

Jürgen R. Müller • Christian Fischer

# Tax Compliance

Steuerstrafrechtliche Verantwortung  
im Unternehmen

**Leseprobe, mehr zum Buch unter [ESV.info/978-3-503-18110-0](https://www.esv.info/978-3-503-18110-0)**

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG



# Tax Compliance

Steuerstrafrechtliche Verantwortung  
im Unternehmen

von

Jürgen R. Müller und Christian Fischer

**Leseprobe, mehr zum Buch unter [ESV.info/978-3-503-18110-0](https://www.esv.info/978-3-503-18110-0)**

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
[ESV.info/978 3 503 18110 0](http://ESV.info/9783503181100)

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](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Gesetzt aus der 9/11 Cambria

Satz: schwarz auf weiss, Berlin

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

## 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
<b>Kapitel 1 Tax Compliance im Unternehmen .....</b>	<b>1</b>
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
<b>Kapitel 2 Notwendigkeit der Implementierung eines Tax CMS .....</b>	<b>15</b>
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
<b>Kapitel 3 Tax Compliance-Management-System .....</b>		<b>29</b>
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
<b>Kapitel 4 Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen .....</b>		<b>83</b>
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 Umsatzsteuernetzgeschäften ..	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
<b>Kapitel 5 Folgen bei Non-Compliance .....</b>		<b>267</b>
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

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
<b>Kapitel 6 Verhalten bei Non-Compliance .....</b>		<b>313</b>
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
<b>Anhänge.....</b>		<b>363</b>
Anlage 1	Merkblatt zur Umsatzsteuer – Beachtung des gemeinschafts- rechtlichen Missbrauchsverbots.....	365
Anlage 2	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV.....	369
Anlage 3	Country-by-Country Report .....	378
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>		<b>381</b>

# **Kapitel 3**

## **Tax Compliance-Management-System**

Die Thematik Compliance wird sowohl in Unternehmen als auch in der Beraterschaft vielfältig diskutiert. Die Diskussion wird auch in Verbänden und Organisationen geführt. Hierzu zählen u. a. die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), die Internationale Handelskammer (ICC), die International Organization for Standardization (ISO) und das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW). 111

## **A. Compliance Standards**

Diese Organisationen haben unterschiedliche Compliance Standards hervorgebracht, die der Entwicklung unternehmensspezifischer Compliance Programme dienen. 112

### **I. OECD**

Die OECD hat Leitfäden für die Einführung und Umsetzung von Compliance Maßnahmen in Unternehmen veröffentlicht. Hierzu gehören auch die in 2010 veröffentlichten „OECD Good Practice Guidance on Internal Controls, Ethics and Compliance“. 113

### **II. ICC**

Die Internationale Handelskammer (ICC) entwickelt für ihre Mitglieder Richtlinien zur Geschäftsabwicklung und Musterverträge. Als Reaktion auf die Bestechungsskandale in den 1970ern entwarf die ICC erstmalig ihren „Report on Extortion and Bribery in Business Transactions“. Die Entwicklung von Unternehmensethik und Compliance Systemen bei den führenden Weltunternehmen war Anlass, dass die Internationale Handelskammer (ICC) unter Beteiligung der Wirtschaft Regelwerke zur Compliance im Handbuch „ICC Ethics and Compliance Handbook“ veröffentlicht hat. Bei den ICC Rules handelt es sich nicht um zwingendes Recht, sondern um Handlungsempfehlungen. Art. 10 befasst sich mit der Gestaltung von Compliance Systemen. Nach Art. 10 soll jedes Unternehmen ein Compliance Programm implementieren, welches die Antikorruptionsregeln berücksichtigt. 114

### **III. ISO**

Bei ISO 19600 handelt es sich um einen Einrichtungsstandard für CMS, der mit dem Ziel entwickelt wurde, international einheitliche Leitlinien für CMS zur Verfügung zu stellen. Die ISO 19600 ist eine internationale Norm. Als ISO-Norm soll sie grenzübergreifend tätigen Organisationen und Unternehmen ein zuverlässiges und anwendbares System für regelkonformes Verhalten bieten. Sie beinhaltet Richtlinien für den Einsatz von Compliance-Management-Systemen. Die Norm soll Unternehmen und Organisationen dabei helfen, die Risiken regelwidrigen Verhaltens zu erkennen und regelwidriges Verhalten von Führungskräften und Mitarbeitern zu vermeiden. Ziel der ISO 19600 ist die Bewertung der Effektivität der Compliance-Maßnahmen und der Kommunikation dazu sowie die laufende Prozessverbesserung. 115

