

Masterlehrgang der FH CAMPUS 02

MBA Financial Accounting

Umsetzung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme von Steuerberater*innen in Österreich unter besonderer Berücksichtigung von Reputations- und finanziellen Schäden

Angestrebter akademischer Grad: Master of Business Administration (MBA)

Verfasst von: Franziska Nadler
Matrikelnummer: 52214025
Ihr Abschlussjahr: 2024
Betreut von: Philipp Lenger
Lehrgangsort: Graz
Lehrgangstart: SS 2023

Ich versichere hiermit,

- diese Arbeit selbständig verfasst, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient zu haben,
- diese Arbeit bisher weder im In- noch Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt zu haben,
- die Übereinstimmung dieser Arbeit mit jener Version, die der Betreuung vorgelegt und zur Plagiatsprüfung hochgeladen wurde,
- mit der Veröffentlichung dieser Arbeit durch die Bibliothek der FH CAMPUS 02 einverstanden zu sein, die auch im Fall einer Sperre nach Ablauf der genehmigten Frist erfolgt.

Ort, Datum

Unterschrift

Ich stimme der Veröffentlichung samt Upload der elektronischen Version meiner Masterarbeit durch die Bibliothek der FH CAMPUS 02 in deren Online-Katalog zu. Im Fall einer Sperre der Masterarbeit erfolgt die Veröffentlichung samt Upload erst nach Ablauf der genehmigten Sperrfrist. Diese Zustimmungserklärung kann ich jederzeit schriftlich widerrufen.

Ort, Datum

Unterschrift

INHALT

Inhalt	I
Abstract	V
Abkürzungsverzeichnis	VI
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	VII
Tabellenverzeichnis.....	VII
1. Einleitung	1
2. Begriffsabgrenzungen und -definitionen	6
2.1. Internes versus externes Hinweisgebersystem	6
2.2. Grundprinzipien des Risikomanagements	7
2.3. Integre Unternehmenskultur.....	9
2.4. Digitaler Meldekanal.....	11
3. Präventive Wirkungen des Hinweisgebersystems	12
3.1. Wirtschaftskriminalität als Gefahrenpotential	12
3.2. Risikomanagement und Hinweisgebersystem.....	14
3.3. Abwendung finanzieller Schäden.....	16
3.4. Abwendung von Reputationsschäden	18
3.4.1. Verhinderung und Reduzierung externer Meldungen	19
4. Rechtliche Grundlagen des Hinweisgebersystems	21
4.1. Rechtsgrundlagen im Sinne der Berufsbefugnis für Steuerberater*innen.....	21
4.2. Rechtsgrundlagen im Sinne des Hinweisgeberschutzes	23
4.2.1. Sachlicher Geltungsbereich des HSchG	25
4.3. Spannungsverhältnis zwischen Melde- und Verschwiegenheitspflicht.....	26
4.4. Sonstige Rechtsgrundlagen betreffend Hinweisgebersysteme	27

5.	Erfolgsfaktoren eines internen Hinweisgebersystems.....	31
5.1.	Anonymität und Vertraulichkeit	31
5.2.	Integre Unternehmenskultur.....	32
5.2.1.	Kommunikation und Schulungen.....	34
5.3.	Meldemöglichkeiten, -Kanäle	35
6.	Konnotation von Whistleblowing.....	37
6.1.	Wahrnehmung als Denunziantentum.....	37
6.2.	Negative Aspekte des Whistleblowings	38
6.3.	Kultur der Verantwortung.....	39
6.4.	Code of Conduct.....	41
7.	Ideale Umsetzung des Hinweisgebersystems bei Steuerberater*innen.....	42
7.1.	Kosten-Nutzen-Kalkül.....	44
7.2.	Einbindung des HSchG in ein bestehendes System	45
8.	Beantwortung der theoretischen Subforschungsfragen.....	47
9.	Qualitatives Forschungsdesign.....	53
9.1.	Erhebungsmethode.....	53
9.1.1.	Sampling	54
9.2.	Analysemethode für die Auswertung	57
10.	Ergebnisdarstellung der empirischen Forschung.....	59
10.1.	Praktische Umsetzung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme.....	59
10.1.1.	Prozessgestaltung	63
10.1.2.	Umsetzung in kleinen und mittelständischen Kanzleien.....	65
10.2.	Motivatoren und Anreize.....	67
10.2.1.	Gefahrenquellen und Wirtschaftskriminalität.....	70
10.2.2.	Negative Aspekte des Hinweisgebersystems aus Sicht der Steuerberatung.....	74
10.3.	Optimierung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme.....	76
10.3.1.	Erfolgsfaktoren unternehmensinterner Hinweisgebersysteme	76

10.3.2. Vereinbarkeit rechtlicher Rahmenbedingungen in der Praxis	80
11. Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen	83
12. Conclusio und Ausblick.....	89
Literaturverzeichnis	95
Anhang	106
A - 1 Interviewleitfaden.....	106
A - 2 Kategorienschema	112

ABSTRACT

Das Aufdecken von Missständen ist eines der wichtigsten Instrumente zur Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität. Daher ist es sinnvoll und notwendig interne Hinweisgebersysteme in Unternehmen zu implementieren. Während dem Whistleblowing in Österreich immer noch eine negative Konnotation anhaftet, ist es in vielen Ländern bereits etabliert. Hinweisgebersysteme in Unternehmen befinden sich daher noch in einem Wertewandel, um deren Bedeutung für die Gesamtwirtschaft klarzustellen. Innerhalb der europäischen Union wird dessen Nützlichkeit hervorgehoben und der Schutz von Hinweisgeber*innen wurde im Rahmen der europäischen Whistleblower-Richtlinie auf rechtlicher Basis festgelegt. Durch die Umsetzung im österreichischen Recht in Form des HSchG werden alle Unternehmen ab 50 Mitarbeiter*innen zur Umsetzung des unternehmensinternen Hinweisgebersystems verpflichtet. Für Steuerberater*innen gibt es eine entsprechende Regelung bereits seit der Umsetzung der europäischen Geldwäsche-Richtlinie, worin unter anderem der Schutz von Hinweisgeber*innen festgelegt ist. In dieser Arbeit wird dargelegt, dass Hinweisgebersysteme nicht nur gesamtwirtschaftlich, sondern vorrangig für das eigene Unternehmen von Bedeutung sind. Es wurde untersucht in welchen Bereichen präventive Schutzwirkungen auf Reputation und finanzielle Schäden bewirkt werden können. Ergebnisse der qualitativen Forschungsarbeit im Rahmen von Experteninterviews haben gezeigt, dass im Bereich der Steuerberatung vorrangig der Schutz der Reputation, die für dessen Existenz ausschlaggebend ist, gegeben ist. Die Prävention steht dabei im Vordergrund und wirkt sich auf finanzielle Schäden, wie Haftungsschäden und die Mitarbeiterfluktuation aus.

Aufgrund der negativen Behaftung des Themas in der Branche erfolgt häufig eine mangelhafte Umsetzung innerhalb von Steuerberatungskanzleien. Die Forschungsarbeit hat gezeigt, dass das Bewusstsein in der Branche für umfassende Präventionswirkungen des Hinweisgebersystems, welches durch Studien bereits belegt ist, geschärft werden muss. In dieser Arbeit werden die Schritte einer praktischen Umsetzung hervorgehoben und dargelegt, welche Faktoren sich auf die Effektivität des Hinweisgebersystems besonders auswirken. Eine tiefergreifende Forschung im Bereich der Haftungsrisiken, auch in Bezug auf die Gesamtwirtschaft, stellt ein weiteres Forschungsgebiet dar.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ArbVG	Arbeitsverfassungsgesetz
BKA-G	Bundeskriminalamt-Gesetz
bspw.	beispielsweise
BWG	Bankwesengesetz
DSG	Datenschutzgesetz
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
FM-GwG	Finanzmarkt-Geldwäschegesetz
GWPR	Geldwäschepräventions-Richtlinie
HSchG	HinweisgeberInnenschutzgesetz
KSW	Kammer der Steuerberater:Innen und Wirtschaftsprüfer:Innen
PwC	PricewaterhouseCoopers
RL	Richtlinie
StBG	Strafgesetzbuch
VbVG	Verbandsverantwortlichkeitsgesetz
WBRL	Whistleblower-Richtlinie
WT-ARL	Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

ABBILDUNGS- UND TABELLENVERZEICHNIS

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Prävention durch ein systematisches Wertemanagement.....	16
Abb. 2: Durch Meldestelle aufgedeckter Anteil des finanziellen Gesamtschadens 2020 im Ländervergleich.....	17

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Entwicklung in den einzelnen Bereichen der Wirtschaftskriminalität	13
Tabelle 2: Gegenüberstellung WTBG 2017 und HSchG.....	50
Tabelle 3: Sampling	56

1. EINLEITUNG

Unternehmen sind täglich in vielfältiger Weise mit Wirtschaftskriminalität konfrontiert. Daher ist es von besonderer Bedeutung Maßnahmen dagegen zu treffen, um der Gefahr entgegenzutreten und Schäden zu verhindern. Dabei müssen Unternehmen möglichst schnell reaktionsfähig sein. (vgl. PWC 2020, S. 2) Ein effektives Werkzeug hierfür ist ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem.

Im Rahmen der Umsetzung der europäischen Geldwäscherichtlinien wurde ein staatliches, internetbasiertes, externes Hinweisgebersystem eingerichtet. Dadurch wird es Personen ermöglicht unternehmensextern anonymisiert Hinweise zu Wirtschafts- und Korruptionsdelikten direkt an eine Stelle der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft zu melden. (vgl. Denk 2016, S. 4; § 8 KSW-GWPRL) Für bestimmte Berufsgruppen, die besonders geldwäschegeeignete Geschäfte abwickeln, wurde in diesem Zusammenhang die Einrichtung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems gesetzlich vorgeschrieben. Eine gesetzliche Meldepflicht und damit einhergehend die Verpflichtung zur Einrichtung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems besteht für besonders risikobehaftete Berufsgruppen wie Banken, Finanzdienstleister, Rechtsanwälte*innen, Immobilienmakler*innen, Wirtschaftstreuhänder*innen und seit 2020 auch für Dienstleister für virtuelle Währungen. (vgl. Bundeskriminalamt 2022, S. 10). Diese Arbeit beschäftigt sich vorrangig mit dem Berufsfeld der Wirtschaftstreuhänder*innen, wofür festgelegt wurde, dass Berufsberechtigte mit 10 Angestellten oder mehr dazu verpflichtet sind ein geeignetes unternehmensinternes Hinweisgebersystem einzurichten (vgl. § 9 Abs. 1 ff KSW-GWPRL).

Im Jahr 2021 verzeichnete die österreichische Geldwäschemeldestelle 4.994 eingelangte Verdachtsmeldungen von meldepflichtigen Berufsgruppen. Auf den Bereich der Steuerberater, Bilanzbuchhaltungsberufe und Wirtschaftstreuhänder entfallen davon 12 österreichweit. Der Großteil der Verdachtsmeldungen entfällt auf den Bankensektor, 4.668 in absoluten Zahlen. (vgl. Bundeskriminalamt 2021, S. 26 ff) Im Jahresbericht 2021 der KSW wurde offengelegt, dass seitens der Steuerberater*innen und Wirtschaftsprüfer*innen keine externe Meldung erstattet wurde (vgl. KSW 2021, S. 7).

Steuerberater*innen kommt im Rahmen der Geldwäscherichtlinien eine Aufsichtspflicht zu, welche deren Schutz gewährleisten soll. Im Rahmen von Prüfungen wird seitens der KSW die Einhaltung der Regelungen kontrolliert. (vgl. KSW 2022, S. 1)

Unternehmer*innen und Mitarbeiter*innen müssen zur aktiven Gestaltung eines Compliance-Systems motiviert werden, da dieses häufig als Hindernis im Geschäftsalltag empfunden wird. Die Zielgruppe der Compliance-Maßnahmen, vorrangig die Mitarbeiter*innen, werden dadurch Bestandteil in der Vorbeugung von Wirtschaftskriminalität. (vgl. Becker 2014, S.4 ff.) In vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen stellt sich aufgrund einer Kosten-Nutzen-Überlegung die Frage nach der Auslagerung von Compliance-Funktionen. Es können jedoch nicht alle Tätigkeiten gänzlich an Dritte ausgelagert werden und es sind vorab umfassende Analysen durchzuführen. (vgl. Kretschmer 2019, S. 99)

Während das Hinweisgebersystem für Steuerberater*innen im Rahmen der Geldwäscherichtlinien bereits seit einigen Jahren im Einsatz ist, wurde das Thema durch das am 01.02.2023 beschlossene HSchG neu aufgegriffen. Dieses stellt die Umsetzung der europäischen Whistleblower-Richtlinie im österreichischen Recht dar, wofür der Staat keine Strafdrohungen für das Unterlassen der Einrichtung eines internen Hinweisgebersystems vorsieht. Vielmehr wird daraufgesetzt, dass weiche Motivatoren zur rechtskonformen Umsetzung bewegen sollen. Unter diesem Aspekt ist es von besonderer Bedeutung die Potenziale und präventive Wirkungen eines solchen Systems für Unternehmer*innen hervorzuheben. (Lindtner 2023, S. 150)

Im Gegensatz zum Aufwand des Betriebes eines Hinweisgebersystems stehen die möglichen Risiken unzureichender Compliance Systeme. Das Hinweisgebersystem dient unter anderem zur Früherkennung von Risiken. Dies wirkt sich präventiv auf die Geschäftsführerhaftung aus, da Rechtsverstöße vorab erkannt werden und entsprechende Maßnahmen gesetzt werden können. Es scheint im Interesse eines jeden Unternehmens zu sein, ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem zu führen und eine hinweisgeberfreundliche Kultur zu pflegen. Aufgrund der Zugänglichkeit einer externen Meldung durch Mitarbeiter*innen ergibt sich aus einem unternehmensinternen Hinweisgebersystem die Möglichkeit negative Bekanntheit der Organisation zu vermeiden. (vgl. Lindtner 2023, S. 150) Darüber hinaus wirkt die Pflege eines transparenten Compliance-Systems positiv nach außen (vgl. Hagenauer/Ritter 2018, S. 386).

Neben der Schutzfunktion eines Hinweisgebersystems, soll die Funktion der Qualitätssicherung genannt sein. Diese wird durch klare Abläufe und nachvollziehbare Dokumentation gewährleistet. Zusätzlich bietet das Hinweisgebersystem eine Monitoring- und Überwachungsfunktion, so dass eine zeitnahe Kontrolle erfolgen und die Umsetzung der internen Vorgaben überprüft werden kann. (vgl. Hagenauer/Ritter 2018, S. 386).

Der Forschungsbedarf dieser Masterarbeit besteht einerseits in der Ursachenforschung für das geringe Meldeaufkommen in Zusammenhang mit der vorherrschenden Unternehmenskultur, andererseits werden die Potenziale eines internen Hinweisgebersystems in Zusammenhang mit Reputations- und finanziellen Schäden erhoben. Dabei wird der Fokus auf die Umsetzung der gesetzlichen Rahmenbedingungen im Bereich der Wirtschaftstreuhänder*innen gelegt. Dies wird in einem qualitativen Forschungsansatz mittels Durchführung von zumindest zehn Experteninterviews im Rahmen dieser Masterarbeit umgesetzt.

Der wissenschaftliche Nutzen ergibt sich durch die Ergründung der Motivatoren zur Ausgestaltung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems. In der Arbeit wird aufgezeigt, wie effektiv die gesetzlichen Vorgaben bei Wirtschaftstreuhänder*innen umgesetzt werden. Im Zuge dessen werden die Wirkungen auf das Unternehmen und deren Unternehmenskultur erhoben. Aufgrund der aktuellen Umsetzung der europäischen Whistleblower-Richtlinie wird auf das am 01.02.2023 in Kraft getretene HSchG Bezug genommen. Es soll dargelegt werden in welcher Form sich die neue gesetzliche Regelung auf bestehende Hinweisgebersysteme auswirkt.

Weiters wird untersucht, unter welchen Bedingungen ein, je nach Unternehmensgröße angemessenes, Compliance-System den größtmöglichen Nutzen bietet. Daraus ergibt sich der praktische Nutzen der Arbeit für Unternehmen, die im Bereich der Wirtschaftstreuhänder*innen tätig sind. Im Besonderen wird auf die Anreize zu Implementierung eines Hinweisgebersystems eingegangen und erforscht in welchen Bereichen sich Schutzwirkungen aus einer hinweisgeberfreundlichen Unternehmenskultur auf das Risikomanagement ergeben. Die Ausgestaltung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme wird näher in Bezug auf die jeweilige Unternehmensgröße untersucht.

Aufgrund des vorangehend dargelegten Forschungsbedarfs und wissenschaftlichen Nutzens wurden nachfolgende Forschungsfragen für Theorie und Empirie ausgearbeitet:

Hauptforschungsfrage:

Wie gestaltet sich die Umsetzung der gesetzlichen Rahmenbedingungen von unternehmensinternen Hinweisgebersystemen bei Wirtschaftstrehänder*innen in Österreich unter besonderer Berücksichtigung der präventiven Wirkung vor Reputations- und finanziellen Schäden?

Theoretische Subforschungsfragen:

SFF (1): Welche Anreize in Bezug auf Schutzwirkungen motivieren Unternehmer*innen im Bereich der Wirtschaftstrehänder lt. der vorliegenden Fachliteratur zur Implementierung bzw. zur Fortführung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems?

SFF (2): Inwiefern wirkt sich die Einbindung des HSchG in ein bestehendes unternehmensinternes Hinweisgebersystem bei Wirtschaftstrehänder*innen auf die Unternehmenskultur und auf die Schutzwirkung vor Reputations- und finanziellen Schäden aus?

Empirische Subforschungsfragen:

SFF (1): Welchen Einfluss hat die Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems im Bereich der Wirtschaftstrehänder*innen lt. Experten*innen auf die Schutzwirkung vor Reputations- und finanziellen Schäden?

SFF (2): Wie konkret gestaltet sich die Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems unter Rücksichtnahme der jeweiligen Unternehmensgröße und welchen Herausforderungen begegnen Unternehmer*innen dabei?

Als Zielgruppe werden leitende Steuerberater*innen, sowie Compliance-Mitarbeiter*innen und Vertrauenspersonen innerhalb von Steuerberatungskanzleien angesprochen, die sich mit dem Thema unternehmensinternes Hinweisgebersystem, entweder im Anwendungsbereich des WTBG 2017 oder des HSchG, auseinandersetzen möchten.

Zu Beginn dieser Arbeit finden sich die Begriffsdefinitionen, die erläutert werden, um die inhaltliche Verständlichkeit zu gewährleisten. Anschließend gibt es zwei große Teilbereiche. Einerseits einen Theoretischen Teil, in dem die gewonnenen Erkenntnisse aus der bestehenden Fachliteratur erläutert werden. Dieser umfasst die Kapitel 3.-7. und endet mit dem achten Kapitel, in welchem die oben angeführten theoretischen Subforschungsfragen beantwortet werden. Für die Litera-

turrecherche wurden Suchkomponenten festgelegt, die zu den, für die jeweiligen Kapitel maßgeblichen Informationen, führten. Daneben wurden Synonyme und Schlagworte identifiziert. Anschließend wurden Datenbanken gewählt, die vertrauenswürdige Informationen enthielten und in denen passende Literatur für das Thema gefunden werden konnte. Darunter ist vorrangig die Rechtsdatenbank Lexis360 zu nennen, da es sich hierbei um einen rechtlichen Gegenstand handelt. Weitere Informationen kamen hauptsächlich aus dem Bibliothekskatalog der Karl-Franzens-Universität, sowie der FH Campus 02. Zur Untermauerung der in der Fachliteratur erhobenen Thesen wurden Statistiken und Reports verwendet, welche durch nationale und internationale Verbände, Institutionen oder Unternehmen erstellt wurden. Die ausgewählte Fachliteratur wurde auf ihre Zitierwürdigkeit und Zitierfähigkeit hin überprüft, was jedenfalls die öffentliche Zugänglichkeit eines Werkes beinhaltet. Weiters wurde auf die Qualität der Werke geachtet, welche sich durch Zitationen und ein anschließendes Literaturverzeichnis stützt. Quellen, die diese Kriterien nicht umfassend erfüllten, wurden in geringem Ausmaß verwendet. Dieses Vorgehen dient der intersubjektiven Nachvollziehbarkeit dieser Arbeit. Die Literaturquellen beinhalten somit Fachbücher, Journals, Beiträge aus Sammelwerken sowie sonstige Quellen. Unter den sonstigen Quellen sind vor allem Gesetzestexte, behördliche Dokumente, Podiumsdiskussionen, Studien, sowie die transkribierten Experteninterviews zu finden. Aufgrund der Anonymisierung der Interviews sind diese nicht öffentlich zugänglich, sodass der Datenschutz der Expert*innen gewährleistet ist.

Nach diesem theoretischen Teil folgt der Empirische, in welchem zu Beginn die Methode der empirischen Forschungsarbeit detailliert geschildert und das daraus gewonnene Datenmaterial verarbeitet wird. Es wurde qualitative Forschung im Rahmen von leitfadengeführten Experteninterviews durchgeführt. Die erhobenen Daten wurden mittels qualitativer Inhaltsanalyse nach Kuckartz untersucht. Das daraus gewonnene Datenmaterial wurde anschließend unter der Ergebnisdarstellung der empirischen Forschung dargelegt und interpretiert. Eine detaillierte Beschreibung der Durchführung und Planung der Interviews, sowie der Vorgehensweise im Rahmen des Samplings und der Datenanalyse findet sich unter Kapitel 9. Den Abschluss dieses Abschnitts bildet die Beantwortung der oben angeführten empirischen Subforschungsfragen.

Die beiden Teilbereiche werden im Kapitel Conclusio und Ausblick zusammengeführt, deren Ergebnisse verknüpft und auf etwaigen weiterfolgenden Forschungsbedarf hingewiesen.

2. BEGRIFFSABGRENZUNGEN UND -DEFINITIONEN

Als Voraussetzung zur Verständlichkeit dieser Arbeit werden in diesem Kapitel die erforderlichen Begriffe im Zusammenhang mit dem Hinweisgebersystem definiert, diskutiert und deren Relevanz dargelegt. Ebenso dient es dazu, einen inhaltlichen und strukturellen Überblick zu erhalten.

2.1. Internes versus externes Hinweisgebersystem

Das Hinweisgebersystem entspringt dem Vorgang des „Whistleblowings“, wofür bisher keine einheitliche, allgemein anerkannte Definition vorhanden ist. Es beschreibt die Gesamtheit einer Struktur, durch die Informationen zu möglicherweise illegalen, unmoralischen oder illegitimen Sachverhalten innerhalb einer Organisation gewonnen werden sollen. Dabei sollten innerhalb dieser Struktur Hinweisgeber*innen, organisationsinterne Regelungen und ein bestimmter Verhaltenskodex detailliert geregelt sein. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 3 ff.) Hinweisgeber*innen sind Personen, die mittels einer Hinweisgebereinrichtung einen Gesetzes- oder Regelverstoß aufdecken. Dies können beispielsweise Mitarbeiter*innen, Kunden*innen oder Lieferant*innen sein. (vgl. Petsche/Larcher 2019, S. 13)

Es können interne und externe Hinweisgebersysteme unterschieden werden. Bei internen Hinweisgebersystemen wird Fehlverhalten ausschließlich unternehmensintern gemeldet, während externe Meldekanäle die Information nach außen tragen. (vgl. Traunwieser 2015, S. 3 f.) Ist der Empfänger eines Hinweises kein Mitglied der betroffenen Organisation und wurde dieser nicht von der Organisation damit beauftragt, so spricht man von einer externen Verdachtsmeldung. Unternehmensexterne Hinweisstellen werden üblicherweise von Behörden, bspw. einer Aufsichtsbehörde, betrieben. Es können aber auch Journalisten, Medienvertreter oder Verbände, wie Gewerkschaften damit gemeint sein. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 29) 2013 wurde seitens des Bundesministeriums für Justiz ein internetbasiertes Hinweisgebersystem eingerichtet. Es stellt ein wichtiges Instrument zur Bekämpfung von Wirtschaftsstraftaten und Korruption dar, welches es Personen ermöglicht unternehmensextern anonymisiert Hinweise zu Wirtschafts- und Korruptionsdelikten direkt an eine Stelle der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft zu melden. (vgl. Denk 2016, S. 4) Das WTBG 2017 als geltendes Recht für

Wirtschaftstreuhandberufe enthält entsprechende Regelungen zur Umsetzung der europäischen Geldwäsche-Richtlinie (vgl. WTBG 2017 § 87 Abs. 2 Z. 11). Das unternehmensinterne Hinweisgebersystem stellt einen wichtigen Teil des Risikomanagements dar. Im Rahmen der Risikoidentifikation sind Unternehmen auf die Informationen von Hinweisgeber*innen angewiesen. (vgl. Kretschmer 2019, S. 102) Durch die Eröffnung eines Informationskanals ist es Arbeitgeber*innen zunehmend möglich auf Missstände innerhalb eines Betriebes aufmerksam zu werden, um entsprechende Maßnahmen zu setzen (vgl. Sixt 2020, S. 106). Im HSchG, welches sich primär auf den Schutz der Hinweisgeber*innen bezieht, ist geregelt, dass vorrangig interne Meldekanäle genutzt werden sollen.

2.2. Grundprinzipien des Risikomanagements

Im Rahmen des Risikomanagements werden Risiken systematisch erfasst, bewertet und gesteuert. Es ist ein Prozess, um eingegangene Risiken zu überwachen und um bedrohlichen Entwicklungen entgegenzuwirken. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann, S. 18 f.) Die Schaffung eines geeigneten Kontroll- und Überwachungssystems ist ein wichtiger Faktor einer verantwortungsvollen Unternehmensführung. Es ermöglicht ein zielgerechtes Aufdecken von Missständen und bewirkt Transparenz. (vgl. Kreipl 2020, S. 87) Risikomanagement unterstützt Unternehmen bei der Erreichung langfristiger Ziele, in dem es mit Controlling und strategischer Planung eng verknüpft wird (vgl. Beinsen/Mandl 2023, S. 269).

Das Risikomanagement umfasst das ganzheitliche Management von Risiken. Es soll eine Balance zwischen dem jeweiligen Risikoniveau und der Risikotragfähigkeit eines Unternehmens geschaffen werden. Weiters soll es dazu dienen das eingegangene Risiko im Vergleich zu seiner erwarteten Rendite zu optimieren. Die Grundlage des Risikomanagements ist die Bewertung einer bestimmten Gefährdung und stellt eine zentrale Aufgabe dar. Dabei wird das jeweilige Gefährdungspotential unternehmensspezifisch analysiert und festgestellt, welche Bedeutung ein bestimmtes Risiko für das Unternehmen hat. (vgl. Mikus 2001, S. 10 f., S. 13 f.)

Der Begriff Compliance wird in Zusammenhang mit dem Risikomanagement genannt und stellt einen Teilbereich dar (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann, S. 19). Compliance-Maßnah-

men betreffen die Befolgung rechtlicher Rahmenbedingungen, sowie die Einhaltung eigens aufgelegter ethischer und moralischer Grundsätze. Compliance-Grundsätze können einerseits gezwungene Maßnahmen betreffen, andererseits auf der freiwilligen Einhaltung von Standards basieren. (vgl. Petsche/Larcher 2019, S. 3)

Durch Verordnung hat die Kammer der Wirtschaftstreuhand*innen festgelegt, dass Berufsberechtigte ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem einzurichten haben. Davon ausgenommen sind Berufsberechtigte mit weniger als zehn Beschäftigten. (vgl. KSW-GWPRL 2017 § 9) Das unternehmensinterne Hinweisgebersystem ist ein wichtiges Instrument der Risikoidentifizierung. Es dient als Risikokommunikations-, Frühwarn- und Betrugsaufdeckungssystem. Durch die Implementierung eines entsprechenden Hinweisgebersystems können präventive Wirkungen gegen Handlungsverstöße entfaltet und eine intensivere Informationskontrolle betrieben werden. (vgl. Freidank 2022, S. 266) Angehörige der Wirtschaftstreuhandberufe sind weiters, aufgrund der gesetzlichen Festlegung, zu einem risikobasierten Ansatz verpflichtet. Konkret bezieht sich dieser auf die Umsetzung der europäischen Geldwäscherichtlinie und beinhaltet vorrangig die Präventionspflichten in Zusammenhang mit Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. (vgl. WTBG 2017 § 88) Auch sind unter den innerorganisatorischen Maßnahmen die Strategien einer angemessenen Risikobewertung, eines Risikomanagements sowie die Einrichtung geeigneter Kontroll- und Informationssysteme in Kanzleien vorgeschrieben. (vgl. WTBG 2017 § 99)

Die Prävention ist ein Schlüsselement der Compliance (vgl. Heißner 2014, S. 115). Ein präventiver Ansatz soll Schäden abwenden, die insbesondere durch Unwissenheit entstehen. Dabei kann bereits das Vorhandensein eines Compliance-Managements nützlich sein, da der Eindruck vermittelt wird, dass Täter eher gefasst werden und Konsequenzen folgen. (vgl. Kreipl 2020, S. 134 f.) Fehlende Kontrollen, blindes Vertrauen und begrenzte betriebswirtschaftliche Kenntnisse können Faktoren eines, über längere Zeit, andauernden Fehlverhaltens sein (vgl. Beranek 2023, S. 20). Dabei ist zu beachten, dass bereits kleine Delikte zu massiven kriminellen Tätigkeiten führen können (vgl. Heißner 2014, S. 108). Im Rahmen der „Broken-Windows-Theorie“ wurde gezeigt, dass fehlende Ordnungsmaßnahmen zu einer Kettenreaktion führen, wodurch Unsicherheit gefördert wird und Kriminalität zunimmt (vgl. Hess 2004, S. 81 f.). In diesem Zusammenhang erscheinen präventive Maßnahmen als wirksames Mittel gegen Wirtschaftskriminalität und Korruption (vgl. Heißner 2014, S. 108).

Daher sind unter anderem Steuerberater*innen und Wirtschaftsprüfer*innen dazu verpflichtet Maßnahmen zur Verhinderung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung zu treffen. Diese beinhalten, je nach Risikoprofil des Klientel, einfache und verstärkte Sorgfaltspflichten. Präventive Maßnahmen sind daher entsprechend dem jeweiligen Risikoprofil zu setzen. (vgl. KSW-GWPRL 2017 § 1 ff.) Als präventive Maßnahme gilt die gesetzlich festgelegte Verdachtsmeldung. Eine Annahme zu einem Geldwäschetatbestand muss dabei bereits über eine bloße Vermutung hinausgehen. (vgl. WTBG 2017 § 87 und § 96) Ein Hinweisgebersystem unterstützt Berufsberechtigte bei der Einhaltung dieser gesetzlichen Vorschriften. Es bietet einen schnellen Kommunikationsweg, wodurch Berufsberechtigte möglichst frühzeitig agieren können. Dementsprechend kann eine Aktion unter anderem in der Verhinderung einer Straftat bestehen. (Brandt et al. 2011, S. 387)

2.3. Integre Unternehmenskultur

In der Fachliteratur lassen sich je nach Schwerpunkt viele unterschiedliche Auffassungen der Unternehmenskultur finden. Daher soll Unternehmenskultur als dynamisches Konstrukt gesehen werden, anstatt einer starren Größe. (vgl. Sackmann 2017, S. 36 f.) Grundsätzlich kann sie als Gesamtheit der in einer Organisation vorherrschenden Werte, Normen und Grundannahmen verstanden werden, die das Verhalten der Mitarbeiter*innen beeinflusst (vgl. Kleinfeld/Müller-Störr 2010, S. 403). Global betrachtet muss angemerkt werden, dass Wert- und Normvorstellungen stark voneinander abweichen können und es keine generelle Gültigkeit für Moralvorstellungen gibt (vgl. Becker 2014, S. 55 f.).

Als Verantwortliche*r einer Organisation ist es auf normativer Ebene erforderlich Richtlinien im Rahmen der Unternehmenskultur festzulegen (vgl. Kreipl 2020, S. 129). Ein effektives Mittel stellt dabei ein Verhaltenscodex dar, welcher in der vorherrschenden Literatur in diesem Zusammenhang als Code of Conduct bezeichnet wird (vgl. Bräuer 2017, S. 6). Ein Code of Conduct stellt ein Element eines Compliance-Systems dar und dient als Instrument zur Korruptionsbekämpfung (vgl. Wecker/Galla 2009, S. 52; Bräuer 2017, S. 6).

Im Zusammenhang mit einer integren Unternehmenskultur unterstützt der Code of Conduct bei der Kommunikation von Unternehmenswerten (vgl. Ernst & Young GmbH 2016, S. 23). Die Unternehmenskultur beinhaltet vertretene Werte, Umgangsformen, Umgangston und das Auftreten eines Unternehmens nach außen hin. Bedeutende Werte innerhalb der Wirtschaft sind Verantwortung, Ehrlichkeit und Vertrauen (vgl. Bohm 2011, S. 56). Welche Inhalte in einem Code of Conduct genau geregelt werden, ist von der Beschaffenheit eines Unternehmens abhängig. Zu beachten sind die jeweils geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen (vgl. Schima 2014, S. 197 f.). Eine integrale Unternehmenskultur schützt Unternehmen vor Kriminalität und unterstützt Prozessoptimierungen. Bei der Integration von Verhaltensregeln ist es von besonderer Bedeutung, dass diese von den Mitarbeiter*innen angenommen und gelebt werden. Das Unrechtsbewusstsein und die Verhaltensregeln müssen geschärft und kommuniziert werden. (vgl. Dilk/Littger 2007, S. 6, 9 ff.)

In der Unternehmenskultur nimmt die Integrität einen zentralen Platz ein, wenn es um die Einrichtung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems geht. (vgl. Tur 2017, S. 22). Ein Verhaltenskodex zählt als typisches Instrument bei Implementierung eines Hinweisgebersystems und unterstützt Mitarbeiter*innen bei situationsabhängigen Entscheidungen (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 61). Unter den Beschäftigten wird Verständnis für Regelkonformität geschaffen (vgl. Briegel 2009, S. 91). Im Rahmen einer integren Unternehmenskultur reduziert sich außerdem die Gefahr, dass durch unternehmensinterne Hinweisgebersysteme eine Kultur des Misstrauens entsteht, sowie einer missbräuchlichen Verwendung (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 82 f.). Soll in einem Unternehmen eine Compliance-Kultur entstehen, so ist es notwendig, dass jede*r Mitarbeiter*in dieses Konzept mitträgt und würdigt (vgl. Mengl/Pradler 2006, S. 34). Ein wesentlicher Indikator eines funktionierenden Compliance-Managements ist die gezielte Weiterbildung von Mitarbeiter*innen (vgl. Schertler C./Schertler W. 2019, S.63). Vor allem die Vermittlung gesetzlicher Vorschriften für den jeweils geltenden Arbeitsbereich hilft Mitarbeiter*innen für Gesetzesverstöße zu sensibilisieren, sodass diese eher aufgedeckt werden können. Ein derartiges Vorgehen ermöglicht eine Erweiterung des Überwachungsbereichs.

