

Jürgen R. Müller • Christian Fischer

Tax Compliance

Steuerstrafrechtliche Verantwortung
im Unternehmen

Tax Compliance

Steuerstrafrechtliche Verantwortung
im Unternehmen

von

Jürgen R. Müller und Christian Fischer

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 181117**

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 18110 0
eBook: ISBN 978 3 503 18111 7

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Satz: schwarz auf weiss, Berlin

Vorwort

Die Straferwartung der Steuerhinterziehung hat sich unter der Rechtsprechung der letzten Jahre deutlich verschärft. Gleichzeitig versuchen Regierungen, zuletzt mit dem Projekt „Base Erosion & Profit Shifting“, medienwirksam gegen einen schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne vorzugehen.

Auch innerhalb der Finanzbehörde hat sich das Bewusstsein geändert. Zulässige – aber unliebsame – Steuergestaltungen werden in einem Atemzug mit einer Steuerhinterziehung genannt. Steuerstreitigkeiten werden nicht mehr mit der Veranlagung geklärt, sondern unbesehen an die Steuerfahndung übergeben. Reine Arbeitsfehler im Unternehmen werden kriminalisiert.

In diesem Umfeld muss ein Unternehmen sorgfältig die komplexen steuerlichen Verpflichtungen beachten. Werden diese nicht oder fehlerhaft erfüllt, drohen dem Unternehmen Steuernachzahlungen, den Mitgliedern der Geschäftsleitung und den Mitarbeitern der Steuerabteilung steuerstrafrechtliche Konsequenzen.

Tax Compliance gibt dem Unternehmen ein System an die Hand, die steuerlichen Gesetze und Richtlinien einzuhalten und zu erfüllen. Steuerliches Fehlverhalten soll erkannt und effektiv beseitigt werden.

Das Praxisbuch versteht sich als Hilfestellung zur Implementierung eines Tax Compliance-Management-Systems. Es zeigt die kritischen Bereiche im Steuerrecht auf und gibt Lösungsvorschläge zur Korrektur bei steuerlich nicht korrektem Verhalten.

Die Autoren sind als Fachanwälte für Steuerrecht und Strafrecht langjährig auf den Fachgebieten Steuerrecht und Steuerstrafrecht tätig und referieren regelmäßig auf Fachveranstaltungen. Das vorliegende Buch ist aus dieser praktischen Tätigkeit an der Schnittstelle zwischen Steuerrecht und Steuerstrafrecht entstanden und soll Verantwortlichen im Unternehmen helfen, mit einer steuerlich korrekten Handlungsweise den Vorwurf einer Steuerhinterziehung zu vermeiden.

Frankfurt/Mainz, im Mai 2018

Jürgen R. Müller
Christian Fischer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XI
Literaturverzeichnis	XVII
Kapitel 1 Tax Compliance im Unternehmen	1
A. Begriff der Tax Compliance und des Tax Compliance-Management-Systems.....	3
I. Compliance	3
II. Begriff Tax Compliance	4
III. Begriff Tax Compliance-Management-System (Tax CMS).....	5
IV. Bedeutung eines Tax Compliance-Management-Systems.....	6
V. Abgrenzung zu Tax Risk Management.....	7
VI. Abgrenzung zur Steueroptimierung.....	7
B. Bedeutung der Tax Compliance für Unternehmen	8
I. Bekämpfung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen – BEPS	8
II. Common Reporting Standard – CRS	9
III. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GoB.....	9
IV. Schärfung der Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige	9
C. Rechtsgrundlagen der Compliance	10
I. Rechtsgrundlagen in Deutschland.....	10
II. Rechtsgrundlagen in den USA.....	13
Kapitel 2 Notwendigkeit der Implementierung eines Tax CMS.....	15
A. Verlust des Ansehens in der Öffentlichkeit und Reputationsschaden	17
I. Medienberichterstattung	17
II. Verlust des Ansehens in der Bevölkerung	18
III. Verlust des Ansehens bei Geschäftspartnern	18
IV. Sinkende Investitionsbereitschaft.....	18
V. Sinkende Kreditwürdigkeit	19
VI. Einfluss auf die Bewertung durch Indizes	19
VII. Ausschluss von öffentlichen Vergabeverfahren	19
VIII. Scheitern der Rekrutierung von qualifizierten Mitarbeitern.....	19
IX. Sinkende Motivation der Mitarbeiter.....	20
X. Resümee – Compliance als Wertschöpfung	20
B. Bußgelder gegen Unternehmen und Einziehung von Taterträgen	20
I. Geldbuße nach § 30 OWiG	20
II. Einziehung von Taterträgen nach §§ 73 bis 73e StGB bzw. § 29a OWiG	21

C.	Haftung der Unternehmensleitung – zivilrechtlich, steuerlich und strafrechtlich	22
I.	Haftung bei Verletzung der Pflicht zur ordnungsgemäßen Buchführung.....	22
II.	Haftung in der Krise des Unternehmens	26
	Kapitel 3 Tax Compliance-Management-System	29
A.	Compliance-Standards	31
I.	OECD.....	31
II.	ICC	31
III.	ISO	31
IV.	IDW	32
B.	Verhältnis ISO Standard 19600 zu IDW PS 980.....	32
C.	Einrichtung eines Tax CMS	33
I.	Einleitung	33
II.	Grundelemente eines Tax CMS	34
III.	Tax Compliance-Kultur.....	35
IV.	Tax Compliance-Ziele	38
V.	Tax Compliance-Organisation	43
VI.	Tax Compliance-Risiken.....	46
VII.	Tax Compliance-Programm	51
VIII.	Tax Compliance-Kommunikation	53
IX.	Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung.....	57
X.	Integration in den Geschäftsprozess	62
XI.	Verantwortung der Unternehmensleitung	62
XII.	Abgrenzung des Geltungsbereichs eines Tax CMS	62
D.	Prüfung eines Tax CMS.....	62
I.	Abgrenzung des Prüfungsgegenstands durch das Unternehmen	63
II.	Arten der Tax CMS Prüfung.....	63
III.	Prüfungsanforderungen.....	67
	Kapitel 4 Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen	83
A.	Steuerstraftaten nach § 369 AO	85
B.	Gesetzliche Pflichten des Unternehmens als Steuerpflichtiger	85
C.	Die Strafbarkeit von Unternehmen	86
D.	Zurechnung unternehmensbezogenen Handelns.....	87
I.	Vertreterhaftung nach § 14 StGB	87
II.	Beauftragtenhaftung nach § 9 OWiG	91
E.	Überblick über die Steuerstraftatbestände.....	94
I.	Abgrenzung Steuerstraftat und Steuerordnungswidrigkeit.....	94
II.	Einzelne Tatbestände	95
F.	Steuerhinterziehung nach § 370 AO	98
I.	Überblick über den Tatbestand der Steuerhinterziehung.....	98

II.	Objektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung	99
III.	Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung	104
IV.	Einzelfälle der Verletzung steuerlicher Offenbarungspflichten	106
V.	Pflichten im Zusammenhang mit der Rechnungsstellung.....	117
VI.	Umsatzsteuerbetrug in Form von Umsatzsteuerkettengeschäften ..	137
VII.	Unwirksame Geschäfte, Scheingeschäfte und Steuerumgehung.....	173
VIII.	Gläubiger- und Empfängerbenennung.....	197
IX.	Verdeckte Entnahmen und Gewinnausschüttungen.....	211
X.	Internationale Verrechnungspreise	231
XI.	Rechtsfolgen	253
G.	Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	255
I.	Objektiver Tatbestand – Täterkreis	255
II.	Subjektiver Tatbestand	256
III.	Selbstanzeige.....	257
IV.	Sanktionierung.....	257
V.	Subsidiarität	257
H.	Organisationsverschulden nach § 130 OWiG	258
I.	Bedeutung des Tatbestandes	258
II.	Verfahrenszuständigkeit der Finanzverwaltung	259
III.	Der objektive Tatbestand des § 130 Abs. 1 OWiG	259
IV.	Der subjektive Tatbestand des § 130 OWiG.....	263
V.	Anknüpfungstat als objektive Bedingung der Ahndbarkeit	264
VI.	Betriebsbezogene Zuwiderhandlung	264
VII.	Kausalität der Aufsichtspflichtverletzung für die Zuwiderhandlung	264
VIII.	Rechtswidrigkeit und Vorwerfbarkeit.....	265
IX.	Rechtsfolgen	265
X.	Verjährung.....	265
Kapitel 5 Folgen bei Non-Compliance.....		267
A.	Straf- und bußgeldrechtliche Folgen	269
I.	Stellung des Verteidigers in Wirtschaftsstrafsachen	269
II.	Durchsuchung und Beschlagnahme	269
III.	Schätzung nach § 162 AO	277
IV.	Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG.....	278
V.	Einziehung gem. §§ 73, 73a StGB oder gem. § 29a OWiG.....	286
VI.	Einziehung nach den §§ 22 bis 29 OWiG und den §§ 74 bis 74f StGB	289
VII.	Abführung des Mehrerlöses nach den §§ 8, 10 WiStG	290
VIII.	Rechtsbehelfe und Rechtsmittel.....	290
B.	Steuerrechtliche Folgen	291
I.	Faktische Haftung des Unternehmens aufgrund Verletzung steuerlicher Pflichten.....	291
II.	Haftungsanspruch.....	293
C.	Nebenfolgen	308
I.	Nebenfolgen nach § 375 AO.....	308

