

# Tax Compliance in Unternehmen ohne eigene Steuerabteilung

13.2.2017

Referent: RA/StB/FASStR Ingo Heuel

*Kommentator: Finanzpräsident Andreas Schmitz von Hülst*

**„If you think compliance is expensive,  
try non-compliance“.**

Paul McNulty, Former U.S. Deputy Attorney General

# 1. Was ist Tax Compliance?

# Was ist Tax Compliance?

## **Compliance:**

die (aktiv) strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungs- oder Kontrollsystem, welches vor Gesetzesverstößen und den damit einhergehenden Konsequenzen schützen soll.

## **Tax Compliance**

- 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“
- bedeutet nicht, dass Unternehmen – sowie deren Berater – sich als verlängerter Arm der Finanzverwaltung sehen sollten
- bedeutet nicht, darauf zu verzichten, Geschäftsvorfälle und Sachverhalte nicht mehr auf die steueroptimale Lösung hin zu untersuchen
- hilft beim legitimen Ziel der Reduzierung der Steuerbelastung, die gesetzlichen Anforderungen zu berücksichtigen und pflichtwidriges Verhalten zu vermeiden

## 2. Warum Tax Compliance?

a.  
Konsequenzen allgemein

## Drohende Konsequenzen bei lückenhafter Tax Compliance (1)

### Bei Verletzung der Pflichten zu fristgerechtem Handeln

- Verspätungszuschlag, § 152 AO
- Schätzung, § 162 AO
- Säumniszuschlag, § 240 AO
- Verzögerungsgeld, § 146 Abs. 2b AO
- Zwangsgeld, §§ 328, 329 AO

### Bei Verletzung der Pflichten zum Vorhalten und Vorlegen von Sachverhaltsinformationen

- Begrenzung der Ermittlungspflicht der Finanzbehörde
- Widerlegbare Vermutung zulasten des Stpfl., § 162 Abs. 3 AO
- Zuschlag auf die festgesetzte Steuer, § 162 Abs. 4 AO
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, § 162 Abs. 1, 2 AO
- Einschränkung der Änderung eines zu hohen Steuerbescheids, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO
- Nachteilige materiell-rechtliche Tatbestandswirkungen

### Bei Verletzung der Pflichten hinsichtlich der von Dritten geschuldeten Steuern

- Haftung des Verwaltungshelfers für Steuern Dritter
- Haftung des Vertretenen, § 70 AO
- Drittverfall, § 73 Abs. 3 StGB und § 29a Abs. 2 OWiG

## Drohende Konsequenzen bei lückenhafter Tax Compliance (2)

### Bei Verletzung der Pflichten zur Abgabe richtiger und vollständiger Erklärungen

- Haftung des Vertreters, § 69 AO
- Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers, § 71 AO
- Steuerhinterziehung, § 370 AO
- Leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO
- Zinsen, §§ 233 ff. AO
- Erweiterte Festsetzungsfrist, § 169 Abs. 2 S. 2 AO
- Erweiterte Änderung von falschen Steuerbescheiden, § 173 Abs. 2 AO
- Verbandsgeldbuße, § 30 OWiG
- Ordnungswidrigkeit wegen Aufsichtspflichtverletzung, § 130 OWiG

Weitere Regelungen, die zu beachten sind, finden sich in einzelnen Steuergesetzen, vgl. z. B. §§ 22, 26a und 26b UStG.