## IV. IDW

- 116 Neben den oben angeführten Rahmenkonzepten wurde im Jahr 2011 durch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland der erste Prüfungsstandard zur Prüfung von Compliance-Management-Systemen veröffentlicht (IDW PS 980). Mit dem Prüfungsstandard konkretisiert das IDW die Anforderungen an ein allgemein anerkanntes Compliance-Management-System und legt die Grundlagen dar, nach welchem Wirtschaftsprüfer freiwillige Prüfungen von Compliance-Management-Systemen durchführen. Im allgemeinen Teil des Standards wird das generelle Rahmenkonzept eines Compliance-Management-Systems dargestellt. Ein weiterer Teil definiert im Wesentlichen die Prüfungsarten, -tiefen und die allgemeine Vorgehensweise, die ein Wirtschaftsprüfer bei der Beurteilung eines Compliance-Management-Systems als Maßstab haben soll. Durch den umfassenden einleitenden Teil und die Rolle des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland schreibt der Standard in der Beschreibung von Compliance-Systemen im deutschsprachigen Raum die wesentlichen Mindestanforderungen an ein solches System fest.
- 117 Der Steuerfachausschuss (StFA) des IDW hat am 22.6.2016 einen Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance-Management-Systems gem. IDW PS 980“ verabschiedet. Das Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschland e. V. (IDW) hat am 31.5.2017 den Praxishinweis 1/2016 veröffentlicht. In der Fassung vom 31.5.2017 wurden Anmerkungen aus dem Berufsstand und von anderen Berufsverbänden berücksichtigt. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Klarstellungen und redaktionelle Anpassungen.

## B. Verhältnis ISO Standard 19600 zu IDW PS 980

- 118 Die Frage zum Verhältnis zwischen ISO 19600 und IDW PS 980 stellt sich im Hinblick auf die Bedeutung beider Normen.
- 119 Das Deutsche Institut für Normung e. V. beantwortet die Frage der Abgrenzung beider Normen in dem Werk Kayser/Makowicz/Preusche, Compliance-Management – Fragen und Antworten zu DIN ISO 19600. Dabei werden drei maßgebliche Unterscheidungsmerkmale herausgearbeitet.
- 120 1) Die International Organisation for Standardization (ISO) hat mit der ISO 19600 eine erste internationale Norm zu Managementgrundsätzen zu Compliance veröffentlicht. Sie stellt Leitlinien auf, die ein von einem Unternehmen eingeführtes Compliance-Management-System erfüllen muss. Erfasst werden ganzheitlich alle Compliance Risiken. Der Anwendungsbereich geht daher über den existierender internationaler Normen hinaus.
- 121 2) Zur Unterscheidung ist weiterhin festzustellen, dass die ISO 19600 als Referenzrahmen für Prüfer gelten kann<sup>74</sup>, der IDW PS 980 dagegen wendet sich an die Prüfer, die bereits eingeführte CMS prüfen.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Makowicz in Kayser/Makowicz/Preusche, S. 10.

<sup>75</sup> Makowicz in Kayser/Makowicz/Preusche, S. 25.

3) Die ISO 19600 enthält ausschließlich Empfehlungen zum Aufbau eines CMS, keine Anforderungen. Eine Zertifizierung ist dennoch nicht ausgeschlossen. Ein nach ISO 19600 aufgebautes CMS kann nach IDW PS 980 zertifiziert werden. 122

Der IDW Arbeitskreis „Prüfungsfragen und betriebswirtschaftliche Fragen zu Governance, Risk und Compliance“ hat sich mit der Frage befasst, wie der neue ISO Standard 19600 „Compliance-Management-System“ im Verhältnis zum IDW Prüfungsstandard: „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance-Management-Systemen“ zu würdigen ist. In der Sitzung des Arbeitskreises am 8.12.2014 führt dieser wie folgt aus: 123