2.4. Digitaler Meldekanal

Ein Meldekanal im Rahmen eines Hinweisgebersystems stellt den Kommunikationsweg der Hinweisgeber*innen mit der jeweils zuständigen Stelle dar. Hierfür kommen unterschiedliche Möglichkeiten in Frage. Der Kanal kann beispielsweise als persönliches Gespräch, in Form einer Telefon-Hotline oder als Briefkasten ausgestaltet werden. (vgl. Kreipl 2020, S. 159) In welcher Art ein Meldekanal ausgestaltet wird hängt von Faktoren, wie den vorherrschenden gesetzlichen Rahmenbedingungen, der Unternehmensgröße oder der Unternehmensstruktur ab. (vgl. Leisering/Tur 2016, S. 42)

In Bezug auf die Geldwäschepräventionspflicht für Berufsberechtigte der Wirtschaftstreuhandberufe gibt es definierte Regelungen welchen Ansprüchen ein internes Hinweisgebersystem genügen muss. Diese bestehen unter anderem in der Ernennung einer Vertrauensperson, bei der eine persönliche Meldemöglichkeit geschaffen werden muss. Außerdem muss ein Meldekanal eine anonymisierte Meldung zulassen. (vgl. KSW-GWPRL 2017 § 9) Aufgrund dieser Anforderungen erscheint die Bereitstellung mehrerer Meldekanäle erforderlich. Darüber hinaus können weiterführende gesetzliche Vorschriften zum Hinweisgeberschutz zutreffen. Im HSchG sind sowohl schriftliche als auch mündliche Meldekanäle vorgesehen. Daneben sind, betreffend der Auswahl des Meldekanals, diverse Vorschriften zur Vertraulichkeit und zur Dokumentation von Hinweisen einzuhalten. (vgl. HSchG 2023 §13) Ein digitaler Meldekanal bietet dabei wesentliche Vorteile, wie die Gewährleistung der Rechtskonformität, die ständige Erreichbarkeit, die individuell ausgestaltbaren Anwendungen und die Integration einer flexiblen Prozessstruktur. Im Sinne der Rechtskonformität ist die Wahrung der Anonymität ein zentraler Faktor. (Mair et al. 2019, S. 724 f., Reichetseder 2023, S. 342 f.) In der Literatur werden webbasierte, internetbasierte oder elektronische Anwendungen synonym zum digitalen Hinweisgebersystem genannt. Bei der Auswahl eines elektronischen Meldesystems ist insbesondere auf dessen Sicherheit zu achten. (vgl. Tur 2017, S.23, Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 327, Ernst & Young GmbH 2016, S. 35) Es bietet jedoch aus technischer Sicht das größtmögliche Potential im Bereich der Sicherheit (Leisering/Tur 2016, S. 43). Wird ein digitaler Meldekanal, je nach Anforderungen angemessen ausgestaltet, so bietet diese Variante den größtmöglichen Nutzen. Vor allem die Kommunikationsmöglichkeiten mit den Hinweisgebern lässt sie zu einem Best Practice für Unternehmen werden. (vgl. Hauser/Bretti-Rainalter/Blumer 2021, S. 102 f.)

3. PRÄVENTIVE WIRKUNGEN DES HINWEISGEBERSYSTEMS

Um Unternehmen vor Reputations- und finanziellen Schäden zu schützen, ist es von besonderer Bedeutung präventive Maßnahmen als Wirkungsinstrument zu setzen. In diesem Kapitel wird dargelegt, welche Gefahren für Unternehmen bestehen und welche Rolle dabei das unternehmensinterne Hinweisgebersystem einnimmt.

Steuerberater*innen sind seit der Umsetzung der europäischen Geldwäscherichtlinie mit dem Thema Hinweisgebersysteme konfrontiert. Vor allem die damit in Zusammenhang stehenden rechtlichen Fragen sind gestiegen. (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 16) Aufgrund diverser rechtlichen Vorgaben sind Steuerberater*innen zur Betreuung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems verpflichtet, jedoch folgen bei Verstößen häufig geringe Strafen. Es wird argumentiert, dass anstatt von Bestrafungen weiche Motivatoren zur rechtskonformen Handhabung des Hinweisgebersystems beitragen sollen. (vgl. Lindtner 2023, S. 150) Der Wert eines gut integrierten Hinweisgebersystems wird Geschäftsleiter*innen immer stärker bewusst (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 17). Im Nachfolgenden wird dargelegt, welche Chancen ein Hinweisgebersystem, neben der Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen, darbietet.

3.1. Wirtschaftskriminalität als Gefahrenpotential

Die aktuelle Studie der PwC, die Global Economic Crime and Fraud Survey 2020, zeigt, dass Wirtschaftskriminalität weiterhin weltweit eine wachsende Gefahr für Unternehmen darstellt. Aufgrund dessen ist es besonders wichtig geeignete Gegenmaßnahmen zur Verhinderung von Wirtschaftskriminalität zu treffen. (vgl. PricewaterhouseCoopers GmbH [PwC] 2020, S. 2) Es kann festgehalten werden, dass es sich bei Betrugsfällen um die Ausnutzung einer Gelegenheit handelt, zu deren Aufdeckung die Meldungen durch Hinweisgeber*innen entscheidend ist (vgl. Triantoro/Utami/Joseph 2020, S. 203). Der Lagebericht des deutschen Bundeskriminalamtes gibt an, dass alle Bereiche der Wirtschaftskriminalität stetig steigen. Der Umfang der Wirtschaftskriminalität bei Betrug erhöhte sich zuletzt enorm und stellt somit eine besondere Bedrohung für Unternehmen dar. Verdeutlicht wird dies durch die nachfolgende Tabelle, welche einen Auszug der

Wirtschaftsdelikte des deutschen Bundeskriminalamts zeigt. Aus dem Bericht geht weiters hervor, dass eine hohe Aufklärungsquote durch die überwiegenden Anzeigedelikte erklärbar ist. (vgl. Bundeskriminalamt 2022, S. 6)

Deliktsbereich	Fälle 2022 (2021)	Tendenz	Tatverdächtige 2022 (2021)	Tendenz	Schaden in Mio. EUR 2022 (2021)	Tendenz
Wirtschaftskriminalität gesamt	73.114 (51.260)	↑	26.770 (28.989)	↘	2.083 (2.441)	↓
Wirtschaftskriminalität bei Betrug	53.874 (33.454)	↑	11.797 (16.262)	↓	887 (1.121)	↓

Tabelle 1: Entwicklung in den einzelnen Bereichen der Wirtschaftskriminalität. Quelle: in Anlehnung an Bundeskriminalamt 2022, S. 6.

In Österreich erreichten Anzeigen im Bereich der Wirtschaftskriminalität 2022 einen Höchstwert und Anzeigen betreffend Betrug sind um 16,4% im Vergleich zum Vorjahr gestiegen. Sie belaufen sich auf 51.866 in absoluten Zahlen. (vgl. Bundeskriminalamt 2023, S. 44). Das erhöhte Aufkommen der Wirtschaftskriminalität wurde unter anderem in der Studie der PwC 2020 verdeutlicht. Darin gaben 47% der befragten Unternehmensvertreter*innen an, innerhalb der letzten 24 Monate mit einem Fall von Wirtschaftskriminalität konfrontiert gewesen zu sein. (vgl. PwC 2020, S. 3)

Schäden im Bereich der Wirtschaftskriminalität treffen einerseits das jeweilige Unternehmen und andererseits die Volkswirtschaft als Ganzes. Im Bereich der Unternehmen sind erkennbare finanzielle Schäden die Folge. Die tatsächlichen Schäden können kaum beziffert werden, da viele Delikte im Bereich der Wirtschaftskriminalität nicht angezeigt werden und diese daher in keiner Statistik auftauchen. (vgl. Heißner 2014, S. 63 f.) Daneben müssen die entstandenen immateriellen Schäden betrachtet werden. Diese können Wettbewerbsverzerrungen, Verlust des Vertrauens in die Integrität des Finanzmarktes oder Reputationsverluste eines Unternehmens sein. (vgl. Bundeskriminalamt 2022, S. 8)

Als weitere Schadensdimension ist der nachfolgende Aufklärungsaufwand zu berücksichtigen. Weiters können Wettbewerbsdelikte zum Marktausschluss führen, was für mittelständische Unternehmen häufig mit einer Betriebsaufgabe endet. Bestechung, Kartellbildung und Preisabspra-

chen schaden dem Unternehmen selbst, da dies eine nachhaltige Unternehmensentwicklung verhindert. Innovation und Weiterentwicklung von Produkten wird nicht betrieben, wodurch diese auf einem schnelllebigen Markt nicht bestehen können. (vgl. Heißner 2014, S. 65 ff.) Im Bereich der Steuerberatung ist vorrangig das Vorantreiben der Digitalisierung und Automatisierung ein essenzieller Faktor.

Den Unternehmen wird weiters die Verantwortung für ihr soziales und ökologisches Umfeld übertragen. So wird Ihnen seitens der Gesellschaft beispielsweise die Verantwortung für einen nachhaltigen Umgang mit Ressourcen übertragen. Diese gesellschaftlichen Verantwortungen wurde in einem ISO-Standard unter Z 2.18 ISO 26 000:2010 definiert. (vgl. Ruhmannseder 2022, Kap. 2, Rz. 2.1 ff., 2.43) Im Rahmen der Globalisierung wird regelkonformes Handeln für Unternehmen als Grundvoraussetzung für deren Bestehen angesehen (vgl. Heißner 2014, S. 173 f.).

Studien haben gezeigt, dass etwa die Hälfte der Täter aus dem eigenen Unternehmen stammen. Externe Täter stammen etwa zu 19% aus dem Kreis der organisierten Kriminalität. (vgl. PwC 2018, S. 5) Für die Aufklärung von Korruption ist es daher von besonderer Bedeutung an Insiderwissen zu gelangen (vgl. Vrabl-Sanda 2015, S. 45). „39 Prozent der Betrugsfälle in Unternehmen werden durch Hinweisgeber enthüllt.“ (Tur 2017, S. 22)

Empfehlenswert ist ein funktionales Compliance-Systeme zur frühzeitigen Erkennung und Unterbindung von systematischem Fehlverhalten. Wie derartige Compliance-Systeme ausgestaltet sind, hängt stark davon ab, in welchen Bereichen ein Unternehmen konkret gefährdet ist. (vgl. Heißner 2014, S. 109) Ein Studie der Organization for Economic Cooperation and Development hat gezeigt, dass das interne Hinweisgebersystem eines der wichtigsten Mittel zur Betrugsbekämpfung ist. Eine präventive Wirkung zeigt sich bereits dadurch, dass Mitarbeiter*innen die Gefahr sehen durch ihre Kolleg*innen gemeldet zu werden. (vgl. Triantoro/Utami/Joseph 2020, S. 206)

3.2. Risikomanagement und Hinweisgebersystem

Unter die Aufsichts- und Sorgfaltspflicht der Geschäftsleitung fällt die Einrichtung eines wirksamen Compliance-Systems. Unternehmer*innen und leitende Angestellte tragen somit Verantwortung, um Delikten vorzubeugen. (vgl. Wabl/ Pichler 2018, S. 16; Ruhmannseder 2022, Kap. 1,

Abschn. II. B., Rz. 1.22) Dabei ist es von besonderer Bedeutung das Risikomanagement als ganzheitliches System im Unternehmen zu integrieren, damit dieses möglichst effektiv und effizient genutzt werden kann (vgl. Ruhmannseder 2019, S.452). Grundsätzlich stützen sich Compliance-Management-Systeme auf drei Säulen der Prävention, Detektion und Reaktion. Dabei kann ein Hinweisgebersystem in allen drei Bereichen Unterstützung bieten und stellt somit ein effektives Mittel im Rahmen des Risikomanagements dar. (vgl. Heißner 2014, S. 115)

Ein Vorteil besteht darin, dass Mitarbeiter*innen dabei selbst entscheiden können, welche Sachverhalte gemeldet werden. Im Sinne des Kontrollmechanismus ist es von zentraler Bedeutung, dass den Mitarbeiter*innen das dafür notwendige Wissen durch Schulungen und Handlungsanweisungen vermittelt wird. (vgl. Ruhmannseder et al. 2020, Kap. 1, Rz. 3 f.) Auf die Notwendigkeit der Wissensvermittlung wird weiter im Kapitel 5.2.1. eingegangen.

Ob die Implementierung eines Hinweisgebersystems erforderlich ist, hängt von diversen Faktoren ab. Es ist vorab ratsam die bestehenden Risiken eines Unternehmens zu identifizieren und anschließend zu prüfen, ob bereits Maßnahmen zur Minimierung der identifizierten Risiken vorhanden sind. Ausreichende Sicherheit können bereits bestehende Kontrollmechanismen wie Qualitätskontrollen oder Audits bieten, sodass ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem gegebenenfalls nicht erforderlich erscheint. Diese Maßnahmen sind situationsbedingt zu evaluieren. (vgl. Rieken et al. 2020, Kap. 8, Rz. 632) In der Fachliteratur lassen sich diverse Empfehlungen für eine umfassende Risikoanalyse eines Unternehmens finden. Beispiele hierfür sind die Top-Down-Analyse, Risikoszenarioanalyse oder die Risikofaktorenanalyse. (vgl. Behr/Ruhmannseder 2020, Kap. 2, Rz. 77 ff.) Für Steuerberatungskanzleien erscheint es besonders sinnvoll, die Risikoanalyse, welche auf Klientenbasis im Rahmen der Geldwäscherichtlinie erfolgt, als Grundlage heranzuziehen. Weiters ist ein allgemeines Risiko auf Basis der Kanzleigröße schätzbar, welches unter anderem vom Betreiben unterschiedlicher Standorte abhängig ist. Das geschätzte Gesamtrisiko ist anschließend in ein angemessenes Verhältnis zu Präventionsmaßnahmen zu setzen und diese sind zu definieren (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 57). Durch ein vom Unternehmen festgelegtes Wertekonzept kann den Mitarbeiter*innen ein detailliertes Wertebild vermittelt werden. Das systematische Wertemanagement kann, wie die nachfolgende Grafik zeigt, in zwei Phasen untergliedert werden. (vgl. Münzberg/Schulz 2011, S. 12)

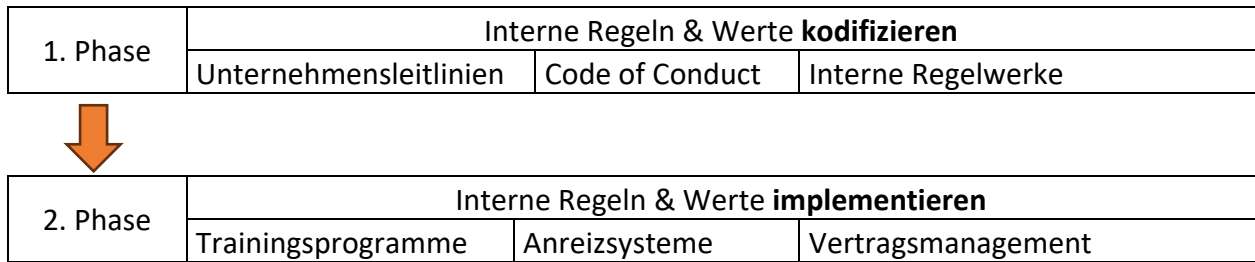


Abb. 1: Prävention durch ein systematisches Wertemanagement. Quelle: in Anlehnung an Münzberg/Schultz 2011, S. 12.

Für die rechtskonforme Umsetzung und bestmögliche Einbindung in ein bestehendes Risikomanagement ist die Auswahl der Beauftragten, die die Hinweise entgegennehmen und bearbeiten, erforderlich. Sie sind aufgrund ihrer Kenntnisse, Fachkompetenzen und der Vertrauenswürdigkeit zu beurteilen. (vgl. Sixt 2020, S. 131) Welche Personen als Beauftragte ausgewählt werden sollen, wird weitergehend unter Punkt 7. diskutiert.

3.3. Abwendung finanzieller Schäden

Vorangehend wurde dargelegt, dass Wirtschaftskriminalität eine besondere Gefahrenquelle für Unternehmen darstellt. Dadurch können Unternehmen erheblichen finanziellen Schaden erleiden. (vgl. PwC 2020, S. 2; Heißner 2014, S. 63 f.) Nunmehr wird der Nutzen durch Abwendung finanzieller Schäden erläutert.

Zu den Vorteilen von Hinweisgebersystemen zählt der zeitnahe Einblick in dolose Handlungen, die Chance möglichst frühzeitig Aufklärungsmaßnahmen einzuleiten und die Offenlegung von Verdachtsmomenten, sodass Straftaten präventiv verhindert werden können (Brandt et al. 2011, S. 387). Heißner nimmt Bezug auf die Broken-Window-Theorie von Willson und Kelling, welche ergeben hat, dass Kriminalität bei kleinen Delikten anfängt. Bei einem Experiment wurde gezeigt, dass kleine Ansätze fehlender Ordnung zu einer Kettenreaktion führen, wodurch Unsicherheit und Kriminalität gefördert werden. Dadurch wurde klargelegt, dass Prävention und Früherkennung die effektivsten Mittel bei der Bekämpfung von Korruption und Wirtschaftskriminalität sind. (vgl. Heißner 2014, S. 108)

Neben dieser präventiven Funktion bietet das Hinweisgebersystem die Möglichkeit bereits erfolgte Schäden zu minimieren, indem sie möglichst frühzeitig erkannt werden und Unternehmen

die Chance haben darauf zu reagieren. Im Vergleich zu Unternehmen, die keinen sicheren, internen Kommunikationskanal bieten, können Unternehmen mittels dieser etwa 40% der finanziellen Schäden abwenden. (vgl. Tur 2018, S. 279)

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt eine Studie der EQS Group, wie die nachfolgende Grafik zeigt.

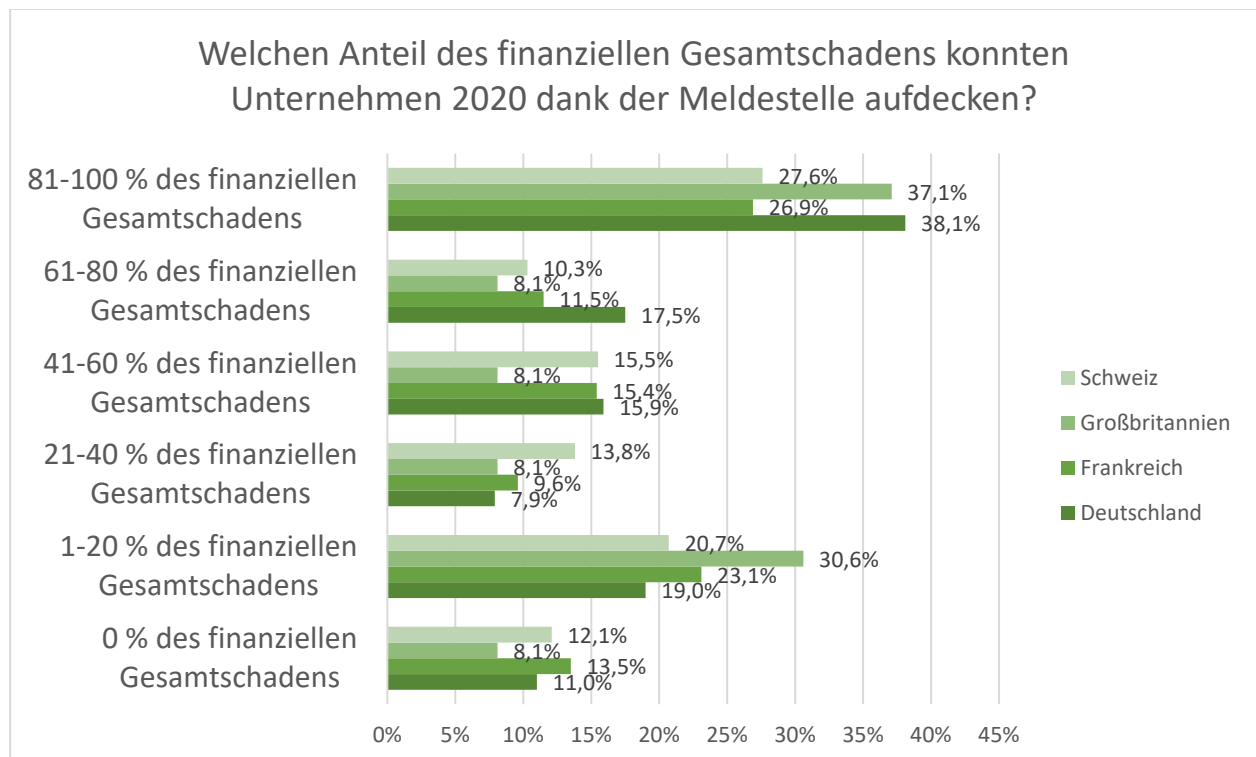


Abb. 2: Durch Meldestelle aufgedeckter Anteil des finanziellen Gesamtschadens 2020 im Ländervergleich. Quelle: in Anlehnung an Hauser/ Bretti-Rainalter/ Blumer 2021, S. 67.

Aus dieser Statistik geht hervor, dass interne Meldestellen den Großteil der finanziellen Schäden, die Unternehmen entstehen, aufdecken und Risiken verringern (vgl. Hauser/Bretti-Rainalter/Blumer 2021, S.67 f.).

Es kann somit festgehalten werden, dass Hinweisgebersysteme als Teil eines Compliance-Systems einerseits bereits entstandene Schäden aufdecken und die Möglichkeit besteht frühzeitig auf diese zu reagieren. Haftungsrisiken werden dadurch minimiert. Andererseits bietet es die Möglichkeit präventiv gegen zukünftige Misstände vorzugehen, sodass Schäden generell vermieden werden können. (vgl. Kretschmer 2019, S. 69 f.; Hauser/Bretti-Rainalter/Blumer 2021, S.67 f.)

3.4. Abwendung von Reputationsschäden

Ein wesentlich höheres Schadenspotential als die in Zahlen identifizierbaren finanziellen Schäden sind Reputationsschäden (vgl. Briegel 2009, S. 83). In erster Linie leiden darunter die Beziehungen zu den Stakeholdern, wie Lieferant*innen, Kund*innen und Geschäftspartner*innen. Die Folgen daraus sind sinkende Absätze, erschwerter Zugang zum Kapitalmarkt und Abwanderung von Mitarbeiter*innen. (vgl. Heißner 2014, S. 68) Aufgrund der umfassenden fachlichen Expertise und der hohen Vertrauenswürdigkeit genießen Steuerberater*innen in Österreich ein besonders hohes Reputationsansehen, wie Umfragen zeigen (vgl. KSW 2023, S. 10). Der Reputationswert zeigt sich für die Branche dahingehend als existenzbegründend.

Hinweisgeber*innen ist die Entscheidung, ob eine Meldung an interne oder externe Meldestellen abgegeben wird, selbst überlassen. Die beiden stehen in der Meldehierarchie grundsätzlich an gleicher Stelle. Eine externe Hinweisgebung ist insbesondere dann vorgesehen, wenn eine interne Meldung nicht möglich, nicht zweckentsprechend, nicht zumutbar ist oder sich diese als aussichtslos erwiesen hat. (vgl. Zischka/Feistritz 2023, S. 69)

Ferner besteht die Möglichkeit einer Meldung an die Medien, wodurch das Fehlverhalten innerhalb eines Unternehmens sofort an die Öffentlichkeit gelangt. Die Veröffentlichung ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. (vgl. Lass-Könczöl 2023, § 14 HSchG) Etwa war eine interne oder externe Hinweisgebung erfolglos, oder es besteht die Gefahr, dass einer solchen nicht wirksam nachgegangen wird (vgl. Gagawczuk 2023, S. 213, § 14 HSchG).

Die Veröffentlichung von Tatbeständen hat große Auswirkung auf die Reputation eines Unternehmens. Folgen von Reputationsschäden können eine gesunkene Nachfrage von Kund*innen, die Beendigung von Geschäftsbeziehungen oder ein gesunkener Börsenkurs sein. Hier ist weiter anzumerken, dass ein Image-Schaden bereits bei der Veröffentlichung entsteht, wobei es unerheblich ist, ob ein Tatbestand rechtlicher Natur ist. Die negative Wahrnehmung in der Öffentlichkeit kann bereits wesentliche Folgen haben und zu immensen Schäden führen. (vgl. Kreipl 2020, S. 145, 173)

Während das Fehlen eines Hinweisgebersystems schwerwiegende Effekte haben kann, dient eine Implementierung zusätzlich als Werbeinstrument zum Zwecke einer positiven Außendarstellung.

Steuerberater*innen können somit das Vertrauen gegenüber den Kund*innen stärken und damit eine positive Wirkung erzielen. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 85)

Daneben ist die Einhaltung der umfassenden gesetzlichen Regelungen für Steuerberater*innen ein fundamentales Thema (vgl. § 72 WTBG 2017). Mitarbeiter*innen werden durch interne Meldekanäle motiviert und sensibilisiert Fehlverhalten aufzudecken. Sie tragen dazu bei, rechtskonforme Prozesse innerhalb einer Steuerberatungstätigkeit zu schaffen. (vgl. Petsche/Abd El Malak 2021, S. 1) Glaubwürdigkeit und Integrität werden gestärkt und können nach außen hin kommuniziert werden (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 85). Daher muss der Unternehmensreputation eine Stellung als Vermögensgegenstand zugesagt werden, der sich wesentlich auf den wirtschaftlichen Erfolg auswirkt (vgl. Briegel 2009, S. 84).

3.4.1. Verhinderung und Reduzierung externer Meldungen

Unternehmen mit unter 50 Mitarbeiter*innen sind gem. HSchG nicht dazu verpflichtet ein internes Hinweisgebersystem zu errichten, worauf im nächstfolgenden Kapitel näher eingegangen wird (vgl. § 11 HSchG). Für Steuerberatungskanzleien mit unter zehn Mitarbeiter*innen gilt dasselbe im Sinne des WTBG 2017 (vgl. § 9 Abs. 1 f. KSW-GWPRL). Das HSchG zielt jedoch darauf ab, dass auch Unternehmen, die nicht zur Einrichtung eines solchen Systems verpflichtet sind, dennoch eines implementieren. Dieses Gesetz sieht vor, dass es im Interesse der Unternehmer*innen selbst liegt, an Verdachtsmomenten intern zu arbeiten, anstatt diese direkt an eine externe Meldestelle zu erbringen. Daher sind Meldekanäle möglichst attraktiv zu gestalten. (vgl. Lass-Könczöl 2023)

Aufgrund der möglichen negativen Auswirkungen eines Informationsflusses an die Medien empfiehlt es sich ein internes Hinweisgebersystem zu implementieren und ein vertrauensvolles Umfeld für Adressat*innen zu schaffen. Die wichtigsten Punkte dabei sind Transparenz, Definition des Anwendungsbereichs, Marketing, Kommunikation, positive Assoziationen schaffen und Stakeholder einzubinden. (vgl. Schrank/Stelzer/Göschl 2023, S. 18 f.)

Diese Strategie führt weiters dazu, dass Hinweise an einer Stelle bearbeitet werden. Das erlangte Wissen und die Erfahrungen unterstützen Unternehmen dabei, ergebnisorientierte und einheitliche Lösungsansätze für Problemfälle und Konfliktsituationen zu entwickeln. Dadurch werden

Prozesse weiterentwickelt und Unternehmensinteressen proaktiv gesteuert. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 77)

Welche Faktoren zur effektiven Gestaltung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems ausschlaggebend sind wird genauer unter Abschnitt 5. und die Folgenden beschrieben. Der Schutz der Reputation eines Unternehmens ist eine von vielen positiven Wirkungen, die ein effektiv gestaltetes Hinweisgebersystem haben kann. Weitere Bereiche wären der Datenschutz und das Arbeitsrecht.

Festgehalten werden kann, dass das Hinweisgebersystem vielseitige Auswirkungen hat. Steuerberater*innen können dies nutzen, um das Vertrauen von Klient*innen zu stärken, welches für deren Erfolg essenziell ist. Den Aufsichts- und Sorgfaltspflichten kann besser nachgekommen werden. Die wachsende Bedrohung durch Wirtschaftskriminalität kann für Steuerberater*innen selbst, aber auch für deren Mandant*innen gemildert werden. Dafür ist das Wissen der Mitarbeiter*innen erforderlich. Prävention und Früherkennung sind die wichtigsten Faktoren, um Wirtschaftskriminalität entgegenzuwirken.

4. RECHTLICHE GRUNDLAGEN DES HINWEISGEBERSYSTEMS

Haftungsrisiken sind für Steuerberater*innen ein zentrales Thema. In diesem Kapitel werden daher jene Gesetze erläutert, die im Zusammenhang mit dem unternehmensinternen Hinweisgebersystem stehen und für Steuerberater*innen Geltung haben.

Als wesentliche Grundlagen sind dabei das WTBG 2017, die EU-Geldwäscherichtlinie und deren Umsetzung im österreichischen Recht im Rahmen der KSW-GWPRL zu nennen (vgl. WTBG 2017; KSW-GWPRL; GeldwäscheRL 2015/849/EU; 5. GeldwäscheRL 2018/843/EU). Ebenso bedeutend sind die EU-Whistleblower-Richtlinie, sowie deren Umsetzung im österreichischen Recht im Rahmen des HinweisgeberInnenschutzgesetzes (vgl. WBRL 2019/1937/EU, HSchG). In jedem Fall werden die datenschutzrechtlichen Komponenten im Rahmen der EU-Datenschutz-Grundverordnung und der Umsetzung ins österreichische Recht, des Datenschutz-Anpassungsgesetzes 2018, sowie des Datenschutz-Deregulierungs-Gesetzes 2018, tragend (vgl. WBRL 2019/1937/EU). Daneben können noch, je nach Ausgestaltung des Hinweisgebersystems, weitere Gesetze von Bedeutung sein. Elemente des Hinweisgebersystems könnten im Sinne des Arbeitsrechtes, des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes und des in Bearbeitung befindlichen EU-Lieferkettengesetzes, sowie deren zukünftige rechtliche Umsetzung in Österreich, relevant sein (vgl. ArbVG; VbVG; Eckel/Lörincz 2021, S. 13).

In den nachfolgenden Unterkapiteln wird detailliert erläutert, welche inhaltlichen Aspekte die jeweiligen Gesetze in Zusammenhang mit einem unternehmensinternen Hinweisgebersystem aufweisen. Außerdem wird auf deren Relevanz für Steuerberater*innen Bezug genommen, sowie auf mögliche Konsequenzen hingewiesen.

4.1. Rechtsgrundlagen im Sinne der Berufsbefugnis für Steuerberater*innen

Wie eingangs unter Punkt 1. Einleitung geschildert, sind Steuerberater*innen aufgrund gesetzlicher Regelungen dazu verpflichtet, ab einer Mitarbeiteranzahl von 10 Personen ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem einzurichten (vgl. § 9 Abs. 1 f. KSW-GWPRL). Diese gesetzliche Vorschrift wurde im Rahmen der 4. EU-Geldwäscherichtlinie mittels Verordnung festgelegt und bezieht sich auf Tatbestände im Rahmen der Geldwäscheprävention (vgl. Mair et al. 2019, S. 619).

Damit ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem den rechtlichen Grundlagen der Geldwäscheprävention entspricht sind folgende Punkte zu beachten:

- Ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem kann von mehreren Berufsberechtigten gemeinsam genutzt werden.
- Es ist eine Vertrauensperson als Ansprechpartner*in zu ernennen.
- Hinweisgeber*innen muss eine Möglichkeit geschaffen werden eine Meldung anonym abzugeben.
- Jeder Hinweis muss dokumentiert werden, unabhängig davon, ob dieser mündlich oder schriftlich abgegeben wird.
- Vertrauenspersonen müssen an Berufsberechtigte berichten, wobei die Anonymität von Hinweisgeber*innen trotzdem zu wahren ist.
- Berufsberechtigte dürfen den Anwendungsbereich des unternehmensinternen Hinweisgebersystems ausweiten. (vgl. § 9 Abs. 1 ff. KSW-GWPRL)

Diese Regelungen stellen die Umsetzung der Vorgaben aus der EU dar. Diese sehen vor, dass Verfahren eingerichtet werden, die die Meldung von Verstößen ermöglichen. Insbesondere muss in diesem Rahmen die Vertraulichkeit gewährleistet werden. Kanäle sind derart zur Verfügung zu stellen, dass unternehmensintern eine anonyme Meldung möglich ist. Daneben ist seitens der Behörden ein externes Meldesystem vorgesehen. (vgl. Art. 61 GeldwäscherL 2015/849/EU L 141/110) Daher besteht bei der Kammer der Steuerberater*innen und Wirtschaftsprüfer*innen ein internetbasiertes Hinweisgebersystem. Die zuständige Geldwäschemeldestelle wird vom Bundeskriminalamt als zentrale Anlaufstelle betrieben. (vgl. §§ 100, 87 WTBG 2017; § 4 Abs. 2 BKA-G).

Erlangt ein*e Berufsberechtigte*r im Rahmen seiner Tätigkeit Informationen über Tatbestände der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung, ist diese*r dazu verpflichtet, eine entsprechende Meldung über das internetbasierte Hinweisgebersystem der Behörden abzugeben (vgl. § 96 Abs. 1 WTBG 2017). Strafrechtlich beinhaltet dies Tatbestände, bei denen eine kriminelle Herkunft von Vermögensbestandteilen verheimlicht oder verschleiert wird. Bei Beteiligung an derartig strafbaren Handlungen drohen Steuerberater*innen Freiheitsstrafen. (vgl. §165 Abs. 1 StGB)

Durch die Neuerungen der europäischen Geldwäscherichtlinien hat sich die Bedeutung des Hinweisgebersystems erweitert. Es kommt über die Geldwäschebekämpfung hinaus zu einer Geldwäscherprävention und damit stellen sich Vorbeugungsmaßnahmen in den Vordergrund. Im Zuge dessen wurden die Verwaltungsstrafen angepasst. Sanktionen werden bei Missachtung der Maßnahmen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend vorgenommen. Von besonderer Bedeutung bei Strafverhängung sind die Schwere und Dauer des Verstoßes, sowie der Verschuldungsgrad. In weiterer Folge kann bei wiederholten oder systematischen Verstößen eine öffentliche Bekanntmachung veranlasst werden. Dahingehend ist jedenfalls auf die Verhältnismäßigkeit zu achten. (vgl. Brandl/Glaser 2018, S. 25 ff.)

4.2. Rechtsgrundlagen im Sinne des Hinweisgeberschutzes

Während der vorhergehende Abschnitt auf die Rechtsgrundlagen für das Betreiben eines Hinweisgebersystems abstellt, sollen in diesem die rechtlichen Grundlagen für den Hinweisgeberschutz beschrieben werden.

Unternehmen und juristische Personen aller Art mit einer Mitarbeiteranzahl ab 50 Personen sind dazu verpflichtet ein internes Hinweisgebersystem zu betreiben (vgl. §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 HSchG; Art. 8 Abs. 1, 3 WBRL 2019/1937/EU L 305/37 f.; Schrank 2023, S. 275). Sollte die Einrichtung eines internen Hinweisgebersystems unterbleiben, sind dafür keine Strafbestimmungen vorgesehen (vgl. Lindtner 2023, S. 150). Fakt ist, dass der Schutz für Hinweisgeber*innen innerhalb des sachlichen Geltungsbereichs gewährleistet sein muss und für Verstöße gegen den Hinweisgeberschutz Strafbestimmungen vorgesehen sind (vgl. § 6 HSchG).

Der Schutz von Hinweisgeber*innen ist besonders wichtig, da Personen vorrangig innerhalb ihrer beruflichen Tätigkeit auf Verstöße aufmerksam werden. Aufgrund der Gefahr, Repressalien ausgesetzt zu werden, schrecken viele vor der Abgabe eines Hinweises zurück. Aus diesem Grund wurde die europäische Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden, erlassen. Diese soll dazu dienen Transparenz und Verantwortlichkeit zu stärken. (vgl. WBRL 2019/1937/EU L 305/17)

Es wurde bereits im Rahmen der Umsetzung der 4. EU-Geldwäscherichtlinie festgelegt, dass Hinweisgeber*innen Schutz zu gewähren ist. Dabei dürfen Berufsberechtigte Hinweisgeber*innen

nicht entlassen, kündigen oder auf andere Weise benachteiligen. Ähnliches trifft auf die Kammer der Steuerberater*innen und Wirtschaftsprüfer*innen zu, welche Hinweisgeber*innen nicht bestrafen, verfolgen oder belästigen dürfen. (vgl. § 10 Abs. 1 f. KSW-GWPRL)

Wesentlich detailliertere Regelungen finden sich im HSchG. Darin ist der Schutz vor Vergeltungsmaßnahmen geregelt und welche bei Zutreffen des HSchG rechtsunwirksam sind. Dies trifft beispielsweise auf Suspendierung oder Kündigung zu. Zu beachten ist, dass diese Maßnahme in Zusammenhang mit der Meldung eines berechtigten Hinweises stehen muss, sodass diese als unwirksam erklärt wird und ein etwaiger Schadenersatz seitens des*der Hinweisgebers*in geltend gemacht werden kann. (vgl. § 20 Abs. 1 HSchG)

Als schützenswert sieht die EU-Richtlinie insbesondere Arbeitnehmer*innen, da sie sich in einer wirtschaftlichen Abhängigkeit befinden und auf ihre Beschäftigung angewiesen sind. Wie oben bereits erwähnt, ist dabei zu beachten, dass ausschließlich in jenen Fällen Schutz zu gewähren ist, in denen eine Meldung gutgläubig abgegeben wurde. Meldungen müssen grundsätzlich der Wahrheit entsprechen und dürfen nicht böswillig oder missbräuchlich sein. (vgl. Art. 4 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 WBRL 2019/1937/EU L 305/35, L305/37)

Im HSchG ist ein persönlicher Anwendungsbereich gesondert geregelt. Dabei gilt der Schutz vor Repressalien nicht nur gegenüber Arbeitnehmer*innen, sondern erfasst Bewerber*innen, Auftragnehmer*innen, Lieferant*innen, freie Dienstnehmer*innen sowie deren Umkreispersonen. (vgl. Art. 4 Abs. 1 ff. WBRL 2019/1937/EU, L305/35; § 2 HSchG; Schrank 2023, S. 276)

Abgesehen von dem Schutz vor Repressalien ist der Schutz der Identität der Hinweisgeber*innen genauso wichtig wie jener der personenbezogenen Daten. Die Identität kann ausschließlich dann bekannt gegeben werden, wenn dies aufgrund behördlicher Untersuchungen erforderlich ist. Bei strafrechtlichen Verfahren wird dabei auf die Verhältnismäßigkeit Bedacht genommen. (vgl. Lass-Könczöl 2023) Hinweisgeber*innen könnten, neben Repressalien seitens des*r Arbeitgebers*in, auf negative Reaktionen der Kolleg*innen stoßen. Dies ist ein weiterer Aspekt, der für Identitätsschutz und Vertrauenswürdigkeit im Rahmen eines Hinweisgebersystems spricht. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 25)

Auf die Bedeutung des Hinweisgeberschutzes in Zusammenhang mit der Effektivität und der Unternehmenskultur wird im Weiterfolgenden unter Punkt 5. und 6. eingegangen.

