Tax Compliance

PREHN

RECHTSANWÄLTE ▮ NOTARE ▮ FACHANWÄLTE

Referent:

Rechtsanwalt Christian Schumacher

Fachanwalt für Strafrecht

Fachanwalt für Steuerrecht

Zertifiziert im Steuerstrafrecht (FernUniv. Hagen)

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

Otto-Passarge-Straße 4
23564 Lübeck

Telefon: (0451) 610 610
Telefax: (0451) 610 6111
Mobil: (0173) 603 46 73
E-Mail: schumacher@prehn-recht.de

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung und Begriffserklärung	1
2.	Risiken bei mangelnder Tax Compliance	2
a)	Steuerliche Haftungsrisiken für die Unternehmensleitung (§§ 69, 71 AO)	2
b)	sanktionen gegen die Unternehmensleitung	3
aa).	Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung nach §§ 370, 378 AO	3
bb)	Verletzung der Aufsichtspflicht nach § 130 OWiG	4
c)	Sanktionen gegen das Unternehmen	5
aa)	Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG	5
bb)	Verfallsanordnung nach § 29a OWiG	6
3.	Zielsetzung von „tax compliance" im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitsverfahren	6
a)	Schutz der Geschäftsleitung vor dem persönlichen Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung	6
b)	Schutz der Geschäftsleitung vor dem Vorwurf einer Desorganisation des Unternehmens	6
c)	Ziel der Schadensbegrenzung	7
4.	Ausgestaltung von tax compliance	7
a)	Horizontale Delegation	7
b)	Vertikale Delegation	8
c)	Beispiel von Vorschlägen einer „tax compliance" Struktur	9
5.	Kommunikation	10
6.	Dokumentation	10
7.	Pflicht zur Einrichtung eines tax compliance-Systems	10
8.	Fazit	11

1. Einleitung und Begriffserklärung

Führt man sich die mediale Berichterstattung der jüngeren Vergangenheit vor Augen, so fällt auf, dass steuerstrafrechtliche Sachverhalte nicht nur bei natürlichen Personen, sondern auch im Unternehmensbereich erheblich an Bedeutung gewonnen haben. Dies entspricht der gegenwärtigen Verfahrenspraxis der Finanz- und Ermittlungsbehörden, die die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch Unternehmen verstärkt unter steuerstraf- und steuerordnungswidrigkeitenrechtlichen Gesichtspunkten prüfen. So werden etwa streitige Themen von den Veranlagungsbezirken sowie der Betriebsprüfung tendenziell frühzeitiger an die Straf- und Bußgeldsachenstellen zur Prüfung der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens abgegeben. Hierdurch landen Sachverhalte, die noch vor einigen Jahren reine „BP-Themen" gewesen wären, heute nicht selten bei der Straf- und Bußgeldsachenstelle. Dies hat zur Folge, dass der Vorstand oder die Geschäftsführung als originär Verantwortliche zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens schnell in den Fokus eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens rücken. So ist zu konstatieren, dass das potentielle Risiko steuerstrafrechtlicher bzw. steuerordnungswidrigkeitenrechtlicher Ermittlungen für Unternehmen und ihre Organe in den letzten Jahren kontinuierlich gestiegen ist. Ursache hierfür sind einerseits ein verschärftes regulatorisches Umfeld und eine zunehmend strengere Rechtsprechung des BGH, andererseits aber auch eine verstärkte Nutzung des strafrechtlichen Instrumentariums durch die Finanzbehörden. All dies hat zuletzt mitunter den Eindruck einer Kriminalisierung unternehmerischen Handelns erweckt.