*„Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung von ISO-Normen ist zu erwarten, dass sich viele Unternehmen künftig an den Leitlinien der ISO 19600 orientieren werden. Dies fördert eine strukturierte Vorgehensweise bei der CMS-Einrichtung und eine angemessene Dokumentation des CMS. IDW PS 980 richtet sich an Wirtschaftsprüfer, die mit der Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit eines CMS beauftragt werden. Im Rahmen einer CMS-Prüfung hat der Wirtschaftsprüfer auch zu beurteilen, ob das vom geprüften Unternehmen in einem bestimmten Teilbereich (z. B. Antikorruption) eingerichtete System die im IDW PS 980 dargestellten CMS-Grundelemente abdeckt (vgl. IDW PS 980, Tz. 23). Nach Auffassung des Arbeitskreises deckt ISO 19600 diese CMS-Grundelemente weitestgehend ab und kann als Rahmenkonzept für die Einrichtung eines CMS zugrunde gelegt werden. Eine Orientierung an ISO 19600 bei der CMS-Einrichtung stellt sicher, dass diese Grundelemente berücksichtigt werden. Der CMS-Prüfer hat im Rahmen einer Wirksamkeitsprüfung zu beurteilen, ob das in Übereinstimmung mit ISO 19600 für den betreffenden Teilbereich eingerichtete CMS geeignet ist, um mit hinreichender Sicherheit Risiken für wesentliche Regelverstöße zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern und ob die hierzu im Unternehmen eingerichteten Grundsätze und Maßnahmen wirksam waren.“<sup>76</sup>* 124

Allgemein ist darauf zu achten, dass es nicht zutrifft, dass die ISO 19600 nur zur Ausgestaltung eines CMS und der IDW PS 980 der Zertifizierung eines CMS dient.<sup>77</sup> Vielmehr ist der IDW PS 980 so zu verstehen, dass dieser die Standards sowohl für die Ausgestaltung als auch die Zertifizierung eines CMS festlegt. 125

Das vorliegende Werk betrachtet für die Einrichtung eines CMS sowohl die ISO 19600 und den IDW PS 980, für die Prüfung ausschließlich den IDW PS 980. 126

## C. Einrichtung eines Tax CMS

### I. Einleitung

Für die Ausgestaltung eines Compliance-Management-Systems sind in Deutschland keine gesetzlichen Regelungen vorhanden. Die Frage nach den Mindestanforderungen an ein Compliance-Management-System beantwortet der IDW PS 980. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat am 11.3.2011 zur Ausgestaltung und Prüfung von CMS den IDW Prüfungsstandart „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance-Management-Systemen“ (IDW PS 980) verabschiedet. Der IDW PS 980 definiert die Grundelemente eines Compliance-Management- 127

<sup>76</sup> [www.idw.de](http://www.idw.de).

<sup>77</sup> So auch Bay/Hastenrath, Kap. 9 Rz. 3.

Systems und andere Begriffe in einer sehr strukturierten Form. Im allgemeinen Teil des Standards wird das generelle Rahmenkonzept eines Compliance-Management-Systems dargelegt. Hierbei stellt das IDW auf sieben Grundelemente eines effektiven Compliance- und Ethik-Systems ab, welche zwingend bei der Einrichtung eines CMS vorliegen müssen. Diese im IDW PS 980 angeführten Grundelemente eines CMS entsprechend weitgehend denjenigen Bestandteilen, die in Literatur und Rechtsprechung als Bestandteile eines wirksamen CMS gefordert werden. Bei aller Kritik an der Reihenfolge und Priorisierung der im IDW PS 980 genannten Grundelemente bietet der Standard Compliance-Verantwortlichen in Unternehmen eine Richtschnur und Grundlage zur Einhaltung von Gesetzen, Regelungen und Selbstverpflichtungen im Rahmen eines Compliance-Management-Systems und stellt Unternehmen Möglichkeiten zur Verfügung, die eigene Compliance nachzuweisen und auch gezielt Anforderungen an seine Geschäftspartner zu stellen.

128 Der vom Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschland e. V. (IDW) am 31.5.2017 veröffentlichte Praxishinweis<sup>78</sup> stellt dar, wie diese Grundsätze auf Tax CMS angewendet werden können. Die Ausgestaltung eines Tax CMS wird in Ziff. 4 des IDW Praxishinweises 1/2016 erläutert.