**Alle Konsequenzen ergeben sich unabhängig vom Thema Compliance, mit Ausnahme des Überwachungsverschuldens nach § 130 OWiG!**



b.  
Abgrenzung Selbstanzeige vs. steuerliche  
Berichtigungserklärung

# Rechtliche Qualifikation von Korrekturerklärungen

objektiver Tatbestand	subjektiver Tatbestand		
<p><b>§ 370 AO:</b> „... wer den Finanzbehörden ... über steuerlich erhebliche Tatsachen <b>unrichtige</b> oder <b>unvollständige Angaben</b> macht, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in <b>Unkenntnis lässt</b> ... und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“</p> <p><b>§ 378 AO:</b> „wer als ...eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig begeht“</p>	innere Umstände:		
<p><b>Frontverlauf: Auswirkungen:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Wirksamkeit von Teilselbstanzeigen</li> <li>•Sperrgründe</li> <li>•Hinterziehungszinsen</li> <li>•Zuschlag § 398a AO</li> <li>•Spätere Korrekturmöglichkeiten → ganz andere „Spielregeln“</li> </ul>	<p><b>(mind. bedingter) Vorsatz</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Täter hält den Erfolg für möglich und nimmt ihn billigend in Kauf („und wenn schon“) → Straftat, § 370 AO, Steuerhinterziehung → Korrektur: <b>strafbefreiende Selbstanzeige</b>, § 371 AO (u.U. Rücktritt: § 24 StGB)</li> </ul>	<p><b>„grobe“ Fahrlässigkeit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Vertrauen auf Nichteintritt des Erfolges („es wird schon gutgehen“) → OWi, § 378 AO, leichtfertige Steuerverkürzung → Korrektur: <b>bußgeldbefreien de Selbstanzeige</b>, § 378 Abs. 3 AO</li> </ul>	<p><b>„einfache“ Fahrlässigkeit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•sonstige Fälle •→ keine Straftat, keine OWi •→Korrektur: „bloße“ steuerliche Berichtigungs-erklärung, § 153 AO</li> </ul> <p>Problem: sog. aufgedrängte Selbstanzeige</p>
<p>Anwendung von in dubio pro reo <b>Problematisch:</b> Abgrenzung eher durch Verfolgungswillen als durch Erkenntnisprozess</p>			

## Bedingter Vorsatz; dogmatische Einordnung eines TCMS

**Bedingt vorsätzliches Handeln** liegt nach der Rechtsprechung des BGH vor, wenn

1. der Täter den Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs als möglich und nicht ganz fernliegend erkennt  
**(Wissenskomponente)**

und

2. er ihn billigt oder sich um des erstrebten Zieles willen zumindest mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet  
**(Wollenkomponente).**

Ein **TCMS** soll wohl ein Indiz gegen das Vorliegen der Wollenkomponente darstellen.

## Anwendungserlass zu § 153 AO vom 23.5.2016 Tz. 2.6

„Für eine Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits **bedingter Vorsatz** aus. Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält. Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung anstrebt oder für sicher hält. Nach der BGH-Rechtsprechung ist für die Annahme des bedingten Vorsatzes neben dem **Für-Möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung (Anm: Wissenskomponente)** zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Taterfolges billigend in Kauf genommen wird. Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als **möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig (Anm.: Wollenkomponente)** ist.

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 (Anm. Strafrecht) oder der Leichtfertigkeit (Anm. OWiG)** sprechen **kann**, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen **Einzelfalls.**“

# 3. Ausgestaltung eines Tax Compliance Systems

# Ausgestaltung eines Tax Compliance Systems (1)

## 1. IDW

- PS 980
- **Grundelemente eines TAX CMS**
  - **Tax Compliance-Kultur:** schriftliche Dokumentation u. U. entbehrlich
  - **Tax Compliance-Ziele:** Definition und Dokumentation möglich in einer Steuerrichtlinie, einem Leitbild oder einem Verhaltenskodex; mit abnehmender Komplexität sinken die Anforderungen an die Dokumentation
  - **Tax Compliance-Organisation:** kann in einer Steuerrichtlinie oder einem Organisationshandbuch dargestellt werden
  - **Tax Compliance-Risiken:** sind schriftlich festzuhalten
  - **Tax Compliance-Programm:** ist in geeigneter Form schriftlich zu dokumentieren
  - **Tax Compliance-Kommunikation:** kann in Organisations- oder Steuerrichtlinie dokumentiert werden
  - **Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung:** geeignete Dokumentation ist Voraussetzung für die Überwachung des Tax CMS

## Ausgestaltung eines Tax Compliance Systems (2)

### 2. BStBK

Die entsprechenden Ausschüsse der BStBK erarbeiten gegenwärtig Hinweise zur Implementierung eines TCMS.

