

Keywords:

Selbstanzeige

Berichtigung

Steuererklärung

IKS

Tax Compliance

ANALYSE

Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten?

Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch BMF vom 23.05.2016

Von StBin Dr. Janine v. Wolfersdorff und Prof. Dr. Johanna Hey

Gesetzlich sind Unternehmen nicht zur Einrichtung eines bestimmten innerbetrieblichen Kontrollsystems zur Erfüllung ihrer Steuerpflichten verpflichtet. Die Einrichtung solcher Systeme hat allerdings nicht nur im Besteuerungsverfahren, sondern auch für ein mögliches Steuerstrafverfahren Relevanz. Verwaltungsseitig hat das BMF aktuell im AEAO zu § 153 AO den Grundstein für die Einführung von Tax-Compliance-Management-Systemen („Tax-CMS“) gelegt. Bei Fehleranzeige nach § 153 AO kann ein solches System zumindest Indiz gegen bedingten Vorsatz – und damit gegen eine vermeintliche Selbstanzeige – sein. Der Vorschlag des IDW zur Gestaltung und Prüfung von Tax-CMS ist im Ergebnis hilfreich für die Praxis, birgt allerdings auch die Gefahr eines faktischen Hochschraubens entsprechender Sorgfaltsstandards.

1 Der Anlass: Das BMF-Schreiben zu § 153 AO

Selten ist eine Änderung des Anwendungserlasses zur AO Anlass für spannende Lektüre und hitzige Diskussionen. Dass sie es sein kann, zeigt die aktuell vorgenommene Einfügung einer Regelung zu § 153 AO in den AEAO.¹ § 153 AO statuiert Anzeige- und Berichtspflichten eines Steuerpflichtigen für von ihm abgegebene Steuererklärungen innerhalb der jeweils geltenden Festsetzungsfrist. Sobald der Steuerpflichtige erkennt,² dass seine Steuererklärung aufgrund eines eigenen Fehlers³ unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann

oder bereits gekommen ist, verpflichtet ihn § 153 AO, dies „unverzüglich“ anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.

Zentral ist es, im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen § 153 AO von der Selbstanzeige nach § 371 AO bei Steuerhinterziehung bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung zu unterscheiden.⁴ In beiden Fällen ist die Erklärung im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig; der Unterschied liegt allein im subjektiven Tatbestand. Eine schlichte Berichtigung kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nicht um

¹ Vgl. BMF vom 23.05.2016, DStR 2016, S. 1218, AEAO, Ergänzung zu § 153 – Berichtigung von Erklärungen, mit sofortiger Wirkung. ² Maßgeblich ist tatsächliches Erkennen, nicht bloßes Erkennen-Können oder Erkennen-Müssen; vgl. AEAO zu § 153 AO, Rn. 2.4. ³ Vgl. BFH vom 04.12.2012 – VIII R 50/10, BStBl. II 2014, S. 222. ⁴ Eine als solche intendierte „Selbstanzeige“ nach § 371 AO braucht dabei nicht so betitelt zu werden und ist formal nicht auf einem bestimmten Vordruck abzugeben.

die Fehlerhaftigkeit seiner Erklärung weiß. Allerdings muss auch derjenige eine Fehleranzeige nach § 153 AO abgeben, der mit „Eventualvorsatz“ (bedingtem Vorsatz) gehandelt hat und damit den subjektiven Tatbestand ei-

Das Problem der Abgrenzung zwischen schlichter Fehler- und Selbstanzeige liegt in einer gewissen Trennschwäche des „Dolus Eventualis“.

ner Steuerhinterziehung erfüllt. Der Steuerpflichtige ist sich hier bereits von Anfang an einer *möglichen* Fehlerhaftigkeit der Erklärung bewusst, erkennt sie aber erst nachträglich als sicher.⁵

Das Problem liegt in einer gewissen Trennschwäche des Konzepts des „Dolus Eventualis“ ebenso wie in der generellen Schwierigkeit, innere Tatsachen, die sich in der „Gedanken- und Gefühlswelt“ einer Person abspielen, festzustellen bzw. zu widerlegen.⁶ In der Unternehmenspraxis lässt sich – befördert durch die strafrechtliche Rechtsprechung des BGH⁷ – seit geraumer Zeit eine zunehmende „Kriminalisierung des Besteuerungsverfahrens“ beobachten.⁸ Beklagt wird die oft zu schnelle Einschaltung der Buß- und Strafgeldsachenstellen (BuStra) aufgrund des „Anfangsverdachts“ für eine Steuerstraftat⁹ mit entsprechend schwerwiegenden Folgen für Unternehmen wie betroffene Mitarbeiter.¹⁰