Inhaltsverzeichnis

II.	Anordnung des Berufsverbots	308
III.	Fahrverbot nach § 44 StGB	309
IV.	Entziehung der Fahrerlaubnis nach § 69 StGB.....	309
V.	Gewerbeuntersagung	309
VI.	Vergaberechtliche Konsequenzen – Ausschluss von Ausschreibungen	310
Kapitel 6 Verhalten bei Non-Compliance		313
A.	Berichtigungspflichten und Selbstanzeige	315
I.	Einführung	315
II.	Besonderheiten im Unternehmen	318
III.	Berichtigungspflicht nach § 153 AO.....	320
IV.	Fremd- bzw. Drittanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	334
V.	Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO.....	335
VI.	Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO.....	360
B.	Verhältnis der Ordnungswidrigkeitenverfahren nach § 130 OWiG und § 30 OWiG zur Selbstanzeige	361
Anhänge.....		363
Anlage 1	Merkblatt zur Umsatzsteuer – Beachtung des gemeinschafts- rechtlichen Missbrauchsverbots.....	365
Anlage 2	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV.....	369
Anlage 3	Country-by-Country Report	378
Stichwortverzeichnis		381

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht	BImSchG	Bundesimmissions- schutzgesetz
Abk.	Abkürzung		
Abs.	Absatz	BMF	Bundesministerium der Finanzen
Abschn.	Abschnitt		
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	BpO	Betriebsprüfungs- ordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union	BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirt- schaftsprüfer/vereidig- te Buchprüfer
AG	Aktiengesellschaft	BsGaV	Verordnung zur Anwendung des Fremd- vergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes
AGG	Allgemeines Gleich- behandlungsgesetz		
AktG	Aktiengesetz		
AlkStG	Alkoholsteuergesetz		
AO	Abgabenordnung		
AOÄndG	Abgabenordnungände- rungsgesetz	BStBl. BT-Drs.	Bundessteuerblatt Bundestag Drucksache
APA	Advance Pricing Agreements	Buchst. BVerfGE	Buchstabe Entscheidungen des Bundesverfassungs- gerichts
ArbSchG	Arbeitsschutzgesetz		
ArbZG	Arbeitszeitgesetz		
Art.	Artikel	BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeld- verfahren	C CbCR	Curia Country-by-Country- Reporting
AStG	Außensteuergesetz		
Az.	Aktenzeichen	CCZ	Corporate Compliance Zeitschrift
BayOblG	Bayerisches Oberstes Landesgericht	CFO	Chief Financial Officer
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)	CM	Compliance-Mange- ment
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	CMR	Internationale Verein- barung über Beförde- rungsverträge auf Straßen
Beschl.	Beschluss		
BFH	Bundesfinanzhof		
BFH/NV	Bundesfinanzhof Nicht Veröffentlicht	CMS	Compliance-Manage- ment-System
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	CRS	Common Reporting Standard
BGBL	Bundesgesetzblatt	d. h.	das heißt
BGH	Bundesgerichtshof	DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen	DBA	Doppelbesteuerungs- abkommen
BierSt	Biersteuer		

Abkürzungsverzeichnis

DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex	FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
DGUV	Deutsche Gesetzliche Unfallversicherung	FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
DJSI	Dow Jones Nachhaltigkeits-Index	ff.	die Folgenden
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)	FG	Finanzgericht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)	FGO	Finanzgerichtsordnung
EDI	Electronic Data Interchange	FinMin	Ministerium der Finanzen
EDV	Elektronische Datenverarbeitung	FKAustG	Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte	Fn.	Fußnote
EG	Europäische Gemeinschaft	FverIV	Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung	GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
EGMR	Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte	GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
EMRK	Europäische Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten	GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
EnergieSt	Energiesteuer	GenG	Genossenschaftsgesetz
EnergieStG	Energiesteuergesetz	GewO	Gewerbeordnung
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung	GewSt	Gewerbsteuer
EStG	Einkommensteuergesetz	GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
EU	Europäische Union	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
EuGH	Europäischer Gerichtshof	GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
EUR	Euro	GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
EUZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht	GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum	GoBD	Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung
FA	Finanzamt		
FAR	Federal Acquisition Regulation		

	rung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektro- nischer Form sowie zum Datenzugriff	KMU	kleinere und mittlere Unternehmen
		KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
GoBS	Grundsätze ordnungs- gemäßer EDV- gestützter Buchführung	KrWaffKontrG	Gesetz über die Kon- trolle von Kriegswaffen
GrEStG	Grunderwerbsteuer- gesetz	KSt	Körperschaftsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz	KStG	Körperschaftsteuer- gesetz
GWB	Gesetz gegen Wettbe- werbsbeschränkungen	KStR	Körperschaftsteuer- Richtlinien
GWB-ÄndG	Gesetz zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschrän- kungen	KWG	Gesetz über das Kredit- wesen
		LG	Landgericht
		lit.	litera
		m. w. N.	mit weiteren Nach- weisen
h. M.	herrschende Meinung	MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)	MiLoG	Mindestlohngesetz
HGB	Handelsgesetzbuch	MOG	Gesetz zur Durch- führung der
HRRS	Höchstrichterliche Rechtsprechung im Strafrecht (Zeitschrift)		gemeinsamen Markt- organisation und der
i. d. R.	in der Regel		Direktzahlungen
i. H. v.	in Höhe von	MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von		
i. V. m.	in Verbindung mit	MwStSystRL	Mehrwertsteuer- systemrichtlinie
ICC	Internationale Handels- kammer	NJW	Neue Juristische Wochenschrift
IDW	Institut der Wirt- schaftsprüfer	Nr.	Nummer
IDW PS	IDW Prüfungs- standards	NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
IKS	Internes Kontroll- system	NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
insb.	insbesondere	NZA	Neue Zeitschrift für Ar- beitsrecht
InsO	Insolvenzordnung	NZG	Neue Zeitschrift für Ge- sellschaftsrecht
ISO	Internationale Organi- sation für Normung	NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmens- strafrecht
IT	Informationstechnik		
JZ	Juristenzeitung		
KaffeeSt	Kaffeesteuer		
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz		
Kap	Kapitel	OECD	Organisation für wirt- schaftliche Zusammen- arbeit und Entwicklung
KapEST	Kapitalertragsteuer		
KG	Kommanditgesellschaft		

Abkürzungsverzeichnis

OECD-MA	OECD – Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen	SteuK StFA StGB StHintBekG	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift) Steuerfachausschuss Strafgesetzbuch Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung
OHG	Offene Handelsgesellschaft	StPO StR	Strafprozessordnung Strafrecht
OLG	Oberlandesgericht	StraFO	Strafverteidiger Forum
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten	StromSt StV	Stromsteuer Strafverteidiger
PartG	Partnerschaftsgesellschaft	StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
PartGmbH	Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung	TabakSt TabStG Tz.	Tabaksteuer Tabaksteuergesetz Textziffer
PStR	Praxis Steuerstrafrecht, Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)	u. a. u. U. UmwG	unter anderem unter Umständen Umwandlungsgesetz
RAO	Reichsabgabenordnung	UR	Umsatzsteuer
RechtsVO	Rechtsverordnung		Rundschau (Zeitschrift)
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen	Urt. USA	Urteil Vereinigte Staaten von Amerika
RStBl	Reichssteuerblatt	USt	Umsatzsteuer
Rz.	Randziffer	UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
SAM	Sustainable Asset Management	UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
SchwarzArbG	Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz	UStG	Umsatzsteuergesetz
SEC	US-Börsenaufsichtsbehörde für die Kontrolle des Wertpapierhandels	USt-IdNr	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
sog.	sogenannte	UZK	Unionszollkodex
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung	v. VAG	von/vom Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
StAnpG	Steueranpassungsgesetz		
StAusKv	Steuerauskunftsverordnung	Vgl. VOB	vergleiche Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen
StBerG	Steuerberatungsgesetz		
StBJB	Steuerberaterjahrbuch		
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)	VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz	VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättenverteilung

Abkürzungsverzeichnis

VWG Verfahren	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren	WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WiStG	Wirtschaftsstrafgesetz	XML	Extensible Markup Language
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Wirtschaftsstrafrecht (Zeitschrift)	z. B. ZHR	zum Beispiel Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
WiVerw	Wirtschaft und Verwaltung (Zeitschrift)	Ziff	Ziffer
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)	ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel	ZVI	Zeitschrift für Verbraucher- und Insolvenzrecht