### 3. ISO

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“ sondern stellt einen Leitfaden bereit aus dem ein Unternehmen Empfehlungen zur Erstellung und Implementierung eines CMS entnehmen kann.

## Ausgestaltung eines Tax Compliance Systems (3)

### 4. Zusammengefasst:

#### a. Präventive Maßnahmen:

- Erstellung von Checklisten, Richtlinien und Anweisungen
- Schulungen, Information über Rechtsänderungen
- Festlegung von Zuständigkeiten, Vertretungsregelungen etc.
- Ausgerichtet an tatsächlichen Verhältnissen im Unternehmen und den Problemfeldern der Vergangenheit

#### b. Detektive Maßnahmen

- Zuständigkeiten festlegen zur Überwachung und tatsächliche Überwachung der Pflichteneinhaltung
- Prozesskontrollen; Vier-Augenprinzip
- Systematische Überwachung von Auffälligkeiten; Verprobungen, Plausibilitätskontrollen

### Fazit:

- Kein TCMS „von der Stange“.
- Ohne jegliche (schriftliche) Anweisungen im Unternehmen, ist jegliche Diskussion über die Indizwirkung obsolet.



# 4. Was kann der StB tun?

## Was kann der StB tun?

1. Information an Mandanten über Bedeutung eines TCMS
2. Was ist vorhanden?
  - Einiges existiert schon in den Unternehmen und muss lediglich (besser) dokumentiert werden:
    - Richtlinien, Rundschreiben, Schulungen, Verantwortlichkeiten, Vertretungsregelungen, Informationsfluss, Unterschriftenregelungen, Vieraugenprinzip, Mailverteiler
3. Was muss geschaffen oder optimiert werden?
  - Hinweise an die betreffenden Personen über Rollen und Verantwortlichkeiten
  - Überwachungsplan
  - Umgang mit erkannten Regelverstößen: Berichtspflichten (wann), Berichtszuständigkeiten (wer), Berichtsinhalte (was)

## Was kann der StB tun?

### Grenzen der Möglichkeit der Delegation auf einen StB:

Die Verantwortung für die **Überwachung** delegierter Aufgaben bleibt beim Unternehmen; dies ist letztlich das **Kernthema der Compliance**.

Werden Tätigkeiten im Rahmen der Erfüllung steuerlicher Pflichten auf qualifizierte Dritte übertragen (Steuerberater), stellt **das Unternehmen** sicher:

- dass der Dritte 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 angemessen überwacht und seine Arbeitsergebnisse einer Plausibilitätskontrolle unterzieht.

# 5. Beispiele

## Grundsachverhalt

### **Grundsachverhalt:**

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 (TCMS) gilt in den jeweiligen **Fallvarianten** das Folgende:

## 1. TCMS vorhanden, aber funktioniert nicht

Wie oben 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 TCMS auch eingehalten werden. Dieser Überwachungspflicht ist die Geschäftsleitung des Unternehmens A nicht nachgekommen. Das TCMS ist somit zwar vorhanden, aber nicht so ausgestaltet, dass es Fehler mit hinreichender Sicherheit aufdeckt bzw. vermeidet.

An dieser Stelle wird die Widerlegung des Verdachts auf bedingt vorsätzliches Handeln schwer unter Rückgriff auf die Ausführungen des BMF zu §153 AO zu erreichen sein, da zwar ein TCMS aber kein effektives TCMS vorliegt. Es wird möglicherweise Eventualvorsatz („hätte wissen müssen“) unterstellt. Nichts desto trotz heißt dies nicht, dass automatisch Vorsatz angenommen wird.