Mit den Ergänzungen zu § 153 AO im AEAO thematisiert das BMF diese Abgrenzungsfragen und stellt zunächst klar, dass „nicht jede objektive Unrichtigkeit ... den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe(legt)“.¹¹ Ein entsprechender Anfangsverdacht muss von der Finanzbehörde im Einzelfall sorgfältig geprüft werden und darf nicht automatisch etwa allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung angenommen werden.¹²

Entscheidend ist, ob und wie sich der Steuerpflichtige gegenüber dem Vorwurf vorsätzlichen oder leichtfertigen Handelns absichern kann. Diese Frage stellt vor allem die innerbetriebliche Organisation von Unternehmen vor Herausforderungen. Hierzu regelt Rn. 2.6 des AEAO zu § 153 AO:

„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

Damit wird verwaltungsseitig der Grundstein für die Einführung von Tax-Compliance-Management-Systemen (Tax-CMS) gelegt, was freilich voraussetzt, dass geklärt wird, was unter einem solchen System zu verstehen ist und was dieses überhaupt leisten kann. Das IDW hat mit dem *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016* zur Einrichtung und Prüfung von Tax Compliance Management Systemen („Tax-CMS“) reagiert.¹³ Von diesem Vorschlag ausgehend soll die Grundfrage nach den möglichen Effekten derartiger Systeme im Folgenden analysiert werden.

2 Kurzübersicht: Der Vorschlag des IDW zur Gestaltung und Prüfung eines Tax-CMS

Dient ein „innerbetriebliches Kontrollsystem“ der Einhaltung steuerlicher Pflichten,¹⁴ liegt es nahe, für dennoch auftretende steuerliche Erklärungsfehler Vorsatz und Leichtfertigkeit auszuschließen. Die entsprechende, allerdings zurückhaltend formulierte Passage im AEAO zu § 153 AO¹⁵ ist der Hintergrund des *Entwurfs eines IDW Praxishinweises 1/2016*. Ein Tax-CMS wird dabei als abgegrenzter, auf Steuerpflichten bezogener Teilbereich eines umfassenden Compliance-Management-Systems verstanden. Grundelemente sind demnach

- » die Compliance-Kultur im Unternehmen (innere Einstellung/Haltung zu Tax Compliance),
- » die Compliance-Ziele im Rahmen der Steuerstrategie,¹⁶
- » die Compliance-Risiken (Risiken für Verstöße gegen einzuhaltende Regeln),

⁵ Vgl. BGH vom 17.03.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, S. 210. ⁶ Vgl. Steinberg, WiVerw 2014, S. 112. Die Feststellungslast für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung trägt dabei das Finanzamt; vgl. BFH vom 03.03.2015 – II R 30/13, BStBl. II 2015, S. 777. ⁷ Vgl. Abschnitt 3.2. ⁸ Vgl. Geberth/Welling, DB 2015, S. 1742; Neuling, DStR 2015, S. 558. ⁹ §§ 399 Abs. 1 AO, 152 Abs. 2 StPO, 10 Abs. 1 Satz 2 BPO, 113 Abs. 3 AStBV. ¹⁰ Vgl. Esterer, DB 21/2016, S. M5; Stellungnahme der Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft und des Deutschen Steuerberaterverbandes vom 28.08.2015 zum vorläufigen Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige (Stand: 16.06.2015), zu Rn. 2.5. ¹¹ AEAO zu § 153 AO, Rn. 2.5. ¹² Vgl. ebenda. ¹³ Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980* (Stand: 22.06.2016) (www.idw.de; Abruf: 21.07.2016). Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf können bis zum 30.12.2016 abgegeben werden. ¹⁴ Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Abschnitt 1.3 und 2.8. ¹⁵ Vgl. AEAO zu § 153 AO, Rn. 2.6. ¹⁶ Vgl. hierzu auch Risse, Tax Compliance und Tax Risk Management, Lohmar 2015, S. 45.