Der Begriff Compliance wird in der Literatur unterschiedlich definiert. Neben einer engeren Auffassung, die Compliance als Einhaltung der straf- und bußgeldbewehrten Gesetze sowie deren innerbetrieblichen Ausführungsregelungen im Unternehmen versteht, findet sich auch eine weitere Definition, wonach hierunter Gesetzestreue, verbunden mit der im Unternehmen strategisch gewollten und durchgeführten Gesetzesbefolgung mithilfe eines Sicherungssystems zu verstehen ist, das auf die Vermeidung von Gesetzesverstößen und deren Folgen abzielt. Der Begriff Tax Compliance als integraler Bestandteil der unternehmerischen Compliance konzentriert sich in Anlehnung an die gesetzliche Definition auf Steuern und Abgaben i. S. d. § 3 AO, womit auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Zölle) eingeschlossen sind.

Ziel eines effizienten Tax Compliance System muss die Einhaltung und Befolgung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zur Vermeidung bzw. Reduzierung

von Haftungsrisiken und steuerstrafrechtlichen Risiken für das Unternehmen und seine Organe sein, wobei das gesetzestreue Verhalten auch die zulässige Ausnutzung gesetzgeberischer Spielräume sowie die Auslegung der Steuerrechtsnormen im Rahmen der juristischen Möglichkeiten beinhaltet.

Im Rahmen des Corporate Governance-Systems trägt die Unternehmensleitung die Letztverantwortung. Diese Erwartung gründet sich darauf, dass sich das steuerliche Risikomanagement als Bestandteil der Corporate Governance, die der Unternehmensleitung zugewiesen ist, unmittelbar an die Vorstandsmitglieder richtet.

2. Risiken bei mangelnder Tax Compliance

Neben persönlichen steuerlichen und zivilrechtlichen Haftungsrisiken sowie steuerstraf- und steuerordnungswidrigkeitsrechtlichen Risiken droht u. a. auch der Haftungsdurchgriff auf das Unternehmen selbst.

a) Steuerliche Haftungsrisiken für die Unternehmensleitung (§§ 69, 71 AO)

Wichtigster Haftungsbestand in der Praxis ist § 69 Abs. 1 AO. Danach haften die in den §§ 34 und 35 AO genannten Personen (gesetzliche Vertreter oder ihnen Gleichgestellte, insbesondere also Vorstände einer AG und Geschäftsführer einer GmbH), soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht, nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.

Zu den Pflichten des Vorstands bzw. Geschäftsführers gehört die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft. Diese Pflichten treffen jedes Organ. Wird eine Gesellschaft von mehreren Vorständen bzw. Geschäftsführern geleitet, so trifft grundsätzlich jedes Mitglied des Vorstands bzw. der Geschäftsführung diese steuerliche Pflicht. Der Grundsatz der Gesamtverantwortung eines jeden Vorstands- bzw. Geschäftsführungsmitglieds verlangt eine Überwachung der Geschäftsführung im Ganzen. Wird die Erfüllung dieser Pflicht auf Hilfspersonen (Steuerabteilung, Steuerberater, Buchhalter) delegiert, führt dies nicht zur Entlastung des Vorstands/Geschäftsführers. Bei Delegation wandelt sich die Erfüllungspflicht in eine Auswahlsorgfalts-, Instruktions- und Überwachungspflicht um.
Voraussetzung für die Haftung des Vorstands bzw. Geschäftsführers ist der Steuerausfall bei der Gesellschaft.

