

Thema 1

Tax Compliance in Unternehmen ohne eigene Steuerabteilung

Referent: RA, StB Ingo Heuel

Kommentator: Finanzpräsident Andreas Schmitz von Hülst

Inhalt

1. Was ist Tax Compliance?	3
2. Sinn und Zweck einer Tax Compliance?	4
a. Ewiges Thema: Fristenüberwachung	4
b. Zügige Informationsbereitstellung gewährleisten	5
c. Haftung und Strafbarkeit vermeiden.....	5
d. Dokumentationszwecke	6
e. Betriebsprüfungen	7
f. keine gesetzliche Pflicht für ein Tax CMS.....	7
g. Gegenüberstellung Kosten-Nutzen eines Tax CMS	8
h. Zusammenfassung	8
3. AEAO zu § 153 (geändert durch BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, 490ff).....	8
a. Selbstanzeige nach § 371 AO: Abgrenzung zur steuerlichen Berichtigungserklärung nach § 153 AO.....	10
b. Aufgedrängte Selbstanzeige.....	11
4. Wie kann die Tax Compliance ausgestaltet werden?	14
a. IDW	14
b. Bundesteuerberaterkammer.....	15
c. ISO.Norm 19600	15
d. Beispiele in der Literatur.....	16
e. Fazit	16
(1) Kein Tax CMS „von der Stange“	16
(2) Andere Staaten.....	17
5. Welche Hilfestellung kann der Steuerberater geben?.....	18
a. Analyse des Status Quo	18
b. Unterstützung bei der Implementierung und / oder Verbesserung eines Tax CMS	19
c. Schulungen und Updates zu Gesetzesänderungen.....	19
d. Durchführung von Kontrollen	19
e. Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer.....	20
f. Grenzen.....	21
g. Haftung bzw. Strafbarkeit des Steuerberaters	22
6. Beispielfälle	23
a. Tax CMS vorhanden, aber funktioniert nicht.....	24

b.	Tax CMS vorhanden und funktioniert	24
(1)	Finanzverwaltung ordnet Berichtigung richtigerweise als Erklärung nach § 153 AO ein	24
(2)	Finanzverwaltung ordnet Berichtigung falsch als Selbstanzeige nach § 371 AO ein.....	25
c.	Tax CMS vorhanden und Steuerberater macht versehentlich einen Fehler	25
d.	Tax CMS gem. IDW PS 980 geprüft und für angemessen und wirksam befunden.....	26
(1)	das Tax CMS in seiner zum 31.12.2016 ausgestalteten Form auch in 2017 noch „gelebt“ wird.....	26
(2)	das Tax CMS in seiner zum 31.12.2016 ausgestalteten Form zwar noch besteht, aber die Geschäftsleitung ihrer Überwachungsfunktion nicht mehr nachkommt	26
7.	Thesen.....	26

1. Was ist Tax Compliance?

Der Begriff „**Compliance**“ umfasst die (aktiv) strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungs- oder Kontrollsystem, welches vor Gesetzesverstößen und den damit einhergehenden Konsequenzen schützen soll.¹ Bezogen auf die aktive Befolgung der steuerlichen Pflichten eines Unternehmens und der damit einhergehenden Vermeidung von Haftungs- und Strafrisiken spricht man im Allgemeinen von „**Tax Compliance**“, wobei in der Literatur (sowie im Gebrauch der Finanzverwaltung) unterschiedliche Definitionen zu finden sind.² Der IDW PS 980, T.z. 6, beschreibt ein Compliance Management System (CMS) als „die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. Dritte abzielen, d.h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstößen (Regelverstöße)“. Dabei könne sich ein CMS sowohl auf Geschäftsbereiche, Unternehmensprozesse oder eben auch auf bestimmte Rechtsgebiete – das Steuerrecht – beziehen³ und so einen Teilbereich des ganzen CMS darstellen mit dem Zweck der vollständigen und zeitgerechten Erfüllung der steuerlichen Pflichten.⁴

Tax Compliance bedeutet insofern **nicht**, dass Unternehmen – sowie deren Berater – sich als **verlängerter Arm der Finanzverwaltung** sehen sollten. „Compliant“ sein

¹ Vgl. *Streck/Mack/Schwedhelm 2016*, „Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung“, Rn. 1.1.

² Vgl. *Streck/Mack/Schwedhelm 2016*, „Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung“, Rn. 1.4 ff.

³ Vgl. *IDW PS 980*, Tz. 6 f.

⁴ Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 7 ff., Stand 22.06.2016.

bedeutet nämlich nicht, darauf zu verzichten, Geschäftsvorfälle und Sachverhalte auf die steueroptimale Lösung hin zu untersuchen. Tax Compliance hilft beim legitimen Ziel der Reduzierung der Steuerbelastung, die gesetzlichen Anforderungen zu berücksichtigen und pflichtwidriges Verhalten zu vermeiden – insbesondere als Abgrenzung zu missbräuchlichen Gestaltungen im Sinne des § 42 AO.⁵ Somit dürfen durchaus von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassungen vertreten werden.⁶ Hier ist es jedoch wichtig, diese kenntlich zu machen und – zum Beispiel in einem Begleitschreiben zur jeweiligen Steuererklärung – dem Finanzamt gegenüber offen zu legen. So kann der Verdacht vermieden werden, dass die Auslegung eines Sachverhalts „bewusst verschwiegen“ wurde, obwohl die abweichende Rechtsauffassung durchaus zumindest diskutiert werden kann.

2. Sinn und Zweck einer Tax Compliance?

Insbesondere in **größeren Unternehmen** ist Tax Compliance ein wichtiger Baustein im allgemeinen internen Kontrollsystem, da insbesondere aufgrund der Komplexität von Unternehmensstrukturen, Geschäftsbeziehungen und der einzelnen Geschäftsvorfälle die Erfüllung der steuerlichen Pflichten ohne konkrete Vorgaben und Richtlinien schwer einzuhalten und zu überwachen ist.

Jedoch auch für **kleinere und mittelständische Unternehmen** kann ein Tax Compliance Management System (Tax CMS) – immer unter der Voraussetzung, dass dieses „effektiv“ ist, d.h. dass dieses nicht nur pro forma eingerichtet ist, sondern auch beachtet und dokumentiert wird – vor einer Vielzahl von negativen **Konsequenzen**⁷ schützen oder diese abschwächen.

a. Ewiges Thema: Fristenüberwachung

So drohen bei **Fristversäumnissen** unter anderem Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), Zwangsgelder (§§ 328, 329 AO) oder im Einzelfall auch Schätzungen (§ 162 AO). Je nach Situation kann hier ein Tax Compliance Management System insoweit Abhilfe schaffen, als dass zum einen ein Instrument vorliegt, welches die Verantwortlichen bei der Einhaltung von (Ausschluss-) fristen unterstützt (präventiver Charakter des Tax CMS) . Zum anderen kann aber auch beim Eintreten des Fristversäumnisses z.B. ein Verspätungszuschlag nach § 152 AO vermieden oder gesenkt werden, da dieses Versäumnis ggf. entschuldbar erscheint (§ 152 Abs. 1 S. 2 AO). Denn durch die

⁵ Vgl. *Geuenich/Kiesel 2012*, „Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis“, BB 03-2012, S. 155 ff.

⁶ Vgl. *Beyer 2016*, „Straf-/bußgeldrechtliche Risiken bei nicht ordnungsgemäßen Rechnungen?“, NWB 2016, S. 3854 ff.

⁷ In Anlehnung an *Werder/Rudolf 2016*, „Drohende Konsequenzen bei lückenhafter Tax Compliance“, BB 2016, S. 1433 ff.

Einrichtung eines Tax CMS kann der Steuerpflichtige zumindest seine Bemühungen zur Fristenorganisation dokumentieren.

b. Zügige Informationsbereitstellung gewährleisten

Kann ein Unternehmen **nicht zeitnah die erbetenen Sachverhaltsinformationen** vorlegen, kann u.a. die Ermittlungspflicht der Finanzbehörden begrenzt werden und infolge dessen Zuschläge (§ 162 Abs. 4 AO) verhängt und Schätzungen (§ 162 Abs. 1, 2 AO) durchgeführt werden. Eine „Steuerdatenbank“ als Teil eines Tax CMS könnte hier den zeitnahen Zugriff auf steuerrelevante Sachverhalte unterstützen, indem z.B. für das jeweilige Unternehmen relevante Daten, Geschäftsvorfälle, Belege etc. hinterlegt und laufend aktualisiert werden.

c. Haftung und Strafbarkeit vermeiden

Auch im Zusammenhang mit **Haftungsfragen** kann ein solches System das Risiko von Haftungsfällen mindern oder gar verhindern. Durch das Tax CMS können unrichtige und unvollständige Sachverhalte frühzeitig und vor Abgabe der jeweiligen Erklärung erkannt, die Fehler behoben und die Lücken geschlossen werden. Nicht nur strafrechtliche Ermittlungen wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder ein Ordnungswidrigkeitenverfahren wegen leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) können so vermieden werden, sondern auch die steuerlichen Folgen wie beispielsweise die Haftung des Vertreters (§ 69 AO), die Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhelfers (§ 71 AO), die Festsetzung von Zinsen (§ 233 ff. AO), eine erweiterte Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO) und die erweiterte Änderungsmöglichkeiten nach § 173 Abs. 2 AO. Haftungsfälle können darüber hinaus auch im Zusammenhang mit Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit von Dritten geschuldeten Steuern (z.B. Lohnsteuer) auftreten (Haftung des Verwaltungshelfers für Steuern Dritter, Haftung des Vertretenen (§ 70 AO), Drittverfall (§ 73 Abs. 3 StGB und § 29a Abs. 2 OWiG)). Hier kann ebenfalls das Tax CMS helfen, etwaige Risiken aufzudecken und entsprechend zu handeln.