Literaturverzeichnis

- Achenbach/Ransiek/Rönnau*, Handbuch Wirtschaftsstrafrecht, 4. Aufl., Heidelberg 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Achenbach/Ransiek/Rönnau)
- Adick/Höink/Kurt*, Umsatzsteuer und Strafrecht, München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht)
- Amelung*, Individuelle Verantwortung und Beteiligungsverhältnisse bei Straftaten in bürokratischen Organisationen des Staates, der Wirtschaft und der Gesellschaft, Berlin 2000 (zitiert: *Bearbeiter* in Amelung)
- Andres/Leithaus*, Insolvenzordnung (InsO), 3. Aufl., München 2014
- Bay/Hastenrath*, Compliance-Management-Systeme, 2. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Bay/Hastenrath)
- Beck'scher OK GmbHG, 11. Edition, München 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in Beck'scher OK GmbHG)
- Beck'scher OK OWiG, 16. Edition, München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Beck'scher OK OWiG)
- Beck'scher OK StGB, 37. Edition, München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in Beck'scher OK StGB)
- Berndt/Theile*, Unternehmensstrafrecht und Unternehmensverteidigung, Heidelberg 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Berndt/Theile)
- Blümich*, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, EStG, KStG, GewStG; 139. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Blümich)
- Bohnert/Krenberger/Krumm*, Ordnungswidrigkeitengesetz, 4. Aufl., München 2016
- Bunjes*, Umsatzsteuergesetz, 16. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Bunjes, UStG)
- Eidam*, Unternehmen und Strafe, 4. Aufl., Köln 2014
- Esser/Rübenstahl/Salinger/Tsambikakis*, Wirtschaftsstrafrecht, Köln 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht)
- Fischer/Mellinghoff*, Festgabe für Heinrich List zum 100. Geburtstag, München 2015
- Fisseneuert*, Compliance für den Mittelstand, München 2013
- Gehm*, Compendium Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten- und Verfahrensrecht, 2. Aufl., Berlin 2015
- Goette/Fleischer*, Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 2. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-GmbHG)
- Gosch*, Körperschaftsteuergesetz: KStG, 3. Aufl., München 2015
- Graf/Jäger/Wittig*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Graf/Jäger/Wittig)
- Gräfe/Lenzen/Schmeer*, Steuerberaterhaftung: Zivilrecht, Steuerrecht, Strafrecht, 6. Aufl., Herne 2017
- Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht 2017, 13. Aufl., München 2017
- Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 5. Aufl., Stuttgart 2017
- Halaczinsky*, Die Haftung im Steuerrecht, 4. Aufl., Herne 2013
- Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Berlin (zitiert: *Bearbeiter* in Hartmann/Metzenmacher)
- Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, 3. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance)

- Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln (zitiert: *Bearbeiter* in HHSp.)
- Hüls, Silke/Reichling, Tilman*, Steuerstrafrecht, Heidelberg 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in HK-SteuerStR)
- Inderst/Bannenberg/Poppe*, Compliance – Aufbau, Management, Risikobereiche, 2. Aufl., Heidelberg 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance)
- Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, 8. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Joecks/Jäger/Randt)
- Joecks/Schmitz*, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch Bd. 7: Nebenstrafrecht II, 3. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-StGB)
- Kayser/Makowicz/Preusche*, Compliance-Management – Fragen und Antworten zu DIN ISO 19600, Berlin 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Kayser/Makowicz/Preusche)
- Klein*, Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 13. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Klein)
- Koenig*, Abgabenordnung: AO, 3. Aufl., München 2014 (zitiert: *Bearbeiter* in Koenig)
- Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Köln (zitiert: *Bearbeiter* in Kohlmann)
- Kraft*, Außensteuergesetz, München 2009 (zitiert: *Bearbeiter* in Kraft)
- Kühn/von Wedelstädt*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., Stuttgart 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Kühn/von Wedelstädt)
- Lackner/Kühl*, Strafgesetzbuch, 28. Aufl., München 2012
- Leitner/Rosenau*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Baden-Baden 2017
- Liebert*, Globalisierung, Steuervermeidung und Steuersenkungswettlauf, Bonn 2004
- Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt*, GmbH-Gesetz, 3. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt)
- Moosmayer*, Compliance – Praxisleitfaden für Unternehmen, 3. Aufl., München 2015
- Mösbauer*, Die Haftung für die Steuerschuld, Köln 1990
- Müller*, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, Praxis Beratung Gestaltung, 2. Aufl., Köln 2015
- Müller-Gugenberger*, Handbuch des Wirtschaftsstraf- und -ordnungswidrigkeitenrechts, 6. Aufl., Köln 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Müller-Gugenberger)
- Nacke*, Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl., Köln 2017
- Papperitz/Keller*, ABC Betriebsprüfung: Prüfungsschwerpunkte, Prüfungsverfahren, Steuerfahndung, Steuerstrafverfahren, Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in Papperitz/Keller, ABC Betriebsprüfung)
- Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz, Köln (zitiert: *Bearbeiter* in Rau/Dürrwächter)
- Rolletschke/Roth*, Die Selbstanzeige, München 2015
- Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz, 31. Aufl., München 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in Rössler/Troll)
- Säcker/Rixecker/Oetker/Limperg*, Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB, 7. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-BGB)
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 35. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Schmidt)
- Schmidt/Ebke*, Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., München 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in MüKo-HGB)

- Schönke/Schröder* Strafgesetzbuch, 29. Aufl., München 2014 (zitiert: *Bearbeiter* in Schönke/Schröder)
- Schwarz/Pahlke*, AO/FGO Kommentar, München (zitiert: *Bearbeiter* in Schwarz/Pahlke)
- Schwarz/Widmann/Radeisen*, Umsatzsteuergesetz, Freiburg (zitiert: *Bearbeiter* in Schwarz/Widmann/Radeisen)
- Senge*, Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 4. Aufl., München 2014 (zitiert: *Bearbeiter* in KK OWiG)
- Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz, München (zitiert: *Bearbeiter* in Sölch/Ringleb)
- Stadie*, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Köln 2015
- Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 2. Aufl., Köln 2016 (zitiert: *Bearbeiter* in Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance)
- Tipke/Kruse*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, Köln (zitiert: *Bearbeiter* in Tipke/Kruse)
- Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Tipke/Lang)
- Fischer*, Strafgesetzbuch, 65. Aufl., München 2018
- Uhlenbruck*, Insolvenzordnung, 14. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Uhlenbruck)
- Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen: DBA, 6. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Vogel/Lehner)
- Weymüller, Rainer*, Umsatzsteuergesetz, München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in Weymüller)

Kapitel 1

Tax Compliance im Unternehmen

A. Begriff der Tax Compliance und des Tax Compliance-Management-Systems

I. Compliance

1. Aufgabe der Unternehmensleitung

Aufgabe der Unternehmensleitung ist es u. a., dass die vom Unternehmen verantworteten Aktivitäten mit den jeweils anwendbaren Gesetzen im Einklang stehen.¹ Unter Compliance versteht man die Organisation und Überwachung der Einhaltung von straf- und bußgeldbewehrten Grundsätzen, aber auch das Aufstellen von innerbetrieblichen Ausführungsregelungen im Unternehmen. 1

Die Thematik Compliance hat ihren Ursprung in der Abwehr der Korruption.² Aufgabe der Unternehmensleitung ist in diesem Zusammenhang sowohl Bestechlichkeit als auch Bestechung im geschäftlichen Verkehr zu unterbinden, d. h. darauf zu achten, dass keine Bestechungsgelder gezahlt oder angenommen oder wettbewerbswidrige Absprachen getroffen werden. 2

Die Aufgabe der Unternehmensleitung beschränkt sich jedoch nicht nur auf die Einhaltung der straf- und bußgeldbewehrten Vorschriften, die im Zusammenhang mit der Korruption stehen. Sie erstreckt sich auf die Einhaltung von Bestimmungen zum Schutz der Umwelt, des Außenwirtschaftsrechts, des Kartellrechts, des Datenschutzes und des Arbeitsrechts. Die branchenspezifischen Pflichten sind unüberschaubar.³ Compliance erstreckt sich auf die Banken- und Wertpapierdienstleistungsbranche, die Versicherungswirtschaft, die pharmazeutische Industrie, die chemische Industrie, die Kreislauf- und Abfallwirtschaft, die Bauwirtschaft, das Transportgewerbe, die Lebensmittelwirtschaft, das E-Business und die öffentliche Verwaltung. Die Verantwortung der Unternehmensleitung aller Branchen umfasst die Vermeidung steuerstraf- und steuerordnungsrechtlicher Verstöße. Dies ist Aufgabe der Tax Compliance. 3

2. Begriff Compliance

Ausgehend von dem Verständnis der Aufgabe der Unternehmensleitung bestimmt sich der Begriff der Compliance. 4

Der Begriff „Compliance“ stammt ebenso wie der Begriff „Corporate Governance“ aus der angloamerikanischen Rechtssprache.⁴ In der Übersetzung finden sich Begriffe wie Zustimmung, Übereinstimmung, Einwilligung und Ordnungsmäßigkeit. Eine direkte Übersetzung gibt es nicht. Die Übersetzung lässt die Bedeutung für die Rechtswissenschaft nicht erkennen. Daraus erklärt sich, warum der Begriff Compliance im deutschen allgemeinen Sprachgebrauch mit dem englischen Begriff verwandt wird.⁵ 5

¹ Moosmayer, Compliance, Rz. 1.

² Streck in Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Rz. 1.5.

³ Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 1 Rz. 15 ff.

⁴ Poppe in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 1.

⁵ Streck in Tax Compliance, Rz. 1.1; Poppe in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 1.