4.2.1. Sachlicher Geltungsbereich des HSchG

Der sachliche Geltungsbereich ist im HSchG taxativ aufgezählt und hat folgenden Umfang:

1. Öffentliches Auftragswesen,
2. Finanzdienstleistungen, Finanzprodukte und Finanzmärkte sowie Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung,
3. Produktsicherheit und -konformität,
4. Verkehrssicherheit,
5. Umweltschutz,
6. Strahlenschutz und nukleare Sicherheit,
7. Lebensmittel- und Futtermittelsicherheit, Tiergesundheit und Tierschutz,
8. öffentliche Gesundheit,
9. Verbraucherschutz,
10. Schutz der Privatsphäre und personenbezogener Daten sowie Sicherheit von Netz- und Informationssystemen,
11. Verhinderung und Ahndung von Straftaten nach den §§ 302 bis 309 des Strafgesetzbuches (StGB), BGBl. Nr. 60/1974. (vgl. § 3 Abs. 3 HSchG; Art. 2 Abs. 1 WBRL 2019/1937/EU)

Neben dieser taxativen Aufzählung sind Verletzungen in Zusammenhang mit dem Lebensbereich von besonderem öffentlichem Interesse zu nennen. Weiters sind Verstöße von Binnenmarktvorschriften, Unionsvorschriften über Wettbewerb, staatliche Beihilfen und Körperschaftssteuerrecht und Rechtsverletzungen zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union betroffen. (vgl. Schrank 2023a, S. 20; § 3 Abs. 4 f. HSchG) Im Bereich der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung sind nunmehr auch Sachverhalte betroffen, die im WTBG 2017 bislang nicht geregelt waren. Das HSchG trifft für Steuerberater*innen insoweit zu, als dass eine Angelegenheit nicht bereits durch das WTBG 2017 in Umsetzung der 4. Geldwäscherichtlinie geregelt ist. (vgl. Glaser 2023, S. 70).

4.3. Spannungsverhältnis zwischen Melde- und Verschwiegenheitspflicht

Im Rahmen der Berufsberechtigung sind die Regelungen betreffend der Verschwiegenheitspflicht eine elementare gesetzliche Grundlage für Steuerberater*innen. Die Verschwiegenheit gilt dabei für alle Angelegenheiten, die Steuerberater*innen im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit erfahren, unabhängig davon, ob es sich um eine öffentlich zugängliche Information handelt. Davon betroffen sind alle Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse der Klient*innen, aber auch Angelegenheiten persönlicher Natur und ist dementsprechend weit auszulegen. (vgl. § 80 Abs. 1 f. WTBG 2017) Diese Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich im Rahmen der Berufsbefugnis auf Erfüllungsgehilfen*innen, Gesellschafter*innen, Aufsichtsräte*innen, Prokuristen*innen und Berufsanwärter*innen. Daher sind alle Mitarbeiter*innen in einer Steuerberatungskanzlei an die Verschwiegenheitspflicht gebunden. (vgl. Urban 2013, S. 250; § 80 Abs. 5 WTBG 2017)

Es gibt zwei Anwendungsfälle, durch die die Verschwiegenheitspflicht durchbrochen wird. Das ist einerseits der Fall, wenn der*die Berufsberechtigte durch seinen*ihren Klient*in von der Verschwiegenheitspflicht entbunden wird. Andererseits wird diese durchbrochen, wenn Melde- und Auskunftspflichten in Zusammenhang mit Geldwäsche- oder Terrorismusfinanzierung stehen. (vgl. Urban 2013, S. 250) Diese Meldepflicht besteht, sobald ein*e Berufsberechtigte*r einen begründeten Verdacht zu einem Geldwäschetatbestand hat. Dieser Verdacht muss über eine bloße Vermutung hinaus gehen. Es muss dabei noch kein strafrechtlicher Tatbestand vorliegen. Es ist ausreichend, dass Hinweise bestehen, die auf eine vortatbezogene Meldepflicht hindeuten. (vgl. Brandl/Glaser 2018, S. 24 f.)

Auf welche Tatbestände sich diese Meldepflicht im konkreten bezieht wird aufgrund der Komplexität dieser Thematik in dieser Masterthesis nicht eingegangen. Diese Arbeit soll sich weniger auf die Hintergründe der Meldungen eines Hinweisgebersystems beziehen als auf dessen Umsetzung und Wirkungen.

Um zur Meldepflicht zurückzukommen sei angemerkt, dass Steuerberater*innen im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit vom sogenannten „Beraterprivileg“ Gebrauch machen können. Dabei sind Berufsberechtigte von der Meldepflicht in bestimmten Situationen ausgenommen. Diese betreffen das Verteidigen oder Vertreten der Klient*innen bei einem gerichtlichen oder behörd-

lichen Verfahren, bei Erlangung der Informationen zur Beurteilung der Rechtslage und bei Beratung zur Vermeidung eines gerichtlichen oder behördlichen Verfahrens. (vgl. § 80 Abs. 4 WTBG 2017)

Melde- und Verschwiegenheitspflicht stehen daher in einem ständig andauernden Spannungsverhältnis. Dabei ist zu beachten, dass der Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht, als auch der Verstoß gegen eine Meldepflicht, strafrechtliche Konsequenzen haben kann. Ein*e Berufsberechtigte*r hat sohin in jedem Einzelfall zu entscheiden, ob er*sie von dem Beraterprivileg Gebrauch macht, oder ein Meldepflichtiger Tatbestand vorliegt. Die Meldepflicht bleibt jedenfalls bestehen, wenn der*die Berufsberechtigte Kenntnis davon hat, dass die Rechtsberatung in Zusammenhang mit Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung in Anspruch genommen wird. (vgl. Urban 2013, S. 250)

Die Tatbestände eines Berufsvergehens sind im Gesetz taxativ aufgezählt und beinhalten jedenfalls die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht, sowie die Verletzungen von Bestimmungen, die der Verhinderung von Terrorismusfinanzierung oder Geldwäsche dienen. Dabei ist bereits das Vorliegen von fahrlässigem Verhalten als Schuldmaß ausreichend. (vgl. §128 Abs. 2, 27 WTBG 2017; Lamprecht 2023, S. 484 f.) Neben dem Berufsvergehen wird bei Verletzung der Verschwiegenheitspflicht eine Verwaltungsübertretung begangen, die eine Geldstrafe von bis zu € 20.000,00 zur Folge haben kann (vgl. § 124 Abs. 1 WTBG 2017, Entleitner 2021, S. 282).

Neben den Regelungen betreffend dem Berufsgesetz für Steuerberater*innen sind überdies die Regelungen des HSchG zu beachten. Darin sind Sachverhalte, die die berufliche Verschwiegenheitspflicht, wie oben beschrieben, betreffen ausgenommen. Eine Hinweisgebung, die gegen die Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde, ist in Fällen erlaubt, bei denen die Weiterverfolgung eines Hinweises ansonsten nicht möglich wäre und darf ausschließlich an bestimmte Meldestellen und Behörden berichtet werden, die zur Einhaltung der Schutzstandards qualifiziert sind. (vgl. §§ 3 Abs. 6, 7 Abs. 7 HSchG)

4.4. Sonstige Rechtsgrundlagen betreffend Hinweisgebersysteme

Während obige Sachverhalte direkt mit dem Hinweisgebersystem in Zusammenhang stehen, gibt es weitere Gesetze, die daneben relevant sind.

Eine besondere Beachtung kommt dabei den datenschutzrechtlichen Grundlagen zu, da bei der Bearbeitung von Hinweisen personenbezogene Daten verarbeitet werden (vgl. Tercero 2023). Daher findet der Datenschutz Anwendung im HSchG. Es wird dargelegt, dass die Verarbeitung personenbezogener Daten der Hinweisgeber*innen, davon betroffene Personen und Personen, die von den Folgemaßnahmen betroffen sind, ausdrücklich erlaubt ist. (vgl. § 8 Abs. 1 HSchG; Tercero 2023) Dies entspricht der Rechtsgrundlage, die für die Verarbeitung der Daten erforderlich ist (vgl. Art. 6 Abs. 1 DSGVO (EU) 2016/679, L 119/36, Tercero 2023). Insbesondere ist die Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Behörden bei Straftaten und zum Zwecke der Sicherheit erlaubt. Es ist erforderlich, dass die Grundsätze der Datenverarbeitung eingehalten werden. Diese sind im Gesetz taxativ aufgezählt und beinhalten unter anderem, dass personenbezogene Daten für festgelegte, eindeutige und rechtmäßige Zwecke erhoben und verarbeitet werden müssen, sowie deren ordnungsgemäße Verarbeitung im Sinne der Korrektheit und Aktualität. (vgl. Art. 2 §§ 36, 37 DSG) Andere Paragraphen des Datenschutzgesetzes sind im HSchG dediziert ausgenommen. Daraus lässt sich schließen, dass alle Daten, die in Zusammenhang mit einem berechtigten Hinweis stehen, von Hinweisgeber*innen, internen und externen Stellen sowie von Behörden, verarbeitet werden dürfen. (vgl. § 8 HSchG)

Bei der Ermittlung im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens, bzw. eines Strafverfahrens verlieren natürliche und juristische Personen, die Gegenstand eines Hinweises sind oder von diesem betroffen sind, diverse Rechte im Sinne des Datenschutzes. Dies beinhaltet beispielsweise das Recht auf Information, Auskunft, Berichtigung oder Löschung. (vgl. § 8 Abs. 9 HSchG) Diese Betroffenenrechte sind dann eingeschränkt, wenn dies im Sinne des Hinweisgeberschutzes oder zum Zwecke des HSchG erforderlich ist. Dahingehend muss darauf hingewiesen werden, dass die Regelungen im Sinne der Datenschutzverordnung ausschließlich für natürliche, identifizierbare Personen gelten (vgl. Tercero 2023).

Denkmöglich wäre es den sachlichen Anwendungsbereich, wie unter Punkt 4.2.1. beschrieben, unternehmensintern auszuweiten. Dementsprechend würde eine gesetzliche Grundlage zur Datenverarbeitung fehlen. Die Verarbeitung kann in diesem Fall mit dem Argument des berechtigten Interesses des Verantwortlichen begründet werden. Es ist bei Erweiterung des Anwendungs-

bereichs zusätzlich notwendig, dass eine Datenschutz-Folgeabschätzung durchgeführt wird, welche ansonsten entfallen würde. (vgl. Tercero 2023; Art. 6 Abs. (1) DSGVO (EU) 2016/679, L 119/36)

Auf die konkreten Vorschriften zur Datenverarbeitung wird im Rahmen dieser Arbeit verzichtet, da diese nicht Schwerpunkt sind und aufgrund der umfassenden Bestimmungen zu weitläufig wären. Es werden die notwendigen Maßnahmen beschrieben, die zur Gestaltung eines Meldesystems erforderlich sind. Darunter fallen geeignete organisatorische Maßnahmen zum Schutz personenbezogener Daten (vgl. Tercero 2023; Art. 24 Abs. 1 DSGVO (EU) 2016/679, L119/47). Des Weiteren bedarf es eines Berechtigungskonzepts für den Zugriff und das Prinzip der Datenminimierung muss eingehalten werden. Es müssen regelmäßige Kontrollen durchgeführt werden, um zu überprüfen, ob die Maßnahmen wirksam sind, oder ob gegebenenfalls noch Adjustierungen erforderlich sind. (vgl. § 9 HSchG; Tercero 2023; Art. 24 DSGVO (EU) 2016/679, L 119/47)

Bezüglich des Geltungsbereichs des HSchG muss angemerkt werden, dass einige Rechtsbereiche nicht von der Richtlinie erfasst sind und daher in diesen der Schutz für Hinweisgeber*innen grundsätzlich nicht gegeben ist. Darunter fallen beispielsweise das Arbeitsrecht, Lohndumping oder Mobbing. Hier könnte eine Erweiterung des Anwendungsbereichs unternehmensintern sinnvoll sein. Dahingehend ist zu beachten, dass es eventuell einer Betriebsvereinbarung bzw. Einzelvereinbarungen mit den Mitarbeiter*innen bedarf. Dies ist von den konkreten Maßnahmen abhängig, die in einem Unternehmen etabliert werden sollen. (Kovacs 2022, S. 466 f., 469 ff.; § 96 Abs. (1) ArbVG)

Als nächstes wird auf das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) eingegangen. Im Rahmen dieses Gesetzes ist es in Österreich möglich, dass juristische Personen und sonstige Verbände strafrechtlich verurteilt werden können. Im Vordergrund dieses Gesetzes soll grundsätzlich wieder die Prävention, anstatt der Bestrafung, stehen. (vgl. Mair et al. 2019, S. 603 f.) Im Rahmen der Strafbestimmung werden seitens des Gerichts Erschwerungs- und Milderungsgründe beachtet. Als Milderungsgrund werden, unter anderem, Compliance-Maßnahmen angesehen. (vgl. § 5 VbVG) Dahingehend empfiehlt sich die Implementierung eines Hinweisgebersystems, da dieses ein optimales Mittel zur Früherkennung von Risiken sein kann. Damit können im Rahmen eines

Strafverfahrens einerseits Milderungsgründe berücksichtigt werden, andererseits kommt es häufig nicht zu einer Verurteilung, da aufgrund der Prävention bereits geeignete Gegenmaßnahmen zur Verhinderung einer strafbaren Handlung ergriffen werden. (vgl. Krakow et al., S. 239)

Da im Rahmen dieser Arbeit unter anderem auf aktuelle Entwicklungen eingegangen wird, soll nachfolgend auf die Möglichkeit eines zukünftigen europäischen Lieferkettengesetzes hingewiesen werden. Obschon derzeit noch keine konkreten gesetzlichen Grundlagen vorhanden sind, wurde bereits am 23.02.2022 seitens der europäischen Kommission ein Vorschlag entsprechender Regelungen vorgelegt. Andere europäische Länder haben bereits vergleichbare Gesetze erlassen. (vgl. Gruber 2022, S. 66 f.)

Auf mögliche umfassende gesetzliche Inhalte betreffend Lieferketten wird hier nicht weiter eingegangen und soll nicht Teil der Arbeit sein. Anschließend wird lediglich die damit in Zusammenhang stehende Relevanz von Hinweisgebersystemen dargelegt.

Der Richtlinienvorschlag der EU beinhaltet das Einrichten bestimmter Beschwerdeverfahren. Empfehlenswert erscheint es dieses, bei Vorliegen eines bestehenden internen Hinweisgebersystems, zu integrieren. Kern der Sache ist wiederum, dass potenziellen Hinweisgeber*innen die Möglichkeit gegeben wird, Verstöße in Zusammenhang mit Lieferketten zu melden. Dabei sind wiederum andere umfassende Regelungen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgesehen. (vgl. Eckel/ Lörincz 2021, S. 12; Gruber 2022, S. 88)

Im Rahmen dieses Kapitels der Rechtsgrundlagen werden die wichtigsten Argumente zusammengefasst. Aus dem Vorangegangenen kann festgehalten werden, dass Steuerberater*innen in Österreich umfangreichen gesetzlichen Regelungen im Bereich des Hinweisgebersystems unterliegen. Angefangen bei der Verpflichtung zur Einrichtung und Betreibung, darüber hinaus zur Gestaltung sowie schlussendlich zur Meldepflicht an Behörden, stellen Hinweisgebersysteme eine komplexe Struktur dar, die verschiedensten Gesetzen entsprechen müssen. Weiterführende rechtliche Entwicklungen werden diese Thematik in naher Zukunft voraussichtlich erweitern. (vgl. Glaser 2023, S. 72)

Nachdem die gesetzlichen Grundlagen, sowie die Chancen aus der präventiven Wirkung ausführlich dargestellt wurden, werden nachfolgend die wichtigsten Erfolgsindikatoren im Rahmen der Umsetzung des Hinweisgebersystems näher beschrieben.

5. ERFOLGSFAKTOREN EINES INTERNEN HINWEISGEBERSYSTEMS

In den beiden vorangegangenen Kapiteln wurde einerseits auf die präventive Wirkung des Hinweisgebersystems eingegangen. Andererseits konnten die zugrundeliegenden Gesetze und Richtlinien erläutert werden. Nunmehr wird dargelegt, was notwendig ist, um ein funktionierendes Hinweisgebersystem zu integrieren und die Akzeptanz zu fördern, sodass aus dem Hinweisgebersystem ein Erfolgsfaktor für Unternehmen wird.

Wie bereits dargelegt ist das Hinweisgebersystem ein Teil eines umfassenden Compliance-Management-Systems, dessen Grundlage die rechtlichen Vorgaben, sowie die unternehmensinternen Vorgaben sind. Auf Basis einer Risikoanalyse kann festgestellt werden welches situationsabhängige Potential ein Hinweisgebersystem bietet. Längerfristig müssen laufend Evaluierungen und Auswertungen durchgeführt werden, um das Hinweisgebersystem zielgerecht auszurichten. Einer der wichtigsten Erfolgsindikatoren stellt dabei die Akzeptanz der Mitarbeiter*innen dar. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 55 f., 67)

Damit Mitarbeiter*innen Fehlverhalten gemäß des jeweils geltenden Verhaltenskodexes melden ist es erforderlich Anreize zu schaffen. Dabei bietet bereits das Gefühl überwacht zu werden eine Wirkung. Besonders ausschlaggebend für die Wirksamkeit ist die jeweilige Ausgestaltung des Hinweisgebersystems und deren zugrundeliegenden Prozesse. (vgl. Briegel 2009, S. 168 f., 170) So schreibt das HSchG vor Hinweisgebersysteme derart zu gestalten, dass sie zu einer internen Hinweisgebung anregen. Dafür haben Unternehmen ausreichend finanzielle und personelle Mittel bereit zu stellen. (vgl. §§ 11, 13 HSchG)

Die nachfolgenden Unterkapitel legen die Grundsteine, um das Hinweisgebersystem möglichst attraktiv für die Belegschaft zu gestalten und dessen Akzeptanz zu fördern. Weitere funktionale Parameter, wie der einbezogene Personenkreis, werden im 7. Kapitel beschrieben.

5.1. Anonymität und Vertraulichkeit

Die Effektivität eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems steigt mit der Möglichkeit einer anonymen Meldung enorm. Bei potenziellen Hinweisgeber*innen sinkt dadurch die Hemmschwelle. Den Mitarbeiter*innen muss seitens des Unternehmens zugesichert werden, dass mit

Hinweisen in äußerstem Ausmaß vertraulich umgegangen wird. Weiters sinkt die Angst vor Repressalien, selbst wenn Hinweisgeber*innen bei einer identifizierten Meldung davor ebenso geschützt sind. (vgl. Tur 2018, S. 279 f.) Daher ist die Vertraulichkeit im HSchG gesondert geregelt. Die Identität von Hinweisgeber*innen ist von der beauftragten Stelle zu schützen. Werden Inhalte aus einer Meldung bekannt so sind die wissenden Personen dazu verpflichtet die erlangten Informationen vertraulich zu behandeln. Erst im Rahmen eines strafrechtlichen Verfahrens dürfen den Behörden, dem Gericht oder der Staatsanwaltschaft Informationen offengelegt werden. Hinweisgeber*innen sind vor der Offenlegung darüber zu informieren und die Begründung schriftlich darzulegen. (vgl. § 7 HSchG)

Eine Ausgestaltungsmöglichkeit wäre, dass seitens der Unternehmensleitung eine identifizierte Meldung bevorzugt, aber trotzdem eine anonyme Meldemöglichkeit geschaffen wird. Mittels Ombudsmann wäre ein Mittelweg möglich, sodass die Identität lediglich diesem offengelegt würde. Die Glaubwürdigkeit einer Meldung wird durch die Identifizierbarkeit des*der Hinweisgebers*in erhöht, da nicht der Eindruck entsteht sich aus der Verantwortung ziehen zu wollen. In jedem Fall ist dafür zu sorgen, die Bereitschaft Meldungen zu erteilen so groß wie möglich zu halten, um eine möglichst hohe präventive Wirkung schaffen zu können. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 178 f.)

5.2. Integre Unternehmenskultur

Durch die Integration einer Compliance-Kultur in einem Unternehmen wird die Loyalität der Mitarbeiter*innen dem Unternehmen gegenüber gestärkt. Integrität bedeutet dabei, dass sich vor allem Führungskräfte zu den Unternehmenswerten bekennen, wodurch Erfolgspotenzial generiert wird. (vgl. Kreipl 2020, S. 173) Mitarbeiter*innen sollen dem Unternehmen gegenüber eine kritische Loyalität entwickeln. Diese zeigt sich dadurch, dass sie einerseits Fehlverhalten aufdecken, andererseits aber auch Rücksicht auf die Belange des Unternehmens nehmen. Dies zeigt sich insbesondere dadurch, dass interne Meldekanäle den externen bevorzugt werden. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 82) Dies ist im HSchG in der Form vorgesehen, wie bereits unter Punkt 3.4. beschrieben (vgl. § 14 Abs. 1 HSchG).

Eine von Führungskräften vorgelebte integre Unternehmenskultur zeigt Mitarbeiter*innen, dass rechtswidriges oder unethisches Verhalten eine Gefahr für das Unternehmen darstellt, welche es zu vermeiden gilt (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 83). Durch eine integrative Unternehmensethik entsteht ein kollektives Bewusstsein der Mitarbeiter*innen für rechtskonformes handeln. Dabei spielt die persönliche Bindung der Mitarbeiter*innen an das Unternehmen eine zentrale Rolle, da sie als Einzelpersonen den Erwartungen einer Gruppe, in diesem Sinne dem Unternehmen, entsprechen möchten. Diese wirkt kriminalitätshemmend und präventiv auf Fehlverhalten. (vgl. Kreipl 2020, S. 178)

Herrscht in einer Organisation eine integre Unternehmenskultur mit festgelegten Werten, so ist es für Hinweisgeber*innen leichter intern Hinweise zu melden. Wird in dem Unternehmen rechtskonformes und ethisches Handeln kommuniziert und erwünscht, so sind bereits aus diesem Grunde weniger bzw. keine Sanktionen aus dem Whistleblowing, unabhängig von der nunmehr vorherrschenden Rechtslage, zu erwarten. (vgl. Sixt 2020, S. 125) Ein unternehmensinterner Verhaltenskodex in Zusammenhang mit dem Compliance-Management wird bereits in den meisten Unternehmen gelebt. Dies zeigt unter anderem eine Studie von EY, welche ergeben hat, dass bereits 94% der befragten Unternehmen Richtlinien zu einem Code of Conduct eingeführt haben. (vgl. Ernst & Young GmbH 2016, S. 20 f.)

Der „tone from the top“ ist demnach ein wesentlicher Bestandteil zur Einführung einer integren und moralischen Unternehmenskultur (vgl. Behr/Ruhmannseder 2020, Kap. 2, Abschn. II, Rz. 74). Dies trägt dazu bei, den Betriebsfrieden zu wahren und eine positive Unternehmenskultur zu entwickeln (vgl. Berger 2020, Kap. 4, Abschn. II, Rz. 267). Dem ist hinzuzufügen, dass das anschließende Sanktionieren von Fehlverhalten nach einer Meldung von besonderer Bedeutung ist. Werden Missstände nicht in angemessenem Ausmaß bestraft, kann dies dazu führen, dass einerseits die Motivation von Hinweisgebern vollständig ausbleibt und andererseits wird dadurch die Kriminalität im Unternehmen gefördert, da keine Folgen daraus zu erwarten sind. (vgl. Krügel/ Uhl 2023, S. 1358, 1376 f.)

5.2.1. Kommunikation und Schulungen

Wie vorangehend dargelegt wurde ist eine integrale Unternehmenskultur der Nährboden eines funktionierenden Hinweisgebersystems. Damit die Erwartungen an die Mitarbeiter*innen im Rahmen des Verhaltenskodex von dieser Seite erfüllt werden können, ist es notwendig diese in einem angemessenen Ausmaß zu kommunizieren.

Die Compliance-Strategie als gesamtes muss den Mitarbeiter*innen glaubhaft beworben werden. Die Strategie wird dadurch im Unternehmen verankert und kann somit die erwünschten präventiven Wirkungen entfalten. (vgl. Münzberg/ Schultz 2011, S. 13) Durch ausgiebige Kommunikation zu den Richtlinien und Verfahren in Zusammenhang mit dem unternehmensinternen Hinweisgebersystem lernt die Belegschaft ihre Rechte und Pflichten kennen (vgl. Berger 2020, Kap. 4, Abschn. II, Rz.262). Diese Instruktionen bewirken, dass von den Mitarbeiter*innen ein entsprechendes Verhalten erwartet werden kann. Aufgrund der Komplexität mancher Sachverhalte entspringt die Notwendigkeit regelmäßiger und kontinuierlicher Auffrischung. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 62)

Die Notwendigkeit von Schulungsmaßnahmen ist für Steuerberater*innen gesetzlich geregelt. Dabei ist das Personal bereits bei deren Einstellung mit der Thematik der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, sowie mit den damit zusammenhängenden Maßnahmen vertraut zu machen. Darunter fällt das unternehmensinterne Hinweisgebersystem. Weiterführende Schulungen sollen im Rahmen von Fortbildungsprogrammen durchgeführt werden. (vgl. § 99 Abs. 1 Z 2 WTBG 2017) Jener Personenkreis, der mit dem Empfang bzw. mit der Bearbeitung der Hinweise betreut ist, sollte ein gesondertes Schulungskonzept verfolgen, da hierfür umfassendes Wissen in verschiedensten Bereichen erforderlich ist (vgl. Clodius/ Warda 2021, Abschn. II, Abs. 3.b.)

Dabei empfiehlt es sich die Mitarbeiter*innen in Gruppen, je nach Schulungsbedarf zu untergliedern (vgl. Behr/Ruhmannseder 2020, Kap. 2, Abschn. II, Rz. 89). Für bestimmte Mitarbeitergruppen sind unterschiedliche Bereiche und Richtlinien relevant. Je nach Tätigkeitsbereich können verschiedene gesetzliche Regelungen interessant sein, sodass eine intensivere und zielgruppen-gerechte Kommunikation sinnvoll erscheint. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 63). Es ist vorteilhaft, wenn das Management selbst an den Schulungen teilnimmt. Dies dient

als Vorbildfunktion und fördert die Glaubwürdigkeit und Akzeptanz bei den Mitarbeiter*innen. (vgl. Mair et al. 2019, S. 728)

Im Rahmen der Kommunikation können diverse Mittel eingesetzt werden. Sie können in Präsenzveranstaltungen, Online-Trainings, Handbüchern, Merk- und Informationsblättern oder im Rahmen einer Diskussionsrunde bestehen (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 63). Die Erfordernis zu regelmäßigen Schulungen ist auch deshalb gegeben, da der rechtliche Rahmen an Komplexität zunimmt. Besonders effektiv zeigt sich ein Schulungsprogramm dann, wenn es sich verschiedener Kommunikationsmittel bedient. Dabei ist der Erfahrungsaustausch ein wesentliches Mittel, sodass innerhalb des Unternehmens situationsspezifische Fragen geklärt werden können. (vgl. Mair et al. 2019, S. 728)

5.3. Meldemöglichkeiten, -Kanäle

Es existieren zahlreiche Lösungen zur Umsetzung eines internen Hinweisgebersystems, jedoch gibt es einige Vor- und Nachteile, die man bei der Implementierung beachten sollte. Die Auswahl des Meldekanals bzw. mehrerer Meldekanäle ist für dessen Effektivität ausschlaggebend. (vgl. Tur 2017, S. 23) Das Jeweilige System muss mit den Vorgaben und Gegebenheiten eines Unternehmens in Einklang stehen (vgl. Mair et al. 2019, S. 724).

Das Hinweisgebersystem ist ein komplexer Prozess innerhalb eines Unternehmens, das einer fundierten Analyse bedarf. Es bildet Schnittstellen in allen Bereichen eines Unternehmens und Verantwortlichkeiten müssen deutlich definiert werden. (vgl. Berger 2020, Kap. 4, Abschn. II Rz.191 f.)

Als mündliche Meldemöglichkeit besteht die Einrichtung einer Telefonhotline oder ein persönliches Gespräch. Schriftliche Kommunikationswege sind Brief, Telefax oder E-Mail. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 193) Einiger dieser Kommunikationsmittel scheinen ungeeignet, da beispielsweise die Anonymität der Hinweisgeber*innen nicht gewahrt werden kann oder aber es keine Rückfragemöglichkeit seitens der hinweisbearbeitenden Personen gibt. (vgl. Tur 2017, S. 23)

Ist ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem hinsichtlich des HSchG einzurichten, so ist die Implementierung so vorzunehmen, dass eine anonyme Meldemöglichkeit geschaffen wird (vgl. §

4 Abs. 2 Z 1 HSchG). Für Steuerberater*innen ist dies im Rahmen der Geldwäsche-Richtlinie vorgesehen (vgl. § 9 Abs. 5 KSW-GWPRL). Daher ist aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen ein Meldekanal mit anonymer Meldemöglichkeit erforderlich. Weitere Kommunikationsmittel können lediglich begleitend eingesetzt werden.

Als besonders geeignet erscheinen elektronische, webbasierte Hinweisgebersysteme, da sie allen Anforderungen entsprechen und zeit- und ortsunabhängig sind. Diese können simpel mit anderen Lösungen, beispielweise einer Ombudsstelle, kombiniert werden. Hierbei ist nachteilig hervorzuheben, dass es große Unterschiede hinsichtlich der Sicherheit gibt. (vgl. Tur 2017, S. 23) Daneben bietet es diverse Vorteile, welche in einer anonymisierten Meldung, der Erreichbarkeit und der individualisierbaren Ausgestaltung bestehen (vgl. Mair et al. 2019, S. 725).

Besonders empfehlenswert erscheint ein webbasiertes Hinweisgebersystem deshalb, da es Unternehmen bei der Umsetzung des HSchG unterstützt. Hierfür stehen diverse Anbieter zur Verfügung und es muss geprüft werden, ob die Anforderungen des HSchG erfüllt werden können. Beispielsweise muss ein Berechtigungskonzept verfügbar sein, sodass die vorab definierten Rollen zugewiesen werden können. Ideal umgesetzt ist das webbasierte Hinweisgebersystem dann, wenn darin ein geordnetes Fall-Management abgebildet werden und Auswertungen daraus bezogen werden können. Dies unterstützt Mitarbeiter*innen dabei die Fristen des HSchG einzuhalten. Ebenso ist die Dokumentationspflicht damit erfüllt. (vgl. Reichetseder 2023, S. 345 ff.) Gem. HSchG muss das Einlangen einer Meldung den Hinweisgeber*innen spätestens nach sieben Tagen bestätigt werden. Weiter sind Hinweisgeber*innen nach spätestens drei Monaten über gesetzte Folgemaßnahmen zu informieren, bzw. darüber, dass ein Hinweis nicht weiterverfolgt wird. (vgl. §§ 9 Abs. 1, 13 Abs. 9. HSchG)

Abschließend kann festgehalten werden, dass das interne Hinweisgebersystem ein komplexer Prozess innerhalb eines Unternehmens ist, das viele Schnittstellen aufweist. Um dessen Erfolgchancen zu erhöhen ist Anonymität zu gewähren und für eine gute Erreichbarkeit zu sorgen. Mitarbeiter*innen müssen sich damit identifizieren können, sodass deren Akzeptanz steigt und die Hemmschwelle zur Abgabe von Hinweisen sinkt. Das Unternehmen als gesamtes, angefangen bei der Geschäftsleitung, muss Integrität leben und lehren. Damit wird klargestellt, welche Sachverhalte zu melden sind. Die Qualität der eingehenden Meldungen wird dadurch immens erhöht und das Hinweisgebersystem kann effektiv genutzt werden.

6. KONNOTATION VON WHISTLEBLOWING

In den vorangegangenen Kapiteln wurde beschrieben, warum Hinweisgebersysteme einerseits aus gesetzlichen Gründen, andererseits aus strategischen Gründen sinnvoll sind. Nachfolgend wird auf die negative Wahrnehmung des Whistleblowings, sowie deren Hintergründe eingegangen. Es kann festgehalten werden, dass Whistleblowing im angloamerikanischen Raum aufgrund seiner langjährigen Geschichte bereits tief verankert ist, während sich die österreichische Justiz erst seit der jüngeren Zeit damit beschäftigt (vgl. Müller 2015, S. 3 f.; Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 20). Als das Thema „Whistleblowing“ 2010 in Österreich vermehrt aufkam wurde es anfangs mit großer Skepsis betrachtet (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 16). Es wurde der Eindruck geweckt, Whistleblower würden ihren Vorgesetzten und Kolleg*innen in den Rücken fallen. Whistleblower wurden als „Verräter“ und „Denunzianten“ angesehen (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 20). Während dieser Eindruck in Europa lange Zeit haften blieb, kann man in den letzten Jahren einen Wandel beobachten, da das gesellschaftliche Interesse an der Aufdeckung rechtswidriger Vorgänge stetig zunimmt. (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 16)

6.1. Wahrnehmung als Denunziantentum

Gründe für die derart negative Wahrnehmung in Europa waren einerseits die fehlenden gesetzlichen Regelungen, die in den letzten Jahren vermehrt aufgeholt wurden. Andererseits wurde das Denunziantentum aufgrund des historischen Hintergrundes von Europa in Zusammenhang mit dem Nationalsozialismus negativ instrumentalisiert. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 22; Ruhmannseder et al. 2020, Kap. 1, Rz. 1) Im Gegensatz zur Denunziation im ethischen Sinne sollen im Rahmen eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems compliance-relevante Vorgänge gemeldet werden (vgl. Schneider 2022, S. 24 f.). Die Öffentlichkeit wurde in den letzten Jahren für die Thematik des Whistleblowing sensibilisiert. Dadurch hat eine Veränderung stattgefunden und es wurde klargestellt, dass Hinweisgeber*innen zur Aufdeckung von Regelverstößen einen wesentlichen Beitrag leisten. (vgl. Ruhmannseder et al. 2020, Kap. 1, Rz. 1 f.).

In Österreich wurden Kreditinstitute 2014 gesetzlich dazu verpflichtet geeignete Hinweisgebersysteme in Unternehmen zu implementieren. Für die berufsberechtigte Gruppe der Steuerberater*innen und Wirtschaftstreuhand*innen wurde dies erst später, im Jahr 2018, festgelegt. (vgl. §§ 99g BWG in Verbindung mit 40 Abs. 1 FM-GwG und §§ 100 WTBG 2017 in Verbindung mit 9 KSW-GWPR). Nunmehr wurde die Implementierung eines Hinweisgebersystems flächendeckend für alle Unternehmen mit zumindest 50 Mitarbeiter*innen gesetzlich geregelt (vgl. §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 HSchG). Durch die gesetzliche Regelung wurde die Akzeptanz erhöht und verdeutlicht, dass Hinweisgeber*innen keineswegs als Denunziant*innen anzusehen sind, da sie nicht auf persönliche Vorteile abzielen, sondern zur Aufdeckung von Missständen ein wesentlicher Faktor sind (vgl. Guttenberger 2020, Kap. 3, Abs. I, Rz. 99).