129 Daneben vermittelt die im Dezember 2014 veröffentlichte ISO 19600 zur Implementierung und kontinuierlichen Verbesserung wirksamer Compliance-Management-Systeme (CMS) den Verantwortlichen im Unternehmen eine Orientierung über die Struktur eines CMS. Die ISO-Norm richtet sich an alle Organisationsformen, unabhängig von Größe oder Rechtsform. Sie stellt einen flexiblen Leitfaden mit Empfehlungen zur Ausgestaltung und kontinuierlichen Verbesserung eines CMS dar.

## II. Grundelemente eines Tax CMS

130 Ein angemessenes CMS i.S.d. IDW PS 980 weist die folgenden Grundelemente auf, die in die Geschäftsabläufe eingebunden sind:

- Compliance-Kultur,
- Compliance-Ziele,
- Compliance-Risiken,
- Compliance-Programm,
- Compliance-Organisation,
- Compliance-Kommunikation,
- Compliance-Überwachung und Verbesserung.

131 Diese im IDW PS 980 angeführten Grundelemente eines CMS entsprechen weitgehend denjenigen Bestandteilen, die in Literatur und Rechtsprechung als Bestandteile eines wirksamen CMS gefordert werden.<sup>79</sup> Auch die ISO 19600 stellt in ihren Leitlinien an verschiedenen Stellen auf diese Grundelemente ab, weshalb die ISO 19600 als flexibler Leitfaden mit Empfehlungen zur Ausgestaltung eines CMS, als Ergänzung zur IDW PS 980 verstanden wird.

Die in Ziff. 4.3. des IDW Praxishinweises 1/2016 angeführten Grundelemente stehen miteinander in Wechselwirkung, weshalb Überschneidungen nicht ausgeschlossen

---

<sup>78</sup> Vgl. Rz. 97 ff.

<sup>79</sup> Schulz in Bay/Hastenrath, Kap. 8 Rz. 22.

sen sind. Die Ausgestaltung der einzelnen CMS-Grundelemente hängt gem. der ISO 19600 von der Größe, Struktur sowie Art und Komplexität der Organisation ab.<sup>80</sup> Der IDW Praxishinweis 1/2016 führt in Ziff. 4.3.<sup>81</sup> zur Ausgestaltung eines Tax CMS weitergehend aus, dass diese abhängt

- vom Geltungsbereich des Tax CMS,
- von den festgelegten Tax Compliance-Zielen,
- von der Größe des Unternehmens,
- von Art und Umfang der Geschäftstätigkeit des Unternehmens,
- von der Branche und den Betätigungsfeldern des Unternehmens,
- von nationaler oder internationaler Ausrichtung der Geschäftstätigkeit,
- von der Rechtsform des Unternehmens,
- von der Organisationsstruktur des Unternehmens,
- von der Kontinuität der personellen Zusammensetzung der Steuerfunktion (Fluktuation),<sup>82</sup>
- von der Anteilseigner- bzw. Gesellschafterstruktur des Unternehmens,
- vom Kundenkreis des Unternehmens,
- vom Grad der Automation der Prozessabläufe,
- vom Grad der Delegation von Aufgaben auf Unternehmensexterne,
- vom Grad der arbeitsteiligen Bearbeitung und der unternehmensinternen Delegation von Aufgaben.

Die vorgenannten Faktoren bestimmen Art, Umfang und Konkretisierung der Maßnahmen und der Dokumentation des Tax CMS. Abhängig von diesen Faktoren kann ein Tax CMS unterschiedlich ausgeprägt sein. 132

Die nachfolgende Darstellung der einzelnen Grundelemente eines Tax CMS bieten lediglich eine Orientierung für die Ausgestaltung eines Tax CMS.

### III. Tax Compliance-Kultur

#### 1. Regelbefolgung durch die Unternehmensleitung

Bei der Compliance-Kultur geht es maßgeblich um die Bedeutung, welche die Unternehmensangehörigen der Beachtung von Normen und Regelungen beimessen. Compliance Kultur befasst sich mit der Frage, inwieweit die Unternehmensleitung und die Mitarbeiter des Unternehmens Rechtstreue bzw. Regelbefolgung als Wert akzeptieren und achten. Die Compliance-Kultur steht daher für die Bereitschaft zu regelkonformem Verhalten; im Umkehrschluss steht sie für das Ausmaß der Toleranz gegenüber Regelverstößen. 133

Die Compliance-Kultur wird im Wesentlichen durch die Unternehmensleitung und das Management geprägt. Diese enge Anbindung von Compliance-Kultur an die Grundeinstellung und Verhaltensweisen der Unternehmensleitung sehen der IDW Praxishinweis 1/2016<sup>83</sup> als auch die ISO 19600 gleichermaßen. 134

<sup>80</sup> Ziff. 1 ISO 19600.