- 6 Eine Art Legaldefinition findet sich seit 2007 im Deutschen Corporate Governance Kodex. In 4.1.3 heißt es: „*Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung durch die Konzernunternehmen hin (Compliance).*“
- 7 Unter Compliance versteht man die Einhaltung von gesetzlichen Bestimmungen, regulatorischen Standards und die Erfüllung weiterer wesentlicher Anforderungen.⁶ Mit Moosmayer⁷ versteht man unter dem Begriff Compliance die originäre Aufgabe der Unternehmensleitung, die von ihr verantworteten unternehmerischen Aktivitäten in einer Art und Weise zu organisieren und zu überwachen, dass sie mit den jeweils anwendbaren Strafgesetzen und Bußgeldvorschriften in Einklang stehen. Moosmayer versteht Compliance nicht nur als die Einhaltung dieser Normen, sondern auch der innerbetrieblichen Ausführungsregelungen⁸, soweit Unternehmen arbeitsrechtlich verpflichtende innerbetriebliche Ausführungsregelungen getroffen haben.
- 8 Ziel von Compliance ist die Vermeidung einer Haftung des Unternehmens und der Unternehmensverantwortlichen durch das Befolgen der für das Unternehmen maßgeblichen Regel und Gesetze aller Art.⁹ Dabei versteht sich Compliance einerseits zur Vermeidung zivilrechtlicher Schadens- und Haftungsansprüche, andererseits zur Vermeidung strafrechtlicher Sanktionen.
- 9 Bestandteil von Compliance ist die Implementierung von Prüfungs-, Kontroll- und Freigabemechanismen.¹⁰ Nach dem Vorgenannten versteht Streck¹¹ Compliance einerseits als eine Gesetzestreue, andererseits aber als eine im Unternehmen strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungssystem, welches vor Gesetzesverstößen und ihren Folgen schützen soll.
- 10 Compliance fordert die Unternehmensleitung zu Organisationsaufgaben heraus, die umso komplexer sind, je internationaler das Unternehmen aufgestellt ist. Die Organisationsaufgabe wird regelmäßig von der Unternehmensleitung auf eine eigene Abteilung delegiert. Soweit die Organisationsaufgabe auf eine Compliance-Abteilung delegiert wurde, entbindet dies nicht von der Aufsichtspflicht, da die Verantwortung auf die Compliance-Abteilung nicht delegiert werden kann.

II. Begriff Tax Compliance

- 11 Tax Compliance ist auf Grund der Komplexität und der Kompliziertheit des Steuerrechts integraler Bestandteil der Corporate Compliance und ein Unterbegriff zur Compliance.¹²

⁶ Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 1 Rz. 2; Poppe in Inderst/Bannenber/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 2.

⁷ Compliance, Rz. 1.

⁸ Compliance Rz. 1; vgl. auch IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 5.

⁹ Theisen, S. 87; Poppe in Inderst/Bannenber/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 3.

¹⁰ Vgl. das im BMF-Schreiben v. 14.11.2014 geforderte Interne Kontrollsystem zur Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO.

¹¹ In Tax Compliance Rz. 1.1.

¹² Besch/Starck in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 3; Streck/Binnewies, DStR 2009, 229.

Tax Compliance zielt auf die Erfüllung steuerlicher Pflichten und Regeln ab, welche sich aus Gesetzen und Verordnungen ergeben, die sich an das Unternehmen wenden.¹³ Daneben versteht der Begriff Tax Compliance auch die Einhaltung unternehmensinterner Richtlinien.¹⁴ 12

Tax Compliance umfasst die Pflichterfüllung mit Blick auf Steuern. Dies sind nach § 3 Abs. 3 AO auch die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, sog. Zölle.¹⁵

Tax Compliance fordert die Erfüllung steuerlicher Dokumentations-, Aufzeichnungs- und Erklärungsspflichten. Im Vordergrund steht die Erfüllung der Steuererklärungsspflicht (§ 149 AO i.V.m. den jeweiligen Einzelgesetzen). Erfasst werden auch alle sonstigen aus steuerlichen Regelungen resultierenden Verpflichtungen. In der Abgabenordnung sind dies beispielsweise Auskunftspflichten (§ 93 AO), Anzeigepflichten (§§ 137 ff. AO), Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§ 140 ff. AO) und Mitwirkungspflichten (§§ 200, 208, 211 AO). 13

Der Begriff der Tax Compliance geht davon aus, dass auf der einen Seite die rein formalen Vorgaben beachtet werden, also die Pflichterfüllung vor allem form- und fristgerecht erfolgt, auf der anderen Seite die Verpflichtungen materiell richtig erfüllt werden.¹⁶ Tax Compliance kann auf Grund der Komplexität der Steuergesetze neben der Einbindung einer Unternehmenssteuerabteilung die Beauftragung eines Tax Compliance-Beauftragten erfordern. 14

Bestandteil der Tax Compliance kann auch die gesetzeskonforme Optimierung der Steuerbelastung sein,¹⁷ weshalb die zulässige Ausnutzung gesetzgeberischer Spielräume sowie die interessenorientierte Auslegung der Steuerrechtsnormen im Rahmen der juristischen Möglichkeiten nicht einer Tax Compliance widersprechen.¹⁸ Ein Tax Compliance-Management-System kann mit seiner gestalterischen Komponente im Ergebnis auch zu einer Vermeidung von Steuern führen.¹⁹ 15

III. Begriff Tax Compliance-Management-System (Tax CMS)

Tax Compliance bezeichnet sowohl die Einhaltung steuerlicher Gesetze und Verordnungen als auch unternehmensinterner Richtlinien. Tax Compliance-Management-System (Tax CMS) bezeichnet „die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens festgelegten Ziele, eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen“.²⁰ Ein Tax CMS ist i. d. R. ein abgegrenzter Teilbereich eines CMS. Es ist ein Mittel, um das Ziel der steuerlichen Compliance umzusetzen. 16

¹³ Streck/Binnewies, DStR 2009, 229.

¹⁴ Besch/Starck in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 6; Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 5.

¹⁵ Streck/Binnewies, DStR 2009, 229; Geuenich/Kiesel, BB 2012, 155.

¹⁶ Kromer/Pumpler/Henschel, BB 2013, 791.

¹⁷ Besch/Starck in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 7.

¹⁸ Besch/Starck in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 4.

¹⁹ Besch/Starck in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 7, 14.

²⁰ IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 6.

- 17 Ein Tax CMS umfasst gestalterische, abwehrende und organisatorische Elemente. Die gestalterische Komponente besteht in der gesetzeskonformen Vermeidung von Steuern und der Steueroptimierung. Das abwehrende Element liegt in der Identifizierung von steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken für das Unternehmen und seiner Organe und beschreibt deren Vermeidung. Die organisatorische Komponente besteht in der Implementierung einer Organisation, die die Erfüllung steuerlicher Gesetze und Verordnungen, die Möglichkeiten der Steuergestaltung und die Vermeidung der Risiken für das Unternehmen und deren Organe berücksichtigt.

IV. Bedeutung eines Tax Compliance-Management-Systems

- 18 Die Bedeutung der Implementierung eines Tax CMS ergibt sich für jedes Unternehmen aus den Folgen bei Nichterfüllung bzw. Fehlern in diesem Bereich.
- 19 Finanzielle Risiken bei einem Verstoß gegen steuerliche Pflichten sind neben der Steuernachzahlung die Festsetzung steuerlicher Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO. Dies sind Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO, Zinsen nach den §§ 233 bis 237 AO, Säumniszuschläge (§ 240 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO), Kosten nach den §§ 89, 178, 178a und 337 bis 345 AO, Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Art. 5 Nr. 20 und 21 Unionszollkodex) und Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG. Für den Fall, dass die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, ist sie berechtigt, eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen (§ 162 AO).
- 20 Tax Compliance dient auch der Minimierung von Haftungsrisiken. Die Haftung für Steuern Dritter sind u.a. in den §§ 69 bis 76 AO normiert. Die Abgabenordnung kennt u.a. als materiell-rechtliche Haftungsvorschriften die Haftung der Vertreter und gleichgestellter Personen, die unter §§ 34, 35 AO fallen, bei grob schuldhafter Pflichtverletzung (§ 69 AO), die Haftung des vertretenen Nichtsteuerschuldners (§ 70 AO), die Haftung des Steuerhinterziehers und Steuerhehlers (§ 71 AO), die Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1, 3 AO (§ 72 AO), die Haftung der Organgesellschaft bei Organschaftsverhältnissen für KSt, GewSt, USt (§ 73 AO), die Haftung des Eigentümers von Gegenständen bei wesentlicher Beteiligung am nutzenden Unternehmen (§ 74 AO), die Haftung des Übernehmers eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebes im Ganzen (§ 75 AO) und die Sachhaftung verbrauchsteuer- oder zollpflichtiger Waren (§ 76 AO). Neben der Abgabenordnung enthalten die Einzelsteuergesetze sowie die Vorschriften über Zölle und EU-Abgaben eine Vielzahl von Haftungstatbeständen, die in ihrer praktischen Bedeutung die Haftungstatbestände der Abgabenordnung übertreffen können.²¹
- 21 Die Strafbarkeit der einzelnen Mitglieder der Unternehmensleitung ergibt sich vorwiegend aus den §§ 369, 370 ff. AO. § 370 Abs. 1 AO normiert die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung für den Fall, dass den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden oder pflichtwidrig die Verwendung

²¹ Jürgen R. Müller, SteuerStud 2004, 538 ff.

von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlassen wird. § 372 AO normiert die Strafbarkeit wegen Bannbruchs, § 373 AO die Strafbarkeit wegen gewerbsmäßigen, gewaltsamen und bandenmäßigen Schmuggels und § 374 AO die Strafbarkeit wegen Steuerhhehlerei.