- » das Compliance-Programm (Einzelmaßnahmen und Anweisungen),
- » die Compliance-Organisation (Aufgaben, Verantwortlichkeiten, Prozesse),
- » die Compliance-Kommunikation innerhalb des Unternehmens und an Dritte,
- » die Compliance-Überwachung und Verbesserung.¹⁷

Der *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016* enthält Ausführungen zur projektbegleitenden Einschaltung eines Wirtschaftsprüfers bei der Entwicklung, Einführung, Änderung oder Erweiterung eines Tax-CMS eines Unternehmens sowie zu dessen Prüfung.¹⁸ Letztere stellt als Systemprüfung einen Anwendungsfall von *IDW PS 980*¹⁹ dar.²⁰ Sie kann als Wirksamkeits- oder als Angemessenheitsprüfung vorgenommen werden. Ein Tax-CMS wird dabei als angemessen beurteilt, wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern.²¹ Die Wirksamkeit des Tax-CMS wird dann bejaht, wenn die Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen von den hiervon Betroffenen nach Maßgabe ihrer Verantwortung zur Kenntnis genommen und beachtet werden.²² Zielsetzung der Systemprüfung ist allerdings nicht, Sicherheit über die tatsächliche Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften im Einzelfall zu erreichen.²³

3 Bedeutung eines Tax-Compliance-Management-Systems

3.1 Das Tax-CMS im Besteuerungsverfahren

3.1.1 Unmittelbare Bedeutung eines Tax-CMS

Die Einrichtung eines Tax-CMS als solches ist in der AO nicht vorgeschrieben. Gesetzlich vorgegeben sind jedoch Sorgfaltspflichten, aus denen sich mittelbar Anforderungen an die innerbetriebliche Organisation ableiten lassen.²⁴ Angaben in den Steuererklärungen sind vor allem wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO); im Besteuerungsverfahren hat der Steuerpflichtige Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten zu erfüllen (§ 90 AO, GAufzV, VWG-Verfahren²⁵). Die Buchführung muss überprüfbar sein und einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener

Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln können (§ 145 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 145 Abs. 1 Satz 2 AO) und die Aufzeichnungen so vorgenommen werden, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird (§ 145 Abs. 2 AO). Das setzt ein Mindestmaß an Ordnung und Systematik voraus.²⁶ § 146 AO normiert steuerliche Ordnungsvorschriften; die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Sorgfalt und Ordnung bei Buchführung und Aufzeichnungen können im Unternehmen durch ein Tax-CMS sichergestellt werden. Sie sind Grundbedingung einer auf den Angaben des Steuerpflichtigen basierenden Steuerfestsetzung, denn die eigenen Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit im Einzelfall kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO, Beweiskraft der Buchführung).

Die Sorgfaltspflichten genügende Einrichtung eines Tax-CMS kann sich zudem direkt positiv auf verschuldensabhängige Tatbestände auswirken wie bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO, der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 AO oder eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO infolge der Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden zugunsten des Steuerpflichtigen wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 AO oder Ermessensentscheidungen der Finanzverwaltung bei Stundung und Erlass (§§ 222 und 227 AO).

3.1.2 Mittelbare Bedeutung eines Tax-CMS

Mittelbar kann sich die Einrichtung eines Tax-CMS auf die Abgrenzung zwischen einer bloßen Fehleranzeige nach § 153 AO und einer Selbstanzeige nach § 371 AO auswirken. Neben den strafrechtlichen Konsequenzen²⁷ unterscheiden sich beide Situationen steuerverfahrensrechtlich bezüglich Verjährung und Haftung.

¹⁷ Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Abschnitt 4 („Ausgestaltung eines Tax CMS“). ¹⁸ Beides schließt sich gemäß *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Abschnitt 5.3., Rn. 63, nicht aus. ¹⁹ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980)*, S. 203ff. ²⁰ Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Abschnitt 5.1., Rn. 55. ²¹ Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Rn. 15. ²² Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Rn. 16. ²³ Vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Rn. 56. ²⁴ Vgl. auch Drüen, in Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, § 145 AO, Rn. 17. ²⁵ BMF vom 12.04.2005, BStBl. I 2005, S. 570. ²⁶ Vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 24), § 145 AO, Rn. 20. ²⁷ Vgl. Abschnitt 3.2.

So beträgt die Festsetzungsfrist zehn Jahre statt regulär vier Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Das bedeutet, dass auch nachträglich erkannte Fehler in Sachverhalten, für die eigentlich Rechtsfrieden durch Festsetzungsverjährung gelten sollte, ggf. noch eine Anzeige- und Berichtspflicht nach § 153 AO auslösen können – nämlich dann, wenn sie bedingt vorsätzlich oder leichtfertig begangen wurden.²⁸ Kommt der Steuerpflichtige vorsätzlich nicht „unverzüglich“ einer entsprechenden Anzeigepflicht aus § 153 AO nach, riskiert er wiederum eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) mit weiterer Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO.