<sup>81</sup> Tz. 24.

<sup>82</sup> Eingefügt durch die endgültige Fassung des IDW Praxishinweises 1/2016 vom 31.5.2017.

<sup>83</sup> Tz. 26.

- 135 In Ziff. 7.3.2.2 der ISO 19600 heißt es zur Rolle der obersten Leitung bei Förderung von Compliance, dass diese eine zentrale Verantwortung besitzt, sowohl für das Ausrichten des Bekenntnisses der Organisation auf ihre Werte als auch für das Sicherstellen, dass Compliance in die allgemeine Kultur der Organisation und Initiativen zur Veränderung der Kultur eingebunden ist.
- 136 Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016, Ziff. 4.3.1. bildet eine Tax Compliance-Kultur die Grundlage für ein angemessenes und wirksames Tax CMS. Sie ist geprägt durch die Grundeinstellungen und Verhaltensweisen der geschäftsführenden Organe und des Managements sowie die Rolle der Aufsichtsorgane.
- 137 Die Beachtung und Einhaltung von Regelungen steht in einem engen Zusammenhang mit der Unternehmenskultur, also den Grundannahmen und Werten, denen sich die Organisationsangehörigen verpflichtet fühlen. Die Unternehmenskultur umfasst die Gesamtheit gemeinsamer Werte, Normen, Traditionen und Einstellungen, welche die Entscheidungen, die Handlungen und das Verhalten der Organisationsmitglieder prägen.<sup>84</sup>

## 2. Tone at the top und tone from the top

- 138 Ausprägung der Tax Compliance-Kultur eines Unternehmens ist der sog. „tone at the top“, d. h. die regelmäßige Kommunikation auf Ebene der Unternehmensleitung. Entscheidenden Einfluss auf die Wahrnehmung der Mitglieder einer Organisation im Hinblick auf das Thema Compliance hat auch die regelmäßige Kommunikation von Tax Compliance durch die Unternehmensleitung in das Unternehmen hinein (tone from the top). Beide lassen eine Tax Compliance Kultur erkennen.<sup>85</sup>

## 3. Compliance-Kultur als Orientierungs- und Entscheidungshilfe

- 139 Weder das Bewusstsein der Bedeutung von Compliance noch die Akzeptanz von Regelungen lassen sich administrativ verordnen. Tax Compliance muss, wie Compliance allgemein und wie auch die Unternehmenskultur, kommuniziert werden. Wird die Compliance-Kultur entsprechend „tone from the top“ kommuniziert, kann sie zu einer gemeinsamen Identität der Organisationsmitglieder beitragen und als Orientierung und Entscheidungshilfe dienen. Eine derart verstandene Kommunikation der Compliance-Kultur wird dazu beitragen, dass die Unternehmensangehörigen den Sinn und Wertebezug von Compliance bzw. von Compliance-Management verstehen, für sich persönlich als verbindlich akzeptieren, die mit dem Compliance-Management verbundenen Prozesse und Maßnahmen als unverzichtbar mittragen und in ihrem täglichen Handeln verantwortungsvoll umsetzen. Die Tax Compliance-Kultur als Teil der Compliance-Kultur trägt dazu bei, dass die Mitarbeiter des Unternehmens der Beachtung von steuerlichen Regeln und der ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten die Bedeutung beimessen, wie sie die Unternehmensleitung verstanden haben will. Die Tax Compliance-Kultur beeinflusst die Akzeptanz der Mitarbeiter zu regelkonformem Verhalten, wenn auf jeder Unternehmensebene die Wahrnehmung vorherrscht, dass die Einhaltung der steuerlichen Regeln notwendig und wichtig ist und jeder Mitarbeiter dazu beitragen muss.<sup>86</sup> Wird das Thema offenkundig

<sup>84</sup> Schulz/Muth, Erfolgsfaktor Compliance-Kultur, S. 266.

<sup>85</sup> Ziff. 4.3.1. IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 26.

