Risikoprofil des Unternehmens in einer Matrix dargestellt wird:¹⁷⁴

	Ziel	Risiko	Beispiel der Kontrollaktivitäten
USt - 1	korrekte umsatzsteuerliche Einordnung erbrachter Leistungen	keine Möglichkeit der Nachbelastung von Kunden aufgrund fehlerhafter Einordnung von Leistungen	- Einteilung von Standardleistungen in verschiedene Kategorien - regelmäßige Überprüfung der steuerlichen Einordnung von Leistungen
USt - 2	zuverlässige und zeitgerechte Erfüllung aller steuerlichen Erfordernisse und Anforderungen	kein Einhalten von Einspruchsfristen für fehlerhafte Steuerbescheide	- Fristenkontrollbuch
...			

Abbildung 10: Beispielhafter Aufbau einer Risiko-Kontroll-Matrix

Die Risiko-Kontroll-Matrix kann und sollte individuell für das Unternehmen gestaltet werden. Das Unternehmen kann sich an einem Rahmenkonzept orientieren, dieses sollte aber an die Kontroll- und Steuerungsmaßnahmen, an das Risikoprofil und an die Ziele

¹⁷⁴ Vgl. ausführlich *Bungartz* (2017), S. 308-311. Siehe auch *Nicolini* (2019), Rn. 752.

des Unternehmens angepasst werden.¹⁷⁵ Für die Selbsteinschätzung des Risikos werden zum einen das Bruttoisiko und zum anderen das Nettoisiko betrachtet. Das Bruttoisiko determiniert das Risiko vor der Einführung von Maßnahmen und ist demnach ein abstraktes Risiko. Es wird anhand der Eintrittswahrscheinlichkeit und der potenziellen Schadenhöhe ermittelt. Das Nettoisiko hingegen beschreibt das Risiko nach der Einführung von Maßnahmen. Dadurch kann indirekt der Wirkungsgrad der Maßnahmen betrachtet werden.¹⁷⁶

Durch die Anwendung dieses Instrumentes können sich die zuständigen Mitarbeiter ein umfangreiches Bild über die Kontroll- und Risikosituation des Unternehmens machen. Ebenso kann mit Hilfe der Risiko-Kontroll-Matrix die Dokumentation der Risikosituation des Unternehmens in großen Teilen nachgewiesen werden.¹⁷⁷ Dazu erhalten die Mitarbeiter eine probate Übersicht über die Prozesse im Unternehmen sowie über deren Qualität. Das Instrument ermöglicht die Ermittlung stark risikobehafteter Bereiche. Ebenfalls kann die Risiko-Kontroll-Matrix die Ressourcenbereitstellung anregen. Durch die Kombination aus Risikoidentifikation und Risikobewertung verringert sich der Arbeitsaufwand in Bezug auf die Risikobewältigung im Unternehmen.¹⁷⁸ Die Risiko-Kontroll-Matrix stellt demnach ein geeignetes Erfassungsinstrument dar und unterstützt das Tax Controlling im Rahmen der Risiko-Bestandsaufnahme.¹⁷⁹

4.3.3 SWOT-Analyse

Mit Hilfe der SWOT-Analyse werden auf der einen Seite interne Stärken („Strengths“) und Schwächen („Weaknesses“) und auf der anderen Seite externe Chancen („Opportunities“) und Risiken („Threats“) betrachtet, weshalb sich dieses Instrument sinnvoll im Rahmen des Tax Risk Managements einsetzen lässt.¹⁸⁰ Dieses Instrument kann zum einen für die Analyse des Ist-Zustands und der aktuellen Situation des Unternehmens genutzt werden und zum anderen für die Strategieentwicklung im Rahmen des Tax Controllings.

¹⁷⁵ Vgl. *Bungartz* (2017), S. 195. – Für die individuelle Erstellung einer Risiko-Kontroll-Matrix können Fragebögen und Checklisten herangezogen werden. Siehe hierzu *Hönicke* (2020), S. 340.

¹⁷⁶ Vgl. *Burger/Buchhart* (2002), S. 95; *Kirsch/Schäperclaus* (2018), S. 19.

¹⁷⁷ Vgl. *IDW* (2017e), S. 38, 86; *Diebel/Ehrhard* (2019), S. 112.

¹⁷⁸ Vgl. *Kirsch/Schäperclaus* (2018), S. 19.

¹⁷⁹ Vgl. *Bracke/Maciuca* (2017), S. 147.

¹⁸⁰ Vgl. *Pepels* (2018), S. 73; *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 207. Eine weitere Möglichkeit einer Bestandsaufnahme ist die Potenzialanalyse. Diese befasst sich ähnlich wie die SWOT-Analyse mit den Stärken und Schwächen des Unternehmens, vernachlässigt allerdings die Chancen und Risiken. Siehe hierzu *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 208.

Im Gegensatz zu einer reinen Risikobetrachtung beschäftigt sich die SWOT-Analyse auch mit Chancen und positiven Entwicklungen, die das Unternehmen z.B. im Rahmen des Tax Plannings nutzen kann. Für die Aufdeckung der Stärken und Schwächen erfolgt eine interne Analyse der Unternehmensgegebenheiten. Mit Hilfe einer externen Analyse können die jeweiligen Risiken und Chancen aufgedeckt werden. Das Ergebnis beider Analysen und Betrachtungen ist eine Vier-Felder-Matrix, in der die Stärken und Schwächen sowie die Chancen und Risiken dargestellt werden.¹⁸¹ Im Rahmen dieser Vier-Felder-Matrix setzt man sich mit den verschiedenen Ergebnissen auseinander und stellt sich die Frage, wie man die Ergebnisse miteinander kombinieren kann, um das bestmögliche Gesamtergebnis für das Unternehmen zu erreichen. Es werden Kombinationsstrategien aus den verschiedenen Bereichen entwickelt und dargestellt. So erfolgt eine einfache, strukturierte und transparente Darstellung der Ergebnisse.¹⁸²

Die SWOT-Analyse ermöglicht eine gut strukturierte Bestandsaufnahme der internen und externen Situation des Unternehmens. Zudem kann die SWOT-Analyse bei der Entwicklung einer einheitlichen Steuerstrategie helfen.¹⁸³ Dieses Instrument unterstützt die Verantwortlichen des Tax Risk Managements dabei, die Gefährdungen für das Unternehmen frühzeitig aufzudecken und diese zu reduzieren oder zu umgehen. Geprüft werden kann, bei welchen internen Prozessen gegebenenfalls noch Handlungs- und Änderungsbedarf besteht und wie die externen Gegebenheiten den Optimierungsprozess unterstützen bzw. behindern können.¹⁸⁴

4.4 Tax Reporting

4.4.1 Informationsbedarfsanalyse

Ohne eine angemessene Analyse des Informationsbedarfs können die Anforderungen, die an das Berichtswesen gestellt werden, nicht identifiziert und bedient werden. Im Allgemeinen versteht man unter dem Informationsbedarf sämtliche Informationen, welche die zuständige Person benötigt, um einen Sachverhalt zu klären, ihre Tätigkeit auszuüben

¹⁸¹ Vgl. *Erichsen* (2011), S. 380.

¹⁸² Vgl. *Diederichs* (2018), S. 273 f.; *Pepels* (2018), S. 73 f.

¹⁸³ Vgl. *Romeike* (2018), S. 71.

¹⁸⁴ Vgl. *Erichsen* (2011), S. 380.

oder eine Entscheidung zu finden.¹⁸⁵ In der Regel ist der Informationsbedarf somit abhängig von den Tätigkeiten des Informationsempfängers. Da Schwierigkeit und Komplexität der Aufgaben oft von der hierarchischen Stellung im Unternehmen abhängig sind, wird auch der Informationsbedarf von der Hierarchie innerhalb der Organisation beeinflusst. Zudem variiert der Bedarf an Informationen je nach Gegebenheiten des Unternehmens, u.a. in welcher Branche das Unternehmen tätig ist oder wie hoch der Internationalisierungsgrad ist.¹⁸⁶

Unter die Analyse des Informationsbedarfs fallen sämtliche Verfahren, mit denen die notwendigen Informationen ermittelt werden können. Hierbei kann zwischen dem subjektiven und dem objektiven Informationsbedarf sowie dem Informationsangebot unterschieden werden. Da der Informationsbedarf nicht immer dem Informationsangebot entspricht, müssen sowohl die Nachfrage nach Informationen als auch das Angebot an Informationen bestimmt und in Einklang gebracht werden. Anderenfalls ist eine effiziente Informationsversorgung nicht möglich. Die Elemente einer Analyse sind das Objekt, also die auszuführende Tätigkeit, die technischen Ressourcen, wie z.B. Datenbanken, der Anwender, welcher die Aufgabe ausführen möchte, und die Beziehung zwischen Objekt und Anwender.¹⁸⁷

Mögliche Verfahren der Informationsbedarfsanalyse sind u.a. die Beobachtung, die Durchführung von Interviews oder die Fragebogenmethode. Zusätzlich kann der Informationsbedarf anhand von Dokumenten- oder Aufgabenanalysen erfolgen. Durch eine optimierte Informationsbedarfsanalyse kann das Tax Reporting effizient zur Funktion des Tax Controllings beitragen und die anderen Bereiche optimal unterstützen.¹⁸⁸ Durch eine angemessene Ermittlung des Informationsbedarfs und Aufbereitung der Informationen kann sichergestellt werden, dass sämtliche steuerrelevanten Informationen zeitnah an die entsprechenden Mitarbeiter und Abteilungen weitergeleitet werden.¹⁸⁹

4.4.2 Kennzahlen(systeme)

¹⁸⁵ Vgl. *Jung* (2014), S. 145.

¹⁸⁶ Vgl. *Horváth & Partners* (2016), S. 226.

¹⁸⁷ So bereits *Koreimann* (1976), S. 66-70.

¹⁸⁸ Vgl. *Horváth & Partners* (2016), S. 228.

¹⁸⁹ Vgl. *Besch/Starck* (2016), Rn. 124.

Im Rahmen von Kennzahlen werden Informationen aussagekräftig und sinnvoll aufbereitet und verdichtet. Somit informieren Kennzahlen über wesentliche Sachverhalte im Unternehmen. Mit deren Hilfe kann man die interne und externe Situation im Unternehmen analysieren und darauf aufbauend steuerliche Sachverhalte planen, koordinieren und kontrollieren. Wesentliche Elemente einer Kennzahl sind die Quantifizierbarkeit, die spezifische Form der Information und der Informationscharakter.¹⁹⁰

Die in der analysierten Literatur zum Tax Controlling am häufigsten genannte Kennzahl ist die (Konzern-)Steuerquote.¹⁹¹ Anhand dieser Kennzahl kann die Steuerpolitik eines Unternehmens und ihre Wirksamkeit bewertet werden.¹⁹² Die Steuerquote wird in Unternehmen vielfach dafür benutzt, die steuerliche Performance zu messen; auch wird sie häufig zu Planungszwecken eingesetzt¹⁹³. Zusätzlich dient die Steuerquote als Ziel- und Kontrollgröße.¹⁹⁴ Die allgemeine Berechnung der Steuerquote wird durch folgende Formel dargestellt:¹⁹⁵

$$\text{Steuerquote in \%} = \frac{\text{tatsächliche + latente Steuern}}{\text{Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit}} \times 100$$

Allerdings kann die einseitige Betrachtung von Kennzahlen aufgrund mehrdeutiger Interpretationsmöglichkeiten zu einer Fehleinschätzung führen. Daher ist die Betrachtung von Kennzahlen im Rahmen von Kennzahlensystemen empfehlenswert.¹⁹⁶ Kennzahlensysteme stellen eine Zusammenstellung quantitativer Größen dar, welche einen mittelbaren oder unmittelbaren kausalen Zusammenhang haben. Durch diese Sammlung wird der Informationsgehalt der Kennzahlen deutlich erhöht, und sie können im Rahmen des Berichtswesens eingesetzt werden.¹⁹⁷ Für die Effektivität eines Kennzahlensystems ist es

¹⁹⁰ Vgl. *Horváth & Partners* (2016), S. 229; *Reichmann/Kißler/Baumöl* (2017), S. 38-40.

¹⁹¹ In Verbindung mit der Steuerquote ist ebenfalls die steuerliche Überleitungsrechnung von Bedeutung. Diese stellt eine Beziehung zwischen dem erwarteten und dem tatsächlich auftretenden Steueraufwand her und führt zu einer Dynamisierung der Steuerquote. Vgl. hierzu *Herzig/Dempfle* (2002), S. 3; *Spengel* (2005), S. 185-187; *Spengel/Schmundt* (2007), S. 837; *Machtinger* (2012), S. 355 f.

¹⁹² Vgl. *Herzig* (2003), S. 80; *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 538. Speziell zur Konzernsteuerquote im internationalen Kontext siehe *Spengel* (2005). – Vor einem unkritischen Gebrauch dieser Kennzahl warnen *Becker/Fuest/Spengel* (2006), S. 740 f.

¹⁹³ Aus diesem Grund wird die Steuerquote auch von einigen Autoren als Instrument des Tax Plannings genannt.

¹⁹⁴ Vgl. *Herzig/Dempfle* (2002), S. 1.

¹⁹⁵ Vgl. *Spengel* (2005), S. 177; *Rödl & Partner* (2014), S. 211.

¹⁹⁶ Vgl. bereits *Stahle* (1969), S. 66; *Kern* (1971), S. 702 f.; *Reichmann/Lachnit* (1976), S. 705 f.

¹⁹⁷ Vgl. *Rödl & Partner* (2014), S. 217.

wichtig, dass die einzelnen Kennzahlen aufeinander und auf den Informationsbedarf abgestimmt sind. Die Beziehungen der Kennzahlen untereinander können mathematisch sein, ebenfalls können die Kennzahlen aber auch durch eine logisch-sachliche Ursache-Wirkungskette miteinander verbunden sein.¹⁹⁸

Der Einsatz von Kennzahlen und Kennzahlensystemen innerhalb des Tax Reportings steigert die Quantität und Qualität der Informationen und ermöglicht die Informationsversorgung innerhalb des Unternehmens. Durch die Betrachtung von hierarchischen und empirischen Beziehungen erhöht der Einsatz von Kennzahlensystemen ebenfalls die Transparenz der Prozesse und verdeutlicht die Abhängigkeiten im Unternehmen.¹⁹⁹ Somit ermöglichen Kennzahlen(systeme) eine systematische und strukturierte Kontrolle und Planung.²⁰⁰ Die Informationen werden verdichtet und übersichtlicher dargestellt. Aus diesen Gründen sind diese für jeden verständlich und können auf die verschiedenen Bereiche des Tax Controllings Einfluss nehmen. Zudem erhält der zuständige Mitarbeiter durch ein Kennzahlensystem ein umfangreiches Bild über seinen Verantwortungsbereich.²⁰¹

4.4.3 Integriertes Reporting

Im Rahmen des integrierten Reportings werden die wesentlichen Inhalte der verpflichtenden Finanzberichterstattung und der freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung gebündelt, um die Entscheidungsnützlichkeit der Berichterstattung zu steigern.²⁰² Es erfolgt idealerweise eine sachgerechte und realitätsnahe Betrachtung und Integration der einzelnen Komponenten.²⁰³ Das integrierte Reporting ist ein Instrument, das den Adressaten kommuniziert, inwieweit das Schaffen von Unternehmenswerten durch Führung, Überwachung, Strategie, Leistung und Zukunftsaussichten kurz-, mittel- und langfristig unterstützt werden kann.²⁰⁴

¹⁹⁸ Vgl. *Risse* (2015), S. 124. Erste Steuer-Kennzahlensysteme gibt es seit rd. 50 Jahren, vgl. *Heigl* (1974). – Eine denkbare Anwendungsmöglichkeit sind z.B. Werttreiberbäume, welche ein Herunterbrechen von Top-Kennzahlen auf einzelne Einflussgrößen ermöglichen. Vgl. hierzu *Risse* (2015), S. 126-130. Ein weiteres Kennzahlensystem stellt die Balanced Scorecard dar. Vgl. hierzu *Kaplan/Norton* (1997).

¹⁹⁹ Vgl. *Horváth/Gleich/Seiter* (2020), S. 307-309.

²⁰⁰ Vgl. *Weber* (2018), S. 173.

²⁰¹ Vgl. *Horváth & Partners* (2016), S. 245.

²⁰² Vgl. *Müller/Stawinoga* (2013), S. 463.

²⁰³ Vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2018), S. 971.

²⁰⁴ Vgl. *Kajüter/Hannen* (2014), S. 76. Vgl. zu den internen und externen Adressaten *Günther/Günther/Fuhrmann* (2015), S. 49; *Panzer/Ergün* (2015), S. 526-530; *Kasperzak/Kellner* (2017), S. 253-255.

Bei der Gestaltung ermöglicht eine vom *IIRC* veröffentlichte Leitlinie²⁰⁵ einen gewissen Grad an Standardisierung, an der sich die Unternehmen ausrichten können. Zur Ausgestaltung sollten sich die Unternehmen an verschiedenen Berichtsprinzipien gem. IR-F.3.1 orientieren. Diese lauten wie folgt: A. Zukunftsorientierung, B. Informationsverknüpfung, C. Stakeholderbeziehungen, D. Wesentlichkeit, E. Prägnanz, F. Vollständigkeit und Verlässlichkeit sowie G. Stetigkeit und Vergleichbarkeit.

Durch das integrierte Reporting wird „die Effizienz und Effektivität der Unternehmensberichterstattung“²⁰⁶ gesteigert. Das integrierte Reporting erhöht die allgemeine Glaubwürdigkeit, und ein realistischer, zukunftsorientierter Einblick in das Unternehmen wird gewährt. Zudem können Informationsasymmetrien größtenteils überwunden werden. Das integrierte Reporting unterstützt zusätzlich die anderen Bereiche des Tax Controllings bei einer optimierten Entscheidungsfindung, indem die Nachvollziehbarkeit und die Transparenz der Berichterstattung erhöht werden.²⁰⁷

5 Abschließende Bemerkungen

Das Steuer- oder Tax Controlling hat über die letzten 30 Jahre eine Entwicklung von einem Synonym für Steuerplanung hin zu einem mehrere Teilbereiche – von denen regelmäßig weiterhin einer die Steuerplanung ist – umfassenden System durchlaufen. Solch ein Tax Controlling-System wird durchaus unterschiedlich festgelegt.

In der letzten Dekade hat sich eine Aufteilung des Tax Controllings in die vier Bereiche Tax Planning, Tax Compliance, Tax Risk Management und Tax Reporting herausgebildet. Jedenfalls sind keine anderen oder weitergehenden Ansätze publiziert. Diese Viertelung kann und muss folglich als State of the Art angesehen werden.

Innerhalb eines Tax Controlling-Systems müssen dessen vier Teilbereiche nicht separat voneinander, sondern als ganzheitliches, vernetztes System angesehen werden. So lassen sich Synergien nutzen und Optimierungsmöglichkeiten ausschöpfen.²⁰⁸

²⁰⁵ Vgl. *IIRC* (2013).

²⁰⁶ *Haller* (2017), S. 445.

²⁰⁷ Vgl. *Kasperzak/Kellner* (2017), S. 253-255.

²⁰⁸ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2 f; *Zöchling* (2012), S. 12 f.

Die vier Bereiche lassen sich mit Hilfe der hier vorgestellten Instrumente so ausgestalten, dass die eingangs genannten Zielsetzungen eines ganzheitlichen Tax Controllings – Planung und Verwaltung der Steuern sowie Informationsbereitstellung und Kontrolle – erreicht werden können.

Tax Controlling-Instrumente sind bereits in vielen Unternehmen vorhanden,²⁰⁹ werden aber entweder nicht als solche bezeichnet, oder es fehlt an deren notwendiger Dokumentation. Daher ist es sinnvoll, zunächst den Ist-Zustand aufzunehmen,²¹⁰ um darauf aufbauend gegebenenfalls weitere Instrumente zu implementieren.²¹¹

Für die Effizienz der Tax Controlling-Instrumente ist von besonderer Bedeutung, deren Auswahl abgestimmt auf Unternehmensgröße, Unternehmensstruktur und Unternehmensstrategie, den Internationalisierungsgrad sowie andere Gegebenheiten im Unternehmen vorzunehmen. Aufgrund von Unterschieden und Besonderheiten der einzelnen Unternehmen kann es keine allgemein gültige „beste“ Auswahl geben.

Im Rahmen der Implementierung von Tax Controlling-Instrumenten sollte nicht nur auf deren inhaltliche Umsetzung geachtet werden. Um die Funktionsfähigkeit der Instrumente und damit des gesamten Tax Controllings zu gewährleisten, ist es ebenso wichtig, geeignete Organisationsstrukturen zu schaffen, Prozesse zu optimieren, Kontrollsysteme einzurichten und möglichst IT-gestützte Tools zu verwenden.²¹²

Steigt die Komplexität mit der Einführung weiterer Tax Controlling-Instrumente bzw. der gänzlichen Neueinrichtung eines Tax Controllings an, dann kann es erforderlich werden, Hilfe von außen in Anspruch zu nehmen. So könnte z.B. das Tax Controlling auf eine externe Steuerberatung übertragen werden.²¹³

²⁰⁹ In diesem Sinne auch *Egner* (2014), S. 295 in einem kurzen Interview: „Neue Instrumente für das Steuercontrolling sind i.d.R. nicht notwendig.“

²¹⁰ Vgl. *Stefaner/Pumpler* (2018), S. 503.

²¹¹ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 5.

²¹² Vgl. *Zöchling* (2012), S. 13.

²¹³ Vgl. *Herzig* (2003), S. S86 f.

C Experteninterviews zur Ausgestaltung eines Steuercontrolling-Systems in deutschen Unternehmen

Abstract: Die Komplexität und Fülle des Steuerrechts stellt die Unternehmen oftmals vor große Herausforderungen. Mit Hilfe eines Steuercontrollings kann eine zielgerichtete Steuerung der Steuern eines Unternehmens erfolgen. Hierbei kommt vor allem der Ausgestaltung und Umsetzung eines Steuercontrolling-Systems eine erhebliche Bedeutung zu. Diese Thematik wurde in der aktuellen Forschung bislang weitgehend vernachlässigt. Die vorliegende explorative Studie nutzt Experteninterviews, um einen praxisnahen Überblick über die aktuelle und zukünftige Bedeutung und tatsächliche Ausgestaltung eines Steuercontrolling-Systems zu geben. Der Fokus dieser Studie liegt dabei vor allem auf dem allgemeinen Verständnis und dem Nutzen eines Steuercontrollings sowie auf den Kernelementen, welche ein Steuercontrolling-System beinhalten sollte.

Co-Autor: Dr. André Jungen

Publikationsstatus: Veröffentlicht in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 75. Jahrgang, Heft 3 (2023), S. 331-356.

1 Einleitung

Es ist bereits seit einigen Jahren unbestritten, dass das Controlling eine relevante Funktion im Rahmen der Unternehmensorganisation darstellt. Zu fast jedem Unternehmensbereich gibt es ein eigenes Controlling und entsprechende Ausführungen – sowohl theoretisch als auch empirisch – in der Literatur. Eine Ausnahme davon stellt die Steuerfunktion dar. Hierzu gibt es zwar Ausarbeitungen, allerdings wurde sich bislang nur selten in der gebotenen Ausführlichkeit mit diesem Thema beschäftigt. Beim Steuercontrolling handelt es sich um einen Schnittstellenbereich mehrerer Teildisziplinen der BWL: Controlling, Steuerlehre und Unternehmensführung. Das Steuercontrolling schafft dadurch einen umspannenden Problemlösungsrahmen, mit dessen Hilfe die gedankliche und reale Organisation von steuerlichen Problemlösungen verbessert werden²¹⁴ sowie eine umfangreiche Informationsversorgung zur Vorbereitung zielorientierter Managemententscheidungen erfolgen kann²¹⁵. Das Steuercontrolling stellt eine wichtige Unterstützungsfunktion dar,

²¹⁴ So bereits *Schlager* (1991), S. 127.

²¹⁵ Vgl. *Watrin* (2017), S. 389.

um strategische und operative Geschäftsentscheidungen mit steuerlicher Relevanz optimal vorzubereiten und umzusetzen.²¹⁶ Dem Steuercontrolling kommt somit eine relevante Management-Funktion²¹⁷ zu.

An die von der Unternehmensführung getroffenen Entscheidungen knüpfen in der Regel steuerliche Konsequenzen.²¹⁸ Diese haben oftmals erhebliche finanzielle Auswirkungen, sodass es wichtig ist, die daraus resultierenden steuerlichen Effekte bereits frühzeitig mit in die Entscheidungsfindung einzubeziehen. Aufgrund der Vielzahl an steuerlichen Aufzeichnungs-, Zahlungs- und Erklärungspflichten gibt es zusätzlich erhebliche steuerliche Risiken, welche erkannt, gesteuert und korrekt bilanziert werden müssen. Anderenfalls können sich die steuerlichen Risiken maßgeblich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirken.²¹⁹ Hinzu kommen die enormen Veränderungen in den internen und externen Rahmenbedingungen. Ein relevantes Thema ist z.B. die Veränderung des Compliance-Umfeldes des Unternehmens – auf der einen Seite nehmen die Compliance-Regeln für Unternehmen enorm zu, auf der anderen Seite gibt es neue Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung. Zusätzlich gibt es rasche Veränderungen sowohl im internationalen als auch nationalen Steuerrecht, an die sich die Unternehmen immer wieder anpassen müssen. Dies sowie die voranschreitende Globalisierung und Digitalisierung steigern die Komplexität im Unternehmen und im steuerrechtlichen Umfeld, sodass es für Unternehmen zunehmend schwieriger wird, langfristig zu planen.²²⁰

Da eine Weiterentwicklung des Steuercontrollings in deutschen Unternehmen offensichtlich wünschenswert zu sein scheint, will diese Studie einen praxisnahen Überblick über die aktuelle und zukünftige Bedeutung eines Steuercontrolling-Systems in deutschen Unternehmen geben. Es wird folglich der (Leit-)Frage nachgegangen, wie ein Steuercontrolling-System sinnvollerweise ausgestaltet werden sollte. Eine solche Bestandsaufnahme legt eine Befragung von Experten mit langjähriger Erfahrung an entsprechenden Stellen nahe.

²¹⁶ Vgl. *Endert/Mammen* (2018), S. 263.

²¹⁷ Vgl. *Stefaner/Pumpler* (2018), S. 494.

²¹⁸ Vgl. *Urnik/Fellinger* (2012a), S. 503.

²¹⁹ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 1.

²²⁰ Vgl. *Stefaner/Pumpler* (2018), S. 494 f., 499. Zum Thema Digitalisierung und Besteuerung vgl. *Wert-
hebach* (2021).

2 Stand der Forschung

Das Thema Steuercontrolling in Deutschland ist bislang ein eher selten untersuchtes Themengebiet.²²¹ Hinzu kommt, dass das Thema empirisch bislang nicht durchdrungen wurde. Einzig das Forschungsprojekt ESBOSKOP²²² von der *Universität Bielefeld* stellt eine Ausnahme dar. Im Rahmen dieser Studie wurde der aktuelle Stand der Nutzung des operativen Steuercontrollings in kleinen und mittleren Unternehmen in Deutschland untersucht. Hierbei lag der Fokus u.a. auf dem Nutzungsbedarf und der Bedeutung der Funktionen des operativen Steuercontrollings. Die Ergebnisse dieser Studie wurden bislang noch nicht veröffentlicht.

Aufgrund dieser aktuell eher stiefmütterlichen (empirischen) Betrachtung des Steuercontrollings, verbunden mit der zuvor angeführten Wichtigkeit dieser Thematik, ist es aus verschiedenen Blickwinkeln notwendig, Konzepte für ein vernetztes Steuercontrolling zu entwickeln. Dadurch kann zum einen eine Hilfestellung für die Implementierung eines solchen Systems und zum anderen tiefergehende Ansätze für eine theoretische Fundierung geschaffen werden.

Befasst man sich mit der Thematik „Steuercontrolling“, trifft man zugleich schnell auf den Begriff „Steuermanagement“ bzw. „Tax Management“. Dementsprechend ist es vorab wichtig zu klären, inwiefern eine Verbindung oder auch Trennung dieser beiden Felder vorliegt. Hierzu gibt es innerhalb der Literatur unterschiedliche Standpunkte.

*Freidank*²²³ beschreibt die wesentlichen Steuer(management-)aufgaben als Steuerplanung, Steuerkontrolle und Steuerverwaltung. Besondere Bedeutung kommt hierbei der Steuerplanung zu. Die Aufgaben des Steuercontrollings lassen sich unmittelbar aus den zuvor genannten wesentlichen Aufgaben des Steuermanagements ableiten. Diese Aufgaben des Steuermanagements zählen in einigen Ausführungen auch zu den wesentlichen Aufgaben des Steuercontrollings. Hier könnte also eine Überschneidung beider Bereiche vorliegen. Auch *Egner*²²⁴ sieht das Steuercontrolling als Teil des Tax Managements. *Loose*²²⁵ beschreibt Tax Controlling als Unterpunkt des Tax Plannings im Rahmen des Tax Managements.

²²¹ Vgl. hierzu die tabellarische Zusammenstellung bei *Liesenhoff/Jungen/Pottebaum* (2021), S. 49.

²²² Vgl. *Universität Bielefeld* (2020).

²²³ Vgl. *Freidank* (1996a), S. 148; *Freidank/Sassen* (2013), S. 93; *Freidank* (2016), S. 439.

²²⁴ Vgl. *Egner* (2016), S. 304.

²²⁵ Vgl. *Loose* (2009), S. 79.

*Vitale/Loose*²²⁶ erläutern das Aufgabenspektrum eines Tax Managements. Zu den Aufgaben zählen sie Tax Compliance, Tax Accounting, Tax Planning, Tax Risk Management und Tax Communication. Diese Aufgaben des Tax Managements sind vergleichbar mit den Aufgaben, die *Leissing/Zöchling*²²⁷ dem Tax Controlling zuordnen: Tax Planning, Tax Compliance, Tax Risk Management und Tax Reporting. Bei diesem – wohl als State of the Art zu bezeichnenden – Verständnis als vierteiligem Gesamtsystem unterstützt Tax Planning bei der Entwicklung und Erreichung der Steuerstrategie und der grundlegenden steuerlichen Ziele, die im Rahmen der unternehmerischen Prozesse verfolgt werden sollen. Tax Compliance befasst sich mit der Einhaltung steuerlicher Regeln und Pflichten sowie mit verschiedenen Wertentscheidungen, welche der Befolgung geltender Vorschriften dienen. Tax Risk Management befasst sich damit, alle potenziell und tatsächlich auftretenden Unternehmensrisiken zu identifizieren, zu messen, zu steuern und zu überwachen. Unter Tax Reporting wird zum einen die korrekte Darstellung von steuerlichen Aktivitäten im Jahresabschluss und Lagebericht sowie in der Geldflussrechnung verstanden, zum anderen aber auch die unterjährige Betrachtung relevanter Sachverhalte, z.B. innerhalb von Monatsberichten.²²⁸ Mit dieser Einteilung könnte ein Gleichklang von Tax Controlling und Tax Management erklärt werden. *Haeseler*²²⁹ unterscheidet hingegen zwischen Steuer-Management und Steuer-Controlling. Beide Bereiche müssten aber zusammenarbeiten, um eine optimale organisatorische Infrastruktur zu schaffen.

Somit können die Begriffe mit Hilfe der Literatur nicht eindeutig voneinander abgegrenzt werden. Im Rahmen dieser Untersuchung wird auf die Sichtweise von *Haeseler* abgestellt und von einer unterschiedlichen Bedeutung der Begriffe Steuercontrolling und Steuermanagement ausgegangen.

3 Theoretische Grundlagen des Steuercontrollings

Da in der Literatur zum – allgemeinen – Controlling bereits eine Vielzahl an Definitionen, Grundlagen und Konzeptionen vorhanden sind, wird an dieser Stelle darauf verzichtet, diese zu wiederholen oder neue hinzuzufügen.²³⁰

²²⁶ Vgl. *Vitale/Loose* (2014), S. 2905.

²²⁷ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2.

²²⁸ Vgl. detailliert zu den vier Teilbereichen *Liesenhoff/Jungen/Pottebaum* (2021), S. 49 f.

²²⁹ Vgl. *Haeseler* (2010), S. 399.

²³⁰ Zum Controlling allgemein vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014); *Reichmann/Kißler/Baumöl* (2017); *Horváth/Gleich/Seiter* (2020).

3.1 Begriff des Steuercontrollings

Der Begriff Steuercontrolling ist weit gefächert und kann verschiedenste Abläufe im Unternehmen beschreiben. Grundsätzlich umfasst Steuercontrolling aber die Berücksichtigung von Steuern in den Handlungsabläufen der Informationsbeschaffung und -analyse, der Planung, der Umsetzung und der Kontrolle.²³¹ Um den Begriff Steuercontrolling etwas besser greifen zu können, wird die vorhandene Literatur zum Thema Steuercontrolling weitergehend anhand der typischen Elemente einer Controlling-Konzeption untersucht. Parallelen sieht auch *Zimmermann*²³²: Demnach ist ein Steuercontrolling-System nach seinen Elementen – Ziele, Aufgaben, Instrumente und Organisation – strukturiert. Hierbei stehen die Elemente nicht isoliert nebeneinander, sondern sind durch Beziehungen in mehrere Richtungen miteinander verbunden.²³³

3.2 Elemente des Steuercontrollings

3.2.1 Ziele

Die Ziele des Steuercontrollings müssen aus den Zielen des allgemeinen Controllings abgeleitet werden²³⁴ und stehen somit in einer Relation zu diesen²³⁵. Das Oberziel des Steuercontrollings ist die Reduktion des effektiven Steueraufwands. Hierbei ist es wichtig, dass nicht nur die reine Steuerbelastung des Unternehmens betrachtet wird, sondern auch die Kosten für die Reduktion.²³⁶ Dadurch erhöht das Steuercontrolling die Effizienz und Effektivität des Steuermanagements.²³⁷ Dies führt wiederum zu einer Steigerung der Effektivität und Effizienz der Unternehmensführung und einer verbesserten Anpassungsfähigkeit des Unternehmens.²³⁸ Ein damit zusammenhängendes Ziel ist die Erkennung von Steuerwirkungen – also das Ausnutzen von Steuervorteilen und das Ausweichen von Steuernachteilen –, um so zusätzlich das Erfolgsziel der Unternehmung zu unterstützen.²³⁹

²³¹ Vgl. *Schlager/Schlager* (2020), S. 118.

²³² Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 150.

²³³ Vgl. *Kamp* (2011), S. 76.

²³⁴ Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 152.

²³⁵ Vgl. *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1144.

²³⁶ Vgl. *Schlager* (2012), S. 345.

²³⁷ Vgl. *Risse* (2015), S. 2.

²³⁸ Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 152.

²³⁹ Vgl. *Machtinger* (2012), S. 346.

Weitere Ziele des Steuercontrollings können in indirekte und direkte Ziele unterteilt werden. Die indirekten Ziele lassen sich aus den Unternehmenszielen ableiten und dienen deren Unterstützung. Zur Erreichung dieser Ziele kann das Steuercontrolling nur einen mittelbaren Beitrag leisten und dementsprechend nur indirekt Einfluss nehmen.²⁴⁰ Die direkten Ziele sind Sachziele des Steuercontrollings und legen fest, welche Tätigkeiten in welchem Umfang angeboten werden.²⁴¹ Die indirekten Ziele des Steuercontrollings umfassen z.B. die Verbesserung der Unternehmensführung und die Optimierung der Steuerbelastung.²⁴² Weitere indirekte Ziele sind die Einbeziehung der Ziele der Steuerplanung in das übergeordnete Zielsystem des Unternehmens und die Koordination der Steuerpolitik mit der Unternehmenspolitik. Zu den direkten Zielen zählt das Erkennen und Bedienen des steuerlichen Koordinationsbedarfs.²⁴³ Zusätzlich müssen die steuerlichen Abläufe und Prozesse optimiert werden, die Ziele und Zuständigkeiten festgelegt und kommuniziert sowie der notwendige interne und externe Informationsfluss sichergestellt werden.²⁴⁴

3.2.2 Aufgaben

Die grundsätzlichen Aufgaben des Steuercontrollings lassen sich aus den oben genannten Zielen ableiten. Zu den Kernaufgaben zählen Kontrolle, Koordination bzw. Steuerung und Planung, einschließlich Steuergestaltung und Steuerpolitik.²⁴⁵ Diese Aufgaben umfassen die Bildung von Steuerplanungsmodellen und steuerlichen Informationssystemen sowie die Sicherstellung des zweckentsprechenden Einsatzes dieser Systeme und die Anpassung der Modelle an die individuellen Gegebenheiten der Planungsobjekte oder an geänderte Umweltbedingungen. Zusätzlich muss der notwendige Informationsbedarf ermittelt und die erforderlichen Informationen aufbereitet und zur Verfügung gestellt werden.²⁴⁶ Weitere Aufgaben des Steuercontrollings umfassen die Führungsunterstützungs-

²⁴⁰ Vgl. *Schweitzer/Friedl* (1992), S. 143.

²⁴¹ Vgl. *Grabe/Vanini* (2010).

²⁴² Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 152-154.

²⁴³ Vgl. *Machtinger* (2012), S. 346 f.

²⁴⁴ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 2.

²⁴⁵ Vgl. *Reimer* (1994), S. 142 f.; *Schlager* (2005a), S. 621-628; *Freidank* (2007), S. 1290; *Machtinger* (2012), S. 347-349; *Schlager* (2012), S. 347-350; *Endert/Mammen* (2018), S. 254.

²⁴⁶ Vgl. *Schiffers* (1997), S. 50; *Schiffers* (2005), S. 35.

die Service-, die Sicherungs-, die Anpassungs- und die Innovationsfunktion.²⁴⁷ Hinzu kommt noch eine Lenkungs- und Prüfungsfunktion.²⁴⁸

3.2.3 Instrumente

Die wesentlichen Instrumente des Steuercontrollings sind bekannte und viel verwendete Instrumente des allgemeinen Controllings. In der Literatur zum Steuercontrolling erwähnte Instrumente sind Planungsrechnungen, Steuerbelastungsvergleiche, Festlegung der Verrechnungspreise, Tax Compliance-Programme, interne Steuerrichtlinien, Fraud-Indikatoren, Risikofrühwarnsysteme, Risiko-Kontroll-Matrizen, SWOT-Analysen, Informationsbedarfsanalysen, Kennzahlen(systeme) und integriertes Reporting.²⁴⁹ Instrumente, welche zur erstmaligen Ausgestaltung eines Steuercontrollings verwendet werden können, sind z.B. Zielhierarchien oder die Mind-Map-Methode.²⁵⁰ Sämtliche Instrumente werden in der Literatur zum Steuercontrolling regelmäßig nur genannt und nicht weiter erläutert.²⁵¹

Die Auswahl und der Einsatz der Instrumente im Rahmen des Steuercontrollings muss individuell anhand der Gegebenheiten des Unternehmens (z.B. Unternehmensgröße und -struktur sowie Internationalisierungsgrad) und der Strategie sowie der Zielsetzung des Unternehmens erfolgen. Nur so kann eine hohe Effizienz des Steuercontrollings gewährleistet werden.