Bewirken Vorstand oder Geschäftsführer eines Unternehmens durch Missachtung ihrer Sorgfaltspflichten

Nicht das „perfekte Tax-CMS“, sondern die im Einzelfall zu erwartende Organisationsorgfalt als Mindeststandard ist entscheidend.

grob fahrlässig oder gar (bedingt) vorsätzlich eine Steuerverkürzung, haften sie außerdem persönlich für die verkürzte Steuer (§§ 34, 69, 71 AO).²⁹ Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich großem Maße verletzt.³⁰ Zu den steuerlichen Sorgfaltspflichten eines Geschäftsführers gehört vor allem die Auswahl und hinreichende Überwachung der mit steuerlichen Angelegenheiten betrauten Mitarbeiter. Welche (Mindest-) Überwachungsmaßnahmen er im Einzelfall zu treffen hat, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.³¹ Hat

ein Geschäftsführer im Vertrauen auf die Zuverlässigkeit eines Mitarbeiters etwa auch keine Überwachungsmaßnahmen durchgeführt, handelt er nicht grob fahrlässig, wenn im konkreten Fall kein Anlass zur Überprüfung bestanden hat.³²

Mit Blick auf steuerliche Haftungsfolgen dürfen auch die Anforderungen an steuerliche Compliance-Systeme nicht überspannt werden. Nicht das „perfekte Tax-CMS“, sondern die vernünftigerweise im Einzelfall zu erwartende und zumutbare Organisationsorgfalt als Mindeststandard ist hier entscheidend.

3.2 Das Tax-CMS im Steuerstrafverfahren

Verletzt ein Geschäftsführer steuerliche Sorgfaltspflichten und bewirkt er dadurch eine Steuerverkürzung, riskiert er den Vorwurf einer Steuerordnungswidrigkeit oder gar Steuerhinterziehung (§§ 370, 378 AO). Tathandlung ist dabei die Nicht- oder die Fehlinformation über steuerlich erhebliche Tatsachen, wobei in der Praxis besonders relevant ist, dass der Steuerpflichtige einen bestimmten Sachverhalt auch bei Rechtszweifeln und von der Finanzverwaltung abweichender Rechtsauffassung

offenzulegen hat.³³ Tathandlung i. S. von §§ 370, 378 AO ist indes *nicht* die Verletzung steuerlicher Sorgfaltspflichten wie Organisationsmaßnahmen zur Sicherstellung der Erfüllung steuerlicher Pflichten.³⁴

Die unterlassene Einrichtung eines Tax-CMS ist damit *für sich betrachtet* steuerstrafrechtlich irrelevant.³⁵ Existenz bzw. Fehlen eines Tax-CMS kann aber im Rahmen einer Indizien-Gesamtbewertung³⁶ zur Beurteilung des subjektiven Tatbestands des (Eventual-)Vorsatzes bzw. der Leichtfertigkeit beitragen und einen Anfangsverdacht entkräften bzw. begründen.³⁷

²⁸ Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, kann die Finanzbehörde zudem nur dann noch ändern, wenn ihr steuererhebliche Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden und eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt (§ 173 Abs. 2 AO). ²⁹ Vgl. hierzu BFH vom 07.03.1995 – VII B 172/94, BFH/NV 1995, S. 941, m. w. N.; Prinz/Hick, Risikobereich und Haftung: Steuerrecht, in: Krieger/Schneider (Hrsg.), Handbuch Managerhaftung, 2. Aufl., Köln 2010, S. 965 ff. ³⁰ BFH vom 03.12.2004 – VII B 178/04, BFH/NV 2005, S. 661; vom 07.03.1995 – VII B 172/94, BFH/NV 1995, S. 941, m. w. N. ³¹ Vgl. BFH vom 04.05.2004 – VII B 318/03, BFH/NV 2004, S. 1363, mit zahlreichen Nachweisen. ³² Vgl. BFH-Urteil vom 30.08.1994 – VII R 101/92, BStBl. 1995 II, S. 27. ³³ Vgl. BGH vom 23.02.2000 – 5 StR 570/99, NStZ 2000, S. 320. ³⁴ Im Unterlassen von Aufsichtsmaßnahmen kann jedoch gemäß dem subsidiär – auch im Konzern – zur Anwendung kommenden § 130 OWiG eine unmittelbare *Ordnungswidrigkeit* liegen. Auch das OWiG enthält indes keine Konkretisierung der Aufsichtsverpflichtung, es geht vielmehr abstrakt davon aus, dass „erforderliche Aufsichtsmaßnahmen“ zu installieren sind, wozu auch die Bestellung, sorgfältige Auswahl und Überwachung von Aufsichtspersonen gehört (§ 130 Abs. 1 Satz 2 OWiG). Vgl. OLG Celle vom 10.07.2015 – 2 Ss (OWi) 112/15, BeckRS 2015, 14331; OLG München vom 23.09.2014 – 3 Ws 599, 600/14, BB 2015, S. 2004; Ziegler, in: Blum/Gassner/Seith, OWiG, § 130, Rn. 4, 52 ff. ³⁵ Anderenfalls käme es zu einer „Verdopplung“ von Strafnormen; vgl. Kölbel, ZSTW 2013, Bd. 125, Heft 3, S. 499 (530f.). ³⁶ Vgl. BFH vom 03.03.2015 – II R 30/13, BStBl. II 2015, S. 777. ³⁷ Vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bedarf es eines Anfangsverdachts i. S. „zureichender tatsächlicher Anhaltspunkte“ für eine Steuerstraftat (§§ 152 Abs. 2, 160 Abs. 1 StPO). Die Verfolgungsbehörden sind dann nach pflichtgemäßem Ermessen zur Einleitung eines Verfahrens verpflichtet. Bei möglicher Steuerordnungswidrigkeit gilt das Opportunitätsprinzip (§§ 410 Abs. 1 AO, 47 Abs. 1 OWiG). Ein erkennbar „indolenter“ Umgang mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten kann jeweils einen Anfangsverdacht begründen.