Eine D&O-Versicherung (Directors-and-Officers-Versicherung, auch: Organ- oder Manager-Haftpflichtversicherung) kann nicht alle oben genannten Risiken eines gesetzlichen Vertreters auffangen, da einige Risiken mit vorsätzlichem oder leichtfertigem Verhalten verbunden sind.⁸ Abgesehen von den aufgeworfenen Problemen bei strafrechtlich relevantem oder ordnungswidrigen Verhaltens sind andere negative Auswirkungen denkbar. Gelangt z.B. auch nur der Verdacht auf Steuerhinterziehung – oder andere Pflichtverletzungen – an die Presse, so kann dies erhebliche **Reputationsschäden** nach sich ziehen, die gravierender sein können, als Zahlungen an die Finanzbehörden.

⁸ Vgl. *Aichberger/Schwartz 2015*, „Tax Compliance – Der Vorstand im Fokus? (Teil II)“, DStR 2015, S. 1760.

Ein funktionierendes Tax Compliance Management System kann also ein **Indiz** dafür sein, dass gerade kein **(bedingt) vorsätzliches Handeln** vorliegt und damit den Verdacht einer Steuerhinterziehung erschüttern (vgl. den folgenden Punkt).

d. Dokumentationszwecke

Ferner kann ein Tax CMS als Dokumentation der (gelebten) **Aufsichtspflichten** dienen und somit vermieden werden, dass die bei Verletzung dieser Pflichten zu verhängenden Bußgelder nach §§ 30, 130 OWiG drohen.

Bei all den Chancen, die ein funktionierendes Tax Compliance Management System mit sich bringt, bestehen allerdings nicht nur Vorteile in strafrechtlicher Hinsicht: Ein wesentlicher Bestandteil eines „gelebten“ Tax CMS ist die Dokumentation (s. oben), durch die belegt werden kann, dass bestimmte Prozesse, Richtlinien etc. eingerichtet sind. Steht die Berichtigung einer objektiv unrichtigen Steuererklärung an, stellt sich, wie oben ausgeführt, die Frage, ob leichtfertiges Handeln oder Vorsatz vorliegt, um zu einem strafrechtlichen bzw. ordnungswidrig relevanten Handeln zu kommen. Leugnet in einem solchen Fall der betroffene Geschäftsführer seine Kenntnis von der Unrichtigkeit, werden die involvierten Finanzbehörden (und später die befassen Gerichte) dem Vortrag im Zweifel nicht folgen. Sie stellen eigene Ermittlungen an. Im Rahmen dieser Ermittlungen besteht die Gefahr, dass die im Rahmen des Tax CMS dokumentierten Angaben hergezogen werden und darauf schließen lassen, welchen Kenntnisstand z.B. ein Geschäftsführer bezüglich der Unrichtigkeit hatte – bzw. über welche Bereiche er sich hätte informieren müssen. Finden sich zu den betreffenden steuerlichen Berichten keine Unterlagen (wie Passagen in einer Richtlinie, Kontrollen, Updates zur Gesetzesentwicklung etc....), obwohl das Tax CMS in dem Unternehmen diese vorsieht, könnte sich eine Strafverfolgungsbehörde auf den Standpunkt stellen, dass der Geschäftsführer sich zumindest leichtfertig nicht über dieses Themengebiet informiert hat.⁹ Denkbar wäre auch, dass in einem internen Memo ein Mitarbeiter auf ein Risiko hingewiesen hat, welches der Geschäftsführer, aus welchen Gründen auch immer, nicht beachtet hat. In einem solchen Fall wird dem Geschäftsführer aller Wahrscheinlichkeit der Vorwurf gemacht, dass er das Risiko zumindest hätte kennen müssen. Ist der Vorsatz nicht nachweisbar, kommt immerhin noch die Verwirklichung einer leichtfertigen Steuerverkürzung in Betracht¹⁰ und ggf. eine Ordnungswidrigkeit nach § 130 OWiG, sollte das Tax CMS nur dem Schein nach existieren und nicht gelebt werden.

⁹ *Schwedhelm/Talaska*, „Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.05.2016 – Diskussionsbeitrag zum ifst-Kolloquium.

¹⁰ *Schwedhelm/Talaska*, „Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.05.2016 – Diskussionsbeitrag zum ifst-Kolloquium.

e. Betriebsprüfungen

Im Paradefall eines eingerichteten und funktionierenden Tax CMS kann bzw. sollte dieses auch positive **Auswirkungen auf Art und Umfang einer Betriebsprüfung** haben. Dadurch dass im Vorfeld alles kontrolliert und dokumentiert wird, kann sich die Verwaltung im Rahmen der Prüfung auf die tatsächlich streitigen Punkte konzentrieren. Der Prüfungsumfang könnte im Verhältnis zu Unternehmen ohne Tax CMS verkleinert werden. Meines Erachtens kann durch eine vorgelagerte Prüfung des Tax CMS (im Sinne einer „Prozessprüfung“) überprüft werden, ob insbesondere Massetransaktionen, wie sie u.a. in der Umsatzsteuer häufig anzutreffen sind, vom Grundsatz her im Unternehmen sachgerecht bearbeitet werden. Prozessprüfungen könnten somit als vorgelagerte Prüfungshandlung aufwendige Einzelprüfungshandlungen ersetzen, da bei einem grundsätzlich sachgerechten Prozess Rückschlüsse auf die Fehler(un)wahrscheinlichkeit geschlossen werden können. Durch stichprobenartige Überprüfung der Einhaltung der Tax Compliance Vorschriften kann mit hinreichender Sicherheit eine Aussage dazu getroffen werden, ob der Prozess grundsätzlich sachgerecht abgebildet und auch durchgeführt wird. Kann hier eine hinreichende Sicherheit erzielt werden, könnte im Rahmen einer Betriebsprüfung ein effizienterer Prüfungsansatz gewählt und der Fokus auf ggf. risikoreichere Sonderfälle gerichtet werden. Eine verkürzte Betriebsprüfung wäre ressourcenschonender, da nicht nur die Betriebsprüfer selbst Zeit sparen könnten, sondern auch auf Seiten der Unternehmen die jeweiligen Ansprechpartner ihren Einsatz im Rahmen einer Betriebsprüfung reduzieren könnten und so mehr Zeit für das Alltagsgeschäft zur Verfügung steht. Eine Erleichterung könnte auch bereits die Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung nach § 4a BpO darstellen.

f. keine gesetzliche Pflicht für ein Tax CMS

Derzeit besteht **keine allgemeine (gesetzliche) Verpflichtung** ein Tax CMS einzurichten.¹¹ Wenn nun jedoch der überwiegende Teil der Unternehmen ein solches einrichtet, kann dies natürlich Druck auf die übrigen Unternehmen zur Einrichtung eines Tax CMS ausüben und somit eine „faktische“ Verpflichtung entstehen. Es besteht somit die Gefahr, dass die Indizwirkung „umgekehrt“ wird, d.h. dass das Fehlen eines Tax Compliance Management Systems zumindest als Hinweis für leichtfertiges Handeln angesehen wird. Dies ist zwar nach Aussage der Spitzen der Finanzverwaltung explizit nicht gewollt, es kann jedoch im Ergebnis nicht ausgeschlossen werden, dass in der direkten Bearbeitung kritischer Fälle der jeweiligen Sachbearbeiter einen solchen – nicht gewollten – Rückschluss zieht. Ein solcher Rückschluss wäre m.E. aber unzulässig: Bisher gibt es keinen durch die

¹¹ (Branchenspezifische) Ausnahmen bestehen z.B. bei Versicherungsunternehmen (§ 29 VAG) oder Banken und Wertpapierhandelsunternehmen (§ 25a KWG bzw. § 33 WpHG). Darüber hinaus können auch weitere Pflichten, u.a. Überwachungsmaßnahmen, im Gesellschaftsrecht (z.B. AktG, GmbHG, DCGC) normiert sein. Aus einer entsprechenden „Gefährdungslage“ je nach Risikosituation im Unternehmen, kann hieraus auch eine Pflicht zur Implementierung organisatorischer Vorkehrungen abgeleitet werden, vgl. *Beckschäfer 2016*, „Tax-Compliance als steuerstrafrechtliche Risikominimierung“, bei den Kölner Tagen Steuerfahndung 2016.

Rechtsprechung anerkannten Erfahrungssatz, nach dem ein Tax CMS steuerliche Fehler grundsätzlich vermeidet (wobei dies allerdings naheliegen könnte). Umgekehrt kann daher auch keine Schlussfolgerung gezogen werden, dass steuerliche Fehler geschehen, wenn ein Tax CMS nicht existiert. Erst recht kann nicht der Rückschluss gezogen werden, dass diese Fehler sogar billigend in Kauf genommen werden (Eventualvorsatz). Hiergegen spricht auch die unternehmerische Wahlfreiheit, ein Tax CMS zu installieren oder nicht. Zudem wäre eine solche Schlussfolgerung insbesondere in Strafverfahren mit den dort geltenden Beweisanforderungen unzulässig.

g. Gegenüberstellung Kosten-Nutzen eines Tax CMS

Die Kosten-Nutzen-Rechnung eines Tax Compliance Management Systems hilft, wie bei jeder (wirtschaftlichen) Entscheidung, bei der Frage nach dem ja oder nein. Bei den Kosten sind insbesondere nicht nur die Kosten für den Berater, sondern auch die Kosten, die durch die Ressourcenbindung im Unternehmen anfallen (und nicht unterschätzt werden sollten) zu fassen. Der Faktor Nutzen umfasst dagegen auch die zu vermeidenden Nachteile (wie Sanktionen, Haftung etc., s. oben) sowie ggf. die Möglichkeit, mehr Planungssicherheit bei der Steueroptimierung zu gewinnen, wenn durch eindeutige Regelungen die Grenze zu missbräuchlichen Gestaltungsformen klarer gezogen werden kann.

h. Zusammenfassung

Ein Tax CMS kann dem gesetzlichen Vertreter zweierlei Schutz bieten: auf der einen Seite Schutz vor dem persönlichen Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung (Steuerstrafrecht) sowie dem Vorwurf einer Desorganisation des Unternehmens (Ordnungswidrigkeitenrecht).¹²

3. AEAO zu § 153 (geändert durch BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, 490ff)

Die vorgenannten Hintergründe tragen mit dazu bei, dass das Thema „Tax Compliance“ im Fokus steuerlicher Diskussionen steht – und dies nicht nur in der Fachliteratur. **Aktueller Auslöser** ist hier insbesondere das BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, 490ff. mit dem der AEAO zu § 153 AO geändert wurde und mit dem das Bundesministerium der Finanzen die Indizienwirkung eines (funktionierenden) Tax Compliance Management Systems wie folgt darstellt:

¹² So auch *Madauß 2016*, „Tax Compliance aus der Sicht eines Finanzbeamten“ bei den Kölner Tagen Steuerfahndung 2016.