3.2.4 Organisation

Das Steuercontrolling kann in unterschiedlichen Formen im Unternehmen implementiert werden. Es ist eine interne oder eine externe Umsetzung denkbar. Die externe Umsetzung ist vor allem bei kleineren Unternehmen zu empfehlen, besonders dann, wenn auch die restlichen steuerlichen Aufgaben auf einen externen Berater ausgelagert werden.²⁵² Die Entscheidung, ob das Steuercontrolling intern oder extern umgesetzt werden soll, muss von den Unternehmen anhand einer Kosten-Nutzen-Abwägung erfolgen. Bei größeren

²⁴⁷ Vgl. Zimmermann (1997), S. 182 f.

²⁴⁸ Vgl. Stefaner/Pumpler (2018), S. 494.

²⁴⁹ Vgl. hierzu ausführlich Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021), S. 50-56.

²⁵⁰ Siehe ergänzend hierzu Zimmermann (1997), S. 214-216.

²⁵¹ Vgl. hierzu Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021), S. 47-49.

²⁵² Vgl. Schiffers (1997), S. 50.

Unternehmen ist die interne Umsetzung oft ratsamer, weil dort in der Regel ausreichend Ressourcen für die Implementierung vorhanden sind.²⁵³

Im Rahmen der internen Umsetzung ist ein Informations-, Planungs-, Kontroll- und Steuerungssystem zu implementieren.²⁵⁴ Die Ablauforganisation des Steuercontrollings muss die Nutzung der vom Steuercontrolling zur Verfügung gestellten Instrumente und der daraus folgenden Informationen sicherstellen. Es muss ein Netz organisatorischer Regeln implementiert werden, das zur sinnvollen Nutzung der steuerlichen Informationen beitragen kann. Zusätzlich muss ein Programm aus Regeln entworfen werden, welches beim Eintreten bestimmter Indikatoren den Prozess des Steuercontrollings in Gang setzt. Darüber hinaus müssen die Aspekte der Ablauforganisation in den allgemeinen Unternehmensplanungsprozess integriert werden.²⁵⁵ Diese muss dazu beitragen, dass die Steuerprozesse effizient, vollständig und richtig bearbeitet werden, dass Zuständigkeiten innerhalb der Prozesse festgelegt und kommuniziert werden und dass eine ausreichende Kommunikation sichergestellt ist. Zusätzlich sorgt die Ablauforganisation dafür, dass eine nachhaltige und vollständige Dokumentation erfolgt, dass das Steuercontrolling regelmäßig geprüft und angepasst wird und dass die Steuerabteilung in die Informationsflüsse und Geschäftsabläufe des gesamten Unternehmens eingebunden wird. Des Weiteren muss die Ablauforganisation sicherstellen, dass die Vorgaben und Anmerkungen der Steuerabteilung in den Geschäftsbereichen wahrgenommen werden. Die Aufbauorganisation dient u.a. der Bereitstellung definierter Steuer-Know-hows, der effizienten Zuordnung der Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der jeweiligen Steuerauswirkung und der effizienten Bearbeitung von Steuerthemen.²⁵⁶

Bei der Frage, von wem das Steuercontrolling – bei einer internen Implementierung – ausgeführt werden soll, gibt es in der Literatur unterschiedliche Sichtweisen. Das Steuercontrolling kann als eigene Institution oder innerhalb der Steuer- oder der Controlling-Abteilung umgesetzt werden.²⁵⁷ Unabhängig davon, in welcher Abteilung das Steuercontrolling eingegliedert wird, ist es wichtig, dass die verantwortliche Abteilung jeweils auch über Fachwissen der anderen Fachdisziplin verfügt.²⁵⁸ Bei der Umsetzung des Steuercon-

²⁵³ Vgl. *Schlager* (2012), S. 350.

²⁵⁴ So bereits *Schlager* (1988), S. 7.

²⁵⁵ Vgl. *Herzig/Zimmermann* (1998), S. 1148 f.

²⁵⁶ Vgl. *Leissing/Herms* (2012), S. 23 f.

²⁵⁷ Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 272 f.

²⁵⁸ Vgl. *Watrin* (2017), S. 397.

trollings als eigene Institution sollte das allgemeine Controlling als Ausgangspunkt genutzt werden und mit Experten aus beiden Fachbereichen gefüllt werden.²⁵⁹ Denkbar wäre auch eine Hinzuziehung von externen Beratern.²⁶⁰

4 Forschungsfragen und Methodik

4.1 Forschungsfragen

Die vorliegende Ausarbeitung untersucht folgende Leitfrage:

Wie sollte ein Steuercontrolling-System in deutschen Unternehmen ausgestaltet werden?

Zur besseren Beantwortung der Leitfrage wurden einzelne Forschungsfragen (FF) erarbeitet:

- FF 1:* Welches grundlegende Verständnis haben Unternehmen in Deutschland von dem Begriff „Steuercontrolling“ und wann kommt das Steuercontrolling zum Einsatz?
- FF 2:* Welche Vorteile können durch die Implementierung eines Steuercontrollings für die Unternehmen entstehen?
- FF 3:* Welche Elemente sollte ein Rahmenkonzept für ein Steuercontrolling-System beinhalten?
- FF 4:* Wie sollten ein Steuercontrolling und seine Prozesse im Unternehmen umgesetzt werden?
- FF 5:* Welche Verbesserungs- und Weiterentwicklungsmöglichkeiten im Bereich Steuercontrolling erachten Unternehmen in Deutschland als sinnvoll?

²⁵⁹ Vgl. Herzig/Zimmermann (1998), S. 1149.

²⁶⁰ Vgl. Haeseler (2010), S. 400.

4.2 Methodik

Die vorliegende explorative Studie bedient sich des empirisch-qualitativen Forschungsansatzes der Befragung. Die für die Forschungsfragen relevanten Informationen sind bei den Unternehmen, welche bereits ein Steuercontrolling implementiert haben, zu finden. Sie können zum einen Informationen über die Umsetzung und Einführung eines solchen Systems geben und zum anderen auch Informationen über die alltägliche Nutzung des Systems zur Verfügung stellen. Die Verantwortlichen für das Steuercontrolling sind somit als Experten zu sehen, welche über entsprechendes (Experten-)Wissen verfügen, das im Rahmen der qualitativen Studie erhoben werden soll.²⁶¹ Somit wurde für dieses Forschungsvorhaben die Methode der Experteninterviews herangezogen. Diese Methode eignet sich besonders für Forschungsfelder, welche bisher nur rudimentär erforscht wurden.²⁶² Experteninterviews dienen dazu, exklusives, detailliertes und umfassendes Wissen über besondere oder exklusive Wissensbestände zu rekonstruieren und zeiteffektiv zu erfassen. Dabei interessiert weniger die Person, vielmehr ist deren fachspezifisches Wissen von Relevanz.²⁶³

Eine weitere denkbare Erhebungsform stellt die Gruppendiskussion dar. Bei dieser handelt es sich um ein Gespräch mit mehreren Personen.²⁶⁴ Die Gruppendiskussion eignet sich dazu, Meinungen zu sammeln und deren Wechselwirkung zu untersuchen sowie zur Gewinnung von Hypothesen.²⁶⁵ Grundsätzlich wäre somit auch die Gruppendiskussion eine geeignete Erhebungsform, die zu (weiteren) interessanten Ergebnissen führen könnte. Allerdings handelt es sich bei Steuern bzw. Steuercontrolling um einen sehr sensiblen Themenbereich. Es ist daher wichtig, dass die Informationen einer gewissen Vertraulichkeit und Anonymität unterliegen, damit ehrliche und ausführliche Aussagen getroffen werden (können). Dieser Faktor ist im Rahmen einer Gruppendiskussion nicht oder zumindest nicht vollumfänglich gegeben, sodass in der hier durchzuführenden explorativen Studie dem qualitativen Einzelinterview der Vorzug gegeben wurde.²⁶⁶

Die Experteninterviews wurden mit Hilfe eines halb-standardisierten Interviewleitfadens durchgeführt. Dadurch ist zum einen die Vergleichbarkeit der Interviews untereinander

²⁶¹ Vgl. *Gläser/Laudel* (2010), S. 11.

²⁶² Vgl. *Mayring* (2020a), S. 10.

²⁶³ Vgl. *Pfadenhauer* (2009), S. 99.

²⁶⁴ Vgl. *Dreher/Dreher* (1994), S. 141; *Lamnek/Krell* (2016), S. 384.

²⁶⁵ Vgl. *Mäder* (2013), S. 37 f.; *Hug/Poscheschnik* (2020), S. 139 f.

²⁶⁶ Zur selben Entscheidung bei einer Befragung von Steuerberatern kommt auch *Pottebaum* (2021), S. 104 f., 109 f.

gewährleistet, und zum anderen bietet diese Methodik ausreichend freien Raum für die Befragten.²⁶⁷ Der Interviewleitfaden bewirkt eine gewisse Strukturierung des Gesprächs und sorgt dafür, dass das Interview einem vorgegebenen Themenweg folgt. Allerdings ist der Interviewer nicht strikt an die zuvor festgelegte Reihenfolge gebunden. Dies gewährleistet, dass auch im Rahmen des Interviews flexibel reagiert werden kann.²⁶⁸ Die Fragen innerhalb des Leitfadens sind offen formuliert, sodass den Gesprächsteilnehmern die Möglichkeit gegeben wird, ihr Wissen und ihre Erfahrungen uneingeschränkt einbringen zu können. Dadurch wird ein möglichst breites Spektrum an Antworten ermöglicht. Der Interviewleitfaden wurde im Rahmen eines Pre-Tests erprobt und entsprechend angepasst.

Die Gruppe der Experten besteht aus Mitarbeitern deutscher Unternehmen, welche bereits ein Steuercontrolling-System implementiert haben oder die Einführung eines solchen Systems unterstützen. Eine Übersicht über die Interviewpartner kann der Tabelle 1 entnommen werden.

Kürzel	Größenklassen nach § 267 HGB	Branche
E1	groß	Forschung und Entwicklung
E2	groß	Handel
E3	groß	Metall- und Rüstungsindustrie
E4	groß	Metallindustrie
E5	groß	Konsumgüterindustrie
E6	groß	Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung
E7	klein	Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung
E8	groß	Chemieindustrie
E9	groß	IT, Medien und Kommunikation
E10	groß	Konsumgüterindustrie
E11	groß	Maschinenbau
E12	groß	Elektroindustrie

Tabelle 1: Übersicht Interviewpartner²⁶⁹

Die Interviews wurden via Telefon oder Zoom durchgeführt. Ein Face-to-Face-Interview war aufgrund der zu der Zeit herrschenden COVID-19-Pandemie nicht möglich. Für die Interviews wurde eine Dauer von ca. 60 Minuten veranschlagt. Diese Dauer wird im Rahmen der Sozialforschung als angemessene Zeit für die Durchführung eines Experteninterviews angesehen.²⁷⁰ Die Dauer der durchgeführten Interviews variierte zwischen 35

²⁶⁷ Vgl. Gläser/Laudel (2010), S. 43; Bogner/Littig/Menz (2014), S. 27 f.

²⁶⁸ Vgl. Kruse (2015), S. 209-214.

²⁶⁹ Eigene Darstellung.

²⁷⁰ Vgl. Mieg/Näf (2006), S. 17, 25 f.; Bogner/Littig/Menz (2014), S. 39.

bis 85 Minuten und lag im Durchschnitt bei 62 Minuten. Die Interviews wurden aufgezeichnet.

Die aufgenommenen Interviews wurden transkribiert und mit Hilfe der qualitativen Inhaltsanalyse nach *Mayring*²⁷¹ ausgewertet. Für die Transkription und Auswertung wurde das Programm MAXQDA genutzt. Um eine zu starke Subjektivität bei der Auswertung der Interviews auszuschließen und eine Verlässlichkeit der Messung der vorliegenden Studie zu gewährleisten, wurde die Inter- und Intracoder-Reliabilität ermittelt. Die Inter-coder-Reliabilität (R_{Inter}) umfasst die Codierung des Datenmaterials durch eine weitere Person. In der Literatur wird ein Wert von R_{Inter} über 0,7 als angemessen angesehen. Im Rahmen der Intracoder-Reliabilität (R_{Intra}) erfolgt eine weitere Codierung innerhalb eines gewissen zeitlichen Abstands durch den Forschenden.²⁷² Bei einem Wert von R_{Intra} zwischen 0,85 und 0,90 kann laut Literatur von einer hohen Zuverlässigkeit ausgegangen werden.²⁷³ Im Rahmen der durchgeführten qualitativen Untersuchung wurde ein R_{Inter} von 0,701 und ein R_{Intra} von 0,852 erreicht, sodass insgesamt von einer Zuverlässigkeit der Messung ausgegangen werden kann.

5 Wesentliche Ergebnisse der Experteninterviews

5.1 Forschungsfrage 1: Zum Verständnis von Steuercontrolling

5.1.1 Stellenwert vom Steuercontrolling

Im Wesentlichen sprechen die Experten dem Steuercontrolling eine interne und eine externe Ebene zu. Innerhalb der internen Ebene dient das Steuercontrolling der Organisation der Steuerfunktion. Dies umfasst zum einen das steuerliche Kontrollumfeld, indem das Steuercontrolling sicherstellt, dass alle (steuerrelevanten) Prozesse innerhalb der Steuerfunktion und des gesamten Unternehmens funktionieren. Falls diese nicht funktionieren, werden die entsprechenden Schwachstellen durch das Steuercontrolling aufgedeckt, sodass die Prozesse verbessert werden können. Neben der Prozesssteuerung ermöglicht das Steuercontrolling durch eingerichtete Kontrollen, welche Fehler und Risiken vorab eindämmen, ein proaktives Vorgehen. Zum anderen unterstützt das Steuercontrolling dabei, die „Steuern zu steuern“, indem durch das umfassende Netzwerk – welches durch die

²⁷¹ Vgl. *Mayring* (2020b), S. 497 f.

²⁷² Vgl. *Bakeman/Gottman* (1986), S. 82; *Atteslander* (2010), S. 206; *Kuckartz/Rädiker* (2022), S. 243.

²⁷³ Vgl. *Miles/Huberman/Saldaña* (2014), S. 85; *Rössler* (2017), S. 215.

Einrichtung eines Steuercontrollings geschaffen wird – „*Prognosetätigkeiten*“ (E3) ermöglicht und so verschiedene Szenarien durchgespielt und geplant werden können. Intern bedeutet Steuercontrolling vor allem „*Sicherheit und Gestaltungsmöglichkeit und Planung und Prognose, Steuerung im Unternehmen*“ (E1). Grundsätzlich wird dem Steuercontrolling also eine Support-Funktion zugesprochen:

„Als Helfer oder Unterstützer der Konzernsteuerabteilung, um steuerliche Anforderungen in einem komplexen, vielschichtigen und vor allem internationalen Umfeld zu erfüllen und darüber hinaus zu optimieren.“ (E9)

Die externe Ebene umfasst die Kommunikation nach außen. Das Steuercontrolling stellt ein umfassendes „*Tool der Kommunikation*“ (E8) und Dokumentation dar und unterstützt die Unternehmen bei der „*Kommunikation nach außen, zur Finanzverwaltung [...] oder zur Gemeinde für den Hebesatz*“ (E5). Neben dieser Kommunikation nach außen unterstützt das Steuercontrolling aber insbesondere bei der Kommunikation innerhalb des Unternehmens. Dadurch enthält das Steuercontrolling auch „*Marketing-Elemente*“ (E10), indem durch die erhöhte Transparenz und Effizienz eine höhere „*Awareness*“ (E10) geschaffen wird.

Für E12 ist das Steuercontrolling ein „*Neben- oder Abfallprodukt*“ (E12) des Tax Accountings, welches dann ermöglicht, „*nach Anomalien zu gucken, Ausreißer oder auch bestimmte Punkte zu hinterfragen*“ (E12).

Zusammenfassend kommt dem Steuercontrolling eine sehr große Bedeutung zu und bildet in vielen Fällen das Bindeglied bzw. die Schnittstelle zwischen der Steuerfunktion und den weiteren Bereichen im Unternehmen:

„Für mich ist das Steuercontrolling letztendlich das Herz der Steuerabteilung. Weil dort eigentlich sämtliche Informationen, sämtliche Steuerpositionen zusammenlaufen müssen. Und das ist nicht nur eben das Herz der Abteilung, es ist das Reporting-Center, es ist eigentlich die Grundlage für jegliche Steuerarbeit.“ (E8)

„Wir sind so ein bisschen das Verbindungsscharnier sowohl zu Controlling als auch zu Accounting.“ (E3)

5.1.2 Teilbereiche eines Steuercontrollings

Im Rahmen der vorangegangenen Literaturanalyse²⁷⁴ wurden verschiedene Begriffe (Tax Accounting – Tax Communication – Tax Compliance – Tax Management – Tax Planning – Tax Reporting – Tax Risk Management) aufgefunden, welchen eine Verbindung zum Steuercontrolling zugesprochen wurde. Im Zuge der Interviews wurden die befragten Experten gebeten, diese Begriffe in Beziehung zu dem Bereich Steuercontrolling zu setzen, um so zu ermitteln, aus welchen Bereichen ein Steuercontrolling besteht. Innerhalb dieser Kategorie gab es die größten Unstimmigkeiten unter den befragten Experten. Hierbei gilt es zu beachten, dass es auch ein unterschiedliches Verständnis dieser Begrifflichkeiten geben kann.

Für den Experten E8 stellen alle genannten Begriffe Unterbereiche bzw. Aufgaben des Steuercontrollings dar und sollten dort gebündelt werden. Für die Experten E5 und E10 hingegen findet sich das Steuercontrolling in allen Bereichen wieder und unterstützt die einzelnen Bereiche:

„So gefühlt sehe ich das Tax Controlling so neben allen, weil es auf alle irgendwie einwirkt.“ (E10)

„Ich würde Tax Controlling als die Klammer über alle diese Punkte sehen.“ (E8)

Gemäß Experte E1 bilden die Bereiche Tax Planning, Tax Reporting und Tax Accounting den Prozess des Steuercontrollings. Das Steuercontrolling selbst ist dann gemeinsam mit den Bereichen Tax Risk Management und Tax Communication ein Bereich der Tax Compliance. Eine enge Verbindung zwischen den Bereichen Tax Compliance, Tax Risk Management und Steuercontrolling sieht auch Experte E7; nach seiner Auffassung sind die restlichen Bereiche kein Bestandteil des Steuercontrollings und sollten dem Steuercontrolling lediglich zuarbeiten:

„Aber die drei und die anderen sind für mich grundsätzlich andere Dinge.“ (E7)

Die Experten E2 und E3 sind der Auffassung, dass ein Teil des Tax Risk Managements und des Tax Reportings in das Steuercontrolling gehört. E2 findet, dass das Steuercontrolling dem Tax Planning zuarbeiten sollte, E3 hingegen sieht das Tax Planning als Teil

²⁷⁴ Vgl. Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021), S. 46-50.

des Steuercontrollings. Eine gegensätzliche Auffassung gibt es auch bei der Tax Compliance. Für E3 sollte ein aktiver und enger Austausch zwischen den Bereichen Steuercontrolling und Tax Compliance stattfinden, E2 erachtet Tax Compliance als direkten Bereich des Steuercontrollings. Eine Schnittmenge aus den Auffassungen von E2 und E3 bildet die Sichtweise des Experten E6. Für E6 beinhaltet das Steuercontrolling als Teilbereich des Tax Managements die Bereiche Tax Compliance und Tax Risk Management. Nach E6 findet zwischen den Bereichen Steuercontrolling und Tax Planning lediglich eine Zusammenarbeit statt.

Experte E4 sieht eine Schnittmenge zwischen dem Steuercontrolling und dem Tax Accounting. Hierbei besteht das Steuercontrolling aus den Bereichen Tax Risk Management, Tax Compliance, Tax Reporting und Tax Planning. Gemäß E4 kann das Tax Risk Management nicht ohne Tax Compliance und das Tax Reporting nicht ohne Tax Planning funktionieren.

Für den Experten E9 bilden die Begriffe gemeinsam mit dem Steuercontrolling ein aufeinander aufbauendes Konstrukt, wobei das Steuercontrolling und Tax Management nebeneinanderstehen und sich zuarbeiten:

„Indem man mit einer Kommunikation anfängt zu einer Buchhaltung unter einer gewissen Beachtung von einer Compliance, kommt man hin zu Controlling und Management. Die würde ich sagen, sind eher nebeneinander [...]. Und [...] über allem ist für mich so ein bisschen dieses Risk Management.“ (E9)

E11 sieht Tax Management als Oberbegriff mit drei Säulen. Säule eins beinhaltet das Tax Risk Management, darunter fällt Tax Compliance und auch das Tax Controlling. Die zweite Säule besteht aus den operativen Tätigkeiten einer Steuerfunktion: Tax Accounting, Tax Planning und Tax Reporting. Die dritte Säule bildet Tax Communication. Auch in der Auffassung von E12 bildet Tax Management den Oberbegriff. Tax Accounting und Tax Compliance stellen eine Informationsquelle für das Steuercontrolling dar. Tax Communication sieht E12 als Hilfsmittel für das Ergebnis des Steuercontrollings. Und zuletzt fließen die Erkenntnisse aus dem Steuercontrolling in das Tax Planning und das Tax Risk Management ein.

5.1.3 Relevante Phasen des Steuercontrollings

Dem Steuercontrolling kommt in den befragten Unternehmen eine bedeutende Stellung zu und dient als Schnittstelle zwischen der Steuerfunktion und den weiteren – insbesondere operativen – Bereichen im Unternehmen. Dementsprechend wird dem Steuercontrolling dauerhaft eine wichtige Aufgabe zugesprochen. Trotzdem hat das Steuercontrolling auch seine sog. „Peak-Phasen“ (E8). Das liegt z.B. beim „Konzernabschluss“ (E2), im „Reporting-Prozess“ (E8) oder „bei einer Jahresendsteuerung“ (E9) vor.

Zudem gibt es „spezielle, wichtige Managemententscheidungen“ (E3), bei denen das Mitwirken des Steuercontrollings entscheidend ist oder auch anlassbezogene Projekte, welche durch „steuerliche Änderungen“ (E5) zustande kommen. Damit das Steuercontrolling sinnvoll zum Einsatz kommen kann, ist es bei sämtlichen Projekten wichtig, dass das Steuercontrolling oder die Steuerfunktion frühzeitig eingeschaltet wird:

„Also am besten, wenn der Sachverhalt entsteht. [...] Also machen wir ein Beispiel: Das [...] umsatzsteuerliche Schicksal von Rechnungen entscheidet sich in dem Moment, wo der Vertrieb die Rechnung schreibt und das Geschäft gemacht hat. Und in dem Moment sollte die Rechnung korrekt gestellt werden und nicht erst, wenn sie vielleicht später irgendwann mal in der Steuerabteilung aufschlägt und feststellt – die Rechnung war eben nicht korrekt und wir müssen sie korrigieren. Also eher das zeitliche Momentum entscheidend.“ (E7)

„Die Steuerfunktion oder der Steuerberater als solcher sollte einfach zeitig eingeschaltet werden. [...] Wenn man die Leute vorzeitig mit ins Boot holt, so wie es bei jeder vernünftigen Projektplanung eigentlich der Fall ist, [...] dann ist schon viel geholfen. Das heißt eigentlich sollte die Steuerfunktion, eigentlich auch jede andere Funktion, immer zum Anfang eines Projektes zumindest mal mit dabei sein, um selbst zu beurteilen, ob es da entsprechende Risiken oder Probleme geben kann.“ (E4)

Trotzdem ist es bei allen Projekten, bei denen das Steuercontrolling einbezogen wird, wichtig, „über den Tellerrand hinaus“ (E9) zu schauen und sich zurückzunehmen:

„Tax ist kein No-Go, es ist nur eine Frage des Price Tags. Und wenn sich dann trotzdem das rechnet, obwohl ich vielleicht die eine oder andere steuerliche Belastung eben habe, dann überwiegt halt trotzdem das Business.“ (E8)

„Man sollte betriebswirtschaftliche Entscheidungen immer unter Berücksichtigung von Steuern treffen. Man sollte keine betriebswirtschaftlichen Entscheidungen aufgrund von Steuern treffen, aber man sollte sie immer letztendlich mit bedenken. Und jedes Handeln, jede Entscheidung im unternehmerischen Bereich zieht irgendwo einen steuerlichen Schatten nach sich. Und mal ist der länger und mal ist der kürzer, man muss ihn aber überhaupt erstmal erkennen.“ (E4)

5.2 Forschungsfrage 2: Zum Nutzen eines Steuercontrollings

5.2.1 Vorteile eines Steuercontrollings

Durch den Einsatz des Steuercontrollings in den verschiedenen Phasen der Unternehmung ermöglicht das Steuercontrolling einen guten Überblick über die steuerrelevanten Prozesse, wodurch eine umfangreiche „*Transparenz*“ (E4) über die Prozesse sowie über die Daten und Kennzahlen sichergestellt wird. Diese Transparenz zeichnet sich sowohl intern – für sämtliche Abteilungen – als auch extern – für die Stakeholder – ab. Die aus dem Steuercontrolling entstehende Transparenz hilft u.a. dabei, die „*Kennzahlen unter Kontrolle zu haben*“ (E5) und ermöglicht „*eine gewisse Planbarkeit und Steuerung im Unternehmen*“ (E1). Des Weiteren schafft das Steuercontrolling „*Zeit [...] zum Nachdenken*“ (E8), um „ *kreativ werden zu können*“ (E8) und um die „*unternehmerische Sicherheit*“ (E1) zu verbessern. Mit Hilfe des Steuercontrollings kann auch der Anstieg von den „*Reporting-Erfordernissen über die OECD, über die EU, über die Nationalstaaten*“ (E8) abgedeckt und eine Verbesserung in der „*Risikoprävention*“ (E4) ermöglicht werden:

„[Das] kann vielleicht so ein Steuercontrolling abfangen, indem die sagen: Ok, wir können das ein bisschen einfacher und transparenter darstellen und auch direkt einen Überblick über vielleicht Chancen und Risiken gewähren.“ (E9)

Ein Steuercontrolling kann somit dem Unternehmen auf zwei Ebenen von Nutzen sein. Zum einen intern, indem das Steuercontrolling hilft, die Prozesse zu optimieren und so dazu beiträgt, dass die Mitarbeiter der Steuerfunktion Zeit für andere Themenbereiche, wie z.B. die Gestaltung haben und sich wertstiftenden Tätigkeiten zuwenden können. Und zum anderen unterstützt das Steuercontrolling auf der externen Ebene, indem Tax Compliance sichergestellt und die Risikosituation des Unternehmens verbessert wird:

„Dass wir hier wirklich einen Mehrwert für das Unternehmen liefern. Von der Gestaltung im legalen Rahmen bis hin zu effizienten Prozessen, um Tax Compliance zu erfüllen, bis hin zur Verteidigung in Steuerprüfungen.“ (E10)

5.2.2 Bedarf zur Einrichtung eines Steuercontrolling-Systems

Aus diesen Vorteilen, welche ein Steuercontrolling mit sich bringen kann, ergibt sich für viele Unternehmen eine Notwendigkeit zur Implementierung eines solchen Systems. Vor allem die steigenden gesetzlichen Anforderungen im Rahmen des Reportings sorgen dafür, dass die meisten Unternehmen um eine Implementierung *„nicht drum herum“* (E10) kommen werden. Hinzu kommt, dass die Bedingungen einer Steuerabteilung ideal für die Einführung eines Controllings geeignet sind:

„So ein Steuercontrolling eignet sich halt oder hat halt auch die besten Voraussetzungen [...], dass man Steuern kontrollt sozusagen. Weil die Daten sind ja auch irgendwie in einem großen Maße vorhersehbar, da sie in einem festgelegten Regelwerk stehen. Die Herausforderung ist halt einfach nur, dass dieses Regelwerk ständig aktualisiert wird.“ (E9)

„Wenn man das nicht macht, ist das ja eigentlich schon fast fahrlässig. Also ihr habt die Daten, ihr habt die Leute im Unternehmen, warum wartet ihr auf die Betriebsprüfung, dass bestimmte Fehler auffallen? Das kann man durch proaktives Handeln auch machen.“ (E10)

Ob eine Implementierung aber tatsächlich sinnvoll ist und in welchem Umfang eine Implementierung erfolgen sollte, ist abhängig von verschiedenen Faktoren, wie z.B. der *„Größe“* (E4) des Unternehmens oder der *„Komplexität des Geschäftsmodells“* (E7). Grundsätzlich steigt der Bedarf zur Einrichtung eines Steuercontrollings mit der Größe, der Komplexität oder auch dem Grad der Internationalisierung eines Unternehmens. Trotzdem ist die Implementierung – auch nur in einem kleineren Umfang – für alle Unternehmenstypen ratsam, denn *„Steuergesetze gelten nun erstmal für alle“* (E5). Es gibt auch ganz viel, *„was man auch in dem mittelständischen KMU-Bereich dann richtig oder falsch machen kann“* (E5). Auch bei kleineren Unternehmen, welche ihre Steuerfunktion z.B. an einen Steuerberater ausgelagert haben, ist die Implementierung eines kleinen in-

ternen Steuercontrolling-Systems durchaus sinnvoll, denn der Steuerberater kann das Unternehmen nur dann richtig beraten und steuern, wenn die zugelieferten Daten korrekt und vollständig sind:

„Der Steuerberater hat in der Regel keinen direkten Zugriff auf die Buchführungssysteme selbst, also quasi auf die Grunddaten, sondern verlässt sich darauf, dass das, was er zugeliefert bekommt, Auswertungen aus den Systemen, Summen-Salden-Listen, was auch immer, schon stimmt. So und da liegt oft der Hase im Pfeffer, weswegen auch Mittelständler durchaus Nutzen ziehen können.“ (E6)

Einige der befragten Experten gehen aber auch davon aus, dass die meisten Unternehmen bereits eine Art Steuercontrolling betreiben, dieses aber nicht direkt als solches deklarieren. Die Implementierung eines eigenständigen Steuercontrollings erfolgt dann z.B. erst ab einer gewissen Größe:

„Also ich kann mir auch gut vorstellen, dass viele Abteilungen, dass die das nicht Controlling nennen, sondern dass das halt dann irgendwo mitläuft. [...] Also ich kann das irgendwo reindrücken in so eine Fachabteilung. Bei uns glaube ich, in der Größe, ist es besser, wenn es halt zentral gemacht wird.“ (E2)

5.3 Forschungsfrage 3: Zu den Elementen eines Steuercontrolling-Systems

5.3.1 Ziele eines Steuercontrollings

Eines der bedeutendsten Ziele ist laut den Experten die Sicherstellung von „*Tax Compliance*“ (E11) und hierbei insbesondere „*die korrekte und fristgerechte Erfüllung der Steuerpflichten*“ (E7). Aber auch das Vorbeugen von Risiken zählt zu den Zielen des Steuercontrollings:

„Risikoprävention [...]. Dass wir letztendlich, ja, alles letztendlich versuchen zu planen beziehungsweise zu überwachen, dass aus dem steuerlichen Tagesgeschäft heraus beziehungsweise aus Sonderprojekten heraus keine Risiken letztendlich resultieren.“ (E4)

„[Herstellen der] besten steuerlichen Rahmenbedingungen unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften.“ (E9)

Somit ist primäres Ziel des Steuercontrollings die Gewährleistung von Sicherheit innerhalb steuerlicher Sachverhalte. Neben diesen vorbeugenden Zielen verfolgt das Steuercontrolling ebenso das Ziel der Effizienzsteigerung. Diese Zielsetzung umfasst zum einen *„Effizienz, im Sinne von wie viel Steuern muss ich bezahlen und Effizienz im Sinne von mit [...] einer überschaubaren Manpower, wie viele Arbeiter eben“* (E2) benötigt werden, um steuerliche Sachverhalte zu bewältigen. Für Experte E9 ist das Steuercontrolling dadurch eine Art *„Beifahrer zum Manager“* (E9) für den idealen Trade-Off innerhalb der Steuerabteilung:

„Sicherstellung von Fehlerfreiheit, also einer hohen Qualität sowie die Nutzung von steuerlichen Optimierungspotenzialen und die Vermeidung steuerlicher Risiken.“ (E12)

Zum anderen umfasst dieses Ziel aber auch die Kontrolle der *„Kennzahlen“* (E5) und der *„steuerlichen Prozesse“* (E5). Mit diesem Ziel können zwei weitere Ziele des Steuercontrollings ermöglicht werden: Das *„Bereitstellen von Planungs- und Szenariodaten“* (E3) sowie das Sicherstellen eines besseren Verständnisses der Zahlen:

„Es ist, glaube ich unglaublich wichtig, dass sie die Zahlen verstehen, dass sie die Zahlen herleiten können, auch gegenüberlegen können, um Fragen de facto auch beantworten zu können.“ (E8)

5.3.2 Aufgaben eines Steuercontrollings

Um diese Ziele zu erreichen, werden dem Steuercontrolling verschiedene Aufgaben zugesprochen. Eine Aufgabe des Steuercontrollings ist das *„Risikocontrolling“* (E8), dies beinhaltet das Erfassen verschiedener Risiken, z.B. aus den Betriebsprüfungen oder aus sonstigen Themen, wie der *„Gesetzgebung, Rechtsprechung oder auch Änderungen in der Auffassung der Finanzbehörden“* (E8). Zudem umfasst das Risikocontrolling auch die Operationalisierung von einem *„Tax Compliance Management System“* (E8) sowie das *„organisatorische Zusammenhalten und Strukturieren des Tax CMS“* (E11), damit eine *„Kontrolle der Kontrolle“* (E8) erfolgt. Hiermit einher geht die notwendige *„Dokumentation“* (E6), welche durch das Steuercontrolling erfolgen muss. Hinzu kommt die *„erstmalige Beurteilung“* (E4) und *„Überwachung [...] der neuen Fälle“* (E4).

Eine weitere Funktion ist das „*Reporting*“ (E8). Das umfasst z.B. die Ermittlung der latenten Steuern oder verschiedener „*Kennzahlen*“ (E5), wie z.B. die „*Konzernsteuerquote*“ (E6) sowie das Erstellen verschiedener „*Abschlüsse*“ (E3). Die im Reporting ermittelten Kennzahlen müssen durch das Steuercontrolling ebenfalls „*gemanagt werden*“ (E6) und an die zuständigen Bereiche umverteilt werden.

Zusätzlich kommt dem Steuercontrolling die Aufgabe zu, „*Daten aufzuarbeiten und vorzubereiten und Ideen für Strategien [...] auszuarbeiten*“ (E8) sowie die „*Liquiditätsplanung*“ (E4), welche mit einer „*Überwachung der steuerlichen Verhältnisse*“ (E4) und einer Zukunftsplanung einhergeht, damit ein proaktives Handeln durch das Steuercontrolling ermöglicht wird. Eine weitere Aufgabe ist die „*Projektgestaltung*“ (E4) und das Durchführen von „*Planungsrechnungen*“ (E3). Ebenfalls erfolgt im Rahmen des Steuercontrollings die Kontrolle und Optimierung der „*steuerlichen Prozesse*“ (E7), z.B. „*übergeordnete Prozesse, wie Fristenkontrolle, Betriebsprüfungsmanagement, Archivierungsprozedere*“ (E7) – welche auch als „*Tax General Controls*“ (E7) bezeichnet werden können – und „*spezielle steuerliche Prozesse, die sich [...] an der Geschäftstätigkeit*“ (E7) orientieren. Das umfasst jedoch nicht nur die allgemeinen steuerlichen Prozesse, sondern z.B. auch die Frage „*wie sind meine Mitarbeiter ausgelastet, wie effizient arbeiten die [...] eben auch Geschwindigkeit*“ (E2). Zusätzlich kommt dem Steuercontrolling auch die Aufgabe zu, „*Schwachstellen aufzudecken*“ (E2).

Die drei wesentlichen Aufgaben sind zusammengefasst also „*Servicing, Shaping, Safeguarding*“ (E5). Hierbei können sich die verschiedenen Aufgaben des Steuercontrollings auch teilweise gegenseitig ausschließen.

5.3.3 Instrumente eines Steuercontrollings

Damit das Steuercontrolling seine Aufgaben erfüllen kann, ist der Einsatz verschiedener Instrumente von großer Bedeutung. Innerhalb der Risikoprävention ist das am häufigsten genannte Instrument ein „*Tax Compliance Management System*“ (E4). Innerhalb dieses internen Kontrollsystems kommen dann weitere Instrumente zum Einsatz, welche dazu beitragen, Risiken zu reduzieren und die steuerlichen Prozesse zu kontrollieren. Dazu gehört zum einen die „*Risiko-Kontroll-Matrix*“ (E11), um das Kontrollumfeld aufzunehmen und zum anderen Instrumente wie eine „*Steuerrichtlinie mit Fachregelungen*“ (E8) und

eine „*Grundsatz-Maßnahmen-Kontrolle*“ (E8) oder das „*Vier-Augen-Prinzip*“ (E1). Innerhalb einer Steuerrichtlinie sollten dann „*Bringschulden und Holschulden*“ (E4) definiert und eine integrierte „*Einbindungsrichtlinie*“ (E4) erstellt werden.

Weitere genannte Instrumente, welche der „*Überwachung [...] des laufenden Betriebs*“ (E4) und damit der Steuerung der Risikosituation und der steuerlichen Prozesse dienen, sind z.B. „*real-time- oder ex-post-Kontrollen*“ (E6), „*Plausi-Checks*“ (E1) und „*Abstimmungsrunden*“ (E1), der Einsatz vom „*monatlichen Cashflow-Forecast*“ (E9) sowie die „*Rechnungseingangsprüfung*“ (E4) oder der Einsatz von einem „*Tax Risk Report*“ (E2), „*Arbeitsanweisungen*“ (E7) und „*Prozess-Steckbriefe*“ (E11). Innerhalb der Planungsprozesse verwenden die Unternehmen größtenteils Instrumente wie „*Planungsrechnungen, Szenariorechnungen oder irgendwelche Steuerbelastungsvergleiche*“ (E3) und arbeiten mit dem „*Monitoring des Zahlenwerkes*“ (E9).

Zusätzlich wurden von den befragten Experten weitere relevante Tools genannt. Diese fallen nicht direkt unter die betriebswirtschaftliche Definition eines Instruments, sind für die Funktionsweise eines Steuercontrollings aber essenziell. Eines dieser Tools ist „*das Wissen selbst, [...] das Thema Schulungen und Sensibilisierung*“ (E4). Zusätzlich zum Wissen ist eine funktionierende „*Kommunikation*“ (E10) und „*Zusammenarbeit*“ (E4) sowie der „*enge Austausch*“ (E9) innerhalb der Steuerfunktion und zwischen den Abteilungen von Bedeutung. Neben der Kommunikation innerhalb der Steuerfunktion und mit den anderen Abteilungen ist aber auch die Kommunikation mit und von der Geschäftsleitung von Bedeutung. Damit eine unternehmensweite Umsetzung des Steuercontrollings ermöglicht werden kann, ist das „*Commitment der Geschäftsführung*“ (E1) besonders wichtig. Zusätzlich wird für ein effektives Funktionieren des Steuercontrollings eine vernünftige und vollständige „*Datenbasis*“ (E4) sowie eine klare „*Verantwortungszuordnung*“ (E6) benötigt. Ohne diese können viele Prozesse des Steuercontrollings nicht durchgeführt werden. Damit die Implementierung und Umsetzung des Steuercontrollings überhaupt erfolgen können, muss man sich vor Augen führen, was überhaupt die relevanten Steuerprozesse sind, damit man diese in das Steuercontrolling einbinden kann. Ein weiteres wichtiges Tool stellen Ressourcen – z.B. in Form von Mitarbeitern – dar. Damit diese effektiv zum Einsatz kommen können, muss man „*die Ressourcen auch fortbilden, und man muss natürlich dann auch aktuelle Literatur*“ (E1) und Hinweise zur Verfügung stellen.