6.2. Negative Aspekte des Whistleblowings

Lewisch nennt im Symposium vom 16.10.2015 zwei negative Aspekte des externen Hinweisgebersystems. Einerseits kann dadurch ein negatives Betriebsklima geschaffen werden, da Hinweisgeber*innen externe Stellen den internen Stellen bevorzugen könnten. Andererseits besteht die Gefahr von ungerechtfertigten Verdachtsmeldungen aufgrund der Anonymität. (vgl. Lewisch 2015, S. 25) Die missbräuchliche Verwendung eines Hinweisgebersystems stellt selbst einen Compliance-Verstoß dar (vgl. Ruhmannseder et al. 2020, Kap. 1, Rz. 20). Zur Häufigkeit von Falschmeldungen gibt es derzeit noch wenig empirische Studien. Die bisherigen Ergebnisse zeigen, dass etwa 90% aller Hinweise in guter Absicht abgegeben werden. Ein funktionierendes Case-Management ist unerlässlich um die restlichen 10%, deren eine missbräuchliche Verwendung unterliegen könnte, zu minimieren. (vgl. Ruhmannseder et al. 2020, Kap. 1, Rz. 21, 27 ff.) Ähnliche Ergebnisse erzielten die Befragungen von WhistleB, bei denen die befragten Unternehmen angaben, dass kaum irrelevante bzw. missbräuchliche Meldungen eingelangt sind (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 17).

Während es Personen gibt, die Hinweise lediglich aus niederen Motiven wie z.B. Rache abgeben, handeln Betroffene in den meisten Fällen zum Wohle der Gesellschaft bzw. des Unternehmens. Häufig werden Hinweisgeber*innen dennoch als Nestbeschmutzer oder Verräter wahrgenom-

men. Dadurch gelangen relevante Informationen oft nicht bis zur Unternehmensleitung. Aus diesem Grund ist umso wichtiger, seitens der Unternehmensleitung, das Interesse an Whistleblowing zu fördern. (vgl. Wennig 2015, S. 51.)

Wie oben angesprochen, könnte die Implementierung eines internen Hinweisgebersystems ein negatives Betriebsklima zur Folge haben. Ein vertrauensvoller Umgang und offene Kommunikation sind Voraussetzungen dafür, dass unter dem Mitarbeiter*innen keine Atmosphäre gegenseitigen Misstrauens entsteht. Zwischen der Funktionalität und der Unternehmenskultur herrscht eine Wechselwirkung. So kann mittels guter Kommunikation nicht nur ein negatives Betriebsklima verhindert, sondern sogar ein positives Betriebsklima der Integrität geschaffen werden. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 26, 82)

6.3. Kultur der Verantwortung

Wie bereits unter den Begriffsabgrenzungen beschrieben, ist Unternehmenskultur ein dynamisches Konzept, das die Werte und Normen innerhalb einer Organisation darstellt. Diese ist dafür verantwortlich, dass eventuelle negative Auswirkungen, wie oben beschrieben, verhindert bzw. abgemildert werden.

Will man Korruption und Wirtschaftskriminalität effektiv behandeln ist es notwendig eine entsprechende Unternehmenskultur zu pflegen und die persönlichen Beweggründe für derartige Handlungen zu kennen. Aufklärung, klare Kommunikation und die Gesprächsmöglichkeit wirken bereits präventiv auf Fehlverhalten. (vgl. Heißner 2014, S. 69)

Wird in Unternehmen eine Compliance-Kultur gelebt, stärkt diese zusätzlich die Loyalität der Mitarbeiter*innen gegenüber dem Unternehmen. Die Compliance-Kultur ist mit der Unternehmensethik eng verknüpft. Dabei sollte in Unternehmen eine Integritätskultur vorhanden sein, bei der sich vor allem Führungskräfte zu den Unternehmenswerten bekennen. Eine Integritätskultur stellt, wie unter Punkt 5.2. beschrieben, einen Erfolgsfaktor für Unternehmen dar. (vgl. Kreipl 2020, S. 173)

Unternehmer*innen benötigen für Maßnahmen des Risikomanagements ein positives Bewusstsein. Es handelt sich dabei nicht um die Erfüllung einer unliebsamen Notwendigkeit, sondern fördert wertorientiertes Handeln aller Beteiligten. Führungskräfte müssen dabei als Vorbild voran

gehen. (vgl. Tur 2017, S. 22) Durch das Vorleben einer transparenten Unternehmenskultur wird verdeutlicht, dass Verstöße keineswegs toleriert werden (vgl. Schneider 2022, S. 26). Drücken Führungskräfte den Willen zur Hinweiserteilung aus, ermutigen sie deren Beschäftigte auf Fehlverhalten hinzuweisen. Dies beugt bei potenziellen Hinweisgeber*innen dem Eindruck vor, dem Unternehmen gegenüber illoyal zu sein. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 82.)

Die gegenwärtige Management-Kultur ist stark dadurch geprägt, dass die eigene Nutzenmaximierung im Vordergrund steht. Es steht unter dem Grundsatz, dass sich Märkte selbst regulieren sollen. Durch die Finanz- und Wirtschaftskrise 2009 stellte sich heraus, dass das Dogma der Selbstregulierung ein Irrglaube war. Es zeigte sich, dass es ein Umdenken in der allgemeinen Management- und Führungskultur geben muss und dies vor allem im Bereich der Risiken. (vgl. Heißner 2014, S. 117 f.) Betrugs- und Korruptionsskandale haben großen Einfluss auf das Innenleben eines Unternehmens. Häufig werden bei Bekanntwerden eines Deliktes die verantwortlichen Mitarbeiter*innen entlassen. Unter anderem deshalb, da seitens der Öffentlichkeit Druck gemacht wird. Besonders betroffen sind Unternehmen dann, wenn dadurch wettbewerbsrelevantes Know-how verloren geht oder strategisch wichtige Unternehmensbereiche neu besetzt werden müssen. Sollten seitens des Unternehmens keine Maßnahmen gesetzt werden, sind die Folgen im Innenverhältnis äußerst schädigend. Es bleibt beim Umgang mit Korruption und Betrug das Gefühl von Ungerechtigkeit zurück. Dies liefert praktisch den Nährboden bzw. die Motivation für weitere kriminelle Handlungen. (vgl. Heißner 2014, S. 68 f.)

Wird die Möglichkeit unternehmensintern Verdachtsmomente zu äußern angeboten, so sinkt die Hemmschwelle für Hinweisgeber*innen kritisches Wissen zu teilen (vgl. Tur 2017, S. 22). Mitarbeiter*innen fällt es leichter eine Meldung zu machen, wenn eine positive Einstellung Hinweisgerbersystemen gegenüber herrscht, da sie weniger Sanktionen befürchten müssen (vgl. Sixt 2020, S. 125).

Es kann festgehalten werden, dass Hinweisgebersysteme dann erfolgreich sind, wenn sie ganzheitlich aufgebaut sind. Daher ist es ratsam, sich nicht ausschließlich auf Rechtsverstöße zu fokussieren. Es sollten unternehmenskulturelle Vorgaben herrschen, sodass Mitarbeiter*innen auf das Thema der Unternehmensethik sensibilisiert sind. (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 18).

Von besonderer Bedeutung ist die Transparenz des Systems. Mitarbeiter*innen sind eher dazu motiviert Meldungen zu erstatten, wenn bekannt ist, wer die Meldungen erhält und in welcher Form diese bearbeitet werden. Zweck und Ziel des Hinweisgebersystems müssen detailliert dargelegt werden. Durch eine bessere Aufklärung wird dem unsachgemäßen Gebrauch in Form von Falschmeldungen vorgebeugt, da die Konsequenzen daraus bewusst gemacht werden. (vgl. Stappers/Koukol 2019, S. 18). Für die Funktionalität von Hinweisgebersystemen ist es erforderlich, Mitarbeiter*innen von diesem zu überzeugen. Sie müssen sicher sein, dass sie keine Repressalien zu befürchten haben. Um dies zu erreichen, sollten interne Trainings abgehalten werden, sodass Mitarbeiter*innen ein Bewusstsein für Whistleblowing entwickeln können. (vgl. Kreipl 2020, S. 168)

6.4. Code of Conduct

Ein Verhaltenskodex, der sogenannte Code of Conduct, bildet das Fundament zur Implementierung eines ganzheitlichen Compliance-Systems. Mitarbeiter*innen werden dadurch die erwünschten Verhaltensregeln dargelegt. Wesentliche Inhalte sind die vorherrschenden gesetzlichen Regelungen, Leitlinien und konkrete Handlungsanweisungen. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 61) Aufbauend auf den Verhaltenskodex müssen die Inhalte den Mitarbeiter*innen beispielsweise durch Schulungen vermittelt werden (vgl. Fischer 2022, S. 779). Auf den Schulungsbedarf wurde bereits unter Punkt 5.2.1. detailliert eingegangen.

Zum Abschluss dieses Kapitels kann festgehalten werden, dass Whistleblowing, welches in Europa lange Zeit mit Denunziantentum in Verbindung gebracht wurde, einen Wertewandel vollzogen hat. Wurden Whistleblower anfangs als Spitzel betrachtet, so werden sie heutzutage oftmals als Helden gefeiert, da sie Unternehmen zu integrem Handeln bewegen. Für Unternehmen ist es von besonderer Bedeutung einen unternehmensinternen Verhaltenskodex festzulegen und diesen an die Belegschaft zu kommunizieren. Dadurch kennen Mitarbeiter*innen ihren Handlungsspielraum und können entscheiden welche Sachverhalte zu melden sind. Dies bewirkt, dass die gesamte Belegschaft zum Überwachungsinstrument von internen Prozessen wird.

7. IDEALE UMSETZUNG DES HINWEISGEBERSYSTEMS BEI STEUERBERATER*INNEN

Für die Umsetzung eines Hinweisgebersystems sind einzelne Schritte zu beachten. Wie bereits vorangehend beschrieben stellt ein Unternehmensleitbild dabei einen Grundstein dar. Für Steuerberater*innen ist das Wesentliche gesetzlich geregelt. Dafür wurde eine Ausübungsrichtlinie für Berufsberechtigte erlassen. (vgl. § 72 WTBG 2017) Ein wesentlicher Punkt dieser Ausübungsrichtlinie ist standesgemäßes Verhalten gegenüber Auftraggebern, Behörden und Mitarbeiter*innen. Ebenso ist geregelt, wie mit Interessenskonflikten umgegangen werden soll. (vgl. §§ 1 f., 7, 10, 13 WT-ARL) Mitarbeiter*innen sind im Rahmen der Ausübungsrichtlinie in diversen Punkten zu unterrichten. Daher besteht die Notwendigkeit zur regelmäßigen Schulung des Leitbildes bereits auf gesetzlicher Basis, damit die Belegschaft über ihre Rechte und Pflichten informiert ist.

Wie bereits unter 3.2. und 5. erwähnt ist vor Einführung eines Hinweisgebersystems eine Risikoanalyse im Unternehmen durchzuführen. Unbeachtlich des Hinweisgebersystems haben Leitungspersonen eines Unternehmens in jedem Fall eine Risikoanalyse durchzuführen, da sie dazu verpflichtet sind, sich einen Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen zu verschaffen und zu prüfen, in welchem Ausmaß Compliance-Maßnahmen durchzuführen sind. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 54,56) Daneben besteht für Steuerberater*innen die Verpflichtung für jede*n einzelne*n Klient*in ein Risikoprofil zu erstellen und gegebenenfalls weitere Maßnahmen einzuleiten (vgl. §§ 88 ff. WTBG 2017).

Anschließend ist festzustellen, welche gesetzlichen Regelungen im Unternehmen in Bezug auf das Hinweisgebersystem zutreffend sind. Für kleine Kanzleien mit unter zehn Mitarbeiter*innen besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung eines Hinweisgebersystems. Bei zehn bis 49 Mitarbeiter*innen ist ein Hinweisgebersystem innerhalb der Geldwäschemassnahmen einzurichten. (vgl. § 9 Abs. 1 f. KSW-GWPRL) Ab 50 Mitarbeiter*innen trifft das Unternehmen die Pflicht zur Einrichtung eines Hinweisgebersystems aufgrund des HSchG (vgl. §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 HSchG;). Hier muss angemerkt werden, dass auch ohne entsprechende gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung Hinweisgeber*innen den Schutz genießen, was vermehrt zu externen Meldungen führen könnte, wie unter 3.4. dargelegt wurde.

Sind die rechtlichen Grundlagen geklärt und potenzielle Risikostellen aufgedeckt kann der Anwendungsbereich festgelegt werden. Dabei ist auf die Rechtsgrundlagen Bedacht zu nehmen. Für Steuerberater*innen sind jedenfalls die meldepflichtigen Tatbestände gem. der Geldwäscherichtlinien von Bedeutung (vgl. § 96 WTBG 2017). Im Sinne des HSchG erstreckt sich der Anwendungsbereich auf weitere Tatbestände, wie unter 4.2.1. beschrieben (vgl. § 3 Abs. 3 HSchG). Neben den Tatbeständen sollte der Personenkreis der potenziellen Hinweisgeber*innen definiert werden (vgl. § 2 HSchG). Zu beachten ist, dass der Anwendungsbereich je nach Bedarf lt. Risikoprofil angepasst werden kann. Dadurch besteht für Unternehmen die Möglichkeit gewünschte Meldetatbestände zu definieren und Mitarbeiter*innen wissen, in welchem Rahmen sie sich bewegen. Hierfür ist es gegebenenfalls erforderlich eine Betriebsvereinbarung oder Einzelvereinbarungen zu treffen. (vgl. Kovacs 2022, S. 466 f.) Von einer allgemeinen Verpflichtung zur Meldung von Missständen ist abzuraten, da dies negative Auswirkungen haben kann und eher eine positive Bestärkung zu den gewünschten Ergebnissen führt (vgl. Nuster 2020, Kap. 7, Abschn. II, Rz. 554.)

Auf Basis der vorangegangenen Analysen kann anschließend ein passender Meldekanal gewählt werden. Auf die Kosten-Nutzen-Überlegung wird weiter unter Punkt 7.1. eingegangen. In diesem Abschnitt soll auf die Funktionalität Bedacht genommen werden. Dabei stellen Rechtsgrundlagen die Basis dar. Grundsätzlich ist in jedem Fall ein System zu wählen, das anonymisierte Hinweisgebung zulässt, wie genauer unter Punkt 5.1. bzw. 5.3. beschrieben. Als Mittelweg kann die Anonymisierung über eine Ombudsstelle gewählt werden. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 178 f.) Daneben ist die Rückfragemöglichkeit an Hinweisgeber*innen zu beachten, da diese einen Erfolgsfaktor darstellt. In der vorherrschenden Literatur stellen webbasierte Hinweisgebersysteme den bestmöglichen Meldekanal dar. Sie sind äußerst flexibel und können zugeschnitten auf das jeweilige Unternehmen ausgestaltet werden. (vgl. Tur 2017, S. 22 f.)

Der nächste Schritt besteht in der Auswahl bzw. Ernennung der Hinweisempfänger. Hinweisadressaten können Mitarbeiter*innen, aber auch externe Dritte, wie beispielsweise eine Ombudsstelle sein. In Frage kommende Personengruppen sind Vorstand, Aufsichtsrat oder ein bestimmtes Unternehmensressort, wie beispielsweise die Rechtsabteilung. Besteht in einem Unternehmen eine Compliance-Abteilung empfiehlt es sich diese mit der Entgegennahme der Hinweise zu betrauen. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 160) Dabei ist besonders darauf

zu achten, dass die beauftragten Personen im Rahmen ihrer Arbeit persönlich und fachlich unabhängig agieren müssen. Diese müssen vor allem die fachliche Eignung dafür mitbringen. (vgl. Clodius/ Warda 2021, Abschn. II, Abs. 1) Daher empfiehlt es sich in einer Steuerberatungskanzlei die Compliance-Abteilung damit zu betrauen. Ist eine solche nicht vorhanden, können Mitarbeiter*innen dahingehend geschult werden, oder eine Ombudsperson beauftragt werden. Gemäß den Geldwäscherichtlinien ist jedenfalls eine Vertrauensperson zu benennen, welche wiederum in einem*r Mitarbeiter*in oder einer extern beauftragten Person bestehen kann (vgl. § 9 Abs. 3 KSW-GWPRL).

Anschließend sind aufgrund von Aufklärungsarbeiten die weiterführenden Prozesse, sowie die Schnittstellenzusammenarbeit zu klären. In einem Betrieb mit Vorstand ist dieser für die Legalitätskontrolle verantwortlich und Sachverhalte sind diesem somit zu berichten. (vgl. Berger 2020, Kap. 4, Abschn. II, Rz 194) Im Rahmen der Geldwäscherichtlinien ist in Steuerberatungskanzleien dem Berufsberechtigten Bericht zu erstatten (vgl. § 9 Abs. 7 KSW-GWPRL).

In Unternehmen, in denen ein Betriebsrat besteht, ist zu beachten, dass dieser bei der Implementierung und Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems einbezogen werden muss. Es steht diesem ein Mitbestimmungsrecht in den oben genannten Umsetzungsschritten zu. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 216 f.)

Auf Basis der vorangegangenen Entscheidungen können die passenden Meldekanäle festgelegt werden. Welche Möglichkeiten hierfür bestehen ist bereits unter Punkt 5.3. dargelegt worden. In jedem Fall ist zu beachten welchen gesetzlichen Ansprüchen das Hinweisgebersystem genügen muss. (vgl. Mair et al. 2019, S. 724)

Sind die Schritte zur Implementierung festgelegt ist es notwendig das System ergiebig zu bewerben, sodass der Nutzen möglichst frühzeitig bei den Beschäftigten zur Akzeptanz führt und sich ein unternehmenskultureller Wertewandel vollzieht (vgl. Münzberg/ Schultz 2011, S. 13).

7.1. Kosten-Nutzen-Kalkül

Eine besondere Fragestellung bei der Implementierung eines Hinweisgebersystems ergibt sich in Bezug auf das Kosten-Nutzen-Verhältnis. Dahingehend wird nochmals auf die Wirksamkeit von präventiven Maßnahmen gegen Wirtschaftskriminalität hingewiesen. Studien zur Wirksamkeit

von Präventionsmaßnahmen sind schwer durchführbar. Es konnte festgestellt werden, dass Unternehmen, in denen ein Anti-Fraud-Management besteht, 42% weniger Kosten für Sofortmaßnahmen, 17% weniger für Remediations-Maßnahmen und 16% weniger Bußgelder und Strafzahlungen haben. Somit kann zumindest ein deutlicher Zusammenhang mit dem Einleiten von Maßnahmen und den daraus resultierenden Einsparungen festgestellt werden. (vgl. PWC 2022, S. 11)

Besondere Berücksichtigung bei der Kosten-Nutzen-Überlegung findet die Risikoanalyse, welche die Unternehmensgröße einschließt. Eine allgemeine Verpflichtung zur Implementierung umfassender Compliance-Maßnahmen stellt sich als nicht verhältnismäßig heraus. (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 54) Da für Steuerberater*innen im Rahmen der Geldwäscherichtlinien ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem ab zehn Beschäftigten gesetzlich vorgesehen ist, sollte nunmehr Bedacht darauf genommen werden, wie daraus der größtmögliche Nutzen gezogen werden kann. Dabei bietet es sich für Kanzleien an, ein gemeinsames System zu verwenden, um die Kosten für das System selbst teilen zu können. (vgl. § 9 Abs. 1 f. KSW-GWPRL). Obwohl die Beauftragung einer Ombudsperson Vorteile haben kann, empfiehlt es sich die Vertrauensperson unternehmensintern zu ernennen, da dies kostenschonend ist (vgl. Schemmel/Ruhmannseder/Witzigmann 2012, S. 165).

Einen weiteren Kostenpunkt stellen die Schulungsmaßnahmen dar. Es empfiehlt sich daher das Hinweisgebersystem in Compliance-Schulungen zu integrieren. Der Schulungsbedarf sollte erhoben und anschließend ein maßgeschneidertes Schulungsprogramm dargelegt werden. Damit werden Kosten eingespart und die Effektivität erhöht. (vgl. Briegel 2009, S. 169)

7.2. Einbindung des HSchG in ein bestehendes System

Voranehend wurde dargelegt, welche Schritte zur Implementierung eines internen Hinweisgebersystems notwendig sind und in welchen Bereichen Kosten eingespart werden können. Nachfolgend wird erklärt in welchen Bereichen Anpassungen vorgenommen werden, wenn in Kanzleien die Mitarbeiteranzahl von 50 Personen überschritten wird.

Einen wesentlichen Veränderungspunkt stellt der persönliche Anwendungsbereich dar. Dieser bezieht sich lt. dem HSchG nicht nur auf die Arbeitnehmer*innen, sondern auch Bewerber*innen, Praktikant*innen, selbständig erwerbstätige Personen, Leitungsorgane des Rechtsträgers,

Auftragnehmer*innen und Lieferant*innen. Sohin ist der Personenkreis potenzieller Hinweisgeber*innen jedenfalls zu erweitern. (vgl. § 2 Abs. 1 HSchG)

Der zweite Sachverhalt, der zu berücksichtigen ist, bezieht sich auf den Anwendungsbereich. Gem. dem HSchG sind erheblich mehr Bereiche umfasst als gem. den Geldwäscherichtlinien, wie bereits unter 4.2.1. beschrieben. Im HSchG gelten weiters strenge Fristen für Folgemaßnahmen, welche im Rahmen der Prozesserstellung zu berücksichtigen sind. Dies zieht nach sich, dass die weiterführenden Prozesse neu beurteilt und gestaltet werden müssen. Daraus ergibt sich ein wesentlich höherer Schulungsbedarf. (vgl. §§ 3 Abs. 3, 13 Abs. 1 ff., 17 Abs. 6 HSchG) Unter Beachtung der angeführten Anforderungen an ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem erscheint eine webbasierte Lösung empfehlenswert (vgl. Reichetseder 2023, S. 342).

Abschließend kann zu diesem Kapitel festgehalten werden, dass die Implementierung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems ein umfassendes Projekt ist. Es bedarf mehrerer Analysen, die vorab durchzuführen sind. Die Rechtsgrundlagen, der Bedarf, Zuständigkeiten und Prozesse müssen geklärt werden. Anschließend ist ein passender Meldekanal zu wählen. In Bezug auf die Kosten kann durch effizientes Management und Kooperation mit anderen Kanzleien ein bestmögliches Ergebnis erzielt werden. Da für Kanzleien ab zehn Mitarbeiter*innen bereits eine Verpflichtung zur Umsetzung besteht, sollte daraus der größtmögliche Nutzen gezogen werden. Anschließend kann durch Bewerbung des Systems eine positive Außenwirkung erzielt werden.

8. BEANTWORTUNG DER THEORETISCHEN SUBFORSCHUNGSFRAGEN

Als Steuerberater*in ist man in Österreich eine Schnittstelle zwischen den Unternehmen und den Behörden. Als Vertreter*innen unterliegen sie umfassenden gesetzlichen Regelungen, die häufig schwer zu überblicken sind. Um Haftungsrisiken zu vermeiden ist das Compliance-Management ein hilfreicher Ansatz. Zur Analyse der Risiken innerhalb des Unternehmens ist das Wissen der Mitarbeiter*innen erforderlich. Dieses unterstützt einerseits die Kanzlei selbst, aber auch die Klient*innen, die dadurch eine maßgeschneiderte Beratung erhalten können. Grundvoraussetzung hierfür ist ein offener Umgang und Möglichkeit Sachverhalte intern diskutieren zu können.

Daneben sind Steuerberater*innen ein Element in der globalen Gesamtwirtschaft. Sie haben eine ethische, moralische und gesamtgesellschaftliche Verantwortung für Rechtskonformität am Markt zu sorgen. Dem unternehmensinternen Hinweisgebersystem kommt in Bezug auf die Geldwäscherichtlinien eine Schlüsselfunktion zu. Dies ist für Steuerberater*innen notwendig, um der Meldepflicht von Tatbeständen der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung nachzukommen.

Whistleblowing wurde lange Zeit als Denunziantentum gesehen und unterlag einem schlechten Nachruf. Dies hat sich in der jüngeren Zeit gewandelt. Der Gesellschaft und den Unternehmen wurde der Nutzen interner Hinweisgebersysteme stärker bewusst. Dadurch entwickelte sich ein Wertewandel und es konnten positive Aspekte daraus gewonnen werden. Dem angeschlossen folgten gesetzliche Regelungen, welche in Österreich in Form des HinweisgeberInnenschutzgesetzes umgesetzt wurden. Dabei handelt es sich nicht um eine unliebsame Notwendigkeit, sondern um Hilfsmaßnahmen zur Stärkung der Integrität von Unternehmen. Daher wird im gesetzlichen Rahmen auf weiche Motivatoren, anstatt auf Bestrafung gesetzt.

Dafür benötigt es einen Wertewandel innerhalb der Unternehmen, sodass eine hinweisgeberfreundliche Unternehmenskultur gelebt werden kann. Durch Maßnahmen in diesem Bereich kann der Wirtschaftskriminalität effektiv entgegengewirkt werden, wie zahlreiche Studien belegen. Der Nutzen ergibt sich daher einerseits für das Unternehmen selbst, aber global gesehen für die Gesellschaft als Ganzes.

Welche Anreize in Bezug auf Schutzwirkungen motivieren Steuerberater*innen lt. der vorliegenden Fachliteratur zur Implementierung bzw. zur Fortführung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems?

Für Steuerberater*innen ist die Gesetzeskonformität ein essenzieller Punkt. Daher kommt die Motivation zur Betreibung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems vorrangig aus den gesetzlichen Grundlagen des WTBG 2017 und HSchG. Dabei sollten Steuerberater*innen nicht vergessen, dass neben dieser gesetzlichen Notwendigkeit positive Schutzwirkungen ein Nebeneffekt sind, die bei einer durchdachten Umsetzung einhergehen.

Als leitende*r Steuerberater*in ist man häufig nicht mit allen Details eines Jahresabschlusses vertraut. Durch das unternehmensinterne Hinweisgebersystem kann eine Umgebung der Integrität geschaffen werden, in der Auffälligkeiten offen diskutiert werden. So können Mitarbeiter*innen eher beurteilen, in welchem Rahmen sie sich befinden. Als Führungskraft innerhalb einer Steuerberatungskanzlei erhält man einen besseren Einblick in das Tagesgeschäft durch das Aufmerksam werden auf einzelne Tatbestände. Besonders im Bereich der Wirtschaftskriminalität kann durch das unternehmensinterne Hinweisgebersystem eine präventive Wirkung entfaltet werden. Diese wird im Rahmen der Implementierung mittels umfangreicher Aufklärung geschaffen. Einerseits können dadurch einzelne Tatbestände aufgeklärt werden, andererseits wirkt dies präventiv auf mögliche Missstände in der Zukunft. Durch das Leben einer integren und hinweisgeberfreundlichen Unternehmenskultur wird Loyalität zwischen den Mitarbeiter*innen und dem Unternehmen aufgebaut. Dies wirkt sich positiv auf die Mitarbeiterbindung aus, was wiederum zu langlebigen Arbeitsverhältnissen führt und wodurch Kosten eingespart werden können.

Durch das gesammelte Wissen und den Wissensaustausch der gesamten Belegschaft erhält man als leitende*r Steuerberater*in einen vollumfänglichen Einblick in das Geschehen innerhalb der Kanzlei. Prozesse können verbessert werden, sodass Arbeitsabläufe reibungslos funktionieren, wodurch weiteres Einsparungspotenzial generiert wird. Daneben erhält man einen tieferen Eindruck in die Geschäftstätigkeiten der Klient*innen. Dadurch können diese besser beraten werden. Es folgt daraus eine Werbewirkung, wodurch potenziell mehr Umsatz geschaffen werden kann.

Weiterfolgend hat dies eine Außenwirkung. Mit einer transparenten und offenen Unternehmenskultur können die Beziehungen zu den Stakeholdern gestärkt werden. Nicht nur das Vertrauen der Kund*innen wird gestärkt, sondern auch jenes der Lieferant*innen und Bewerber*innen. Die Entwicklung einer Werbewirkung ist ein potenzieller Nutzen, den man aus einem internen Hinweisgebersystem ziehen kann. Die wesentlich wichtigere Funktion daraus ist, dass die Reputation einer Steuerberatungskanzlei geschützt wird. Der Unternehmensreputation ist ein immaterieller Wert zuzusprechen. Als Steuerberater*in ist man von seiner Glaubwürdigkeit abhängig, um Klient*innen für sich gewinnen zu können. Dabei spielen Integrität und Vertrauen eine große Rolle. Durch das unternehmensinterne Hinweisgebersystem können entsprechende Sachverhalte vertraulich innerhalb einer Kanzlei behandelt werden und werden nicht nach außen getragen. Diese Faktor stellt einen essenziellen Anreiz für Steuerberater*innen dar. Vor allem im Rahmen des HSchG wird dazu motiviert Missstände im eigenen Unternehmen aufzudecken und zu klären.

Wie in der Arbeit geschildert, hat man als Hinweisgeber*in jederzeit die Möglichkeit Sachverhalte extern an die Behörden zu melden. Daher ist es von besonderer Bedeutung eine interne Meldemöglichkeit zu schaffen. Es ist außerordentlich wichtig, dass das Hinweisgebersystem beworben und von den Mitarbeiter*innen akzeptiert wird. Besonders muss man sich vor Meldungen an die Medien schützen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob tatsächlich Missstände vorliegen oder nicht. Die Bekanntmachung allein reicht aus, damit ein schlechter Ruf entsteht. Für eine gute Reputation am Markt zu sorgen bringt wesentliche Kosten mit sich und benötigt viel Zeit. Diese Reputation, die man sich über lange Zeit aufgebaut hat, kann bei einer negativen Meldung in kürzester Zeit verloren gehen.

Besonders schlagkräftig ist für Steuerberater*innen das Argument der Vermeidung von Strafen und Haftungsrisiken, für sie selbst aber auch für die Klient*innen. Hier entfaltet sich die Schutzwirkung vor allem aufgrund der Schulung von Mitarbeiter*innen. Durch das Aufzeigen von Missständen können einerseits potenzielle Gefahrenquellen aufgezeigt und andererseits präventive Maßnahmen für die Zukunft gesetzt werden. Es wird die Möglichkeit geschaffen möglichst frühzeitig einzugreifen, bevor Schäden entstehen. Vor allem im Bereich des Betruges besteht großes Gefahrenpotential. Durch das unternehmensinterne Hinweisgebersystem wird ein Rahmen geschaffen, in dem alle Mitarbeiter*innen Verantwortung zeigen können und derartige Missstände

aufdecken. Die Präventionsfunktion ist lt. der einschlägigen Fachliteratur der größte Anreiz zum Betreiben und zur Weiterführung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems. Zur besseren Nachvollziehbarkeit der beiden parallel anzuwendenden rechtlichen Rahmenbedingungen werden diese in der nachfolgenden Tabelle gegenübergestellt:

	WTBG 2017	HSchG
Mitarbeiteranzahl	ab 10 (§ 9 KSW-GWPRL)	ab 50 (§ 3 HSchG)
Gesetzlicher Anwendungsbereich	Geldwäsche (§ 9 KSW-GWPRL)	sachlicher Geltungsbereich (§ 3 HSchG)
Hinweisgeberkreis	Unternehmensintern (§ 9 KSW-GWPRL)	persönlicher Geltungsbereich (§ 2 HSchG)
Anonymer Meldekanal verpflichtend	ja (§ 9 KSW-GWPRL)	nein
Fristen zur Rückmeldung	keine	7 Tage Bestätigung des Erhalts (§ 9 HSchG) 3 Monate Folgemaßnahmen (§ 13 HSchG)
Meldehierarchie	keine	interne Kanäle sind bevorzugt zu wählen (§14 HSchG)
Hinweisgeberschutz	Hinweisgeber*innen (§ 10 WTBG 2017)	Hinweisgeber*innen und Personen in ihrem Umkreis (§ 22 HSchG)

Tabelle 2: Gegenüberstellung WTBG 2017 und HSchG. Quelle: Eigene Darstellung

Insoweit eine Angelegenheit durch das WTBG geregelt ist, ist dieses Gesetz anzuwenden. Das HSchG dient in diesem Zusammenhang als Auffangtatbestand und ergänzt das WTBG 2017.

Inwiefern wirkt sich die Einbindung des HSchG in ein rechtskonformes unternehmensinternes Hinweisgebersystem bei Steuerberater*innen auf die Schutzwirkungen vor Reputations- und finanziellen Schäden unter Berücksichtigung der Unternehmenskultur aus?

Spätestens wenn die Mitarbeiteranzahl von 50 Personen in einer Steuerberatungskanzlei überschritten wird, muss ein Hinweisgebersystem gem. HSchG implementiert werden. Es kann davon ausgegangen werden, dass bereits ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem gem. WTBG 2017 betrieben wird, da dieses aufgrund der Geldwäscherichtlinien bereits ab zehn Beschäftigten zu führen ist. Steuerberater*innen stehen dann vor der Herausforderung die Anforderungen des

HSchG in das bestehende Hinweisgebersystem zu integrieren. Grundsätzlich käme ein zweites System in Frage, das getrennt geführt wird. Dies ist nach organisatorischen und kostentechnischen Aspekten nicht empfehlenswert.

Hierauf ist festzuhalten, dass die Richtlinien des HSchG die bestehenden rechtlichen Grundlagen nicht berühren. Aus diesem Grund ist es von besonderer Bedeutung den Mitarbeiter*innen die unterschiedlichen Sachverhalte darzulegen und diese gesondert zu schulen. Das System ist entsprechend aufzubauen, sodass die korrekten Hinweisadressaten getrennt gewählt werden können, da die beiden Gesetze andere Meldetatbestände beinhalten.

Die unterschiedlichen Anwendungsbereiche stellen einen komplexen Sachverhalt dar und ein System muss beiden gerecht werden. Vor Anwendung des HSchG besteht lediglich Schutz im Bereich der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. Mit Erweiterung des Anwendungsbereiches gem. HSchG sind umfangreichere Sachverhalte betroffen und die Schutzwirkung erhöht sich. Dem ist anzumerken, dass es jedem Unternehmen frei steht die Anwendungsbereich für Hinweise grundsätzlich frei zu gestalten und gemäß einer zuvor durchgeführten Risikoanalyse auf die Risikobereiche anzupassen.

Des Weiteren erscheint die Implementierung eines webbasierten Systems ab Geltung des HSchG erforderlich, da der Personenkreis potenzieller Hinweisgeber erweitert ist. Gemäß den Geldwäscherichtlinien sind lediglich Mitarbeiter*innen als Hinweisgeber*innen umfasst. Das HSchG öffnet das System nach außen hin für beispielsweise Bewerber*innen und Lieferant*innen. Steuerberater*innen haben dadurch noch mehr Möglichkeiten an Informationen zu gelangen, wodurch die Schutzwirkung erweitert wird.

Außerdem unterscheidet sich das HSchG dadurch, dass bei der Bearbeitung von Hinweisen strenge Fristen einzuhalten sind. Webbasierte Hinweisgebersysteme können die zugrundeliegenden Prozesse steuern und damit einen erleichterten Beitrag zum Fall-Management leisten.

Um das volle Potenzial eines Hinweisgebersystems ausschöpfen zu können ist es erforderlich eine hinweisgeberfreundliche Unternehmenskultur zu schaffen. Dabei sind Hinweisgeber*innen in jedem Fall vor Repressalien zu schützen, sodass diese nicht vor der Abgabe eines Hinweises zurückschrecken. Dafür ist es essenziell, dass Führungskräfte entsprechende Überzeugungsarbeiten leisten. Sie müssen dahingehend klarstellen, dass es erwünscht wird Hinweise abzugeben. In

diesem Sinne sieht das HSchG vor Hinweisgebersysteme möglichst attraktiv für potenzielle Hinweisgeber zu gestalten.