## 2. TCMS vorhanden und funktioniert

Der Sachverhalt wie oben, jedoch wird das angemessen eingerichtete TCMS in diesem Fall „gelebt“. Der Geschäftsführer kommt seinen Überwachungspflichten nach und kommuniziert regelmäßig gegenüber seinen Mitarbeitern, dass die Vorgaben der Richtlinien einzuhalten seien. Hiernach hat der Teamleiter im Rahmen der etablierten Kontrollen den Vorsteuerabzug zu genehmigen. Aufgrund einer Verwechslung ist die besagte Rechnung nicht dem Teamleiter zur Genehmigung vorgelegt worden, sondern direkt zur Erfassung in die Buchhaltung gegeben worden und der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden.

Die Geschäftsleitung hat in diesem Fall nicht nur für die Einrichtung sondern auch die Einhaltung der Tax Compliance Vorschriften im Unternehmen gesorgt. Überwachungsfunktionen wurden implementiert. 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.

### 3. TCMS vorhanden und Steuerberater macht versehentlich einen Fehler

Der Unternehmer A hat den Steuerberater S 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 den Unternehmer A nicht erkennbar.

Dem **Unternehmer A** lagen keine Anhaltspunkte für eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, so dass er sich grundsätzlich auf eine ordnungsgemäße Bearbeitung seiner Steuerangelegenheiten verlassen konnte (vgl. BFH vom 29.10.2013 , XIII R 27/10). Somit trifft den Unternehmer A kein Verschulden, da er dem Steuerberater auch alle relevanten Unterlagen zur Verfügung gestellt hat.

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. Somit kann der Steuerberater S bereits kein tauglicher Täter (einer leichtfertigen Steuerverkürzung) sein.



## 6. Thesen, Fazit

## Fazit, Thesen (1)

- (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 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) Maßstab hinsichtlich der Anforderungen für die Einrichtung und Überwachung eines TCMS m.E.: vergleichbar mit dem Gutgläubensschutz nach § 6a Abs. 4 S. 1 UStG: „bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“

## Fazit, Thesen (2)

4. Fehlertoleranz des TCMS
  - a. ist am Zweck, der Verhinderung von wesentlichen Verstößen, zu messen. Kleine bzw. unwesentliche Fehler führen nicht zum Verlust der Indizwirkung 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 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 vorliegt
5. 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.

## Fazit, Thesen (3)

6. Bei Unternehmen mit einem funktionierenden Tax Compliance Management System genügt eine „reduzierte“ Betriebsprüfung – je mehr Selbstprüfung vorhanden ist, desto weniger muss die Finanzverwaltung nachprüfen.
7. 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.

## Fazit, Thesen (3)

8. Für den Steuerberater könnten sich neue Risiken aus der Mitwirkung beim Thema Tax Compliance ergeben:
  - a. Haftet der Steuerberater, wenn trotz eingerichtetem Tax CMS Fehler passieren? Garantenpflicht im Sinne von § 13 StGB, als Compliance Officer (vgl. BGH 17.07.2009, Az 5 StR 394/08)?
  - 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)?

## Fazit

**Es ist besser zu handeln, als behandelt zu werden.**

## Noch Fragen?

RA/StB/FAStR Ingo Heuel

*LHP Luxem Heuel Prowatke Rechtsanwälte, Steuerberater*



*Theodor-Heuss-Ring 14*

***D - 50668 Köln***

*Tel. + 49 221 390977-0*

*Poststraße 5-7 (am Paradeplatz)*

***CH - 8001 Zürich***

*Tel. +41 44 212 3535*

[www.lhp-rechtsanwaelte.de](http://www.lhp-rechtsanwaelte.de)

[heuel@lhp-rechtsanwaelte.de](mailto:heuel@lhp-rechtsanwaelte.de)