5.3.4 Organisation eines Steuercontrollings

Die organisatorische Ausgestaltung des Steuercontrollings ist abhängig davon, „*wie ein Konzern organisiert ist*“ (E5). In den befragten Unternehmen gehört das Steuercontrolling schwerpunktmäßig in die „*Steuerabteilung*“ (E3), sodass es in den Unternehmen größtenteils „*keine Abteilung, die Steuercontrolling heißt*“ (E5), gibt. Für die Aufgaben des Steuercontrollings ist eher eine steuerliche Expertise von Bedeutung, sodass eine Eingliederung des Steuercontrollings im „*klassischen Controlling [...] keinen Sinn ergeben*“ (E8) würde:

„*Aber ansonsten ist das, was wir im Controlling machen, eigentlich doch was Anderes, als das, was das allgemeine Controlling macht.*“ (E2)

Trotz der Eingliederung in die Steuerabteilung müssen die Aufgaben des Steuercontrollings nicht zwangsläufig durch „*klassische Steuerberater*“ (E8) erledigt werden. Wichtig ist vor allem, „*dass die Person, die am Ende für dieses [...] Steuercontrolling verantwortlich ist, wirklich auch aus der Steuerwelt kommt und über steuerliche Expertise verfügt*“ (E7). Innerhalb der Steuerabteilung und auch des Unternehmens sollte das Steuercontrolling „*sehr zentral und alles andere als isoliert*“ (E8) betrachtet werden, sodass „*das nicht von Personen abhängig, sondern im System verankert ist und dass auch der Tone at the Top davon gelebt wird*“ (E1).

Eine andere Sichtweise vertritt Experte E10. Für ihn sollte das Steuercontrolling zwar auch in der Steuerabteilung angesiedelt sein, allerdings sollten die Aufgaben von einer Person aus dem Controlling-Bereich umgesetzt werden, steuerliche Kenntnisse sind eher nebensächlich:

„*Und unsere Controlling-Stelle ist wirklich eher Controlling als Steuer. [...] Wir haben da auch eine reine Controllerin für uns gewinnen können, die überhaupt keinen steuerlichen Hintergrund hat.*“ (E10)

Da „*das Steuercontrolling [...] nicht nur Selbstzweck der Steuerabteilung*“ (E8) ist, muss das Steuercontrolling auch mit den anderen Abteilungen abgestimmt werden und mit diesen „*recht eng zusammenarbeiten*“ (E4), denn „*viele der Daten, die [...] entstehen und die [...] zur korrekten Überwachung [benötigt werden], entstehen aber außerhalb der Steuerabteilung, zum Beispiel im Vertrieb, im Einkauf oder in sonstigen Abteilungen*“

(E7). Und hier gilt *„der Grundsatz ‚Shit in, Shit out‘, [...] das, was man in der Buchführung hat, [ist] Grundlage für gute oder schlechte Steuererklärungen. Das heißt viele Kontrollen, insbesondere auf der Datenebene, müssen auch im Accounting stattfinden“* (E6).

5.4 Forschungsfrage 4: Zur Umsetzung eines Steuercontrollings

5.4.1 Möglichkeiten der Umsetzung

Für die Umsetzung eines Steuercontrollings gibt es drei verschiedene Möglichkeiten. Die erste Möglichkeit wäre das Einbinden des Steuercontrollings über die Organisation. Hierbei kommen dann z.B. *„Schulungen [...] Meetings [...] Arbeitsanweisungen“* (E7) sowie *„Alert-Letters“* (E5) zum Einsatz. Zusätzlich ist die Kommunikation ein wichtiger Parameter, indem z.B. *„Auftaktgespräche, [...] zu komplexen Aufträgen oder zu Projekten“* (E1) stattfinden. Bei einer Umsetzung über die Organisation muss man fortlaufend *„kommunizieren, trainieren“* (E5).

Die zweite Möglichkeit zur Umsetzung stellt die Einbindung über Prozesse dar, diese Prozesse können entweder *„IT-basiert, IT-begleitet“* (E7) oder *„manuell“* (E7) erfolgen. Voraussetzung hierfür ist ein strukturierter, gut gepflegter *„Datenpool“* (E8), damit diese Daten fortlaufend aktualisiert sowie analysiert und für die Prozesse verwendet werden können, wodurch eine *„Predictive Analysis“* (E8) ermöglicht wird. Zusätzlich muss aber auch eine *„Prozessorganisation“* (E5) erfolgen, indem man sich den Prozess und die dazugehörigen Parameter anschaut und diese gegebenenfalls optimiert:

„Weil Rubbish in, Rubbish out letztendlich. Also wenn ich irgendwie einen Prozess, der jetzt auch nicht so dolle ist, automatisiere oder zumindest irgendwie einer Digitalisierung zuführe, hilft mir das nicht so wirklich.“ (E8)

Die Umsetzung über Prozesse kann z.B. über *„Metakontrollen“* (E6) erfolgen, welche sicherstellen, *„dass der Prozess insgesamt einer Kontrolle unterliegt“* (E6) oder über *„Stichproben“* (E6) oder mit Hilfe eines *„Ampelsystems“* (E10). Grundsätzlich besteht das Steuercontrolling *„in Gänze aus der Darstellung von Prozessen und der Einrichtung von Kontrollen letztendlich. Also Steuercontrolling ist eigentlich die Summe von Einzelkontrollen und Einzelprozessen“* (E4), sodass es keinen festgeschriebenen, einheitlichen Ablauf eines Steuercontrolling-Prozesses gibt, sondern die eigentlichen Prozesse aus dem täglichen Geschäft entstehen.

Die dritte Möglichkeit wäre die Umsetzung des Steuercontrollings über den Einsatz von Technologie. Diese Möglichkeit wird nachfolgend näher erläutert.

Grundsätzlich kann auch eine Umsetzung mit einer Mischung aus den drei Möglichkeiten erfolgen. Unabhängig von der Art der Umsetzung ist es bei allen Varianten wichtig, dass man sich auf „das Wesentliche“ (E2) konzentriert und das System nicht überfrachtet. Zusätzlich sollte man für die steuerfremden Abteilungen eine Art „Self-Service“ (E7) zur Verfügung stellen, z.B. durch „Entscheidungsbäume, [um so] mehr Hilfe zur Selbsthilfe“ (E1) zu ermöglichen. Zudem dürfen bei der Einrichtung eines Steuercontrollings die „steuerrelevanten Vorprozesse“ (E11) nicht vergessen werden. Auch hier müssen entsprechende Prozesse, Kontrollen oder Automatisierungen eingebaut werden.

5.4.2 IT-Unterstützung bei der Umsetzung

Eine der Möglichkeiten zur Umsetzung des Steuercontrollings besteht in dem Einsatz von Technologien. Auch hier gibt es viele Alternativen, wie man deren Einsatz im Rahmen des Steuercontrollings ausgestalten kann. Denkbar wäre z.B. der Einsatz von einem „Chatbot“²⁷⁵ (E7) oder der Einbau einer künstlichen Intelligenz. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, „Workflow-Tools“ (E6) zu nutzen, in denen verschiedene Regelwerke und Eskalationsmechanismen hinterlegt werden und durch automatisierte Abläufe einzelne Prozesse anhalten, sofern bestimmte Kontroll- oder Eskalationsmechanismen anschlagen. Danach wird der ausgegliederte Prozess an den zuständigen Mitarbeiter für eine nähere Prüfung weitergeleitet. Eine andere Möglichkeit stellen z.B. cloudbasierte Expertensysteme dar:

„Expertensysteme, wo ich ein Regelwerk hinterlege, wie so ein Entscheidungsbaum und dann kommt eine bestimmte Fragestellung, zum Beispiel zum umsatzsteuerlichen Reihengeschäft und dann wird der User durchgeleitet mit, wenn dann, ja/nein und so weiter und kommt am Ende zum korrekten steuerlichen Ergebnis. Das heißt das sind von Fachleuten entwickelte Regelwerke, die dann als Self-Service zur Verfügung gestellt werden.“ (E7)

²⁷⁵ Chatbot = „elektronisches Dialogsystem, das einen natürlichen Chatteilnehmer imitiert“ (Duden (2022)).

Bevor man sich aber mit der tatsächlichen Einrichtung von IT-Komponenten im Steuercontrolling beschäftigt, sollte man sich überlegen, ob man ein eigenes System oder ein System, welches bereits in anderen Abteilungen zum Einsatz kommt, nutzen möchte. Sollte man sich für ein eigenständiges System entscheiden, ist es wichtig, dass zwischen den unterschiedlichen Systemen eine „Schnittstelle“ (E8) geschaffen wird. Anderenfalls kann die notwendige Datenqualität nicht erreicht werden. Oft besteht die Möglichkeit, die IT-Komponenten in das bestehende SAP-System einzubinden. Das ist „*aber in vielen Fällen unglaublich aufwendig und damit auch teuer*“ (E7). Daher lohnt es sich meistens, eigene „*smarte Lösungen*“ (E7) zu nutzen.

Allerdings sollten die Komponenten eines Steuercontrollings nicht ziellos digitalisiert und automatisiert werden. Bevor eine Automatisierung erfolgen kann, muss man erst die Strukturen, die Prozesse und die dahinterstehenden Parameter verstehen. Anderenfalls kann der Einsatz von Technologie eher negative Folgen mit sich bringen:

„Die Reihenfolge ist ganz deutlich: Ist der Mensch – der muss es verstehen –, ist der Prozess und ist die Technik. Und die Leute, die erst mit der Technik anfangen, die haben verloren.“ (E5)

Zusätzlich sollte man vor dem Einsatz von verschiedenen Technologien das „*Kosten-Nutzen-Verhältnis*“ (E1) eruieren und überlegen, ob die Verwendung von IT-Komponenten tatsächlich zielführend ist:

„Aber man muss immer überlegen, ob eine IT-Unterstützung vom Aufwand her gerechtfertigt ist. Weil häufig macht man eine große IT-Unterstützung, stellt aber fest, da hätte es eine einfache Arbeitsanweisung auch getan.“ (E7)

„Da geht es ja eigentlich eher um Effizienz und da ist immer die Frage: Ist die Automatisierung teurer als das an Ersparnis/Zeitgewinn rausholt?“ (E12)

5.5 Forschungsfrage 5: Zur Weiterentwicklung eines Steuercontrollings

Innerhalb der Unternehmen muss ein „*Bewusstseinswandel passieren*“ (E1), damit zum einen eine stärkere „*Sensibilisierung*“ (E4) für steuerliche Themen vorhanden ist und man „*eine gemeinsame Sprache findet*“ (E1). Diese ist wichtig, damit die Abteilungen bzw.

Personen allgemein „weniger Risiken“ (E4) eingehen und die entstehenden „Gestaltungsmöglichkeiten“ (E1) wahrgenommen und umgesetzt werden können:

„Dass man dem Thema mehr Gewicht gibt, um so ein Umdenken zu erzeugen, dass es sich vielleicht lohnt, Kosten anfangs einzusetzen, um dann auf lange Sicht irgendwie Kosten einsparen zu können oder im Unternehmen Optimierungen realisieren zu können.“ (E9)

Zum anderen müssen sich die Unternehmen bewusstwerden, dass das Steuercontrolling nicht nur eine inhaltliche Ebene – welche z.B. die Reduktion der Steuerlast beinhaltet – hat, sondern auch eine organisatorische Ebene – welche Themen wie die Effizienz oder Auslastung der Mitarbeiter beinhaltet – umfasst. Ohne dieses Bewusstsein kann ein Steuercontrolling seine vollständige Wirkung nicht entfalten:

„Also dieses inhaltliche Controlling, das haben viele seit Jahren auf dem Radar. Und was, glaube ich, viel mehr noch passieren muss, ist, dass man sich eben auch im Steuercontrolling umstellt und sagt, heute zählen eben nicht nur mehr die inhaltlichen, die fachlichen, die steuerlichen Themen, sondern eben auch diese allgemeinen, effizienten Themen, die muss man stärker kontrollen. Die muss man im Griff haben. Wie sind meine Mitarbeiter ausgelastet, wie effizient arbeiten die, wie gut bin ich in der Betriebsprüfung – nicht nur was Mehrsteuern angeht, sondern eben auch Geschwindigkeit – und wie gut rutschen wir durch die Gesellschaften durch.“ (E2)

Zusätzlich sind auch Veränderungen in der externen Unternehmensumwelt wichtig. Größtenteils fehlt es den Unternehmen an „Nachwuchs“ (E8), der sich mit steuerlichen Themen sowie mit Prozessen und Systemen auskennt. Von Seiten der Finanzverwaltung wird eine klarere Stellungnahme gefordert. Die Unternehmen wünschen sich eine „unmittelbare Rückmeldung aus der Finanzverwaltung“ (E7), durch welche ein entsprechendes System verifiziert werden könnte. Dies hätte zur Folge, dass man im Rahmen einer Prüfung „kontrollorientiert“ (E6) prüfen würde, also nicht mehr die einzelnen Sachverhalte an sich einer Prüfung unterliegen, sondern die vorhandenen Kontrollen und Prozesse hinsichtlich ihrer Angemessenheit und Effektivität geprüft werden. Ein weiterer Punkt betrifft die Datenwelt, denn für ein reibungsloses Funktionieren eines Steuercontrollings werden eine Vielzahl an Daten benötigt. Verschiedene Faktoren, wie die Verfügbarkeit und die Qualität dieser Daten, müssen verbessert werden:

„Wenn wir es schaffen würden, dass alle Belegdaten künftig besser verfügbar sind und idealerweise in einem einheitlichen Format, mit der Folge, dass ich auch sehr viel einfacher die technischen Hilfsmittel darauf basierend etablieren kann, dann wäre das auch noch einmal eine starke Beförderung des Themas.“ (E7)

Zuletzt wäre eine Verbesserung bzw. Erweiterung des theoretischen Fundaments erstrebenswert, damit die Implementierung eines solchen Systems vereinfacht wird und die Unternehmen auf ein breiteres Wissen zurückgreifen können:

„Aber, dass es auf ein solides Fundament gestellt wird und dass auch klarer gesagt wird, was hat das eine auch vielleicht mit dem anderen zu tun oder dass man eben sagt, ich muss auf die drei Kennzahlen gucken [...]. Dass dann auch klarer ist, wie beeinflusst die eine Kennzahl die andere.“ (E3)

6 Schlussbetrachtung

Die dargestellten Ergebnisse der qualitativen Untersuchung bestätigen zum einen die besondere Bedeutung eines Steuercontrollings. Zum anderen verdeutlichen die Ergebnisse aber auch die Lücke, welche zwischen den vorhandenen theoretischen Grundlagen und der tatsächlichen Umsetzung eines Steuercontrolling-Systems in den Unternehmen herrscht.

Abweichungen zwischen den literaturbasierten Grundlagen und den Erfahrungen aus der Praxis durch die befragten Experten gibt es hauptsächlich im Rahmen der Umsetzung, beginnend mit der Organisation eines Steuercontrollings. Nach der Literatur kann das Steuercontrolling intern oder extern umgesetzt werden und sollte aufgrund der Nähe zum Controlling bei einer internen Implementierung innerhalb der Controlling-Abteilung umgesetzt werden. Die Erfahrungen aus der Praxis haben gezeigt, dass eine interne Implementierung zwangsläufig notwendig ist. Auch, wenn die steuerlichen Aufgaben grundsätzlich auf einen externen Steuerberater ausgegliedert sind, muss ein kleines internes Steuercontrolling eingebaut werden. Nur so kann garantiert werden, dass der Steuerberater mit einer vernünftigen Datenbasis arbeiten und das Steuercontrolling seine vollständige Wirkung entfalten kann. Zusätzlich zeigen die Erfahrungen aus der Praxis, dass eine Implementierung innerhalb der Controlling-Abteilung nicht sinnvoll ist, da die Tätigkeiten eines Steuercontrollings sehr stark von den eigentlichen Tätigkeiten des Controllings

abweichen. Daher ist in der Praxis eine Umsetzung innerhalb der Steuerabteilung die Regel. Allerdings wird von fast allen Experten die Notwendigkeit zur unternehmensweiten Verankerung des Steuercontrollings in allen Bereichen thematisiert.

Ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen den theoretischen Grundlagen und der tatsächlichen Ausgestaltung eines Steuercontrollings liegt in der Anwendung des Steuercontrollings im betrieblichen Ablauf. Das könnte auf das Alter der vorhandenen Beiträge zurückzuführen sein. Eine Vielzahl stammt aus den 1990er- bzw. 2000er-Jahren. Die voranschreitende Digitalisierung spielte dementsprechend in vielen Beiträgen – anders als in der aktuellen Ausgestaltung – noch keine große Rolle. Daher wäre eine stärkere prozessorientierte Betrachtung des Steuercontrollings in der Fachliteratur wünschenswert.

Entscheidend beim Einsatz eines Steuercontrollings sind laut den Ergebnissen aus der Praxis nicht nur die klassischen betriebswirtschaftlichen Instrumente, auf welche in der Literatur verwiesen wird. Besonders relevant für das Funktionieren eines Steuercontrollings sind vor allem die weiteren Bausteine, welche zum Einsatz kommen. Das ist z.B. das Wissen, das Commitment der Unternehmensleitung und der Mitarbeiter, die Datenbasis oder die Ressourcen.

Die Leitfrage, wie ein Steuercontrolling in Unternehmen ausgestaltet werden sollte, kann mit Blick auf die Ergebnisse nicht einheitlich beantwortet werden. Die finale Ausgestaltung ist sehr stark von den individuellen Gegebenheiten des Unternehmens abhängig, anderenfalls kann das Steuercontrolling seine vollständige Wirkung nicht entfalten. Die zentralen Ergebnisse der *Forschungsfragen 1 und 2* verdeutlichen die Wichtigkeit und Stellung eines Steuercontrollings in den Unternehmen. Das Steuercontrolling wird als zentrale Schnittstelle im Unternehmen betrachtet und kommt fortlaufend zum Einsatz. Durch das Steuercontrolling wird laut den Experten vor allem Transparenz und freie Zeit geschaffen. Zusätzlich wird eine Risikoprävention und Prozessoptimierung ermöglicht, sodass der Bedarf grundsätzlich für sämtliche Unternehmen vorhanden ist.

Die Ergebnisse der *Forschungsfragen 3 und 4* haben gezeigt, dass es vor allem bei der Ausgestaltung und Umsetzung sehr stark auf die individuellen Gegebenheiten ankommt. Bei der Umsetzung ist keine zwingende IT-Unterstützung notwendig, auch hier müssen die individuellen Gegebenheiten und Strukturen des jeweiligen Unternehmens betrachtet werden. Grundsätzlich kann die Umsetzung über die Organisation, über Prozesse oder

über IT-Komponenten erfolgen. Auch eine Kombination der Elemente ist denkbar. Elemente und Umsetzung eines Steuercontrolling-Systems können der nachstehenden Abbildung 11 entnommen werden:

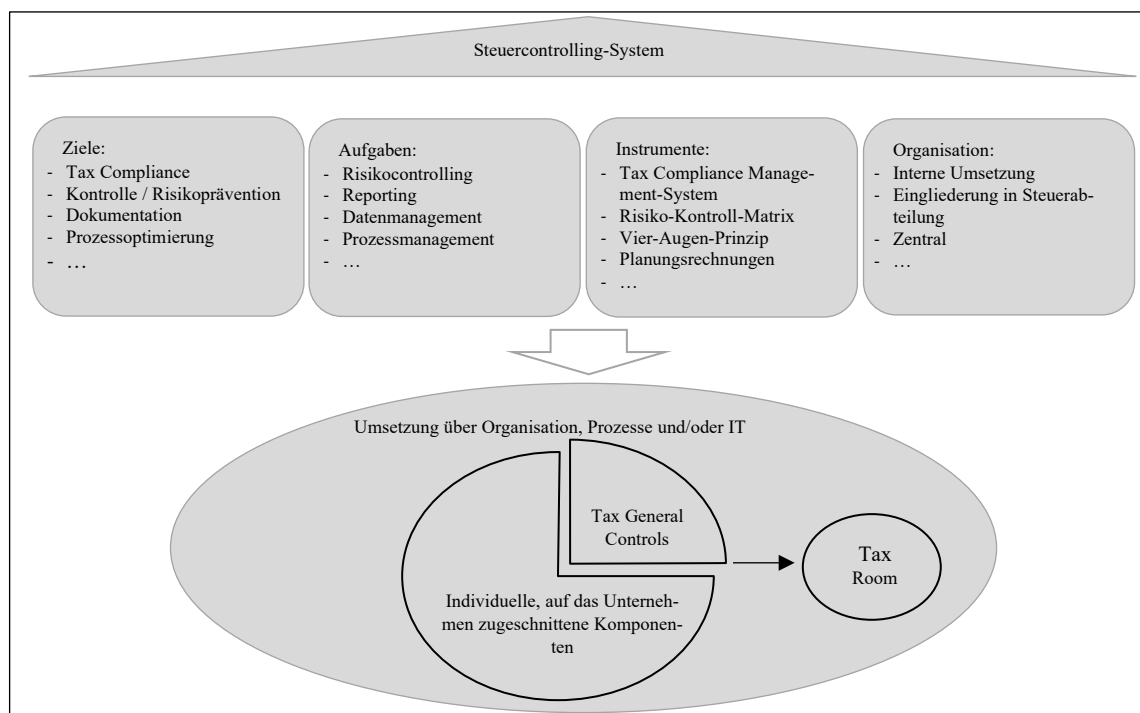


Abbildung 11: Expertensicht zu Elementen und Umsetzung eines Steuercontrolling-Systems²⁷⁶

Die Ergebnisse der *Forschungsfrage 5* umfassen vor allem ein notwendiges Umdenken in den Unternehmen einhergehend mit einer notwendigen Sensibilisierung der Unternehmensleitung und Mitarbeiter, eine notwendige Unterstützung und Hilfestellung seitens der Gesetzgebung sowie eine Überarbeitung der theoretischen Basis eines Steuercontrollings.

Grundsätzlich konnte die dem Beitrag zugrundeliegende Zielsetzung durch die explorative Studie erreicht werden. Allerdings unterliegt der Beitrag einigen Limitationen – bezogen auf Datenerhebung und -auswertung –, welche nachfolgend angeführt werden sollen. Die vorliegende Studie beruht auf leitfadengestützten Experteninterviews. Eine Limitation stellt die Anzahl sowie die Auswahl der befragten Experten dar. Die Studie beruht auf den Aussagen von zwölf Experten, sodass keine statistische Repräsentativität vorliegt und die Aussagen grundsätzlich nicht generalisierbar sind. Dieser Limitation kann entgegengesetzt werden, dass die Auswahl der Experten sorgfältig anhand von ausgewählten Kriterien erfolgte. Ebenfalls ist anzumerken, dass nach ca. zehn Interviews

²⁷⁶ Eigene Darstellung.

eine gewisse Sättigung eintrat, sodass weitere Interviews sehr wahrscheinlich nur zu einem geringen Erkenntniszuwachs geführt hätten.

Zusätzlich besteht die Gefahr, dass die Daten aufgrund des Phänomens der sozialen Un-erwünschtheit verzerrt werden. Dies wird insbesondere durch die Sensibilität der Thematik verstärkt. Aufgrund der freiwilligen Teilnahme der Experten sowie der großen Auskunftsbereitschaft der Experten kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Antworten wahrheitsgemäß sind. Trotzdem kann eine mögliche Datenverzerrung nicht vollständig ausgeschlossen werden.

Zuletzt besteht im Rahmen der Datenauswertung eine Limitation. Die durchgeführten Interviews wurden mit Hilfe der qualitativen Inhaltsanalyse nach *Mayring* ausgewertet. Hierbei wird grundsätzlich ein systematisches Vorgehen gewährleistet. Allerdings kann eine gewisse Subjektivität des Forschenden nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Um ein gewisses Maß an Nachprüfbarkeit zu gewährleisten, wurden verschiedene Reliabilitätsprüfungen durchgeführt. Zusätzlich wurde versucht, durch den Einbau von direkten Zitaten eine bessere Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten. Somit wurden Maßnahmen ergriffen, um die Auswirkungen der Limitationen zu verringern. Trotzdem müssen die angeführten Limitationen bei der Beurteilung der Arbeit sowie der Betrachtung der Ergebnisse einbezogen werden.

Abschließende Bemerkungen:

Insgesamt deuten die Ergebnisse auf eine deutliche Steigerung der Effektivität und Effizienz der Steuerfunktion eines Unternehmens hin, sofern ein Steuercontrolling implementiert wird und in sämtlichen Abläufen, Strukturen und Prozessen des Unternehmens Einfluss nehmen kann. Zudem wurde die steigende Notwendigkeit zur Einrichtung eines Steuercontrollings für (fast) alle Unternehmenstypen verdeutlicht. Einige Punkte sind aber weiterhin zu wenig thematisiert, sodass eine weitere Betrachtung dieses Themas notwendig ist und Potenzial für weitere Forschungen auf diesem Themengebiet vorhanden ist. Interessant wäre z.B. die Untersuchung, ob viele Unternehmen bereits Tätigkeiten bzw. Prozesse eines Steuercontrollings implementiert haben, diese aber aktuell noch nicht als Steuercontrolling deklarieren. Zusätzlich wäre die Entwicklung eines theoretischen Fundaments z.B. in Form eines Kennzahlensystems hilfreich.

- Die dargestellten Ergebnisse der qualitativen Untersuchung zeigen, welche Vorteile die Implementierung eines Steuercontrollings mit sich bringen kann. Für viele Unternehmen stellt das Steuercontrolling dementsprechend einen Unternehmensbereich dar, welcher nicht mehr wegzudenken und in vielen Fällen das Herz bzw. die Zentrale der Steuerfunktion ist.
- Zwischen dem vorhandenen theoretischen Fundament und der tatsächlichen Umsetzung im Unternehmen herrschen einige Unterschiede. Daher ist es für die Zukunft empfehlenswert, das theoretische Fundament zum Thema Steuercontrolling auszubauen.
- Denkbar wäre die Entwicklung eines theoretischen Fundaments für alle Unternehmenstypen. Grundlage dieses Fundaments bildet ein Grundmodell, welches einheitlich für alle Unternehmenstypen angewandt werden kann. Abgedeckt werden hierbei die sogenannten Tax General Controls, also allgemeine Prozesse der Steuerfunktion wie z.B. die Betriebsprüfung. Zusätzlich dazu werden individuelle, auf das Unternehmen zugeschnittene Komponenten benötigt, welche dann abhängig sind von der Größe, der Komplexität, der Branche oder dem Grad der Internationalisierung. Aus diesem kann dann unternehmensintern ein Tax Room abgeleitet werden. Dieser Tax Room stellt eine Art Cockpit dar, welches eine Tool-basierte Steuerung, Kontrolle, Planung und Visualisierung im Unternehmen ermöglicht. Aufgrund der Bedeutung für die Umsetzung des Steuercontrollings sind die Begriffe Tax General Controls und Tax Room auch in Abbildung 11 zu finden.

D Status Quo des Steuercontrollings in Deutschland – eine quantitative Studie zum Stand und Nutzen eines Steuercontrollings in deutschen Unternehmen

Abstract: Die steuerlichen Rahmenbedingungen eines Unternehmens sind komplex und dynamisch. Dieser Umstand sowie die hohe Belastung durch Steuern stellt für Unternehmen oftmals eine Schwierigkeit dar. Ein Steuercontrolling (auch „Tax Controlling“ genannt) kann Unternehmen in vielen Fällen entlasten, da es eine Lenkung und Kontrolle des Steueraufwands und der Steuerzahlungen unter Einhaltung der gesetzlichen Rahmenbedingungen ermöglicht. Da somit ein Steuercontrolling für viele Unternehmen einen wesentlichen Erfolgsfaktor darstellen kann, ist es lohnenswert, in Erfahrung zu bringen, welche Gründe für und welche gegen eine Implementierung sprechen können, ob und wie ein Steuercontrolling tatsächlich angewandt wird und welche Überschneidungen es zwischen Steuercontrolling und Steuerabteilung gibt. Hierfür werden Antworten von über 100 Vertretern aus Steuerabteilungen zu Fragen der subjektiven Bestimmungsgründe, der Ausgestaltung und der Umsetzung eines Steuercontrollings ausgewertet.

Co-Autor: Dr. André Jungen

Publikationsstatus: Angenommen in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis; *erscheint voraussichtlich in Heft 2/2025, Mitte April 2025.*

1 Problemaufriss

Die steuerlichen Rahmenbedingungen eines Unternehmens befinden sich in einem ständigen Wandel. Zusätzlich zu den nationalen Steuervorschriften müssen Unternehmen auch das internationale Steuerrecht im Blick haben. Viele steuerliche Sachverhalte sind sehr komplex, da neben den nationalen Vorschriften auch die Regelungen verschiedener Länder über verschiedene Konzernebenen betrachtet werden müssen. Hierbei ist es für die Unternehmen wichtig, dass die Sachverhalte korrekt verarbeitet werden. Aufgrund der dynamischen Rahmenbedingungen ist dies für Unternehmen nicht immer einfach.²⁷⁷ Zudem ist Deutschland ein Hochsteuerland, und Steuern stellen einen großen Kostenfaktor für Unternehmen dar. Um die hohe Kostenbelastung und weitere nachteilige Effekte

²⁷⁷ Vgl. *Freidank/Sassen* (2013), S. 91 f.; *Egner* (2022), S. 351-353.

durch die komplexe sowie undurchsichtige Steuerlandschaft einzudämmen, kann die Implementierung eines Steuercontrollings hilfreich sein. Das Steuercontrolling stellt somit eine wichtige Unterstützungsfunktion für Unternehmen dar, um Grundlagen für wichtige Entscheidungen vorzubereiten. Dabei unterstützt das Steuercontrolling die Steuerfunktion bei Planung, Überwachung, Dokumentation, Monitoring sowie Datenaufbereitung.²⁷⁸ Ein Steuercontrolling hilft, steuerlich mitzudenken, und bietet so die Möglichkeit, zeitnah handeln zu können und nicht erst dann, wenn es für einen wirkungsvollen Eingriff bereits zu spät ist.²⁷⁹

Hinzu kommt, dass es sich bei Steuern um eine sensible Thematik handelt – sowohl für die Unternehmen als auch für die Öffentlichkeit. Der öffentliche Diskurs über legale und legitime Steuergestaltung – die in den Medien oft als aggressive Steuerplanung angesehen wird – nimmt immer weiter zu. Daher befinden sich viele Unternehmen im Spannungsfeld zwischen der Minimierung von Steuern als Kostenfaktor mit Hilfe legaler Steuergestaltung einerseits und dem Eingehen potenzieller Reputationsrisiken aufgrund dieser Steuergestaltungen andererseits. Ein Steuercontrolling kann bei der richtigen Positionierung helfen und den potenziellen Reputationsverlust reduzieren.²⁸⁰

Ein Steuercontrolling stellt somit für viele Unternehmen eine große Chance dar, die Zukunftsfähigkeit des Unternehmens zu sichern und sich im globalen Wettbewerb zu positionieren. Gleichzeitig ist das Steuercontrolling für viele Unternehmen auch eine große Herausforderung, da die theoretischen Grundlagen dieser Thematik bislang nicht ausreichend behandelt wurden. Zusätzlich ist das Steuercontrolling in einigen Unternehmen aufgrund der Fokussierung auf das Ergebnis vor Steuern noch kein großes Thema.

Eine Befragung von einigen Experten vor zwei Jahren²⁸¹ hat gezeigt, dass der Bedarf zur Einrichtung eines Steuercontrollings groß ist. Dies liegt vor allem an den steuerlichen Rahmenbedingungen, aber auch an den vielen Vorteilen, die die Implementierung eines Steuercontrollings mit sich bringen kann. Die Ergebnisse haben aber auch gezeigt, dass viele Unternehmen den Schritt zur Implementierung noch nicht gegangen sind, da viele Faktoren in Verbindung mit der Ausgestaltung und Umsetzung noch unklar sind.

²⁷⁸ Vgl. *Endert/Mammen* (2018), S. 263.

²⁷⁹ Vgl. *Leissing/Zöchling* (2012), S. 1; *Baetge/Schmidt/Hater* (2016), Rn. 101.

²⁸⁰ Vgl. *Stefaner/Pumpler* (2021), S. 603.

²⁸¹ Vgl. hierzu ausführlich *Liesenhoff/Jungen* (2023).

Vor diesem Hintergrund stellt die vorliegende Ausarbeitung die Ergebnisse einer quantitativen Befragung zum Thema Steuercontrolling in deutschen Unternehmen vor. Ziel dieser Untersuchung ist es, das Gebiet des Steuercontrollings weiter zu durchdringen, da dieses bislang nur begrenzt erforscht wurde, aber sowohl für die Wissenschaft als auch für die Praxis von hoher Relevanz ist. Insbesondere fehlt es an empirischen Erkenntnissen. Im Einzelnen:

- (1) Es sollen die subjektiven Bestimmungsgründe für ein Steuercontrolling eruiert werden. Subjektive Bestimmungsgründe bedeuten in diesem Zusammenhang die individuellen Beweggründe eines Unternehmens (z.B. der erwartete Nutzen), sich für die Implementierung eines Steuercontrollings zu entscheiden.
- (2) Ermittelt werden sollen
 - (a) das Verständnis,
 - (b) die Verbreitung sowie
 - (c) die Bestandteile eines Steuercontrollings.
- (3) Die Studie soll Aufschluss darüber geben, inwiefern eine Überschneidung der Ausgestaltung eines Steuercontrollings und der allgemeinen Steuerabteilung²⁸² vorliegt.

Aufgabe dieser Untersuchung soll und kann es nicht sein, – auch – die objektiven Bestimmungsgründe eines Steuercontrollings oder den objektiven Nutzen (also inwiefern die Ziele durch ein solches Steuercontrolling tatsächlich erreicht werden) zu ermitteln. Diese ebenfalls relevante Fragestellung kann aber sinnvollerweise erst in einem zweiten Schritt durch eine weitere Studie untersucht werden, nachdem das Verständnis hinsichtlich des Themas „Steuercontrolling“ in der Unternehmenspraxis geklärt ist.

2 Stand der Forschung und theoretische Grundlagen

Im Vergleich zu den meisten anderen Bereichen eines Unternehmens gibt es bislang nur relativ wenige theoretische Ausarbeitungen, die sich mit der Thematik Steuercontrolling

²⁸² Zu empirischen Untersuchungen zum Thema „Steuerabteilungen“ vgl. z.B. *Vera* (2001); *KPMG* (2015); *Feller/Huber/Schanz* (2017), jeweils m.w.N.

auseinandersetzen. Der erste Fachbeitrag, der sich mit dem Steuercontrolling beschäftigte, erschien in den späten 80er Jahren. Seitdem gab es immer wieder Veröffentlichungen, welche sich diesem Themenbereich widmen. Aus diesen Fachbeiträgen lässt sich allerdings kein einheitliches Bild eines Steuercontrollings ableiten. Im Rahmen einer durchgeführten Literaturrecherche und -analyse im deutschsprachigen Raum konnten insgesamt 46 Forschungsbeiträge identifiziert werden, welche den Bereich Steuercontrolling zum Thema haben. Eine Übersicht aller theoretischen Forschungsbeiträge kann der Tabelle 2 entnommen werden:

Stufe	Autoren (chronologisch innerhalb der Stufen)	Begriffsverwendung	Teilbereiche
I	<i>Schlager, J.</i> (1988), (1991), (1998), (2005a)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Reimer</i> (1994)	Steuer-Controlling	Planning
I	<i>Herzig</i> (1996), (2003)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Freidank</i> (1996a), (1996b), (2007)	Steuercontrolling Steuer-Controlling	Planning
I	<i>Lexa</i> (1997)	Steuercontrolling	Planning (i.S.v. Zielerreichung)
I	<i>Schiffers</i> (1997)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Zimmermann</i> (1997)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Herzig/Zimmermann</i> (1998)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Haeseler</i> (1998), (2010)	Steuer-Controlling	Planning
I	<i>Seibold</i> (2002)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Berens/Bolte/Hoffjan</i> (2004)	Controlling i.R.d. Steuerplanung	Planning
I	<i>Djanani/Pummerer</i> (2004), (2010), (2015)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Loose</i> (2009)	Tax Controlling	Planning
I	<i>Machtinger</i> (2012)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Schlager, S.</i> (2012)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Urnik/Fellinger</i> (2012a)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Urnik/Fellinger</i> (2012b)	Steuer-Controlling	Planning
I	<i>Schlager, J./Schlager, S.</i> (2013), (2020)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Watrin</i> (2017)	Steuercontrolling	Planning
I	<i>Endert/Mammen</i> (2018)	Steuercontrolling	Planning
II	<i>Helml</i> (2003)	Steuercontrolling	Planning / Risk Management
II	<i>Schiffers</i> (2005)	Steuercontrolling	Planning / Risk Management / Reporting
II	<i>Kröner</i> (2005), (2006)	Tax Controlling	Planning / Reporting
II	<i>Streck</i> (2010)	Steuercontrolling	Risk Management
II	<i>Kamp</i> (2011)	Steuercontrolling	Planning / Compliance
II	<i>Freidank/Sassen</i> (2013)	Steuercontrolling	Planning / Reporting
III	<i>Risse</i> (2010), (2015)	Steuercontrolling	alle vier (nicht gleichrangig)
III	<i>Leissing/Zöchling</i> (2012)	Tax Controlling	alle vier
III	<i>Zöchling u.a.</i> (2012)	Tax Controlling	alle vier
III	<i>Egner</i> (2016), (2022)	Steuercontrolling	alle vier (unter drei Oberbegriffen)
III	<i>Stefaner/Pumpler</i> (2018), (2021)	Tax-Controlling Steuer-Controlling steuerliches Controlling	alle vier
III	<i>Liesenhoff/Jungen/Pottebaum</i> (2021)	Tax Controlling	alle vier

Tabelle 2: Ergebnisse der Literaturanalyse²⁸³

²⁸³ Aktualisierung der tabellarischen Zusammenstellung bei *Liesenhoff/Jungen/Pottebaum* (2021), S. 49.