Die integrale Unternehmenskultur, als Nährboden eines funktionierenden Hinweisgebersystems, dient dazu ein Gefühl von Gemeinschaft zu erschaffen. Diese unterstützt dabei, dass bewusste Falschmeldungen reduziert werden. Die Qualität der Meldeinhalte ist eng mit der gelebten Unternehmenskultur und den notwendigen Schulungen verknüpft. Das Entwickeln eines Gemeinschaftsgefühls innerhalb der Belegschaft hat eine präventive Wirkung auf kriminelle Handlungen. Durch derartige Kommunikation wird vermittelt, dass es sich bei der Erteilung von Hinweisen nicht um einen Vertrauensbruch gegenüber dem Unternehmen handelt, sondern um den guten Willen einen Tatbestand aufzudecken und zu vermeiden.

Die Wirksamkeit des Hinweisgeberschutzes muss gewährleistet sein, sodass ein vertrauensvoller Umgang mit dem Hinweisgebersystem möglich ist. Meldekanäle sind gem. der europäischen WBRL nutzerfreundlich einzurichten und die Vertraulichkeit ist zu bewahren.

Die Integration des HSchG in ein bestehendes Hinweisgebersystem hat somit wesentliche Auswirkungen. Die Schutzwirkung im Bereich der Haftungsrisiken sowie im Bereich der Reputation erhöht sich deutlich, da wesentlich umfangreichere Meldetatbestände angeführt sind. Daneben unterstützt die Weiterentwicklung des internen Systems die unterschiedlichen Prozesse und bietet die Möglichkeit diese durch Auswertungen und Evaluierungen zu verbessern.

9. QUALITATIVES FORSCHUNGSDESIGN

Dieser Abschnitt stellt die ausgewählte Erhebungs- und Analyseverfahren der empirischen Forschung dar. Auf deren Basis wurden die Daten erhoben und ausgewertet. Das Kapitel soll die Nachvollziehbarkeit der Methode zur besseren Verständlichkeit der Arbeit gewährleisten.

9.1. Erhebungsmethode

Durch die empirische Forschung sollen Erfahrungen gesammelt und Daten erhoben werden. Die Erhebungsmethode dient dazu Informationen systematisch und nachvollziehbar auszurichten. Im Rahmen dieser Arbeit wird eine qualitative Forschung durchgeführt, welche den Schwerpunkt auf eine überschaubare Anzahl an Beobachtungen und deren Interpretation legt. (vgl. Ebster/Stalzer 2017, S. 150 ff.) Die qualitative Forschung ermöglicht einen offenen und flexiblen Zugang zu einem Untersuchungsgegenstand. Es werden ausführliche Beschreibungen individueller Meinungen dargelegt, welche die Interpretation von Zusammenhängen ermöglichen und Ursachen ergründet werden können. (vgl. Berger-Grabner 2016, S. 117)

Als qualitative Erhebungsmethode kommt eine Vielzahl von Befragungs- und Beobachtungsmethoden in Frage (vgl. Berger-Grabner 2016, S. 118). Die Basis der empirischen Forschung dieser Masterarbeit bilden qualitative Experteninterviews. Es handelt sich dabei um eine Variante des Leitfadeninterviews und stellt somit keine eigene Interviewform dar. Der Fokus liegt hierbei auf der Zielgruppe, welche als Repräsentanten*innen eines Wissenssystems gelten. (vgl. Kruse 2015, S.166) Als Experten*innen werden Personen mit besonderem Fachwissen herangezogen. Dabei müssen die Befragten bestimmte Kriterien erfüllen und können nicht nur Betroffene sein. (vgl. Ebster/Stalzer 2017, S. 210 f.) Der Expertenbegriff definiert sich durch Spezialwissen, wobei anzumerken ist, dass die Rolle als Experte*in der jeweiligen Person zugeschrieben wird und sich nicht als Eigenschaft definieren lässt. (vgl. Bogner/Littig/Menz 2014, S. 10 f.).

Bei den Experteninterviews, welche als Fachgespräche gesehen werden können, werden keine standardisierten Antworten vorgegeben, sondern die Expert*innen werden auf Grundlage des Interviewleitfadens zu Denkanstößen angeregt. Durch diese Vorgehensweise werden neue, unbekannte Sachverhalte entdeckt und ein tieferer Informationsgehalt generiert. Außerdem bietet

es die Möglichkeit Nachfragen zu stellen. (vgl. Berger-Grabner 2016, S. 118) Ein qualitatives Experteninterview enthält Aspekte des narrativen Interviews, wobei eine erzählerische Darstellung im Vordergrund steht. Bei dem Experteninterview steht, im Gegensatz zum narrativen Interview, das Informationsinteresse im Vordergrund. Eine statistische Auswertung, wie bei einer quantitativen Erhebung, ist nicht möglich. (vgl. Kaiser 2014, S. 2 ff.)

Der zugrundeliegende Interviewleitfaden dient der Strukturierung und Orientierung. Die Fragen werden dafür in Haupt- und Nebenfragen unterteilt. Dabei dienen die Hauptfragen als Erzählreiz und die Nebenfragen der Gesprächserhaltung. Der Leitfaden kann im Laufe der Interviews abgewandelt oder ergänzt werden, um den Forschungsprozess möglichst offen zu gestalten. (vgl. Bogner/Littig/Menz 2014, S. 27 ff., S. 32) Der Interviewleitfaden ist dieser Masterarbeit im Anhang beigelegt.

Die Interviews sind aufgrund der Flexibilität begrenzt standardisierbar, deren Inhalte daher nicht überprüft werden können. Der Forschungsprozess soll dokumentiert, nachvollzogen und beurteilt werden. (vgl. Berger-Grabner 2016, S. 129) Hypothesen, Zusammenhänge, und Theorien sollen dadurch empirisch begründet werden. (vgl. Bogner/Littig/Menz 2014, S. 32)

Im Rahmen der Experteninterviews ist anschließend eine systematische Analyse notwendig. Es wird hierfür eine qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz durchgeführt, welche mit Leitfadeninterviews kombinierbar ist. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 47) Die Analysemethode wird detailliert in unter 9.2. beschrieben.

Eine qualitative Erhebungsmethode, im speziellen das Experteninterview, wurde im Rahmen dieser Arbeit gewählt, um das Thema in der Tiefe zu bearbeiten und spezielle Erkenntnisse zu gewinnen. Dadurch ist eine optimale Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen möglich. Die geführten Interviews werden vollinhaltlich softwaregestützt durch MAXQDA transkribiert.

9.1.1. Sampling

Sampling stellt den Prozess und die Art und Weise der fallbezogenen Datengenerierung dar. Die Auswahl des Sampling hat erhebliche Auswirkungen auf die Aussagequalität und die Analyse der Daten. (vgl. Kruse 2015, S. 238) Dies deshalb, weil es sich um eine Stichprobe einer Gesamtheit handelt, deren Ergebnisse repräsentativ wiederum auf die Grundgesamtheit übertragen werden

(vgl. Ebster/Stalzer 2017, S. 175). Bei der Stichprobenbildung sind die Expert*innen dahingehend zu prüfen, ob sie über das erforderliche Wissen betreffend dem Untersuchungsgegenstand verfügen (vgl. Berger-Grabner 2016, S. 117).

Die Datenbasis für die empirische Forschung stellen 10 Experteninterviews dar. Dabei sollen die Interviews jeweils 60 Minuten andauern. Hierfür werden als Experten*innen Steuerberater*innen und leitende Angestellte aus Kanzleien mit zumindest zehn Mitarbeiter*innen ausgewählt, um möglichst relevante Informationen daraus zu erhalten. Weiters orientiert sich die Eignung der Expert*innen an den zugrundeliegenden Forschungsfragen. Da gemäß den Forschungsfragen Wissen über die Implementierung, Umsetzung und Prozessbildung von unternehmensinternen Hinweisgebersystemen erforderlich ist werden die Expert*innen dementsprechend gewählt.

Auf Unternehmensbasis werden überwiegend Steuerberatungskanzleien ausgewählt. Vorteilhaft ist die Auswahl unterschiedlicher Unternehmensgrößen, sodass die Auswirkungen dieser in das Forschungsgebiet miteinbezogen werden können. Die Expert*innen werden aus Kanzleien mit über und unter 50 Mitarbeiter*innen ausgewählt, da ab dieser Grenze zusätzlich die Implementierung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems gem. HSchG erforderlich ist.

Personenbezogen fällt die Auswahl vorrangig auf Führungskräfte, Geschäftsführung und Steuerberater*innen. Zusätzlich sollen Mitarbeiter*innen befragt werden, die entweder bei der Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems mitgewirkt haben, oder in den Prozess der Hinweisgebung eingebunden sind.

Zur Kontaktaufnahme der Interviewpartner wird eine Webrecherche, als direkte Recherchestrategie, vorgenommen (vgl. Kruse 2015, S. 252). Anschließend an die Erstellung des Interviewleitfadens erfolgt die Erstkontaktaufnahme mit den ausgewählten Expert*innen via E-Mail. Aufgrund der öffentlich zugänglichen Kontaktadressen von Kanzleien erfolgt eine Kontaktaufnahme auf diesem Wege problemlos. Das Sampling wird erweitert, indem am Ende der Interviews nach weiteren Expert*innen gefragt wird. Durch die Vernetzung der Expert*innen können, die in dem Forschungsbereich wichtigsten Personen erhoben werden (vgl. Berger-Grabner 2016, S. 35). Geplant ist, dass 11-12 Interviewpartner ausgewählt werden, sodass trotz etwaiger Ausfälle die Summe an Interviews durchführbar ist.

Nr.	Interviewpartner*in	Funktion	Datum	Uhrzeit	Dauer
1	IP01	Leitung Governance and Compliance	13.03.2024	09:30	1:00
2	IP02	Steuerberater und Gesellschafter-Geschäftsführer	13.03.2024	15:00	0:42
3	IP03	Head of Forensic Services	14.03.2024	16:00	1:02
4	IP04	Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Gesellschafter-Geschäftsführer	18.03.2024	15:00	1:02
5	IP05	Mitarbeiter Steuerberater-Berufsanwärtler und Datenschutzbeauftragter	22.03.2024	08:00	0:53
6	IP06	Steuerberater, Partner und Geschäftsführer	25.03.2024	10:00	1:01
7	IP07	Steuerberater und Geschäftsführer	25.03.2024	14:00	0:43
8	IP08	Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Geschäftsführer	26.03.2024	09:00	1:00
9	IP09	Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Geschäftsführer	27.03.2024	10:00	1:06
10	IP10	Steuerberater und Gesellschafter-Geschäftsführer	27.03.2024	11:30	0:39
11	IP11	Steuerberaterin und Geschäftsführerin	28.03.2024	13:00	0:58
				Summe	10:06

Tabelle 3: Sampling. Quelle: Eigene Darstellung

9.2. Analysemethode für die Auswertung

Aufgrund des Offenheitsgrades der Experteninterviews erscheint die inhaltlich-strukturierte qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz als passende Analysemethode, da diese einen hohen Grad an Flexibilität aufweist. Dabei wirkt Offenheit als zentrales Merkmal qualitativer Forschung. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S.49) Ein gewisser Grad an Vergleichbarkeit der Interviews ist mittels des zugrundeliegenden Interviewleitfadens gegeben. Wie bereits bei der Transkription kommt auch bei der Inhaltsanalyse nach Kuckartz das Softwareprogramm MAXQDA zum Einsatz.

Die Durchführung der inhaltlich strukturierenden qualitativen Inhaltsanalyse erfolgt in sieben Schritten. Zu Beginn des Analyseprozesses wird eine initiierende Textarbeit durchgeführt. Dabei werden mithilfe von Memos und Fallzusammenfassungen die ersten Informationen aus den Transkripten ausgearbeitet. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 132 f.)

Die inhaltliche Strukturierung erfolgt anschließend im zweiten Schritt durch die Bildung von Haupt- und Subkategorien. Die Hauptkategorien werden dabei direkt aus den Forschungsfragen formuliert. Es können weiters die zentralen Themen des Forschungsprojekts, welche sich im Rahmen der Auswertung ergeben, als Hauptkategorien verwendet werden. Durch die Arbeit mit dem vorliegenden Material wird der analytische Blick klarer und es können sich neue, signifikante Themen finden. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 133)

Darauffolgend, in der dritten Stufe, wird eine Codierung der Texte mit den ausgearbeiteten Kategorienschema vorgenommen. Beim ersten Codierungsprozess wird das gesamte Material detailliert durchgearbeitet und den Hauptkategorien zugewiesen. Für die Forschungsfragen unrelevante Textpassagen können dabei uncodiert bleiben. Die Codierung einer Textstelle mit mehreren Kategorien ist ebenso möglich. Dabei sollen Sinneinheiten erfasst werden, die zumindest einen vollständigen Satz umfassen. Es können im Rahmen des Verständnisses Interviewfragen mitcodiert werden. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 134 ff.)

Im nächsten Schritt werden die Subkategorien gebildet, um das Material noch weiter zu differenzieren. Hierfür werden die, einer Hauptkategorie zugeordneten, Textstellen zusammengestellt und daraus Vorschläge für Subkategorien entwickelt. Nach anschließender systematischer Analyse der Vorschläge werden die Subkategorien festgelegt. Diese Vorgehensweise der Kategorienbildung ist induktiv, was bedeutet, dass diese direkt aus dem vorliegenden Material abgeleitet

werden. Denkmöglich ist eine deduktive Kategorienbildung, welche bereits vor Aufliegen des Materials geschieht. Die deduktive Arbeitsweise basiert auf vorrangig auf Vorwissen, ist für die qualitative Inhaltsanalyse nicht optimal. Daher ist bei dieser Vorgehensweise die Abwandlung der Kategorien bei Bearbeitung des Materials notwendig, um trennscharfe Kategorien zu erhalten. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 138, 70 ff., 81)

Dem anschließend erfolgt der zweite Codierungsprozess mit den Subkategorien. Dabei werden die jeweiligen Textpassagen einer Hauptkategorie vertiefend den festgelegten Subkategorien zugeordnet. In diesem Schritt kann noch eine Verfeinerung des Kategorienschemas stattfinden. Damit ist der Strukturierungsprozess der Texte abgeschlossen und man beginnt mit der Analyse. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 142 f.)

Als optionaler Zwischenschritt werden aus dem strukturierten Material thematische Summaries erstellt. Dies erscheint vor allem bei umfangreichen Datenmaterial sinnvoll. Hilfreich sind dabei tabellarische Übersichten, die zu Themenmatrizen verarbeitet werden können. Weiter in Phase sechs finden einfache und komplexe Analysen statt und die Ergebnispräsentation wird vorbereitet. Zur Analyse können verschiedene Formen der Auswertung vorgenommen werden, welche beispielsweise Visualisierungen, Einzelfallanalysen oder Gruppenvergleich beinhalten. Die gewählten Auswertungsmethoden sollten angemessen sein, um dadurch die Forschungsfragen beantworten zu können. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 143, 147)

Um die Analyse der empirischen Ergebnisse abzuschließen sind anschließend die Ergebnisse, Erkenntnisse und Antworten im Rahmen eines Forschungsberichts zu verschriftlichen. Bei der Ausarbeitung im Forschungsbericht sollte jedenfalls mit der Analyse der Hauptkategorien begonnen werden. Die zuvor verfassten Notizen aus den Analysen werden damit in einem finalen Textergebnis ausgearbeitet. Hierzu ist es hilfreich vorab ein Rahmenkonzept bzw. eine Storyline zu entwerfen. Diese sollte sich wiederum entlang der Forschungsfragen bewegen. (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 148, 154 f.) Wie empfohlen wird das ausgearbeitete Kategorienschema im Anhang dieser Arbeit beigefügt (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 166).

10. ERGEBNISDARSTELLUNG DER EMPIRISCHEN FORSCHUNG

In den nachfolgenden Unterkapiteln, welche aus den Haupt- bzw. Subkategorien formuliert wurden, werden die Ergebnisse der Experteninterviews dargestellt. Dabei wird auf die Kernaussagen der Expert*innen eingegangen und diese anschließend kritisch interpretiert.

10.1. Praktische Umsetzung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme

Der erste Themenblock der Experteninterviews befasste sich mit der konkreten Umsetzung der internen Hinweisgebersysteme bei Steuerberater*innen in Österreich. Vorneweg kann festgehalten werden, dass es in der praktischen Umsetzung vielerlei Lösungsansätze gibt. Eine Musterlösung als „One-Size-fits-all“ gibt es in diesem Zusammenhang nicht. (vgl. IP01 2024, Z. 567) Als häufigste Umsetzungen wurden webbasierte Systeme, externe Ombudspersonen und Briefkastensysteme, sowie eine Kombination aus diesen genannt. Diese werden nachfolgend genauer beschrieben.

Zumeist hat sich bei den Steuerberatungskanzleien ein webbasiertes Hinweisgebersystem durchgesetzt. Die konkrete Umsetzung befindet sich schließlich in dem firmeninternen Intranet, da dieses für alle Mitarbeiter*innen gut erreichbar ist und das Intranet in vielen Kanzleien ein allgemeines Kommunikationsmittel darstellt. (vgl. IP10 2024, Z. 69-71) Mittels dieser Lösung wird eine simple Informationsweitergabe der Inhalte gewährleistet. In diesem Sinne ergibt es sich, einen Bereich für allgemeine Compliance zu erstellen in dem vielerlei Informationen einfach vermittelt werden können. (vgl. IP01 2024, Z. 418-421) Eine zusätzliche Einbindung in die Homepage des Unternehmens ermöglicht es den Kanzleien das Hinweisgebersystem nach außen hin, für beispielweise Kund*innen und Lieferant*innen, zu öffnen (vgl. IP01 2024, Z.420-422; IP08 2024, Z.162-166). Diese Möglichkeit wird von den Steuerberater*innen unterschiedlich positiv oder negativ betrachtet. Während einerseits die Transparenz der Kanzlei nach außen kommuniziert werden soll, sehen andere ein hohes Potential eines möglichen Missbrauches des Systems (vgl. IP08 2024, Z. 179-184; IP06 2024, Z. 288-294).

Die Umsetzung der EU-Whistleblower-Richtlinie in österreichisches Recht hat dazu beigetragen bestehende Hinweisgebersysteme bei Steuerberater*innen zu modernisieren. So bestand in einer Kanzlei eine Lösung in Form einer Ombudsperson, welche von den Mitarbeiter*innen kaum angenommen wurde. Es wurde lieblos betrieben und nicht beworben. Die Beratungstätigkeit für Unternehmen zum Hinweisgebersystem gab den Anlass das eigene System zu modernisieren. (vgl. IP03 2024, Z. 80-93; IP06 2024, Z. 54-60)

Als Entscheidungsbasis für ein digitales System diene häufig die einfache Umsetzung. Im Rahmen der fortgeschrittenen Digitalisierung dient ein bestehendes, firmeninternes Intranet bereits fortlaufend als Tool zur Informationsweitergabe an die Mitarbeiter*innen. In diesem Sinne gestaltet sich die Umsetzung des webbasierten Systems darin als möglichst einfache Lösung. Dazu hat beigetragen, dass es in den Kanzleien wenig, bis keinen Postverkehr gibt. Daneben wurde die gute Erreichbarkeit des Systems genannt. (vgl. IP04 2024, Z. 131-139, IP05 2024, Z. 77-81) Die Umsetzung über ein E-Mail-Postfach wurde in Betracht gezogen, jedoch kann dies im Sinne eines anonymisierten Systems nicht umgesetzt werden (vgl. IP05 2024, Z. 75-77).

Als zweithäufigster Ansatz eines internen Hinweisgebersystems wurde eine Ombudsperson genannt. Hierfür wurden ausschließlich Notare oder Rechtsanwälte ausgewählt. In einem Fall wurde das webbasierte System mit einer Ombudsperson gekoppelt, in der Form, dass die Hinweise zur Erstbeurteilung bei einem Rechtsanwalt einlangen, der diese anschließend bearbeitet. (vgl. IP08 2024, Z. 72-78) Häufig besteht zwischen den Ombudspersonen und den Steuerberater*innen eine langjährige Geschäftsbeziehung (vgl. IP11 2024, Z. 34-35). Diese Variante wird gerne gewählt, da eine unkomplizierte und schnelle Umsetzung möglich ist. Weiters gelten vor allem Rechtsanwälte und Notare als äußerst vertrauenswürdig, auch unter dem Aspekt, dass mittels Hinweisen oft sensible Daten bekannt gegeben werden (vgl. IP11 2024, Z. 170-171, IP08 2024, Z. 72-76, 132-134). Es ist eine anonymisierte Kommunikation mit den Hinweisgeber*innen in der Form möglich, dass sie gegenüber der Ombudsperson identifiziert sind, anschließend aber, bei der Kommunikation mit der Kanzlei und der Fallbearbeitung, anonymisiert werden. (vgl. IP11 2024, Z. 35-39, 44-46) Des Weiteren bieten Ombudspersonen den Vorteil, dass sie die notwendige Expertise zur Fallbearbeitung mitbringen (vgl. IP11 2024, Z. 49-55; IP09 2024, Z. 57-60). Darüber hinaus stellt diese Form eine ressourcenschonende Lösung dar (vgl. IP11 2024, Z. 578-580).

Die Variante der Ombudsperson stellt für manche Kanzleien den Vorgänger des webbasierten Hinweisgebersystems dar (vgl. IP01 2024, Z. 236-238; IP03 2024, Z. 80-86).

Als weitere Möglichkeit wurde eine Briefkastenlösung genannt. Häufig wurde diese Lösung in den letzten Jahren auf eine digitalisierte Version umgestellt, was von den Experten empfohlen wird, da eine Briefkastenlösung wesentliche Schwachstellen aufweist. Es herrscht ein gesenktes Beweismaß, es ist kein sachliches 4-Augen-Prinzip möglich und Fristen sind schwer einzuhalten (vgl. IP02 2024, Z.356; IP03 2024, Z. 95-104).

Bei der Umsetzung eines webbasierten Hinweisgebersystems ist besonders auf die Auswahl des Anbieters Bedacht zu nehmen. Häufig bestehen bereits Geschäftsbeziehungen zu passenden Softwareanbietern und dabei werden deren Systemlösungen aufgrund ihrer Vertrauenswürdigkeit gewählt. (vgl. IP06 2024, Z. 66-70) Die Auswahl aufgrund einer Empfehlung eines vertrauenswürdigen Geschäftspartners kann einen Lösungsansatz darstellen (vgl. IP08 2024, Z. 45-50). Als Auswahlkriterium stellen die einzuhaltenden Fristen des HSchG ein schlagkräftiges Argument dar. Diese sind über ein digitales Tool leicht zu verwalten. (vgl. IP08 2024, Z. 136-139) Vorab haben sich die wenigsten mit den Anforderungen an ein geeignetes System beschäftigt. Damit ein System den Anforderungen gerecht wird empfiehlt es sich jedenfalls ein Anforderungsprofil zu erstellen. Dabei wird man rasch erkennen, dass kostenlose Tools nicht zu empfehlen sind, da unbekannt ist, was mit den Daten passiert und, ob diese Anbieter langlebige Anbieter am Markt sind. (vgl. IP01 2024, Z. 114-127) Bedeutend ist die Funktion der anonymisierten Meldung und eine möglichst unkomplizierte Umsetzung (vgl. IP02 2024, Z. 44-45).

Eine allgemeine Analyse der Anwendungsfälle bzw. eine Risikoanalyse wurde in den wenigsten Fällen durchgeführt. Dies wird einerseits in der Fachliteratur empfohlen und macht aus Sicht der Expert*innen Sinn, da jede Kanzlei unterschiedliche Anforderungen und ein unterschiedliches Klientel hat. (vgl. IP01 2024, Z. 567-570) Als Basis zum Aufbau und zur Implementierung eines internen Hinweisgebersystems kann eine Risikoanalyse dienen. Im Rahmen der Experteninterviews konnte festgestellt werden, dass vor der Umsetzung eines solchen Systems wenige bis gar keine Analysen durchgeführt wurden. (vgl. IP02 2024, Z. 79; IP08 2024, Z. 109-114) Zur Eingrenzung des Anwendungsbereiches wurden beispielsweise Klassifikationen vorgenommen, die kaum analytische Grundlagen haben. Vielmehr wurde im Rahmen einer Implementierungsphase festgelegt, wo die Risikobereiche einer Kanzlei liegen können. (vgl. IP03 2024, Z. 146-159) Für andere

ist die Durchführung einer Analyse im Rahmen eines Hinweisgebersystems gänzlich unverständlich (vgl. IP04 2024, Z. 211-213). Viele stützen sich auf die Tatsache, dass über das bisherige Hinweisgebersystem keine Hinweise eingelangt sind und stehen einer anderen Analyseform ratlos gegenüber (vgl. IP05 2024, Z. 133-135; IP04 2024, Z. 211-214). Alternativ holte man Informationen von der Wirtschaftskammer, der Kammer der Steuerberater*innen und Wirtschaftstreuhänder*innen bzw. von sonstigen Expert*innen ein, anstelle einer internen Analyse (vgl. IP06 2024, Z. 204-205, 214-221). Empfehlenswert erscheint es, die Risikoprofile der Klient*innen, welche im Rahmen der Geldwäscherichtlinien ohnehin durchgeführt werden müssen, als Basis für eine Analyse heranzuziehen. Dabei können bereits mögliche Schwerpunkte für ein internes Hinweisgebersystem definiert werden. (vgl. IP10 2024, Z. 117-123)

Auf Basis einer solchen Analyse könnte ein, auf die Kanzlei angepasster, Anwendungsbereich festgelegt werden. Häufig ging es den Kanzleieinhabern aber ausschließlich darum, den rechtlichen Rahmenbedingungen zu entsprechen und haben den Anwendungsbereich dahingehend festgelegt. In größeren Kanzleien wurde die Definition des Anwendungsbereiches im Rahmen der Implementierung des Systems thematisiert. Einerseits, da ein tiefgreifendes Verständnis für Compliance vorhanden ist, andererseits da man die Hinweisgeber*innen schützen wollte. So wird die Erweiterung des Anwendungsbereiches auf arbeitsrechtliche Themen von den Steuerberater*innen als sinnvoll empfunden. (vgl. IP01 2024, Z. 253-258, 50-55) Fallweise wurde der Bereich sogar dahingehend erweitert, dass das System als Feedback-Tool dienen soll, da es besonders wichtig erscheint, dass sich Mitarbeiter*innen an ihrem Arbeitsplatz wohlfühlen (vgl. IP06 2024, Z. 91-98). Weiters werden in Steuerberatungskanzleien häufig interne Ethikrichtlinien vorgegeben, sodass die Erweiterung des Geltungsbereiches in dieser Hinsicht empfehlenswert ist. Mehrfach wurde der Anwendungsbereich ausschließlich auf Geldwäschethemen reduziert (vgl. IP 05 2024, Z. 195-198). Die Erweiterung des Anwendungsbereiches macht aus Sicht der Expert*innen vor allem in größeren Betrieben Sinn. Sie sehen in der eigenen Kanzlei aufgrund der Überschaubarkeit der Beschäftigten den Bedarf nicht. (vgl. IP07 2024, Z. 281-282) In Kanzleien mit Ombudsstellen, wie einem Rechtsanwalt, erscheint es effektiv die Geldwäschethemen von den sonstigen Themen zu trennen. So kann man den Anforderungen aus dem WTBG 2017 gerecht werden und daneben weitere Themen, wie beispielweise arbeitsrechtliche Themen, abdecken. (vgl. IP09

2024, Z. 124-130, 401-403) In manchen Kanzleien wurden diese Bereiche, wie Mobbing und Diskriminierung, unabhängig der Geldwäsche-Richtlinien im Rahmen eines Hinweisgebersystems längst umgesetzt. Es wurde eine Verbesserung der Arbeitsverhältnisse aufgrund der angespannten Situation am Arbeitsmarkt erforderlich. Während das interne Hinweisgebersystem als solches kaum die Attraktivität der Arbeitgeber*innen erhöht, kann diese dennoch durch Auswirkungen des Systems gesteigert werden. (vgl. IP11 2024, Z. 130-136, 336-342)

In Bezug auf den Hinweisgeberschutz verlässt man sich darauf, dass dieser durch die Möglichkeit einer anonymen Meldung sowieso gegeben wäre, wobei darüber hinaus gewünscht wird, persönlich Meldungen abzugeben (vgl. IP02 2024, Z. 299-304). Dies widerspricht sich.

Als Ergebnis der Umsetzung, kann festgehalten werden, dass das Hinweisgebersystem vorrangig zur Erfüllung gesetzlicher Pflichten betrieben wird. Dabei gibt es unterschiedliche Zugänge. In größeren Kanzleien wird es als Teil eines umfassenden Compliance-Management-Systems genutzt, während es in kleineren Kanzleien häufig mangelhaft bis nicht gesetzeskonform umgesetzt wurde. Was deutlich wurde, sind die Themen Arbeitsplatz und Mitarbeiterzufriedenheit. Die Erhöhung der Attraktivität des Arbeitsplatzes ist Steuerberater*innen wichtig. Da sich dies nachdrücklich gezeigt hat, kann eine Ausdehnung des Hinweisgebersystems auf diese Bereiche jedenfalls empfohlen werden.

10.1.1. Prozessgestaltung

Neben der Umsetzung und Implementierung eines Meldekanals ist die Festlegung der Prozessgestaltung von besonderer Bedeutung. In diesem Bereich gab es unterschiedliche Zugänge, je nachdem wie intensiv sich Verantwortliche mit dem Thema auseinandergesetzt haben.

Im Rahmen eines umfassenden Compliance-Managements wurden Verantwortlichkeiten festgelegt. Dabei wurde der gesamte Prozess end-to-end durchdacht und verschriftlicht. Zusätzlich wurde ein Meldeflussdiagramm erstellt, in dem alle Aktivitäten festgelegt wurden. Als Kontrolle erscheint ein 4-Augen-Prinzip bei der Fallbearbeitung sinnvoll, sodass alle Meldungen bearbeitet werden. (vgl. IP01 2024, Z. 85-94) Durch dieses Mittel können persönliche Interessenkonflikte verhindert werden. (vgl. IP03 2024, Z. 113-115) In der Regel sieht der Prozess so aus, dass eine

Hinweisgabe über ein Tool erfolgt und anschließend Personen für die Erstbeurteilung verantwortlich sind. Dementsprechend benötigt diese Person umfassendes Wissen, sodass weitere Schritte gesetzt werden können, da im nächsten Schritt fallspezifisch vorzugehen ist. Fälle werden anschließend archiviert und im letzten Schritt im Rahmen der Firsten gelöscht.

In Zusammenhang mit den Geldwäscherichtlinien werden Hinweise, die diese Thematik betreffen üblicherweise direkt dem Geldwäschebeauftragten zugeordnet. In kleineren Kanzleien wird die Vertrauensperson gleichzeitig gerne als erste Hinweisempfänger*in gewählt (vgl. IP05 2024, Z. 42-43). Kanzleien, die zur Einhaltung der Richtlinien im Rahmen des HSchG verpflichtet sind, sollten darauf Acht geben die strengen Fristen der Beantwortung eines Hinweises einzuhalten. Häufig werden die Meldekanäle, aufgrund des äußerst geringen Meldeaufkommens, nicht fristgerecht überprüft (vgl. IP05 2024, Z. 99-101; IP08 2024, Z. 136-139) Als Arbeitsmittel für Geldwäsche-Thematiken werden den Mitarbeiter*innen in Steuerberatungskanzleien interne Leitfäden zur Verfügung gestellt. Darin können Meldeprozesse dargestellt und diese den Mitarbeiter*innen auf einfachem Wege verständlich gemacht werden. Diese Vorgehensweise empfiehlt sich in kleineren Kanzleien. (vgl. IP11 2024, Z. 470-472)

Im Rahmen der Forschungsarbeit hat sich herausgestellt, dass Mitarbeiter*innen Anliegen im Rahmen der Geldwäsche-Richtlinien zumeist persönlich klären möchten (vgl. IP02 2024, 115-116; IP04 2024, Z. 534-537). Aufgrund der oft schwierigen Beurteilung eines Geldwäschefalles handelt es sich zumeist lediglich um eine Unsicherheit, die Mitarbeiter*innen gerne besprechen möchten. Dabei dürfen diese nicht allein gelassen werden (vgl. IP08 2024, Z. 327-331). Daher ist im Rahmen der Geldwäsche-Richtlinie jedenfalls eine Vertrauensperson zu benennen. Dies wurde in allen Kanzleien gleichermaßen umgesetzt. Die Auswahl einer Vertrauensperson fällt auf Mitarbeiter*innen, die als besonders vertrauenswürdig gelten, eine langjährige Betriebszugehörigkeit vorweisen, wodurch sie Klient*innen gut kennen und die über umfassendes Fachwissen verfügen (vgl. IP02 2024, Z. 50-52; IP05 2024, Z. 90-93; IP08 2024, Z. 97-98).

Ein weiterer wichtiger Punkt in der Prozessgestaltung ist die Gewährleistung einer ordentlichen Dokumentation. Dabei nutzen viele die bereits bestehenden Kanzleiverwaltungssysteme inklusive der dazugehörigen Archive. Auch in Kanzleien, in denen ein physischer Briefkasten vorhanden ist, werden die eingehenden Hinweise digitalisiert und archiviert. Dadurch ist wieder nachvollziehbar, wer an einem Hinweis gearbeitet hat, da diese Daten bei der digitalen Archivierung

im System mitgegeben werden. (vgl. IP02 2024, Z.61-65) Diese Variante wurde teilweise ebenso bei webbasierten Hinweisgebersystemen genutzt. Bei dieser Form werden häufig Protokolle zur Fallbearbeitung mitgegeben. (vgl. IP05 2024, Z. 117-123) Bei Varianten, in denen eine Ombudsstelle als Hinweisgeberkanal gewählt wurde, sind jeweils diese Stellen zur Dokumentation verpflichtet. Diese wäre wieder eine ressourcenschonende Vorgehensweise für die Kanzlei. (vgl. IP11 2024, Z. 181-193) Vor allem in größeren Kanzleien ist die Dokumentation der Fälle ein wichtiger Faktor. Dieser sollte bereits bei Auswahl eines geeigneten digitalen Systems beachtet werden. Die Nachvollziehbarkeit der Bearbeiter*innen und deren Bearbeitungsschritte wird dabei mittels Protokoll sichergestellt. (vgl. IP01, Z. 188-194) Andere haben sich über die Notwendigkeit einer Dokumentation keine Gedanken gemacht und vertrauen darauf, dass die Softwareanbieter die rechtskonforme Dokumentation mitführen (vgl. IP06 2024, Z. 136-144).

10.1.2. Umsetzung in kleinen und mittelständischen Kanzleien

Als Empfehlung zur Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems in kleinen und mittelständischen Steuerberatungskanzleien wurden unterschiedliche Ansätze genannt.

Grundsätzlich betreffen diese Systeme in Kanzleien mit bis zu 50 Mitarbeiter*innen ausschließlich Sachverhalte der Geldwäsche. Aufgrund der Komplexität der Beurteilung dieser Sachverhalte und der häufig fehlenden Ressourcen in einer kleineren Kanzlei empfiehlt sich aus Sicht der Expert*innen die Wahl einer Ombudsperson (vgl. IP03 2024, Z. 545-548). Dies ist simpel in der Umsetzung und lässt sich mit digitalen Systemen kombinieren. Weiters entspricht diese Variante den gesetzlichen Anforderungen, da eine anonymisierte Meldung leicht umsetzbar ist. Eine externe Person ist zudem üblicherweise unparteiisch und bringt das notwendige Know-how zur Fallbeurteilung mit (vgl. IP11 2024, Z. 579-581). Weiters kann mit der externen Stelle eine ordnungsgemäße Dokumentation vereinbart werden, sodass diese Aufgabe ausgelagert ist. Im Regelfall handelt es sich um eine einigermaßen kostengünstige Lösung, da kaum Hinweise in diesem Rahmen abgegeben werden.

Einige der Expert*innen empfehlen, sich auf die Expertise der Kammer der Steuerberater*innen und Wirtschaftstreuhänder*innen zu verlassen (vgl. IP09 2024, Z. 651-655; IP01 2024, Z. 586-

589). Was die Kammer genau empfiehlt, ist dabei nicht hervorgegangen und kann für externe, die nicht Mitglieder sind, nicht abgerufen werden.