„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.“¹³

Ein bestehendes Tax Compliance Management System kann also (lediglich) als **Indiz** dafür angesehen werden, das nicht vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt wurde. Dass die Finanzverwaltung allein aufgrund der Existenz eines Tax CMS davon ausgeht, dass in keinem Fall vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt wurde, ist auch nicht ernsthaft zu erwarten¹⁴. Denn selbst bei einem eingerichteten und funktionierenden Tax CMS ist vorsätzliches Handeln und die Umgehung der internen Vorschriften und Kontrollen mit der nötigen „kriminellen Energie“ immer möglich. Es bedarf also der Betrachtung des jeweiligen **Einzelfalles**. Grundsätzlich haben jedoch gerade die steuerehrlichen Unternehmen auch ein Eigeninteresse an einem Tax CMS, da sie hiermit dazu beitragen können, eben dieses steuerehrliche Verhalten zu dokumentieren.

Kommt es zur Steuerhinterziehung im Unternehmen ist meist zunächst für die Strafverfolgungsbehörden nicht eindeutig, wer die Steuerhinterziehung begangen hat. **Strafrechtliche Vorermittlungen** sollten in diesen Fällen einer förmlichen Verfahrenseinleitung vorgehen.¹⁵ So werden Steuerstrafverfahren mit Unternehmensbezug oftmals gegen die Organmitglieder, als gesetzliche Vertreter des Unternehmens, eingeleitet.¹⁶ Da es jedoch gut möglich ist, dass die Steuerhinterziehung auch auf einer anderen Ebene begangen worden ist, wäre zunächst eine „**Einleitung gegen Unbekannt**“ der richtige Weg.

An den AEAO sind allerdings vor allem die Landesfinanzbehörden (Finanzämter und deren Funktionsstellen) gebunden, jedoch **nicht Staatsanwaltschaften und Gerichte**.¹⁷ Diese legen den gesetzlichen Maßstab des § 152 StPO an und können bei Einschaltung im Rahmen ihrer Untersuchungen abweichend von BMF-Schreiben vorgehen bzw. entscheiden. Wenn keine Anhaltspunkte zum subjektiven Tatbestand vorliegen, muss ein Gericht jedoch Schlussfolgerungen aus den vorliegenden Indizien ableiten. Liegt ein funktionierendes Tax Compliance Management System vor, kann

¹³ Vgl. BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, S. 490; vgl. zu diesem Schreiben *Beyer 2016*, „Anwendungserlass zu § 153 AO – Praktische Bedeutung für Berichtigungserklärungen und Selbstanzeigen“, NZWiSt 2016, S. 234 ff.

¹⁴ Vgl. *Kiesel/Duscha/Grünwald 2016*, „Anforderungen an ein steuerliches internes Kontrollsystem erläutert am Beispiel der Umsatzsteuer“, MwStR 23/2016, S. 943.

¹⁶ vgl. *Beckschäfer 2016*, „Tax-Compliance als steuerstrafrechtliche Risikominimierung“ bei den Kölner Tagen Steuerfahndung 2016.

¹⁷ Vgl. *Neuling 2016*, „Berichtigung von Steuererklärungen im Unternehmen: Anwendungserlass zu § 153 AO“, DStR 2016, S. 1652 ff.

dies auch vor Gericht eben diese Indizwirkung des mangelnden (bedingten) Vorsatzes entfalten. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte kann im Einzelfall vieles dafür sprechen, dass ein funktionierendes Tax CMS im Rahmen der richterlichen Überzeugungsbildung erst recht den Vorsatz ausschließt. Die Feststellungslast für das Vorliegen vorsätzlichen (oder leichtfertigen) Handelns liegt bei der Behörde. Im Strafprozess gilt zudem der Zweifelsatz „in dubio pro reo“.

Wird ein Tax CMS im konkreten Fall angewandt und gelebt, so kann jedoch streitig werden, ob dieses System wirksam ist und dem jeweiligen Unternehmen entspricht (vgl. unten Punkt 4d).

a. Selbstanzeige nach § 371 AO: Abgrenzung zur steuerlichen Berichtigungserklärung nach § 153 AO

Die **rechtliche Einordnung einer Korrekturerklärung** hängt selbstverständlich nicht von der Bezeichnung der selbigen ab; entscheidend ist vielmehr der subjektive Tatbestand; d.h. maßgebend ist die Qualität des nacherklärten Sachverhalts. Es ist zu prüfen, ob die ursprüngliche (unrichtige) Steuererklärung schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) geschah.¹⁸ Abhängig von der Qualifikation der Nacherklärung bestehen unterschiedliche Anforderungen.

Dies bedeutet im Einzelnen:

War die ursprüngliche Erklärung

- **vorsätzlich** unzutreffend gemäß § 370 AO, so ist die Korrekturerklärung als eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO zu werten. In diesem Fall ist nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bzw. während einer Betriebsprüfung für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuern und Zeiträume die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a AO gesperrt.
- **„nur“ leichtfertig** gemäß § 378 AO, dann ist die Korrekturerklärung eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige gemäß § 378 Abs. 3 AO, welche auch noch während der Betriebsprüfung möglich ist; auch eine Teilselbstanzeige ist in diesem Fall wirksam.
- **„lediglich“ fahrlässig oder gar schuldlos** unrichtig, so ist die Korrekturerklärung eine schlichte steuerliche Berichtigungserklärung gemäß § 153 AO.

Aufgrund der oben genannten Konsequenzen ist die Abgrenzung einer Selbstanzeige zur steuerlichen Berichtigungserklärung nach § 153 AO von wesentlicher Bedeutung

¹⁸ Beyer 2016, „Unzutreffende Wertung einer Berichtigung gem. § 153 AO als Selbstanzeige“, NWB 2016, S. 3041 ff.

– auf Seiten der Mandanten und steuerlichen Berater, aber insbesondere auch auf Seiten der Finanzverwaltung. Sofern weder der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO noch der Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO erfüllt ist, etwa weil dem Täter lediglich einfache Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann oder er die Unrichtigkeit erst nachträglich erkennt, stellt die Berichtigungserklärung keine Selbstanzeige dar und unterliegt keinen besonderen „Spielregeln“. Gesehen werden muss allerdings, dass der Steuerpflichtige bei nachträglichem Erkennen der Unrichtigkeit seiner Angaben diese unverzüglich korrigieren muss, damit nicht durch das Unterlassen der Berichtigungserklärung nach § 153 AO eine Steuerhinterziehung entsteht.¹⁹

Beispiel²⁰: U hat zur USt 2013 Umsätze aus Gründen einfacher Fahrlässigkeit (z.B. eingeschlichene Tippfehler) nicht erklärt. Am 26.06.2015 erklärt er die Umsätze nach, die zu einer Steuernachzahlung i.H.v. 950.000,- € führen. Später wird entdeckt, dass U für 2013 – aus Gründen einfacher Fahrlässigkeit – weitere Umsätze nicht deklariert hat, die zu einer zusätzlichen Umsatzsteuernachzahlung von 50.000,- € führen.

U hat weder eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO noch eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO begangen. In diesem Fall drohen U keine Sanktionen. Auch hinsichtlich der 50.000,- € nicht, da auch insoweit lediglich einfache Fahrlässigkeit vorliegt.

b. Aufgedrängte Selbstanzeige

In der Praxis teilt die Finanzbehörde häufig nicht ausdrücklich mit, ob sie von einer Selbstanzeige oder einer Berichtigungserklärung ausgeht. Oft kann man jedoch anhand von Indizien erkennen, **welche Einstufung die Behörde** vorgenommen hat. Wird gegen den Mandanten ein Steuerstrafverfahren eingeleitet, ist die Sache eindeutig. Die Finanzbehörde geht nicht von einer Berichtigungserklärung aus und nimmt auch keine leichtfertige Steuerverkürzung an. Ein weiteres Indiz für die Unterstellung einer Steuerhinterziehung ist die Festsetzung von Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO, welche nur bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung festgesetzt

¹⁹ vgl. *BGH* v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08, *NJW* 2009, 1984; zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO bei Eventualvorsatz vgl. *Beyer*, *AO-StB* 2011, 150, 152.