Wie der ersten und letzten Spalte dieser Tabelle zu entnehmen ist, konnte im Rahmen der – im deutschsprachigen Raum – durchgeführten Literaturanalyse eine dreistufige Entwicklung der Betrachtung des Steuercontrollings ermittelt werden. Die Entwicklung erfolgt von der Betrachtung als reine Steuerplanung über die Hinzunahme weiterer Teilbereiche – wie Tax Risk Management, Tax Reporting oder Tax Compliance – hin zu der Betrachtung als vierteiliges Gesamtsystem, bestehend aus den vier Bereichen Tax Planning, Tax Risk Management, Tax Compliance und Tax Reporting.

Auch empirisch wurde das Themengebiet bislang kaum untersucht. Lediglich zwei empirische Forschungsarbeiten zu dieser Thematik sind zurzeit vorhanden. Innerhalb des von 2015 bis 2017 laufenden Forschungsprojektes *ESBOSKOP*²⁸⁴ von der *Universität Bielefeld* wurde das operative Steuercontrolling in kleinen und mittleren Unternehmen in Deutschland untersucht. Der Schwerpunkt dieser Studie lag auf dem aktuellen Stand der Nutzung sowie der Bedeutung der Funktionen eines operativen Steuercontrollings. Die Ergebnisse dieser Studie sind zum aktuellen Zeitpunkt allerdings (noch) nicht veröffentlicht.

In einer weiteren empirischen Studie aus den Jahren 2021/22²⁸⁵ wurde mithilfe von qualitativen Experteninterviews die aktuelle Ausgestaltung von Steuercontrolling-Systemen in deutschen Unternehmen untersucht. Der Fokus lag auf den Kernelementen, welche ein Steuercontrolling-System beinhalten sollte, sowie auf dem allgemeinen Verständnis und dem Nutzen eines Steuercontrollings. Die Erläuterungen zum Steuercontrolling in der Literatur und die Sichtweisen der Experten in der Praxis weichen in einigen Punkten voneinander ab. Die in dieser Studie befragten Experten decken allerdings nur einen kleinen Bereich der Unternehmen in Deutschland ab. Für ein umfassendes Bild, wie ein Steuercontrolling ausgestaltet werden sollte, und für die Entwicklung einer Steuercontrolling-Konzeption scheint es daher notwendig, eine Vielzahl von Unternehmen innerhalb Deutschlands zu deren Konzeption eines Steuercontrollings zu befragen.

Eine solche empirische Studie mit diesem oder ähnlichem Themenschwerpunkt ist in der Forschung bislang nicht vorhanden. Relevante Punkte, die vor allem die praktische Umsetzung eines Steuercontrollings betreffen, wie z.B. eine Definition, Ausgestaltungsmerkmale oder Aspekte der Prozessgestaltung sind daher bislang kaum in der wissenschaftli-

²⁸⁴ Vgl. *Universität Bielefeld* (2020).

²⁸⁵ Vgl. *Liesenhoff/Jungen* (2023).

chen Literatur zu finden. Daher scheint es angebracht, das Thema Steuercontrolling weiter zu durchdringen, damit eine tiefergehende theoretische Fundierung erfolgen kann. Zusätzlich kann eine Hilfestellung zur Implementierung eines solchen Systems geschaffen werden.

Innerhalb der Literatur gibt es keine einheitliche Definition des Begriffs „Steuercontrolling“. Im Allgemeinen beinhaltet Steuercontrolling die Beachtung von Steuern in sämtlichen Handlungsabläufen der Informationsbeschaffung und -verarbeitung, der Planung, der Umsetzung und der Kontrolle, unter Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen.²⁸⁶

Eine wichtige Komponente des Steuercontrollings ist das Management. Management umfasst hierbei die Fähigkeit, aus Ressourcen und Wissen neue, echte Ergebnisse zu generieren.²⁸⁷ Dementsprechend fokussiert sich das Steuercontrolling insbesondere auf die Erzielung von Resultaten im Rahmen steuerrelevanter Sachverhalte, indem Daten erfasst, ausgewertet und in Einklang gebracht werden.

Für ein besseres Verständnis, was Steuercontrolling umfasst, werden die wesentlichen Elemente eines Steuercontrollings – separiert nach den Sichtweisen der Literatur und der Praxis – in der nachstehenden Tabelle 3 zusammenfassend dargestellt, Übereinstimmungen sind dabei in kursiver Schrift hervorgehoben:²⁸⁸

	Literatur	Experteninterviews
Ziele	Gemäß der Literatur verfolgt das Steuercontrolling u.a. folgende Ziele: die Reduktion des effektiven Steueraufwands, <i>eine Steigerung der Effizienz</i> , die Erkennung von Steuerwirkungen sowie das Erkennen und Bedienen des steuerlichen Koordinationsbedarfs. ²⁸⁹ Zusätzlich zielt das Steuercontrolling darauf ab, die Steuerbelastung sowie die steuerlichen Abläufe zu optimieren. Weitere Ziele sind das Sicherstellen des internen und externen Informationsflusses sowie die Festlegung von Zielen und Zuständigkeiten. ²⁹⁰	Von den Experten genannte Ziele sind u.a. die Sicherstellung von Tax Compliance, die Risikoprävention sowie <i>eine Steigerung der Effizienz</i> . Zusätzlich hat das Steuercontrolling die Kontrolle von Kennzahlen und steuerlichen Prozessen zum Ziel. Zuletzt soll das Steuercontrolling Planungs- und Szenariodaten bereitstellen und zu einem Verständnis der Zahlen beitragen.

²⁸⁶ Vgl. Schlager/Schlager (2020), S. 118.

²⁸⁷ Vgl. Stöger (2016), S. 2.

²⁸⁸ Vgl. hierzu ausführlich Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021) sowie Liesenhoff/Jungen (2023), jeweils m.w.N.

²⁸⁹ Vgl. Machtinger (2012), S. 346; Schlager (2012), S. 345; Risse (2015), S. 2.

²⁹⁰ Vgl. Zimmermann (1997), S. 152-154; Leissing/Zöchling (2012), S. 2; Machtinger (2012), S. 346 f.

Aufgaben	Grundsätzliche Aufgaben des Steuercontrollings sind laut Literatur die <i>Kontrolle</i> , Koordination bzw. Steuerung sowie die Planung. ²⁹¹ Zusätzlich hat das Steuercontrolling die Aufgabe, Steuerplanungsmodelle und steuerliche Informationssysteme zu bilden, den notwendigen Informationsbedarf zu ermitteln sowie die vorhandenen Informationen aufzubereiten und weiterzuleiten. ²⁹² Weitere Aufgaben umfassen die Anpassungs-, Service-, Sicherungs- und Innovationsfunktion des Steuercontrollings. ²⁹³	Zur Erreichung der oben genannten Ziele sprechen die Experten dem Steuercontrolling folgende Aufgaben zu: Erfassung und Steuerung von Risiken, Operationalisierung eines Tax Compliance Management Systems, vollumfängliche Dokumentation, Erstellung von Abschlüssen, Ermittlung und Management von Kennzahlen, <i>Kontrolle</i> und Optimierung von steuerlichen Prozessen sowie das Aufdecken von Schwachstellen. Zusätzlich hat das Steuercontrolling die Aufgabe, neue Fälle zu beurteilen und zu überwachen, notwendige Daten auf- und vorzubereiten, neue Ideen auszuarbeiten und die steuerlichen Verhältnisse zu überwachen.
Instrumente	Im Wesentlichen verweist die Literatur auf bekannte Instrumente aus der Controlling-Literatur. Am häufigsten genannte Instrumente sind: <i>Planungsrechnungen</i> , <i>Steuerbelastungsvergleiche</i> , Verrechnungspreisfestlegung, Tax Compliance-Programm, interne <i>Steuerrichtlinien</i> , Fraud-Indikatoren, Risikofrüherwarnsysteme, <i>Risiko-Kontroll-Matrizen</i> , SWOT-Analysen, Informationsbedarfsanalysen, Kennzahlen(systeme), integriertes Reporting. ²⁹⁴	Innerhalb des Steuercontrollings sollten laut den Experten folgende Instrumente zur Anwendung kommen: Tax Compliance Management Systeme, <i>Risiko-Kontroll-Matrizen</i> , <i>Steuerrichtlinien</i> , Vier-Augen-Prinzip, Plausibilitäts-Checks, Abstimmungsrunden, Cashflow-Forecasts, Rechnungseingangsprüfungen, Tax Risk Reports, Arbeitsanweisungen, Prozess-Steckbriefe, <i>Planungsrechnungen</i> , Szenariorechnungen, <i>Steuerbelastungsvergleiche</i> , Monitoring des Zahlenwerks, Einbindungsrichtlinien.
Organisation	Das Steuercontrolling kann intern oder extern umgesetzt werden. Bei einer externen Umsetzung wird das Steuercontrolling auf einen externen Steuerberater ausgelagert. ²⁹⁵ Im Rahmen der internen Umsetzung kann das Steuercontrolling laut Literatur als eigene Institution oder innerhalb der Steuer- oder Controlling-Abteilung implementiert werden. Für eine erfolgreiche Implementierung ist das Fachwissen aus beiden Disziplinen (Steuern und Controlling) notwendig, das Controlling sollte als Basis genutzt werden. Die konkrete Organisation ist <i>abhängig von individuellen Faktoren des Unternehmens</i> (z.B. Unternehmensgröße, Branche, etc.). ²⁹⁶	Bei allen befragten Experten wird das Steuercontrolling intern umgesetzt. Die Mehrheit der Experten ordnet das Steuercontrolling der Steuerabteilung zu, da für die Umsetzung eines Steuercontrollings vor allem die steuerliche Expertise von Bedeutung ist. Ob das Steuercontrolling innerhalb der Steuerabteilung oder als eigene Abteilung umgesetzt wird, ist <i>von individuellen Faktoren des Unternehmens abhängig</i> (z.B. Größe, Rechtsform, etc.). Da das Steuercontrolling nicht nur als Selbstzweck der Steuerabteilung dient, ist eine unternehmensweite Verankerung des Systems sowie die Abstimmung mit anderen Abteilungen notwendig.
Umsetzung	Für die Umsetzung eines Steuercontrollings muss laut Literatur ein Informations-, Planungs-, Kontroll- und Steuerungssystem sowie ein Netz aus organisatorischen Regeln implementiert werden. Weitere wichtige Faktoren sind Kommunikation und Dokumentation sowie das Bereitstellen von Steuer Know-How. Zusätzlich ist es wichtig, dass das Steuercontrolling in den allgemeinen Unternehmensplanungsprozess integriert und in sämtliche Informationsflüsse des Unternehmens eingebunden wird. ²⁹⁷	Laut den Experten gibt es für die Umsetzung eines Steuercontrollings drei Möglichkeiten: die Umsetzung über die Organisation, über Prozesse oder über den Einsatz von Technologien. Im Rahmen der Umsetzung über die Organisation wird z.B. mit Kommunikation, Schulungen, Meetings, Arbeitsanweisungen, Auftaktgesprächen sowie Alert Letters gearbeitet. Die Umsetzung über Prozesse kann manuell, IT-begleitet oder IT-basiert erfolgen. Wesentliche Elemente hierbei sind Datenpools, Stichproben- und Metakontrollen sowie Ampelsysteme. Eine Umsetzung über Technologie kann z.B. mit Hilfe von Workflow-Tools, Chatbot-Lösungen, cloudbasierten Expertensystemen, Automatisierungen, Entscheidungsbäumen sowie Self-Service-Komponenten erfolgen.

²⁹¹ Vgl. Reimer (1994), S. 142 f.; Schlager (2005a), S. 621-628; Freidank (2007), S. 1290; Machtinger (2012), S. 347-349; Schlager (2012), S. 347-350; Endert/Mammen (2018), S. 254.

²⁹² Vgl. Schiffers (1997), S. 50; Schiffers (2005), S. 35.

²⁹³ Vgl. Zimmermann (1997), S. 182 f.

²⁹⁴ Vgl. hierzu ausführlich die Ausführungen bei Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021) m.w.N.

²⁹⁵ Vgl. Schiffers (1997), S. 50; Schlager (2012), S. 350.

²⁹⁶ Vgl. Zimmermann (1997), S. 272 f.; Herzig/Zimmermann (1998), S. 1149; Watrin (2017), S. 397.

²⁹⁷ Vgl. Herzig/Zimmermann (1998), S. 1148 f.; Schlager (1998), S. 7.

Teilbereiche	Aktueller Status Quo: Vierteiliges Gesamtsystem bestehend aus Tax Planning, Tax Compliance, Tax Risk Management und Tax Reporting. ²⁹⁸	Die Ergebnisse aus der Praxis weisen keine einheitliche Nennung der relevanten Teilbereiche und deren Zusammenhänge auf.
---------------------	---	--

Tabelle 3: Elemente eines Steuercontrollings in der Literatur und einer qualitativen Studie

Bei den von den Experten genannten Zielen und Aufgaben lassen sich nur einige wenige Übereinstimmungen zur Literatur finden – z.B. die Steigerung der Effizienz als Zielsetzung oder die Kontrolle als Aufgabe des Steuercontrollings. Bei den Instrumenten gibt es eine höhere Übereinstimmungsquote. Allerdings werden die meisten Instrumente, welche in der Literatur besonders häufig genannt werden, von den Experten innerhalb der Praxis kaum erwähnt. Lediglich Risiko-Kontroll-Matrizen, interne Steuerrichtlinien sowie Planungsrechnungen und Steuerbelastungsvergleiche werden in der Praxis regelmäßig verwendet. Insbesondere die Aspekte zur Organisation und Umsetzung werden in der Literatur nicht so umfangreich aufgegriffen. Möglichkeiten zur Umsetzung des Steuercontrollings über Prozesse oder Technologien werden von der Literatur gar nicht behandelt.

3 Forschungsfragen

Die Ergebnisse aus den Experteninterviews zeigen auf, dass in der Praxis einige Aspekte wesentlich sind, welche in der Theorie einen geringeren Stellenwert haben. Auf Basis dieser Erkenntnis sowie der bisherigen Ausführungen untersucht die vorliegende Ausarbeitung folgende Leitfrage:

*Wie ist der aktuelle Status Quo eines Steuercontrollings
in (mittel)großen deutschen Unternehmen?*

Zur besseren Beantwortung dieser Leitfrage wird sie in vier Forschungsfragen (FF) unterteilt:

FF 1: Was wird unter dem Begriff Steuercontrolling verstanden, und wie verbreitet ist ein Steuercontrolling?

FF 2: Was sind die subjektiven Bestimmungsgründe für die Implementierung eines Steuercontrollings?

²⁹⁸ Vgl. hierzu ausführlich Liesenhoff/Jungen/Pottebaum (2021), S. 47-49.

- FF 3:* Wie ist ein Steuercontrolling ausgestaltet?
- FF 4:* Welche Kombinationen von Bestandteilen sind notwendig und/oder hinreichend für das Vorliegen eines Steuercontrollings, und bei welchen Kombinationen gibt es kein Steuercontrolling?

4 Empirische Studie

4.1 Methodik

Zur Beantwortung der relevanten Forschungsfragen wurde eine quantitative Untersuchung in Form einer Online-Befragung gewählt. Für die Gewinnung von Daten stehen verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung – die Befragung ist eine davon. Bei der Befragung handelt es sich um eine der bedeutendsten Forschungsmethoden der primären Datengewinnung.²⁹⁹ Im Vorfeld der durchgeführten Befragung wurde bereits eine explorative, qualitative Untersuchung in Form von Experteninterviews durchgeführt. Die dort ermittelten Daten konnten erste Aufschlüsse über die Thematik Steuercontrolling geben. Um diese allerdings weitergehend zu vertiefen und die entsprechenden Forschungsfragen beantworten zu können, folgt eine quantitative Befragung einer Vielzahl von Unternehmensvertretern.

Standardisierte Befragungen können mündlich oder schriftlich durchgeführt werden. Die schriftliche Befragung hat den Vorteil, dass die Antworten direkt schriftlich vorliegen und nicht erst dokumentiert werden müssen.³⁰⁰ Eine schriftliche Befragung kann entweder in Papierform oder online durchgeführt werden. Eine Online-Befragung hat den Vorteil, dass die Erhebungskosten aufgrund des Wegfalls von Druck- und Portokosten deutlich geringer ausfallen. Zudem können die Links zur Umfrage einfacher verschickt werden. Zusätzlich sind die Daten deutlich schneller verfügbar. Zuletzt ergibt sich durch die Online-Befragung eine erhebliche Zeitersparnis im Rahmen der Dateneingabe – sowohl für die Teilnehmenden als auch für den Auswertenden –, da die Daten direkt an entsprechende Softwareprogramme zur Datenauswertung übergeben werden können und nicht erst aufwendig manuell in das Programm übertragen werden müssen. Dadurch verringert sich zudem die Fehlerquote bei der Datenübertragung. Nachteile einer standardisierten

²⁹⁹ Vgl. *Hüttner* (1989), S. 39.

³⁰⁰ Vgl. *Schnell/Hill/Esler* (2018), S. 293; *Reuband* (2022), S. 1038 f.

Online-Befragung sind z.B. die Gefahr sozial erwünschter Antworten sowie die fehlende Möglichkeit zur Interaktion bei grundsätzlichen Verständnisproblemen.³⁰¹ Diese Problematiken wurden durch die Gestaltung einer vorangestellten Informationsseite sowie durch die Konstruktion des Fragebogens versucht einzudämmen.

Die Beantwortung der Forschungsfragen erfolgt größtenteils deskriptiv. Die Forschungsfrage 4 wird mit Hilfe einer Qualitative Comparative Analysis (kurz: QCA) beantwortet. Diese Analysemethode untersucht, auf welche unabhängigen Variablen – im Rahmen der QCA als „Bedingungen“ bezeichnet – eine abhängige Variable – das sog. „Outcome“ – zurückzuführen ist.³⁰² Hierbei besteht explizit die Möglichkeit, dass vor allem eine Kombination von Bedingungen zum Outcome führen kann.³⁰³ Die QCA stützt sich dabei auf die Boolesche Mengenlehre, um zu untersuchen, inwiefern verschiedene Bedingungen zusammenwirken, um ein bestimmtes Outcome zu generieren. Hierbei können verschiedene Bedingungskombinationen ein und dasselbe Outcome erklären.³⁰⁴ Ein Vorteil der QCA im Vergleich etwa zu einer (logistischen) Regressionsanalyse ist, dass mithilfe einer QCA ermittelt werden kann, inwiefern Kombinationen verschiedener Ziele, Aufgaben und Instrumente gemeinsam ein Steuercontrolling bedingen. Zusätzlich ermöglicht die QCA auch die Untersuchung des Nicht-Vorhandenseins eines Steuercontrollings.

Die QCA erfolgt mit Hilfe des Softwareprogramms fs/QCA. Hierbei werden zu Beginn die notwendigen Bedingungen analysiert. Eine Bedingung ist dann notwendig, wenn sie in jedem Fall auftritt, in dem auch das Outcome vorliegt. Allerdings muss die Bedingung nicht zwangsläufig das Outcome nach sich ziehen.³⁰⁵ Damit eine Bedingung als notwendig gilt, muss im Rahmen der Analyse ein Consistency-Wert von 0,9 und ein Coverage-Wert von 0,6 erreicht werden.³⁰⁶ Der Consistency-Wert gibt an, inwiefern Fälle mit derselben Bedingung dasselbe Ergebnis haben. Der Coverage-Wert gibt hingegen an, inwiefern eine Bedingung in der Stichprobe enthalten ist.³⁰⁷

Im nächsten Schritt werden die hinreichenden Bedingungen ermittelt. Eine hinreichende Bedingung liegt vor, wenn die Bedingung in jedem Fall der Stichprobe zum Outcome

³⁰¹ Vgl. *Wagner-Schelewsky/Hering* (2022), S. 1052 f.; *Atteslander/Ulrich/Hadjjar* (2023), S. 166 f.

³⁰² Vgl. *Schneider/Wagemann* (2007), S. 31 f.

³⁰³ Vgl. *Rihoux/Grimm* (2006), p. 682.

³⁰⁴ Vgl. *Schneider/Wagemann* (2009), S. 388 f.

³⁰⁵ Vgl. *Buche/Carstensen* (2009), S. 69.

³⁰⁶ Vgl. *Mattke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 212.

³⁰⁷ Vgl. *Ragin* (2006), p. 292.

führt. Irrelevant ist hierbei, ob das Outcome auch ohne die Bedingung vorliegen kann.³⁰⁸ Im Rahmen der Analyse wird der Häufigkeitsschwellenwert so gewählt, dass ein signifikanter Anteil der Beobachtungen (hier 70 %) auch nach Anwendung des Schwellenwertes noch enthalten ist, sodass Konfigurationen mit entsprechend wenigen Beobachtungen aus der Analyse entfernt werden. Zusätzlich wird die Raw Consistency auf 0,75 festgelegt. Die Raw Consistency beschreibt die Konsistenz, mit dem eine Konfiguration ein Ergebnis erklären muss, und ist mit dem Signifikanzniveau vergleichbar. Zuletzt wurden Konfigurationen mit einem PRI-Wert (Proportional Reduction of Inconsistency) von kleiner 0,5 entfernt.³⁰⁹

4.2 Grundgesamtheit und Nettostichprobe

Als Untersuchungsobjekt wurden in Deutschland ansässige große und mittelgroße Unternehmen gemäß den Größenklassen des § 267 Abs. 2 und 3 HGB ausgewählt. Die Identifikation der Unternehmen erfolgte über die Datenbank NexisUni. Insgesamt konnte so eine Grundgesamtheit von 45.150 Unternehmen ermittelt werden. Eine Vollerhebung dieser Grundgesamtheit ist aus Kosten-, Zeit- und Organisationsgründen nicht machbar. Daher erfolgte die Datenerhebung nur für einen Teil dieser Grundgesamtheit. Damit durch die Daten der ausgewählten Stichprobe Rückschlüsse auf die Grundgesamtheit möglich sind, muss die Stichprobe repräsentativ sein. Um diese Repräsentativität zu erreichen, wurde die Stichprobe mit Hilfe einer einfachen Zufallsstichprobe ermittelt. Bei der einfachen Zufallsstichprobe hat jeder Eintrag der Liste der Grundgesamtheit die gleiche Wahrscheinlichkeit, in die Stichprobe aufgenommen zu werden.³¹⁰

Im Rahmen der durchgeführten Studie wurde mit Hilfe von Zufallszahlen die finale Stichprobe ermittelt. Die Brutto-Stichprobe – also alle durch die Zufallsauswahl gewählten Elemente –³¹¹ belief sich auf insgesamt 1.250 Unternehmen. Aufgrund stichprobenneutraler Ausfälle³¹², welche sich z.B. dadurch ergeben, dass die Unternehmen aus verschie-

³⁰⁸ Vgl. *Buche/Carstensen* (2009), S. 70.

³⁰⁹ Vgl. *Mattke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), pp. 212 f., 220.

³¹⁰ Vgl. *Mayer* (2013), S. 61; *Atteslander/Ulrich/Hadjar* (2023), S. 256.

³¹¹ Vgl. *Schumann* (2019), S. 103.

³¹² Vgl. hierzu *Schnell/Hill/Esser* (2018), S. 280 f.

denen Gründen (Insolvenz, Fusion, etc.) nicht mehr vorhanden sind, mussten einige Unternehmen aus der Stichprobe gestrichen werden. Die finale Stichprobe umfasste nach der Bereinigung noch 1.150 Unternehmen.

Die Erhebung fand online in der Zeit von Februar 2023 bis April 2023 statt. Die Unternehmensvertreter – hierbei handelt es sich um Personen, welche leitende Aufgaben innerhalb der Steuerabteilung bzw. -funktion innehaben – wurden via LinkedIn, XING oder per Mail angeschrieben. Einige Unternehmen der Stichprobe konnten nicht online angeschrieben werden. Grund hierfür waren z.B. fehlende steuerliche Ansprechpartner auf den Online-Plattformen. An diese Unternehmen wurde der Fragebogen postalisch versendet. Insgesamt haben 108 Unternehmen an der Umfrage teilgenommen. Das entspricht einer Rücklaufquote von 9,39 %. Die Zusammensetzung der Stichprobe ist in der nachfolgenden Tabelle 4 dargestellt:

Branche		Rechtsform		Größe (Umsatz in Mio. €)	
Verarbeitendes Gewerbe	23,2 %	<i>Kapitalgesellschaften</i>	68,5 %	> 25.000	18,4 %
Handel	17,6 %	GmbH	29,6 %	2.500 – 25.000	17,4 %
Dienstleistungsgewerbe	12,0 %	AG	24,1 %	500 – 2.500	18,4 %
Kredit- und Versicherungswesen	11,1 %	SE	11,1 %	250 – 500	11,9 %
Energie- und Wasserversorgung	8,3 %	KGaA	3,7 %	50 – 250	11,9 %
Chemiegewerbe	3,7 %	<i>Personengesellschaften</i>	22,3 %	< 50	5,5 %
Gesundheits- und Sozialwesen	3,7 %	GmbH & Co. KG	16,7 %		
Baugewerbe	2,8 %	KG	5,6 %	keine Angabe	16,5 %
Telekommunikation und IT	2,8 %	<i>Sonstige</i>	9,2 %		
Verkehr und Nachrichtenübermittlung	2,8 %				
Sonstige	12,0 %				
Summe	100,0 %	Summe	100,0 %	Summe	100,0 %

Tabelle 4: Stichprobencharakteristika

4.3 Aufbau des Fragebogens

Auf Basis der zentralen Fragestellung, den Forschungsfragen sowie den zuvor ermittelten Ergebnissen aus der Literaturrecherche und den vorangestellten Experteninterviews wurde der Fragebogen für die quantitative Untersuchung erstellt. Der Fragebogen umfasste insgesamt 33 Fragen, welche größtenteils aus geschlossenen – wodurch eine größtmögliche Standardisierung ermöglicht wird –, aber auch teilweise aus offenen Fragen

bestanden. Nach einem Pre-Test wurde die Reihenfolge der Fragenblöcke angepasst. Weitere Änderungen erfolgten nicht.

Dem Fragebogen war eine Informationsseite vorgeschaltet. Hier wurden Inhalt sowie Zielsetzung der Studie erläutert. Die Teilnehmer erhielten Informationen über den Aufbau des Fragebogens und die ungefähre Bearbeitungszeit. Zusätzlich wurde den Teilnehmern eine streng vertrauliche sowie anonyme Behandlung der erhobenen Daten zugesagt. Dadurch und durch die Möglichkeit, nach Abschluss der Studie einen Ergebnisbericht zu erhalten, sollte die Teilnahmebereitschaft der Unternehmensvertreter angeregt werden.

Der verwendete Fragebogen war in die Abschnitte I „Fragen zum Steuercontrolling bzw. zur Steuerabteilung/Steuerfunktion“, II „Abschließende Thesen zum Thema Steuercontrolling“ und III „Angaben zur Situation und Organisation des Unternehmens“ unterteilt. Bei der Beantwortung des Fragebogens existierten unterschiedliche Pfade, je nachdem wie die Antwort auf eine bestimmte Frage ausfällt. Zu Beginn des Fragebogens erfolgten Fragen zum ersten Einstieg in die Thematik „Steuercontrolling“. Hierbei wurde u.a. abgefragt, ob ein Steuercontrolling im Unternehmen vorhanden ist. Ist dies der Fall, wurden Fragen bezüglich der Ausgestaltung und Umsetzung bezogen auf das Steuercontrolling abgefragt. Sollte kein Steuercontrolling im Unternehmen vorhanden sein, erhielten die Befragten die identischen Fragen zur Ausgestaltung und Umsetzung, allerdings bezogen auf die Steuerabteilung des Unternehmens. Danach wurden alle Befragten – unabhängig vom zuvor gewählten Pfad – gebeten, Thesen zur Thematik Steuercontrolling zu bewerten. Der Fragebogen schloss mit statistischen Fragen zum Unternehmen. Der Aufbau des Fragebogens kann der folgenden Abbildung 12 entnommen werden:

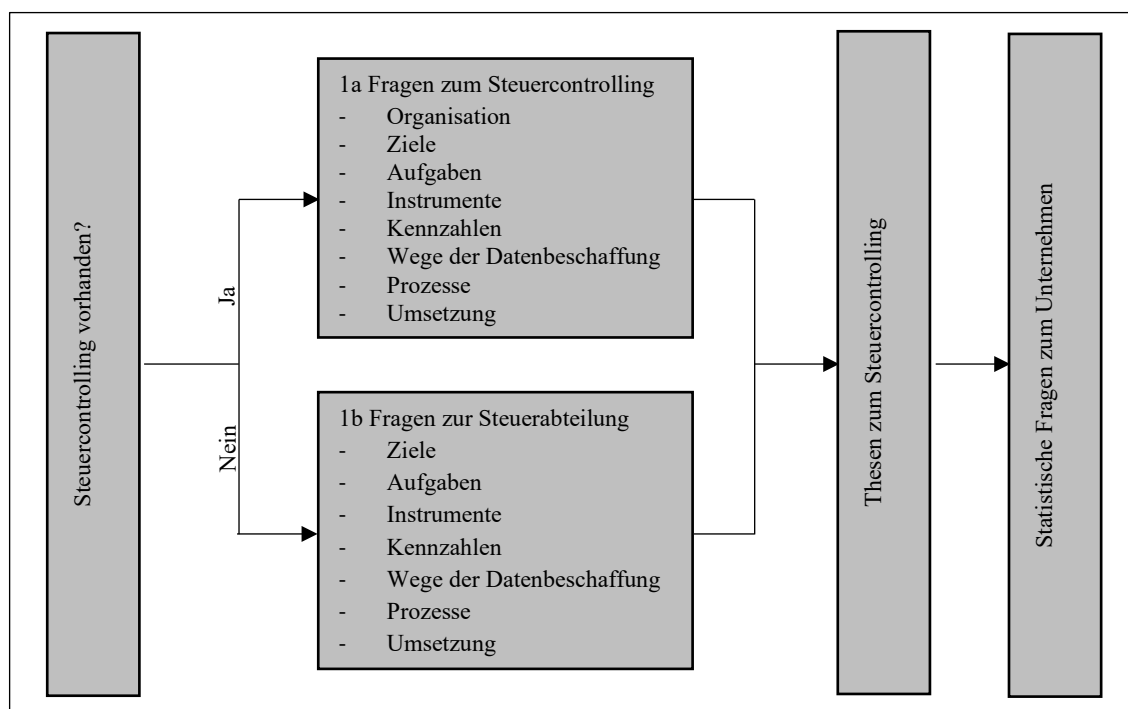


Abbildung 12: Aufbau des Fragebogens

Die durchschnittliche Bearbeitungszeit für den Fragebogen betrug 19,66 Minuten. Für das Erstellen und Ausfüllen des Fragebogens wurde die Online-Software Lime-Survey benutzt. Dies hat den Vorteil, dass die Teilnehmer den Fragebogen standortunabhängig ausfüllen können. Ein weiterer Vorteil der Online-Software sind die geringen Erhebungskosten sowie die schnelle Datenverfügbarkeit, da Lime-Survey über eine Schnittstelle zu dem Statistik-Programm SPSS verfügt, worüber die erhobenen Daten zum Schluss ausgewertet wurden. Dadurch entfiel die notwendige und zeitaufwendige Dateneingabe. Für die Auswertung wurden aus Qualitätsgründen nur vollständig ausgefüllte Fragebögen verwendet.

5 Ergebnisse

5.1 Zum Verständnis und zur Verbreitung eines Steuercontrollings

Im Rahmen einer offenen Frage wurden die Unternehmensvertreter gebeten wiederzugeben, was unter dem Begriff Steuercontrolling verstanden wird. Die Auswertung der Antworten zu dieser offenen Frage erfolgte mit Hilfe einer qualitativen Inhaltsanalyse nach Mayring³¹³. Hierfür wurden die Antworten in das Programm MAXQDA übertragen und im Anschluss einzelnen Kategorien (sog. „Codes“) zugeordnet. Das Kategoriensystem

³¹³ Vgl. Mayring (2020b), S. 497 f.

wurde zum einen vorab auf Grundlage der Erkenntnisse aus Experteninterviews deduktiv erstellt und zum anderen während der Auswertung durch weitere induktive Kategorien ergänzt.

Viele Unternehmen geben an, dass Steuercontrolling bislang noch kein etablierter Begriff ist, allerdings viele Prozesse und Strukturen, welche in den Steuerabteilungen vorhanden sind, unter die Begrifflichkeit Steuercontrolling fallen. Daher sind eine Vielzahl der befragten Unternehmen der Meinung, dass eine State-of-the-Art-Steuerabteilung in jedem Fall ein Steuercontrolling beinhaltet bzw. beinhalten sollte.

Im Allgemeinen verstehen die Unternehmen unter dem Begriff „Steuercontrolling“

die Planung, die Steuerung, die Koordination und die Überwachung sowie die langfristige Optimierung und das Management von Unternehmenssteuern.

Dieses – deduktiv ermittelte – Begriffsverständnis kann als aktuell gültige Definition von Steuercontrolling bezeichnet werden. In der Literatur wird oft auf eine präzise Begriffsdefinition verzichtet. Soweit aber überhaupt eine solche versucht wird, kann man sagen, dass kein Widerspruch zu dem hier zugrunde gelegten Verständnis besteht. Mit anderen Worten: das hier gefundene Verständnis eines Steuercontrollings bestätigt bzw. konkretisiert die – induktiven – Ansätze einer Begriffsbildung in der jüngeren Literatur.³¹⁴

Damit einhergehend umfasst das Steuercontrolling die Ermittlung und Sammlung von relevanten Daten und Informationen sowie das Bereitstellen und Überwachen von Kennzahlen. Das Steuercontrolling stellt somit in vielen Unternehmen ein System aus Prozessen und Kontrollen dar, welches zur steuerlichen Analyse, zum Monitoring, zur Reduktion der Steuerbelastung und zur Verbesserung der finanziellen Performance beiträgt. Das Steuercontrolling beinhaltet zusätzlich die Möglichkeit zur qualitativen Absicherung des Unternehmens.

Ein Ergebnis der Literaturanalyse war, dass das Thema Steuercontrolling in der Fachliteratur ein eher selten behandeltes Themengebiet darstellt. In der Praxis ist ein Steuercontrolling weitaus etablierter. Die Umfrageergebnisse zeigen, dass mehr als die Hälfte der

³¹⁴ Vgl. seit 2010 *Haeseler* (2010), S. 387; *Kamp* (2011), S. 76; *Machtinger* (2012), S. 344; *Urnik/Fellinger* (2012a), S. 504; *Urnik/Fellinger* (2012b), S. 139; *Freidank/Sassen* (2013), S. 92; *Risse* (2015), S. 1 f.; *Watrin* (2017), S. 389, 391; *Schlager/Schlager* (2020), S. 117 f.; *Stefaner/Pumpler* (2021), S. 574.

befragten Unternehmen (51 %) ein Steuercontrolling implementiert haben. Details zeigt Abbildung 13:

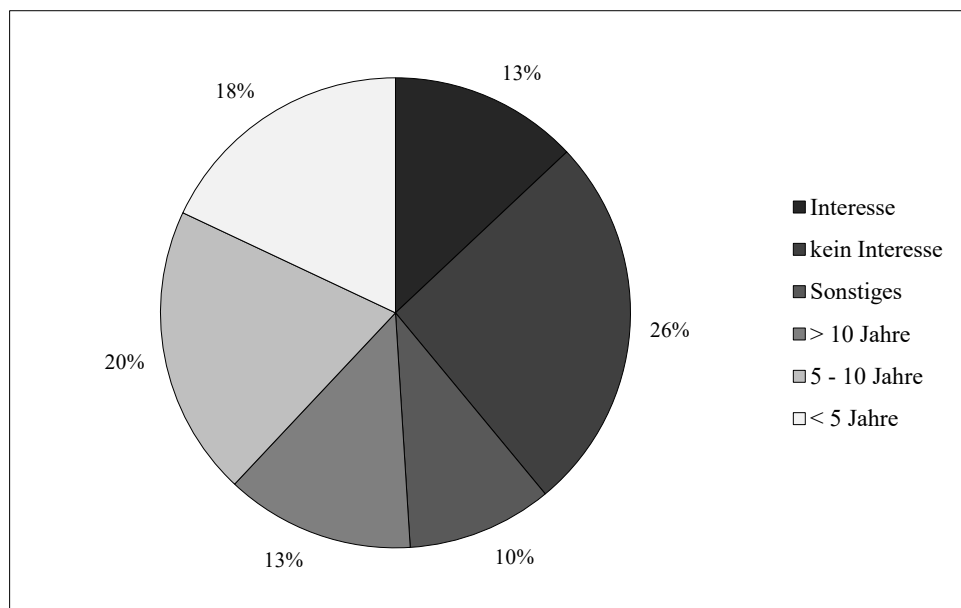


Abbildung 13: Vorhandensein eines Steuercontrollings

Von den 55 Unternehmen mit einem Steuercontrolling ist bei 14 Unternehmen (13 %) das Steuercontrolling seit mehr als zehn Jahren im Unternehmen verwirklicht. 22 Unternehmen (20 %) nutzen das Steuercontrolling bereits zwischen fünf und zehn Jahren. Die Umsetzung eines Steuercontrollings erfolgt bei 19 Unternehmen (18 %) erst seit weniger als fünf Jahren.

53 Unternehmen (49 %) haben bislang kein Steuercontrolling implementiert. Von diesen 53 Unternehmen haben allerdings 14 Unternehmen (13 %) das Interesse, in der Zukunft ein Steuercontrolling zu realisieren. Bei doppelt so viel Unternehmen (26 %) besteht hingegen zurzeit kein Interesse, ein Steuercontrolling innerhalb der Organisation umzusetzen. Auf die Gründe dafür wird in der Forschungsfrage 2 näher eingegangen. Weitere 10 % der Unternehmen haben die Kategorie Sonstiges gewählt und die Kommentarfunktion genutzt. Diese 10 % umfassen im Wesentlichen Unternehmen, die a) aktuell in der Entwicklung eines Steuercontrollings sind, b) grundsätzlich Interesse an einem Steuercontrolling haben, die Implementierung aber aufgrund anderer Projekte zu einem späteren Zeitpunkt planen, c) Aufgaben eines Steuercontrollings von anderen Bereichen abgedeckt haben sowie d) entsprechende Prozesse an einen Steuerberater ausgelagert haben.