Die Haftung des Organs setzt Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die Pflichtverletzung voraus. Vorsätzlich handelt, wer die Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt bzw. in Kauf genommen hat. Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich hohen Maß verletzt. Mangelnde Entscheidungskompetenzen des Geschäftsführers durch Einflussnahme der Gesellschafter, fachliche Inkompetenz oder Unerfahrenheit können den Schuldvorwurf der groben Fahrlässigkeit nicht ausschließen. Ein Geschäftsführer, der keinerlei steuer- bzw. handelsrechtliche Grundkenntnisse hat, begeht eine grob fahrlässige Verletzung der Sorgfaltspflichten dadurch, dass er sich zum Geschäftsführer bestellen lässt. Der Geschäftsführer bzw. Vorstand ist verpflichtet, sich entweder die entsprechenden Kenntnisse anzueignen oder sich nicht bestellen zu lassen. Grob fahrlässig handelt insbesondere, wer die Pflicht zur anteiligen Tilgung von Steuerschulden sowie die Pflicht zur Kürzung ausgezahlter Löhne nicht kennt. Die unterlassene Überwachung eines sorgfältig ausgewählten Mitarbeiters, dem die Erfüllung der steuerlichen Pflichten übertragen wurde, kann ein grob fahrlässiges Verhalten des Vorstands/Geschäftsführers begründen. Die unterlassenen Überwachungsmaßnahmen müssen geeignet gewesen sein, den Steuerausfall zu verhindern. Haben Vorstände/Geschäftsführer konkrete Anhaltspunkte für eine unzureichende Pflichterfüllung des Mitarbeiters oder eingeschalteten Beraters und schreiten nicht ein, stellt dies ebenfalls ein grob fahrlässiges Verhalten dar. Wird ein Steuerberater mit der Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft beauftragt, kann sich der Vorstand bzw. Geschäftsführer auf mangelndes Verschulden berufen, es sei denn, der Steuerberater wurde nicht sorgfältig ausgewählt, hinreichend informiert und überwacht.

b) Sanktionen gegen die Unternehmensleitung

aa) Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung nach §§ 370, 378 AO

Der Vorwurf der groben Fahrlässigkeit wird dabei nicht durch mangelnde Entscheidungskompetenzen des Geschäftsführers aufgrund Einflussnahme der Gesellschafter, fachliche Inkompetenz oder Unerfahrenheit ausgeschlossen. Die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens obliegt nach § 34 AO dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung. Enthält eine vom Vorstand unterzeichnete Steuererklärung unrichtige oder unvollständige Angaben und werden dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, kann hierdurch der Straftatbestand der

Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) bzw. der Ordnungswidrigkeitstatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 1 AO) verwirklicht werden.

In Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige von sachkundiger Stelle Rat einzuholen. Unterlässt der Steuerpflichtige die erforderliche Erkundigungspflicht, kann dies (zumindest) leichtfertiges Handeln begründen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass einem Steuerpflichtigen grundsätzlich dann kein Leichtfertigkeitsvorwurf zu machen ist, wenn er eine qualifizierte Auskunftsperson zu Rate zieht. Ebenso exkulpiert die Einholung eines Rechtsgutachtens regelmäßig den Steuerpflichtigen, sofern dieses nicht durch sachfremde Erwägungen beeinflusst oder besonders zu Gunsten des Steuerpflichtigen verfasst wurde. Vor diesem Hintergrund sollte die Einholung externen Rechtsrats in Zweifelsfällen Baustein eines Tax Risk Management-Systems sein. Des Weiteren kommt leichtfertiges Handeln bei einer Delegation steuerlicher Pflichten ohne die Vornahme hinreichender Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen in Betracht.

bb) Verletzung der Aufsichtspflicht nach § 130 OWiG

Nach § 130 OWiG kann gegen eine aufsichtspflichtige Person eine Geldbuße festgesetzt werden, wenn sie 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.

Da die §§ 370, 378 AO nach hM taugliche Anknüpfungstaten i. S. d. § 130 OWiG darstellen, können Vorstände über den „Umweg" des § 130 OWiG für eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung haftbar gemacht werden, obwohl ihnen persönlich hinsichtlich der betreffenden Taten kein vorsätzliches oder leichtfertiges handeln zur Last gelegt werden kann. § 130 OWiG bietet damit die Möglichkeit, die Desorganisation innerhalb eines Unternehmens, die zu einer Verletzung steuerlicher Pflichten geführt hat, zu sanktionieren, ohne dass in der Person des Vorstands persönlich eine Verletzung steuerlicher Pflichten vorgelegen hat. Für die Ermittlungsbehörden bietet sich dadurch der Vorteil, den verhältnismäßig schwer zu führenden Nachweis eines vorsätzlichen oder leichtfertigen Handelns der Aufsichtspflichtigen Person im Hinblick auf die Steuerverkürzung nicht führen müssen. Stattdessen reicht der Vorwurf unterlassener Kontrollmaßnahmen aus, durch deren Ein-