²⁰ nach *Heuel/Beyer*, *UStB* 2011, 287, 289.

werden können²¹. Ein weiteres eindeutiges Anzeichen ist die Festsetzung von Zuschlägen gemäß § 398a AO.²²

Beachten Sie: Auf der Grundlage des BGH-Urteils vom 17.03.2009 (Az. 1 StR 479/08) zur Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO bei Eventualvorsatz, besteht in einem solchen Fall eine Überschneidung zwischen § 153 AO und der Selbstanzeige.²³ Hier müssen die Voraussetzungen einer Selbstanzeige vorliegen, um Straffreiheit im Hinblick auf die mittels Eventualvorsatz begangene Steuerhinterziehung zu erlangen.²⁴

Hinweis: Berater sollten Berichtigungserklärungen – wie bisher – keinesfalls als „Selbstanzeige“ bezeichnen, da dies vom FA als Eingeständnis für vorsätzliches oder zumindest leichtfertiges Handeln verstanden werden könnte. Wenn das FA eine Nacherklärung i.S.d. § 153 AO oder eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO unzutreffend als strafrechtliche Selbstanzeige nach § 371 AO qualifiziert, sollte dies nicht widerspruchslos hingenommen werden.

Bei einer Berufung auf § 153 AO ist es zudem zweckmäßig, im Begleitschreiben den Geschehensablauf einschließlich des Entdeckungszeitpunktes („unverzögliche Anzeige“) und die Umstände der Entdeckung zu erläutern.

Wird eine eigentliche Berichtigungserklärung als Selbstanzeige seitens der Finanzverwaltung klassifiziert kommt es zu einer „**aufgedrängten Selbstanzeige**“.²⁵ Genügt diese Erklärung den strengen Anforderungen einer Selbstanzeige, so tritt zwar Straffreiheit ein, jedoch kommt es dennoch zu – eigentlich unnötigen – negativen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen. Hier sind zum einen der Erlass von Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) oder Strafzuschlägen (§ 398a AO) zu nennen, zum anderen wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit verwehrt in der Zukunft tatsächlich eine objektiv gesehen erste Selbstanzeige abzugeben (diese wäre aus Sicht der Finanzverwaltung aufgrund der aufgedrängten Selbstanzeige eine unvollständige „zweite“ Selbstanzeige). Nicht zu beziffern sind darüber hinaus die oft zitierten Reputationsschäden und auch die Kosten des „Streits“ mit den Finanzbehörden in solchen Fällen.

²¹ Die Hinterziehungszinsen werden in der Regel jedoch erst als letzter Punkt auf der Agenda der Finanzverwaltung in einem Steuerstrafverfahren, das aufgrund einer Selbstanzeige (standardmäßig) eingeleitet wurde, festgesetzt.

²² vgl. hierzu *Stahl*, KÖSDI 2011, 17449.

²³ vgl. *Kranenberg*, AO-StB 2011, 344, 345.

²⁴ Zur Gesamtproblematik der Unterscheidung und der weitreichenden Folgen siehe *Heuel/Beyer*, UStB 2011, S. 287 ff.

²⁵ *Beyer 2016*, „Unzutreffende Wertung einer Berichtigung gem. § 153 AO als Selbstanzeige“, NWB 2016, S. 3041 ff.

Als **Rechtsschutzmöglichkeit** gegen die unzutreffende Qualifizierung besteht m.E. nicht die Möglichkeit des Einspruchs gemäß § 347 AO, weil die Qualifizierung einer Nacherklärung als Selbstanzeige kein regelnder Verwaltungsakt auf steuerlichem Gebiet ist.²⁶ Aufgrund der Garantie eines effektiven Rechtsschutzes gemäß Art. 19 Abs. 4 GG könnte zwar ein Antrag analog § 98 Abs. 2 StPO als statthafter Rechtsbehelf in Betracht kommen, um die Feststellung der unzutreffenden rechtlichen Würdigung der Nacherklärung als Selbstanzeige zu erreichen. Allerdings ist es m.E. wahrscheinlicher, dass die Frage der Qualifikation einer ersten Berichtigungserklärung als Teilselbstanzeige in dem späteren Strafverfahren nach Abgabe der zweiten Erklärung abschließend zu klären ist. Für einen Antrag analog § 98 Abs. 2 StPO hinsichtlich der Behandlung der ersten Erklärung besteht daher wohl eher kein Rechtsschutzbedürfnis.²⁷ Für den Steuerpflichtigen besteht aber die Möglichkeit, Einspruch gegen die Festsetzung der nach Ansicht der Finanzverwaltung angefallenen Hinterziehungszinsen mit der Begründung **einzulegen**, dass es sich um eine bloße steuerliche Berichtigungserklärung nach § 153 AO oder „lediglich“ um eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO handelt.²⁸

Sofern die Verwaltung aber keinen Strafzuschlag festsetzt, weil die Grenzbeträge nach § 371 Abs. 2 S. 1. Nr. 3 AO (25.000 €) nicht überschritten sind und die Verwaltung sich z. B. auch mit der Festsetzung von Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) begnügt und keine Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) festsetzt, ist dem Steuerpflichtigen (**zunächst**) **jeglicher Rechtsschutz genommen**. Dies deshalb, da das Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt wird, weil aus Sicht der Verwaltung eine (unterstellt wirksame) Selbstanzeige vorliegt, die einen persönlichen Strafaufhebungsgrund darstellt. Der Steuerpflichtige begehrt ebenfalls eine Einstellung nach § 170 Abs. 2 AO, allerdings mit der Begründung, dass bereits keine (vorsätzliche) Steuerhinterziehung vorlag und es sich bei seiner Berichtigungserklärung mithin nicht um eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO gehandelt hat. Da bei der Anwendung von § 170 Abs. 2 StPO aber nicht nach den Gründen für die Einstellung gefragt wird, wird in der Praxis allgemein davon ausgegangen, dass die Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO keine Beschwerde darstellt und mithin (gegenwärtig) keine Rechtsschutzmöglichkeit besteht. Lediglich dann, wenn der Steuerpflichtige eine – aus Sicht der Verwaltung weitere – Selbstanzeige abgibt, die die – aus Sicht der Verwaltung erste – Selbstanzeige als unvollständig entlarvt, kann der Steuerpflichtige in diesem zweiten Strafverfahren vorbringen, dass es sich bei der vermeintlich zweiten Selbstanzeige tatsächlich um die erste Selbstanzeige handelt und eine Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO in diesem zweiten Verfahren begehren. Meines Erachtens kann in der Einstellung nach § 170 Abs. 2

²⁶ vgl. *Heuel/Beyer*, AO-StB 2013, 140, 142; a.A. *Modlinger*, PStR 2011, 69; wohl auch *Jeschkies*, PStR 2012, 310, 313.

²⁷ gegen Anträge gem. § 98 Abs. 2 StPO, § 23 EGGVG ebenso *Webel*, PStR 2012, 218, 219.

²⁸ siehe *Heuel/Beyer*, AO-StB 2013, 140, 142; *Jeschkies*, PStR 2012, 310, 313.

StPO in Bezug auf die erste Korrekturerklärung im Einzelfall sehr wohl eine Beschwer liegen. Zum einem wird dem Steuerpflichtigen hierdurch u.U. die Möglichkeit genommen eine Selbstanzeige wegen tatsächlich hinterzogener Steuern abzugeben. Ferner können auch außersteuerliche Belastungen, wie ein parallel laufendes Disziplinarverfahren, eine Beschwer begründen.²⁹

Aufgrund der Verschärfung der Selbstanzeige in den vergangenen Jahren, wird in der Literatur die Sorge von Finanzbeamten gesehen, sich durch eine Unterlassung der Einschaltung der Bußgeld- und Strafsachenstellen wegen Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB, Vorsatz unterstellt) selbst strafbar zu machen.³⁰ Hierin kann ein Grund liegen, dass die Thematik der aufgedrängten Selbstanzeige kein Ausnahmefall ist.

4. Wie kann die Tax Compliance ausgestaltet werden?

Es gibt keine allgemeingültigen Vorgaben wie ein Tax CMS auszusehen hat. Da ein jedes Kontrollsystem auf die jeweiligen Gegebenheiten eines Unternehmens zugeschnitten werden muss, gibt es nicht das Tax CMS „von der Stange“ – es bedarf viel mehr einer „Maßanfertigung“.

Dennoch können aus den nachfolgenden Quellen Hinweise zur Ausgestaltung eines solchen Systems abgeleitet werden.

a. IDW

Das IDW versteht den im AEAO zu § 153 erfassten Begriff des „innerbetrieblichen Kontrollsystems“ unter Berücksichtigung von rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen als ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichteter Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS).³¹

Grundelemente eines Tax CMS³²

Tax Compliance-Kultur	Sie bildet die Grundlage für ein angemessenes und wirksames Tax CMS und wird insbesondere durch Grundeinstellungen und Verhaltensweisen der Verantwortlichen geprägt. Dies kann im Rahmen von Richtlinien, einem Verhaltenskodex etc. dokumentiert bzw. kommuniziert werden, jedoch kann je nach Gesamtsituation eine schriftliche Dokumentation u. U. entbehrlich sein.
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

²⁹ So auch *Dinkgraeve/Norstedt*, SAM, 2016, 125, 131.

³⁰ Vgl. *Neuling 2016*, „Berichtigung von Steuererklärungen im Unternehmen: Anwendungserlass zu § 153 AO“, DStR 2016, S. 1653.

³¹ Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 3, Stand 22.06.2016.

³² Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 22 ff., Stand 22.06.2016.