Die Umfrageergebnisse zeigen ebenfalls, dass das Fehlen eines Steuercontrollings in den Unternehmen nicht an der mangelnden Bedeutung dieser Thematik festgemacht werden

kann. Wie Abbildung 14 zu entnehmen ist, sprechen lediglich sieben Unternehmen – welche kein Steuercontrolling implementiert haben – dem Thema Steuercontrolling eine geringe Relevanz zu. Ganze acht Unternehmen ohne Steuercontrolling schätzen die Thematik Steuercontrolling sogar als sehr relevant ein. Zusätzlich empfinden jeweils 28 Unternehmen mit und ohne Steuercontrolling die Thematik als relevant:

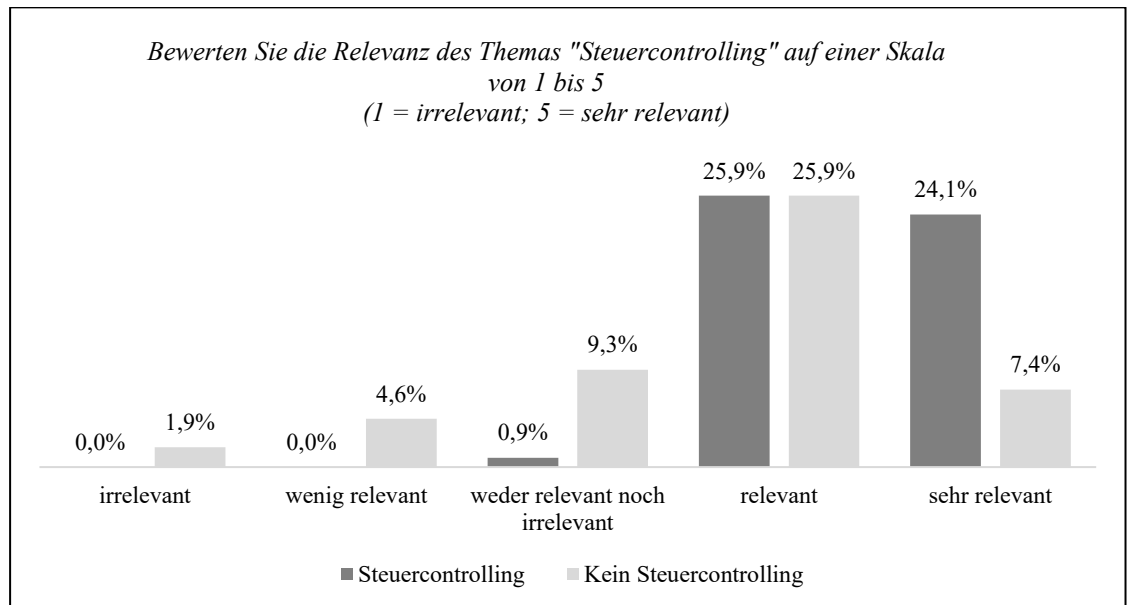


Abbildung 14: Relevanz der Thematik Steuercontrolling

5.2 Zu den subjektiven Bestimmungsgründen eines Steuercontrollings

Zur Beantwortung dieser Forschungsfrage wurden die Antworten auf die offenen Fragen – wie bereits im Rahmen der Forschungsfrage 1 – mithilfe der qualitativen Inhaltsanalyse ausgewertet. Viele der befragten Unternehmensvertreter geben an, dass durch ein Steuercontrolling vor allem die „Verbesserung der Betriebsabläufe“ erreicht werden kann. Mit Hilfe eines Steuercontrollings kann die steuerliche Situation des Unternehmens verbessert werden, indem sichergestellt wird, dass man sowohl „steueroptimal“ als auch „steuer-compliant“ handelt. Hierbei spielen vor allem die Erfolgs- und „Fristenkontrolle“, aber auch die Cash-Planung eine große Rolle. Zudem ermöglicht der Einsatz eines Steuercontrollings ein besseres „Handling von Steuerrisiken“, da ein „frühzeitiges Erkennen von Risiken bzw. Abweichungen“ ermöglicht wird und dadurch eine schnelle Reaktion auf potenzielle Risiken erfolgen kann. Des Weiteren berichten die Unternehmen, dass mit Hilfe eines Steuercontrollings die „Informationsbeschaffung“ verbessert sowie eine opti-

mierte Datenaufbereitung und -validierung ermöglicht werden. Dadurch kann das Steuercontrolling die Fehleranfälligkeit steuerrelevanter Prozesse reduzieren, Verbesserungspotenziale identifizieren sowie Sachverhalte erkennen, welche einen Eingriff der Steuerabteilung benötigen. Zuletzt kann das Steuercontrolling beim „Benchmarking“ des Unternehmens positiv unterstützen und somit die Wettbewerbsposition des Unternehmens stärken.

Subjektive Bestimmungsgründe eines Steuercontrollings sind demnach vor allem Prognose, Planung, Prävention, Monitoring und Transparenz. Ein wesentlicher Grund für die Implementierung eines Steuercontrollings ist, dass durch den Einsatz eines solchen Systems bereits bestehende Funktionen und Bereiche der Steuerabteilung optimal miteinander verknüpft werden, um so effiziente Prozesse innerhalb des Unternehmens zu gewährleisten.

Zusätzlich wurden bei den Unternehmen, die angegeben haben, kein Steuercontrolling implementiert zu haben, die Gründe abgefragt, welche gegen die Implementierung eines Steuercontrollings sprechen. Hierbei konnte ein nahezu einheitliches Meinungsbild ermittelt werden, denn fast alle Unternehmen geben an, dass die Implementierung eines Steuercontrollings mit einem zu hohen „Aufwand“ verbunden ist. Hinzukommt, dass es vielen Unternehmen an Budget und Ressourcen – vor allem aufgrund des Fachkräftemangels – innerhalb der Steuerfunktion mangelt. Durch eine oft nicht vorhandene „Management-Attention“ für das Thema Steuern – i.d.R. liegt der Fokus der Unternehmensleitung auf dem Ergebnis vor Steuern – ist es oft auch schwierig, Budget und Ressourcen zu erhöhen und die Priorität auf das Thema Steuern zu lenken. Zusätzlich gaben einige Unternehmen auch an, dass man sich aufgrund dieser Thematik schwertut, eine für ein Steuercontrolling benötigte „übergreifende IT-Infrastruktur“ im Unternehmen zu implementieren. Ein weiterer oft genannter Grund ist, dass das Thema Tax Compliance aktuell – insbesondere aufgrund der gesetzlichen Entwicklungen – einen höheren Stellenwert im Unternehmen genießt und somit der Fokus auf der Implementierung und Weiterentwicklung eines Tax Compliance Management-Systems liegt. Einige wenige Unternehmen geben zusätzlich an, dass ein Steuercontrolling aufgrund der geringen Größe des Unternehmens keine Relevanz hat oder eine Auslagerung solcher Themen auf einen externen Steuerberater erfolgt.

Die Ergebnisse zeigen, dass die Implementierung eines Steuercontrollings grundsätzlich viele Vorteile für ein Unternehmen bringt. Es zeigt sich aber auch, dass viele Unternehmen aufgrund des hohen Aufwands und der fehlenden Ressourcen eine Implementierung zurzeit ablehnen. Grundsätzlich basiert die Entscheidung für oder gegen ein Steuercontrolling in vielen Fällen auf einer Kosten-Nutzen-Abwägung. Vor allem entscheidet sich die Unternehmensleitung gegen die Implementierung eines Steuercontrollings, wenn sie den relevanten Stellenwert der Thematik Steuern noch nicht erkannt hat.

5.3 Zur Ausgestaltung eines Steuercontrollings

Die vier typischen Elemente einer Controlling-Konzeption sind Ziele, Aufgaben, Instrumente und Organisation. Auch die Literatur zum Steuercontrolling strukturiert ein Steuercontrolling-System nach diesen Elementen. Hierbei stehen die Elemente nicht zusammenhanglos nebeneinander, sondern sind durch Wechselbeziehungen miteinander verbunden.³¹⁵ Im Rahmen der quantitativen Umfrage konnten die befragten Unternehmensvertreter aus den verschiedensten Punkten zu diesen Elementen – bestehend sowohl aus den in der Literatur als auch den Experten genannten Faktoren – die für das jeweilige Unternehmen relevanten Punkte auswählen. Die nachfolgenden Ergebnisse beziehen sich aufgrund der Fragestellung auf die Antworten der Unternehmen, welche angegeben haben, dass ein Steuercontrolling implementiert ist. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird darauf verzichtet, Ziele, Aufgaben und Instrumente zu erwähnen, die weniger als ein Drittel Nennungsquote haben.

5.3.1 Ziele

Das meistgenannte Ziel eines Steuercontrollings ist die Kontrolle von Kennzahlen, denn 38 Unternehmen (69,1 % der Unternehmen mit Steuercontrolling) geben an, dass das Steuercontrolling bei ihnen diesem Zweck dient. Zusätzlich geben 31 Unternehmen (56,4 %) an, dass neben der Kennzahlenkontrolle das Steuercontrolling auch zu einem Verständnis der entsprechenden Zahlen beitragen sowie den internen und externen Informationsfluss des Unternehmens sicherstellen soll. Bei 34 Unternehmen (61,8 %) dient das Steuercontrolling der Bereitstellung relevanter Daten. Ein weiteres wichtiges Ziel ist

³¹⁵ Vgl. Zimmermann (1997), S. 150; Kamp (2011), S. 76.

bei 29 Unternehmen (52,7 %) die Steigerung der Effizienz. Diese und weitere Ziele sind in Abbildung 15 zusammengestellt:

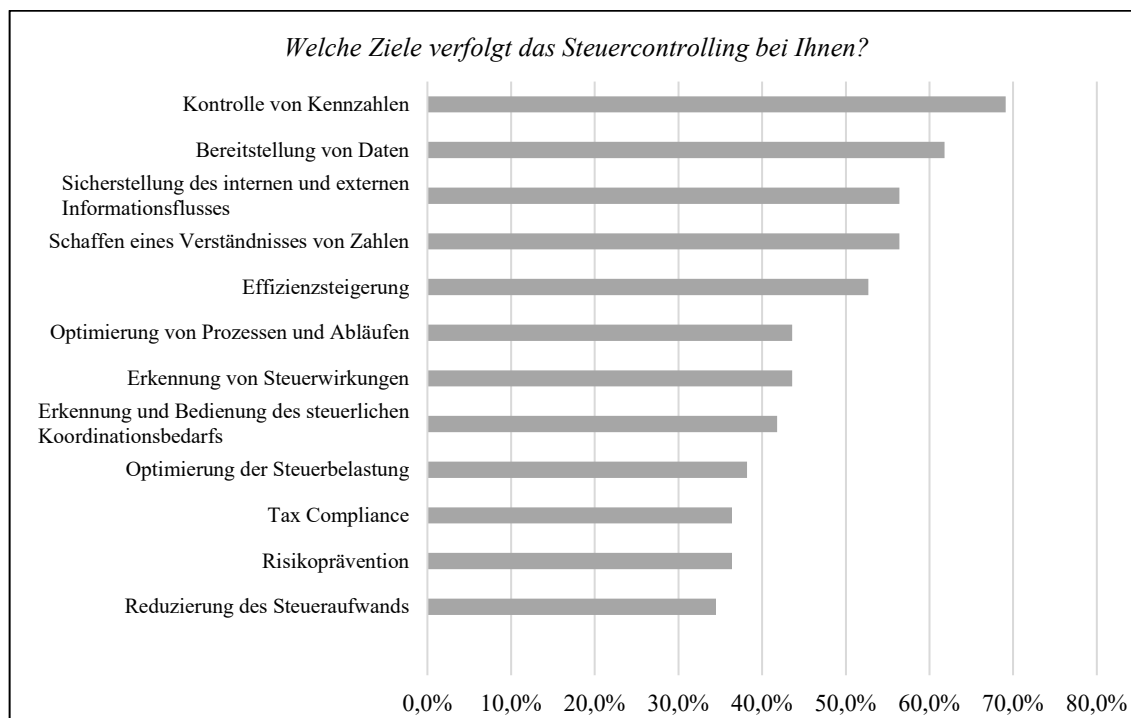


Abbildung 15: Ziele eines Steuercontrollings

5.3.2 Aufgaben

Nicht nur im Rahmen der Ziele spielen Kennzahlen eine wichtige Rolle. Bei 38 Unternehmen (69,1 %) ist die Ermittlung und Steuerung von Kennzahlen eine zentrale Aufgabe des Steuercontrollings. Dadurch kann das Ziel einer Kontrolle von Kennzahlen verfolgt werden. Damit zusammenhängend nutzen 34 Unternehmen (61,8 %) das Steuercontrolling für das Auf- und Vorbereiten von Daten, die dann für die Ermittlung der Kennzahlen genutzt werden können. Zusätzlich unterstützen die Daten sowie die Kennzahlen oft eine weitere relevante Aufgabe: die Liquiditätsplanung (56,4 %). Bei 24 Unternehmen (43,6 %) beinhaltet das Steuercontrolling darüber hinaus die Kontrolle und Optimierung von Prozessen. Weitere von den befragten Unternehmen genannte Aufgaben können der Abbildung 16 entnommen werden:

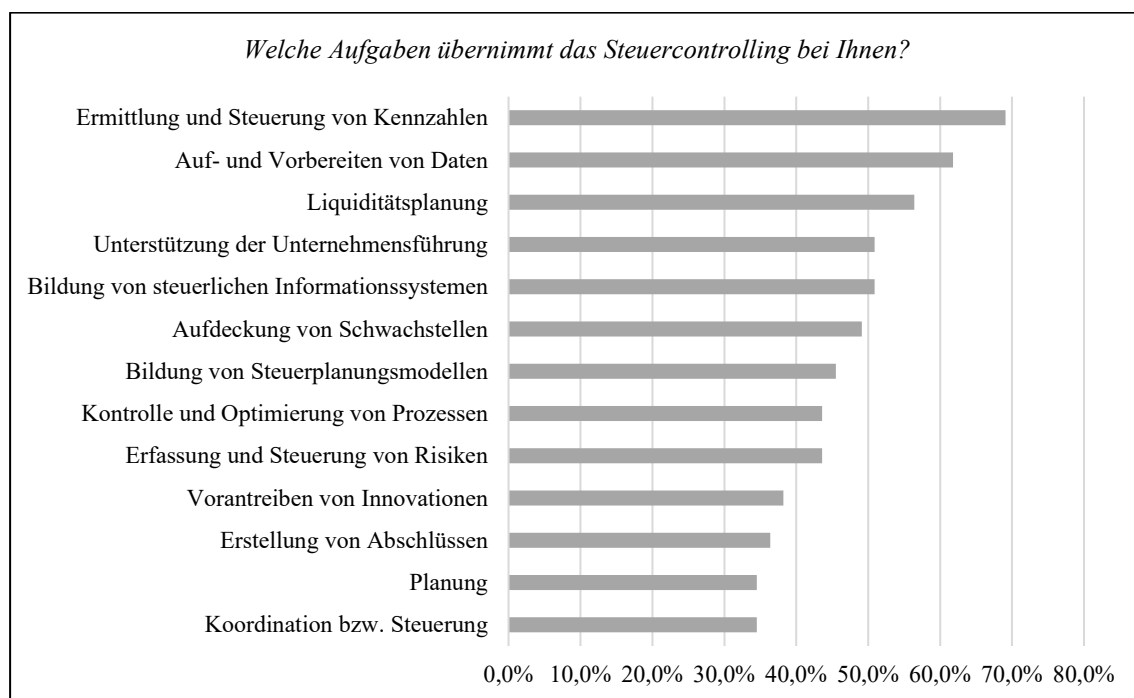


Abbildung 16: Aufgaben eines Steuercontrollings

5.3.3 Instrumente

Zur Unterstützung der Aufgaben und zur Erreichung der Zielsetzung eines Steuercontrollings kommen verschiedene Instrumente zum Einsatz. Bei 39 Unternehmen (70,9 %) erfolgt ein Monitoring des Zahlenwerks, und 36 Unternehmen (65,5 %) nutzen Kennzahlen und Kennzahlensysteme. Hierbei erheben die Unternehmen insbesondere folgende Kennzahlen: Earnings Before Interest and Taxes (EBIT; 60 %), Effective Tax Rate (ETR; 60 %), Earnings After Taxes (EAT; 54,5 %) und Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA; 52,7 %). Im Rahmen der Planung kommen sowohl Planungsrechnungen (67,3 %) als auch Szenariorechnungen (41,8 %) zum Einsatz. Der Einsatz von Abstimmungsrunden (61,8 %), Arbeitsanweisungen (40 %) sowie des Vier-Augen-Prinzips (49,1 %) unterstützt das Steuercontrolling bei der Erledigung der alltäglichen Aufgaben und Zielsetzungen. Zusätzlich zu den hier genannten Instrumenten kommen noch weitere Instrumente zum Einsatz, welche der Abbildung 17 entnommen werden können:

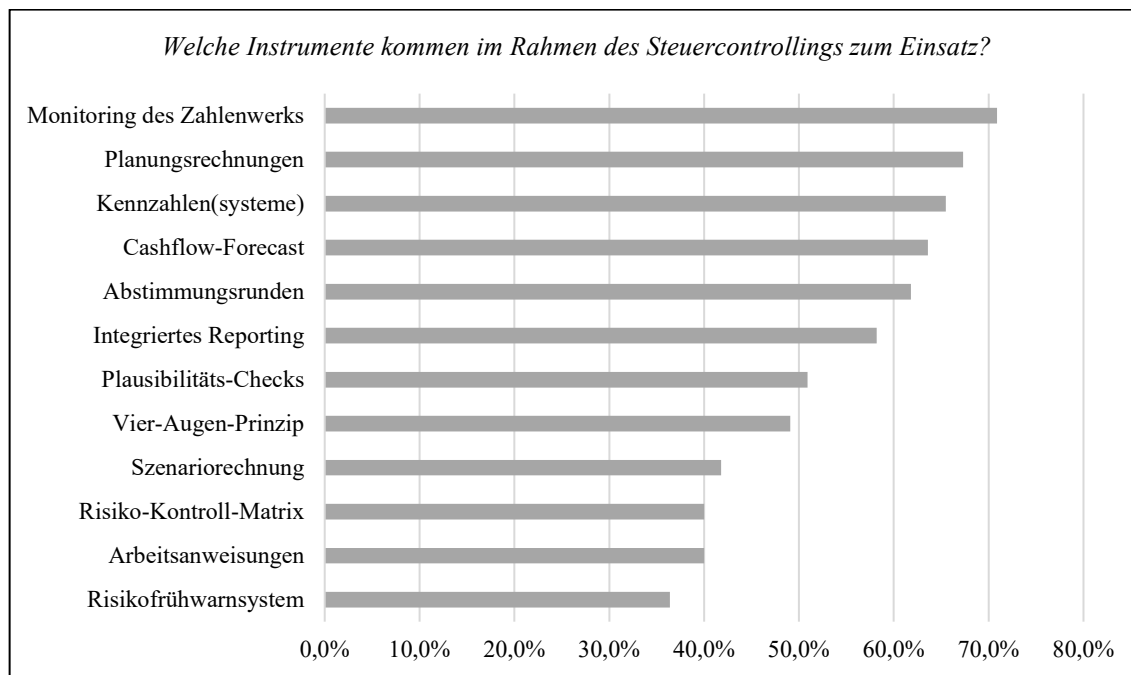


Abbildung 17: Instrumente eines Steuercontrollings

5.3.4 Organisation

Der letzte wesentliche Aspekt einer Steuercontrolling-Konzeption umfasst die Organisation. Hierbei stellt sich zu Beginn die Frage einer organisatorischen Zuordnung des Steuercontrollings innerhalb des Unternehmens. Wie der Abbildung 18 entnommen werden kann, ist das Steuercontrolling bei einem Großteil der Unternehmen – insgesamt 45 Unternehmen (81,8 %) – innerhalb der Steuerabteilung angesiedelt:

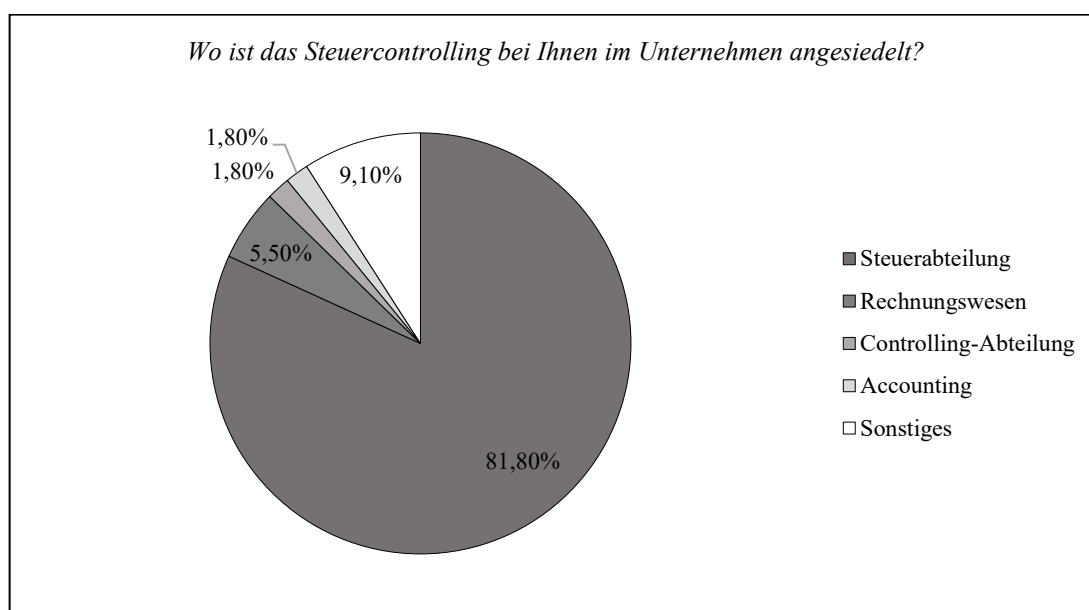


Abbildung 18: Organisatorische Einbindung des Steuercontrollings

Lediglich bei einem Unternehmen (1,8 %) erfolgt die Umsetzung des Steuercontrollings im Rahmen der Controlling-Abteilung. Bei den fünf Unternehmen, welche für die Zuordnung „Sonstiges“ ausgewählt haben, ist das Steuercontrolling sowohl innerhalb der Steuer- als auch der Controlling-Abteilung eingegliedert, sodass hier keine eindeutige Zuordnung getroffen werden konnte.

5.3.5 Umsetzung

Die Umsetzung des Steuercontrollings erfolgt neben dem Einsatz verschiedener Instrumente durch zusätzliche Komponenten, welche innerhalb des Steuercontrollings implementiert sind. Dabei nutzen 29 Unternehmen (52,7 %) Kommunikation, Schulungen und Meetings, um die Abläufe innerhalb des Steuercontrollings umzusetzen und zu optimieren. Bei 25 Unternehmen (45,5 %) kommen Stichprobenkontrollen zum Einsatz, um das Funktionieren der Prozesse und Kontrollen innerhalb des Steuercontrollings zu gewährleisten. Zusätzlich nutzen 22 Unternehmen (44 %) Expertensysteme, um vor allem in steuerfremden Abteilungen die Prozesse des Steuercontrollings einzubinden.

Eine der wesentlichen Aufgaben des Steuercontrollings ist das Auf- und Vorbereiten von Daten. Diese Daten stammen nicht nur aus steuernahen Abteilungen, sondern müssen auch aus anderen Abteilungen erhoben werden. 38 Unternehmen (69,1 %) erheben Daten direkt aus dem Rechnungswesen oder dem Accounting. Bei 34 Unternehmen (61,8 %) erfolgt eine Bereitstellung von Daten durch einzelne Abteilungen. Außerdem arbeiten 29 Unternehmen (52,7 %) mit abteilungsübergreifenden Datenbanken für die Abfrage relevanter Daten. Einzelfallabhängige Erhebungen erfolgen bei 27 Unternehmen (49,1 %).

Die Digitalisierung spielt vor allem bei der Umsetzung eines Steuercontrollings eine wichtige Rolle. Auf der einen Seite haben lediglich vier Unternehmen (7,3 %) innerhalb des Steuercontrollings ausschließlich manuelle Prozesse implementiert. Auf der anderen Seite erfolgt eine vollständig IT-basierte Prozessgestaltung auch nur bei sieben Unternehmen (12,7 %). Die meisten Unternehmen setzen entweder auf Prozesse, die durch IT begleitet werden (18 Unternehmen; 32,7 %) oder nutzen eine individuelle Mischung aus manuellen, IT-begleiteten und IT-basierten Prozessen (19 Unternehmen; 34,6%). Die restlichen 7 Unternehmen (12,7 %) haben hierzu keine Angabe gemacht.

5.3.6 Teilbereiche

Zuletzt stellt sich noch die Frage, welche Teilbereiche ein Steuercontrolling umfasst. Laut Literatur ist der Status Quo ein vierteiliges Gesamtsystem bestehend aus den Teilbereichen Tax Planning, Tax Reporting, Tax Compliance und Tax Risk Management.³¹⁶ Eine frühere Befragung der Experten hat keine einheitliche Sichtweise der relevanten Bereiche und deren Zusammenhänge hervorgebracht.³¹⁷ Die Ergebnisse der jetzigen quantitativen Umfrage in Bezug auf die Teilbereiche eines Steuercontrollings können der Abbildung 19 entnommen werden:

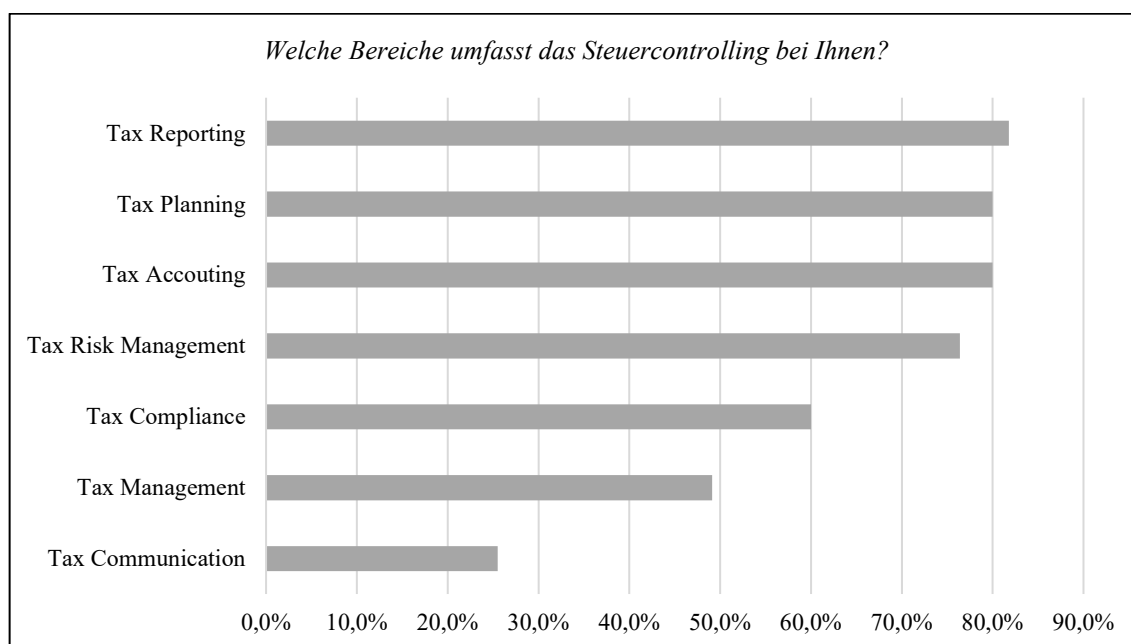


Abbildung 19: Teilbereiche eines Steuercontrollings

Von den befragten Unternehmen sehen 45 Unternehmen (81,8 %) das Tax Reporting als Teilbereich des Steuercontrollings. Für 44 Unternehmen (80 %) sind Tax Planning und Tax Accounting Bestandteile eines Steuercontrollings. Das Tax Risk Management stellt für 42 Unternehmen (76,4 %) einen Teilbereich dar, welcher vom Steuercontrolling abgedeckt wird. Überraschend ist, dass lediglich bei 33 Unternehmen (60 %) Tax Compliance zum Steuercontrolling gehört.

³¹⁶ Vgl. zu den vier Teilbereichen *Leissing/Zöchling (2012); Zöchling (2012); Risse (2015); Stefa-ner/Pumpler (2021); Egner (2022)*.

³¹⁷ Für detaillierte Ausführungen zu den Teilbereichen vgl. *Liesenhoff/Jungen (2023)*, S. 341 f.

5.4 Zum kombinierten Vorliegen von Bestandteilen eines Steuercontrollings

Nachfolgend werden die Ergebnisse einer Qualitative Comparative Analysis (QCA) vorgestellt, um die Forschungsfrage 4 zu beantworten. Hierfür wurden die wesentlichen Komponenten der Elemente Ziele, Aufgaben und Instrumente hinsichtlich ihrer notwendigen und hinreichenden Bedingungen analysiert. Da ein konstantes Ergebnis einer QCA bei einer Anzahl der Bedingungen größer gleich sechs nicht gewährleistet werden kann³¹⁸, wurden immer die Bedingungen mit den jeweils größten Vorkommen ausgewählt (vgl. Forschungsfrage 3).

Hinsichtlich der notwendigen Bedingungen – also denjenigen Bedingungen, welche immer auftreten, wenn das Outcome vorliegt – weisen alle Bedingungen sowohl für den Fall eines vorhandenen als auch für den eines nicht vorhandenen Steuercontrollings Werte unterhalb der eingangs beschriebenen Schwellenwerte für Consistency (con = 0,9) und Coverage (cov = 0,6) auf. Dies hat zur Folge, dass es in keinem der möglichen Szenarien eine notwendige Bedingung für das Vorliegen eines Steuercontrollings oder für das Fehlen eines Steuercontrollings gibt.

Die hinreichenden Bedingungen wurden jeweils für die Elemente Ziele, Aufgaben und Instrumente sowohl hinsichtlich des Vorliegens als auch des Nicht-Vorliegens eines Steuercontrollings untersucht.

5.4.1 Ziele

Die Analyse der hinreichenden Bedingungen für die Ziele eines Steuercontrollings hat jeweils vier Kombinationsmöglichkeiten ergeben, welche zu einem Steuercontrolling bzw. zu keinem Steuercontrolling führen. Eine grafische Darstellung der Ergebnisse kann der Abbildung 20 entnommen werden. Hierbei stehen die schwarzen Kreise für das Vorhandensein einer Bedingung und die weißen Kreise für das Nicht-Vorhandensein einer Bedingung. Die Felder ohne Kreis bedeuten, dass die Bedingung für die Konfiguration irrelevant ist:

³¹⁸ Vgl. *Mattke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 212.

Bedingungen	Ziele eines Steuercontrollings							
	Steuercontrolling: Ja				Steuercontrolling: Nein			
	A1	A2	A3	A4	B1	B2	B3	B4
Kontrolle von Kennzahlen		●	●	●	○	○	○	○
Bereitstellen von Daten	●		○			●	●	○
Schaffen eines Verständnisses von Zahlen	○	○	●	●	○	●	●	●
Sicherstellen des internen und externen Informationsflusses		○		●	○		●	○
Effizienzsteigerung	●	●	○	●	○	○		●
Raw Coverage	.11	.07	.07	.31	.17	.11	.09	.02
Unique Coverage	.07	.04	.07	.31	.17	.06	.04	.02
Consistency	1	1	1	.89	.90	.86	.83	1
Overall Solution Coverage	.53				.34			
Overall Solution Consistency	.94				.90			

● = Bedingung vorliegend ○ = Bedingung nicht vorliegend
 Schwellenwert für Consistency = 0,75, Häufigkeit = 1, PRI = 0,5; Schwellenwert für Unique Coverage = 0,01
 Verbleibende Konfigurationen nach Schwellenwert 70%

leer	egal, ob vorliegend oder nicht
●	vorliegend
○	nicht vorliegend

Abbildung 20: Konfigurationen für die Ziele eines Steuercontrollings³¹⁹

Die Raw Coverage gibt an, wie viel des Outcomes durch eine Konfiguration erklärt wird, während die Unique Coverage angibt, wie hoch der Anteil ist, der das Outcome eindeutig abdeckt. Die Consistency beschreibt den Grad, in dem eine Konfiguration konsistent zum Outcome führt.³²⁰ Zuletzt gibt die Solution Coverage an, wie viel durch das Modell abgedeckt wird. Eine niedrige Solution Coverage deutet darauf hin, dass viele Instanzen des Outcomes nicht durch das Modell erklärt werden.³²¹ Dies ist hier nicht der Fall, da die Solution Coverage der Modelle bei 0,34 bzw. 0,53 liegt. Die Solution Consistency gibt an, inwiefern alle Konfigurationen zusammen konsistent zum Outcome führen. Dieser Wert sollte über 0,75 liegen, um akzeptabel zu sein.³²² Im Rahmen des Modells für die Ziele liegt der Wert bei 0,94 bzw. 0,90, was für eine hohe Konsistenz spricht.

Die Ergebnisse der Analyse zeigen, dass insbesondere das kombinierte Vorliegen der Ziele Kontrolle von Kennzahlen, Schaffen eines Verständnisses von Zahlen, Sicherstellen des internen und externen Informationsflusses sowie Effizienzsteigerung zu einem Steuercontrolling führt (A4). Das Nicht-Vorhandensein dieser Ziele in Kombination führt hingegen zum Nicht-Vorhandensein eines Steuercontrollings (B1). Zudem ist auffällig, dass in allen vier Konfigurationen, welche kein Steuercontrollings begründen, auch das Ziel

³¹⁹ Eigene Darstellung in Anlehnung an *Mattke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 225.

³²⁰ Vgl. *Poveda/Martinez* (2013), pp. 1317 f.

³²¹ Vgl. *Rubinson/Gerrits/Rutten/Greckhamer* (2019), p. 5.

³²² Vgl. *Mattke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 220.

einer Kontrolle von Kennzahlen nicht vorliegt. Im Gegensatz dazu ist dieses Ziel in drei von vier Konfigurationen vorhanden, wenn ein Steuercontrolling vorliegt.

5.4.2 Aufgaben

Die Ergebnisse für die Analyse der hinreichenden Bedingungen für die Aufgaben eines Steuercontrollings können der Abbildung 21 entnommen werden:

Bedingungen	Aufgaben eines Steuercontrollings											
	Steuercontrolling: Ja						Steuercontrolling: Nein					
	C1	C2	C3	C4	C5	C6	D1	D2	D3	D4	D5	D6
Ermittlung und Steuerung von Kennzahlen	●	●	●		○	○	○	○	○	●	●	○
Auf- und Vorbereiten von Daten	●		○	●	○	○	●		●	●	○	○
Liquiditätsplanung	●	●	○	●	●	○	○	○		○	○	●
Bildung von steuerlichen Informationssystemen					○	○		●	●		○	○
Unterstützung der Unternehmensführung		●	○	●	○	●	●	●	●	○	●	●
Raw Coverage	.36	.33	.05	.13	.02	.04	.32	.25	.19	.02	.02	.04
Unique Coverage	.05	.02	.02	.02	.02	.04	.15	.08	.02	.02	.02	.04
Consistency	.87	.86	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Overall Solution Coverage	.58						.49					
Overall Solution Consistency	.89						1					

● = Bedingung vorliegend ○ = Bedingung nicht vorliegend
 Schwellenwert für Consistency = 0,75, Häufigkeit = 1, PRI = 0,5; Schwellenwert für Unique Coverage = 0,01
 Verbleibende Konfigurationen nach Schwellenwert 70%

leer	egal, ob vorliegend oder nicht
●	vorliegend
○	nicht vorliegend

Abbildung 21: Konfigurationen für die Aufgaben eines Steuercontrollings³²³

Die Analyse hat jeweils sechs potenzielle Kombinationsmöglichkeiten ergeben, welche ein Steuercontrolling begründen können und welche zu keinem Steuercontrolling führen. Die Solution Coverage liegt bei 0,58 bzw. 0,49, was noch für eine ausreichende Coverage spricht, sodass ein Großteil des Outcomes durch das Modell beschrieben wird. Zudem liegt die Solution Consistency bei 0,89 bzw. 1 und somit über dem zuvor genannten Grenzwert.

Die QCA ergibt, dass das Vorliegen der Aufgabe Ermittlung und Steuerung von Kennzahlen sowie das Nicht-Vorhandensein der Aufgaben Auf- und Vorbereitung von Daten, Liquiditätsplanung sowie Unterstützung der Unternehmensführung zum Vorliegen eines

³²³ Eigene Darstellung in Anlehnung an *Matzke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 225.

Steuercontrollings führen (C3). Eine Änderung des Status der Aufgabe Auf- und Vorbereitung von Daten – bei sonst gleichen Bedingungen – führt dazu, dass kein Steuercontrolling mehr vorliegt (D4). Eine ähnliche Beobachtung lässt sich bei den Konfigurationen C5 und D6 machen. Das Vorhandensein der Aufgabe Liquiditätsplanung in Verbindung mit den nicht existenten Aufgaben Ermittlung und Steuerung von Kennzahlen, Auf- und Vorbereitung von Daten, Bildung von steuerlichen Informationssystemen sowie Unterstützung der Unternehmensführung begründen ein Steuercontrolling (C5). Ist die Aufgabe Unterstützung der Unternehmensführung hingegen vorhanden, wird kein Steuercontrolling begründet (D6). Erwähnenswert ist ebenfalls, dass die Aufgabe Liquiditätsplanung im Fall „kein Steuercontrolling“ in vier der sechs Konfigurationen nicht vorhanden ist.

5.4.3 Instrumente

Abbildung 22 zeigt die Ergebnisse der QCA für die Instrumente eines Steuercontrollings:

Bedingungen	Instrumente eines Steuercontrollings									
	Steuercontrolling: Ja						Steuercontrolling: Nein			
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	F1	F2	F3	F4
Monitoring des Zahlenwerks	●	●	●		○	○	○		○	○
Planungsrechnungen	●	●		●	●	○	●	○	○	●
Kennzahlen(systeme)	●		●	●	○	●	○	○		●
Cashflow-Forecast		●	●	●	●	●	○	○	●	●
Abstimmungsrounden	○	●	●	●	○	○		●	●	○
Raw Coverage	.11	.42	.38	.38	.04	.02	.13	.28	.06	.02
Unique Coverage	.11	.05	.02	.02	.04	.02	.13	.28	.06	.02
Consistency	.86	.96	1	1	1	1	1	.94	1	1
Overall Solution Coverage	.62						.49			
Overall Solution Consistency	.94						.96			

● = Bedingung vorliegend ○ = Bedingung nicht vorliegend
 Schwellenwert für Consistency = 0,75, Häufigkeit = 1, PRI = 0,5; Schwellenwert für Unique Coverage = 0,01
 Verbleibende Konfigurationen nach Schwellenwert 70%

leer	egal, ob vorliegend oder nicht
●	vorliegend
○	nicht vorliegend

Abbildung 22: Konfigurationen für die Instrumente eines Steuercontrollings³²⁴

Die Solution Coverage beträgt 0,62 bzw. 0,49. Ein Großteil des Outcomes wird dementsprechend durch das Modell erklärt. Die Solution Consistency liegt mit 0,94 bzw. 0,96 oberhalb des relevanten Grenzwertes von 0,75.

³²⁴ Eigene Darstellung in Anlehnung an *Matzke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 225.