haltung die Verletzung steuerlicher Pflichten verhindert oder wesentlich erschwert worden wäre. Der Tatbestand des § 130 OWiG stellt damit die geringsten Anforderungen unter den in Betracht kommenden Sanktionsnormen, um das Verschulden eines Mitarbeiters der Geschäftsleitung zuzurechnen. Allein der Umstand, dass ein Unternehmen keine Compliance-Organisation vorhält, kann für sich genommen indes keine Aufsichtspflichtverletzung nach § 130 OWiG begründen. Als taugliche Täter des § 130 OWiG kommen neben dem Vorstand im Übrigen auch diejenigen Personen in Betracht, auf die Aufsichtspflichten delegiert wurden (§ 9 OWiG). Hierzu können beispielsweise Ressort- und Abteilungsleiter gehören. Ein Verstoß gegen § 130 OWiG kann, wenn die Zuwiderhandlung eine Straftat ist (§ 370 AO), im Höchstmaß mit einer Geldbuße bis zu 1.000.000,00 € je Tat geahndet werden (§ 130 Abs. 3 Satz 1 OWiG). Für die fahrlässige Aufsichtspflichtverletzung ist das Höchstmaß in diesen Fällen auf 500.000,00 € begrenzt (§ 17 Abs. 2 OWiG). Handelt es sich bei der Anknüpfungstat dagegen um eine Ordnungswidrigkeit (378 AO), ist das in dieser Vorschrift angedrohte Höchstmaß der Geldbuße entscheidend (§ 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG). Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung kann ein Verstoß gegen § 130 OWiG demnach lediglich mit einer Geldbuße bis zu 50.000,00 € je Tat geahndet werden (§ 378 Abs. 2 AO).

c) Sanktionen gegen das Unternehmen

aa) Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG

Neben Sanktionen gegen die Unternehmensleitung drohen auch unmittelbare Sanktionen gegen das Unternehmen selbst. Zwar existiert in Deutschland (anders als in den meisten anderen europäischen Ländern) noch kein Unternehmensstrafrecht im engeren Sinne, das die unmittelbare strafrechtliche Verfolgung und Bestrafung von juristischen Personen ermöglichen würde. Jedoch kann nach § 30 OWiG ein Bußgeld gegen ein Unternehmen verhängt werden, wenn eine Leitungsperson eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit (sog. Anknüpfungstat) begangen hat, durch die Pflichten des Unternehmens verletzt worden sind oder die zu dessen Bereicherung geführt haben oder jedenfalls führen sollten.

Im Fall einer vorsätzlichen Straftat (§ 370 AO) kann eine Geldbuße bis zu 10.000.00.00 € je Tat festgesetzt werden. Handelt es sich bei der Anknüpfungstat dagegen um eine Ordnungswidrigkeit (§ 378 AO), ist grundsätzlich das in dieser Vorschrift angedrohte Höchstmaß der Geldbuße entscheidend. Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung kann ein Verstoß gegen § 30 OWiG demnach lediglich mit einer Geldbuße bis zu 50.000,00 € je Tat geahndet werden. Sieht der Ord-

nungswidrigkeitentatbestand jedoch einen Verweis auf § 30 Abs. 2 Satz 3 OWiG vor, führt dies zu einer Verzehnfachung der im jeweiligen Ordnungswidrigkeitentatbestand benannten Geldbuße.

bb) Verfallsanordnung nach § 29a OWiG

Wird – wegen fehlender Verantwortlichkeit, Verfahrenshindernissen oder aus Opportunitätserwägungen – keine Geldbuße nach § 30 OWiG festgesetzt, kann eine selbstständige Verfallsanordnung nach § 29a OWiG gegen das Unternehmen ergehen. Diese hat zum Ziel, den aus einer Straftat bzw. einer Ordnungswidrigkeit erlangten Vorteil abzuschöpfen. Eine Verfallsanordnung nach § 29a OWiG hat den Vorteil, dass kein individuelles Verschulden festzustellen ist, der Verfallsbescheid gegen das Unternehmen ergeht und damit die handelnden Personen „aus der Schusslinie" sind sowie, dass der für verfallen erklärte Betrag als Betriebsausgabe steuerlich abzugsfähig ist.