Tax Compliance-Ziele	Diese werden von den gesetzlichen Vertretern festgelegt. Die Definition und Dokumentation wäre möglich in einer Steuerrichtlinie, einem Leitbild oder einem Verhaltenskodex; mit abnehmender Komplexität sinken auch die Anforderungen an die Dokumentation.
Tax Compliance-Risiken	Sinnvoll ist die Einführung eines angemessenen Verfahrens zur systematischen Risikoerkennung und –beurteilung. Die so abgeleiteten Risiken sind zu analysieren und schriftlich festzuhalten.
Tax Compliance-Programm	Grundsätze und Maßnahmen (präventive sowie detektive) sind in geeigneter Form schriftlich zu dokumentieren. Als Beispiele werden u.a. Richtlinien und fachliche Anweisungen, Checklisten, Schulungen, Vertretungs- und Unterschriftenregelungen, Berechtigungskonzepte, Beschreibung der auf Dritte übertragene Aufgaben, Prozessintegrierte Kontrollen, Stichprobenhafte Untersuchungen u.v.m. genannt.
Tax Compliance-Organisation	Die einzelnen Rollen, Verantwortlichkeiten (Aufgaben), Hierarchien (Delegation) sowie die Ablauforganisation sind eindeutig festzulegen und zu dokumentieren. Dies kann in einer Steuerrichtlinie oder einem Organisationshandbuch dargestellt werden
Tax Compliance-Kommunikation	Je nach betrieblicher Struktur eher formell oder informell (z.B. Gesprächsprotokolle). Art und Umfang können in einer Organisations- oder Steuerrichtlinie dokumentiert werden.
Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung	Die geeignete Dokumentation ist Voraussetzung für die Überwachung des Tax CMS. Dies kann sich beziehen auf die Überwachung der Einhaltung der Maßnahmen des Programms, Schulungsmaßnahmen, Schnittstellen zu externen Dienstleistern.

b. Bundesteuerberaterkammer

Die BStBK arbeitet gegenwärtig an einer Verlautbarung für Steuerberater.

c. ISO.Norm 19600

Das Compliance Management System als Ganzes ist das Kernelement der ISO-Norm 19600. Die Norm gibt (ähnlich wie das IDW) kein Patentrezept in Form eines

„zertifizierbaren Pflichtenhefts mit Mindestanforderungen“³³, sondern stellt einen Leitfaden bereit aus dem ein Unternehmen Empfehlungen zur Erstellung und Implementierung eines CMS entnehmen kann. Dabei werden Flexibilität und Verhältnismäßigkeit – insbesondere hinsichtlich der Anwender – nicht außer Acht gelassen. Diese richten sich nach Struktur, Größe, Komplexität etc. eines jeden Unternehmens. Als wesentlicher Faktor eines funktionierenden CMS wird hier die Unternehmenskultur genannt.³⁴ Wie bereits oben bezüglich der Verlautbarungen des IDW beschrieben, bildet sie die Grundlage für ein angemessenes und wirksames Tax CMS und wird insbesondere durch Grundeinstellungen und Verhaltensweisen der Verantwortlichen geprägt.

d. Beispiele in der Literatur

Neben den oben beschriebenen Verlautbarungen auf institutioneller Ebene, sind auch weitere Vorschläge zur Implementierung eine Tax CMS in der Fachliteratur zu finden. Hier können beispielsweise (und nicht abschließend) die Vorschläge von *Aichberger/Schwartz 2015*, *Geuenich/Kiesel 2012*, *Busekist/Birkmeyer 2015* oder *Kiesel/Duscha/Grünwald 2016* herangezogen werden.³⁵

e. Fazit

(1) Kein Tax CMS „von der Stange“

Es gibt kein geeignetes Tax CMS „von der Stange“ getreu dem Motto „one size fits all“.³⁶ Ein Tax CMS ist dadurch geprägt, dass es den individuellen Anforderungen eines jeden Unternehmens (je nach Größe, Branche, In- und Auslandsgeschäfte, Organisationsstruktur, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, Rechtsform etc.) gerecht wird. Die Grundsätze und Maßnahmen sollen dabei keinen theoretischen Katalog widerspiegeln, sondern vielmehr den tatsächlichen Unternehmensalltag vollumfänglich und so konkret wie möglich abbilden.³⁷

Dabei ist nach IDW ein Tax CMS **angemessen**, „wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu

³³ *Fissenewert 2015*, „Compliance für den Mittelstand“ NZG 2015 S. 1010.

³⁴ *Fissenewert 2015*, „Compliance für den Mittelstand“ NZG 2015 S. 1009 ff.

³⁵ Vgl. *Aichberger/Schwartz 2015*, „Tax Compliance – Der Vorstand im Fokus? (Teil II)“, DStR 2015, S. 1758 ff.; *Geuenich/Kiesel 2012*, „Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis“, BB 03-2012, S. 155 ff.; *Busekist/Birkmeyer 2015*, „Tax Compliance – Organisatorische Anforderungen an die Steuerfunktion eines Unternehmens“, Ubg 2015, S. 231 ff.; *Kiesel/Duscha/Grünwald 2016*, „Anforderungen an ein steuerliches internes Kontrollsystem erläutert am Beispiel der Umsatzsteuer“, MwStR 23/2016, S. 942 ff.

³⁶ Vgl. auch *Kiesel/Duscha/Grünwald 2016*, „Anforderungen an ein steuerliches internes Kontrollsystem erläutert am Beispiel der Umsatzsteuer“, MwStR 23/2016, S. 943; *Geuenich/Kiesel 2012*, „Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis“, BB 03-2012, S. 161.

³⁷ Vgl. *Kiesel/Duscha/Grünwald 2016*, „Anforderungen an ein steuerliches internes Kontrollsystem erläutert am Beispiel der Umsatzsteuer“, MwStR 23/2016, S. 942 ff.

erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern.“³⁸ D.h. es bedarf präventiver (verhindernder) und detektiver (erkennender) Maßnahmen (vgl. IDW-Norm 19600). Wirksam ist ein Tax-CMS dann, wenn diese Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen entsprechend der jeweiligen Verantwortung von den Betroffenen zur Kenntnis genommen und beachtet werden³⁹ – kurz: „gelebt“ werden. Gibt beispielsweise ein Unternehmen trotz eines implementierten Tax CMS wiederholt seine Steuererklärungen verspätet ab oder unterlässt die Anpassung an die Feststellungen der Außenprüfung, kann durchaus daran gezweifelt werden, dass dieses Tax CMS tatsächlich „gelebt“ wird.

Zur Implementierung eines funktionierenden Tax CMS reicht nicht die einmalige Einrichtung aus. Es bedarf der **kontinuierlichen** Überwachung, Aktualisierung, Verbesserung und der Schulung der Beteiligten. So wird gewährleistet, dass Gesetzesänderungen frühzeitig erkannt und berücksichtigt werden, die jeweiligen Anwender hierüber informiert sind und über die Kenntnisse verfügen, diese auch anzuwenden. Ferner können sich die Gegebenheiten im Unternehmen – bspw. durch Expansion ins Ausland oder die Ausweitung auf neue Geschäftsbereiche – ändern und somit den Katalog der einzuhaltenden steuerlichen Pflichten erweitern.

Da im Rahmen eines Tax CMS geschäftsfall- und sachverhaltsbezogene Prozesse geschaffen werden, kann meines Erachtens insbesondere im Zusammenhang mit **Massentransaktionen** ein Mehrwert geschaffen werden. **Sonderfälle** werden meistens ohnehin einer steuerlichen Überprüfung im Unternehmen unterzogen. In den alltäglichen Geschäftsvorfällen – wie beispielsweise jeder einzelne Umsatz von Handelsunternehmen – kann nicht jeder einzelne Fall effizient seitens der Unternehmen gesondert von der Steuerabteilung untersucht werden. Hier sind zudem in der Regel andere Fachabteilungen beteiligt. Haben diese einen Prozess, eine Richtlinie oder auch eine Checkliste an der Hand, können die bei der jeweiligen Fachabteilung auflaufenden Geschäftsvorfälle direkt beim ersten Berührungspunkt mit dem Unternehmen korrekt eingeordnet werden – oder es wird zumindest die Sensibilität geschärft, bei welchen Transaktionen ein steuerlich geschulter Kollege hinzugezogen werden sollte.

(2) Andere Staaten

In den Niederlanden wurde das sog. „horizontal monitoring“ eingeführt, ein System, mit dem sich Unternehmen, die sich an einen bestimmten Vorgabekatalog halten, Erleichterungen bei Prüfungen erarbeiten können. Angesicht von personellen

³⁸ Vgl. *IDW PS 980*, Tz. 14; Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 15, Stand 22.06.2016.

³⁹ Vgl. *IDW PS 980*, Tz. 17; Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 16, Stand 22.06.2016.

Einsparungen in fast jedem Bereich, könnte sich die Einführung eines ähnlichen Systems auch in Deutschland lohnen. Das Tax CMS könnte sich hierfür, wenn verbindliche Vorgaben der Finanzverwaltung für ein solches System vorliegen würden, als Ausgangspunkt anbieten.

5. Welche Hilfestellung kann der Steuerberater geben?

a. Analyse des Status Quo

Ein steuerlicher Berater kann das Unternehmen dabei unterstützen, den **Ist-Zustand zu analysieren**. Oft besteht die (irrig) Vorstellung bei den Mitarbeitern, dass die Implementierung eines Tax Compliance Management Systems oder eines ähnlichen internen Kontrollsystems eine komplette Neugestaltung bisheriger Arbeitsabläufe darstellt – verbunden mit entsprechend erheblichen Kosten. In der Regel wird es jedoch so sein, dass die meisten Unternehmen bereits mit zahlreichen Grundsätzen und Maßnahmen zum Einhalten der steuerlichen Pflichten arbeiten. Nur weil bisher keiner einen Namen für das Gesamtwerk dieser Grundsätze und Maßnahmen eingeführt hat, bedeutet dies nicht, dass ein Unternehmen bisher nicht „compliant“ war.

In einem ersten Schritt sollten also die Grundsätze und Maßnahmen gesammelt werden, die bereits bestehen und festgehalten werden, wie diese umgesetzt werden. Ggf. lassen sich diese bereits unter einer Steuerrichtlinie oder in einem Rahmenkonzept zusammenfassen.