Die Empfehlung das System in einer kleineren Kanzlei selbst zu betreiben, ohne dass die dafür notwendige Compliance Stelle vorhanden ist, empfiehlt sich nicht. Dabei treten diverse Problematiken auf. Wird in einer kleineren Kanzlei eine Einzelperson für die gesamte Hinweisgeberthematik verantwortlich gemacht, stellt das diese Person vor zahlreiche Risiken und Probleme. Hier ist ferner anzumerken, dass selbst wenn das Hinweisgebersystem im Sinne des HSchG in diesem Fall nicht umgesetzt werden muss, ein solches System diesen Anforderungen niemals gerecht werden könnte, da gem. HSchG ausreichend finanzielle und personelle Mittel zu Verfügung zu stellen sind. Einer solchen Einzelperson im Rahmen einer kleineren Kanzlei wird es kaum möglich sein Ermittlungen anzustellen. Außerdem ist das notwendige Wissen im Rahmen solcher forensischen Untersuchungen üblicherweise nicht vorhanden. Besonders problematisch erscheint die soziale Gefahr der Einzelperson. Sich in derlei Situationen gegen Einzelpersonen, oder einzelne Kanzleien aufzulehnen erscheint unglaubwürdig. (vgl. IP03 2024, 554-564)

Ausschlaggebende Punkte für kleinere Kanzleien sind, dass die Umsetzung unkompliziert und kostengünstig sein soll (vgl. IP07 2024, Z. 454-455). Da die Expertise in den meisten Fällen kanzleiintern nicht vorhanden ist sollte man sich dabei von externen Beratern begleiten lassen (vgl. IP08 2024, Z. 520-523). Die Umsetzung selbst ist lt. den Expert*innen recht einfach und in jedem Fall empfehlenswert, unter anderem deshalb, da die Kommunikationswege kurz sind. (vgl. IP11 2024, Z. 577-583, IP05 2024, Z. 490-494). Bei einer Umsetzung sollte jedenfalls auf eine digitale Lösung Wert gelegt werden (vgl. IP02 2024, Z. 356). Die Kooperation mit anderen Kanzleien kann als mögliche Alternative genannt werden (vgl. IP03 2024, Z. 545-553).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es vielerlei unterschiedliche Lösungsansätze gibt, wobei jede seine Vor- und Nachteile mit sich bringt. Durch die Forschungsarbeit im Rahmen der Experteninterviews ist deutlich hervorgegangen, dass eine Briefkastenlösung in keinem Fall empfehlenswert ist. Diese Variante des Hinweisgebersystems ist nicht mehr zeitgemäß. Unterlagen, Dokumente und Protokolle müssen gesondert geführt, digitalisiert und archiviert werden. Außerdem liegt eine Problematik mit der fehlenden Beweiskraft vor. Die Gefahr, etwas verschwinden zu lassen bei persönlichen Interessenkonflikten, ist hoch.

Als Idealkonstrukt hat sich die Kombination eines digitalen Systems und einer Ombudsperson herausgestellt. Über das digitale System ist die Erreichbarkeit jederzeit gegeben, die Dokumentation ist gewährleistet, es kann ein 4-Augen-Prinzip eingeführt werden, Prozesse und Rollen können definiert werden. Außerdem können als Ombudsstellen Personen mit umfassenden Fachwissen im Bereich der Fallbearbeitung, Geldwäsche und weiteren Rechtsbereichen dienen. Gerade unter diesem Aspekt erscheint es erforderlich Anwendungsbereiche zu definieren. Vor allem unter einem Kosten-Nutzen-Verhältnis ist es sinnvoll diesen zu erweitern, um den größtmöglichen Nutzen ausschöpfen zu können. Dies wird in der Praxis häufig nicht gemacht. Es sind zwei Überlegungen empfehlenswert. Einerseits sollte durch eine Risikoanalyse erhoben werden, wo in einer Kanzlei die Gefahrenpotentiale liegen, andererseits sollte man sich über konkrete Anwendungsfälle Gedanken machen. Auf Basis dieser zwei Analysen kann anschließend der angepasste Anwendungsbereich festgelegt werden. So wie einer*e der Expert*innen gesagt hat, eine für alle Unternehmen gleichermaßen passende Lösung gibt es nicht.

10.2. Motivatoren und Anreize

In diesem Abschnitt werden die Motivatoren und Anreize zur Betreibung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems dargelegt. Dies soll einerseits aus Unternehmenssicht geschehen, andererseits wird die Motivation der Mitarbeiter*innen zur Abgabe eines Hinweises analysiert. Ferner werden die potenziellen Gefahrenquellen in Steuerberatungskanzleien, sowie Präventionsmaßnahmen, zur Verhinderung der Wirtschaftskriminalität erhoben. Abschließend werden die negativen Aspekte aus Sicht der Steuerberater*innen dargelegt.

Für Steuerberater*innen ist und bleibt der Hauptanreiz zur Betreibung des Hinweisgebersystems die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung (vgl. IPO2 2024, Z. 90-91). Aus Sicht eines Steuerberaters kann es einen Vorteil im Rahmen der Compliance bieten, dass firmeninterne Informationen im Unternehmen bleiben. Dies geht so weit, dass man einen Kanal dafür schaffen möchte, dass Mitarbeiter*innen ihre Sorgen nicht mit nach Hause tragen müssen, sondern diese bereits im Unternehmen im Rahmen des Hinweisgebersystems anbringen können. Dies bietet in Hinblick auf die Verschwiegenheitspflicht einen enormen Vorteil. (vgl. IPO3 2024, Z. 198-200) Ferner be-

stehen bei Steuerberater*innen häufig strenge Ethikrichtlinien. Dahingehend bewirkt das Hinweisgebersystem einen Effekt in der Transparenz des Unternehmens, was das gesamte Unternehmensbild stimmig und glaubhaft macht. (vgl. IP 05 2024, Z.165) Ein offener Umgang mit Auffälligkeiten ist den Steuerberater*innen durchwegs ein besonderes Anliegen. Diesen Wert und offene Kommunikationswege untereinander möchte man mit dem Hinweisgebersystem fördern (vgl. IP08 2024, Z. 210-212). Solcherlei Themen, wie das Hinweisgebersystem, als Steuerberater*in ernst zu nehmen fördert deren Authentizität als Personen mit Rechtsbewusstsein (vgl. IP11 2024, Z. 231-237). Weiters werden Regelkonformität und Rechtsbewusstsein üblicherweise von den geschäftsführenden Steuerberater*innen kommuniziert und vorausgesetzt. Im Rahmen eines solchen tone-from-the-top-Modells ist es von besonderer Bedeutung dies auch im Rahmen eines Hinweisgebersystems durchzuführen. Es wird dadurch gezeigt, dass Themen ernst genommen werden. Es werden Möglichkeiten geschaffen werden, durch die vertrauensvoll kommuniziert werden kann. (vgl. IP01 2024, Z.253-257) Daneben unterstützt das Hinweisgebersystem vor allem die Geschäftsführung dabei Probleme rechtzeitig zu identifizieren und anschließend lösungsorientiert zu handeln. Dadurch entwickelt sich eine Art der zusätzlichen Kontrolle. (vgl. IP06 2024, Z. 271-278)

Die Möglichkeit einen Missstand im Unternehmen möglichst frühzeitig zu entdecken und darauf reagieren zu können stellt einen weiteren Anreiz für Unternehmen dar. Dies bietet vor allem Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten, bzw. Tochterunternehmen eine Gelegenheit an Informationen zu gelangen. Ein Nebeneffekt des Hinweisgebersystems ist, dass die Informationen ungefiltert, also ohne vorherige Kontrolle der Geschäftsführung, an die bearbeitende Stelle gelangen. Dies bietet einen wesentlichen Kontrolleffekt durch alle Hierarchieebenen eines Unternehmens. (vgl. IP01 2024, Z. 264-272) In kleineren Kanzleien zeigen sich diese Effekte in einem äußerst geringen Ausmaß. Vor allen dort, wo die Geschäftsleitung täglich vor Ort ist und wenige Mitarbeiter*innen beschäftigt sind. Die Gefahr eines Missstandes in einem Unternehmen, sowie dass jemand Kenntnis davon erlangt, besteht in unterschiedlichem Ausmaß. Daher empfiehlt es sich in jedem Fall Möglichkeiten zu schaffen, sodass externe Meldungen verhindert werden, woraufhin eine Hausdurchsuchung eine abschreckende Folge sein könnte. (vgl. IP03 2024, Z. 202-208). In diesem Sinne wurde die Reduktion des Haftungsrisikos als Auswirkung eines Hinweisgebersystems genannt (vgl. IP05, Z. 165-170).

Ein besonderer Mehrwert des Hinweisgebersystems wird für die Mitarbeiter*innen gesehen. Es wird gerne dahingehend offengelassen, dass man ebenso auf persönlicher Ebene Meldungen abgeben kann. Sich als Mitarbeiter*in über etwas im Rahmen eines solchen Kanals beschweren zu können wird als Attraktivierung des Arbeitsplatzes gesehen. (vgl. IP10 2024, Z. 145-150) Dahingehend könnte es die Mitarbeiterfluktuation senken (vgl. IP03 2024, Z. 209-210). Wird in einer Kanzlei ein starkes Verständnis von Compliance gelebt ist es umso wichtiger, mögliche Hinweisgeber*innen im Rahmen des Hinweisgebersystems möglichst umfassend zu schützen (vgl. IP01 2024, Z.253-261).

Andere sehen in der Betreuung eines Hinweisgebersystems vor allem in kleineren Kanzleien keinen Vorteil, sondern lediglich eine unliebsame Verpflichtung (vgl. IP04 2024, Z. 291-292). Dies stützt sich auf dem Gedanken, dass man in einer kleineren Kanzlei als Geschäftsführung mit den Mitarbeiter*innen in ständigem Austausch steht und davon ausgegangen wird, dass Probleme jederzeit persönlich angesprochen werden (vgl. IP07 2024, Z. 190-195). Die Betreuung des Hinweisgebersystems wird als mühsame Notwendigkeit und Zusatzaufgabe ohne Mehrwert gesehen. Unverständlich erscheint es den Steuerberater*innen, dass eine Thematik wie Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung vom Staat auf sie abgeladen wird. (vgl. IP09 2024, Z. 196-197, 202-206) Fakt ist, dass die Nicht-Umsetzung eines Hinweisgebersystems grundsätzlich nicht durch Strafen geahndet wird. Vor allem das HSchG sieht die zuvor aufgezählten weichen Motivatoren als ausreichend, um Unternehmer*innen und Steuerberater*innen zur Betreuung eines Hinweisgebersystems zu bewegen. Die unterschiedlichen Meinungen der Expert*innen gingen zu dieser Thematik weit auseinander. So wurde in einer Kanzlei das Erfordernis eines internen Hinweisgebersystems nicht umgesetzt und deren Zweckmäßigkeit nicht erkannt. Ein*e anderer*e Experte*in war der Meinung, dass als Konsequenz der unrechtmäßigen Nicht-Einführung eines solchen Systems mittels Strafen geahndet werden sollte. Er*Sie sieht die weichen Motivatoren als unzureichend. (vgl. IP03 2024, Z. 435-444; IP05 2024, Z. 435-445)

Neben der Implementierung eines solchen Systems benötigt es die Motivation der Mitarbeiter*innen Hinweise abzugeben. Deren Absichten sind naturgemäß unterschiedlich. Im Rahmen der Interviews hat sich jener Aspekt nachhaltig durchgesetzt, dass Mitarbeiter*innen einer Steuerberatungskanzlei häufig ein stark ausgeprägtes Rechtsbewusstsein aufweisen (vgl. IP07 2024, Z.

287-289). Als Motive wurden der Schutz des Unternehmens bzw. der Schutz des*der Arbeitgeber*innen genannt. Dies trifft vor allem auf Mitarbeiter*innen zu, die sich an ihrer Arbeitsstätte wohlfühlen. Zusätzlich haben Beschäftigte in Steuerberatungskanzleien üblicherweise ein gutes Verhältnis zu den Klient*innen und daher kann deren Schutz im Vordergrund stehen. (vgl. IP06 2024, Z. 447-452, 459-465) Vor allem Mitarbeiter*innen, die ein persönliches Gespräch suchen, sind oft lediglich verunsichert und möchten in einem Sachverhalt unterstützt werden (vgl. IP11 2024, Z. 351-361). Um Mitarbeiter*innen die Zurückhaltung vor einer Meldung möglichst zu nehmen stellen Anonymität und Vertrauen in das System eine wesentliche Basis dar. Für eine Hinweisgebung kommen für die Expert*innen unter anderem niedere Motive, wie Vernachlässigung oder ungerechtfertigte Beschuldigungen in Frage (vgl. IP06 2024, Z. 453-460).

10.2.1. Gefahrenquellen und Wirtschaftskriminalität

Im Rahmen der Geldwäsche bzw. der Wirtschaftskriminalität gaben die Steuerberater*innen an äußerst wenige bis gar keine Berührungspunkte zu haben. Lediglich jene Personen, die im Bereich der forensischen Aufklärung von Wirtschaftskriminalität beruflich tätig sind, gaben an regelmäßig damit in Kontakt zu sein (vgl. IP01 2024, Z.297-299; IP03 2024, Z. 267-269, IP04 2024, Z.334-335). Ein Steuerberater gab an, innerhalb seiner gesamten Laufbahn, einmal mit einem potenziellen Fall der Wirtschaftskriminalität in Berührung gekommen zu sein, welcher schließlich gemeldet wurde (vgl. IP02 2024, Z. 120-130). Einen vollumfänglichen Schutz gegen Wirtschaftskriminalität gibt es nicht, da es sich schlussendlich immer um die Ausnutzung einer Gelegenheit handelt (vgl. IP03 2024, Z. 331-335). Daher ist es umso wichtiger, Maßnahmen dagegen zu setzen, was durch Steuerberater*innen wahrgenommen wird. Welche konkreten Maßnahmen im Rahmen der Steuerberatung wirksam sind, wird im nachfolgenden Kapitel unter Punkt 10.2.1.1. näher erläutert. Vielmehr wird das Potential der Wirtschaftskriminalität bei den Klient*innen gesehen (vgl. IP09 2024, Z.237-240). Ein weiteres Gefahrenpotential wird in der Steuerverkürzung gesehen. Grundsätzlich wird im ländlichen Bereich das Risiko wesentlich geringer eingeschätzt als im Städtischen. (vgl. IP11 2024, Z. 255-256, 270-274)

Als potenzielle Gefahrenquelle für Steuerberatungskanzleien kommen derzeit Cyberangriffe in Frage. Dahingehend werden Hinweisgebersysteme teilweise derartig verschärft eingesetzt, dass selbst das Notieren eines Passwortes zur Meldung gebracht werden kann. (vgl. IP06 2024, Z. 332-

335, 294-300). Ein zumeist unkalkulierbarer Zustand sind kriminelle Handlungen durch Mitarbeiter*innen im eigenen Unternehmen. Einerseits wird das Risiko, dass sich die eigenen Mitarbeiter*innen unethisch verhalten nicht wahrgenommen, andererseits wurde durch Expert*innen bestätigt, dass derartige Handlungen eine Ausnutzung von Gelegenheit darstellen, wie weiter oben beschrieben (vgl. IP09 2024, Z. 258-263). Durch derartige Vorkommnisse von Beschäftigten können immense Schäden für eine Steuerberatungskanzlei entstehen. Einerseits gerät eine Kanzlei dadurch in die Haftung, andererseits könnte dies bis zum Entzug der Berufsbefugnis führen, wodurch die Existenz der gesamten Kanzlei gefährdet ist. (vgl. IP01 2024, Z. 334-336; IP02 2024, Z. 137-142) Die Auferlegung einer Strafe kann eine mögliche Konsequenz daraus sein. Dass derartige Situationen zur Realität werden können, zeigen Vorkommnisse der jüngsten Vergangenheit, wie am Beispiel der Commerzialbank zu sehen ist. (vgl. IP03 2024, Z. 276-286) Neben derartigen Schäden wurden durch die Expert*innen die Reputationsschäden als größtmöglicher und häufigster Risikofaktor genannt. Darauf wird im nachfolgenden noch detaillierter eingegangen.

Bei vorsätzlichen Handlungen durch Mitarbeiter*innen könnten zwar Regressansprüche geltend gemacht werden, jedoch zeigt dies in der Praxis kaum Wirkung, da die betreffenden Personen mit ihrem Privatvermögen derartige Schadenssummen in der Regel nicht abdecken können. (vgl. IP10 2024, Z. 170-175) Daher ist es umso wichtiger derartige Vorkommnisse im größtmöglichen Umfang zu vermeiden, was beispielweise durch Prozessoptimierungen und Kontrollschleifen erfolgen kann (vgl. IP09 2024, Z. 264-277). Neben diesen Maßnahmen stellt das unternehmensinterne Hinweisgebersystem ein besonderes Potential im Rahmen von Kontroll- und Schutzfunktionen dar. Es bietet die Möglichkeit gerade die Ausnutzung einer Gelegenheit durch Mitarbeiter*innen im Rahmen eines illegalen oder unethischen Verhaltens abzufangen und gewährt Einblick in die unterschiedlichsten Bereiche einer Kanzlei.

Nach der Darstellung der möglichen finanziellen Schäden wird nunmehr näher auf das Thema der Reputation in Zusammenhang mit der Steuerberatung eingegangen. Durch die Expert*innen wurde das Schadenspotenzial eines Reputationsverlustes als äußerst bedrohlich wahrgenommen. Dies hat mehrere Ursachen. Einerseits wurde dargelegt, dass Steuerberater*innen in Österreich eine äußerst gute Reputation genießen. Dies wird jährlich im Rahmen von Umfragen evaluiert. (vgl. IP10 2024, Z. 208-209; IP04 2024, Z. 369-375) Die Reputation stellte sich im Rahmen der Steuerberatung als existenzbegründend dar (vgl. IP02 2024, Z. 152). Die Bedeutung der

Reputation stützt sich auf der Tatsache, dass im Rahmen der Steuerberatung äußerst sensible Daten verarbeitet werden. Es muss daher eine besondere Vertrauensbasis zu den Klient*innen hergestellt werden (vgl. IP08 2024, Z. 244-246). Die Art und Weise, wie Klient*innen durch ihre Steuerberater*innen beraten werden beeinflusst die Auswahl der Kanzlei. Vor allem im ländlichen Bereich wird viel Werbung über Mundpropaganda gemacht. (vgl. IP05 2024, Z. 235-241) Expert*innen bestätigen, dass die wichtigsten Mandantschaften durch Empfehlungen entstehen. Die Gefahr besteht, dass wenn Fehler bei einer bestimmten Branche passieren, gleich eine ganze Branche auf Klientenbasis wegbricht. (vgl. IP07 2024, Z. 260-266)

Der Reputationsschaden stellt daher für Kanzleien das größtmögliche Gefahrenpotenzial dar. Die interne Klärung der Sachverhalte wird naturgemäß von den Steuerberater*innen präferiert (vgl. IP08 2024, Z. 261-271). Da der Ruf und die Reputation einen derartig hohen Stellenwert genießen, muss ein großer Aufwand betrieben werden, um diesen halten zu können (vgl. IP04 2024, Z. 378-382). Unter diesem Aspekt erscheint es für Expert*innen erstaunlich mit welchem geringem Fokus das Thema Hinweisgebersysteme in der Branche verfolgt wird. Vor allem der Selbstschutzmechanismus sollte für Kanzleihinhaber*innen als Motivation dienen, um der Thematik die notwendige Aufmerksamkeit zu schenken. (vgl. IP03 2024, Z. 305-307). Im Rahmen der Interviews hat sich herausgestellt, dass der gesamten Hinweisgeberthematik eine etwaige Missgunst entgegensteht, was im Nachfolgenden unter Punkt 10.2.2. näher beschrieben wird.

Dass die Reputation einen permanent ausgezeichneten Stellenwert hat, hängt vor allem damit zusammen, dass neben dem Hinweisgebersystem diverse Präventionsmaßnahmen betrieben werden. Der Maßstab der Qualität der Steuerberatungsarbeit ist gesetzlich festgelegt und wird von den Steuerberater*innen äußerst ernst genommen. Trotz dessen, die Hinweisgeberthematik teilweise vernachlässigt wird, ist damit nicht gleichzustellen, dass keine sonstigen Maßnahmen vorgenommen werden.

Als wichtigste Maßnahme im Rahmen der Geldwäscherichtlinie, aber auch in Bezug auf Schutz vor Reputations- und finanziellen Schäden wurde die gezielte Auswahl der Klient*innen genannt. Dabei steht das KYC – „Know-your-Customer-Prinzip“ im Vordergrund. (vgl. IP03 2024, Z. 317-322) Im Rahmen des WTBG 2017 und der Geldwäscherichtlinie ist es vorgesehen, dass vor Auftragsannahme ein eigenes Risikoprofil für jeden*e Klient*in erstellt wird. Dabei werden Faktoren wie die Region, das Tätigkeitsfeld und Eigentumsverhältnisse miteinbezogen. (vgl. IP08 2024, Z.

230-237) Damit versucht man bestmöglich das Risiko von Geldwäschevorfällen im Vorfeld zu vermeiden. Besonders risikobehaftete Mandate werden häufig nicht angenommen, wobei dies eine eigene Geschäftsstrategie mancher Kanzleien darstellt. In diesen Fällen greift sofort eine verstärkte Sorgfaltspflicht und es sind verschärfte Maßnahmen zu setzen.

Eine weitere wichtige Präventionsmaßnahme ist das 4-Augen-Prinzip, da es eine effektive Kontrollfunktion darstellt (vgl. IP04 2024, Z.385-391). Als besonders effektiv wurden Schulungsmaßnahmen wahrgenommen, auf welche unter Punkt 10.3.1. vertiefend eingegangen wird (vgl. IP04 2024, Z. 385-391). Daneben stellt die Vertrauensbasis zu den Mitarbeiter*innen einen wichtigen Faktor dar (vgl. IP04 2024, Z. 412-432). Es konnte im Rahmen der Interviews festgestellt werden, dass vor allem im Bereich der Geldwäsche ein persönliches Gespräch seitens der Geschäftsleitung erwünscht wird. Hierfür ist die Vertraulichkeit zu den Beschäftigten grundlegend erforderlich. Als weiterer Präventionsfaktor der heutigen Zeit wurde das Bewusstsein für den Bereich der Cyber-Security genannt (vgl. IP06 2024, Z.331-335).

Um auf die Präventionsfunktion des unternehmensinternen Hinweisgebersystems zurückzukommen kann festgestellt werden, dass bereits das Vorhandensein eines solchen Systems eine präventive Wirkung entfaltet, da die Mitarbeiter*innen wissen, dass durch die ihnen nahestehenden Kolleg*innen eine Kontrollfunktion passieren kann. Vor allem unter diesem Aspekt ist es von besonderer Bedeutung, dass eine anonymisierte Meldung über ein System ermöglicht wird, denn die wenigsten Mitarbeiter*innen möchten sich gegenüber ihren Kolleg*innen in eine derartige Situation begeben. (vgl. IP09 2024, Z. 299-321)

Eine Prävention vor direkten finanziellen Schäden zeigt sich hauptsächlich im Bereich der Haftungsschäden. Daneben kann die Verhinderung von internen Ermittlungen und den dadurch entstehenden Kosten als Prävention vor finanziellen Schäden genannt werden. Ferner dient es als Schutz der Reputation und der dadurch entstehenden Klienten-Abwanderung. Zusätzlich kann dadurch die Mitarbeiterfluktuation reduziert und Kosten eingespart werden (vgl. IP03 20204, Z. 201-213)

Die Wirkung nach außen hin kann als Potenzial eines Hinweisgebersystems genannt werden. So kam es in einer Kanzlei vor, dass nach dem Vorhandensein eines Hinweisgebersystems von Außenstehenden gefragt wurde. Dies wurde im Zuge der Aufnahme in einen Dienstleisterpool, im Rahmen eines Due-Diligence-Checks als Angabe verlangt. (vgl. IP03 2024, Z. 68-75).

10.2.2. Negative Aspekte des Hinweisgebersystems aus Sicht der Steuerberatung

Neben den vielerlei positiven Aspekten konnte man eine negative Wahrnehmung des Systems seitens der Expert*innen erkennen. Die Betreuung wird beispielsweise als mühsam oder generelle Last empfunden (vgl. IP09 2024, Z. 196-197, 640-642).

Dabei stellt ein Faktor den bereits umfassenden Aufgabenbereich eines*r Steuerberaters*in dar. Als die Meldepflicht im Rahmen der Geldwäscherichtlinien als weiterer Aufgabenbereich hinzugekommen ist, hatte man in der Branche den Eindruck, dass eine Aufgabe, die dem Staat zuzuordnen wäre, an die Steuerberater*innen abgewälzt wurde. (vgl. IP05 2024, Z. 500-508; IP07 2024, Z. 201-203; IP09 2024, Z.202-206) Dieser Eindruck könnte sich durch das HSchG bessern, da nunmehr alle Unternehmen branchenunabhängig davon betroffen sind. Weiters wurde von einem Fall berichtet, bei dem der Name eines*r Steuerberaters*in bekannt wurde, der*die eine behördliche Meldung zu einem Geldwäschefall abgegeben hat (vgl. IP07 2024, Z. 92-96; IP10 2024, Z. 153-164). Dies führt naturgemäß zu diversen Problemen für den*die Steuerberater*in. Unter anderem könnte Vertrauensverlust und Abwanderung der Klient*innen eine mögliche Konsequenz aus dem Bekanntwerden einer solchen Information sein (vgl. IP10 2024, Z. 343-349). Was jedenfalls geschah ist der Vertrauensverlust der Steuerberater*innen gegenüber den Behörden, wodurch nur unter besonderen Umständen und zögerlich behördliche Meldungen abgegeben werden, was Statistiken beweisen (vgl. IP10 2024, Z. 365-367).

Neben diesem besonders negativen Vorfall konnte in Bezug auf das unternehmensinterne Hinweisgebersystem die Gefahr des Missbrauchs als möglicher Nachteil genannt werden. Dadurch kann die Notwendigkeit einer zeitintensiven Fallbearbeitung entstehen, wodurch Aufwand für das Unternehmen entsteht. (vgl. IP11 2024, Z. 240-249) Das Hinweisgebersystem kann innerhalb der Mitarbeiter*innen zu Misstrauen führen. Damit eine derartige Situation verhindert werden

kann ist gute Kommunikation seitens der Geschäftsleitung erforderlich. Es wirkt weiter unterstützend, wenn kleineren Verfehlungen nicht weiter nachgegangen wird. (vgl. IP03 2024, Z. 227-232). Die Öffnung des Systems nach außen für beispielweise Kund*innen und Lieferant*innen birgt eine Gefahr in Zusammenhang mit der missbräuchlichen Verwendung (vgl. IP06 2024, Z. 288-296). Im Bereich der Beratung könnte sich ein Hinweisgebersystem negativ auswirken, vor allem in Zusammenhang mit einer externen Meldung. Als Steuerberater*in möchte man seinem*er Klienten*in nicht in den Rücken fallen. (vgl. IP07 2024, Z. 88-92) Der Aufwand der Implementierung und Betreuung und die dadurch entstehenden nicht verrechenbaren Stunden sehen Steuerberater*innen als Nachteil (vgl. IP09 2024, Z.225-229).

Abschließend zu diesem Kapitel werden die wesentlichen Erkenntnisse festgehalten. Es kann festgestellt werden, dass die Einhaltung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für Steuerberater*innen unerlässlich ist, jedoch die Sinnhaftigkeit des Hinweisgebersystems in ihrer Branche häufig nicht gesehen wird. Dies stützt sich auf der Tatsache, dass im Rahmen der Steuerberatung bereits strenge Qualitätsrichtlinien und Kontrollmaßnahmen gelten. Vor allem in kleineren Kanzleien erscheinen derartige Maßnahmen nicht zweckentsprechend. Es hat sich weiter herausgestellt, dass in der Branche generell ein negativer Eindruck des Hinweisgebersystems vorhanden ist. Vor allem Compliance Mitarbeiter*innen beanstanden diese Sicht, da der Mehrwert daraus statistisch belegbar und die konkrete Umsetzung des Systems für dessen Effektivität ausschlaggebend ist. Während dieser Eindruck besteht, werden dem System trotzdem präventive Wirkungen im Rahmen der Reputations- und finanziellen Schäden zugeschrieben. Überwiegend schreiben Steuerberater*innen der Reputation eine existenzbegründende Funktion zu, wodurch dieser Wert jedenfalls als schützenswert erachtet wird. Es wird in den nächsten Jahren in diesem Bereich ein Umschwung erwartet, sodass derlei Systeme tatsächlich präventive Wirkungen entfalten können und konkrete Ergebnisse daraus zu erwarten sind. Neben der präventiven Wirkung wurde dem System eine positive Wirkung in Richtung der Mitarbeiterzufriedenheit zugeschrieben. Dies scheint aufgrund der derzeit angespannten Situation am Arbeitsmarkt, neben der Schutzfunktion in Bezug auf die Reputation, als besonders erstrebenswert.

10.3. Optimierung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme

Um ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem bestmöglich nutzen zu können, ist es erforderlich dieses zu optimieren und Folgemaßnahmen nach einer Implementierung zu setzen. Der Erfolg des Hinweisgebersystems hängt von verschiedenen Faktoren ab und die Einbettung in eine offene Fehlerkultur eines Unternehmens ist dafür ausschlaggebend. Da die Betreuung eines solchen Systems in Kanzleien bereits ab zehn Mitarbeiter*innen vorgeschrieben ist und der Aufwand zur Implementierung ohnehin betrieben werden muss, ist es empfehlenswert dieses im größtmöglichem Nutzungsumfang auszugestalten. Die möglichst effiziente Ausgestaltung des Systems wurde als besondere Herausforderung genannt (vgl. IP07 2024, Z. 139)

Leider verhindern viele Unternehmen diesen Schritt der Optimierung, aufgrund des negativen Tenors des Hinweisgebersystems. Häufig wird es mangelhaft umgesetzt, schlecht kommuniziert und wenn anschließend keine Hinweise über das System einlangen, werden sie darin bestätigt, dass es keinen Zweck zeigt. Wird die Sinnhaftigkeit des Systems nicht gesehen möchte man naturgemäß anschließend keine Arbeit damit haben. (vgl. IP01 2024, Z. 272-280) Nachfolgend werden die Erfolgsfaktoren dargelegt und festgestellt, wie deren Umsetzung in der Praxis aussieht.

10.3.1. Erfolgsfaktoren unternehmensinterner Hinweisgebersysteme

Einer der wichtigsten Erfolgsfaktoren für das unternehmensinterne Hinweisgebersystem stellt ein umfassendes Schulungskonzept dar. Hier stellt sich für Steuerberatungskanzleien ein klarer Vorteil heraus, da es sich um einen Wissensberuf handelt, in dem umfassende Schulungsmaßnahmen in den Arbeitsalltag bereits integriert sind (vgl. IP06 2024, Z. 236-241). Im Rahmen der Geldwäscherichtlinien sind regelmäßige Schulungen vorgesehen, was innerhalb der Steuerberatung ernst genommen und umgesetzt wird.

Die einzelnen Schulungskonzepte gestalten sich unterschiedlich. Einerseits werden viele Informationen innerhalb der Mitarbeiter*innen, beispielweise im Rahmen von Teammeetings ausgetauscht (vgl. IP07 2024, Z. 311-317). Diese Form der Schulung zeigt sich innerhalb der Fachliteratur als äußerst produktiv, da sie gerne angenommen wird, sich jeder*e Mitarbeiter*in einbringen kann und Gruppendiskussionen zu konkreten Anwendungsfällen entstehen können. Neben diesem laufenden Schulungsformat werden die gesetzlich vorgeschriebenen jährlichen Schulungen,

die konkret zur Geldwäsche abgehalten werden müssen, durchgeführt (vgl. IP08 2024, Z. 374-378). Hierbei ist es überwiegend gewünscht, dass Mitarbeiter*innen konkrete Anwendungsfälle oder Fragen in die Schulung mitbringen (vgl. IP11 2024, Z. 425-430). Dabei steht die allgemeine Sensibilisierung der Geldwäschethematik im Vordergrund.

Mehrere Expert*innen haben die Schulungen auf bestimmte Zielgruppen unterteilt. So wird der Schulungsinhalt für Geschäftsführer*innen und Partner*innen anders ausgestaltet als für Mitarbeiter*innen (vgl. IP11 2024, Z. 422-424). Dies wird als sinnvoll erachtet, da unterschiedliche Anforderungen im Rahmen der Geldwäscherichtlinien bestehen (vgl. IP03 2024, Z. 415-418). In den verschiedenen Funktionsbereichen einer Kanzlei können unterschiedliche Ausprägungsformen von Verstößen vorkommen (vgl. IP10 2024, Z. 267-270). Häufig wurde vor allem die Buchhaltungsabteilung als besonders sensibler Bereich genannt, da dort umfassender Einblick in das Gesehen eines Betriebes besteht (vgl. IP05 2024, Z. 333-336). Neben den besonders sensiblen Bereichen sind Fallbearbeiter*innen gesondert zu schulen (vgl. IP01 2024, Z. 435-441)

Im Rahmen der Unternehmenskultur bewirken die Schulungsmaßnahmen eine besondere Sensibilisierung und schärfen das Problembewusstsein der Mitarbeiter*innen (vgl. IP11 2024, Z. 476-477). Weiters haben umfassende Schulungsmaßnahmen einen Einfluss auf die Fluktuationsrate der Beschäftigten. Diese sind sich in ihrem alltäglichen Tun anschließend versierter und es wird generelle Sicherheit vermittelt, da Mitarbeiter*innen mit ihren Problemen nicht allein gelassen werden. (vgl. IP06 2024, Z. 556-565)

Während die Etablierung von Schulungen im Rahmen der Steuerberatung einen Vorteil darstellt, kann dies nachteilig wirken, da es häufig zu einem Überfluss an Informationen kommt. Als besondere Herausforderung im Rahmen eines Schulungskonzeptes wurde daher die Erreichbarkeit bei den Mitarbeiter*innen genannt. Häufig entsteht durch die Informationsflut eine Überforderung, wodurch Schulungsmaßnahmen nicht mehr richtig wirken. (vgl. IP01 2024, Z. 488-496) Dies führt teilweise so weit, dass es schwer wird, die Mitarbeiter*innen überhaupt zur Teilnahme an Schulungsmaßnahmen zu bewegen. Vor allem in Bereichen, in denen eine Person bereits über umfassendes Wissen verfügt, wird die Sinnhaftigkeit einer wiederholten Teilnahme an derselben Schulung nicht gesehen. (vgl. IP03 2024, Z. 458-471). Unter diesem Aspekt erscheint eine zielgruppengerechte Schulung sinnvoll. Dadurch kann der Schulungsinhalt abgestimmt und für die einzelnen Zielgruppen interessant aufbereitet werden. Während E-Learnings zwar den Vorteil

bieten, dass sie zeit- und ortonabhängig ausgestaltet werden können, ist es wesentlich schwieriger die Inhalte entsprechend bei den Teilnehmer*innen anzubringen (vgl. IP08 2024, Z. 435-454).

Die Kommunikation des Hinweisgebersystems an die Mitarbeiter*innen ist von großer Bedeutung. Wie das System funktioniert und welche Inhalte zu melden sind, wird dabei häufig im Rahmen der Geldwäscheschulungen mitgeteilt. Für neue Mitarbeiter*innen empfiehlt es sich, die Informationen im Rahmen eines Onboarding-Prozesses mitzugeben (vgl. IP01 2024, Z. 414-418; IP03 2024, Z. 400-404). Besonders häufig wurde die Bewerbung des Hinweisgebersystems durch Informationsaufbereitung im firmeninternen Intranet genannt (vgl. IP03 2024, Z. 396-398; IP05 2024, Z. 343-348). Weiters wurden Informationen mittels Leitfäden, Handbücher oder im Rahmen eines Transparenzberichtes ausgegeben (vgl. IP01 2024, Z. 423-424; IP11 2024, Z. 465-467). Die Kommunikation im Rahmen von Jahresmeetings oder monatlichen Jour-Fixes stellt eine praktikable Lösung dar (vgl. IP06 2024, Z. 543-546). Damit das System von potenziellen Hinweisgeber*innen genutzt wird, ist die Verwendung unterschiedlicher Kommunikationskanäle wichtig (vgl. IP01 2024, Z. 429-431). Teilweise konnte eine mangelhafte Umsetzung des Systems festgestellt werden. So hat es in einer Kanzlei, in der es ein entsprechendes Hinweisgebersystem gab, keine Information diesbezüglich an die Mitarbeiter*innen gegeben, wodurch anschließend nicht zu erwarten ist, dass dieses genutzt wird. (vgl. IP08 2024, Z. 408-412)

Durch ausgiebige Kommunikation und Schulungsmaßnahmen wird die Qualität der einlangenden Hinweise deutlich verbessert. Die Sensibilisierung für die Thematik ist ausschlaggebend dafür, dass Mitarbeiter*innen derlei Sachverhalte überhaupt wahrnehmen können (vgl. IP02 2024, Z. 235-237). Daneben kann eine mögliche Auswirkung dahingehend wahrgenommen werden, dass weniger Fragen von den Mitarbeiter*innen kommen, da besser beurteilt werden kann was relevant ist (vgl. IP08 2024, Z.427-428).