Verschiedene Möglichkeiten – insgesamt sechs verschiedene Kombinationsmöglichkeiten der Bedingungen – können das Vorliegen eines Steuercontrollings begründen. Zum einen führt das Vorhandensein der Instrumente Monitoring des Zahlenwerks, Planungsrechnungen, Cashflow-Forecast und Abstimmungsrunden (E2) sowie der Instrumente Monitoring des Zahlenwerks, Kennzahlen(systeme), Cashflow-Forecast und Abstimmungsrunden (E3) zum Vorliegen eines Steuercontrollings. Zum anderen kann das Vorhandensein der Instrumente Planungsrechnungen, Kennzahlen(systeme), Cashflow-Forecast und Abstimmungsrunden (E4) ein Steuercontrolling begründen. Ändert man hingegen den Status der Instrumente Planungsrechnungen, Kennzahlen(systeme) und Cashflow-Forecast, ist kein Steuercontrolling mehr vorhanden (F2). Insgesamt hat die Analyse vier verschiedene Kombinationsmöglichkeiten ergeben, die zu keinem Steuercontrolling führen. Die Ergebnisse verdeutlichen zudem die Wichtigkeit des Instruments Cashflow-Forecast für das Vorliegen eines Steuercontrollings. In fünf von sechs Konfigurationen ist das Vorhandensein dieses Instruments notwendig. In dem letzten Fall ist das Vorhandensein dieses Instruments irrelevant, sodass auch hier ein Vorliegen dieses Instruments nicht schädlich wäre, um ein Steuercontrolling zu begründen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass verschiedene Kombinationen der Ziele, Aufgaben und Instrumente vorliegen können, um ein Steuercontrolling zu begründen oder eben nicht. Allerdings gibt es keine übereinstimmenden Konfigurationen für die Fälle „Steuercontrolling“ und „kein Steuercontrolling“, sodass davon ausgegangen werden kann, dass Unternehmen, welche angeben, kein Steuercontrolling implementiert zu haben, auch tatsächlich kein Steuercontrolling betreiben. Zudem konnten für alle drei Elemente wesentliche Faktoren herausgearbeitet werden.

Zuletzt wurden die Konfigurationen noch einem Robustheitstest unterzogen. Hierbei wurden die Modelle auf Ihre Empfindlichkeit gegenüber dem Schwellenwert für die Consistency getestet. Hierfür wurde im Rahmen der Analyse der hinreichenden Bedingungen der Schwellenwert von 0,75 auf 0,8 gesetzt.³²⁵ Die Ergebnisse beider Analysen waren identisch, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die Ergebnisse robust sind.

³²⁵ Vgl. *Mattke/Maier/Weitzel/Gerow/Thatcher* (2022), p. 220.

6 Abschließende Bemerkungen

Die Ergebnisse der quantitativen Studie verdeutlichen, dass in deutschen Unternehmen ein Steuercontrolling durchaus etabliert ist. Allerdings zeigt sich auch, dass einige Unternehmen mit der Begrifflichkeit Steuercontrolling nicht viel anfangen können. Zusätzlich unterstreichen die Ergebnisse die Bedeutung zur Implementierung eines Steuercontrollings sowie die Notwendigkeit zur Entwicklung einer Steuercontrolling-Konzeption. Ein entsprechendes System trägt zu einem besseren Verständnis der Thematik bei, kann die Unternehmen bei der Implementierung und Umsetzung eines Steuercontrollings unterstützen sowie die Wichtigkeit und Notwendigkeit eines Steuercontrollings hervorheben.

Die Resultate der *Forschungsfrage 1* zeigen, dass über die Hälfte der befragten Unternehmen ein Steuercontrolling implementiert haben. Darüber hinaus haben viele Unternehmen, bei denen bislang noch kein Steuercontrolling vorhanden ist, durchaus Interesse, in der Zukunft ein entsprechendes System aufzubauen. Für die meisten Unternehmen ist ein Steuercontrolling ein Must-have für jede Steuerabteilung. Da allerdings der Begriff Steuercontrolling noch nicht allgemein etabliert ist, wäre es wichtig, Unternehmen mit entsprechenden Hilfestellungen – z.B. einer umfassenden Steuercontrolling-Konzeption – zu unterstützen.

Den Antworten zu *Forschungsfrage 2* ist zu entnehmen, dass es viele Faktoren gibt, welche Unternehmen motiviert haben, ein Steuercontrolling zu implementieren. Zusätzlich zeigt sich aber gleichzeitig auch, dass viele Unternehmen den Schritt zur Implementierung nicht wagen. Gründe hierfür sind vor allem der hohe Aufwand, die mangelnden Ressourcen sowie das fehlende Interesse der Unternehmensleitung. Im Rahmen der Entscheidung für oder gegen ein Steuercontrolling spielt somit die Kosten-Nutzen-Abwägung der Unternehmen eine große Rolle.

Die Ergebnisse der *Forschungsfrage 3* zeigen, dass viele verschiedene Ausgestaltungen eines Steuercontrollings in den Unternehmen vorhanden sind. Anhand der Auswertungen konnten die wichtigsten Komponenten eines Steuercontrollings ermittelt werden, die in Abbildung 23 zusammengefasst werden:

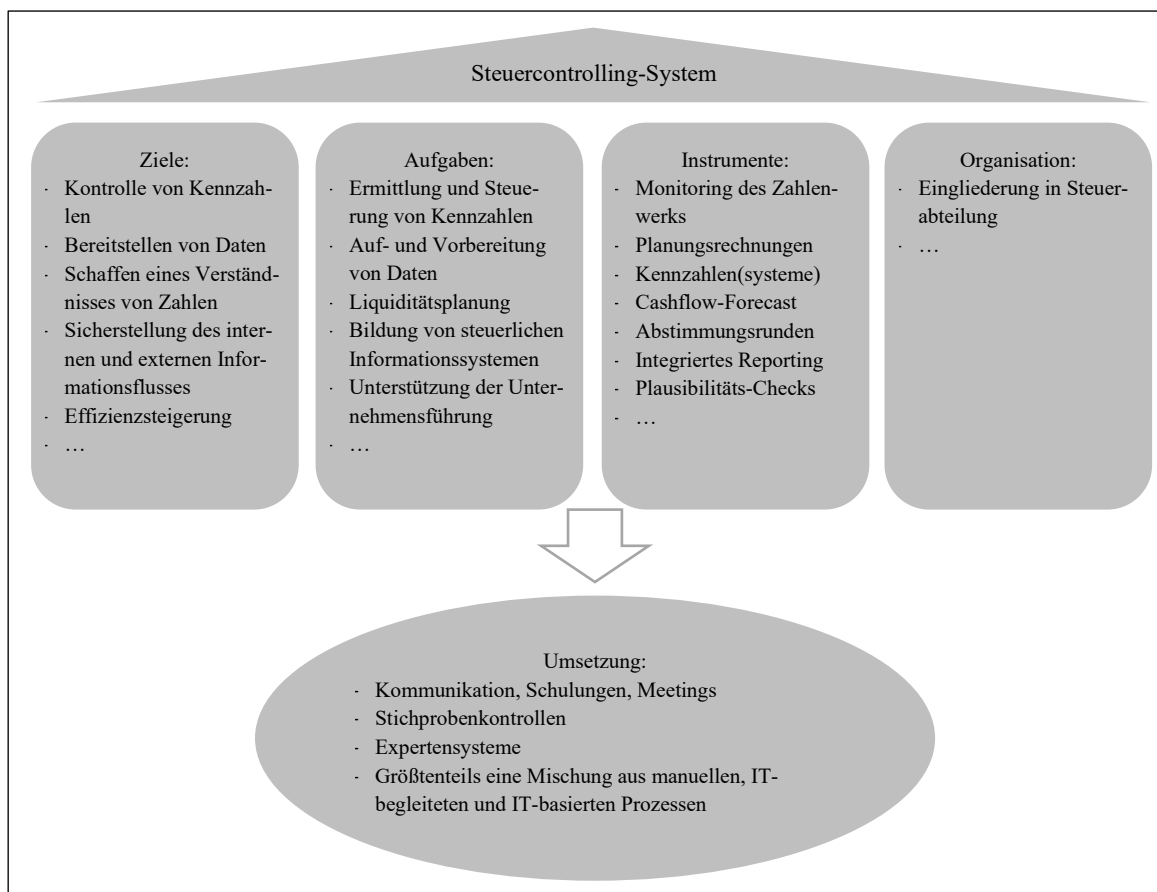


Abbildung 23: Elemente eines Steuercontrolling-Systems³²⁶

Im Rahmen des Vergleichs der vorliegenden Elemente bei Unternehmen mit und ohne Steuercontrolling konnte im Rahmen der *Forschungsfrage 4* statistisch ermittelt werden, dass sich die vorhandenen Elemente eines Steuercontrollings von den vorhandenen Elementen in den Steuerabteilungen von Unternehmen ohne Steuercontrolling stark unterscheiden. Es konnte festgestellt werden, dass insbesondere das Zielsystem komplett gegensätzlich aufgebaut ist. Daher ist es auch für die Unternehmen mit einer vollständig ausgebauten Steuerfunktion ratsam, ein Steuercontrolling zu implementieren. Zusätzlich konnten für das Steuercontrolling wichtige Bausteine ermittelt werden. Das wichtigste Ziel für das Vorliegen eines Steuercontrollings ist die Kontrolle von Kennzahlen. Damit zusammenhängend ist die relevanteste Aufgabe eines Steuercontrollings die Liquiditätsplanung. Als entscheidendes Instrument konnte das Monitoring des Zahlenwerks identifiziert werden.

Mit Hilfe der quantitativen Studie wurde die der Untersuchung zugrundeliegende Zielsetzung erreicht und ein umfassendes Bild des aktuellen Standes eines Steuercontrollings

³²⁶ Vgl. auch die analoge Abbildung 1 bezüglich der Expertensicht bei *Liesenhoff/Jungen* (2023), S. 352.

in Unternehmen in Deutschland ermittelt. Allerdings unterliegt die Untersuchung auch einigen Limitationen, auf welche nachfolgend kurz eingegangen wird.

Im Rahmen der Umfrage ist eine Verzerrung im Rahmen des Antwortverhaltens denkbar, da Unternehmen, die bereits ein Steuercontrolling implementiert haben, möglicherweise eher motiviert sind, an einer solchen Studie teilzunehmen. Diesem Einwand kann entgegengehalten werden, dass die Ergebnisse gezeigt haben, dass von den teilnehmenden Unternehmen etwa die Hälfte kein Steuercontrolling hat und viele von diesen Unternehmen zusätzlich angeben, dass dies vermehrt an dem mangelnden Interesse an der Thematik Steuern liegt. Hieraus geht hervor, dass auch diese Unternehmen an der Studie teilgenommen haben und mit in den Auswertungen enthalten sind.

Eine weitere Limitation ergibt sich möglicherweise aus dem offenen Aufbau des Fragebogens. Zu Beginn des Fragebogens wurde bewusst nur kurz gesagt, was unter dem Begriff Steuercontrolling verstanden wird. Den Unternehmen wurde bewusst keine trennscharfe Definition des Begriffs vorgegeben, da im ersten Schritt gerade ermittelt werden sollte, was die Unternehmen für sich selbst darunter verstehen. Die Auswertung der offenen Frage zum Verständnis eines Steuercontrollings zeigt dabei außerdem, dass sowohl die Unternehmen mit als auch ohne Steuercontrolling ein relativ einheitliches Verständnis des Begriffs „Steuercontrolling“ haben.

Zusätzlich konnten weitere relevante Forschungslücken im Hinblick auf diese Thematik ermittelt werden, auf welche nachfolgend kurz eingegangen wird. Mit Hilfe dieser Studie konnten subjektive Bestimmungsgründe für die Implementierung eines Steuercontrollings ermittelt werden. Zur weiteren Erforschung dieses relevanten Themengebiets wäre es außerdem wichtig herauszufinden, welche objektiven Bestimmungsgründe (z.B. Größe des Unternehmens, Komplexität des Konzerns, Governance-Struktur oder Einstellung des Managements zum Thema Steuern) ein Steuercontrolling begründen. Hierbei wäre es zudem interessant zu ermitteln, ob die Ziele eines Unternehmens durch den Einsatz eines Steuercontrollings tatsächlich erreicht werden konnten.

E Schlussbetrachtung

In diesem Kapitel werden die zentralen Ergebnisse der vorliegenden Dissertation zusammengefasst, indem die übergeordneten Forschungsfragen beantwortet und die Ergebnisse der Forschungsbeiträge II und III in einer Tax Controlling-Konzeption zusammengetragen werden. Außerdem werden wesentliche Implikationen für die Praxis abgeleitet. Zuletzt wird die Arbeit kritisch reflektiert und mit einem Ausblick geschlossen.

1 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die im Rahmen der vorliegenden Dissertation entstandenen Fachbeiträge haben verschiedene relevante Themenbereiche hinsichtlich eines Tax Controllings in deutschen Unternehmen untersucht. Mithilfe der gewonnenen Erkenntnisse erfolgt eine Erweiterung des bisherigen Forschungsstands zum Thema Tax Controlling. Die zu Beginn durchgeführte umfassende Aufarbeitung der Literatur evaluierte den bisherigen Status Quo eines Tax Controllings sowie den aktuellen Forschungsstand. Zusätzlich wurden relevante Instrumente im Zusammenhang mit dem Tax Controlling identifiziert und erläutert (Fachbeitrag I). Durch die Durchführung von qualitativen Interviews konnten erste Erkenntnisse in Bezug auf die Konzeption und Ausgestaltung eines Tax Controllings in Unternehmen sowie über mögliche Vorteile und Weiterentwicklungsmöglichkeiten gewonnen werden. (Fachbeitrag II). Die Erkenntnisse aus der qualitativen Studie wurden im Anschluss innerhalb der weiterführenden quantitativen Studie vertieft sowie potenzielle Unterschiede zwischen einem Tax Controlling und regulären Steuerabteilungen ermittelt (Fachbeitrag III).

Nachfolgend werden die Ergebnisse der jeweiligen Studien durch die Beantwortung der übergeordneten Forschungsfragen aus dem Kapitel A.2 zusammengefasst.

1.1 Forschungsfrage I: Ermittlung des aktuellen Forschungsstands zum Thema Tax Controlling

Zur Ermittlung des aktuellen Forschungsstands wurde zu Beginn der Begriff „Tax Controlling“ terminologisch und konzeptionell ab- und eingegrenzt sowie der aktuelle Forschungsstand eruiert. Im Rahmen der Literaturanalyse konnten 43 Forschungsbeiträge³²⁷ identifiziert werden. Innerhalb dieser Forschungsbeiträge konnte eine dreistufige Entwicklung eines Tax Controllings beobachtet werden. Der Beginn jeder Stufe kann durch einen Fachbeitrag eindeutig festgestellt werden. Allerdings gibt es bislang keinen Hinweis darauf, dass eine der Stufen bereits final abgeschlossen ist. Vielmehr kommt es zwischen den Stufen zu zeitlichen Überschneidungen.

Im Rahmen der ersten Stufe – ab dem Jahr 1988 – wird Tax Controlling mit dem Begriff Steuerplanung gleichgesetzt. Zusätzlich wird ein steuerliches Informationssystem benötigt, um das Tax Controlling im Unternehmen umzusetzen. Als wichtiges Instrument dieser Stufe wurde die Konzernsteuerquote identifiziert.

Mit einem Beitrag im Jahr 2003 startet die zweite Entwicklungsstufe. Diese ergänzte den Grundgedanken – Tax Controlling gleich Steuerplanung – um weitere Bereiche: Tax Risk Management, Tax Compliance und Tax Reporting beziehungsweise Tax Communication. Die Besonderheit dieser Stufe ist, dass die Bereiche unabhängig voneinander und nicht gemeinsam im Rahmen des Tax Controllings betrachtet werden.

Als Erweiterung zur zweiten Stufe erfolgt in der dritten Stufe eine Betrachtung des Tax Controllings als ein Gesamtsystem aus den vier Bereichen Tax Planning, Tax Risk Management, Tax Compliance und Tax Reporting. Die dritte Stufe beginnt mit einem Beitrag von *Risse* im Jahr 2010 und wird insbesondere durch den Beitrag von *Leissing* und *Zöchling* aus dem Jahr 2012 geprägt. Das Tax Controlling umfasst in dieser Stufe ein zusammenhängendes Gesamtsystem aus den vier genannten Bereichen, die jeweils miteinander verknüpft und voneinander abhängig sind.

Weitere Beiträge, welche eine neue Stufe begründen würden, gibt es bislang nicht. Ebenso vertreten vor allem die neueren Beiträge zum Thema Tax Controlling die Sicht-

³²⁷ Im Rahmen der weiterführenden Forschung konnten im Jahr 2023 drei jüngere Forschungsbeiträge identifiziert werden, sodass sich die aktuelle Anzahl der Forschungsbeiträge auf 46 erhöht (vgl. hierzu die Tabelle 2 in Kapitel D.2, welche der Tabelle 1 bei *Liesenhoff/Jungen* (2025) entspricht).

weise der dritten Stufe, sodass diese Einteilung eines Tax Controllings in die vier zusammenhängenden Bereiche Tax Planning, Tax Risk Management, Tax Compliance und Tax Reporting als State of the Art betrachtet werden kann.³²⁸

Zusätzlich zur Ermittlung des Status Quo konnten für die vier Bereiche eines Tax Controllings relevante Instrumente identifiziert und erläutert werden. Für den Bereich Tax Compliance sind insbesondere ein Tax Compliance-Programm, eine interne Steuerrichtlinie sowie Fraud-Indikatoren entscheidende Instrumente im Rahmen des Tax Controllings. Planungsrechnungen, Steuerbelastungsvergleiche und die Festlegung von Verrechnungspreisen stellen Instrumente dar, welche für den Bereich Tax Planning von großer Bedeutung sind. Innerhalb des Bereichs Tax Reporting können insbesondere Informationsbedarfsanalysen, Kennzahlen(systeme) oder auch das integrierte Reporting zum Einsatz kommen. Als relevante Instrumente für den Bereich Tax Risk Management konnten die Risiko-Kontroll-Matrix, Risikofrühwarnsysteme sowie die SWOT-Analyse identifiziert werden.

1.2 Forschungsfrage II und III: Empirische Analyse des Verständnisses, der Ausgestaltungsmerkmale, des Status Quo und der subjektiven Bestimmungsgründe eines Tax Controlling-Systems in der Praxis

Aufbauend auf den Erkenntnissen der Literaturrecherche und -analyse wurden anschließend zwei empirische Studien konzipiert und durchgeführt.

Zu Beginn erfolgte eine qualitative Untersuchung in Form von Experteninterviews. Im Rahmen dieser Studie wurden zwölf Experteninterviews mit Vertretern aus Unternehmen und Beratung durchgeführt. Bei den Experten handelte es sich um Personen, welche in Unternehmen mit vorhandenem Tax Controlling arbeiten oder Unternehmen bei der Einführung eines solchen Systems unterstützen. Der Fokus der Befragung lag auf dem allgemeinen Verständnis und dem Nutzen eines Tax Controllings sowie auf den Kernelementen, welche ein Tax Controlling-System beinhalten sollte. Insgesamt kann festgehalten werden, dass das Tax Controlling von den Experten als zentrale Schnittstelle betrachtet wird und in den Unternehmen fortlaufend zum Einsatz kommt. Laut den Experten verhilft

³²⁸ Vgl. *Lessing/Zöchling* (2012); *Zöchling* (2012); *Risse* (2015); *Stefaner/Pumpler* (2021); *Egner* (2022).

ein Tax Controlling insbesondere zu mehr Transparenz, freier Zeit für Spezialthemen sowie Risikoprävention und ermöglicht in den Unternehmen eine – in vielen Fällen seit längerem notwendige – Prozessoptimierung. Es konnte keine allgemeingültige Ausgestaltung eines Tax Controlling-Systems ermittelt werden. Als Ergebnis der Befragung wurden lediglich Merkmale identifiziert, welche von vielen Experten in Verbindung mit der Ausgestaltung eines Tax Controllings gebracht wurden. Allerdings ist die finale Ausgestaltung eines Tax Controlling-Systems stark von den individuellen Gegebenheiten eines Unternehmens abhängig. Insbesondere bei der Betrachtung der Umsetzung sind die individuellen Unternehmenscharakteristika – wie Größe, Rechtsform, Grad der Internationalisierung etc. – von entscheidender Bedeutung. Insgesamt wurde mithilfe der Befragung eine zunehmende Relevanz der Thematik Tax Controlling für sämtliche Unternehmenstypen inklusive einer steigenden Notwendigkeit zur Implementierung entsprechender Systeme identifiziert.

Im Vergleich zur Literatur lassen sich nur wenige Übereinstimmungen zu den von den Experten genannten Zielen und Aufgaben finden. Eine höhere Übereinstimmungsquote gibt es jedoch bei den Instrumenten. Die Aspekte zur Organisation und Umsetzung werden in der Literatur wenig umfangreich aufgegriffen. Möglichkeiten zur Umsetzung des Tax Controllings über Prozesse oder Technologien werden von der Literatur nicht behandelt.

Aufbauend auf den Erkenntnissen der qualitativen Experteninterviews wurde im Anschluss eine quantitative Untersuchung durchgeführt. Hiermit wurden die bereits gesammelten Erkenntnisse erweitert und validiert, um ein umfassenderes und repräsentativeres Verständnis eines Tax Controllings und der aktuellen Ausgestaltung und Umsetzung zu generieren. Im Rahmen der quantitativen Studie wurde eine standardisierte Online-Befragung von mittelgroßen und großen deutschen Unternehmen – sowohl mit als auch ohne Tax Controlling – durchgeführt. Es konnten insgesamt 108 vollständig ausgefüllte Fragebögen gesammelt werden.

Im Rahmen der Studie wurde deutlich, dass entsprechende Tax Controlling-Systeme in den Unternehmen etabliert sind. Mehr als die Hälfte der befragten Unternehmen gab an, ein entsprechendes System implementiert zu haben. Es zeigte sich allerdings auch, dass einige Unternehmen mit der Begrifflichkeit nicht viel assoziieren können. Daher ist es sinnvoll, entsprechende Hilfestellungen für die Unternehmen zu etablieren. Des Weiteren wurde festgestellt, dass verschiedene Gründe Unternehmen zur Einführung eines Tax

Controlling-Systems motivieren, wie z.B. die Effizienzsteigerung, die Risikoprävention oder die Prozessoptimierung. Allerdings gibt es auch viele Gründe, weshalb Unternehmen den Schritt zur Implementierung aktuell noch nicht wagen. Vielfach genannte Gründe sind hier neben dem hohen Aufwand und der mangelnden Ressourcen das fehlende Interesse der Unternehmensleitung an der Thematik Steuern.

Auch die Ergebnisse der quantitativen Untersuchung zeigen, dass viele verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten eines Tax Controllings vorhanden sind. Mithilfe der Antworten der quantitativen Studie konnten allerdings wesentliche Kernelemente der Bereiche Ziele, Aufgaben, Instrumente, Organisation und Umsetzung ermittelt werden.

Zuletzt wurde mithilfe einer QCA ermittelt, dass sich die Elemente eines Tax Controllings von denen einer Steuerabteilung stark unterscheiden. Insbesondere das Zielsystem eines Tax Controllings weicht erheblich von dem Zielsystem einer regulären Steuerabteilung ab. Dies verdeutlicht, dass es auch für Unternehmen, welche bereits über eine vollständig aufgebaute Steuerabteilung verfügen, ratsam ist, ein zusätzliches Tax Controlling zu verankern.

1.3 Ergebnisübersicht

Die nachfolgende Abbildung 24 beinhaltet eine strukturierte Übersicht der Ergebnisse der Fachbeiträge I, II und III. Zusätzlich erfolgen Verweise zu den jeweiligen Kapiteln, in denen eine detaillierte Beschreibung der jeweiligen Inhalte zu finden ist.

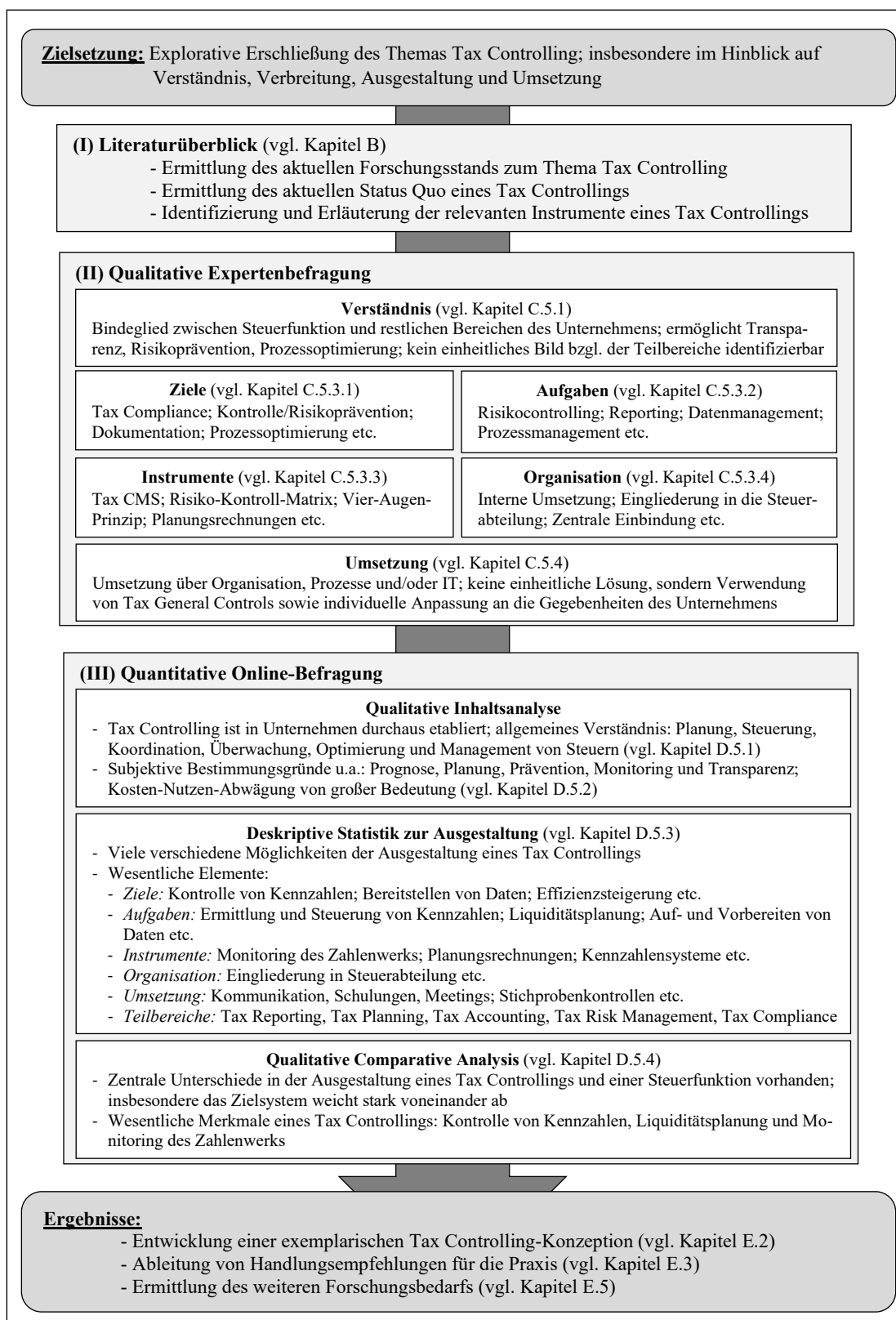


Abbildung 24: Ergebnisübersicht³²⁹

³²⁹ Eigene Darstellung.

2 Ableitung einer Tax Controlling-Konzeption

Die Erkenntnisse aus den beiden Studien der Fachbeiträge II und III konnten ein umfassendes Bild eines Tax Controllings in deutschen Unternehmen vermitteln. Nachfolgend werden die Ergebnisse beider Studien zusammengeführt. Da im Rahmen einer vorangegangenen Literaturrecherche festgestellt werden konnte, dass zum aktuellen Zeitpunkt keine einheitliche Konzeption für ein Tax Controlling existiert, soll auf Grundlage der empirischen Untersuchungen der Fachbeiträge II und III ein Konzeptentwurf ermittelt werden. Hierfür werden die Antworten aus beiden Fachbeiträgen (vgl. Kapitel C.3.2, C.5.3 sowie D.5.3) geordnet zusammengetragen, sodass eine deduktive Herleitung einer Tax Controlling-Konzeption erfolgen kann.

Für die Erstellung einer Tax Controlling-Konzeption ist es wichtig, vorab eine bestehende Konzeption des allgemeinen Controllings als Grundlage zu bestimmen. Die vorliegende Ausarbeitung orientiert sich an der Controlling-Konzeption nach *Horváth, Gleich und Seiter*^{330, 331}. Zentrale Elemente dieser Controlling-Konzeption sind Ziele, Funktionen bzw. Aufgaben – nachfolgend werden die Begriffe Aufgaben und Funktionen gleichgesetzt verwendet –, Instrumente und Organisation. Hierbei sind die einzelnen Elemente miteinander verknüpft und stehen in einer wechselseitigen Beziehung.³³² Grundsätzlich dienen die Aufgaben der Erfüllung der Ziele, und die Instrumente unterstützen die Erfüllung der Aufgaben.³³³ Parallelen zu dieser Controlling-Konzeption sieht bereits *Zimmermann* im Jahr 1997. Laut seiner Auffassung beinhaltet ein Steuercontrolling-System die Elemente Ziele, Aufgaben, Instrumente und Organisation.³³⁴

2.1 Ziele

Die Ziele bilden die Grundlage einer jeden allgemeinen Controlling-Konzeption und definieren bzw. statuieren die Anforderungen, welche an das allgemeine Controlling-System gestellt werden. Die Ziele des allgemeinen Controllings umfassen regelmäßig die

³³⁰ *Horváth/Gleich/Seiter* (2020).

³³¹ Die Auswahl dieser Controlling-Konzeption als Grundlage stellt keine Wertung gegenüber anderen vorhandenen Controlling-Konzeptionen dar.

³³² Vgl. *Ziener* (1985), S. 28.

³³³ Vgl. *Baltzer* (2013), S. 3.

³³⁴ Vgl. *Zimmermann* (1997), S. 150.

Sicherung der Koordinations-, Adaptionen- und Reaktionsfähigkeit der Unternehmensführung.³³⁵

Grundsätzlich kann man die Ziele eines Controllings in direkte und indirekte Ziele unterteilen. Die direkten Ziele grenzen den Umfang der entsprechenden Controlling-Aufgaben ein und lassen sich aus dem Objekt der Betrachtung ableiten. Die indirekten Ziele dienen hingegen einer inhaltlichen Präzisierung der Controlling-Aufgaben. Auf die Erreichung dieser Ziele hat das Controlling keinen direkten Einfluss, es hat aber durch die Aktivitäten im Rahmen der Erfüllung der direkten Ziele die Möglichkeit, die Erfüllung dieser Ziele mithilfe der Unternehmensführung und anderer Abteilungen zu unterstützen.³³⁶

Die direkten Ziele des Tax Controllings können grundsätzlich bei einer Vielzahl der Unternehmen ohne Anpassung übernommen werden. Trotzdem sollte vorab – seitens der Unternehmen – eine Prüfung der Funktionalität dieser Zielsetzungen im eigenen Unternehmen erfolgen. Im Rahmen der Unterstützungsfunktion eines Controllings steht beim Tax Controlling vor allem die *Sicherstellung des internen und externen Informationsflusses* im Vordergrund. Damit zusammenhängend sollte das Tax Controlling der *Kontrolle von Kennzahlen und Daten* dienen. Ein weiteres relevantes direktes Ziel bildet die *Optimierung der Datenverfügbarkeit sowie -aufbereitung (inklusive Visualisierung)*. Dies ist besonders relevant, damit unternehmensweit ein einheitliches und klares Verständnis der komplexen Daten geschaffen werden kann. Ohne dieses Verständnis wird insbesondere die Erreichung der indirekten Ziele eingeschränkt. Hiermit zusammenhängend bildet ein weiteres direktes Ziel des Tax Controllings das *Erkennen und Bedienen von Steuerwirkungen sowie Steueroptimierungspotenzialen*. Dies ist vor allem in der zunehmend komplexer werdenden Unternehmensumwelt von Bedeutung. Zuletzt bildet die *Optimierung von sämtlichen Prozessen und Abläufen* ein weiteres relevantes direktes Ziel eines Tax Controllings. Durch diese direkten Zielsetzungen kann das Tax Controlling optimal die indirekten Ziele sowie die übergeordneten Unternehmensziele unterstützen.

Insbesondere die indirekten Ziele des Tax Controllings sollten individuell an das Unternehmen und die jeweiligen Bedingungen der Unternehmensumwelt angepasst und erweitert werden. Ein indirektes Ziel, welches aber in jedem Fall im Rahmen eines Tax Controllings verfolgt werden sollte, ist die *Sicherstellung der Einhaltung von sämtlichen Steu-*

³³⁵ Vgl. Hess (2002), S. 50; Ortelbach (2007), S. 131; Horváth/Gleich/Seiter (2020), S. 53.

³³⁶ Vgl. Schweitzer/Friedel (1992), S. 143; Hess (2002), S. 50.

erregelungen und -gesetzen. Das Tax Controlling kann dies nicht ohne die Zusammenarbeit und Kooperation mit den anderen Abteilungen im Unternehmen erreichen. Viele Sachverhalte, welche zur Nichteinhaltung der steuerlichen Regelungen führen, entstehen in der Regel in steuerfremden Abteilungen, wie z.B. Einkauf oder Verkauf. Durch verschiedene Aufgaben und Systemkomponenten des Tax Controllings kann den Unternehmen bei der Einhaltung der komplexen steuerlichen Regelungen geholfen werden. Weitere indirekte Ziele des Tax Controllings, welche in jedem Fall im Rahmen der Implementierung eines entsprechenden Tax Controlling-System verfolgt werden sollten, sind die *Risikoprävention* sowie die *Gewährleistung der Unternehmensfinanzierung und Liquidität*. Auch diese relevanten Ziele kann das Tax Controlling in Abstimmung mit anderen Abteilungen gemeinsam unterstützen.

2.2 Aufgaben

Um die angestrebten Soll-Zustände – welche durch die Festlegung der Controlling-Ziele beschrieben wurden – genauer zu definieren, werden im Rahmen der Controlling-Aufgaben sämtliche Funktionen, welche der Verwirklichung des allgemeinen Controllings und seiner Zielsetzungen dienen, zusammengefasst.³³⁷

Zu den bedeutendsten Aufgaben im Rahmen des Tax Controllings zählt das *Auf- und Vorbereiten von Daten* und damit einhergehend die *interne und externe Informationsversorgung*. Zu dieser Aufgabe gehören neben der Zurverfügungstellung von Informationen im Rahmen der Berichterstattung im Jahresabschluss auch die ausreichende Informationsversorgung des Managements und weiterer Abteilungen. Wichtig ist zudem, dass nicht nur Daten aufbereitet und verteilt werden, sondern auch alle relevanten Daten aus den unterschiedlichsten Bereichen des Unternehmens gesammelt werden. Hiermit zusammenhängend verfolgt das Tax Controlling als weitere Aufgabe die *Ermittlung und Steuerung von Kennzahlen*. Mithilfe der gesammelten und aufbereiteten Daten müssen für das Unternehmen relevante Kennzahlen ermittelt und mit entsprechend festgelegten Soll-Werten abgeglichen werden. Im Falle einer Abweichung zwischen Ist- und Soll-Werten müssen passende Maßnahmen seitens des Tax Controllings eingeleitet werden.

³³⁷ Vgl. Hess (2002), S. 50.

Eine weitere relevante Aufgabe umfasst die *Liquiditätsplanung*. Diese beinhaltet neben der laufenden Überwachung der Liquidität u.a. auch Cashflow-Forecasts, um potenzielle Liquiditätsengpässe – insbesondere als Folge von steuerlichen Fehlinterpretationen – abzufedern. Zum Aufgabenbereich des Tax Controllings gehört zudem die *Unterstützung der Unternehmensführung und steuerfremden Abteilungen*. Dies sollte insbesondere im alltäglichen Umgang mit steuerlichen Themenschwerpunkten erfolgen. Hierdurch können bereits vorab viele potenzielle steuerliche Risikofaktoren – z.B. durch die falsche Erstellung von Rechnungen – eingedämmt werden. Zusätzlich sollte auch eine Unterstützung bzw. Beratung im Falle von steuerlichen Sonderthemen – z.B. bei Planung und Durchführung eines Investitionsvorhabens – erfolgen. Eine weitere relevante Aufgabe im Rahmen des Tax Controllings umfasst die *Erfassung und Steuerung von Risiken*. Hierbei sollte der Fokus insbesondere auf der Aufdeckung von Schwachstellen in bestehenden Prozessen und Abläufen liegen. Durch fehlerhafte oder falsch priorisierte Abläufe können zahlreiche Risiken entstehen, welche in vielen Fällen durch die Steuerabteilung nur noch im Rahmen der Deklaration dieser Sachverhalte eingedämmt, aber größtenteils nicht mehr korrigiert werden können. Diese Aufgabe steht im engen Zusammenspiel mit der zuvor genannten Liquiditätsplanung und der Unterstützung der Unternehmensführung und Abteilungen.

Zuletzt umfasst der Aufgabenbereich eines Tax Controllings die *Konzeptionierung und Verbesserung von steuerlichen Informations- und Planungssystemen*. Von Bedeutung sind hier insbesondere die Koordination und Kontrolle von Prozessen, Abläufen und Kontrollmaßnahmen. Bei der Konzeptionalisierung entsprechender Systeme steht neben einer qualitativ hochwertigen Datenbasis auch ein notwendiger Grad an Automatisierung im Vordergrund. Durch die Verflechtung der relevanten Daten und steuerungsrelevanter Sachverhalte in das gesamte Unternehmensnetzwerk ist es zwingend notwendig, dass verschiedene Abläufe und Prozesse automatisiert werden. Eine entsprechende Automatisierung kann durch den Einsatz verschiedener Prozesse und Technologien sowie durch die Verwendung verschiedener Instrumente erreicht werden und ist von Unternehmen zu Unternehmen individuell abzustimmen.

2.3 Instrumente

Innerhalb einer Controlling-Konzeption dienen Instrumente dazu, die notwendigen Aufgaben des Controllings wahrzunehmen. Den Instrumenten kommt eine besondere Bedeutung zu, da durch diese eine systematische Struktur erstellt wird, durch welche einerseits die Aufgaben erledigt und andererseits die Ziele erreicht werden können.³³⁸ Innerhalb der allgemeinen Controlling-Literatur sind eine Vielzahl unterschiedlicher Instrumente zu finden.

Nachfolgend werden die Instrumente aufgeführt, welche insbesondere für das Tax Controlling von besonderer Bedeutung sind. Die vorgeschlagenen Instrumente lassen sich in die drei Bereiche Information, Kontrolle und Planung aufteilen, sodass die relevanten Aufgabenbereiche abgedeckt werden.³³⁹ Eine Übersicht der Instrumente kann der nachfolgenden Abbildung 25 entnommen werden:

Instrumente des Tax Controllings		
<u>Informationsinstrumente:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Abstimmungsrunden ▪ Integriertes Reporting 	<u>Kontrollinstrumente:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vier-Augen-Prinzip ▪ Plausibilitäts-Checks ▪ Monitoring des Zahlenwerks 	<u>Planungsinstrumente:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Planungsrechnungen ▪ Szenariorechnungen ▪ Cashflow-Forecasts
<u>Bereichsübergreifende Instrumente:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Kennzahlen(systeme) 		

Abbildung 25: Übersicht über die Instrumente des Tax Controllings³⁴⁰

Zu den bedeutendsten Informationsinstrumenten des Tax Controllings zählen zum einen *Abstimmungsrunden*. Abstimmungsrunden sind insbesondere im Rahmen der Koordination verschiedener Aufgaben von großer Bedeutung. Im Rahmen der Abstimmungsrunden können u.a. Aspekte der formalen, der zeitlichen und der inhaltlichen Abstimmung koordiniert und gesammelt werden.³⁴¹ Zum anderen zählt das *integrierte Reporting* zu den Informationsinstrumenten. Mithilfe des integrierten Reportings erfolgt eine übersichtliche Kommunikation, inwiefern das Schaffen von Unternehmenswerten durch verschiedene Bereiche des Unternehmens unterstützt werden kann.³⁴²

³³⁸ Vgl. Hess (2002), S. 50; Baltzer (2013), S. 4.