3. Zielsetzung von „tax compliance" im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren

a) Schutz der Geschäftsleitung vor dem persönlichen Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung

Die zentrale Zielsetzung von „tax compliance" besteht darin, künftige finanzielle Nachteile und strafrechtliche Sanktionen seiner Organe als Folge von Rechtsverstößen zu vermeiden, in dem gezielt Strukturen im Unternehmen geschafft werden, die entsprechende Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze verhindern sollen. Damit soll die Gesetzestreue der gesetzlichen Vertreter nach außen unzweifelhaft dokumentiert werden. Die Annahme eines bedingten Vorsatzes liegt dann eher fern, wenn ein Unternehmen so organisiert ist, dass nachvollziehbar versucht wird, im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren alle steuerlichen Pflichten erfüllt werden.

b) Schutz der Geschäftsleitung vor dem Vorwurf einer Desorganisation des Unternehmens

Ferner sollen „tax compliance" – Strukturen sicherstellen, dass dem Vorwurf von Aufsichtspflichtverletzungen der Leitungspersonen des Unternehmens (§§ 30, 130 OWiG), die Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze durch Mitarbeiter der Gesellschaft erleichtert haben, entgegengewirkt werden kann. Solche „tax compliance" – Strukturen können das Unternehmen vor finanziellen Nachteilen in Form einer Verbandsgeldbuße i. S. d. §§ 30 Abs. 4, 130 OWiG schützen.

c) Ziel der Schadensbegrenzung

Kein denkbares „tax compliance" – System wird Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze umfassend verhindern können. Ein „tax compliance" - System hilft, solche Regelverstöße aufzudecken und aktiv eine Schadensbegrenzung zu betreiben, z.B. durch Abgabe einer Berichtigungserklärung nach § 153 AO oder einer Selbstanzeige nach § 371 AO, bevor die Ermittlungsbehörden tätig werden. Maßnahmen dieser Art beugen auch einem möglichen Reputationsverlust von Unternehmen vor, wenn die Öffentlichkeit von Steuerstrafverfahren gegen verantwortliche Leitungspersonen Kenntnis bekommt.

4. Ausgestaltung von tax compliance

Die Funktionsfähigkeit von Unternehmen wäre ohne eine arbeitsteilige Aufteilung der einzelnen Aufgaben und Pflichten undenkbar. Im Folgenden soll daher der Blick auf die Frage gerichtet werden, inwieweit eine ordnungsgemäße Delegation von Pflichten zu einer Enthaftung des originär Verantwortlichen und damit zu einem Ausschluss bzw. einer Reduzierung der vorgenannten Haftungsrisiken führt.