Für Steuerberatungskanzleien und deren Mitarbeiter*innen ist die Wissensvermittlung zum internen Hinweisgebersystem seit Umsetzung des HSchG hinsichtlich der Beratungstätigkeit interessant. Daher wird besonders in Kanzleien, die Unternehmen bei der Umsetzung eines Hinweisgebersystems unterstützen, auf die Schulung und Kommunikation Wert gelegt. (vgl. IP01 2024, Z. 425-430)

Zur Optimierung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems kann als weiterer Punkt die Etablierung einer hinweisgeberfreundlichen Unternehmenskultur genannt werden. Dahingehend gaben alle Interviewpartner*innen an, eine offene Unternehmenskultur in der Kanzlei zu haben. Bei der Ausgestaltung einer solchen konnten deutliche Unterschiede festgestellt werden. Grundsätzlich erwarten sich Steuerberater*innen, dass Hinweise im Unternehmen direkt und persönlich geklärt werden (vgl. IP04 2024, Z. 459-463). Andererseits wurde mehrmals angegeben, dass Personenressourcen im Unternehmen knapp sind und wenig Zeit zur Klärung dieser Sachverhalte da ist. Weiters ist auf diesem Wege die Dokumentation der Fälle häufig nicht gegeben. In größeren Kanzleien wird hingegen Wert darauf gelegt, dass alle Meldungen über das implementierte Hinweisgebersystem geführt werden, auch, wenn es sich um persönliche Meldungen, beispielsweise an einen Vorgesetzten, handelt (vgl. IP01 2024, Z. 141-143). Steuerberater*innen gaben an, flache Hierarchien zu haben und mit den Mitarbeiter*innen in engem Kontakt zu stehen (vgl. IP02 2024, Z. 105-111). Mehrmals wurde eine Open-Door-Policy als Grundlage der Unternehmenskultur angesprochen (vgl. IP06 2024, Z. 470-476; IP08 2024, Z. 82-84). Es ist daher in Steuerberatungskanzleien gelebte Praxis, dass Hinweise, Meldungen oder allgemeine Anmerkungen vorrangig persönlich geklärt werden. Dies ist als häufigster Grund genannt worden, warum über die bestehenden Hinweisgebersysteme wenig bis gar keine Meldungen einlangen. (vgl. IP07 2024, Z. 272-274) Daher wird vor allem in kleineren Kanzleien die Sinnhaftigkeit des Systems nicht gesehen.

Einer*e der Expert*innen beschrieb es wie folgt: Hinweisgebersystem ist eine offene, lernende Kanzlei, wo man wertschätzend miteinander umgeht, großes Vertrauen zueinander herrscht und wo man auch Fehler machen kann, es auch Fehlerkultur gibt (IP04 2024, Z. 689-691). Es ist daher für Steuerberatungskanzleien einerseits von Bedeutung eine offene, transparente Unternehmenskultur zu leben, sowie dass eine Fehlerkultur im Unternehmen vorhanden ist (vgl. IP09 2024, Z. 570-573).

Im Rahmen der Unternehmenskultur wurde mehrmals der Begriff *tone-from-the-top* angesprochen. Dabei scheint vor allem die regelmäßige Kommunikation der Führungskräfte im Rahmen der Geldwäscherichtlinie von besonderer Bedeutung zu sein (vgl. IP01 2024, Z. 471-472; IP03 2024, Z. 226-227).

Als weiterer Erfolgsfaktor wird an dieser Stelle noch einmal kurz auf die Bedeutung der Definition eines passenden Anwendungsbereiches eingegangen. Wie ein Anwendungsbereich festgelegt werden kann, wurde bereits unter Punkt 10.1. dargestellt. Im Rahmen der Expertengespräche hat sich herausgestellt, dass über die Festlegung eines Anwendungsbereiches selten nachgedacht wird, obwohl eine Individualisierung des Systems empfehlenswert erscheint (vgl. IP01 2024, Z. 567-568). Wird ein passender Anwendungsbereich definiert, ist dies für die Effektivität des Hinweisgebersystems förderlich. Häufig wird dem Entsprechen gesetzlicher Rahmenbedingungen Genüge getan, aber das volle Potenzial nicht ausgeschöpft. So werden in kleineren Kanzleien lediglich Hinweise in Bezug auf Geldwäsche entgegengenommen und in größeren Kanzleien wird der Anwendungsbereich gem. HSchG definiert (vgl. IP09 2024, Z. 126-128; IP08 2024, Z. 287-293). Dem entgegenstehend wurde angegeben, dass vor allem Themen im Bereich der Mitarbeiter*innen, wie Arbeitsplatzgestaltung, Diskriminierung oder Mobbing, als zusätzliche Meldemöglichkeit sinnvoll sein können. Dafür sind andere Stabstellen, wie Betriebsrat oder Human Resources vorgesehen. Das Hinweisgebersystem kann in diesem Bereich ein wichtiges Tool sein, um vor allem unsicheren Mitarbeiter*innen die Möglichkeit zu bieten eine anonymisierte Meldung abzugeben und dadurch Vertrauen zu gewinnen. (vgl. IP08 2024, Z. 293-298) Für derartige Anwendungsfälle wird manchmal ein duales System betrieben, da andere Anlaufstellen betroffen sind (vgl. IP11 2024, Z. 130-132). In solchen Fällen würden sich digitale Systeme zur Umsetzung in einem Gesamtsystem anbieten, da die Hinweisempfänger*innen gesondert im System hinterlegt werden können.

Lt. Fachliteratur empfiehlt sich die Definition des Anwendungsbereiches jedenfalls. Dadurch wird Vertrauen in das System generiert und es kann den Mitarbeiter*innen deutlich gemacht werden zu welchen Themen Hinweise abzugeben sind. Mitarbeiter*innen werden weiter sensibilisiert und Falschmeldungen, wie Unzufriedenheit mit dem Essen in der Kantine, werden verhindert.

10.3.2. Vereinbarkeit rechtlicher Rahmenbedingungen in der Praxis

Abschließend wird noch auf die Vereinbarkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen eingegangen, da dies in der Praxis häufig zu schwierigen Situationen führen kann. Im HSchG wurden Geldwäschetatbestände im sachlichen Geltungsbereich definiert. Zu beachten ist, dass diese Tatbestände bereits im Rahmen der Geldwäscherichtlinie enthalten sind und daher diese Regelungen

zutreffend sind. Es empfiehlt sich die beiden rechtlichen Rahmenbedingungen über ein gemeinsames System abzubilden und bei der Prozessgestaltung auf die Erfordernisse der Geldwäscherichtlinie Bedacht zu nehmen. Dies kann beispielsweise in der Art erfolgen, dass Hinweise zu diesem Bereich dem Geldwäschebeauftragten zugehen, der anschließend weitere Maßnahmen setzen kann.

Expert*innen empfehlen bei der Umsetzung des Hinweisgebersystems darauf zu achten, dass man mit den Hinweisgeber*innen in Kontakt treten kann. Hinweisgeber*innen sollten weiters in solchen Fällen darüber informiert werden, falls eine Meldung an die Behörden weitergegeben werden. (vgl. IP01 2024, Z. 534-538) Als Steuerberater*in ist es in diesem Zusammenhang besonders wichtig, dass man für beide gesetzlichen Regelungen Bewusstsein schafft und diese im Blick behält. Dass die beiden Tatbestände nicht deckungsbleich sind, führt zu einer unnötigen Verkomplizierung der Fallbearbeitung. (vgl. IP02 2024, Z. 268-273)

Unabhängig des HSchG werden Steuerberater*innen bereits im Rahmen der Geldwäscherichtlinien vor große Herausforderungen gestellt. Dabei stellt bereits das Erkennen von Geldwäscherichtlinien im Sinne der Vortaten eine enorme Herausforderung dar (vgl. IP10 2024, Z. 328-332). Generell wird versucht Mandantenbeziehungen zu beenden, bevor Meldungen an die Behörden gemacht werden müssen (vgl. IP07 2024, Z. 242-245). Andere sehen Meldungen an die Behörden eher entspannt, da das Risiko von der Kanzlei abfällt (vgl. IP02 2024, Z. 334-336). Hierbei ist anzumerken, dass wie bereits beschrieben, Vorkommnisse den Steuerberater*innen bei der behördlichen Meldung entgegenstehen. Weiters ist die Durchbrechung der Vertraulichkeit ein schwieriger Sachverhalt für Steuerberater*innen und steht im Konflikt mit deren Tätigkeit (vgl. IP03 2024, Z. 483-494). Daneben ist in den Richtlinien vorgesehen, dass mit dem*der betroffenen Klienten*in darüber nicht gesprochen werden darf, was den Sachverhalt naturgemäß weiter verkompliziert. Daneben vertritt man als Steuerberater*in vorrangig die Kund*innen, welche man nicht hintergehen möchte. Dem ist weiters hinzuzufügen, dass es sich in den meisten Fällen lediglich um Klärungsbedarf handelt, bei dem Steuerberater*innen gut unterstützen können. (vgl. IP04 2024, Z. 580-581, 589-594) Den Mitarbeiter*innen ist dieses Spannungsverhältnis schwer zu vermitteln, da einerseits auf die Verschwiegenheitspflicht viel Wert gelegt wird und andererseits diese in Ausnahmefällen zu durchbrechen ist (vgl. IP05 2024, Z. 183-191, 418-427).

Schlussendlich wird eine behördliche Meldung immer eine Entscheidung der leitenden Steuerberater*innen einer Kanzlei sein und durch diese erledigt werden, wodurch die Mitarbeiter*innen dahingehend entlastet werden (vgl. IP 07 2024, Z. 427-432). Dahingehend herrscht für beratende Berufe ein Spannungsverhältnis, wobei der Sinn und der Nutzen aus derartigen System wahrgenommen wird. Anschließend obliegt den Steuerberater*innen die Entscheidung darüber, welche Interessen höher wiegen. (vgl. IP08 2024, 469-474, 489-491)

Die ausschlaggebenden Faktoren der Optimierung des unternehmensinternen Hinweisgebersystems sind zusammengefasst das Schulungskonzept, die Kommunikation, die Unternehmenskultur, die Definition des Anwendungsbereiches, sowie die Prozessgestaltung zu unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen. Im Rahmen der Experteninterviews hat sich herausgestellt, dass Hinweisgebersysteme zwar in den Kanzleien implementiert sind, diese jedoch häufig nicht als Kommunikationskanal genutzt werden. Dies hat vorrangig zwei Gründe. Einerseits wird seitens der Geschäftsleitung eine persönliche Klärung gewünscht, andererseits steht einem die Verschwiegenheitspflicht entgegen. Als Steuerberater*in stehen Vertraulichkeit und die Unterstützung der Klient*innen im Vordergrund.

11. BEANTWORTUNG DER EMPIRISCHEN SUBFORSCHUNGSFRAGEN

Nachfolgend werden die empirischen Subforschungsfragen mittels der Informationsbeschaffung aus den Experteninterviews, sowie einer kritischen Interpretation und der Basis aus der Literatur beantwortet. Allgemein kann festgehalten werden, dass die Expert*innen ein deutliches Bild vermittelt haben, warum Hinweisgebersysteme in Steuerberatungskanzleien spärlich funktionieren. Die meisten Steuerberater*innen gaben an, dass über Hinweisgebersysteme entweder keine oder wenige Meldungen durch Mitarbeiter*innen abgegeben werden.

Welchen Einfluss hat die Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems im Bereich der Steuerberater*innen lt. Experten*innen auf die Schutzwirkung vor Reputations- und finanziellen Schäden?

Für Steuerberater*innen ist vor allem der Reputationswert ihrer Kanzlei ein höchst wertvolles Gut. Er stellt die Existenzgrundlage dar und sorgt dafür, dass Klient*innen Vertrauen zu ihren Berater*innen aufbauen. Der ausgezeichnete Stellenwert der Reputation für das Berufsfeld der Steuerberater*innen wird jährlich im Rahmen von Umfragen bestätigt. Als Begründung dafür können die umfassenden rechtlichen Qualitätserfordernisse der Steuerberatung genannt werden. Dabei stellen Expert*innen die Auswahl der Klient*innen, das Know-your-customer-Prinzip sowie umfassende Schulungsmaßnahmen in den Vordergrund. Vor allem im ländlichen Bereich ist es üblich, dass Klient*innen durchwegs persönlich bekannt sind. Mandate, die schwerwiegende Auffälligkeiten aufweisen, werden in den meisten Fällen nicht angenommen und dadurch potenzielle Geldwäsche-Tatbestände präventiv verhindert. Die Sensibilisierung der Mitarbeiter*innen im Bereich der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung wird als Erfordernis wahrgenommen. Steuerberater*innen nehmen wahr, dass sich ein Hinweisgebersystem wenig auf den Schutz der Reputation auswirkt. Während sich ein Reputationsverlust in erster Linie bei der Auftragsvergabe auswirkt, kann die Gewinnung von Mitarbeiter*innen erschwert werden. Aufgrund des derzeit angespannten Verhältnisses am Arbeitsmarkt stellt dies ein besonderes Erschwernis für Steuerberatungskanzleien dar. Dabei wird weniger auf die gesetzliche Rechtmäßigkeit in einer Kanzlei geachtet als vielmehr auf den sozialen Umgang innerhalb der Kanzlei. Das Hinweisgebersystem kann sich somit auf die Attraktivierung des Arbeitsplatzes auswirken. Dass es in diesem Bereich ein Instrument zur Verbesserung sein kann, ist vielen nicht bewusst. So wird es in der

Branche eher als Erschwernis und Zusatzaufgabe gesehen, anstatt als Chance. Im Zuge der empirischen Forschung wurde deutlich, dass das Potenzial von Hinweisgebersystemen in den seltensten Fällen tatsächlich ausgeschöpft wird, sodass es seine größtmögliche Wirkung entfalten kann.

Es wird vor allem die Präventive Wirkung von Hinweisgebersystemen wahrgenommen. Bereits das Vorhandensein des Systems und das Bewusstsein bei den Mitarbeiter*innen, dass Fehlverhalten gemeldet wird, sorgt präventiv dafür Missstände im eigenen Unternehmen zu verhindern. Begleitend dazu bietet es sich an, Ethikrichtlinien zu implementieren und diese den Mitarbeiter*innen zu vermitteln, um Sensibilisierung in diesem Bereich zu schaffen. Hier gibt es deutliche Unterschiede zwischen größeren und kleineren Kanzleien. Die Früherkennung wurde in Zusammenhang mit der Reduzierung finanzieller Schäden genannt. Durch diese Wirkung des Hinweisgebersystems wird es den leitenden Gesellschafter*innen ermöglicht noch vor dem Eintreten von Schäden Gegenmaßnahmen einzuleiten. Ein weiterer wesentlicher Faktor für Steuerberater*innen ist die Verhinderung von Haftungsschäden. Dabei wurde erläutert, dass Schäden, die durch kriminelle Handlungen von Mitarbeiter*innen zwar grundsätzlich regressierbar sind, dieser Regressanspruch in der Praxis häufig wirkungslos bleibt. Dabei spielen im Rahmen der Steuerberatung nicht nur eigene Haftungsschäden eine Rolle, sondern auch Haftungsschäden, die sich auf Klient*innen beziehen. Es kann dadurch eine bessere Kontrolle der Klient*innen und anschließende optimierte Beratung stattfinden. Weiterführend wurde die Verhinderung von internen Ermittlungen genannt. Durch diese können einem Unternehmen weitere finanzielle Schäden entstehen, die durch ein optimiertes Hinweisgebersystem abgefangen werden können.

Schlussendlich wird dem Hinweisgebersystem wesentlich weniger Wirkung zugeschrieben als anderen Maßnahmen, wie oben beschrieben. Vor allem im Bereich der Steuerberatung erscheint es manchen Expert*innen verwunderlich mit welchem geringem Fokus das Thema behandelt wird. Dem ist hinzuzufügen, dass jene Expert*innen, die im Bereich der Aufklärung von Wirtschaftskriminalität beruflich tätig sind, Whistleblowing eine essenzielle Stellung zuschreiben. Es wurde festgehalten, dass es sich in derartigen Fällen um die Ausnutzung einer Gelegenheit handelt. Dabei sind häufig mehrere Personen involviert. Bei solchem systemischen Vorgehen sind Hinweisgeber*innen von ausschlaggebender Bedeutung, da die Fälle ansonsten entweder gar nicht oder erst spät aufgedeckt werden. Es kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass es keine umfassenden Mittel gibt, um Wirtschaftskriminalität aktiv zu verhindern.

Wie konkret gestaltet sich die praktische Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems unter Rücksichtnahme der jeweiligen Unternehmensgröße und welchen Herausforderungen begegnen Unternehmer*innen dabei?

In den Ergebnissen der empirischen Forschung hat sich gezeigt, dass unternehmensinterne Hinweisgebersysteme auf unterschiedliche Weise ausgestaltet sind. Eine allgemeine Lösung, die für alle Unternehmen passend ist, gibt es nicht. Besonders ist bei der Ausgestaltung auf die Unternehmensgröße zu achten. Da für Steuerberater*innen die Erfüllung gesetzlicher Pflichten im Vordergrund steht ist im ersten Schritt auf die zutreffenden Rahmenbedingungen Bedacht zu nehmen. Als nächstes sollten Evaluierungen beispielsweise durch Risikoanalyse erfolgen. Da Steuerberater*innen bereits umfassende Regelungen im Rahmen der Geldwäsche auferlegt wurden, ist in diesem Bereich üblicherweise ein umfassender Schutz gegeben. Trotzdem ist aus gesetzlichen Gründen das Hinweisgebersystem für die Meldung von Verdachtsfällen ab zehn Mitarbeiter*innen erforderlich. Weitere Evaluierungen für kleinere Kanzleien empfehlen sich in Bezug auf Arbeitsplatzthemen, Mobbing und Diskriminierung. Durch die Entwicklung des Arbeitsmarktes ist es erforderlich den Mitarbeiter*innen einen möglichst attraktiven Arbeitsplatz zu schaffen.

Neben diesem Effekt, der alle Unternehmen unabhängig von deren Unternehmensgröße betrifft, ist der Einblick der Geschäftsführung in die tägliche Geschäftstätigkeit ein wesentlicher Faktor. So wird durch die Expert*innen vor allem in Betrieben, die mehrere Standorte haben ein umfassendes Hinweisgeberkonzept empfohlen. Steuerberater*innen, die eine kleine Kanzlei betreiben, in der sie täglich vor Ort sind, haben einen umfassenderen Einblick in die Geschehnisse und sind daher weniger auf die Meldung durch Mitarbeiter*innen angewiesen.

Die konkrete Ausgestaltung wurde unterschiedlich vorgenommen. Einerseits wurde das Konzept über einen Briefkasten genannt. Dies geschah aus der Historie heraus, wobei empfohlen wurde bei einer neuen Umsetzung eine digitale Lösung anzustreben. Durch Expert*innen wurde bekannt, dass diese Form der Umsetzung suboptimal ist. Zwar sind die gesetzlichen Erfordernisse erfüllt, dennoch bietet es grobe Mängel. Einerseits ist das System nicht immer erreichbar, es bietet keine Rückfragemöglichkeit und hat keine Beweisfunktion, wenn es um die Dokumentation des Einlangens von Hinweisen geht. So könnte jemand behaupten, das Unternehmen über einen Missstand mittels des Hinweisgebersystems informiert zu haben, ohne dass dies bewiesen oder

dementiert werden kann. Weiters ist die Betreuung des Systems in der eigenen Kanzlei bei wenigen Mitarbeiter*innen nicht empfehlenswert. Die Aufgabenverteilung kann in diesem Sinne nicht vorgenommen werden und die Verantwortung wird einer einzelnen Person umgehängt, die sich durch die Aufklärung unterschiedlicher Sachverhalte selbst in eine schlechte Lage bringen kann. Im Sinne des HSchG erscheint eine derartige Umsetzung aufgrund der unzureichenden personellen und finanziellen Mitteln nicht den gesetzlichen Erfordernissen entsprechend.

Als nächsten Umsetzungsansatz kann die Ombudsperson genannt werden. Diese Variante wird gerne gewählt, da sie wesentliche Vorteile mit sich bringt. Eine Ombudsperson erscheint dem Grunde nach äußerst vertrauenswürdig, was die Hürde einer Hinweisabgabe erleichtert. Außerdem ist die Anonymisierung, sowie der Kommunikationsweg mit den Hinweisgeber*innen gegeben. Hinweise werden anschließend von einer kompetenten Person mit umfassenden rechtlichem Wissen bearbeitet und dadurch ein gesetzeskonformer Verlauf gewährleistet. Daneben handelt es sich um eine möglichst ressourcenschonende Variante. Die Bearbeitung und Dokumentation der Fälle wird außerhalb des Unternehmens von einer vertrauenswürdigen Person vorgenommen.

Schlussendlich stellte die webbasierte Lösung den bestmöglichen Weg zur Umsetzung dar. Hier ist besonders vorteilhaft hervorzuheben, dass alle Fälle sofort dokumentiert werden und daher eine hohe Beweiskraft vorliegt. Weiters ist es individuell anpassbar und kann mit der Bearbeitung durch eine Ombudsperson kombiniert werden. Die ständige Erreichbarkeit ist hier positiv hervorzuheben. Daneben bietet es die Möglichkeit das System nach außen hin für weitere potenzielle Hinweisgeber*innen zu öffnen. Diese Funktion ist Steuerberater*innen wichtig, um als Kanzlei möglichst transparent auftreten zu können. Die Umsetzung eines webbasierten Hinweisgebersystems gestaltete sich zumeist über ein firmeninternes Intranet, womit parallel dazu Informationen mitgegeben werden konnten. Dies ist ein wichtiger Faktor, um ein Hinweisgebersystem möglichst effektiv zu gestalten. Bei anderen Umsetzungsmöglichkeiten müssen Informationen auf anderem Wege kommuniziert werden. Wird die Erweiterung des Anwendungsbereichs vorgesehen, können durch eine digitale Lösung die Prozesse entsprechend gestaltet werden. So wird es ermöglicht die Fallbearbeitung den jeweiligen Funktionsbereichen in einem Unternehmen direkt zuzuordnen. Im Rahmen des Prozesses wurde das 4-Augen-Prinzip als Kontrollfunktion genannt. Jene Kanzleien, die sich mit der Umsetzung weitgehend auseinandergesetzt haben, haben

festgestellt, dass die Funktionalität des Systems jedenfalls zu gewährleisten ist und möglichen Interessenskonflikten mit dieser einfachen Maßnahme vorgebeugt werden kann.

Die Kommunikation des Systems an die Mitarbeiter*innen gestaltete sich unterschiedlich. Häufig wird diese im Rahmen der Schulungsmaßnahmen vorgenommen. Bei Umsetzungen durch das Intranet wurde zusätzlich dadurch kommuniziert. Mitteilungen über E-Mail-Aussendungen wurden vorgenommen. Hier hat man festgestellt, dass diese aufgrund der Menge an E-Mails, die die Personen laufend erhalten, kein effektives Mittel darstellen.

In den meisten Fällen hat sich herausgestellt, dass Hinweise in Bezug auf Geldwäscheverdacht direkt und persönlich geklärt werden. Dies hat den Hintergrund, dass in Steuerberatungskanzleien eine offene Unternehmenskultur angestrebt wird und Gespräche über diese Themen erwünscht sind. Häufig handelt es sich lediglich um Unsicherheit bei den Mitarbeiter*innen, die in dieser Thematik Unterstützung brauchen. Vor allem jüngere Mitarbeiter*innen dürfen damit nicht allein gelassen werden. Daher wird von den leitenden Steuerberater*innen ein persönliches Gespräch mit dem*der Geldwäschebeauftragten oder der nächsten Führungskraft gewünscht. Dies bewirkt weiter, dass Sachverhalte möglichst schnell geklärt werden können. Was dabei zumeist verloren geht ist die Dokumentation der Bearbeitungsschritte und der einlangenden Meldungen. Diese Form der Kommunikation bewirkt, dass bei Steuerberater*innen wenige bis gar keine Hinweise über ein Hinweisgebersystem einlangen. Durch Umsetzung des HSchG wird in der jüngeren Zeit vermehrt darauf Bedacht genommen, derartige Kommunikation über ein Hinweisgebersystem zu führen.

Als wesentliche Herausforderung stellte sich die Festlegung des Anwendungsbereiches dar. So hat man sich zumeist keine oder wenige Gedanken darüber gemacht. Die Durchführung von Analysen fehlte in den meisten Fällen. Häufig wurde der Geltungsbereich des HSchG übernommen. Weiters gestaltete sich die Kommunikation und die Schulungsmaßnahmen teilweise als Herausforderung. In der Steuerberatung als Wissensberuf werden fortlaufend Schulungen durchgeführt, wodurch Mitarbeiter*innen daran ermüden. Es ist empfehlenswert Schulungsinhalte auf die jeweiligen Zielgruppen anzupassen, um möglichst interessantes Schulungsmaterial zu generieren. Hier können Diskussionsrunden unterstützen.

Allgemein kann festgehalten werden, dass die Unternehmensgröße für die Ausgestaltung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems ein wesentlicher Faktor ist. Als Unternehmensleitung fällt es in einer kleineren Kanzlei mit einem Standort leicht den Überblick zu behalten, während dies in größeren Kanzleien mit mehreren Standorten unmöglich erscheint. Dahingehend ist es erforderlich das Hinweisgebersystem mehr oder weniger intensiv zu betreiben. Als Ausnutzung der möglichen präventiven Wirkung dieses Systems ist es empfehlenswert Evaluierungen in diesem Rahmen durchzuführen. Generell wird das Kosten-Nutzen-Verhältnis in kleineren Kanzleien eher gering sein, weshalb eine möglichst unkomplizierte Lösung empfohlen wird.

12. CONCLUSIO UND AUSBLICK

Abschließend werden in diesem Kapitel die Ergebnisse des theoretischen Teils und die Ergebnisse aus der empirischen Forschung miteinander verknüpft, sowie ein kurzer Ausblick auf weitere Forschungsfelder gegeben. Es wurden in dieser Arbeit die Motivations- und Anreizfaktoren von Steuerberater*innen zur Betreuung unternehmensinterner Hinweisgebersysteme dargelegt. Weiters wurde auf die Auswirkungen des kürzlich umgesetzten HSchG Bedacht genommen. Mittels qualitativer Forschung wurde die Umsetzung in der Praxis festgestellt und deren Einflussfaktoren auf Reputations- und finanzielle Schäden erhoben. Im Nachfolgenden wird mittels der gewonnenen Informationen die Hauptforschungsfrage beantwortet.

Als gesetzliche Grundlagen für die Betreuung eines unternehmensinternen im Rahmen der Steuerberatung finden sich das WTBG 2017 und das HSchG. Die Regelungen aus dem WTBG 2017 sind jenen des HSchG übergeordnet, sodass bei Angelegenheiten, die im WTBG 2017 geregelt sind, dieses zum Tragen kommt. Gegen die Verschwiegenheitspflicht, außerhalb der Geldwäscherichtlinien, darf nicht verstoßen werden. Diese wird lediglich bei einem meldepflichtigen Tatbestand in Bezug auf die Geldwäscherichtlinie im Sinne der KSW-GWPRL durchbrochen, sodass diese an die Behörden gemeldet werden können. Steuerberater*innen haben bereits ab zehn Mitarbeiter*innen ein unternehmensinternes Hinweisgebersystem zu betreiben, durch welches Missstände im Bereich der Geldwäsche in anonymer Form gemeldet werden können. Zusätzlich haben sie eine Vertrauensperson zu nennen, welche für persönliche Meldungen zu Verfügung steht. Diese Person wird in der Praxis aufgrund ihrer langjährigen Betriebszugehörigkeit, besondere Vertrauenswürdigkeit, umfassenden Fachwissens und einer tiefgreifenden Kenntnis der Klient*innen gewählt. Eine anonymisierte Meldemöglichkeit wird in der Praxis entweder über ein webbasiertes System oder eine Ombudsperson zur Verfügung gestellt. Bei der Auswahl des Systems wird eine Kosten-Nutzen-Überlegung in den Vordergrund gestellt. Daneben ist die Unternehmensgröße ein ausschlaggebender Faktor. Ein digitales Meldesystem zeigte sich aufgrund der erleichterten Erreichbarkeit vor allem in Kanzleien mit mehreren Standorten als notwendig. Eine Ombudsperson hingegen wurde aufgrund der Fachexpertise und der simplen Umsetzung gewählt.

Allgemein konnte festgestellt werden, dass es im Bereich des Hinweisgebersystems keine übergreifend passende Lösung gibt. Besonders ausschlaggebend ist, dass sich die Geschäftsleitung ein für sein*ihre Unternehmen passendes Konzept überlegen muss. Dabei werden nachfolgende Schritte in der Fachliteratur vorgeschlagen. Zu Beginn sind die einzuhaltenden gesetzlichen oder firmeninternen Regelungen festzustellen. Für Steuerberater*innen sind das WTBG 2017 samt seiner Ausübungsrichtlinie, sowie das HSchG als gesetzliche Grundlagen zu nennen. In größeren Kanzleien sind zusätzlich eigens auferlegte Ethikrichtlinien zu beachten. Anschließend soll zur detaillierten Festlegung eines Anwendungsbereiches eine Risikoanalyse durchgeführt werden. Während sich in der Fachliteratur diverse Vorgehensweisen zur Identifikation der individuellen Risiken finden, zeigte sich in der Praxis, dass sich die bereits durchgeführten Risikoanalysen der Klient*innen auf Basis der Geldwäscherichtlinien als Grundlage verwenden lassen. Sohin kann auf Kundenseite auf einfachem Wege eine Gesamteinschätzung des Risikos innerhalb einer Kanzlei erfolgen. Dabei sind Faktoren wie die Ansässigkeit, Branche und Unternehmensgröße der Klient*innen die ausschlaggebenden Faktoren. In diesem Bereich sehen Steuerberater*innen den größten präventiven Faktor im Bereich der Geldwäsche, da Klient*innen gezielt ausgewählt werden und in den meisten Fällen persönlich bekannt sind. Als möglicher erweiterter Anwendungsbereich des internen Hinweisgebersystems zeigten sich Themen der Mitarbeiterzufriedenheit. In manchen Fällen, in denen ein Hinweisgebersystem gem. WTBG 2017 bestand, wurden hier gesonderte Maßnahmen gesetzt. Dies erscheint den leitenden Personen aufgrund des derzeit angespannten Verhältnisses am Arbeitsmarkt als besonders erstrebenswert. Dabei würde sich die Umsetzung im Rahmen des Hinweisgebersystems anbieten. Ist ein Anwendungsbereich festgelegt erfolgt die Auswahl eines passenden Systems. Dabei wird eine Briefkastenlösung heutzutage nicht mehr als erstrebenswert angesehen. In kleineren Kanzleien empfiehlt sich die Auslagerung des Hinweisgebersystems, da die Fallbearbeitung aufgrund der Notwendigkeit umfassenden Fachwissens in diversen Bereichen einer Einzelperson in diesem Rahmen nicht zumutbar erscheint. Die Umsetzung über eine webbasierte Lösung mit Einbindung in ein firmeninternes Intranet wurde überwiegend positiv bewertet und als unkompliziert dargestellt. Dabei unterstützen externe Dienstleister. Hier ist es von immenser Bedeutung auf die Datensicherheit der Anbieter zu achten.

Durchwegs gaben Steuerberater*innen bekannt wenige bis gar keine Meldungen über ihr intern betriebenes Hinweisgebersystem zu erhalten. Dies führten sie auf ihre offene und transparente Unternehmenskultur zurück. Dabei wird den Mitarbeiter*innen deutlich kommuniziert, dass Unsicherheiten vorneweg persönlich zu besprechen sind. Dies bietet den Vorteil, dass schnelle Lösungsansätze erbracht werden können. Ein negativer Effekt daraus ist die fehlende Dokumentation. Als Ergebnis der empirischen Forschung konnte festgestellt werden, dass Hinweisgebersysteme in manchen Fällen spärlich kommuniziert waren, was zum Ausbleiben von Meldungen führt. Ferner wurden die Umsetzungen erst in der jüngeren Zeit in dieser Form durchgesetzt, worauf das geringe Meldeaufkommen zurückzuführen ist. Daher werden sich maßgebliche Ergebnisse aus der Betreibung eines internen Hinweisgebersystems, auch lt. Meinung der Expert*innen, erst in den nächsten Jahren zeigen.

Weiters konnte festgestellt werden, dass dem Whistleblowing in der Branche immer noch ein negativer Ruf anhaftet. Hier befindet sich die Branche ebenso im Wandel. Expert*innen gaben an, dass Hinweisgebersysteme in anderen Ländern bereits seit vielen Jahren etabliert sind und dies in eine Art Selbstverständlichkeit übergegangen ist. Ferner wird sich dieses Thema in Umsetzung des europäischen Lieferkettengesetzes weiter verstärken. Aus Sicht der Behörden ist das Hinweisgebersystem ein wichtiges Mittel zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität und zur Behebung von firmeninternen Missständen. Seitens der Steuerberater*innen wird vor allem die Meldung an die Behörden als ein Problemfeld des Beratungsberufes angesehen. Letztlich ist das Geschäftsmodell so aufgebaut, dass man die Klient*innen unterstützen soll. Die Sensibilisierung für Geldwäschethematiken ist so weit fortgeschritten, dass detailliert vermittelt wird, wo die Grenzen liegen. Eine Bewerbung des Systems durch die Behörden könnte das Bewusstsein für Schutzwirkungen und den daraus resultierenden Vorteilen für Unternehmer*innen fördern. In der Branche hat sich der Eindruck etabliert, dass der Aufgabenbereich der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung auf einzelne Berufssparten abgeschoben wurde. Diese Wahrnehmung könnte sich durch die Umsetzung der Whistleblower-Richtlinie verbessern, da nunmehr alle Unternehmen der Verpflichtung unterliegen. Es wäre wünschenswert, dass seitens der Behörden die Notwendigkeit der Mitwirkung durch die Unternehmer*innen und die positiven Auswirkungen auf die Gesamtwirtschaft in diesem Bereich deutlicher kommuniziert wird. Wie bei internen

Hinweisgebersystemen müssen für externe Meldungen potenzielle Hinweisgeber*innen motiviert werden.

Für die Betreuung interner Hinweisgebersysteme lassen sich sowohl in der Literatur als auch nach Meinung der Expert*innen diverse Motivatoren und Anreize finden. Im Rahmen dieser Arbeit hat sich herausgestellt, dass die Möglichkeit, Missstände intern aufdecken zu können den größtmöglichen Motivator darstellt. Potenzielle Gefahrenquellen für Steuerberater*innen sind Reputationsverlust, hohe Mitarbeiterfluktuation und finanzielle Schäden vor allem im Bereich der Haftungsrisiken. Der Reputationswert der Steuerberater*innen in Österreich ist besonders hoch, was Umfragen beweisen. Vor allem Kanzleien im ländlichen Bereich sind von ihrer ausgezeichneten Reputation abhängig. Ein Reputationsverlust stellt sich als geschäftsschädlich bis existenzgefährdend heraus. Die Abwanderung von Klient*innen und daraus resultierende Umsatzeinbußen sind die Folge. Dies geht damit einher, dass Klient*innen häufig persönlich bekannt sind und eine besondere Vertrauensbasis zu ihren Steuerberater*innen haben. Vor allem unter diesem Aspekt ist eine firmeninterne Klärung von Sachverhalten ein wesentlicher Faktor zum Schutz der Reputation. Dabei wirkt es auf Expert*innen befremdlich, mit welchem geringem Fokus das Thema in der Branche behandelt wird, da es vorrangig dem eigenen Schutz dient.