Die §§ 377 bis 383b AO normieren eine Vielzahl an Ordnungswidrigkeiten. Wegen der Bedeutung der Dokumentations-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten wird beispielhaft die Steuergefährdung nach § 379 AO angeführt. Ordnungswidrig handelt nach § 379 Abs. 1 AO, wer vorsätzlich oder leichtfertig Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind, Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt und nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt. Ordnungswidrig handelt nach § 379 Abs. 2 AO, wer vorsätzlich oder leichtfertig der Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 S. 1 AO nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt, entgegen § 144 AO eine Aufzeichnung nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt, entgegen § 138a Abs. 6 AO eine Übermittlung des länderbezogenen Berichts nach § 138a Abs. 1, 3 oder 4 AO oder eine Mitteilung nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nach § 138a Abs. 4 S. 3 AO macht oder die Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1 AO verletzt. 22

Für den Unternehmensinhaber ist als primär in Betracht kommende Ordnungswidrigkeit § 130 OWiG anzuführen. Danach handelt ordnungswidrig, wenn der Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens vorsätzlich oder fahrlässig Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern, wenn eine solche Zuwiderhandlung begangen wird und diese durch gehörige Aufsicht verhindert oder wesentlich erschwert worden wäre. Zu den erforderlichen Aufsichtsmaßnahmen gehören auch die Bestellung, sorgfältige Auswahl und Überwachung von Aufsichtspersonen. 23

V. Abgrenzung zu Tax Risk Management

Tax Compliance ist streng abzugrenzen vom Tax Risk Management. Tax Risk Management bezeichnet die Begutachtung und Bewertung von Steuerrisiken. Das Unternehmen hat die Möglichkeit, Maßnahmen zu treffen, die das identifizierte Risiko minimieren oder abwenden; das Unternehmen kann sich aber auch nach einer sorgfältigen Abwägung des Risikos der Entdeckung dafür entscheiden, das Risiko in Kauf zu nehmen. Letzteres widerspricht der Zielsetzung von Tax Compliance. Ein funktionsfähiges Tax Risk Management ist immer Bestandteil eines Tax CMS, da Tax Compliance auf die Vermeidung von Haftungsrisiken ausgerichtet ist. 24

VI. Abgrenzung zur Steueroptimierung

Die Steueroptimierung ist Ausfluss des gestalterischen Elements eines Tax CMS. Die gesetzeskonforme Minimierung von Steuern steht mit den Zielen der Tax Compliance, der Einhaltung und Erfüllung der gesetzlichen Steuerpflichten zur Vermeidung von Haftungs- und Strafbarkeitsrisiken, im Einklang. Die gesetzeskonforme Optimie- 25

rung der Steuerbelastung ist daher Bestandteil der Tax Compliance und des Tax CMS.²² Ein funktionsfähiges Tax CMS deckt die steuerlichen Gestaltungsspielräume auf. Es erfordert ein Verständnis der steuerlichen Regelungen.²³ Die zulässige Ausnutzung gesetzgeberischer Spielräume sowie die interessenorientierte Auslegung der Steuerrechtsnormen im Rahmen der juristischen Möglichkeiten stehen lediglich den Interessen des Fiskus, so hohe Steuerbeträge wie möglich zu erhalten, entgegen.²⁴

B. Bedeutung der Tax Compliance für Unternehmen

- 26 Das Steuerrecht ist ein Themengebiet, welches sowohl für nationale als auch für multinationale Unternehmen von großer Bedeutung ist. Seit Jahrzehnten lässt sich beobachten, dass multinationale Unternehmen im Fokus von Staaten stehen, die mit niedrigen Unternehmenssteuersätzen einen internationalen Steuerwettbewerb betreiben.²⁵

I. Bekämpfung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen – BEPS

- 27 Um die Steuervermeidung von multinationalen Unternehmen in den Griff zu bekommen, wurde auf Ebene der OECD bereits 2013 eine Initiative zur Bekämpfung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen („Base Erosion and Profit Shifting – BEPS“) zu Lasten des internationalen Steueraufkommens ins Leben gerufen. Im Rahmen dieser Initiative haben die Finanzverwaltungen der OECD-Staaten derartige missliebige steuerliche Gestaltungen aufgedeckt und einen Maßnahmenkatalog mit Empfehlungen zur Bekämpfung unerwünschter Steuerplanungen, insb. bei international auftretenden Konzernen, entwickelt.
- 28 Die OECD hat am 5.10.2015 die Ergebnisse des BEPS-Projekts veröffentlicht. Sie wurden am 8.10.2015 von den G20-Finanzministern und Notenbankgouverneuren gebilligt. Das sog. Country-by-Country Reporting (kurz CbCR) ist Bestandteil des Maßnahmenplans und dient dem Ziel der Schaffung von mehr Transparenz im Kampf gegen internationale Steuerplanung. Die Bedeutung der Tax Compliance für multinationale Unternehmen zeigt sich angesichts der Auswirkungen des CbCR und der drohenden Doppelbesteuerungsrisiken, welche international tätige Unternehmen im Rahmen der Tax Compliance analysieren können.

²² *Besch/Starck* in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 7.

²³ *Besch/Starck* in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 15.

²⁴ *Besch/Starck* in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 33, Rz. 14.

²⁵ Liebert, Globalisierung, Steuervermeidung und Steuersenkungswettlauf.

II. Common Reporting Standard – CRS

Die Bedeutung der Tax Compliance sowohl für nationale als auch für multinationale Unternehmen zeigt sich auch angesichts des Umstandes, dass die OECD auf internationaler Ebene für eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Kapitalerträgen eintritt. Am 29.10.2014 haben die Finanzminister von 51 OECD-Partnerstaaten ein multilaterales Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet. Dieses definiert den neuen globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Common Reporting Standard – CRS). Auf EU-Ebene wurde der CRS im Rahmen einer Revision der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt. Die nationale Umsetzung des Abkommens erfolgte in Deutschland durch das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG²⁶). Das Gesetz gilt auch für Rechtsträger, also Kapitalgesellschaften, andere juristische Personen und Personengesellschaften. 29

III. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GoB

Auch innerstaatlich wurden die Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung verbessert. Mit dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 zu den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“²⁷ (GoBD) werden für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen, auf Basis entsprechender Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte sowie Verarbeitungskontrollen gefordert. Die Beschreibung des Internen Kontrollsystems (IKS) ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation und damit Bestandteil eines Compliance-Management-Systems (CMS). 30

IV. Schärfung der Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige

Die Bedeutung der Tax Compliance für Unternehmen lässt sich auch an Hand der verschärften Regelungen im Steuer- und Steuerstrafrecht aufzeigen. Der Gesetzgeber hat zum 1.1.2015 die Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige nach §§ 371, 398a AO weiter verschärft. In der Folge haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder den Anwendungserlass zur AO (AEAO) um eine Regelung zu § 153 AO ergänzt.²⁸ In Tz. 2.6 heißt es zur Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige: *„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.“* Soweit das Bundesministerium der Finanzen für die Abgrenzung auf ein in 31

²⁶ Gesetz v. 21.12.2015, BGBl. 2015 I, 2531.

²⁷ BMF v. 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450.

²⁸ BMF v. 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001 IV A 4 – S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490.

nerbetriebliches Kontrollsystem abstellt, versteht sich dies als ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichteter Teilbereich eines Compliance-Management-Systems.²⁹

- 32 Das Thema Tax Compliance gewinnt in den letzten Jahren eine immer größere Bedeutung, weshalb es für die Unternehmen geboten ist, sich mit den in diesem Zusammenhang auftretenden Fragen auseinanderzusetzen, will man der Verantwortung zur Vermeidung steuerstrafrechtlicher und steuerordnungsrechtlicher Verstöße gerecht werden.

C. Rechtsgrundlagen der Compliance

- 33 Mit dem Begriff der Globalisierung werden grenzüberschreitende Unternehmensbeteiligungen eng verknüpft. Diese sind ein Aspekt der Verflechtung der deutschen Wirtschaft mit dem Ausland. Deutsche Unternehmen sind wirtschaftlich international verbunden. Sie gründen Tochtergesellschaften im Ausland oder exportieren Waren weltweit; sie sind damit auch den ausländischen Jurisdiktionen unterworfen. Umgekehrt gründen Muttergesellschaften mit Sitz im Ausland Tochtergesellschaften in Deutschland; auch hierdurch sind Jurisdiktionen unterschiedlicher Nationen abzustimmen.
- 34 Auf Grund der Globalisierung der Wirtschaft lässt sich die Bestimmung der Rechtsgrundlagen der Compliance nicht auf nationale Vorschriften begrenzen. Neben den deutschen Gesetzen sind die Vorschriften des Landes zu betrachten, mit welchem die wirtschaftliche Verflechtung besteht. Ein besonderes Augenmerk ist auf die Bestimmungen der USA und Großbritanniens zu richten, da diese als Mutterländer der Compliance verstanden werden.

I. Rechtsgrundlagen in Deutschland

1. Gesetzliche Bestimmungen

- 35 Das deutsche Recht kennt keine eindeutigen Gesetzesnormen, die die Leitung eines Unternehmens allgemein zum Aufsetzen eines Compliance-Programms und zum Aufstellen einer Compliance-Organisation verpflichten. Eine Vielzahl von Normen verpflichtet die Geschäftsleitung von Unternehmen, darauf zu achten, dass Rechtsvorschriften eingehalten und Schäden abgewendet werden. Aus diesen Vorschriften lässt sich die Notwendigkeit der Einrichtung eines Compliance-Systems ableiten.
- 36 § 76 Abs. 1 AktG sieht vor, dass der Vorstand einer Aktiengesellschaft die Gesellschaft unter eigener Verantwortung zu leiten hat. Nach § 93 Abs. 1 S. 1 AktG haben die Vorstandsmitglieder bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden.³⁰ § 91 Abs. 2 AktG bestimmt, dass der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen hat, insb. ein Überwachungssystem zur frühzeitigen Erkennung von Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesell-

²⁹ Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 3.