<sup>86</sup> Ziff. 4.3.1. des IDW Praxishinweises 1/2016, Tz. 27.

und erkennbar seitens des Managements nicht ernst genommen und nicht kommuniziert, dann ist eine hinreichende Akzeptanz kaum zu erwarten.

Die Einbindung der Steuerabteilung des Unternehmens in das Tax CMS und auch in die Gestaltung der Tax Compliance-Kultur ist essentieller Bestandteil. Auf Grund der Komplexität der Steuergesetzgebung ist zu erwarten, dass die Mitarbeiter der Steuerabteilung die Kenntnis um die Steuergesetze haben, die erforderlich ist, um die Folgen der Verletzung steuerlicher Gesetze monetär einzuschätzen.

140

#### 4. Gestaltung einer Compliance-Kultur

Die in einem CMS verankerten Grundsätze und Maßnahmen werden bei einer günstigen Compliance-Kultur, bei der die Beachtung der relevanten Anforderungen eine hohe Bedeutung hat und aufgedeckte Regelverstöße ohne Ansehen der Person und von Hierarchien angemessene Sanktionen nach sich ziehen, von den Mitarbeitern eher beachtet werden, weshalb der Gestaltung einer Compliance-Kultur große Bedeutung beizumessen ist.

141

Der IDW PS 980 führt in Ziff. A 14 aus, dass die Compliance-Kultur z. B. durch folgende Merkmale beeinflusst wird:

- das die Unternehmenswerte vermittelnde Verhalten der gesetzlichen Vertreter,
- die aufgestellten und kommunizierten Verhaltensgrundsätze,
- das integrale, verantwortungsvolle und werteorientierte Verhalten der Mitglieder des Managements auf allen Managementebenen im Einklang mit den zu beachtenden Regeln,
- die Anreizsysteme, mit denen regelkonformes Verhalten gefördert wird, einschließlich der Berücksichtigung von Compliance bei Personalbeurteilungen und Beförderungen,
- der Führungsstil und die Personalpolitik des Unternehmens (z. B. Bedeutung der Kompetenz und Erfahrung der Mitarbeiter) sowie
- die Stellung und die Art der Aufgabenwahrnehmung durch das Aufsichtsorgan im Zusammenhang mit Risikomanagement und Compliance.

Anders als der IDW Praxishinweis 1/2016 bietet die ISO 19600 in Ziff. 7.3.2.3 eine Übersicht über die Indikatoren, die die Existenz einer Compliance Kultur belegen können. Hiernach erfordert die Entwicklung einer Compliance-Kultur ein aktives, sichtbares, konsistentes und nachhaltiges Bekenntnis des obersten Organs, der obersten Leitung und der Führungskräfte zu einem gemeinsamen, bekannt gegebenen Verhaltensstandard, der in jedem Bereich der Organisation gefördert wird. Beispiele für Faktoren, die die Entwicklung einer Compliance-Kultur unterstützen, sind gem. Ziff. 7.3.2.3 der ISO 19600:

142

- klare, veröffentlichte Werte,
- eine Führung, die sichtbar, aktiv die Werte umsetzt und lebt,
- Konsequenz bei der Behandlung von vergleichbaren Vorkommnissen, unabhängig von der Position in der Organisation,
- Mentoring, Beratung und vorbildliche Führung,
- geeignete Auswahlverfahren für potentielle Beschäftigte,
- ein Einführungs- oder Orientierungsprogramm, das Compliance und die Wertvorstellungen der Organisation betont,
- fortlaufende Compliance-Schulungen, einschließlich deren Aktualisierung,

## Tax Compliance-Management-System

---

- fortlaufende Kommunikation zu Compliance-Fragestellungen,
- Systeme zur Leistungsbeurteilung, die die Beurteilung regelkonformen Verhaltens berücksichtigen und Leistungsentgelte in Betracht ziehen, um Compliance-Leistungsziele und -Ergebnisse zu erreichen,
- die sichtbare Anerkennung besonderer Leistungen und Ergebnisse im Compliance-Management,
- unverzügliche angemessene Sanktionierung vorsätzlicher oder fahrlässiger Verstöße gegen Compliance-Pflichten,
- eine klare Verbindung zwischen der Strategie der Organisation und den individuellen Aufgaben mit Compliance als unerlässlicher Komponente zur Erreichung der Ziele der Organisation,
- eine offene und angemessene Kommunikation über Compliance.