Oftmals bestehen die bereits erarbeiteten Arbeitsanweisungen und Richtlinien in Textform und beschreiben den Umgang mit bestimmten Geschäftsvorfällen. Nicht immer ist dies eine geeignete Form der Kommunikation. Demensprechend könnte in einem zweiten Schritt der Inhalt der Arbeitsanweisungen und Richtlinien in Form einer Checkliste (in „anwenderfreundlicher“ Sprache) erfasst werden und diese dazu beitragen, dass es z.B. einem Mitarbeiter im Vertrieb leichter fällt, die an ihn gestellten Anforderungen korrekt und vollständig umzusetzen.⁴⁰

In einem weiteren Schritt sollte eine Risikoanalyse und –beurteilung durchgeführt werden. Das Ergebnis einer solchen Risikoanalyse lässt sich übersichtlich in einer sogenannten „**Risikomatrix**“ zusammenfassen, unter Darstellung von Eintrittswahrscheinlichkeiten und (monetären) Auswirkungen einzelner Risiken. Unterstützung kann der Steuerberater beim Entwurf und Befüllen solcher Matrizen

⁴⁰ Vgl. auch *Kiesel/Duscha/Grünwald 2016*, „Anforderungen an ein steuerliches internes Kontrollsystem erläutert am Beispiel der Umsatzsteuer“, *MwStR* 23/2016, S. 948.

zur Risikodarstellung geben. Die allgemeine Bestandsaufnahme – inklusive Risikoanalyse – kann in Anlehnung an eine Due Dilligence Prüfung erfolgen.⁴¹

b. Unterstützung bei der Implementierung und / oder Verbesserung eines Tax CMS

Nach Aufnahme des Status Quo kann ein externer steuerlicher Berater dabei helfen, aus den vorhandenen Elementen ein strategisches Tax CMS zu gestalten, mittels dessen unter Risikogesichtspunkten die zu eruiierenden Zielvorgaben und Anforderungen der Geschäftsleitung umgesetzt werden können.

Dies kann konkret durch die Unterstützung bei Steuerrichtlinien, Handbüchern, IT-Tools, Checklisten etc. erfolgen.

c. Schulungen und Updates zu Gesetzesänderungen

Damit die Beteiligten mit dem Tax CMS auch effektiv arbeiten können, müssen sie ständig auf dem neusten Stand sein. Ein steuerlicher Berater könnte in dem Zusammenhang eine Art „Aktualisierungsmandat“ erhalten. Er könnte - je nach den Anforderungen und Bedarf des jeweiligen Unternehmens den Auftrag erhalten, Gesetzesänderungen, Rechtsprechungen und fachliche Diskussionen zu beobachten und die Mitarbeiter hierüber in Monats-, Quartals- oder ad-hoc-Reportings (auch hier wieder zugeschnitten auf die Anforderungen des betreffenden Unternehmens) zu informieren. Abhängig von der Größe eines Unternehmens und der Zahl der betroffenen Mitarbeiter, könnten auch steuerliche Pflichtveranstaltungen für neue Mitarbeiter bestehen – sei es in Präsenzkursen oder stetig aktualisierten web-based-trainings.

d. Durchführung von Kontrollen

Die meisten Tax CMS sollten neben der schriftlichen Dokumentation von Richtlinien, Checklisten und Arbeitsanweisungen auch Kontrollvorschriften enthalten (Stichwort „Vier-Augen-Prinzip“, Freigabemechanismen, Abstimmungshandlungen etc.). Teile dieser **Kontrolltätigkeiten** könnten auf einen externen Berater ausgelagert werden. Hier könnte argumentiert werden, dass ein externer steuerlicher Berater im Zweifel über ein breiteres steuerliches Know-how verfügt und ggf. Geschäftsvorfälle leichter zutreffend einschätzen kann. Darüber hinaus kann diese Variante der Kontrolle als weiterer Schutzmechanismus hinsichtlich doloser Handlungen dienen: Ist beispielsweise bei einer Kontrolle nach dem „Vier-Augen-Prinzip“ das zweite Augenpaar das eines externen Dritten, ist eine Absprache zur Umgehung des Systems weniger wahrscheinlich, als bei einer Kontrolle durch einen Internen. Dieser Mehrwert der Vermeidung schädigender Handlungen (steuerlicher und nicht-steuerlicher Natur, wie beispielsweise der „Griff in die Kasse“) zu Gunsten des Unternehmens ergibt sich dann natürlich nur, wenn es überhaupt Betroffene in einem Unternehmen gibt, die ihre eigenen Ziele und nicht die der (steuerlichen)

⁴¹ Vgl. *Geuenich/Kiesel 2012*, „Tax Compliance bei Unternehmen – einschlägige Risiken und Folgerungen für die Praxis“, BB 03-2012, S. 155.

Pflichterfüllung des Unternehmens verfolgen. Ferner würde auch der Gedanke der unabhängigen Überprüfung gestärkt, da ein externer Dritter vermutlich nicht an der oft im Unternehmen anzutreffenden „Betriebsblindheit“ leidet und darüber hinaus die Situation vermieden wird, dass ein Mitarbeiter seinen Lieblingskollegen kontrollieren muss.

Ferner könnte ein externer Steuerberater das bereits implementierte System einer Prüfung unterziehen und Handlungsempfehlungen bei festgestellten Lücken abgeben. Die Erteilung eines Testats (inklusive Prüfungsbericht) für ein Tax CMS stellt hingegen einen Anwendungsfall des IDW PS 980 dar⁴², so dass dies in das Tätigkeitsfeld der Wirtschaftsprüfer fällt.⁴³

e. Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer

Hier kann unterschieden werden zwischen einer Angemessenheits- oder einer Wirksamkeitsprüfung im Sinne des IDW PS 980. So soll im Rahmen einer **Angemessenheitsprüfung** eine Beurteilung durch den Prüfer erzielt werden, ob die in der jeweiligen CMS-Beschreibung enthaltenen Aussagen zu einem bestimmten Zeitpunkt über die Grundsätze und Maßnahmen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind und diese geeignet sind, mit hinreichender Sicherheit Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen bzw. zu verhindern. Eine **Wirksamkeitsprüfung** geht noch weiter und soll dem Prüfer zusätzlich eine Aussage mit hinreichender Sicherheit darüber ermöglichen, ob diese Grundsätze und Maßnahmen zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert und während eines bestimmten Zeitraums wirksam waren.⁴⁴

Eine solche Prüfung gibt dem jeweiligen Unternehmen natürlich Aufschluss über die eigene „Compliance Landschaft“ und hilft dabei, mögliche „Löcher zu stopfen“. Nicht einzelne Fehler oder Regelverstöße sollen im Rahmen einer Angemessenheits- und/oder Wirksamkeitsprüfung aufgedeckt werden, sondern vielmehr eine Aussage über das System als solches getroffen werden.⁴⁵ Ob und inwieweit ein Prüfungsbericht im Sinne des IDW PS 980 auch im Hinblick auf eine Belegfunktion und eine Exkulpation gegenüber der Finanzverwaltung Anwendung findet, ist unklar.

Im Rahmen der Prüfung nach IDW PS 980 würde ein Wirtschaftsprüfer zum einen untersuchen, ob die „gesetzlichen Anforderungen“ eingehalten werden und zum anderen, ob darüber hinausgehende „interne“ Anforderungen des Unternehmens selbst (Vorgaben, die sich steuerlich nicht auswirken, aber z.B. vom Gesellschafter gefordert werden) an ein Tax CMS eingehalten werden. Meines Erachtens ist bei Verstößen

⁴² Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 57, Stand 22.06.2016.

⁴³ Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 57, Stand 22.06.2016.

⁴⁴ Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 12 ff., Stand 22.06.2016.

⁴⁵ Vgl. *Seer* in: *Tipke/Kruse, AO/FGO*, 146. Lieferung 10.2016, § 153 AO, Tz. 33.

gegen die (selbst gesetzten) Anforderungen im Zusammenhang mit der Indizwirkung nach AEAO zu § 153 zu unterscheiden: Handelt es sich um einen Verstoß gegen gesetzliche Vorgaben, wäre dies gegenüber den Finanzbehörden anzeigepflichtig. Lediglich Verstöße gegen interne Vorgaben, die sich nicht auf steuerliche Erklärungen und die damit zusammenhängenden Pflichten auswirken, bedürfen keiner Anzeige. Die Finanzverwaltung wird sich dann jedoch auf den Standpunkt stellen, dass auch ein Verstoß gegen interne Vorgaben darauf hindeutet, dass das Tax CMS als Ganzes nicht funktioniert, da Anweisungen der Geschäftsleitung nicht befolgt werden. Eine Art Kompromiss könnte bezüglich der Anzeigepflicht sein, dass bei Bezugnahme auf die Indizwirkung (AEAO zu § 153) die Finanzverwaltung die Auskunft vom Steuerpflichtigen erfragen kann, ob denn ein funktionierendes Tax CMS vorliegt und ob es Verstöße gegen Anweisungen gab – hierauf wären dann wahrheitsgemäß auch Verstöße gegen „interne“ Anweisungen zu benennen.

f. Grenzen

Auch wenn der beauftragte Steuerberater eine Vielzahl von Dienstleistungen und Unterstützungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Analyse, Implementierung und Dokumentation eines Kontrollsystems leisten kann, so sind dieser Tätigkeit **Grenzen** gesetzt:

Die Verantwortung über das Tax CMS liegt in letzter Instanz bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens – diese Verantwortung kann auch nicht vollständig delegiert werden. Dies trifft auch auf die Verantwortung für die Überwachung delegierter Aufgaben zu. So können beispielsweise die Organmitglieder die hauseigene Steuerabteilung oder einen Steuerberater mit der Erstellung einer Steuererklärung beauftragen. Grundsätzlich kann sich der Delegierende zwar nach dem sogenannten „**Vertrauensgrundsatz**“ auf die sorgfältige Erledigung der übertragenen Aufgaben verlassen, solange ihm keine gegenteiligen Hinweise vorliegen. Jedoch bleiben die Organmitglieder beispielsweise für die fristgerechte Abgabe der Erklärung mitverantwortlich. Gleiches gilt bei der Aufgabenverteilung unter den Organmitgliedern. Auch wenn einem sorgfältig ausgesuchten Organmitglied die Verantwortung im Zusammenhang mit steuerlichen Pflichten übertragen wurde, bleiben die anderen Organmitglieder grundsätzlich hinsichtlich der Überwachung der steuerlichen Pflichterfüllung mitverantwortlich. Im Unternehmenszusammenhang ist daher bei der (horizontalen und vertikalen) Aufgabendelegation die Vorschrift des § 130 OWiG zu beachten, der die Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen mit einem Bußgeld bedroht. So kann je nach Einzelfall die Handlungspflicht - und damit die Verantwortlichkeit und das Haftungsrisiko der einzelnen Organmitglieder - zur Auswahl-, Instruktions- und / oder Überwachung

trotz **verbleibender (Letzt-) Verantwortung** durch Hinzuziehung fachkundiger (interner oder externer) Hilfe erheblich eingeschränkt werden.⁴⁶

Werden Tätigkeiten im Rahmen der Erfüllung steuerlicher Pflichten des Unternehmens auf qualifizierte Dritte übertragen, hat das Unternehmen daher sicherzustellen,

- dass der Dritte vollständig über die Anforderungen der übertragenen Tätigkeiten aufgeklärt und zu deren Erfüllung vertraglich verpflichtet worden ist,
- dass ihm die notwendigen Informationen vollständig und rechtzeitig zur Verfügung gestellt werden,
- dass das Unternehmen die Tätigkeit des Dritten einer angemessenen Überwachung sowie seine Arbeitsergebnisse einer Plausibilitätskontrolle unterzieht.⁴⁷

Insgesamt kann auch ein „gelebtes“ Tax CMS keine 100%-Garantie liefern, dass (bewusste oder unbewusste) steuerliche Pflichtverletzungen vermieden werden – der „Faktor Mensch“ bleibt bestehen.⁴⁸

g. Haftung bzw. Strafbarkeit des Steuerberaters

Das Feld der Tax Compliance eröffnet neben den oben genannten **Chancen** neue Aufgabenfelder für den Steuerberater auch mögliche (Haftungs-) **Risiken**, die im Einzelnen noch zu erörtern sind bzw. sich hierzu Erkenntnisse erst aus der Praxis ergeben werden. Hierunter fallen u.a. die Frage zur Haftung, falls - trotz eingerichteten (und wirksamen) Tax CMS - durch einen Steuerberater, Fehler passieren.

Ferner ist zu überlegen, welche Optionen ein Steuerberater hat, der **Verstöße gegen das Tax CMS erkennt** und gleichzeitig für die Erstellung von Erklärungen beauftragt ist. Kann er diese „guten Gewissens“ abgeben oder liegen ihm dann schon Hinweise vor, dass die bereitgestellten Daten nicht zutreffend sein können? Hierzu ist festzuhalten⁴⁹, dass ein Berater grundsätzlich erst einmal in einem Vertrauensverhältnis mit seinem Mandanten steht und er den Angaben grundsätzlich vertrauen darf.⁵⁰ Dies ist auch im Rahmen seines Dienstleistungsvertrags geboten – er kann nicht einfach von den Angaben seines Mandanten abweichen. Ein Berater darf

⁴⁶ Vgl. hierzu insgesamt *Beckschäfer 2016*, „Tax-Compliance als steuerstrafrechtliche Risikominimierung“, bei den Kölner Tagen Steuerfahndung 2016; *Aichberger/Schwartz 2015*, „Tax Compliance – Der Vorstand im Fokus? (Teil I)“, DStR 2015, S. 1691 ff.

⁴⁷ Vgl. *IDW PS 980*, Tz. 17; Vgl. *IDW 2016*, „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Tz. 55, Stand 22.06.2016.

⁴⁸ Vgl. *Madauß 2016*, „Tax Compliance aus der Sicht eines Finanzbeamten“ bei den Kölner Tagen Steuerfahndung 2016.

⁴⁹ Siehe hierzu allgemein *Beyer 2016*, „Abgabe elektronischer Steuererklärungen – Wen trifft die strafrechtliche Verantwortung?“, NWB 2016, S. 1304 ff.

⁵⁰ OLG Karlsruhe, Beschluss vom 19. 3. 1986 - 3 Ws 147/85, BB 1986 S. 1750

hingegen nicht auf Auskünfte seines Mandanten vertrauen, wenn Anhaltspunkte für deren Unrichtigkeit bestehen.⁵¹ In der Literatur wird teilweise abweichend formuliert, dass der Berater nur nachfragen muss, wenn sich ihm Zweifel am Wahrheitsgehalt oder an der Vollständigkeit seiner Angaben hätten aufdrängen müssen⁵². Eine generelle Pflicht zur Nachfrage beim Mandanten oder zum Nachprüfen gibt es somit nicht.⁵³

Hieraus ließe sich ableiten, dass nicht jeder Verstoß gegen Compliance-Regeln eine steuerliche Unrichtigkeit nahe legt. Man könnte hier die Gesamtumstände betrachten und unterscheiden nach permanenten Fehlern, der Häufigkeit, einer absehbaren Bagatellwirkung usw.. Wurden Verstöße eher durch einen großen Anteil von Mitarbeitern, die die gleiche Arbeit verrichten verursacht oder nur durch einzelne Angestellte einer Gruppe?

Wenn der Steuerberater dem Unternehmen bzw. den zuständigen Mitarbeitern einen Hinweis gibt (wozu er evtl. zivilrechtlich verpflichtet ist), das Unternehmen trotzdem die Augen verschließt und sich der Fehler damit wiederholt, dann könnte für das Vertrauen des Steuerberaters die Basis fehlen, so dass die oben genannte Vertrauens-Rechtsprechung nicht mehr gelten würde. In einem solchen Fall müsste dem Steuerberater Vorsatz oder Leichtfertigkeit (dann auch das "Angaben machen") nachgewiesen werden müssen.

6. Beispielfälle

Ausgangsfall: Das mittelständische Unternehmen A hat für einen Eingangsumsatz die Vorsteuer gezogen, obwohl nicht alle Voraussetzungen vollumfänglich erfüllt wurden. Dies erfolgte versehentlich durch einen der Mitarbeiter. Hierdurch ist eine Steuerverkürzung eingetreten. Im Rahmen der allgemeinen Steuerrichtlinie ist das Vorgehen zur Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung dargelegt.

Nachdem das Unternehmen A den Fehler entdeckt hat, korrigiert es den Fehler unverzüglich gegenüber der Finanzverwaltung (Abgabe einer Berichtigungserklärung, die auch den Anforderungen an eine Selbstanzeige genügen würde).

Betreffend das Tax Compliance Management System gilt in den jeweiligen **Fallvarianten** das Folgende:

⁵¹ OLG Köln, Urteil vom 9. 6. 1993 - 13 U 22/93 , DStR 1994 S. 443

⁵² Vgl. *Esskandari/Seibel, in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 6/2014, § 378, Punkt I.*

⁵³ *Beyer 2016, „Abgabe elektronischer Steuererklärungen – Wen trifft die strafrechtliche Verantwortung?“, NWB 2016, S. 1311.*

a. Tax CMS vorhanden, aber funktioniert nicht

Wie im Ausgangsfall beschrieben existiert eine Steuerrichtlinie im Unternehmen und auch Kontrollen „auf dem Papier“. Trotz angemessener Richtlinie und Kontrollen, wird das **System nicht „gelebt“**. In der Verantwortung der Geschäftsleitung liegt die Überwachung und Sicherstellung, dass die Vorgaben des Tax CMS auch eingehalten werden. Dieser Überwachungspflicht ist die Geschäftsleitung des Unternehmens A nicht nachgekommen. Das Tax CMS ist somit zwar vorhanden, aber nicht so ausgestaltet, dass es Fehler mit hinreichender Sicherheit aufdeckt bzw. vermeidet.

An dieser Stelle wird die Widerlegung eines – durch weitere vorliegende Anhaltspunkte für Eventualvorsatz entstandenen – Verdachts auf bedingt vorsätzliches Handeln schwer unter Rückgriff auf die Ausführungen des BMF zu § 153 AO zu erreichen sein, da zwar ein Tax CMS, aber kein effektives Tax CMS vorliegt. Aus diesem Grund ist es wahrscheinlich, dass zumindest Eventualvorsatz („hätte wissen müssen“) unterstellt wird. Nichts desto trotz bedeutet dies nicht, dass automatisch Vorsatz angenommen werden darf.

b. Tax CMS vorhanden und funktioniert

Der Sachverhalt stellt sich wie im Grundfall dar, jedoch wird das angemessen eingerichtete Tax CMS in diesem Fall „gelebt“. Der Geschäftsführer kommt seinen Überwachungspflichten nach und kommuniziert regelmäßig an seine Mitarbeiter, dass die Vorgaben der Richtlinien einzuhalten seien.

Der Teamleiter hat im Rahmen der etablierten Kontrollen den Vorsteuerabzug zu genehmigen. Aufgrund einer Verwechslung ist die besagte Rechnung nicht erst zur Genehmigung dem Teamleiter vorgelegt worden, sondern direkt zur Erfassung der Buchhaltung übergeben worden.