³³⁹ Vgl. Ortelbach (2007), S. 135 f.

³⁴⁰ Eigene Darstellung.

³⁴¹ Vgl. Friedl (2013), S. 69.

³⁴² Vgl. Kajüter/Hannen (2014), S. 76. Siehe auch die Ausführungen zum integrierten Reporting in Fachbeitrag I und die dort zitierte Literatur (Kapitel B.4.4.3).

Das *Vier-Augen-Prinzip* ist ein relevantes Instrument im Bereich der Kontrollinstrumente. Bei dem Vier-Augen-Prinzip handelt es sich um ein Instrument, welches als prozessintegrierte Überwachungsmaßnahme eingeführt werden kann. Hierbei erfolgt die Kontrolle – vor-, gleich- oder nachgelagert – manuell durch eine weitere Person. Ein weiteres Instrument, welches zu Kontrollzwecken eingesetzt werden kann, sind *Plausibilitäts-Checks*. Hierbei werden Daten auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüft, indem z.B. verschiedene Zahlen gegenübergestellt werden. Das *Monitoring des Zahlenwerks* umfasst die permanente Überprüfung des Zahlenwerks und der zugrundeliegenden Datenbasis. Hiermit können z.B. Risiken frühzeitig erkannt werden.³⁴³

Im Rahmen der Planungsinstrumente kommen insbesondere *Planungsrechnungen* zum Einsatz. Mithilfe von Planungsrechnungen können im Rahmen des Planungsprozesses Entscheidungsgrößen ermittelt werden, welche zur Einschätzung verschiedener Alternativen herangezogen werden können.³⁴⁴ Damit zusammenhängend können für Planungszwecke zusätzlich *Szenariorechnungen* verwendet werden. Auch diese zählen zu den wichtigsten Instrumenten des Controllings. Durch Szenariorechnungen sollen Rahmenbedingungen für die Planung ermittelt werden. Hierbei liegt der Fokus nicht darauf, Vorhersagen zu treffen, sondern den Weg zum Ziel – als Folge verschiedener Einzelereignisse – abzubilden.³⁴⁵ Ein weiteres relevantes Instrument im Bereich der Planung stellen *Cashflow-Forecasts* dar. Durch den Einsatz dieses Instruments kann die kurz- und langfristige Zahlungsfähigkeit des Unternehmens ermittelt, geplant und gesichert werden.³⁴⁶

Als übergreifendes Instrument, welches Einfluss auf alle drei Bereiche nimmt, können *Kennzahlen(systeme)* angesehen werden. Mithilfe von Kennzahlen können Informationen aufbereitet und verdichtet werden. Hierdurch können sie sowohl über wesentliche Sachverhalte informieren, aber auch im Rahmen der Planung zu Planungsanstößen oder durch einen Abgleich der Soll- und Ist-Werte zu Kontrollzwecken verwendet werden.³⁴⁷ Von Bedeutung sind hierbei insbesondere die folgenden Kennzahlen: Earnings After Taxes (EAT) sowie die Effective Tax Rate (ETR). Überraschenderweise wurden auch die bei-

³⁴³ Vgl. Horváth/Gleich/Seiter (2020), 502-515.

³⁴⁴ Vgl. Freidank/Sassen (2013), S. 103. Siehe auch die Ausführungen zu Planungsrechnungen in Fachbeitrag I und die dort zitierte Literatur (Kapitel B.4.1.1).

³⁴⁵ Vgl. Hoffjan (2009), S. 276; Horváth/Gleich/Seiter (2020), S. 220.

³⁴⁶ Vgl. Erichsen (2020), S. 121.

³⁴⁷ Vgl. hierzu die Ausführungen zu Kennzahlen und Kennzahlensysteme in Fachbeitrag I und die dort zitierte Literatur (Kapitel B.4.4.2).

den Kennzahlen Earnings Before Interest and Taxes (EBIT) sowie Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA) – bei welchen per Definition keine Steuern berücksichtigt werden – vermehrt als relevante Kennzahlen des Tax Controllings genannt.

2.4 Organisation

Für den effektiven Einsatz einer Controlling-Konzeption und damit einhergehend für die Erreichung und Erfüllung der Ziele und Aufgaben des allgemeinen Controllings ist es wichtig, dass eine Verankerung in der Unternehmensorganisation erfolgt. Die Controlling-Organisation umfasst sämtliche Strukturen und Prozesse, welche im Rahmen des allgemeinen Controllings zur Anwendung kommen. Wichtig ist, dass die Ausprägung der Organisationsstruktur sehr stark von individuellen Faktoren des Unternehmens – wie z.B. Größe, Innovationsbedarf oder Internationalisierungsgrad – abhängig ist. Da sich die Bedingungen eines Unternehmens in einem ständigen Wandel befinden, ist es für die Effektivität eines Controllings notwendig, dass die Strukturen und Prozesse regelmäßig überprüft und angepasst werden.³⁴⁸

Die Funktionalität und Effektivität eines Tax Controllings hängt neben dem Einsatz von Instrumenten auch von dessen Einbindung in die Unternehmensorganisation ab. Für eine optimale Entfaltung der Nutzenpotenziale sollte das Tax Controlling *zentral* innerhalb der *Steuerabteilung* oder – je nach Größe des Unternehmens – als *eigenständige Organisationseinheit* angesiedelt sein. Eine Einbindung in das allgemeine Controlling macht aufgrund des benötigten umfassenden Wissens im Rahmen der Besteuerung nur wenig Sinn. Das Tax Controlling sollte ein *Zusammenspiel* aus den Bereichen *Tax Accounting, Tax Compliance, Tax Planning, Tax Reporting und Tax Risk Management* bilden. Dies entspricht im Wesentlichen auch dem – in Fachbeitrag I ermittelten – Stand der Literatur (dritte Stufe).³⁴⁹

Für eine optimale Unterstützung durch das Tax Controlling ist es wichtig, dass *klare Prozesse, Abläufe und Kontrollen* implementiert werden, welche *regelmäßig überprüft und optimiert* werden. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, dass eine *unternehmensweite Verankerung* des Tax Controllings vorgenommen wird und somit auf die verschiedenen

³⁴⁸ Vgl. Jung (2014), S. 26; Barth/Barth (2008), S. 47; Horváth/Gleich/Seiter (2020), S. 368.

³⁴⁹ Siehe hierzu auch die Ausführungen unter B.2.

Abläufe, Kontrollen und Prozesse in sämtlichen Unternehmensbereichen Einfluss genommen werden kann. Für die Umsetzung dieser Abläufe, Kontrollen und Prozesse kann im Rahmen der Organisation auf eine *individuelle Mischung aus manuellen, IT-begleiteten und IT-basierten Prozessen* zurückgegriffen werden. Ratsam ist es, auf bereits vorhandenen Systemstrukturen im Unternehmen aufzubauen und diese als Ausgangsbasis für das Tax Controlling zu nutzen.

Zur weiteren Unterstützung ist es zudem ratsam, für steuerfremde Abteilungen eigene *Expertensysteme* zu entwickeln, welche viele steuerliche Problemfelder bereits im Vorfeld eindämmen, sodass sich das Tax Controlling auf andere Punkte konzentrieren kann. Hiermit zusammenhängend sind zudem *Schulungen, Meetings und die einfache Kommunikation* für die Umsetzung und Organisation eines Tax Controllings von großer Bedeutung. Der reibungslose Einsatz eines Tax Controllings kann nur gewährleistet werden, sofern eine frühzeitige Einbindung des Tax Controllings in sämtliche Sachverhalte erfolgt.

2.5 Zusammenfassende Darstellung

Eine zusammenfassende Darstellung einer Tax Controlling-Konzeption kann der nachfolgenden Abbildung 26 entnommen werden:

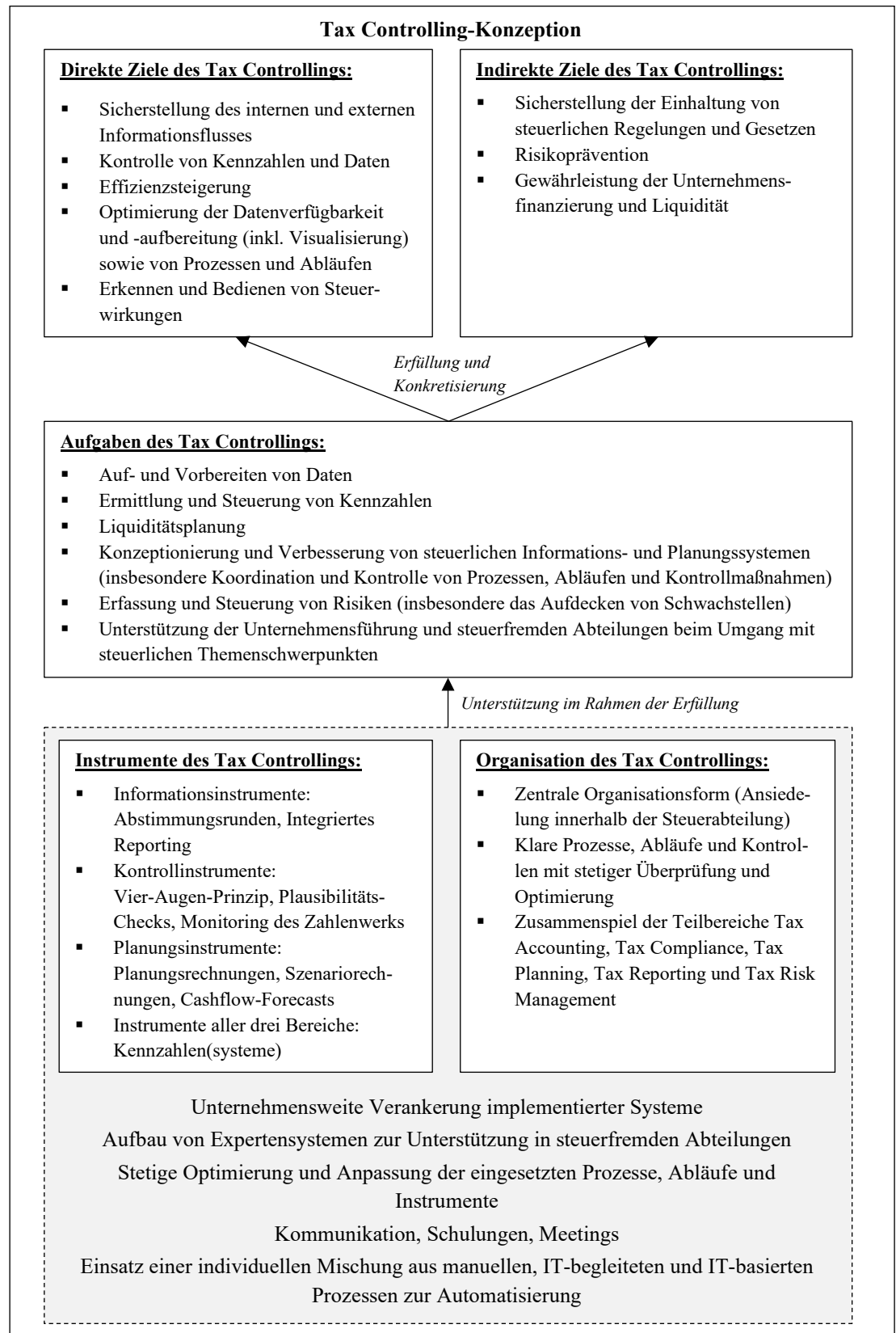


Abbildung 26: Zusammenfassende Darstellung einer Tax Controlling-Konzeption³⁵⁰

³⁵⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an Atzert (2011), S. 368.

3 Ableitung von Handlungsempfehlungen für die Praxis

Die gewonnenen Ergebnisse dieser Dissertation unterstreichen die Wichtigkeit der Thematik Tax Controlling sowohl für die Wissenschaft als auch für die Praxis. Daraus ergeben sich verschiedene Handlungsempfehlungen für die Praxis, welche nachfolgend erläutert werden.

Für die Praxis stellt das Tax Controlling ein umfassendes System aus verschiedenen Kontrollen und Prozessen dar, welches die Planung, die Koordination, die Steuerung, die Kontrolle sowie die langfristige Optimierung und das Management von Unternehmenssteuern und Abläufen unterstützt. Demnach ist es in der heutigen Zeit – welche durch ansteigende Unsicherheiten in der Unternehmensumwelt gekennzeichnet ist – für viele Unternehmen unabdingbar, ein Tax Controlling zu implementieren.

Im Rahmen dieser Dissertation wurde deutlich, dass bislang eine unzureichende Sensibilisierung für die Thematik Steuern den Implementierungsprozess eines Tax Controllings ausbremst. Innerhalb der Unternehmen muss somit ein stärkeres Bewusstsein für das Thema Steuern geschaffen werden. Hierbei ist es notwendig, dass nicht nur die mögliche Reduktion von Steuern behandelt wird, sondern auch Themen wie Funktionalität, Effizienz oder Auslastung in den Fokus gerückt werden.

Im Rahmen des Implementierungsprozesses eines Tax Controllings ist es im ersten Schritt notwendig, u.a. Ziele, Risiken, vorhandene Daten, Prozesse, Kontrollen sowie eine IT-Infrastruktur zu evaluieren. Darauf aufbauend sollte im zweiten Schritt ein Informationsnetzwerk geschaffen sowie Daten gesammelt werden. Im Anschluss sollten diese Daten ausgewertet und aufbereitet sowie bestimmte Prozesse und Kontrollen implementiert werden. Basierend auf diesen Prozessen und Kontrollen kann dann im weiteren Verlauf die Entwicklung eines vollumfänglichen Tax Controlling-Systems erfolgen. In diesem Zusammenhang kann die hier vorgestellte Tax Controlling-Konzeption³⁵¹ als Grundlage dienen.

Für den effektiven Einsatz eines Tax Controllings ist neben der Implementierung verschiedener Strukturen, Prozesse und Kontrollen auch eine bereichsübergreifende Zusammenarbeit notwendig. Ein Tax Controlling, welches lediglich innerhalb der Steuerfunktion zum Einsatz kommt, ist wenig effektiv. Viele steuerliche Problemfelder entstehen

³⁵¹ Vgl. hierzu Abbildung 26 sowie die Ausführungen unter E.2.

außerhalb der Steuerabteilung, weshalb eine Zusammenarbeit mit sämtlichen Abteilungen zwingend notwendig ist. Steuerfremde Abteilungen sollten in die Systeme des Tax Controllings eingebunden werden, damit Prozesse und Kontrollen hier frühzeitig Einfluss nehmen können. Genauso wichtig ist die Einbindung steuerfremder Mitarbeiter. Es muss eine stärkere Sensibilisierung dieser Mitarbeiter für die Relevanz der Thematik Steuern geschaffen werden, anderenfalls kann keine vollumfängliche Zusammenarbeit erfolgen. Eine stärkere Sensibilisierung kann z.B. durch Schulungen, Workshops oder auch Tools zur „Selbsthilfe in Steuersachen“ geschaffen werden.

Ebenso wurde deutlich, dass es keine One-Size-Fits-All-Lösung für ein Tax Controlling geben kann, da die einzelnen Prozesse und Strukturen individuell an die Gegebenheiten des Unternehmens – z.B. Organisationsstruktur, Risikosituation, Unternehmensschwerpunkt, IT-Infrastruktur etc. – angepasst werden müssen. Die im Rahmen der Dissertation vorgestellte Konzeption eines Tax Controllings kann den Unternehmen lediglich eine Hilfestellung bzw. Orientierung im Rahmen der Implementierung bieten.

Insgesamt zeigt sich, dass es in vielen Fällen nur einer Weiterentwicklung bereits bestehender Systeme – zu nennen ist hier insbesondere das Tax Compliance Management-System – bedarf. In vielen Unternehmen ist eine Vielzahl der notwendigen Elemente eines Tax Controllings bereits vorhanden, sodass „nur“ noch eine sinnvolle Zusammenführung der einzelnen Komponenten erfolgen muss. Ein Tax Controlling lebt von den Wechselwirkungen und Rückkopplungsprozessen, welche ohne eine Verknüpfung der Elemente – innerhalb eines übergreifenden Gesamtsystems – nicht zustande kommen können.

Neben Änderungen, welche in den Unternehmen stattfinden müssen, ist es auch notwendig, dass sich die Unternehmensumwelt anpasst. Für den Stellenwert eines Tax Controllings wäre es hilfreich, dass die Finanzverwaltung eine unmittelbare Rückmeldung zu implementierten Tax Controlling-Systemen gibt, sodass eine Verifizierung solcher Systeme seitens der Finanzverwaltung stattfindet.³⁵² Durch eine solche Verifizierung sind z.B. kontrollorientierte Prüfungen – also die Prüfung der Angemessenheit der implementierten Prozesse und Kontrollen und nicht mehr der einzelnen Sachverhalte – möglich.

³⁵² Eine ähnliche Verankerung entsprechender Systeme im Steuerrecht gibt es zurzeit nur für interne/innerbetriebliche Kontrollsysteme im *Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 153* (vgl. *AEAO 2014 vom 31.1.2014*, Tz. 2.6) oder den *GoBD* (vgl. *BMF-Schreiben vom 28.11.2019*, Tz. 100-102). Das Vorhandensein entsprechender Systeme kann z.B. in Fällen von Steuerhinterziehung ein Indiz darstellen, das gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen kann und so eine strafbefreiende Wirkung entfalten.

Zudem muss ein Wandel innerhalb der Datenwelt stattfinden, sodass sowohl die Verfügbarkeit als auch die Qualität der Daten verbessert werden kann.

4 Limitationen

Die gewonnenen Erkenntnisse dieser Dissertation erweitern den aktuellen Kenntnisstand zum Thema Tax Controlling – insbesondere hinsichtlich der Ausgestaltung, der Anwendung, der Verbreitung und des Nutzens. Jedoch unterliegt die vorliegende Dissertation einigen Limitationen, welche abschließend angeführt werden.

Im Rahmen der durchgeführten Literaturanalyse im Fachbeitrag I besteht die Gefahr der Unvollständigkeit der durchgeführten Analyse. Im Rahmen der vorangestellten Literaturrecherche wurde durch verschiedene Verfahren versucht, die Gesamtheit der Literatur zu dieser Thematik zu erfassen. Um dies zu gewährleisten, wurde u.a. mehrfach – mit gewissen zeitlichen Abständen – in den verschiedenen Datenbanken mit unterschiedlichen Suchbegriffen nach relevanter Literatur gesucht. Zudem wurden die Literaturverzeichnisse der gefundenen Quellen nach weiteren relevanten Literaturquellen durchsucht. Durch dieses Verfahren soll die Vollständigkeit der Literaturanalyse gewährleistet werden. Eine weitere Limitation ergibt sich durch die Begrenzung der Literaturanalyse auf den deutschsprachigen Raum, sodass im Rahmen der Literaturanalyse keine englischsprachige Literatur aus dem Ausland o.Ä. inbegriffen ist. Dies liegt vor allem daran, dass in den Datenbanken EBSCO, ProQuest, Scopus und Web of Science unter dem Suchbegriff „Tax Controlling“ keine englischsprachigen Fachbeiträge zu finden waren, welche sich mit dem Bereich Tax Controlling in Unternehmen befassen. Unter diesem Stichwort konnten lediglich zwei Beiträge identifiziert werden, die sich ausschließlich mit dem Management von Steuern im Rahmen der staatlichen Administration beschäftigen.³⁵³

Die Limitationen des zweiten Fachbeitrags resultieren aus dem qualitativen Forschungsansatz und beziehen sich größtenteils auf die Datenerhebung und -auswertung. Die Datenerhebung erfolgte mithilfe leitfadengestützter qualitativer Experteninterviews. Eine Limitation ergibt sich aus der Anzahl sowie Auswahl der befragten Experten. Zum einen basieren die Ergebnisse der Studie auf Aussagen von zwölf Experten. Aufgrund dieser begrenzten Stichprobe weist die Studie keine statistische Repräsentativität auf, und die

³⁵³ Vgl. hierzu im Detail *Tylchyk/Riabchenko/Popivniak* (2018) sowie *Anver* (2019).

Ergebnisse sind nicht generalisierbar. Um die Auswirkungen dieser Limitation zu begrenzen, wurden die jeweiligen Experten sorgfältig – anhand verschiedener Kriterien, wie z.B. vorhandenes Tax Controlling im Unternehmen, langjährige Berufserfahrung etc. – ausgewählt. Zusätzlich ist im Rahmen der Interviewdurchführung nach ca. zehn Interviews eine inhaltliche Sättigung eingetreten, sodass weitere Interviews höchst wahrscheinlich nur zu einem marginalen Erkenntniszuwachs geführt hätten.

Zum anderen besteht bei der Durchführung qualitativer Interviews die Gefahr der Datenverzerrung aufgrund sozialer Unerwünschtheit, welche durch das sensible Thema „Steuern“ verstärkt wird. Eine mögliche Datenverzerrung kann auch nicht vollständig ausgeschlossen werden. Grundsätzlich kann allerdings – insbesondere aufgrund der freiwilligen Teilnahme sowie der hohen Auskunftsbereitschaft – davon ausgegangen werden, dass die Experten wahrheitsgemäße Aussagen getätigt haben.³⁵⁴

Eine letzte Limitation in Bezug zum Fachbeitrag II ergibt sich durch die Form der Datenauswertung. Im Rahmen der Studie wurden die Interviews mithilfe der qualitativen Inhaltsanalyse nach *Mayring* ausgewertet. Durch dieses Vorgehen kann ein bestimmter Grad der Systematisierung gewährleistet werden, allerdings kann eine gewisse Subjektivität des Forschenden nicht vollständig ausgeschlossen werden. Mithilfe verschiedener direkter Zitate kann jedoch ein hohes Maß an Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit gewährleistet werden. Zusätzlich wurden verschiedene Reliabilitätsprüfungen durchgeführt.³⁵⁵

Bei der durchgeführten quantitativen Online-Umfrage aus Fachbeitrag III wurden Unternehmen mit und ohne Tax Controlling gebeten, an der Studie teilzunehmen. Da Unternehmen, die bereits ein Tax Controlling implementiert haben, möglicherweise eher motiviert sind, an einer derartigen Studie teilzunehmen, kann eine Verzerrung im Antwortverhalten nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Die Umfrageergebnisse haben allerdings gezeigt, dass etwa die Hälfte der teilnehmenden Unternehmen über kein implementiertes Tax Controlling verfügen. Eine zusätzliche Limitation ergibt sich aus dem offenen Aufbau des Online-Fragebogens. Im Rahmen des Fragebogens wird den Unternehmen keine trennscharfe Definition des Begriffs „Tax Controlling“ vorgegeben, da innerhalb der Studie u.a. ermittelt werden sollte, was die Unternehmen in der Praxis unter dieser

³⁵⁴ Vgl. *Mieg/Näf* (2006), S. 5; *Lamnek/Krell* (2016), S. 364.

³⁵⁵ Vgl. *Trapp* (2012), S. 439 f.; *Mayring* (2015), S. 50; sowie die Ausführungen zur Reliabilität in Fachbeitrag II (Kapitel C.4.2).

Begrifflichkeit verstehen. Die Auswertungen der Antworten deuten zudem auf ein einheitliches Verständnis des Begriffs hin, sowohl bei den Unternehmen mit als auch bei den Unternehmen ohne Tax Controlling.

5 Forschungsausblick

Durch die gewonnenen Erkenntnisse dieser Dissertation ergeben sich für die Forschung verschiedene Ansatzpunkte, um das Thema Tax Controlling in Zukunft weiter zu untersuchen. Zum einen wäre es erkenntnisfördernd, die im Rahmen dieser Dissertation entwickelte Tax Controlling-Konzeption um ein theoretisches Fundament zu erweitern. Hilfreich wäre hier u.a. die Entwicklung eines Kennzahlensystems, welches im Rahmen des Tax Controllings zur Anwendung kommen kann. Des Weiteren wäre es nützlich, die erarbeitete Tax Controlling-Konzeption weiterzuentwickeln und insbesondere anhand verschiedener Fallstudien anzuwenden, zu evaluieren und ggf. anzupassen.

Innerhalb der Dissertation konnte u.a. die Konzernsteuerquote als relevante Kennzahl eines Tax Controllings identifiziert werden.³⁵⁶ Hier empfiehlt sich eine tiefergehende statistische Untersuchung dieser Kennzahl, um den tatsächlichen Einfluss sowie die Aussagekraft dieser Kennzahl insbesondere in Verbindung mit dem Thema Tax Controlling zu ermitteln.

Im Rahmen der Dissertation konnten u.a. die subjektiven Bestimmungsgründe eines Tax Controllings ermittelt werden. Hierauf aufbauend wäre es zudem interessant, die objektiven Bestimmungsgründe (z.B. Größe des Unternehmens, Börsennotierung, Komplexität des Unternehmens, Internationalisierungsgrad, Governance-Struktur, Einstellung des Managements gegenüber Steuern oder Organisationsstruktur) zu identifizieren und tiefergehend zu untersuchen. Zusätzlich wäre es aufschlussreich herauszufinden, inwiefern Unternehmen mithilfe eines Tax Controllings tatsächlich die erhofften Ziele erreichen können und bei welcher Zielerreichung ein Tax Controlling evtl. sogar hinderlich sein könnte.

Es zeigt sich, dass vor allem das mangelnde Bewusstsein für die Thematik Steuern bei der Unternehmensführung dazu führt, dass in vielen Unternehmen bislang noch kein Tax

³⁵⁶ Vgl. zur Bedeutung der Konzernsteuerquote die Ergebnisse der empirischen Untersuchung von *Jungen/Liesenhoff/Neumann/Pottebaum* (2024).

Controlling implementiert ist. Um dieses Bewusstsein zu stärken sowie die Vorteile eines Tax Controllings zu unterstreichen, erscheint es aus Sicht der Wissenschaft angebracht, die Nutzungsvorteile eines Tax Controllings empirisch zu untersuchen. Dies kann z.B. erfolgen, indem ermittelt wird, inwiefern sich die KPIs eines Unternehmens nach der Einführung eines Tax Controllings verbessert haben, um so den positiven Einfluss eines Tax Controllings hervorzuheben.

Zusätzlich zu einer Tax Controlling-Konzeption sollten Leitfäden – z.B. mit Strategien zur Risikobewertung, zur Prozessoptimierung oder zum Tax Compliance-Management – entwickelt werden, welche innerhalb eines Tax Controllings zum Einsatz kommen können. Zur Entwicklung entsprechender Leitfäden können wissenschaftliche Studien – insbesondere Fallstudien – durchgeführt werden, welche Best Practices in Unternehmen identifizieren können. Anhand solcher Fallstudienanalysen können zusätzlich wertvolle Einblicke von erfolgreichen Implementierungsprojekten in Unternehmen gewonnen werden. Ebenfalls sollten quantitative Modelle entwickelt werden. Diese durch die Forschung entwickelten Modelle können die Unternehmen bei der systematischen Bewertung und Steuerung von Risiken unterstützen. Entsprechende Modelle können z.B. eine Simulation von steuerlichen Auswirkungen auf Geschäftsentscheidungen ermöglichen.

Darüber hinaus sollte die Wissenschaft die Entwicklung von Softwaretools unterstützen, welche zum einen die Einführung eines Tax Controllings erleichtern können. Zum anderen sind Softwaretools notwendig, welche innerhalb der täglichen Anwendung eines Tax Controllings zum Einsatz kommen können – z.B. zur Automatisierung und Optimierung eines Tax Controllings oder zur Überwachung von Steuerrisiken. Um die Entwicklung entsprechender Softwaretools voranzutreiben, sollte eine interdisziplinäre Zusammenarbeit mit verschiedenen Disziplinen, wie z.B. der Informatik oder der Datenanalyse, angestrebt werden. Durch die interdisziplinäre Zusammenarbeit können auch innovative Ansätze wie z.B. Big-Data-Analysen, Künstliche Intelligenz oder maschinelles Lernen verstärkt in Tax Controlling-Systeme integriert werden.

Zum besseren Verständnis der Anwendung eines Tax Controllings sollten zudem Netzwerke und Kooperationen geschaffen werden, welche den Austausch von Wissen und Erfahrungen zwischen Wissenschaft und Praxis anregen. Ein verbesserter Austausch kann die Qualität der Forschung im Bereich Tax Controlling verbessern. Zusätzlich besteht die Möglichkeit gemeinsamer Forschungsprojekte, in denen praxisnahe Probleme

eines Tax Controllings identifiziert und konkrete Lösungen für diese Probleme erarbeitet werden können.

Zuletzt könnte im Rahmen weiterer Forschungen untersucht werden, inwiefern Bereiche oder auch Elemente eines Tax Controllings in den Jahresabschlüssen von Konzernen bereits verzahnt sind und in welcher Form die Berichterstattung hinsichtlich eines Tax Controllings erfolgt. Hierbei wäre es zudem interessant zu untersuchen, inwiefern das Thema Tax Controlling im Rahmen der ESG-Berichterstattung von Unternehmen eine Rolle spielt. Das Zusammenspiel zwischen Unternehmenssteuern und Nachhaltigkeit wird zunehmen, sodass sich Unternehmen verstärkt mit dem Zielkonflikt zwischen Shareholder-Belangen – Maximierung des Residualgewinns und Senkung der Konzernsteuerquote – und den Stakeholder-Belangen – langfristige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Berücksichtigung sämtlicher Interessen der verschiedenen Gruppen und somit Zahlung eines „fair shares“ an Steuern – auseinandersetzen müssen.³⁵⁷ Bezugnehmend auf die Funktionsweise eines Tax Controllings kann ein entsprechendes System somit auch im Rahmen der ESG-Berichterstattung sinnvoll zum Einsatz kommen.

³⁵⁷ Vgl. *Kockrow/Nowak* (2024), S. 351.

Literaturverzeichnis

- Aksoy Hazir, Ç.* (2017): „Fraud Risk Assessment“ als Grundelement von Fraud Risk Management, in: Risikomanagement in Unternehmen. Interkulturelle Betrachtungen zwischen Deutschland, Österreich und der Türkei, hrsg. v. Schöning, S./Sümer Göğüş, E. H./Pernsteiner, H., Wiesbaden 2017, S. 377-395.
- Alves, W.* (2018): Schnelleinstieg Internes Kontrollsystem im Rechnungswesen, Freiburg 2018.
- Alzuhn, S./Kober, M./Voss, P.* (2018): Tax Compliance Management System und USt – Praxiserfahrungen und technische Lösungen –, in: Der Betrieb, 71. Jg., S. 794-798.
- Anver, G. A.* (2019): The Concept and Essence of State Tax Controlling, in: Economic and Social Development, pp. 322-327.
- Aschl, F./Frei, B.* (2012): Group Tax Controlling: Praktische Ausgestaltung und Anforderungen an die IT-technische Umsetzung, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 132-141.
- Atteslander, P.* (2010): Methoden der empirischen Sozialforschung, 13. Auflage, Berlin 2010.
- Atteslander, P./Ulrich, G.-S./Hadjar, A.* (2023): Methoden der empirischen Sozialforschung, 14. Auflage, Berlin 2023.
- Atzert, S.* (2011): Strategisches Prozesscontrolling. Koordinationsorientierte Konzeption auf der Basis von Beiträgen zur theoretischen Fundierung von strategischem Prozessmanagement, Wiesbaden 2011.
- Baetge, J./Schmidt, M./Hater, A.* (2016): Determinanten einer Unternehmenskrise, in: Unternehmenssanierung, hrsg. v. Thierhoff, M./Müller, R., 2. Auflage, Heidelberg 2016, S. 19-86.
- Bakeman, R./Gottman, J. M.* (1986): Observing interaction. An introduction to sequential analysis, Cambridge 1986.
- Baltzer, B.* (2013): Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten, Wiesbaden 2013.
- Barth, T./Barth, D.* (2008): Controlling, 2. Auflage, München 2008.
- Baumgartner, B./Kerschbaumer, H.* (2012): Konzernsteuerquote, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 123-131.
- Baumhoff, H./Liebchen, D.* (2018): Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen, in: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, hrsg. v. Mössner, J. M., 5. Auflage, Köln 2018, S. 365-666.
- Becker, J./Fuest, C./Spengel, C.* (2006): Konzernsteuerquote und Investitionsverhalten, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 58. Jg., S. 730-742.

- Becker, W./Baltzer, B./Ulrich, P.* (2014): Wertschöpfungsorientiertes Controlling. Konzeption und Umsetzung, Stuttgart 2014.
- Berens, W./Bolte, D./Hoffjan, A.* (2004): Controlling im Rahmen der internationalen Steuerplanung, in: *Controlling*, 16. Jg., S. 537-544.
- Bernegger, S./Pechlaner, M./Sommer, P.-A.* (2012): Vom Tax Reporting zur Steueroptimierung – eine Fallstudie, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 37-43.
- Besch, C./Starck, A.* (2016): Tax Compliance, in: *Corporate Compliance. Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen*, hrsg. v. Hauschka, C. E./Moosmayer, K./Lösler, T., 3. Auflage, München 2016, S. 1031-1062.
- Bicker, E./Stoklasa, M.* (2018): Business Partner Compliance – Ausgestaltung und Einführung von Prüf- und Kontrollprozessen, in: *Betriebs-Berater*, 73. Jg., S. 519-524.
- Blaufuß, K./Trenn, I.* (2018): Tax Compliance Management – Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen, in: *Steuer und Wirtschaft*, 95. Jg., S. 42-59.
- Bleckmann, N.* (2017): Tax Compliance Management System und die Umsatzsteuer – Herausforderung und Chance für die Unternehmen, in: *Betriebs-Berater*, 72. Jg., S. 352-356.
- Bogner, A./Littig, B./Menz, W.* (2014): Interview mit Experten: Eine praxisorientierte Einführung, Wiesbaden 2014.
- Bone-Winkel, T. J.* (1994): Internationale betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche. Stand, Methoden, Entwicklungsmöglichkeiten, Bielefeld 1994.
- Bracke, J./Maciucă, F.* (2017): Tax Compliance – ausschließlich ein Thema der Steuerabteilung?, in: *Compliance-Berater*, 5. Jg., S. 146-149.
- Buche, A./Carstensen, J.* (2009): Qualitative Comparative Analysis: Ein Überblick, in: *Klein aber fein!*, hrsg. v. Kriwy, P./Gross, C., Wiesbaden 2009, S. 65-92.
- Bungartz, O.* (2017): *Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS). Steuerung und Überwachung von Unternehmen*, 5. Auflage, Berlin 2017.
- Burger, A./Buchhart, A.* (2002): *Risiko-Controlling*, München 2002.
- Coenenberg, A./Haller, A./Schultze, W.* (2018): *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS, US-GAAP*, 25. Auflage, Stuttgart 2018.
- Cressey, D.* (1973): *Other People's Money. A Study in the Social Psychology of Embezzlement*, Montclair 1973.
- Daum, A./Langguth, H./Hagen, V.* (2016): *Controlling*, Berlin 2016.
- Diebel, H./Ehrhard, T.* (2019): Tax Compliance: Pflichten des Aufsichtsrats, in: *Der Aufsichtsrat*, 14. Jg., S. 111-113.

- Diederichs, M.* (2018): Risikomanagement und Risikocontrolling, 4. Auflage, München 2018.
- Djanani, C./Pummerer, E.* (2004): Methodologische Grundlagen, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I, hrsg. v. Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger, E./Kofler, H./Tumpel, M., 2. Auflage, Wien 2004, S. 1-21.
- Djanani, C./Pummerer, E.* (2010): Methodologische Grundlagen, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I - Teil 1, hrsg. v. Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger, E./Hirschler, K./Kofler, H./Tumpel, M./Urnik, S., 3. Auflage, Wien 2010, S. 1-22.
- Djanani, C./Pummerer, E.* (2015): Methodologische Grundlagen, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I - Teil 1, hrsg. v. Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger, E./Hirschler, K./Kanduth-Kristen, S./Kofler, H./Tumpel, M./Urnik, S., 4. Auflage, Wien 2015, S. 1-25.
- Döring, U.* (2002): Steuerplanung, in: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, hrsg. v. Küpper, H.-U./Wagenhöfer, A., 4. Auflage, Stuttgart 2002, Sp. 1838-1847.
- Dreher, M./Dreher, E.* (1994): Gruppendiskussion, in: Verbale Daten. Eine Einführung in die Grundlagen und Methoden der Erhebung und Auswertung, hrsg. v. Huber, G. L./Mandl, H., 2. Auflage, Weinheim 1994, S. 141-164.
- Drozdzyński, M.* (2020): Das neue Business-Intelligence-gestützte Krankenhaus-Controlling. Integrative Konzepte auf Basis einer einheitlichen Informationsplattform, Baden-Baden 2020.
- Duden* (2022): Chatbot, abrufbar unter: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Chatbot>, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Easterby-Smith, M./Thorpe, R./Jackson, P. R.* (2015): Management & Business Research, 5. Auflage, London u.a. 2015.
- Ebers, M./Gotsch, W.* (2019): Institutionsökonomische Theorien der Organisation, in: Organisationstheorien, hrsg. v. Kieser, A./Ebers, M., 8. Auflage, Stuttgart 2019, S. 196-257.
- Egner, T.* (2014): Steuern und Controlling (Interview), in: Wertschöpfungsorientiertes Controlling. Konzeption und Umsetzung, hrsg. v. Becker, W./Baltzer, B./Ulrich, P., Stuttgart 2014, S. 293-295.
- Egner, T.* (2016): Steuercontrolling in der Unternehmenspraxis, in: Handbuch Controlling, hrsg. v. Becker, W./Ulrich, P., Wiesbaden 2016, S. 303-325.
- Egner, T.* (2022): Steuercontrolling in der Unternehmenspraxis, in: Handbuch Controlling, hrsg. v. Becker, W./Ulrich, P., 2. Auflage, Wiesbaden 2022, S. 347-371.
- Elfgen, R.* (2002): Implementierung von Risikocontrolling-Systemen, in: Herausforderung Risikomanagement. Identifikation, Bewertung und Steuerung industrieller Risiken, hrsg. v. Hölscher, R./Elfgen, R., Wiesbaden 2002, S. 313-330.