Daneben bietet es die Möglichkeit Mitarbeiterzufriedenheit zu erhöhen und die Fluktuation von Mitarbeiter*innen zu verringern. Dies setzt eine umfassende Umsetzung des Hinweisgebersystems voraus. Stellen Unternehmer*innen das Tool für Meldungen zu Arbeitsplatzthemen, Mobbing oder Diskriminierung zur Verfügung erhöht dies die Transparenz und Mitarbeiter*innen können eine tiefergehende Vertrauensbasis aufbauen. Es wird dadurch vermittelt, dass derlei Themen ernsthaft nachgegangen wird. Dies ist für Steuerberater*innen innerhalb ihrer Kanzleien von besonderer Bedeutung, weshalb häufig ein paralleles System für diese Thematiken geschaffen wurde. Die Reduktion der Mitarbeiterfluktuation kann Unternehmen vor potenziellen Schäden im Sinne von immensem Einschulungsaufwand bewahren.

Haftungsrisiken stellen für Steuerberater*innen eine weitere potenzielle Gefahrenquelle dar. So kann sich unethisches oder gar illegales Verhalten von Mitarbeiter*innen besonders negativ auswirken. Daher ist die Schulung der Mitarbeiter*innen im Sinne der Ethikrichtlinien eines Unternehmens eine effektive Maßnahme. Dabei gaben Expert*innen an, dass Schulungen regelmäßig

und intensiv durchgeführt werden. So ist vor allem jüngeren Mitarbeiter*innen die Sensibilisierung in den Bereichen der Geldwäsche sowie des ethischen Verhaltens im Rahmen der Steuerberatung mit Nachdruck zu vermitteln. Weitere Schutzwirkungen im Bereich der finanziellen Schäden zeigten sich in Bezug auf IT-Sicherheit, sowie durch die Verhinderung von kostenintensiven internen Ermittlungen.

Steuerberater*innen nahmen bei der Umsetzung des Hinweisgebersystems unterschiedliche Herausforderungen wahr. Unternehmen, die sich intensiv mit dem Hinweisgebersystem und der Integration in ein umfassendes Compliance-Managementsystem befassten, sahen die Komplexität in der Gestaltung der Prozesse. So nahm die Gestaltung eines End-to-End Prozesses viel Zeit und Abstimmungsarbeit in Anspruch, was die Erkenntnisse aus der Literatur bestätigt. Kleinere Kanzleien nahmen häufig die Empfehlungen der Anbieter entgegen, wodurch sich deren Umsetzung und Implementierung als besonders leicht gestaltete. Dies wurde durch Expert*innen empfohlen, da vor allem in kleineren Kanzleien das Kosten-Nutzen-Verhältnis nicht entsprechend groß ist. Weiters werden bereits durch die Geldwäsche-Maßnahmen, sowie durch die vorgegebenen umfassenden Qualitätskontrollen im Rahmen der Steuerberatung geeignete Schritte gesetzt, um Wirtschaftskriminalität entgegenzuwirken. Diese Überlegung wird durch die Fachliteratur gestützt. Trotzdem ist es empfehlenswert vorab entsprechende Analysen, wie bereits beschrieben, durchzuführen, um zu einer fundierten Kosten-Nutzen-Einschätzung zu gelangen auf deren Basis der Umfang der Umsetzung des internen Hinweisgebersystems entschieden werden kann.

Für die Zukunft des unternehmensinternen Hinweisgebersystems wird der Wertewandel des Whistleblowings wegweisend sein. Die Umsetzung weiterführender gesetzlicher Grundlagen wird Unternehmer dazu bewegen sich wesentlich intensiver mit dieser Thematik auseinanderzusetzen zu müssen. Vor allem im Bereich von Haftungsfragen ist anzunehmen, dass sich interne Hinweisgebersysteme als mildernde Umstände auswirken, da es ein Instrument zur Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität darstellt. Den Unternehmer*innen sind Pflichten zur Aufsicht und zur Umsetzung von Maßnahmen auferlegt. Dieser Aspekt wäre aus Sicht der Gesamtwirtschaft, bzw. aus Sicht einzelner Branchen zu beurteilen. Für Steuerberater*innen werden sich Fragen zur Anwendbarkeit des HSchG in Zusammenhang mit dem WTBG 2017 ergeben, sodass einzelfallbezogen entschieden werden muss, welche Norm übergreifend ist. In der näheren Zukunft wird zu

evaluieren sein, wie sich die neue Umsetzung auf Wirtschaftskriminalität im Rahmen der Gesamtwirtschaft auswirkt. Erwartungsgemäß können durch diese Präventionsmaßnahme Kosten deutlich gesenkt werden.

LITERATURVERZEICHNIS

Fachbücher

Becker, Annette (2014): Compliance unter dem Aspekt des Whistleblowings: Organisation, Förderung und Herausforderung einer hinweisgeberfreundlichen Kultur. Hamburg: Diplomica Verlag.

Briegel, Torsten (2009): Einrichtung und Ausgestaltung unternehmensinterner Whistleblowing-Systeme. Wiesbaden: Gabler.

Heißner, Stefan (2014): Erfolgsfaktor Integrität: Wirtschaftskriminalität und Korruption erkennen, aufklären, verhindern. 2. Auflage. Wiesbaden: Springer Fachmedien.

Kollros, Ernst/Gauss, Richard (2008): Ratgeber Krankenstand: Rechtliche Fakten & optimales Management. Wien: LexisNexis.

Kreipl, Claudia (2020): Verantwortungsvolle Unternehmensführung: Corporate Governance, Compliance Management und Corporate Social Responsibility. Wiesbaden: Springer Gabler.

Sackmann, Sonja (2017): Unternehmenskultur: Erkennen - Entwickeln - Verändern. 2. Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler.

Schemmel, Alexander/Ruhmannseder, Felix/Witzigmann, Tobias (2012): Hinweisgebersysteme: Implementierung in Unternehmen. München: C.F. Müller.

Schrank, Franz (2023a): Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht: Kapitel 8 Personenbezogener Datenschutz und Hinweisgeberschutz im Arbeitsverhältnis. D. Ausgewählte Fragenkreise. 92. Lieferung. Wien: Lexis Nexis.

Sixt, Manuela (2020): Whistleblowing im Spannungsfeld von Macht, Geheimnis und Information. Wiesbaden: Springer Fachmedien.

Ebster, Claus/ Stalzer, Lieselotte (2017): Wissenschaftliches Arbeiten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaftler. 5. Auflage. Wien: Facultas Verlags- und Buchhandels AG.

Berger-Grabner, Doris (2016): Wissenschaftliches Arbeiten in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. 3. Auflage. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.

Kaiser, Robert (2014): Qualitative Experteninterviews: Konzeptionelle Grundlagen und praktische Durchführung. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.

Bogner, Alexander/ Littig, Beate/ Menz, Wolfgang (2014): Interviews mit Experten: Eine Praxisorientierte Einführung. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.

Kuckart, Udo/Rädiker, Stefan (2022): Qualitative Inhaltsanalyse. Methoden, Praxis, Computerunterstützung. 5. Auflage. Weinheim: Beltz Juventa.

Journals

Beinsen Birgit/Mandl Bettina (2023): Aktuelle Entwicklungen im Finanz-, Rechnungswesen und Controlling. In: RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 9/2023, S. 265-271.

Beranek, Roland (2023): Fraud in der Buchhaltung. In: BÖB-Journal: BÖB - Bilanzbuchhalter, September 2023 - 95|23, S. 20.

Brandl, Rainer/Glaser, Severin (2018): Der neue Rechtsrahmen zur Geldwäscheprävention für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. In: ZWF - Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht, 4. Jahrgang, Heft 1/2018, S. 22-28.

Clodius, Sven/ Warda, Oliver (2021): Einrichtung und betrieb von Hinweisgebersystemen - Ein Praxisleitfaden. In: Compliance Berater, Heft 5/2021, S. 137-143.

Dilk, Anja/Littger, Heike (2007): Der Feind im eigenen Haus: Wie sich Unternehmen wirksam vor wirtschaftskriminellen Delikten der eigenen Mitarbeiter schützen können. In: pwc: Das Magazin für Vorausdenker, Oktober 2007, S. 4-11.

Eckel, Martin/Lörincz, Julia (2021): Verantwortung für die Lieferkette - die neuen Gesetzesvorhaben in der EU. In: Compliance Praxis, Heft 2/2021, S. 12-14.

Entleitner, Philipp (2021): Die Verschwiegenheitspflicht der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer. In: taxlex: Fachzeitschrift für Steuerrecht, Heft 7-8/2021, S. 280-283.

Ernst & Young GmbH (2016): Existing Practice in Compliance 2016 - Stand und Trends zum Integritäts- und Compliance-Management in Deutschland, Österreich und der Schweiz.

Fischer, Anton (2022): Compliance im Lichte des neuen HinweisgeberInnenschutzes. In: ecolex Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht, Jg. 2022, S. 777-782.

Freidank, Carl-Christian (2022): Umsetzung der EU-Richtlinie zum Hinweisgeberschutz in Deutschland: Anforderungen an Aktiengesellschaften. In: RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 9/2022, S. 265-270.

Gagawczuk, Walter (2023): Das HinweisgeberInnenschutzgesetz. In: DRdA-InfAS - Informationen aus dem Arbeits- und Sozialrecht, Heft 5/2023, S. 212-214.

Glaser, Severin (2023): Unternehmensinterne Hinweisgebersysteme bei Wirtschaftstreuhandern nach dem HSchG und dem WTBG 2017. In: ZWF - Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht, Heft 2/2023, S. 69-72.

Hauser, Christian/ Bretti-Rainalter, Jeanine/ Blumer, Helene (2021): Whistleblowing Report 2021. Chur: FH Graubünden Verlag.

Hess, Henner (2004): Broken Windows: Zur Diskussion um die Strategie des New York Police Department. In: ZStW - Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft, Band 116, Heft 1, S. 66-110.

Kovacs, Erika (2022): Whistleblowing – Anwendungsbereich und die betriebsverfassungsrechtliche Grundlage für den internen Meldekanal. In: DRdA - Das Recht der Arbeit, Heft 5/2022, S. 463-472.

Krügel, Sebastian/ Uhl, Matthias (2023): Internal whistleblowing Systems without proper sanctions may backfire. In: Journal of Business Economics, S. 1355-1383.

Lamprecht, Lukas (2023): Das Standes- und Disziplinarrecht der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. In: RdW - Österreichisches Recht der Wirtschaft, Heft 7/2023, S. 482-487.

Leisering, Kai/Tur, Kenan (2016): Monitoring und Geschäftspartnercompliance: Kür oder Pflicht. In: Existing Practice in Compliance 2016 - Stand und Trends zum Integritäts- und Compliance-Management in Deutschland, Österreich und der Schweiz.

Lindtner, Michael (2023): Compliance: Whistleblowing und Geschäftsführerhaftung. In: ecolex Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht, Jg. 2023, S. 150-153.

Mengl, Sandra/Pradler, Katharina (2006): Aktuelle internationale Trends im Compliance-Bereich unter Berücksichtigung der Neuregelungen durch die Richtlinie über Märkte für Finanzinstrumente (MiFID). In: ZFR - Zeitschrift für Finanzmarktrecht, Heft 1/2006, S. 30-37.

Münzberg, Stephan/Schultz, Jan (2011): State-of-the-Art Compliance-Management-Systeme: Ein Praxisleitfaden. In: Compliance Praxis 2011, Heft 2/2011, S. 10-14.

PricewaterhouseCoopers GmbH (2018): Wirtschaftskriminalität 2018: Mehrwert von Compliance - forensische Erfahrungen.

PricewaterhouseCoopers GmbH (2020): Wirtschaftskriminalität – Ein niemals endender Kampf: PwC's Global Economic Crime and Fraud Survey 2020.

Schima, Georg (2014): Arbeitsrechtliche Grenzen der Compliance. In: DRdA - Das Recht der Arbeit, Heft 3/2014, S. 197 - 211.

Schneider, Thomas (2022): Whistleblowing und die Scheu vor dem Denunzieren. In: Compliance Praxis, Heft 1/2022, S. 24-26.

Schrank, Franz (2023): Arbeitsrechtswichtige Aspekte des neuen HSchG. In: RdW - Österreichisches Recht der Wirtschaft, Heft 4/2023, S. 275-281.

Schrank, Katja/Stelzer, Lea/Göschl, Patrick (2023): Whistleblowing-Systeme: Klare Kommunikation schafft Vertrauen. In: Compliance Praxis, Heft 1/2023, S. 18-20.

Stappers, Jan Tadeusz/Koukol, Pilar (2017): Whistleblowing – Eins Statusreport. In: Compliance Praxis, Heft 2/2019, S. 16-19.

Triantoro, Hanrin Damas/ Utami, Intiyas/ Joseph, Corina (2020): Whistleblowing system, Machiavellian personality, fraud intention: An experimental study. In: Journal of financial Crime, Vol. 27 No.1, S. 202-216.

Tur, Kenan (2017): Schlüsselkriterien wirksamer Hinweisgebersysteme. In: Compliance Praxis, Heft 2/2017, S. 22-25.

Urban, Carina (2013): Die Verschwiegenheitspflicht von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhandern. In: RdW - Österreichisches Recht der Wirtschaft, Heft 5/2013, S. 248-252.

Wabl, Kristof/Pichler, Christina-Maria (2018): Whistleblowing: Neuer Leitfaden gibt Tipps für Hinweisgeber und Unternehmen. In: Compliance Praxis, Heft 3/2018, S. 15-17.

Zischka, Stefan/Feistritzer, Christina (2023): HinweisgeberInnenschutzgesetz: Was Dienstgeber bei der Einführung eines internen Whistleblowingsystems aus arbeitsrechtlicher Sicht beachten müssen (Teil 1). In: PVP - Personalverrechnung für die Praxis, Heft 3/2023, S. 65-69.

Beiträge aus Sammelwerken

Behr, Nicolai/Ruhmannseder, Felix (2020): 2. Kapitel Grundprinzipien eines Compliance-Management Systems. In: Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg: Hinweisgebersysteme: Implementierung in Deutschland, Österreich und der Schweiz. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.

Berger, Anastasia (2020): 4. Kapitel Weichenstellung bei der Implementierung. In: Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg: Hinweisgebersysteme: Implementierung in Deutschland, Österreich und der Schweiz. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.

Bohm, Katrin (2011): Wertewandel. In: Hlavica, Christian/Klapproth, Uwe/ Hülberg, Frank M. (Hrsg.): Tax Fraud & Forensic Accounting: Umgang mit Wirtschaftskriminalität. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 56-57.

Brandt, Verena/Thoman, Detlef/Hlavica, Christian/Kopov, Safet/Fauck, Heiko/Kiehne, Nina/Bohm, Katrin (2011): Anti-Fraud Management als Risikomanagementdisziplin. In: Hlavica, Christian/Klapproth, Uwe/ Hülberg, Frank M. (Hrsg.): Tax Fraud & Forensic Accounting: Umgang mit Wirtschaftskriminalität. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 367-397.

Bräuer, Dominik (2017): Instrumente der Korruptionsprävention. In: Stark, Carsten (Hrsg.): Korruptionsprävention: Klassische und ganzheitliche Ansätze. Wiesbaden: Springer Gabler, S. 3-17.

Gruber, Anian (2022): 4. Nachhaltigkeit entlang der globalen Lieferketten – Der Entwurf eines „EU-Lieferkettengesetzes“. In: BINDER GRÖSSWANG Rechtsanwälte GmbH (Hrsg.): Sustainability Law. Wien: LexisNexis, S. 67-91.

Guttenberger, Dominik (2020): 3. Kapitel Pflicht zur Einführung eines Hinweisgebersystems. In: Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg: Hinweisgebersysteme: Implementierung in Deutschland, Österreich und der Schweiz. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.

Kleinfeld, Anette/Müller-Störr, Clemens (2010): Kommunikation und Hinweisgebersysteme. Die Rolle von interner Kommunikation und interaktiver Schulung für ein effektives Compliance Management. In: Wieland, Josef/ Steinmeyer Roland/Grüniger, Stephan (Hrsg.): Handbuch Compliance Management. Berlin: Erich Schmidt Verlag, S. 395-414.

Krakow, Georg/ Larcher, Daniel/ Petsche, Alexander/ Zareie, Jasmin Rosita (2019): II. Materielle Compliance-Gebiete. C. Criminal Compliance. In: Petsche, Alexander/Mair, Karin (Hrsg.): Compliance: Handbuch. 3. Auflage. Wien: LexisNexis, S. 205-243.

Kretschmer, Heidemarie (2019): Compliance im Unternehmen. In: Petsche, Alexander/Mair, Karin (Hrsg.): Handbuch Compliance. 3. Auflage. Wien: LexisNexis, S. 68-105.

Mair, Karin/Müller, Shahanaz/Arshinskiy, Mikhail/Holzgethan, Matthias/Schlepitza, Ilse (2019): "Fraus numquam praesumitur" - Forensische Untersuchungsmethoden in der Praxis. In: Petsche, Alexander/Mair, Karin (Hrsg.): Handbuch Compliance. 3. Auflage. Wien: LexisNexis, S. 525-739.

Mikus, Barbara (2001): Risiken und Risikomanagement - ein Überblick. In: Götze, Uwe/Henselmann, Klaus/Mikus, Barbara (Hrsg.): Risikomanagement. Berlin: Springer-Verlag.

Nuster, Michael (2020): 7. Kapitel Praktische Herausforderungen und Lösungen. In: Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg: Hinweisgebersysteme: Implementierung in Deutschland, Österreich und der Schweiz. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.

Petsche, Alexander/Abd El Malak, Abanoub (2021): Teil A: Der Kontext. In: Petsche, Alexander (Hrsg.): Whistleblowing & Internal Investigations: Praxiskommentar zur Whistleblowingrichtlinie. Wien: LexisNexis, S. 1-7.

Petsche, Alexander/Larcher, Daniel (2019): I. Einleitung. A. Was ist Compliance? In: Petsche, Alexander/Mair, Karin (Hrsg.): Compliance: Handbuch. 3. Auflage. Wien: LexisNexis, S. 1-33.

Reichetseder, Martin (2023): Teil E: Implementierung in der Praxis. In: Petsche, Alexander (Hrsg.): Whistleblowing & Internal Investigations: Praxiskommentar zu HSchG und Whistleblowing-Richtlinie. Wien: LexisNexis, S. 333-352.

Rieken, Simone/Feiler, Lukas/Ruhmannseder, Felix/Krakow, Georg (2020): 8. Kapitel Länderteil Österreich. In: Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg: Hinweisgebersysteme: Implementierung in Deutschland, Österreich und der Schweiz. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.

Ruhmannseder, Felix (2019): II. Materielle Compliance Gebiete. I. Tax Compliance. In: Petsche, Alexander/Mair, Karin (Hrsg.): Compliance: Handbuch. 3. Auflage. Wien: LexisNexis, S. 434-460.

Ruhmannseder, Felix (2022): 1. Kapitel: Corporate Governance und Compliance. In: Ruhmannseder, Felix/ Wess Norbert (Hrsg.): Corporate Compliance Handbuch. Ausgabe: Stand 31.05.2022. Wien: Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH.

Ruhmannseder, Felix (2022): 2. Kapitel: Corporate Social Responsibility und Compliance. In: Ruhmannseder, Felix/ Wess Norbert (Hrsg.): Corporate Compliance Handbuch. Ausgabe: Stand 31.05.2022. Wien: Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH.

Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg/Walter, Martin/Schacht, Cristin (2020): 1. Kapitel Einführung. In: Ruhmannseder, Felix/Behr, Nicolai/Krakow, Georg: Hinweisgebersysteme: Implementierung in Deutschland, Österreich und der Schweiz. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller.

Schertler, Christoph/Schertler, Walter (2019): Compliance Management. In: Petsche, Alexander/Mair, Karin (Hrsg.): Handbuch Compliance. 3. Auflage. Wien: LexisNexis, S. 52-66.

Traunwieser, Silvia (2015): Whistleblowing - Segen oder Fluch? In: Gruber, Michael/Raschauer, Nicolas (Hrsg.): Whistleblowing: Arbeitsrecht - Öffentliches Recht - Wettbewerbsrecht - Kapitalmarktrecht - Strafrecht. Wien: Manz, S. 1-12.

Tur, Kenan (2018): Hinweisgebersysteme. In: Kleinfeld, Annette/Martens, Annika (Hrsg.): CSR und Compliance: Synergien nutzen durch ein integriertes Management. Berlin: Springer-Verlag GmbH, S. 277-290.

Wecker, Gregor/Galla, Stefan (2009): Pflichten der Geschäftsleitung & Aufbau einer Compliance Organisation. In: Wecker, Gregor/van Laak, Hendrik (Hrsg.): Compliance in der Unternehmerpraxis. 2. Auflage, Wiesbaden: Gabler.

Hagenauer, Kathrin/Ritter, Eva (2018): Compliance. In: Kwas, Mario/Krenn, Thomas (Hrsg.): Einstieg für Unternehmensgründer & Unternehmensentwickler. Wien: LexisNexis. S. 385-407.

Sonstige Quellen

Arbeitsverfassungsgesetz ArbVG, in der Fassung vom 01.08.2023.

Bankwesengesetz BWG, in der Fassung vom 01.01.2024.

Bundeskriminalamt (2022): Wirtschaftskriminalität: Bundeslagebild 2022. Wiesbaden: Bundeskriminalamt.

Bundeskriminalamt (2023): Polizeiliche Kriminalstatistik 2022: Die Entwicklung der Kriminalität in Österreich. Wien: Bundeskriminalamt.

Bundeskriminalamt-Gesetz BKA-G, in der Fassung vom 03.11.2023.

Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018, in der Fassung vom 25.05.2018.

Datenschutz-Deregulierungs-Gesetzes 2018, in der Fassung vom 25.05.2018.

Datenschutzgesetz DSG, in der Fassung vom 01.01.2020.

Denk, Gerald (2016): Mediengespräch 2016: Das BKMS-Hinweisgebersystem. Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption.

Expertengespräch IP01 (13.03.2024): Leitung Governance and Compliance, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP02 (13.03.2024): Steuerberater und Gesellschafter-Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP03 (14.03.2024): Head of Forensic Services, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP04 (18.03.2024): Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Gesellschafter-Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP05 (22.03.2024): Mitarbeiter Steuerberater-Berufsanwärter und Datenschutzbeauftragter, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP06 (25.03.2024): Steuerberater, Partner und Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP07 (25.03.2024): Steuerberater und Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP08 (26.03.2024): Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP09 (27.03.2024): Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP10 (27.03.2024): Steuerberater und Gesellschafter-Geschäftsführer, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Expertengespräch IP11 (28.03.2024): Steuerberaterin und Geschäftsführerin, geführt von Franziska Nadler, Pinkafeld.

Finanzmarkt-Geldwäschegesetz FM-GwG, in der Fassung vom 01.03.2021.

Hauser, Christian/Bretti-Rainalter, Jeanine/Blumer, Helene (2021): Whistleblowing Report 2021. Chur: FH Graubünden Verlag.

HinweisgeberInnenschutzgesetz HSchG 2023, in der Fassung vom 25.02.2023.

Kammer der Steuerberater:Innen und Wirtschaftsprüfer:Innen (2021): Jahresbericht 2021: Geldwäscheprävention.

Kammer der Steuerberater:Innen und Wirtschaftsprüfer:Innen (2022): Jahresbericht 2022: Geldwäscheprävention.

Kammer der Steuerberater:Innen und Wirtschaftsprüfer:Innen (2023): Weiter im Höhenflug. In: up:date Mitgliedermagazin der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen, Heft 04/2023, S. 10-11.

Lass-Könczöl, Barbara (2023): HinweisgeberInnenschutzgesetz. In: Lexis Briefings. <https://lexis360.at> [17.11.2023].

Lewisch, Peter (2015): Whistleblowing und Strafrecht. In: Müller, Otto F./Brandstetter, Wolfgang/Koenig, Friedrich/Lewisch, Peter/Vrabl-Sanda, Ilse-Maria/Wennig, Friedrich (2015): Whistleblowing – das Hinweisgebersystem im österreichischen Recht: Symposium am 16. Oktober 2015. Wien: Bundesministerium für Justiz, S. 2-7.

Müller, Otto F. (2015): Einleitende Worte. In: Müller, Otto F./Brandstetter, Wolfgang/Koenig, Friedrich/Lewisch, Peter/Vrabl-Sanda, Ilse-Maria/Wennig, Friedrich (2015): Whistleblowing – das Hinweisgebersystem im österreichischen Recht: Symposium am 16. Oktober 2015. Wien: Bundesministerium für Justiz, S. 2-7.

Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission

Richtlinie (EU) 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU.

Richtlinie (EU) 2019/1937 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2019 zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden.

Richtlinie des Vorstandes der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe WT-ARL, in der Fassung vom 01.01.2018.

Strafgesetzbuch StGB, in der Fassung vom 01.01.2010.

Tercero, Mirjam (2023): Hinweisgeberschutz - datenschutzrechtliche Aspekte. In: Lexis Briefings. <https://lexis360.at> [28.11.2023].

Verbandsverantwortlichkeitsgesetz VbVG, in der Fassung vom 01.09.2023.

Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung)

Verordnung der KSW über die Richtlinie über die Geldwäscheprävention bei Ausübung von WT-Berufen KSW-GWPRL 2017, in der Fassung vom 14.12.2017.

Vrabl-Sanda, Ilse-Maria (2015): Whistleblowing bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption – vernadern oder verraten? In: Müller, Otto F./Brandstetter, Wolfgang/Koenig, Friedrich/Lewisch, Peter/Vrabl-Sanda, Ilse-Maria/Wennig, Friedrich (2015): Whistleblowing – das Hinweisgebersystem im österreichischen Recht: Symposium am 16. Oktober 2015. Wien: Bundesministerium für Justiz, S. 45-49.

Wennig, Friedrich (2015): Whistleblower. In: Müller, Otto F./Brandstetter, Wolfgang/Koenig, Friedrich/Lewisch, Peter/Vrabl-Sanda, Ilse-Maria/Wennig, Friedrich (2015): Whistleblowing – das Hinweisgebersystem im österreichischen Recht: Symposium am 16. Oktober 2015. Wien: Bundesministerium für Justiz, S. 2-7.

Wirtschaftstreuhandberufsgesetz WTBG 2017, in der Fassung vom 01.07.2022.

ANHANG

A - 1 Interviewleitfaden

Einleitung	
Zu Beginn darf ich Sie bitten sich und Ihre Kanzlei/ Ihr Unternehmen kurz vorzustellen.	
Themenblock 1: Umsetzung	
Neben den Regelungen des HSchG wurde bereits im Rahmen der Geldwäscherichtlinien die Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems für Steuerberater*innen verpflichtend. Beschreiben Sie bitte, wie die konkrete Umsetzung in Ihrer Kanzlei/Ihrem Unternehmen gestaltet wurde/wird.	
Hauptfragen	Nebenfragen
Welche gesetzlichen Grundlagen sind für Ihre Kanzlei/Ihr Unternehmen bei der Umsetzung des unternehmensinternen Hinweisgebersystems zu beachten?	Wenn HSchG: Wie haben Sie die Anforderungen des HSchG in Ihrer Kanzlei/Ihrem Unternehmen umgesetzt?
Für welche Art des Systems haben Sie sich entschieden und warum?	Wie ist es dazu gekommen, dass Sie diese Variante gewählt haben?
Welche Meldekanäle bieten Sie für die Hinweisabgabe an?	
Wie haben Sie die Prozesse rund um das Hinweisgebersystem gestaltet?	
Welche Personen wurden als Vertrauensperson gewählt?	Aufgrund welcher Attribute haben Sie sich für die jeweilige Person entschieden?

Wie wird die notwendige Dokumentation der Hinweise gewährleistet?	
Welchen sonstigen Herausforderungen sind Sie bei der Umsetzung begegnet?	
Welche Analysen haben Sie vor Implementierung des Hinweisgebersystems in Ihrem Unternehmen durchgeführt?	<p>Warum haben Sie sich für diese Analysen entschieden?</p> <p>Wie war der Ablauf Ihrer Analysen?</p> <p>Zu welchen Ergebnissen sind Sie gekommen?</p>
Welchen Anwendungsbereich haben Sie für Ihr Hinweisgebersystem festgelegt und warum?	Wenn nur Geldwäsche: Warum wurde dieser nicht erweitert, bspw. in Hinblick auf Diskriminierung?
Seit wann betreiben Sie ein internes Hinweisgebersystem in Ihrer Kanzlei/Ihrem Unternehmen?	Warum wurde das System genau zu diesem Zeitpunkt implementiert?
Themenblock 2: Motivatoren und Anreize	
Die Umsetzung der europäischen Whistleblower-Richtlinie sieht weiche Motivatoren anstatt Strafen bei der Umsetzung des internen Hinweisgebersystems vor. So bleibt eine fehlende Umsetzung eines unternehmensinternen Hinweisgebersystems straffrei. Welche Anreize, neben der Erfüllung gesetzlicher Verpflichtungen, sehen Sie?	
Hauptfragen	Nebenfragen
Welche Vor- und Nachteile sehen Sie verbunden mit dem unternehmensinternen Hinweisgebersystem?	

<p>Welche Erfahrungen mit haben Sie im Rahmen Ihrer Tätigkeit mit Wirtschaftskriminalität?</p>	<p>Welche Schäden könnten Ihrem Unternehmen durch illegales oder unethisches Verhalten Ihrer Mitarbeiter*innen entstehen?</p>
<p>Welche Maßnahmen setzen Sie in Ihrem Unternehmen, um der Wirtschaftskriminalität entgegenzuwirken?</p>	
<p>In welchen Bereichen konnten/könnten durch das Hinweisgebersystem in Ihrer Kanzlei/Ihrem Unternehmen präventive Maßnahmen gesetzt werden?</p>	
<p>Welchen Stellenwert nimmt Ihrer Meinung nach die Reputation bei Steuerberater*innen ein?</p> <p>Wie schätzen Sie die Folgen von Reputationsschäden auf Ihr Unternehmen ein?</p>	<p>Erzählen Sie bitte, ob durch das Hinweisgebersystem Schutzwirkungen im Bereich der Reputation und finanzieller Schäden erzielt wurden?</p> <p>Welche Wirkungen sehen Sie durch das unternehmensinterne Hinweisgebersystem beim Schutz vor Reputations- und finanziellen Schäden?</p>
<p>Welche Schutzwirkung sehen Sie im Anwendungsbereich der Diskriminierung oder Mobbing im Unternehmen?</p>	<p>Welche Auswirkungen könnte ein Hinweisgebersystem auf die Transparenz Ihres Unternehmen/ Ihrer Kanzlei haben?</p> <p>Könnte dies gegebenenfalls zu einer besseren Reputation führen?</p>
<p>Wie hat/Wie könnte sich das Hinweisgebersystem auf Ihre Haftungsrisiken auswirken/auswirken?</p>	

Welche Motivation bewegt Ihre Mitarbeiter*innen, oder allgemein Mitarbeiter*innen zur Abgabe von Hinweisen, bzw. könnte Sie dazu bewegen?	
Welche Verbesserungen konnten Sie durch die bisher eingegangenen Hinweise erzielen?	Wie wirkt sich das Hinweisgebersystem in Ihrem Unternehmen auf die Reaktionsfähigkeit im Zusammenhang mit Reputationsschäden aus? Welche Hindernisse stehen Ihrer Meinung nach den Mitarbeiter*innen bei der Hinweisabgabe entgegen?
Themenblock 3: Schulung und Kommunikation	
Schulung und Kommunikation sind für die Effektivität des internen Hinweisgebersystems ausschlaggebend. Daneben sind Mitarbeiter*innen in Bezug auf die Geldwäscherichtlinien zu unterrichten. Bitte schildern Sie Ihr Schulungskonzept.	
Hauptfragen	Nebenfragen
Wie vermitteln Sie Ihren Mitarbeiter*innen die notwendigen fachlichen Kompetenzen?	Wurde eine Evaluierung für das Schulungserfordernis durchgeführt? Haben Sie in diesem Zusammenhang bereits Erfahrung mit zielgruppengerechter Schulung?
Wie haben Sie das unternehmensinterne Hinweisgebersystem bei Ihren Mitarbeiter*innen entsprechend beworben?	Wie könnten Ihre Mitarbeiter*innen zur Hinweisabgabe motiviert werden?

<p>Welche Veränderungen konnten Sie durch entsprechende Schulungen in der Unternehmenskultur feststellen? /Welche Veränderungen in der Unternehmenskultur können Ihrer Meinung nach durch entsprechende Schulungen bewirkt werden?</p>	<p>Was sind Ihrer Meinung nach die Gründe dafür, dass keine Veränderungen deutlich wurden?</p>
<p>Wie hat sich Ihr Schulungskonzept auf die Qualität der eingelangten Hinweise ausgewirkt? / Wie könnte sich ein Schulungskonzept auf die Qualität der eingehenden Hinweise auswirken?</p>	<p>Warum glauben Sie, hatten die Schulungen keine entsprechenden Auswirkungen?</p>
<p>Inwiefern wirken sich Ihre Schulungen auf den Schutz Ihres Unternehmens/ Ihrer Kanzlei aus?</p>	<p>Welcher Schutz in Bezug auf Reputation und finanzielle Schäden kann durch Schulungen bewirkt werden?</p>
<p>Welchen weiteren Herausforderungen sind Sie im Rahmen Ihres Schulungskonzepts begegnet?</p>	
<p>Themenblock 4: Umgang mit Melde- und Verschwiegenheitspflicht</p>	
<p>Im Rahmen der Steuerberatung nimmt die Verschwiegenheit eine zentrale Rolle ein. Wie sehen Sie das Verhältnis zwischen der Verschwiegenheits- und der Meldepflicht gem. der Geldwäscherichtlinien?</p>	
<p>Hauptfragen</p>	<p>Nebenfragen</p>
<p>Wie können Ihrer Meinung nach die unterschiedlichen Anforderungen betreffend der Geldwäsche-Richtlinien und betreffend dem HschG erfüllt werden?</p>	<p>Wie gestalten Sie Ihren Prozess bei Hinweisen in Zusammenhang mit den Geldwäscherichtlinien?</p>

	/Wie kann Ihrer Meinung nach der Prozess bei Hinweisen in Zusammenhang mit den Geldwäscherichtlinien bestmöglich gestaltet werden?
Wie hoch ist das Meldeaufkommen im Rahmen Ihres internen Hinweisgebersystems?	
Welchen Herausforderungen begegnen Sie bzw. Ihre Mitarbeiter*innen in Zusammenhang mit der Melde- und Verschwiegenheitspflicht?	
Fällt Ihnen sonst noch etwas zum Thema unternehmensinternes Hinweisgebersystem ein, das wir bisher noch nicht besprochen haben?	
Im Geldwäsche-Jahresbericht der KSW habe ich gelesen, dass seitens der Steuerberater*innen und Wirtschaftsprüfer*innen im Jahr 2021 keine Hinweise bzw. im Jahr 2022 lediglich 7 Meldungen betreffend der Geldwäsche abgegeben wurden. Welche Gründe sehen Sie dafür?	
Was würden Sie kleineren Kanzleien in Zusammenhang mit dem unternehmensinternen Hinweisgebersystem empfehlen?	

A - 2 Kategorienschema

	Hauptkategorien	Subkategorien
1	Umsetzung	<ul style="list-style-type: none"> a) Implementierung b) Meldekanäle und System c) Anwendungsbereich d) Prozessgestaltung und Dokumentation e) Herausforderungen
2	Motivatoren und Anreize	<ul style="list-style-type: none"> a) Motivatoren für Unternehmen/präventive Wirkungen b) Gefahrenquellen und Wirtschaftskriminalität c) Auswirkungen im Bereich der Reputation und Prävention
3	Optimierung	<ul style="list-style-type: none"> a) Schulungskonzept b) Kommunikation c) Unternehmenskultur d) Rechtliche Rahmenbedingungen in der Praxis e) Herausforderungen