a) Horizontale Delegation

Eine Delegation der steuerlichen Pflichten ist im Rahmen der internen Geschäftsverteilung (horizontale Delegation) jedoch möglich. Dies gilt jedoch nur eingeschränkt, da der Grundsatz der Gesamtverantwortung eines jeden Mitglieds des Vorstands eine Überwachung der Geschäftsführung im Ganzen verlangt (solidarische Verantwortung sämtlicher Vorstandsmitglieder). Grundsätzlich trifft zwar jedes Vorstands-/Geschäftsführungsmitglied die Verantwortung für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft (siehe oben). Das Haftungsrisiko kann jedoch durch eine interne Vereinbarung i. R. d. Geschäftsverteilung zumindest begrenzt werden. Nach Auffassung des BFH muss eine interne Geschäftsverteilung, um haftungsrechtlich relevant zu sein, von vorneherein eindeutig und vorzugsweise schriftlich vereinbart worden sein. Ein ordnungsgemäß aufgestellter Geschäftsverteilungsplan kann daher zu einer Entlastung der Vorstands-/Geschäftsführungsmitglieder führen, in deren Aufgabenbereich es nicht fällt, sich um den kaufmännischen Bereich und damit um die steuerlichen Angelegenheiten zu kümmern. Ermessensgerechter Haftungsadressat wären demnach zunächst die nach dem Geschäftsverteilungsplan für steuerrechtliche Angelegenheiten zuständigen Vorstands-/Geschäftsführungsmitglieder. Die Haftungsverantwortlichkeit der nach dem Geschäftsverteilungsplan für steuerrechtliche Angelegenheiten nicht zuständigen Vorstands-/Geschäftsführungsmitglieder tritt nur solange zurück, wie nach den Maßstäben der

Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns kein Anlass besteht, zu vermuten, dass die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft nicht erfüllt werden. Bei – für die steuerrechtlichen Angelegenheiten nicht zuständigen Vorstands-/Geschäftsführungsmitglieder – erkennbaren Unregelmäßigkeiten lebt die Gesamtverantwortung aller vertretungsberechtigten Organmitglieder wieder auf. Daher ist im Geschäftsverteilungsplan eine Regelung aufzunehmen, nach der die für die steuerrechtlichen Angelegenheiten zuständigen Vorstände/Geschäftsführer die übrigen Organmitglieder unmittelbar informieren müssen, sofern erkennbar wird, dass den steuerlichen Pflichten nicht mehr in vollem Umfang nachgekommen werden kann. Gibt die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft oder die Person des zuständigen Vorstands/Geschäftsführers dazu Anlass, trifft sämtliche Vorstands-/Geschäftsführungsmitglieder eine inhaltliche Überprüfungspflicht der gesamten Geschäftstätigkeit.

b) Vertikale Delegation

Sie führt jedoch nicht per se zur Entlastung des Vorstands. Die bloße Delegation als solche vermeidet weder Strafe noch Verantwortung. Vielmehr wandelt sich die Erfüllungspflicht in eine Auswahl-, Instruktions- und Überwachungspflicht um, da der Vertrauensgrundsatz bei vertikaler Delegation nicht gilt. Dies setzt zumindest die Etablierung stichprobenartiger Kontrollen sowie die Etablierung eines Berichts- und Informationssystems zur Sicherstellung des unternehmensinternen Informationsflusses voraus. Es empfiehlt sich in jedem Fall eine schriftliche Fixierung. So sollte beispielsweise im Rahmen eines schriftlichen Geschäftsauftrags klar geregelt sein, welche Erklärungs-, aber auch Berichtspflichten der Steuerabteilung obliegen.

Der Umfang der Überwachungspflicht lässt sich nicht allgemein definieren. Bei erfahrenen Mitarbeitern fällt der Umfang der Nachprüfungspflicht geringer aus als bei neu eingestellten Mitarbeitern. So gilt der Grundsatz: Je höher qualifiziert ein Mitarbeiter ist, umso geringer ist die Kontrollpflicht und umgekehrt. Liegt eine Delegation von Pflichten vor, so kann eine schuldhafte (grob fahrlässige) Pflichtverletzung entweder gegeben sein, falls derjenige, dem die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften übertragen wurde, nicht sorgfältig ausgewählt wurde (Auswahlverschulden) oder falls die hinreichende Überwachung einer sorgfältig ausgewählten Person unterlassen wurde (Aufsichts- oder Überwachungsverschulden). § 130 OWiG ist hingegen bereits verwirklicht, wenn die Überwachungsmaßnahmen die erfolgte Zuwiderhandlung wesentlich erschwert hätten, deren Verhinderung ist dagegen nicht erforderlich. Für den Vorstand dürfte ein Überwachungsverschulden innerhalb einer