Die Geschäftsleitung hat in diesem Fall nicht nur für die Einrichtung, sondern auch für die Einhaltung der Tax Compliance Vorschriften im Unternehmen gesorgt. Überwachungsfunktionen wurden eingebaut. Einzig ein **einmaliges Versehen** hat in einem Einzelfall zur Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung geführt. Unter Bezugnahme auf AEAO zu § 153 und der Vorlage aussagekräftiger Dokumente (Arbeitsanweisungen, Beispiele durchgeführter Kontrollen) kann das Unternehmen sehr gut darlegen, dass in der Tat nicht (bedingt) vorsätzliches Handeln vorlag, sondern tatsächlich ein Versehen. Nun gibt es jedoch zwei Varianten, wie wiederum die Finanzverwaltung diese Berichtigungserklärung einordnet:

(1) Finanzverwaltung ordnet Berichtigung richtigerweise als Erklärung nach § 153 AO ein

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller be- und entlastender Umstände dürfte die Indizwirkung des Tax CMS gegen das Vorliegen von Vorsatz sprechen. Die Finanzverwaltung versteht die abgegebene Erklärung als Berichtigungserklärung nach § 153 AO. Die verkürzte Steuer wird nachbezahlt (ggf. zuzüglich Zinsen) und der

Fall ist damit erledigt. Im Einzelfall können belastende Umstände jedoch auch überwiegen.

(2) Finanzverwaltung ordnet Berichtigung falsch als Selbstanzeige nach § 371 AO ein

Die Finanzverwaltung versteht die abgegebene Erklärung fälschlicherweise als Selbstanzeige. Die Selbstanzeige wird als vollständig gewertet und das eingeleitete Strafverfahren sodann wieder nach § 170 Abs. 2 AO eingestellt. ABER zusätzlich wird ein Hinterziehungszinsbescheid erlassen und ggf. Strafzuschläge nach § 398a AO verlangt, so dass das Unternehmen A trotz des fehlenden (bedingten) Vorsatzes weitere finanzielle Nachteile erfährt. Ferner entfällt so die Möglichkeit eine (in den Augen der Finanzverwaltung zweite) tatsächlich erste Selbstanzeige abzugeben.

An dieser Stelle ist dem Unternehmen A zu raten, sich gegen diese Klassifizierung der Berichtigungserklärung als Selbstanzeige zu wehren (siehe oben).

c. Tax CMS vorhanden und Steuerberater macht versehentlich einen Fehler

Wie der Grundfall nur hat das Unternehmen A hat den Steuerberater S zusätzlich umfassend mit der Beratung, Buchhaltung, sowie der Erstellung von Jahresabschluss und Steuererklärungen beauftragt. Es besteht die interne Arbeitsanweisung, dass alle Eingangs- und Ausgangsrechnungen dem S zuzuleiten sind. Ferner verfügt S über elektronische Leserechte zu allen Geschäftskonten.

Bei der Erstellung der Steuererklärung unterläuft dem S versehentlich ein Fehler und es kommt zur Steuerverkürzung. Ohne detaillierte Prüfung des Zahlenwerks war der Fehler für das Unternehmen A nicht erkennbar.

Zunächst ist zu prüfen, wann sich ein **Mandant** auf seinen Steuerberater verlassen kann. Im vorliegenden Fall lagen dem Unternehmen A (bzw. dessen vertretungsberechtigte Organe) keine Anhaltspunkte für eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, so dass es sich grundsätzlich auf eine ordnungsgemäße Bearbeitung seiner Steuerangelegenheiten verlassen konnte. So tritt auch der BFH in seinem Urteil vom 29.10.2013 (XIII R 27/10, BStBl. II 2014, 295) den in der Praxis häufig anzutreffenden überspannten Überprüfungs- und Kontrollanforderungen entgegen und zeigt Grenzen der Nachprüfungspflicht auf. Die Verantwortlichen des Unternehmens A trifft kein Verschulden.⁵⁴ Auch ein pflichtwidriges Handeln seitens des **Steuerberaters** kommt nicht in Betracht, da dies nur derjenige verwirklichen kann, welcher zur Abgabe einer Steuererklärung gesetzlich verpflichtet ist und diese Pflicht verletzt.⁵⁵ Somit kann der Steuerberater S bereits kein tauglicher Täter (einer leichtfertigen Steuerverkürzung) sein. Dem Unternehmen A (bzw. dessen

⁵⁴ siehe hierzu BFH v. 29.10.2013 – XIII R 27/10, BStBl. II 2014, 295; *Heuel* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 378, Rn. 378, Rn. 81 ff.; *Beyer 2016*, „StModernG: Dürfen Mandanten künftig nicht mehr auf die professionelle Tätigkeit ihres Steuerberaters vertrauen?“, NWB 2016, 840.

⁵⁵ *Heuel* in Kohlmann, § 378, Rn. 44; *Ransiek/Schauf* in Kohlmann, § 370, Rn. 276.

vertretungsberechtigter Organe) kann auf der anderen Seite jedoch auch kein pflichtwidriges Handeln vorgeworfen werden, da es seinem Steuerberater die notwendigen Unterlagen vorgelegt hat.

d. Tax CMS gem. IDW PS 980 geprüft und für angemessen und wirksam befunden

Wie der Grundfall und zusätzlich wurde das beim Unternehmen A implementierte Tax Compliance Management System durch einen Wirtschaftsprüfer nach den Maßgaben des IDW PS 980 geprüft und in seiner Ausgestaltung für (mit hinreichender Sicherheit) angemessen und wirksam befunden zum 31.12.2016.

Tritt nun im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Januar 2017 der oben beschriebene Fehler (unberechtigter Vorsteuerabzug) auf, so ist zu unterscheiden, ob

(1) das Tax CMS in seiner zum 31.12.2016 ausgestalteten Form auch in 2017 noch „gelebt“ wird

Dann kann weiterhin von einem funktionierenden Tax CMS ausgegangen werden und die Indizwirkung bleibt bestehen.

(2) das Tax CMS in seiner zum 31.12.2016 ausgestalteten Form zwar noch besteht, aber die Geschäftsleitung ihrer Überwachungsfunktion nicht mehr nachkommt

Es kann nicht mehr von einem funktionierenden Tax CMS ausgegangen werden. Eine Prüfung erstreckt sich immer über einen bestimmten Zeitraum bzw. auf einen Zeitpunkt (hier der 31.12.2016) und sagt nicht automatisch aus, dass die Angemessenheit und Wirksamkeit auch in der Zukunft noch gegeben sein wird.

7. Thesen

- (1) Es besteht keine (gesetzliche) Verpflichtung zur Einrichtung eines Tax CMS. Wenn Unternehmen dies zunehmend tun, kann sich aber möglicherweise ein faktischer Zwang für alle daraus entwickeln.
- (2) Die Einrichtung eines Tax CMS bietet letztlich keine 100% ige Rechtssicherheit:
 - a. Es hat zwar Indizwirkung; bedeutet aber keine automatische Entlastung; eine Prüfung des Einzelfalls bleibt erforderlich.
 - b. Der Erlass zu § 153 AO bindet nur die Verwaltung, nicht die Gerichte.
 - c. Die Finanzverwaltung wird keine Systeme zertifizieren.
- (3) Auch auf Seiten der Finanzverwaltung werden Risikomanagementsysteme implementiert, deren Parameter weitestgehend „geheim“ gehalten werden. Es

wäre zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung an dieser Stelle „mit offenem Visier“ den Steuerpflichtigen und steuerlichen Beratern gegenübertritt, damit eben diese Risikofelder auch im Rahmen der Implementierung eines Tax CMS auf Unternehmensseite berücksichtigt werden können.⁵⁶

- (4) Maßstab hinsichtlich der Anforderungen für die Einrichtung und Überwachung eines Tax CMS sind m.E.: vergleichbar mit dem Gutgläubensschutz nach § 6a Abs. 4 S. 1 UStG: „bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“.
- (5) Fehlertoleranz des Tax CMS
 - a. ist am Zweck, namentlich der Verhinderung von wesentlichen Verstößen, zu messen. Kleine bzw. unwesentliche Fehler führen nicht zum Verlust der Indizwirkung im Sinne der Tz. 2.6 des BMF-Schreibens.
 - b. Ungeachtet dessen können betragsmäßig wesentliche und dennoch unvorsätzliche Regelverstöße auftreten, die ebenfalls nicht zum Verlust der Indizwirkung im Sinne der Tz. 2.6 des BMF-Schreibens führen.
 - c. Wer sich erkennbar systematisch um Einhaltung der steuerlichen Pflichten und deren Überwachung bemüht, handelt selbst dann nicht vorsätzlich, wenn – erwartungswidrig – dennoch ein Verkürzungserfolg eintritt.
- (6) Steuerberater könnten Unternehmen bei der Einrichtung von Tax CMS unterstützen und/oder gegenüber der Finanzverwaltung ein Votum darüber abgeben, dass ein vorliegendes System grundsätzlich geeignet ist, Fehler zu vermeiden.
- (7) Bei Unternehmen mit einem funktionierenden Tax Compliance Management System genügt eine „reduzierte“ Betriebsprüfung – je mehr Selbstprüfung vorhanden ist, desto weniger muss die Finanzverwaltung nachprüfen.
- (8) Tax Compliance nützt nicht nur den Vorständen zur Exkulpation bei „Überwachungslücken“, sondern bringt (monetäre) Vorteile (Vermeidung von Zinsen, Zuschlägen, Reputationsverlust etc.) für das Unternehmen und damit die Gesellschafter.
- (9) Für den Steuerberater können sich neue Risiken aus der Mitwirkung beim Thema Tax Compliance ergeben:
 - a. Haftet der Steuerberater, wenn trotz eingerichteten Tax CMS Fehler passieren?

⁵⁶ Seer 2015, „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, StuW 4/2015, S. 324 f.

- b. Was ist die Folge, wenn der Steuerberater seinem Mandanten bestimmte Maßnahmen empfiehlt, der Mandant diese aber nicht durchführt?
- c. Wenn ein Tax CMS existiert und der Steuerberater Verstöße dagegen erkennt, kann er dann noch Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse anfertigen und einreichen oder wird er Mittäter? Müsste er in dem Fall ggf. das Mandat niederlegen (vergleichbare Problematik wie bei der Selbstanzeige)?