Eventualvorsatz wird bereits dann bejaht, wenn der „Täter“ die Verwirklichung steuergesetzlicher Tatbestandsmerkmale für möglich hält, die Finanzbehörde über die Besteuerungsgrundlagen jedoch gleichwohl in Unkenntnis ist. Er nimmt dann eine eventuelle Steuerverkürzung billigend in Kauf.³⁸ Leichtfertigkeit i. S. von § 378 AO wird unter Berücksichtigung der persönlichen Fähigkeiten des Täters als subjektiv grobe bzw. erhebliche Fahrlässigkeit definiert. Sie liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger im Einzelfall die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er verpflichtet und imstande ist, und ihm sich geradezu aufdrängen muss, dass er dadurch Steuern verkürzt.³⁹

Unkenntnis schützt nicht in jedem Fall; besonders von Unternehmensorganen wird erwartet, dass sie sich über ihre steuerlichen Pflichten informieren und im Zweifel externen Rat einholen.⁴⁰

Indizien für Leichtfertigkeit liegen folglich vor, wenn die Organisationsmaßnahmen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten im Einzelfall offenkundig rudimentär sind, sodass sich eine Ver-

letzung von Erklärungs- und Anzeigepflichten geradezu aufdrängen musste. *Indizien* für Eventualvorsatz liegen vor, wenn diese Maßnahmen so mangel- und lückenhaft sind, dass geradezu von einer *Gleichgültigkeit* hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten auszugehen ist; der Täter muss infolgedessen mit der Möglichkeit der Steuerpflicht nicht erklärter Sachverhalte rechnen und Zweifel an der Rechtmäßigkeit seines Verhaltens haben.⁴¹

Angesichts der Komplexität sowohl des Steuerrechts als auch der unternehmerischen Prozesse⁴² dürfen die Anforderungen an steuerbezogene Organisationspflichten allerdings nicht so überspannt werden, dass der subjektive Tatbestand einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit faktisch an Bedeutung verlore. Sind etwa im Unternehmen keinerlei Abläufe und Kontrollen fixiert, um sicherzustellen, dass im Vertrieb Aufwendungen für allgemei-

nes Marketing, Geschenke und Bewirtungen separat aufgezichnet und der Steuerabteilung gemeldet werden, könnte dies ein Indiz für Eventualvorsatz oder Leichtfertigkeit sein. Unterläuft bei der ansonsten ernsthaft angegangenen internen Aufzeichnung und Kommunikation „nur“ ein Fehler, wird man jedoch nicht automatisch auf den subjektiven Tatbestand einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit schließen können.

Indiz und subjektiver Tatbestand selbst dürfen nicht verwechselt werden, und die anhand äußerer Umstände des Kontrollsystems vorwerfbare Leichtfertigkeit einer Pflichtverletzung darf nicht automatisch zur Annahme von Eventualvorsatz führen.⁴³ Das widerspricht nicht zuletzt dem strafrechtlichen Grundsatz des „in dubio pro

reo“. Droht die Gefahr, dass eine Fehleranzeige nach § 153 AO vorschnell zur Selbstanzeige mutiert, belastet sich der Steuerpflichtige außerdem möglicherweise selbst, ohne dies – entgegen der verfassungsrechtlich geschützten Selbstbelastungsfreiheit⁴⁴ –

zu wollen und ohne mit Sicherheit Strafbefreiung erlangen zu können.⁴⁵ In der Praxis könnte dies zur Folge haben, dass eine Anzeige nach § 153 AO im Zweifel unterbleibt – was indes gerade die Hinterziehungstat begründen würde. Gelöst werden kann dies nur, wenn die Sorgfaltsmaßstäbe, bei deren Verletzung Eventualvorsatz indiziert wird, nicht zu hoch gesetzt werden.