Ziff. 7.3.2.3 der ISO 19600 führt zum Nachweis einer Compliance-Kultur an, dass sich dieser bemisst nach dem Grad, zu dem

- die vorstehenden Punkte umgesetzt sind,
- interessierte Parteien (insb. Beschäftigte) der Überzeugung sind, dass die vorstehenden Punkte umgesetzt sind,
- die Beschäftigten die Bedeutung der Compliance-Pflichten hinsichtlich ihrer eigenen Tätigkeiten und der Tätigkeiten ihres Geschäftsbereichs verstehen,
- das Beheben von Non-Compliance auf allen Ebenen der Organisation als Aufgabe angenommen und aktiv umgesetzt wird,
- die Rolle der Compliance-Funktion und deren Ziele wertgeschätzt werden,
- die Beschäftigten in die Lage versetzt und ermuntert werden, Bedenken hinsichtlich Compliance den zuständigen Führungsebenen mitzuteilen.

Auch wenn der ISO 19600 die übersichtliche Struktur des IDW Praxishinweises 1/2016 fehlt, ist sie an der Tiefe der Ausführungen zur Compliance-Kultur nicht zu übertreffen.

## 5. Dokumentation einer Tax Compliance-Kultur

- 143 Die Grundeinstellungen und erwarteten Verhaltensweisen können z. B. im Rahmen einer Steuerrichtlinie, einer Steuerstrategie, eines Leitbilds, eines Verhaltenskodexes oder anderweitig kommuniziert und dokumentiert werden. In Abhängigkeit von den in Tz. 24 des IDW Praxishinweises 1/2016 erwähnten Faktoren kann eine speziell darauf gerichtete schriftliche Dokumentation u. U. entbehrlich sein, wenn eine Tax Compliance-Kultur nachweislich gepflegt wird, z. B. durch nachprüfbare Aussagen der gesetzlichen Vertreter zur Beachtung von Regeln im Unternehmen allgemein.

## IV. Tax Compliance-Ziele

### 1. Einleitung

- 144 Aufgabe der Unternehmens- oder Konzerngeschäftsleitung ist die Bestimmung der Tax Compliance-Ziele. Diese werden abgeleitet von den allgemeinen Unternehmenszielen und einer Analyse und Gewichtung der für das Unternehmen bedeutsamen

▼ Im Umfeld von verschärfter Straferwartung bei Steuerhinterziehung und allgemein erhöhter Sensibilität für legale Steuergestaltung ist die sorgfältige Beachtung der komplexen steuerlichen Verpflichtungen für Unternehmen essenziell. **Tax Compliance** von **Jürgen R. Müller** und **Christian Fischer** beschreibt, wie mit dem Aufbau eines Tax Compliance-Management-Systems die steuerlichen Gesetze und Richtlinien einzuhalten und zu erfüllen sind und steuerliches Fehlverhalten erkannt und effektiv beseitigt werden kann.

Das Handbuch bietet einen ausführlichen und kompetenten **Überblick über die sieben Grundelemente eines Tax CMS sowie dessen Implementierung und Prüfung nach dem IDW PS 980**. Ausführlich erläutert werden außerdem

- die steuerrechtlichen **Pflichten** (insbesondere nach AO und UStG) und steuerstrafrechtliche **Sanktionen** (z.B. nach OWiG und StGB) gegen Unternehmen,
- umsatzsteuerliche Probleme im Zusammenhang mit **Umsatzsteuerbetrug**, die Vorschriften zur **Rechnungsstellung, Umsatzsteuer-Nachscha** und **Umsatzsteuer-Sonderprüfung**,
- steuerliche Fragen zu verdeckter Gewinnausschüttung, Verrechnungspreisen, unwirksamen Rechtsgeschäften (auch Scheinunternehmen, Basisgesellschaften, Briefkastenfirmen), Empfängerbenennung und viele **weitere für Unternehmen bedeutende steuerliche Problemkreise**,
- Empfehlungen **bei Non-Compliance**.

Ein perfektes Handbuch, um steuerliche und steuerstrafrechtliche Risiken aufzudecken.

**Leseprobe, mehr zum Buch unter [ESV.info/978-3-503-18110-0](http://ESV.info/978-3-503-18110-0)**