Verantwortungskette jeweils nur für die nächste Hierarchieebene in Betracht kommen (z. B. Leiter der Steuerabteilung), da die Delegation der Überwachung (sog. Meta-Überwachung) grundsätzlich zulässig ist. Erlangt der Vorstand jedoch Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten, ist ein umgehendes Einschreiten geboten. Bei Einschaltung eines (externen) Steuerberaters wird sich der Vorstand ohnehin regelmäßig auf mangelndes Verschulden berufen können, es sei denn, ihm kann seitens der Finanzverwaltung das Fehlen einer sorgfältigen Auswahl oder Überwachung bzw. eine nicht hinreichende Information des Steuerberaters nachgewiesen werden. Ein Steuerberater steht aber regelmäßig nicht unter der Aufsicht des Inhabers, sodass an dessen Fehlverhaltensweisen keine Ahndung für den Unternehmensverantwortlichen angeknüpft werden können.

c) Beispiel von Vorschlägen einer „tax compliance" Struktur

Da der Begriff „tax compliance" kein Rechtsbegriff, sondern eher als ein tatsächliches Phänomen zu verstehen ist, sind folgerichtig auch die Vorschläge über Implementierung und Ausgestaltung einer entsprechenden „tax compliance" – Struktur vielfältig. Die verschiedenen Komponenten von „tax compliance", nämlich die gestalterische, die abwehrende und die organisatorische Komponente werden dabei unterschiedlich gewichtet. Bei der Implementierung und Ausgestaltung eines Tax Risk Management-Systems sind 5 Kernelemente zu berücksichtigen:

- Vorbehaltloses und uneingeschränktes Bekenntnis der Unternehmensführung zur Rechtstreue („Commitment")
- Analyse des unternehmensspezifischen Risikos sowie Erstellung eines Risikoprofils (Risikoanalyse)
- Klare Zuordnung von Zuständigkeiten und Verantwortungsbereichen und deren organisatorische Absicherung (Organisation und Kontrolle)
- Information und Schulung der Mitarbeiter (Kommunikation)
- Vorsorgliche Dokumentation der ergriffenen Maßnahmen (Dokumentation)

Die maßgeblichen organisatorischen Aspekte sollten sie in 3 Kategorien eingeteilt werden:

- Strategie
  mit den Unterelementen: festgelegter Aufgabenbereich, abgeleitete Risikostrategie, maßgebliche Ziele

- Organisation
  mit den Unterelementen: systematische Risikoanalyse, klar definierte Aufbau- und Ablauforganisation, durchgängige Integration der Steuerfunktion in die operativen und sonstigen administrativen Prozesse des Unternehmens, aktive Kommunikation, umfassendes Reporting, sorgfältige und laufende Überwachung
- Ressourcen und Personal
  mit den Unterelementen: hinreichende und fachlich angemessene sachliche und personelle Ausstattung

5. Kommunikation

Sowohl die Mitarbeiter der Steuerabteilung als auch Mitarbeiter außerhalb der Steuerabteilung, die sich regelmäßig mit steuerlichen Sachverhalten befassen (z. B. Lohnbuchhaltung) sind regelmäßig zu schulen und über aktuelle Entwicklungen (Gesetzesänderung, Rechtsprechungsänderung, usw) zu unterrichten. Dies kann beispielsweise in Form von unternehmensinternen Newslettern oder Rundschreiben sowie internen oder externen Fortbildungsveranstaltungen erfolgen.