4 Folgerungen

4.1 Einordnung und Prüfung eines Tax-CMS durch die Finanzverwaltung

Vorstehenden Ausführungen entspricht das BMF-Anwendungsschreiben zur Bedeutung eines Tax-CMS; es soll *ggf.* ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen *kann*, jedoch nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls befreit (Rn. 2.6 des AEAO zu § 153 AO).

**Indiz und subjektiver
Tatbestand dürfen nicht
verwechselt werden, aus Leicht-
fertigkeit nicht vorschnell
Vorsatz gefolgert werden.**

³⁸ BGH vom 08.09.2011 – 1 StR 38/11, NSZ 2012, S. 160. ³⁹ BFH vom 24.07.2014 – V R 44/13, BStBl. II 2014, S. 955; vom 03.03.2015 – II R 30/13, BStBl. II 2015, S. 777. An „Kaufleute“ werden hierbei höhere Anforderungen gestellt als an andere Steuerpflichtige; BFH vom 19.02.2009 – II R 49/07, BStBl. II 2009, S. 932, m. w. N. ⁴⁰ BFH vom 24.04.1996 – II R 73/93, BFH/NV 1996, S. 731; vom 19.02.2009 – II R 49/07, BStBl. II 2009, S. 932, m. w. N. ⁴¹ Vgl. Steinberg, WiVerw 2014, S. 112, m. w. N.; Ransiek in Kohlmann (Hrsg.), Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 658 ff. Ein schuldausschließender Tatbestandsirrtum wird dann verneint; vgl. BGH vom 08.09.2011 – 1 StR 38/11, NSZ 2012, S. 160. ⁴² Vgl. Esterer, DB 21/2016, S. M5. ⁴³ Vgl. auch Steinberg, WiVerw 2014, S. 112. ⁴⁴ BVerfG vom 13.01.1981 – 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, S. 37. ⁴⁵ Unter Hinweis auf die möglicherweise kritische Konfliktsituation geht hiervon indes BGH vom 17.03.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53, S. 210, Rn. 28, aus.

Die relativ schwache Formulierung erklärt sich bereits daraus, dass die Installierung und Prüfung eines bestimmten „innerbetrieblichen Kontrollsystems“ zur Erfüllung steuerlicher Pflichten nicht vorgeschrieben ist. Nicht das Fehlen eines Tax-CMS oder die einzelne Lücke im innerbetrieblichen Kontrollsystem als solche darf geahndet

Die fortbestehende Rechtsunsicherheit hinsichtlich der strafrechtlichen Wirkungen eines Tax-CMS schmälert dessen Wert beträchtlich.

werden;⁴⁶ es kommt vielmehr auf die „Ernsthaftigkeit“⁴⁷ und Angemessenheit des jeweiligen Sicherungssystems im Einzelfall an, die dann Indiz *gegen* Eventualvorsatz und Leichtfertigkeit sein kann.

Die fortbestehende Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerverfahrens- und vor allem steuerstrafrechtlichen Wirkungen eines Tax-CMS schmälert dessen Wert aus Sicht der Unternehmen, die hierfür Kosten aufwenden müssen, indes beträchtlich.⁴⁸ Fraglich ist, ob dem Problem mittels einer Zertifizierung von Tax-CMS durch die Finanzbehörden begegnet werden könnte, wobei sich dann sogleich die Frage nach der möglichen Feststellungswirkung einer derartigen Zertifizierung stellt. Letztlich könnte eine derartige Prüfung durch die Finanzverwaltung, für die eine gesetzliche Grundlage zu schaffen wäre, nur bescheinigen, dass das System bestimmten Sorgfaltsanforderungen genügt. Den Vorwurf von Vorsatz oder Leichtfertigkeit *im Einzelfall* könnte eine verwaltungsseitige Akkreditierung des Kontrollsystems dagegen – ebenso wie Prüfungsfeststellungen nach IDW Grundsätzen – nicht ausschließen.