³⁰ Moosmayer, Compliance, Rz. 10.

schaft gefährden, einzurichten hat.³¹ Diese Verpflichtung wurde 1998 mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)³² eingeführt. Bei einem börsennotierten Unternehmen ist außerdem im Rahmen der Abschlussprüfung durch den Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann. Nach § 289 Abs. 2 HGB ist im Lagebericht auch auf die Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft einschließlich ihrer Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, einzugehen.

Für die Mitglieder des Aufsichtsrates gilt gem. § 116 S. 1 AktG für die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit § 93 AktG mit Ausnahme des Abs. 2 S. 3 sinngemäß.

Eine den §§ 76, 93 AktG vergleichbare Norm findet sich für den Geschäftsführer einer GmbH in § 43 Abs. 1 GmbHG.³³ Die Geschäftsführer haben danach in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.

Als zentrale Vorschrift der Criminal Compliance kann § 130 OWiG bezeichnet werden.³⁴ Gem. § 130 Abs. 1 OWiG handelt ordnungswidrig, wer als Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern, die den Inhaber treffen und deren Verletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist, wenn eine solche Zuwiderhandlung begangen wird, die durch gehörige Aufsicht verhindert oder wesentlich erschwert worden wäre. Der Haftung der Aufsichtspflichtigen im Unternehmen nach §§ 130, 9 OWiG und der Haftung des Unternehmens für den Fall eines zurechenbaren Fehlverhaltens seiner Aufsichtspflichtigen nach §§ 30, 130, 9 OWiG lässt sich mittelbar die Verpflichtung zur Einrichtung eines Compliance-Programms und einer Compliance-Organisation entnehmen.³⁵

Weitere Rechtsgrundlagen finden sich in den § 25a KWG, § 23 VAG und § 33 WpHG. Gem. § 25a Abs. 1 KWG muss das Kreditinstitut über eine ordnungsgemäße Geschäftsorganisation verfügen, die die Einhaltung der vom Kreditinstitut zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen und der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten gewährleistet. Weiterhin ist normiert, dass die Geschäftsleiter für die ordnungsgemäße Geschäftsorganisation des Kreditinstituts verantwortlich sind und die erforderlichen Maßnahmen für die Ausarbeitung der entsprechenden institutsinternen Vorgaben zu ergreifen haben, sofern nicht das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan entscheidet. Explizit muss die ordnungsgemäße Geschäftsorganisation ein angemessenes und wirksames Risikomanagement umfassen, auf dessen Basis ein Institut die Risikotragfähigkeit laufend sicherzustellen hat.

Gleiches gilt für Versicherungsunternehmen nach § 23 VAG. Die Geschäftsorganisation von Versicherungsunternehmen muss nach § 23 Abs. 1 VAG auf die Einhaltung der von den Versicherungsunternehmen zu beachtenden Gesetze, Verordnungen und aufsichtsbehördlichen Anforderungen achten. Die Geschäftsorganisation

³¹ Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 1 Rz. 29; Moosmayer, Compliance, Rz. 10; *Poppe* in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 46.

³² v. 27.4.1998, BGBl. 1998 I, 786.

³³ *Poppe* in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 33.

³⁴ *Poppe* in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 45.

³⁵ Moosmayer, Compliance, Rz. 10.

muss wirksam und ordnungsgemäß sein und der Art, dem Umfang und der Komplexität ihrer Tätigkeiten angemessen sein. Nach Abs. 2 muss der Vorstand dafür sorgen, dass die Geschäftsorganisation regelmäßig intern überprüft wird. Die Versicherungsunternehmen müssen nach Abs. 3 schriftliche interne Leitlinien aufstellen, welche Vorgaben zum Risikomanagement, zum internen Kontrollsystem, zur internen Revision und zur Ausgliederung von Funktionen und Tätigkeiten enthalten. Die Versicherungsunternehmen haben einen Prozess vorzusehen, der es den Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglicht, potenzielle oder tatsächliche Verstöße sowie etwaige strafbare Handlungen innerhalb des Unternehmens an eine geeignete Stelle zu melden.

41 Nach § 33 Abs. 1 WpHG³⁶ muss ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen eine wirksame Compliance-Funktion einrichten.

42 Anzumerken ist jedoch, dass eine Anwendung dieser aufsichtsrechtlichen Anforderungen auf Wirtschaftsbereiche, die nicht der Aufsicht unterliegen, im Wege der Analogie nicht in Betracht kommt. Nach der heutigen Gesetzeslage trägt die Unternehmensleitung die Verantwortung für die Einreichung eines Compliance-Systems im Rahmen ihrer Leitungsaufgabe. Die vorgenannten Vorschriften verpflichten die Unternehmensleitung jedoch nicht zu konkreten Compliance-Maßnahmen.

2. Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK)

43 Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) stellt wesentliche gesetzliche Vorschriften zur Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Gesellschaften dar. In Form von Empfehlungen und Anregungen enthält er international und national anerkannte Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung. Der Kodex ist Ausdruck einer Selbstverpflichtung der Wirtschaft zu guter Corporate Governance. Eine Überprüfung findet nicht nur innerhalb der Kommission statt, sondern im Dialog mit den Unternehmen und ihren Stakeholdern, der Politik und der Öffentlichkeit.

44 Ziff. 4.1.3 DCGK führt an, dass der Vorstand für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und auf deren Beachtung durch die Konzernunternehmen hinzuwirken hat (Compliance). Nach Ziff. 4.1.4 sorgt der Vorstand für ein angemessenes Risikomanagement und Risikocontrolling im Unternehmen.

45 Jedoch enthält der Deutsche Corporate Governance Kodex keine konkreten Vorgaben oder Empfehlungen zu Art und Umfang der Compliance. Nach der derzeitigen Gesetzeslage hängt einzig und allein vom Risikoprofil ab, welches sich nach dem Geschäftszweig und dem Unternehmensgegenstand, Größe und Komplexität des Unternehmens und der Unternehmensstruktur bestimmt, wie das Compliance-Programm und die Compliance-Organisation aufgestellt werden.

3. Rechtsgrundlage der Compliance für nachgeordnete Konzernunternehmen

46 Umstritten ist, woraus sich die Rechtsgrundlage für Compliance für nachgeordnete Konzernunternehmen ergibt.

³⁶ Poppe in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance, 1. Kap. Rz. 43, 44.

Der Deutsche Corporate Governance Kodex hält in Ziff. 4.1.3 fest, dass der Vorstand auf die Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien durch die Konzernunternehmen hinwirkt. Mithin geht der Deutsche Corporate Governance Kodex davon aus, dass sich die Compliance auch auf die nachgeordneten Konzernunternehmen erstreckt. 47

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs werden Mutter- und Tochtergesellschaft als wirtschaftliche Einheit betrachtet, wenn die Mutter entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsaktivitäten der Tochter ausübt.³⁷ Der Fall Akzo Nobel betrifft die Haftung einer Muttergesellschaft für die von ihren Tochtergesellschaften begangenen Zuwiderhandlungen gegen die Wettbewerbsregeln. 48

Allgemein wird angenommen, dass die Geschäftsleitung der Obergesellschaft im Rahmen ihrer Geschäftsleitungsverantwortung (§§ 76, 93 Abs. 1 AktG, 43 GmbHG) Kontrollpflichten im Konzern wahrzunehmen hat. 49

II. Rechtsgrundlagen in den USA

Für die Frage der Rechtsgrundlage reicht es nicht aus, seinen Blick nur auf die deutsche Gesetzgebung zu richten. Als Folge der Globalisierung der Wirtschaft ist es erforderlich, die Rechtsgrundlagen anderer Staaten zu betrachten. 50

In den USA gibt es als Reaktion auf die umfangreichen Ermittlungsverfahren des US-Justizministeriums und der US-Börsenaufsicht SEC wegen Bilanzskandalen von Unternehmen wie Enron, Worldcom und Tyco eine lange und geübte Praxis, Compliance-Programme bei der Sanktionierung von Unternehmen zu berücksichtigen.³⁸ 51

Von maßgeblicher Bedeutung sind der 1977 eingeführte „Foreign Corrupt Practices Act“, die US „Sentencing Guidelines“ aus 1991, verschärft in 2004, die „OECD-Anti-Bribery-Convention“ von 1997 und der „Sarbanes-Oxley Act“ aus 2002. 52

Die Bedeutung der Implementierung eines Compliance-Programms ergibt sich daraus, dass die vorgenannten Bestimmungen nach US-Recht nicht nur auf in den USA niedergelassene oder börsennotierte Unternehmen Anwendung finden. Die USA können die Jurisdiktion auch für sich beanspruchen, wenn eine Tathandlung auf dem Territorium der USA erfolgt ist. Es ist z. B. ausreichend für die Anwendung der US-Jurisdiktion in Strafsachen auf deutsche Unternehmen, wenn ein Geldtransfer über ein Konto in den USA oder wenn E-Mail-Verkehr mit Empfängern, die sich in den USA aufhalten, erfolgt.³⁹ 53

Die rechtlichen Rahmenbedingungen in den USA sind schwerpunktmäßig auf die Bekämpfung von Korruptionsdelikten ausgerichtet. 54

Der Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) von 1977 ist ein Bundesgesetz der USA, welches Zahlungen und Wertgeschenke an ausländische staatliche Amtsträger verbietet, soweit diese den Zweck verfolgen, den Zuschlag für ein Geschäft zu bekommen oder eine Geschäftsbeziehung aufrechtzuerhalten. Das Gesetz stellt die Bestechung ausländischer Amtsträger unter Strafe. Darüber hinaus verpflichtet das Gesetz alle in den USA börsennotierten Unternehmen dazu, eine Buchführung vorzunehmen, die auf die Antikorruptionsregeln des FCPA abgestimmt ist.