- Endert, V./Mammen, A.* (2018): Zur (zukünftigen) Bedeutung von Hybrid Mismatches für das Steuercontrolling, in: Rechnungslegung, Steuern, Corporate Governance, Wirtschaftsprüfung und Controlling. Beiträge aus Wissenschaft und Forschung, hrsg. v. Velte, P./Müller, S./Weber, S. C./Sassen, R./Mammen, A., Wiesbaden 2018, S. 254-265.
- Erichsen, J.* (2011): Controlling-Instrumente von A-Z. Die wichtigsten Instrumente zur Unternehmenssteuerung, 8. Auflage, München 2011.
- Erichsen, J.* (2020): Controlling-Instrumente von A-Z. Die wichtigsten Instrumente zur Unternehmenssteuerung, 9. Auflage, Freiburg 2020.
- Federmann, R.* (1996): Über Steuermanagement und Steuermanager(innen), in: Steuer und Wirtschaft, 73. Jg., S. 237-247.
- Feldgen, R.* (2018): Einrichtung eines Tax CMS bei einem mittelständischen Handelsunternehmen am Beispiel der Umsatzsteuer. Sinnvolle Maßnahme im Mittelstand?, in: Unternehmensteuern und Bilanzen, 20. Jg., S. 496-502.
- Feller, A./Huber, S./Schanz, D.* (2017): Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften, in: Deutsches Steuerrecht, 55. Jg., S. 1617-1622, 1673-1677.
- Fischer, T. M./Möller, K./Schultze, W.* (2015): Controlling. Grundlagen, Instrumente und Entwicklungsperspektiven, 2. Auflage, Stuttgart 2015.
- Fraberger, F./Eberl, C.* (2012): Finanzstrafrechtliche Risiken im Unternehmen vermeiden, in: Steuer- und WirtschaftsKartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 87-92.
- Freidank, C.-C.* (1996a): Ansatzpunkte für die Entwicklung eines Steuer-Controlling, in: Controlling, 8. Jg., S. 148-155.
- Freidank, C.-C.* (1996b): Steuern und Controlling, in: Lexikon des Controlling, hrsg. v. Schulte, C., München 1996, S. 702-707.
- Freidank, C.-C.* (2007): Steuer-Controlling, in: Vahlens Großes Auditing-Lexikon, hrsg. v. Freidank, C.-C./Lachnit, L./Tesch, J., München 2007, S. 1289-1292.
- Freidank, C.-C.* (2016): Neue Ansätze im Rahmen der Steuerbilanzplanung von Kapitalgesellschaften, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 68. Jg., S. 439-455.
- Freidank, C.-C./Sassen, R.* (2013): Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre durch das Steuercontrolling, in: Das Steuerrecht der Unternehmen. Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Lüdicke, J./Mössner, J. M./Hummel, L., Freiburg 2013, S. 91-113.
- Friedl, B.* (2013): Controlling, 2. Auflage, München 2013.
- Gläser, J./Laudel, G.* (2010): Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse. Als Instrument rekonstruierender Untersuchungen, 4. Auflage, Wiesbaden 2010.

- Gocke, R./Ditz, X.* (2011): Internationale Verrechnungspreise und das Steuerstrafrecht, in: Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Binnewies, B./Spatscheck, R., Köln 2011, S. 495-517.
- Göbel, E.* (2021): Neue Institutionenökonomik. Grundlagen, Ansätze und Kritik, München 2021.
- Göx, R./Budde, J./Schändube, J. R.* (2002): Das lineare Agency Modell bei asymmetrischer Information über Agentennutzen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 72. Jg., S. 65-79.
- Grabe, J./Vanini, U.* (2010): Controlling Ziele, abrufbar unter: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/380377/>, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Günther, E./Günther, T./Fuhrmann, S.* (2015): Controlling und Integrated Reporting, in: Integrated Reporting. Externe Berichterstattung und interne Steuerung nachhaltig verbessern, hrsg. v. Gleich, R./Grönke, K./Kirchmann, M./Leyk, J., München 2015, S. 41-65.
- Haeseler, H. R.* (1998): Steuer-Management und Steuer-Controlling, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen '98, hrsg. v. Seicht, G., Wien 1998, S. 261-289.
- Haeseler, H. R.* (2010): Wissenschaftliche Würdigung der Unternehmensbesteuerung. Steuer-Management und Steuer-Controlling, in: Controlling & Tax Management, hrsg. v. Haeseler, H. R./Hörmann, F., Wien 2010, S. 381-402.
- Halin, A.* (1995): Vertikale Innovationskooperation – Eine transaktionskostentheoretische Analyse, Frankfurt 1995.
- Haller, A.* (2017): Integrated Reporting – Die Zukunft der Unternehmensberichterstattung, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 17. Jg., S. 442-447.
- Halwachs, C./Kumer, V.* (2012): Das Management von steuerlichen Aufzeichnungs-, Zahlungs- und Erklärungspflichten – am Beispiel eines EDV-basierten Tools, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 44-63.
- Hanken, J.* (2017): Grundlagen steuerlicher Verrechnungspreise, in: Verrechnungspreise. Praxisleitfaden für Controller und Steuerexperten, hrsg. v. Hanken, J./Kleinhietspaß, G./Lagarden, M., 2. Auflage, Freiburg 2017, S. 77-408.
- Hanken, J./Kleinhietspaß, G./Lagarden, M.* (2017): Ganzheitliches VP-Management, in: Verrechnungspreise. Praxisleitfaden für Controller und Steuerexperten, hrsg. v. Hanken, J./Kleinhietspaß, G./Lagarden, M., 2. Auflage, Freiburg 2017, S. 21-76.
- Heigl, A.* (1974): Betriebliche Ertragsteuer-Kennzahlen, Köln 1974.
- Heimig, M.* (2014): Tax Risk Management im Konzern, Köln 2014.
- Helml, H.* (2003): Steuerplanung und Steuercontrolling bei Risikofinanzierung unter besonderer Berücksichtigung von Haftungsaspekten für Wirtschaftstrehänder, in: Private Equity und Venture Capital, hrsg. v. Kofler, G./Polster-Grüll, B., Wien 2003, S. 631-683.

- Hengst, A./Ludwig, S./Monfort, B.* (2017): Ausgestaltung eines Tax CMS im Bereich der Umsatzsteuer, in: Tax Compliance. Positionen, Empfehlungen und Beispiele von Experten aus Wirtschaft, Prüfung und Beratung, hrsg. v. IDW, Düsseldorf 2017, S. 29-42.
- Herzig, N.* (1996): Steuerliche Optimierung der Rechtsform durch Rechtsformwechsel, in: Die Steuerberatung, 39. Jg., S. 49-66.
- Herzig, N.* (2003): Gestaltung der Konzernsteuerquote – eine neue Herausforderung für die Steuerberatung?, in: Die Wirtschaftsprüfung, 54. Jg., Sonderheft, S. S80-S92.
- Herzig, N./Dempfle, U.* (2002): Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, in: Der Betrieb, 55. Jg., S. 1-8.
- Herzig, N./Zimmermann, M.* (1998): Steuercontrolling – Überflüssige Begriffsverbindung oder sinnvolle Innovation?, in: Der Betrieb, 51. Jg., S. 1141-1150.
- Hess, T.* (2002): Netzwerkcontrolling: Instrumente und ihre Werkzeugunterstützung, Wiesbaden 2002.
- Heyd, R./Beyer, M.* (2011): Die Prinzipal-Agenten-Theorie. Eine Einführung mit Anknüpfungspunkten an die finanzwirtschaftliche Praxis, in: Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Finanzwirtschaft, hrsg. v. Heyd, R./Beyer, M., Berlin 2011, S. 15-41.
- Hindersmann, M./Nöcker, G.* (2019): Tax Compliance. Anforderungen an ein innerbetriebliches Kontrollsystem, Stuttgart 2019.
- Hlavica, C.* (2017): OECD-Leitfaden für die Betriebsprüferpraxis, in: Tax Fraud & Tax Accounting, hrsg. v. Hlavica, C./Hülberg, F. M./Klapproth, U., 2. Auflage, Wiesbaden 2017, S. 116-124.
- Hochhold, S./Rudolph, B.* (2009): Principal-Agent-Theorie, in: Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, hrsg. v. Schwaiger, M./Meyer, A., München 2009, S. 132-145.
- Hoffjan, A.* (2009): Internationales Controlling, Stuttgart 2009.
- Hönicke, T.* (2020): IT-gestütztes Tax-Compliance-Management, in: Accounting und Taxation 4.0. Digitalisierung und Automatisierung im Rechnungswesen, hrsg. v. Preuss, P., Stuttgart 2020, S. 335-347.
- Horváth & Partners* (2016): Das Controllingkonzept. Die Gestaltung eines wirkungsvollen Controllingsystems, 8. Auflage, München 2016.
- Horváth, P./Gleich, R./Seiter, M.* (2020): Controlling, 14. Auflage, München 2020.
- Hug, T./Poscheschnik, G.* (2020): Empirisch forschen, 3. Auflage, München 2020.
- Hüttner, M.* (1989): Grundzüge der Marktforschung, 4. Auflage, Berlin 1989.
- IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer)* (2017a): IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980), in: IDW Verlautbarungen zu Governance, Risk und Compliance, hrsg. v. IDW, Düsseldorf 2017, S. 1-49.

- IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer)* (2017b): IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i.d.F. 2008), Düsseldorf 2017.
- IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer)* (2017c): IDW Praxishinweis: Beurteilung einer Unternehmensplanung bei Bewertung, Restrukturierungen, Due Diligence und Fairness Opinion (IDW Praxishinweis 2/2017), Düsseldorf 2017.
- IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer)* (2017d): IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (IDW Praxishinweis 1/2016), in: IDW Life 2017, 2. Jg., S. 837-847.
- IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer)* (2017e): Tax Compliance. Positionen, Empfehlungen und Beispiele von Experten aus Wirtschaft, Prüfung und Beratung, Düsseldorf 2017.
- IIRC (International Integrated Reporting Council)* (2013): The International <IR> Framework, abrufbar unter: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Jost, P.-J.* (2001): Die Prinzipal-Agenten-Theorie im Unternehmenskontext, in: Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, hrsg. v. Jost, P.-J., Stuttgart 2001, S. 11-43.
- Jung, H.* (2014): Controlling, 4. Auflage, München 2014.
- Jungen, A./Liesenhoff, J./Neumann, S./Pottebaum, D.* (2024): Die Konzernsteuerquote. Eine empirische Untersuchung auf Grundlage der DAX- und MDAX-Unternehmen für die Jahre 2016 – 2022, in: FinanzRundschau, 106. Jg., S. 449-465.
- Kajüter, P./Hannen, S.* (2014): Integrated Reporting nach dem Rahmenkonzept des IIRC – Anforderungen, Anwendung und offene Fragen, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 14. Jg., S. 75-81.
- Kammerloher-Lis, S./Kirsch, A.* (2018): Tax Compliance Management System bei Unternehmen der öffentlichen Hand am Beispiel der Kommunen, in: Der Betrieb, 71. Jg., S. 151-156.
- Kamp, A.* (2011): Steuercontrolling im internationalen Konzern. Aufbau eines Steuerinformationssystems, Köln 2011.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P.* (1997): Balanced Scorecard. Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart 1997.
- Kasperzak, R./Kellner, C. M.* (2017): Integrated Reporting, in: Betriebswirtschaftliche Fragen zu Steuern, Finanzierung, Banken und Management, hrsg. v. Kaluza, B./Braun, K. D./Beschorner, H./Rolfes, B., Wiesbaden 2017, S. 237-262.
- Kern, W.* (1971): Kennzahlensysteme als Niederschlag interdependenter Unternehmensplanung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 23. Jg., S. 701-718.
- Kieser, A./Walgenbach, P.* (2010): Organisation, 6. Auflage, Stuttgart 2010.
- Kirsch, A./Schäperclaus, J.* (2018): Tax-Compliance-Management-System in der Betriebsprüfung, in: Der Betrieb, 71. Jg., Beilage 02 zu Heft 41, S. 17-21.

- Knabe, S./Mika, S./Müller, K.-R./Rätsch, G./Schruff, W.* (2004): Zur Beurteilung des Fraud-Risikos im Rahmen der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 57. Jg., S. 1057-1068.
- Kockrow, M./Nowak, B. E.* (2024): Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung – Verhaltensökonomische und empirische Betrachtung –, in: Der Betrieb, 77. Jg., S. 351-356.
- Koreimann, D.* (1976): Methoden der Informationsbedarfsanalyse, Berlin u.a. 1976.
- Kowallik, A.* (2015): Das interne Kontrollsystem für Steuern – Status Quo sowie neue Entwicklungen –, in: Der Betrieb, 68. Jg., S. 2774-2779.
- Kowallik, A.* (2017): Vom IKS für Steuern zum TAX CMS: Aktueller Stand sowie Anpassungsbedarf beim Outsourcing, in: Der Betrieb, 70. Jg., S. 1344-1348.
- KPMG* (2015): Die Steuerfunktion im Wandel: von der Stabsabteilung zur Governance-Funktion, abrufbar unter: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/kpmg-steuerfunktion-im-wandel-online.pdf>, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Kröner, M.* (2005): Tax Accounting – ein Perspektivenwechsel, in: Steuerberater-Jahrbuch 2004/05, hrsg. v. Herzig, N./Günkel, M./Niemann, U., Köln 2005, S. 275-294.
- Kröner, M.* (2006): Tax Accounting – ein Perspektivenwechsel, in: Internationale Rechnungslegung: Standortbestimmung und Zukunftsperspektiven. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, hrsg. v. Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P., Stuttgart 2006, S. 281-299.
- Kruse, J.* (2015): Qualitative Interviewforschung. Ein integrativer Ansatz, 2. Auflage, Weinheim und Basel 2015.
- Kuckartz, U./Rädiker, S.* (2022): Qualitative Inhaltsanalyse. Methoden, Praxis, Computerunterstützung, 5. Auflage, Weinheim Basel 2022.
- Kußmaul, H.* (2020): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Auflage, Berlin 2020.
- Küpper, H.-U./Friedl, G./Hofmann, C./Hofmann, Y. E./Pedell, B.* (2024): Controlling. Konzeption – Aufgaben – Instrumente, 7. Auflage, Stuttgart 2024.
- Lamnek, S./Krell, C.* (2016): Qualitative Sozialforschung, 6. Auflage, Weinheim 2016.
- Leissing, T./Herms, F.* (2012): Das Management braucht ein effizientes Steuercontrolling, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 16-26.
- Leissing, T./Zöchling, H.* (2012): Das Management braucht ein effizientes Tax Controlling, in: CFOaktuell, 24. Jg., Heft 3, S. 1-5.
- Lexa, H.* (1997): Steuercontrolling, in: Rechnungswesen und Controlling. Festschrift für Anton Egger zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Bertl, R./Mandl, G., Wien 1997, S. 633-652.

- Liesenhoff, J./Jungen, A.* (2023): Experteninterviews zur Ausgestaltung eines Steuercontrolling-Systems in deutschen Unternehmen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 75. Jg., S. 331-356.
- Liesenhoff, J./Jungen, A.* (2025): Status Quo des Steuercontrollings in Deutschland – eine quantitative Studie zum Stand und Nutzen eines Steuercontrollings in deutschen Unternehmen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, erscheint *vorausichtlich* in Heft 2/2025, Mitte April 2025.
- Liesenhoff, J./Jungen, A./Pottebaum, D.* (2021): Steuern steuern – ein literaturbasierter Vorschlag für Instrumente in einem ganzheitlichen Tax Controlling-System, in: Steuer und Wirtschaft, 68. Jg., S. 46-60.
- Loebbecke, J. K./Eining, M. M./Willingham, J. J.* (1989): Auditors' Experience with Material Irregularities: Frequency, Nature and Detectability, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 9, No. 1 (Fall), pp. 1-28.
- Loitz, R./Korte, F.* (2012): Tax Planning Opportunities – Charakterisierung nach IAS 12, in: Die Wirtschaftsprüfung, 65. Jg., S. 772-783.
- Loose, T.* (2009): Tax Management der kapitalmarktorientierten internationalen Unternehmung, Köln 2009.
- Machtinger, C.* (2012): Internationales Steuercontrolling und Konzernsteuerquote, in: Internationale Rechnungslegung und internationales Controlling, hrsg. v. Denk, C./Feldbauer-Durstmüller, B., Wien 2012, S. 341-365.
- Mäder, S.* (2013): Die Gruppendiskussion als Evaluationsmethode – Entwicklungsgeschichte, Potenziale und Formen, in: Zeitschrift für Evaluation, 12. Jg., S. 23-51.
- Markschläger, A.* (1991): Die Planungsrechnung als Grundlage für steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten (Fallstudie), in: Rechnungswesen und Besteuerung der Personengesellschaften. Festschrift für Karl Vodrazka zum 60. Geburtstag, hrsg. v. Kofler, H./Jacobs, O. H., Wien 1991, S. 101-122.
- Martenstein, I.* (2017): Ursachen von Wirtschaftskriminalität im Unternehmen, in: Tax Fraud & Tax Accounting, hrsg. v. Hlavica, C./Hülsberg, F. M./Klapproth, U., 2. Auflage, Wiesbaden 2017, S. 62-70.
- Mathissen, M.* (2009): Die Principal-Agent-Theorie. Positive und normative Aspekte für die Praxis, Oldenburg 2009.
- Mattke, J./Maier, C./Weitzel, T./Gerow, J. E./Thatcher, J. B.* (2022): Qualitative Comparative Analysis (QCA) In Information Systems Research: Status Quo, Guidelines, and Future Directions, in: Communications of the Association for Information Systems, Vol. 50, pp. 208-240.
- Mayer, H. O.* (2013): Interview und schriftliche Befragung. Grundlagen und Methoden empirischer Sozialforschung, 6. Auflage, München 2013.
- Mayring, P.* (2015): Qualitative Inhaltsanalyse, 12. Auflage, Weinheim und Basel 2015.
- Mayring, P.* (2020a): Qualitative Forschungsdesigns, in: Handbuch Qualitative Forschung in der Psychologie, hrsg. v. Mey, G./Mruck, K., Wiesbaden 2020, S. 1-15.

- Mayring, P.* (2020b): Qualitative Inhaltsanalyse, in: Handbuch Qualitative Forschung in der Psychologie – Band 2: Designs und Verfahren, hrsg. v. Mey, G./Mruck, K., Wiesbaden 2020, S. 495-511.
- Mieg, H. A./Näf, M.* (2006): Experteninterviews in der Umwelt- und Planungswissenschaft. Eine Einführung und Anleitung, Lengerich 2006.
- Miles, M. B./Huberman, A. M./Saldaña, J.* (2014): Qualitative Data Analysis. A Methods Sourcebook, 3. Auflage, Thousand Oaks u.a. 2014.
- Müller, S./Stawinoga, M.* (2013): Unternehmensberichterstattung: Finanz-, Nachhaltigkeits- und integrierte Berichterstattung im Vergleich, in: Die Steuerberatung, 55. Jg., S. 461-466.
- Nicolini, H. J.* (2019): Risikomanagement, in: Bilanzbuchhalter-Handbuch. Nachschlagewerk für Weiterbildung und Praxis, hrsg. v. Endriss, W., 12. Auflage, Herne 2019, S. 1467-1487.
- Nowroth, T.* (2017): Eine interne Leitlinie als Basis steuerlicher Compliance. Zweck, Anforderungen und Inhalte in der Praxis, in: Neue Wirtschafts-Briefe, 64. Jg., S. 2932-2939.
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)* (2018): OECD-Verrechnungspreisleitlinie für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, Paris 2018.
- Ortelbach, B.* (2007): Controlling in wissenschaftlichen Verlagen – Analyse IT-induzierter Veränderungen wissenschaftlicher Verlage und Konzeption ausgewählter Controlling-Instrumente, Göttingen 2007.
- Panzer, L./Ergün, I.* (2015): Integrated Reporting in der (inter-)nationalen Forschung, in: Handbuch Integrated Reporting. Herausforderung für Steuerung, Überwachung und Berichterstattung, hrsg. v. Freidank, C.-C./Müller, S./Velte, P., Berlin 2015, S. 517-538.
- Pepels, W.* (2018): Controlling-Management, Berlin 2018.
- Petersen, T.* (1989): Optimale Anreizsysteme: Betriebswirtschaftliche Implikationen der Prinzipal-Agenten-Theorie, Wiesbaden 1989.
- Pfadenhauer, M.* (2009): Auf gleicher Augenhöhe. Das Experteninterview – ein Gespräch zwischen Experte und Quasi-Experte, in: Experteninterviews, hrsg. v. Bogner, A./Littig, B./Menz, W., 3. Auflage, Wiesbaden 2009, S. 99-116.
- Picot, A.* (1991): Ökonomische Theorien der Organisation. Ein Überblick über neuere Ansätze und deren betriebswirtschaftliches Anwendungspotential, in: Betriebswirtschaftslehre und ökonomische Theorie, hrsg. v. Ordeltz, D./Rudolph, B./Büselmann, E., Stuttgart 1991, S. 143-170.
- Picot, A./Dietl, H.* (1990): Transaktionskostentheorie, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 19. Jg., S. 178-184.
- Picot, A./Dietl, H./Franck, E.* (2008): Organisation. Eine ökonomische Perspektive, 5. Auflage, Stuttgart 2008.

- Pottebaum, D.* (2021): Betriebswirtschaftliche und steuerliche Beratung von Start-ups durch Steuerberater. Eine empirische Untersuchung als Beitrag zur Steuerberatungswissenschaft und Entrepreneurship-Forschung, Göttingen 2021.
- Poveda, A. C./Martinez, C. I. P.* (2013): Qualitative comparative analysis (QCA): an application for the industry, in: *Quality and Quantity*, Vol. 47, pp. 1315-1321.
- Pratt, J. W./Zeckenhauser, R. J.* (1985): The Agency Relationship, in: *Principals and Agents*, hrsg. v. Pratt, J. W., Boston 1985, pp. 1-35.
- Pumpler, R.* (2012): Tax Risk Management aus der Perspektive eines österreichischen Immobilienkonzerns, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 64-74.
- Ragin, C. C.* (2006): Set Relations in Social Research: Evaluating Their Consistency and Coverage, in: *Political Analysis*, Vol. 14, pp. 291-310.
- Rapp, M. J.* (2014): Steuer-Reporting optimieren, in: *Controlling & Management Review*, 58. Jg., Heft 6, S. 44-50.
- Reichmann, T./Kißler, M./Baumöl, U.* (2017): *Controlling mit Kennzahlen. Die systemgestützte Controlling-Konzeption*, 9. Auflage, München 2017.
- Reichmann, T./Lachnit, L.* (1976): Planung, Steuerung und Kontrolle mit Hilfe von Kennzahlen, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 28. Jg., S. 705-723.
- Reimer, C.* (1994): Controlling, in: *Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung*, hrsg. v. Wacker, W. H., 3. Auflage, München 1994, S. 142-143.
- Reuband, K.-H.* (2022): Kapitel 69: Schriftlich-postalische Befragung, in: *Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung*, hrsg. v. Baur, N./Blasius, J., 3. Auflage, Wiesbaden 2022, S. 1033-1050.
- Richter, R./Furubotn, E. G.* (2010): *Neue Institutionenökonomik*, 4. Auflage, Tübingen 2010.
- Rihoux, B./Grimm, H. M.* (2006): *Innovative Comparative Methods for Policy Analysis. Beyond the Quantitative-Qualitative Divide*, New York 2006.
- Risse, R.* (2010): *Steuercontrolling und Reporting. Tax Compliance, Prozessmanagement, Steuerplanung und Konzernsteuerquote*, Wiesbaden 2010.
- Risse, R.* (2015): *Steuercontrolling und Reporting. Tax Compliance, Prozessmanagement, Steuerplanung und Konzernsteuerquote*, 2. Auflage, Wiesbaden 2015.
- Rödl & Partner* (2014): *Tax Accounting. Herausforderungen, Gestaltungsmöglichkeiten und Potenziale bei Familienunternehmen*, Stuttgart 2014.
- Romeike, F.* (2018): *Risikomanagement*, Wiesbaden 2018.
- Rose, G.* (1973): *Die Steuerbelastung der Unternehmung. Grundzüge der Teilsteuerverrechnung*, Wiesbaden 1973.
- Rössler, P.* (2017): *Inhaltsanalyse*, 3. Auflage, München 2017.

- Rubinson, C./Gerrits, L./Rutten, R./Greckhamer, T.* (2019): Avoiding Common Errors in QCA: A Short Guide for New Practitioners, abrufbar unter: http://compass.org/wp-content/uploads/2019/07/Common_Errors_in_QCA.pdf, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Ruhnke, K./Schwind, J.* (2006): Aufdeckung von fraud im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, in: Unternehmensteuern und Bilanzen, 8. Jg., S. 731-738.
- Saitz, B./Tempel, T./Brühl, K.* (2014): Compliance in mittelständischen Unternehmen – Theoretische Anforderungen und pragmatische Ansätze zur Umsetzung, in: Handbuch Compliance-Management, hrsg. v. Wieland, J./Steinmeyer, R./Grüniger, S., 2. Auflage, Berlin 2014.
- Schiffers, J.* (1997): Teilsysteme einer zukunftsgerichteten Steuerberatung. Steuerplanung, steuerliches Informationssystem und Steuercontrolling, in: Steuer und Wirtschaft, 74. Jg., S. 42-50.
- Schiffers, J.* (2005): Steuerliches Informationssystem und Steuercontrolling als notwendige Voraussetzung für die Erfüllung der Aufgaben einer Steuerberatungskanzlei, in: Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht. Festschrift für Klaus Korn, hrsg. v. Carlé, D./Stahl, R./Strahl, M., Bonn u.a. 2005, S. 19-38.
- Schlager, J.* (1988): Von der Steuerplanung zum Steuercontrolling, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 39. Jg., Heft 4, S. 7.
- Schlager, J.* (1991): Steuercontrolling von Personengemeinschaften, in: Rechnungswesen und Besteuerung der Personengesellschaften. Festschrift für Karl Vodrazka zum 60. Geburtstag, hrsg. v. Kofler, H./Jacobs, O. H., Wien 1991, S. 123-145.
- Schlager, J.* (1998): Steuererklärungs politik und -controlling aus der Sicht der Steuerberatung, in: Steuern in Österreich. Gestern – heute – morgen, Festschrift des Fachsenats für Steuerrecht zum 50-Jahr-Jubiläum der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, hrsg. v. Heidinger, G./Bruckner, K. E., Wien 1998, S. 371-396.
- Schlager, J.* (2005a): Aspekte des Steuercontrolling, in: Handbuch Controlling und Consulting. Festschrift für Harald Stiegler zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Feldbauer-Durstmüller, B./Schwarz, R./Wimmer, B., Wien 2005, S. 613-659.
- Schlager, J.* (2005b): Steuercontrolling im Steuerberatungsbetrieb, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 56. Jg., Heft 3, S. 32-33.
- Schlager, J./Schlager, S.* (2013): Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung, in: Handbuch Vertragsgestaltung. Zivilrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, hrsg. v. Kerschner, F., Wien 2013, S. 125-164.
- Schlager, J./Schlager, S.* (2020): Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung, in: Handbuch Vertragsgestaltung. Zivilrecht, Arbeitsrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, hrsg. v. Kerschner, F., 2. Auflage, Wien 2020, S. 112-151.
- Schlager, S.* (2012): Steuercontrolling in der Privatstiftung, in: Steuergestaltung und Betriebswirtschaft. Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge. Festschrift für Josef Schlager zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Nadvornik, W./Kofler, H./Renner, B./Schwarz, R., Wien 2012, S. 341-368.

- Schneeloch, D.* (1993): Steuerbelastungsvergleich, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Teilband 3, hrsg. v. Wittmann, W./Kern, W./Köhler, R./Küpper, H.-U./von Wsocki, K., 5. Auflage, Stuttgart 1993, Sp. 4017-4028.
- Schneider, C. Q./Wagemann, C.* (2007): Qualitative Comparative Analysis und Fuzzy Sets. Ein Lehrbuch für Anwender und jene, die es werden wollen, Opladen 2007.
- Schneider, C. Q./Wagemann, C.* (2009): Standards guter Praxis in Qualitative Comparative Analysis (QCA) und Fuzzy-Sets, in: Methoden der vergleichenden Politik- und Sozialwissenschaft, hrsg. v. Pickel, S./Pickel, G./Lauth, H.-J./Jahn, D., Wiesbaden 2009, S. 387-412.
- Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E.* (2018): Methoden der empirischen Sozialforschung, 11. Auflage, München 2018.
- Schumann, S.* (2019): Repräsentative Umfrage. Praxisorientierte Einführung in empirische Methoden und statistische Analyseverfahren, 7. Auflage, Berlin 2019.
- Schweitzer, M./Friedl, B.* (1992): Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption, in: Controlling, hrsg. v. Spremann, K./Zur, E., Wiesbaden 1992, S. 141-167.
- Schwerdt, D.* (2016): Verrechnungspreismethoden und Ökonomische Analyse, in: Verrechnungspreise. Grundlagen und Praxis, hrsg. v. Dawid, R., 2. Auflage, Wiesbaden 2016, S. 163-242.
- Secricon GmbH* (2005): Konzeption eines Frühwarnsystems, abrufbar unter: <https://www.secricon.com/pdf/Fruehwarnsystem.pdf>, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Seibold, S.* (2002): Steuerliche Betriebswirtschaftslehre in nationaler und transnationaler Sicht, Bielefeld 2002.
- Spengel, C.* (2005): Einflussfaktoren und Möglichkeiten zur Optimierung der Konzernsteuerquote – Ein internationaler Vergleich, in: Unternehmenserfolg im internationalen Wettbewerb: Strategie – Steuerung – Struktur, Tagungsband des 58. Deutschen Betriebswirtschaftertags, hrsg. v. Picot, A./Brandt, W., Stuttgart 2005, S. 175-208.
- Spengel, C./Matenaer, S.* (2011): Tax Risk Management – Strategische, prozessuale und organisationale Einflussfaktoren, in: Die Unternehmensbesteuerung, 4. Jg., S. 798-811.
- Spengel, C./Ortmann-Babel, M./Matenaer, S.* (2012): Tax Risk Management der Finanzverwaltung: Hat Deutschland den Anschluss an die internationale Entwicklung verpasst?, in: Die Unternehmensbesteuerung, 5. Jg., S. 466-475.
- Spengel, C./Schmundt, W.* (2007): Konzernsteuerquote, in: Vahlens Großes Auditing-Lexikon, hrsg. v. Freidank, C.-C./Lachnit, L./Tesch, J., München 2007, S. 836-838.
- Staehele, W. H.* (1969): Kennzahlen und Kennzahlensysteme als Mittel der Organisation und Führung von Unternehmen, Wiesbaden 1969.
- Stefaner, M./Pumpler, R.* (2018): Tax Controlling: Tax-Management- und Tax-Compliance-System als Bestandteil der Unternehmenssteuerung, in: Controlling. 21-mal Bindestrich-Controlling für die Praxis, hrsg. v. Eschenbach, R./Baumüller, J./Siller, H., Wien 2018, S. 493-522.

- Stefaner, M./Pumpler, R.* (2021): Tax Controlling: Tax-Management- und Tax Compliance-Systeme als Bestandteil der Unternehmenssteuerung, in: Funktions-Controlling. Praxishandbuch für Unternehmen, Non-profit-Organisationen und die öffentliche Verwaltung, hrsg. v. Eschenbach, R./Baumüller, J./Siller, H., 2. Auflage, Wiesbaden 2021, S. 573-605.
- Stetter, T.* (2005): Computergestützte internationale Steuerbelastungsvergleiche. Bausteinbasiertes Metamodell zur Modellierung von Steuersystemen, Köln 2005.
- Stöger, R.* (2016): Die wirksamsten Management-Werkzeuge, Stuttgart 2016.
- Streck, M.* (2010): Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, in: Steuerberater-Jahrbuch 2009/10, hrsg. v. Piltz, D. J./Günkel, M./Niemann, U., Köln 2010, S. 415-436.
- Thomann, D.* (2017): Risikofaktoren und Indikatoren für dolose Handlungen, in: Tax Fraud & Tax Accounting, hrsg. v. Hlavica, C./Hülsberg, F. M./Klapproth, U., 2. Auflage, Wiesbaden 2017, S. 272-294.
- Töpfer, A.* (2007): Betriebswirtschaftslehre. Anwendungs- und prozessorientierte Grundlagen, 2. Auflage, Heidelberg 2007.
- Trapp, R.* (2012): Konvergenz des Rechnungswesens. Eine Inhaltsanalyse der Diskussion um eine Annäherung des internen und externen Rechnungswesens in deutschsprachigen Fachzeitschriften, Wiesbaden 2012.
- Tylchyk, O./Riabchenko, Y./Popivniak, O.* (2018): Management (administrative) activity of the controlling authorities in the area of taxation: essence and types, in: Baltic Journal of Economic Studies, Vol. 4, pp. 343-351.
- Universität Bielefeld* (2020): B3 - Empirische Untersuchung von Stand und Bedarf im Bereich des operativen Steuercontrollings von KMU sowie Entwicklung eines Optimierungsansatzes zu dessen Unterstützung (kurz ESBOSKOP), abrufbar unter: <https://www.uni-bielefeld.de/fakultaeten/wirtschaftswissenschaften/lehrebereiche/urrl/stiftung-westerfelhaus/projekte/b3-esboskop/>, letzter Zugriff: 13.12.2024.
- Urnik, S./Fellinger, M.* (2012a): Zur Notwendigkeit eines Steuer-Controllings trotz der Berücksichtigung von Steuerlatenzen in der internationalen Rechnungslegung, in: Internationale Rechnungslegung und internationales Controlling, hrsg. v. Denk, C./Feldbauer-Durstmüller, B., Wien 2012, S. 501-517.
- Urnik, S./Fellinger, M.* (2012b): Die Rolle des Steuer-Controllings in ausgewählten Funktionsbereichen der operativen Planung, in: Unternehmensführung: State of the art und Entwicklungsperspektiven, hrsg. v. Kaltenbrunner, K. A./Urnik, S., München 2012, S. 137-158.
- Vanini, U.* (2017): Instrumente für eine systematische Identifikation von Risiken, in: Risikomanagement und Controlling. Chancen und Risiken erfassen, bewerten und in die Entscheidungsfindung integrieren, hrsg. v. Gleißner, W./Klein, A., 2. Auflage, München 2017, S. 67-83.
- Vera, A.* (2001): Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen: eine empirische Analyse, Lohmar u.a. 2001.

- Vitale, A./Loose, T.* (2014): Tax Management – konzeptionelle Überlegungen, in: Betriebs-Berater, 69. Jg., S. 2903-2910.
- Von Wuntsch, M./Bach, S.* (2012): Wertorientierte Steuerplanung und Unternehmensführung in der globalen Wirtschaft, München 2012.
- Wagenknecht, M.* (2013): Möglichkeiten zur Steuergestaltung bei gemischter Kfz-Nutzung durch (Einzel-)Unternehmer, in: Finanz-Rundschau, 95. Jg., S. 754-763.
- Wagner-Schelewsky, P./Hering, L.* (2022): Kapitel 70: Online-Befragung, in: Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung, hrsg. v. Baur, N./Blasius, J., 3. Auflage, Wiesbaden 2022, S. 1051-1065.
- Wall, F.* (2006): Informationsmanagement: Eine ökonomische Integration von Controlling und Wirtschaftsinformatik, München 2006.
- Watrin, C.* (2017): Steuercontrolling in der Praxis: Ergebnisse der empirischen Forschung, in: Controlling. Konzeptionen – Instrumente – Anwendungen, hrsg. v. Hoffjan, A./Knauer, T./Wömpener, A., Stuttgart 2017, S. 387-401.
- Weber, J.* (2018): Kennzahlen – eine multiperspektivische Betrachtung, in: Erfolgreiches Controlling. Theorie, Praxis und Perspektiven. Prof. Dr. Thomas Reichmann zum 80. Geburtstag, hrsg. v. Wieschahn, A./Kißler, M., Baden-Baden 2018, S. 171-186.
- Weber, J./Schäffer, U.* (2020): Einführung in das Controlling, 16. Auflage, Stuttgart 2020.
- Weber, J./Schäffer, U.* (2022): Einführung in das Controlling, 17. Auflage, Stuttgart 2022.
- Welfens, P. J. J.* (2009): Finanzmarktintegration und Wirtschaftswachstum im EU-Binnenmarkt, Stuttgart 2009.
- Werthebach, F.* (2021): Digitalisierung und Unternehmensbesteuerung – Systematisierung des derzeitigen Forschungsstandes und zukünftige Perspektiven. Schwerpunktthema: Digitalisierung und Besteuerung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 73. Jg., S. 577-607.
- Wiegandt, P.* (2011): Die Transaktionskostentheorie, in: Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, hrsg. v. Schwaiger, M./Meyer, A., München 2011, S. 115-130.
- Williamson, O.* (1985): The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting, New York 1985.
- Wolf, K.* (2020): Zum Status quo und den Weiterentwicklungsmöglichkeiten des Risikomanagements, in: Deutsches Steuerrecht, 56. Jg., S. 1333-1340 (Teil I), S. 1391-1397 (Teil II).
- Wolfersdorff, J./Hey, J.* (2016): Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten? Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch BMF vom 23.05.2016, in: Die Wirtschaftsprüfung, 69. Jg., S. 934-940.
- Ziener, M.* (1985): Controlling in multinationalen Unternehmen, Landsberg am Lech 1985.
- Zimmermann, M.* (1997): Steuercontrolling. Beziehung zwischen Steuern und Controlling, Wiesbaden 1997.

- Zöchling u.a.* (2012): SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, Wien 2012.
- Zöchling, H.* (2012): Die Steuern steuern – Tax Controlling in der Praxis, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 10-15.
- Zöchling, H./Matzka, B.* (2012): Tax Planning: Ziele und Ablauf, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 27-36.
- Zraunig, G. und ihr Team* (2012): Tax Reporting: Tipps von Praktikern, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg., SWK-spezial: Tax Controlling in der Praxis. Wie man in Unternehmen die Steuern steuert, hrsg. v. Zöchling, H., Wien 2012, S. 110-122.
- Zwirner, C./Zimny, G.* (2018a): Beurteilung einer Planungsrechnung für Zwecke der Unternehmensbewertung. Anforderungen des IDW Praxishinweises 2/2017, in: Unternehmensteuern und Bilanzen, 20. Jg., S. 362-368.
- Zwirner, C./Zimny, G.* (2018b): Anforderungen an eine Planungsrechnung. IDW Praxishinweis 2/2017, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 42. Jg., S. 386-391.

Rechtsquellenverzeichnis

Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2014 (AEAO) vom 31.01.2014 (BStBl. I, S. 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 06.08.2024 - IV D 1 - S 0062/24/10002:001 (BStBl. I, S. 1107).

BMF-Schreiben vom 28.11.2019 - IV A 4 - S 0316/19/10003:001, BStBl. 2019 I, S. 1269.

HGB: **Handelsgesetzbuch** in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.1897 (RGBl. I S. 219), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 23.10.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 323).

IAS 12: **International Accounting Standard 12 Ertragsteuern** in der Fassung vom 08.11.2023 (ABl. EU Nr. L 237 S. 1, ber. L 239 S. 39), zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2023/2468 vom 08.11.2023 (ABl. EU Nr. L, 2023/2468).