Kapazitätsrestriktionen der Finanzverwaltung können der Forderung nach Zertifizierung nicht per se entgegengehalten werden. In der Betriebsprüfung erlangt die Finanzverwaltung Kenntnis von den steuerbezogenen Organisationsstrukturen. Zudem ist damit zu rechnen, dass diese Maßnahmen auch im Rahmen des Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung als „Zuverlässigkeitsparameter“ Berücksichtigung finden werden.⁴⁹ Hieraus könnte

entsprechend der allgemeinen Betreuungspflicht der Finanzbehörden eine verwaltungsseitige Hinweispflicht zumindest für den Fall gefolgert werden, dass im innerbetrieblichen Kontrollsystem gravierende Mängel festgestellt werden.⁵⁰ Das wiederum wird auch bei einer nachfolgenden Prüfung von Vorsatz oder Leichtfertigkeit aufgrund mangelnder innerbetrieblicher Kontrollsysteme mit zu berücksichtigen sein.

Sind Maßnahmen des innerbetrieblichen Kontrollsystems implizit Gegenstand einer Betriebsprüfung, könnte mit § 204 AO – der verbindlichen Zusage nach einer Außenprüfung – womöglich auch schon ein In-

strument zur partiellen Absicherung des Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Gegenstand der verbindlichen Zusage sind bereits geprüfte (Dauer-)Sachverhalte und deren – auch künftige – rechtliche Würdigung durch die Finanzbehörde. Ein solcher „Sachverhalt“ kann ein tatsächlicher Zustand oder Vorgang sein, der für die Besteuerung von Bedeutung ist;⁵¹ auch Sachverhalte, die Indizien subjektiver Tatbestandselemente darstellen wie die Strukturen eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, könnten hierunter gefasst werden. Ähnliches könnte für die geplante Einrichtung eines Tax-CMS mit Blick auf eine verbindliche Auskunft gelten (§ 89 Abs. 2 AO). Solange nicht das Gegenteil geklärt ist, könnte bereits ein entsprechender ernstgemeinter Antrag gegen Vorsatz wie Leichtfertigkeit sprechen.

Insgesamt ist zu bedenken, dass die Einschätzung der Finanzbehörden nicht bindend für ein mögliches Strafverfahren ist. Soweit allerdings bereits ein Anfangsverdacht ausgeräumt und ein Strafverfahren nicht eingeleitet wird, haben Regelungen der Finanzverwaltung weitreichende Bedeutung.

4.2 Einrichtung und Prüfung eines Tax-CMS gemäß Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016

Die Befassung des IDW mit dem Thema „Tax Compliance“ ist insgesamt zu begrüßen; die beispielhaften Ausführungen zur möglichen Gestaltung eines Tax-CMS können für die Unternehmenspraxis wertvolle Hinweise liefern. Richtigerweise betont das IDW indes auch, dass seine Ausführungen zur Gestaltung einzelner Grundelemente eines

46 Das entspräche faktisch einer Minimierung des subjektiven Tatbestands von Vorsatz und Leichtfertigkeit, letztlich könnte dann jeder Fehler als vermeidbar und damit verschuldet eingeordnet werden. 47 Insoweit sollte auch das „Bemühen“ des Steuerpflichtigen um Verbesserung seiner „Compliance“ eine Rolle spielen; vgl. hierzu auch Esterer, DB 21/2016, S. M5. 48 Denkbar ist hier auch eine unterschiedliche Interessenlage von Management und Unternehmen im Sinne eines Principal-Agent-Konflikts. 49 Vgl. auch Esterer, DB 21/2016, S. M5. 50 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 6. 51 Vgl. Seer, a.a.O. (Fn. 50), § 204 AO, Rn. 18.

Tax-CMS nur beispielhaft erfolgen und keinen neuen Mindeststandard unabhängig von Unternehmensgröße und anderen Spezifika setzen.⁵² So wird „Tax Compliance“ in größeren Konzernen am ehesten auch eine Frage der richtigen „Automatisierung“ zum Erlangen von „Prozesssicherheit“ sein.⁵³ Kleinere Unternehmen werden dagegen im Einzelfall auch außerhalb automatisierter Kontroll- und Berichtsabläufe ihre allgemeinen steuerlichen Sorgfaltspflichten erfüllen können.