³⁷ EuGH v. 10.9.2009-C-97/08, EUZW 2009, 816, 820 (AkzoNobel).

³⁸ Moosmayer, Compliance, Rz. 17.

³⁹ Moosmayer, Compliance, Rz. 17.

- 55 Die 1991 in Kraft getretenen und 2004 wesentlich überarbeiteten Sentences Guidelines stellen die wesentlichen Elemente eines wirkungsvollen Compliance Programms dar. Sie bieten Unternehmen eine Anleitung zur Schaffung effektiver Compliance Strukturen. Die Sentences Guidelines beinhalten Strafzumessungsvorschriften. Strafverfolgungsbehörden können das Strafmaß erheblich reduzieren, wenn das Unternehmen ein effektives Compliance Programm nach den Regeln der Sentences Guidelines vorweisen kann. Umgekehrt kann die Strafverfolgungsbehörde das Fehlen eines solchen Programms als strafschärfenden Umstand bei der Verhängung von Strafen gegen das Unternehmen berücksichtigen.
- 56 Bei der OECD Anti-Bribery Convention handelt es sich um ein internationales Abkommen, das die Vertragsstaaten verpflichtet, die Bestechung ausländischer Amtsträger unter Strafe zu stellen. Die Konvention wurde am 17. Dezember 1997 zur Unterzeichnung aufgelegt.
- 57 Der Sarbanes-Oxley Act aus 2002 wurde als Reaktion auf die Bilanzskandale von Unternehmen wie Enron oder Worldcom als US-Bundesgesetz verabschiedet. Es soll die Verlässlichkeit der Berichterstattung von Unternehmen, die den öffentlichen Kapitalmarkt der USA in Anspruch nehmen, verbessern. Nach Section 404 muss jeder Jahresbericht eine Beurteilung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems für die Rechnungslegung durch die Geschäftsleitung des Unternehmens und ein Urteil des Wirtschaftsprüfers enthalten. Dabei umfasst ein internes Kontrollsystem alle Maßnahmen, welche die Qualität der mit der Rechnungslegung erstellten Quartals- und Jahresabschlüsse sicherstellen sollen.
- 58 Die Bedeutung eines Compliance Programms ergibt sich für deutsche Unternehmen, die mit US-Bundesbehörden Geschäfte tätigen, aus der Forderung der US Federal Acquisition Regulation (FAR) nach einem Compliance Programm im Sinne der US Sentencing Guidelines.⁴⁰

⁴⁰ Moosmayer, Compliance, Rz. 28.

Kapitel 2

Notwendigkeit der Implementierung eines Tax CMS

Die gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung eines Compliance Systems ist umstritten. Teilweise wird in den im Aktiengesetz, GmbH-Gesetz, OWiG u.a. angeführten Normen eine Rechtspflicht zur Implementierung eines Compliance Systems gesehen.⁴¹ Andere Vertreter⁴² sehen, dass die Gesetzesgrundlagen die Implementierung eines Compliance Systems ins Ermessen der Unternehmen stellen. 59

Einige der in Kapitel 1 C. I.⁴³ angeführten Rechtsgrundlagen beschränken sich auf bestimmte Branchen. So verpflichtet § 23 VAG Versicherungsunternehmen eine Geschäftsorganisation vorzuhalten, die auf die Einhaltung der von den Versicherungsunternehmen zu beachtenden Gesetze, Verordnungen und aufsichtsbehördlichen Anforderungen ausgerichtet ist. § 33 WpHG verpflichtet Wertpapierdienstleistungsunternehmen, eine dauerhafte und wirksame Compliance-Funktion einzurichten. Nach § 93 AktG haben die Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden. 60

Neben diesen branchen- bzw. tätigkeitsspezifischen Vorschriften gibt es allgemeine Grundlagen. § 12 Abs. 1 AGG erstreckt die Verpflichtung, erforderliche Maßnahmen zum Schutz vor Benachteiligungen wegen der in § 1 AGG genannten Gründe zu treffen, auf den Arbeitgeber im Allgemeinen. 61

Unabhängig von der Auslegung dieser Vorschriften besteht Einigkeit darüber, dass aus den nachfolgend angeführten Gründen für alle Unternehmen eine Notwendigkeit besteht, zumutbare und angemessene Maßnahmen zu ergreifen, um drohende Schäden für das Unternehmen frühzeitig zu erkennen und diese abzuwenden. Die nachfolgend angeführten Haftungsrisiken für das Unternehmen und die Unternehmensleitung empfehlen von sich aus die Implementierung eines CMS, auch für sog. KMU.⁴⁴ 62

A. Verlust des Ansehens in der Öffentlichkeit und Reputationsschaden

I. Medienberichterstattung

Die Implementierung eines CMS ist in Folge zahlreicher medienträchtiger Strafprozesse, u.a. Siemens, HSH Nordbank und Mannesmann, in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gelangt. Die Vorwürfe erstrecken sich oftmals auf die Korruption bzw. Untreue durch Prämienzahlungen gegen einzelne Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates, u.a. begünstigt durch ein in der Praxis nicht etabliertes bzw. nicht funktionierendes CMS. Die Strafprozesse wurden in den Medien ausführlich dargestellt und erläutert. 63

Auf die gleiche Art und Weise wird seit 2015 in den Medien über die sog. Diesel-Affäre des Automobilkonzerns VW berichtet. Der Berichterstattung zur Folge sollen einzelne Vorstandsmitglieder schon vor September 2015 über die Abgasmanipulati- 64

⁴¹ Schorn in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 13 Rz. 3.

⁴² Kort, NZG 2008, 81, (85); Hauschka, ZIP 2004, 877.

⁴³ Siehe Rz. 39 ff.

⁴⁴ Zu den Haftungsrisiken vgl. Moosmayer, Compliance, Rz. 39 ff. und Poppe in Inderst/Bannenberg/Poppe, Compliance 1. Kap. Rz. 21 ff.

onen informiert gewesen sein. Auch in diesem Fall ist die Verletzung von Compliance-Regeln aufgefallen.

- 65 Die FAZ berichtet am 20.2.2018, dass der Industriedienstleister Bilfinger Schadenersatz von früheren Vorständen verlangt. Konkret werfe der Konzern den früheren Managern „Pflichtverletzungen bei der Implementierung eines ordnungsgemäßen Compliance-Management-Systems“ vor. Die FAZ titelt medienwirksam „Bilfinger fordert Schadenersatz von Roland Koch“. Gemeint ist damit der frühere hessische Ministerpräsident Roland Koch. Die Berichterstattung ist seinem Ansehen abträglich. Hinzu kommen ggf. Schadenersatzverpflichtungen oder Rechtsverfolgungskosten.

II. Verlust des Ansehens in der Bevölkerung

- 66 Die Bevölkerung kommt nicht umhin, diese Prozesse wahrzunehmen. Damit leidet das Ansehen der Unternehmen in der Bevölkerung. Das führt zu Umsatzeinbußen. Eine Umfrage von Transparency International hat ergeben, dass die Hälfte der Befragten bereit ist, mehr Geld für ein Produkt von einem „corruption-free“ Unternehmen auszugeben.⁴⁵

III. Verlust des Ansehens bei Geschäftspartnern

- 67 Denselben Reputationsschaden erleidet ein Unternehmen bei seinen Geschäftspartnern. Ebenso wie Privatpersonen achten auch Geschäftspartner darauf, mit welchem Unternehmen sie in Geschäftsbeziehung stehen. Dies betrifft Lieferanten und Abnehmer gleichermaßen. Auf Grund der Bedeutung der Compliance in der Öffentlichkeit verlangen immer mehr Unternehmen von ihren Geschäftspartnern bei Vergaben und Ausschreibungen eine Verpflichtungserklärung, ein funktionierendes CMS vorzuweisen.⁴⁶ Hierbei geht es längst nicht nur um Maßnahmen zur Vermeidung von Korruption. In der Verpflichtungserklärung werden zugleich Regelungen über Sanktionen bei Verletzung der Verpflichtungserklärung getroffen, wie z. B. der Ausschluss von der Auftragsvergabe.⁴⁷ Kann ein Unternehmen in diesen Fällen keine Compliance-Regeln vorweisen, führt dies zum Ausschluss vom Ausschreibungsverfahren.

IV. Sinkende Investitionsbereitschaft

- 68 Der Verlust des Ansehens bei den Geschäftspartnern führt zu einem Verlust der Investitionsbereitschaft der Geschäftspartner als auch von institutionellen Anlegern.

⁴⁵ Fisseneuert, Kap. 2 Rz. 18.

⁴⁶ Schorn in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 13 Rz. 8.

⁴⁷ Fisseneuert, Kap. 2 Rz. 21.