6. Dokumentation

Von entscheidender Bedeutung ist schließlich eine hinreichende Dokumentation der unternommenen Tax Compliance-Maßnahmen. Nur so kann möglichen Vorwürfen – insbesondere nach §§ 130, 30 OWiG – effektiv entgegen getreten werden. Das LG München hat in einer gesellschaftsrechtlichen Entscheidung zudem entschieden, dass der Vorstand einer Aktiengesellschaft nach § 91 Abs. 2 AktG nicht nur verpflichtet wird, ein Frühwarn- und Überwachungssystem einzurichten, sondern darüber hinaus auch eine Rechtspflicht besteht, dieses System zu dokumentieren. Das Erfordernis der Dokumentation gilt für die allgemeinen Richtlinien und Grundsätze ebenso wie für die auf Grundlage der Richtlinien getroffenen Einzelmaßnahmen. Des Weiteren kann es durchaus sinnvoll sein, eine einheitliche Tax Compliance-Richtlinie zu erlassen, die für das gesamte Unternehmen verbindlich ist.

7. Pflicht zur Einrichtung eines tax compliance-systems

Fraglich und letztlich bis heute unentschieden ist, ob die Unternehmen verpflichtet sind, Compliance-Systeme zu errichten. Dass die Unternehmen gesetzliche Vorgaben und gesetzliche Pflichten im Hinblick auf die organisatorische Befolgung von Recht nachkommen müssen, versteht sich. Gefragt wird, ob darüber hinaus die Unternehmen gehalten sind, besondere organisatorische Vorkehrungen zu treffen, das

Recht befolgt wird. Im Erlass des BMF vom 23.05.2016 zu § 153 AO ist im Rahmen der Definition des bedingten Vorsatzes folgendes bestimmt:

„Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist. Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls."

Dieser Aussage muss entnommen werden, dass nach Auffassung des BMF bei der erforderlichen strafrechtlichen Gesamtwürdigung, ob ein Steuerpflichtiger vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat, dem Umstand eines funktionierenden „tax compliance"-Systems eine Bedeutung beizumessen ist. Ein funktionierendes „tax compliance"-System ist ggf. ein Indiz gegen ein vorsätzliches Verhalten der Geschäftsführer.

Ich lehne eine solche Pflicht ab. Es ist schon merkwürdig, anzunehmen, dass es in einer Metaebene oberhalb des Rechts noch einmal ein Pflichtsystem gibt, das verpflichtet, Recht anzuwenden und dafür zu sorgen, dass Recht angewandt wird. Die Einrichtung eines solchen Systems ist „freiwillig". Sie folgt, wie oben dargelegt, aus Entscheidungen der Unternehmenskultur.

8. Fazit

Ein funktionierendes Tax Risk Management-System schafft einen klaren Mehrwert, nicht nur aus Sicht der Geschäftsleitung und der Aufsichtsorgane, sondern auch für das gesamte Unternehmen und dessen Anteilseigner. Die mit einer unzureichenden Tax Compliance verbundenen Kosten – beispielsweise aufgrund umfangreicher Beratungen im Rahmen langwieriger Betriebsprüfungen oder Vertretungen im Rahmen von Einspruchs- und Klageverfahren – machen zumeist ein Vielfaches der laufenden Kosten des Steuererklärungs-, Steuerveranlagungs- und –erhebungsprozesses aus und übersteigen damit die mit der Etablierung eines Tax Risk Management-Systems verbundenen Kosten. Der entscheidende Gesichtspunkt, der für die Implementierung von Tax Compliance-Strukturen spricht, ist jedoch, dass dadurch sowohl Haftungsrisiken als auch steuerstraf- und steuerordnungswidrigkeitenrechtliche Risiken für die Unternehmensverantwortlichen, die Mitarbeiter als auch das Unternehmen selbst erheblich reduziert werden können. In einem Umfeld, in dem die Ermitt-

lungsbehörden extensiver als früher von den §§ 130, 30 OWiG Gebrauch machen und die ordentliche Gerichtsbarkeit Schadenersatzansprüche gegen Vorstandsmitglieder nach § 93 Abs. 2 AktG erstmals ausdrücklich auf die unterlassene Einrichtung eines funktionierenden Compliance-Systems stützt, liegt die Bedeutung eines funktionierenden Tax Compliance-Systems auf der Hand.