Wichtig ist vor allem Flexibilität. Es muss möglich sein, die Maßstäbe des *Entwurfs eines IDW Praxishinweises 1/2016* zur Gestaltung eines Tax-CMS auf unterschiedliche Unternehmenstypen zuzuschneiden und anzuwenden: So könnte die sorgfältig arbeitende Bürovorsteherin in einem Kleinbetrieb, die nach Checklisten steuerliche Fristen prüft, durchaus Kern eines „Tax-CMS“ sein, auch wenn man dies nicht so bezeichnen würde. Zudem darf bei einem Abweichen von den Vorschlägen des IDW nicht ohne Weiteres auf grobe Fahrlässigkeit oder gar (Eventual-)Vorsatz hinsichtlich möglicher Fehler geschlossen werden. Nicht ohne Grund hat das BMF – ungeachtet der Frage, ob dies ohne gesetzliche Grundlage überhaupt möglich wäre – im Anwendungsschreiben zu § 153 AO kein bestimmtes System vorgegeben.

5 Fazit: Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten?

Angesichts von Komplexität und Fehleranfälligkeit des Unternehmenssteuerrechts spielt die Abgrenzung zwischen schlichter Fehleranzeige und -berichterstattung nach § 153 AO und einer Selbstanzeige nach § 371 AO in der Praxis eine erhebliche Bedeutung. Positive Erwartungen auf die eingangs gestellte Frage, was ein Tax-Compliance-Management-System im Hinblick auf entsprechende Abgrenzungsfragen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit leisten kann, werden indes bereits dadurch gedämpft, dass die Einrichtung bestimmter innerbetrieblicher Kontrollsysteme zur Erfüllung steuerlicher Pflichten gesetzlich nicht vorgeschrieben ist und die Auffassung der Finanzverwaltung hierzu – aktuell die Einpassung von Regelungen zu § 153 AO in den AEAO – in einem möglichen strafrechtlichen Verfahren keine Bindungswirkung entfalten kann.

Dabei geht es nicht um die Beurteilung herausragender Einzelfälle möglicher Steuerstraftaten, sondern darum, ob aus steuerlichen Organisationsmängeln Fehler strafrechtlich vorgezeichnet sind. Ist allerdings die unterlassene Einrichtung spezieller Kontrollsysteme als solche irrelevant und gesetzlich nicht vorgeschrieben, ist hier zwingend Augenmaß zu wahren, damit es nicht zu einer faktischen Verdopplung von Strafnormen kommt. Versteht man unter einem Tax-CMS allgemein einzelfall-angemessene Vorkehrungen zur Sicherstellung der Erfüllung steuerlicher Pflichten, wird dies allerdings sowohl im Besteuerungsverfahren (verschuldensabhängige Tatbestände, Verjährung, Beweiskraft der Buchführung) wie auch in einem möglichen Strafverfahren Relevanz haben.

Die Befassung auch des IDW mit dem Thema „Tax Compliance“ ist zu begrüßen; die Diskussion um Inhalt, Bedeutung und Prüfung von Tax-CMS darf allerdings nicht zu einer allgemeinen faktischen Erhöhung von Sorgfaltsstandards in dem Sinne führen, dass bei Abweichen von den beispielhaften Ausführungen des IDW Vorschlags Leichtfertigkeit oder gar Vorsatz angenommen würde. Nicht die Einrichtung eines Tax-CMS als solche ist nämlich mit Blick auf Indizien des subjektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehungstat oder -ordnungswidrigkeit entscheidend, sondern dass der Steuerpflichtige sich grundsätzlich ernsthaft um eine im Einzelfall angemessene steuerliche Compliance bemüht.

» DOC-ID: W1007302



» Dr. Janine v. Wolfersdorff

Geschäftsführerin des Instituts Finanzen und Steuern e.V., Berlin, und selbstständige Steuerberaterin in Köln



» Prof. Dr. Johanna Hey

Direktorin des Instituts für Steuerrecht, Universität zu Köln, und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern e.V., Berlin

⁵² Die Gestaltung eines Tax-CMS hänge vielmehr von Unternehmensspezifika wie der Größe des Unternehmens, Art, Umfang und Internationalität seiner Geschäftstätigkeit oder auch Branche ab; vgl. *Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016*, Abschnitt 4.3., Rn. 24. ⁵³ Gemeint sind die externen Prozesse zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung wie auch die internen Prozesse zwischen Steuerabteilung und anderen Unternehmensabteilungen; vgl. Esterer, DB 21/2016, S. M5. Auch wenn originär keine handelsrechtliche Pflicht zur Einrichtung eines Internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems besteht, sind kapitalmarktorientierte Unternehmen überdies zur Lageberichterstattung über das (handels-)rechnungslegungsbezogene Interne Kontrollsystem und Risikomanagementsystem verpflichtet (§ 289 Abs. 5 HGB).