V. Sinkende Kreditwürdigkeit

Die Kreditwürdigkeit des Unternehmens bei Banken sinkt in Folge der Berichterstattung über das „non-compliance“ Verhalten der Mitarbeiter des Unternehmens. Die Banken sind verunsichert, welche finanziellen Folgen sich aus den Regelverstößen ergeben. 69

VI. Einfluss auf die Bewertung durch Indizes

Die Berichterstattung hat unmittelbaren Einfluss auf die Bewertung von Analysten der verschiedenen Banken als auch auf die Bewertung bei Börsen-Indizes. Für börsennotierte Unternehmen ist die Bewertung durch die Börsen-Indizes von großer Bedeutung, so treffen doch große institutionelle Anleger, wie z. B. Fondsgesellschaften, Investitionsentscheidungen an Hand der Bewertung durch die Börsen-Indizes. 70

Wer zu den börsennotierten Unternehmen gehört oder dazu aufsteigen möchte, wird von der Öffentlichkeit stets mehr wahrgenommen als ein kleines oder mittelständisches Unternehmen. Der Deutsche Corporate Governance Kodex hat für solche Unternehmen Regeln für eine gute Unternehmensführung aufgestellt, um der erhöhten Aufmerksamkeit gerecht zu werden. 71

VII. Ausschluss von öffentlichen Vergabeverfahren

Als weitere negative wirtschaftliche Folge ist der Ausschluss von öffentlichen Vergabeverfahren für unzuverlässige Unternehmen zu nennen. Der Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen kann zur Bedrohung der Existenz des Unternehmens führen.⁴⁸ Öffentliche Auftraggeber sind verpflichtet, bei der Vergabe von öffentlichen Aufträgen Einblick in das sog. Korruptionsregister zu nehmen. Der wirtschaftliche Vorteil der Rechtstreue liegt darin, dass das Unternehmen bei Vergabeverfahren nicht von vornherein ausgeschlossen wird.⁴⁹ 72

VIII. Scheitern der Rekrutierung von qualifizierten Mitarbeitern

Als zunächst immaterieller Schaden ist zu verzeichnen, dass Unternehmen, die in Folge von Korruptionsstrafverfahren gegen einzelne Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates im Fokus der Öffentlichkeit stehen, Schwierigkeiten haben, gut ausgebildete Mitarbeiter zu rekrutieren. Diese entscheiden sich schon vorab für ein Unternehmen, das sich durch die Implementierung eines CMS auszeichnet und damit für eine Rechtstreue entscheidet. Qualifizierte Mitarbeiter verlassen das Unternehmen und suchen nach einer Anstellung in einem Unternehmen, das sich durch 73

⁴⁸ Details vgl. Rz. 1451 ff.

⁴⁹ Schorn in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, § 13 Rz. 8.

Rechtstreue auszeichnet und über welches nicht negativ in den Medien berichtet wird.

IX. Sinkende Motivation der Mitarbeiter

- 74 Festzustellen ist auch, dass die Motivation von Mitarbeitern eines Unternehmens sinkt, wenn das Unternehmen in Folge einer Verletzung von Strafvorschriften im Fokus der Medien steht. Besonders störend in diesem Zusammenhang ist es, wenn die Mitarbeiter sowohl im beruflichen als auch im privaten Umfeld Erklärungen zu den in den Medien dargestellten Compliance-Verstößen abgeben sollen. Auf Grund der schlechten Vorbildfunktion der Unternehmensleitung neigen die Mitarbeiter dazu, Zweifel an dem Sinn des eigenen rechtstreuen Verhaltens zu hegen. Auch geht die Loyalität zum Unternehmen verloren.

X. Resümee – Compliance als Wertschöpfung

- 75 Die Notwendigkeit der Implementierung eines CMS erklärt sich bereits aus dem Ansehen des Unternehmens in der Öffentlichkeit. Unternehmen, die sich nicht mit dem Thema Tax CMS befassen, riskieren, dass sie in der Öffentlichkeit durch Ablehnung bestraft werden. Die Einrichtung eines Tax CMS schützt nicht nur vor rechtlicher Verfolgung, sondern führt auch zur Wertschöpfung. Eine an Rechtstreue und an Werten orientierte Führung des Unternehmens bringt unmittelbare wirtschaftliche Vorteile.

B. Bußgelder gegen Unternehmen und Einziehung von Taterträgen

I. Geldbuße nach § 30 OWiG

- 76 Die Notwendigkeit der Implementierung eines Tax CMS erklärt sich auch aus der bußgeldrechtlichen Haftung des Unternehmens nach § 30 OWiG. Nach dieser Vorschrift kann gegen juristische Personen und Personenvereinigungen selbst eine Geldbuße verhängt werden, obwohl diese nur durch ihre Vertreter und Organe handeln können. Der Verantwortliche muss in dieser Eigenschaft als Organ eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen haben. Die Tat muss rechtswidrig und vorwerfbar begangen worden sein. Als Pflichtverletzungen kommen nur solche in Betracht, die betriebsbezogen sind. Hierzu zählen die sich aus den Steuergesetzen ergebenden steuerlichen Pflichten, aber auch die sich aus § 130 OWiG ergebende Aufsichtspflicht. Die Aufsichtspflichtverletzung i.S.v. § 130 OWiG stellt eine betriebsbezogene Ordnungswidrigkeit i.S.v. § 30 OWiG dar, wodurch der Durchgriff auf das Unternehmen ermöglicht wird.
- 77 Die Höhe der Geldbuße ist in § 30 Abs. 2 OWiG normiert. Die Geldbuße beträgt im Falle einer vorsätzlichen Straftat bis zu zehn Millionen EUR, im Falle einer fahrlässigen Straftat bis zu fünf Millionen EUR. Das Höchstmaß der Geldbuße bestimmt sich

nach dem für die Ordnungswidrigkeit angedrohten Höchstmaß der Geldbuße, wenn eine Ordnungswidrigkeit Anknüpfungstat ist.

Die Höhe der Geldbuße wurde durch Artikel 4 – Aechtes Gesetz zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (8. GWB-ÄndG) vom 26.6.2013⁵⁰ geändert. Die Geldbußen wurden verzehnfacht. Diese Verschärfung von § 30 OWiG zeigt eindrucksvoll die Bedeutung der Implementierung eines Tax CMS auf.

78

II. Einziehung von Taterträgen nach §§ 73 bis 73e StGB bzw. § 29a OWiG

Auch wenn die gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung eines Compliance-Management-Systems umstritten ist⁵¹, kann sich die Notwendigkeit aus der Möglichkeit der Einziehung ergeben. Auf Anordnung des Gerichts oder der Finanzbehörde können die aus der Tat erlangten rechtswidrigen Vermögensvorteile und Gewinne nach den §§ 73 bis 73e StGB oder § 29a OWiG abgeschöpft werden. Über § 74 StGB bzw. § 375 Abs. 2 AO können Gegenstände (Tatprodukte, Tatmittel und Beziehungsgegenstände) eingezogen werden.

79

Die Regelungen zur Einziehung verfolgen den Zweck, dem Unternehmen keine Vorteile zu belassen, die durch eine rechtswidrige Tat oder durch eine mit Geldbuße bedrohten Handlung erlangt wurden oder mit diesen Handlungen in Beziehung stehen. Es können wirtschaftliche Vorteile unabhängig von der tatsächlichen Höhe des eigenen tatsächlichen Steuervorteils eingezogen werden. Eine entstehende Doppelbelastung soll dadurch vermieden werden, dass der abgeschöpfte Betrag als Werbungskosten oder Betriebsausgaben im Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden könne⁵², ggf. unter Berücksichtigung von steuerlichen Bilanzierungsregeln oder dem Abflussprinzip erst in einem späteren Veranlagungszeitraum. Die tatsächlich zu erlangende Kompensation ist daher ungewiss. Über § 29a OWiG ist auch eine Abschöpfung eines Zinsvorteils bei verspäteter Steuerzahlung möglich.⁵³

80

Anders als § 73 Abs. 2, 3 StGB enthält § 29a Abs. 2 OWiG keine Regelung zur Abschöpfung von Nutzungen und Surrogaten. Ebenfalls kommt eine Einziehung von Gegenständen bei (Steuer-)Ordnungswidrigkeiten nicht in Betracht, da keine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung vorhanden ist (vgl. § 22 Abs. 1 OWiG).⁵⁴

81

§ 73 Abs. 2 StGB sieht, im Gegensatz zu § 29a Abs. 2 OWiG, keine unmittelbare Kausalbeziehung zwischen der rechtswidrigen Tat und dem aus dieser oder für diese erlangten Etwas, dem Vorteil, vor.⁵⁵ Z.B. unterliegen Bestechungsgelder und ihre Surrogate grundsätzlich der Einziehung.⁵⁶ Damit ist § 73 Abs. 2 StGB für die vorsätzliche Steuerhinterziehung eine weitergehende Regelung, was für die Notwendigkeit der Implementierung eines Tax CMS spricht.

82

⁵⁰ BGBl. 2013 I, 1738.

⁵¹ Vgl. Rz. 35 ff.

⁵² Vgl. *Madauß*, NZWiSt 2018, 28 (34 f.); *Maciejewski/Schumacher*, DStR 2017, 2021 (2023 ff.).

⁵³ *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 377 Rz. 41; vgl. Rz. 1345 ff.

⁵⁴ *Hilgers-Klautzsch* in *Kohlmann*, § 375 AO Rz. 39.1.

⁵⁵ *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 377 Rz. 41.

⁵⁶ BGH, Urt. v. 5.5.2004 – 5 StR 139/03.