

STEUERN KOMPAKT

Tax Compliance

Unternehmen müssen sich, ob sie wollen oder nicht, mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung auseinandersetzen. Dies nicht nur vor dem Hintergrund des Einsatzes als Marketinginstrument, sondern auch im Hinblick auf das Verlangen von Stakeholdern. Aber auch steuerliche Sachverhalte sind betroffen, wie die Plastikverpackungssteuer in Großbritannien und Spanien oder den CO₂-Grenzausgleichsmechanismus. Insoweit wird sich auch das Tax-Compliance wandeln müssen.



Der SteuerBerater

Dr. Marcus Geuenich, RA/StB, und Stephan Ludwig, StB

Tax-Compliance-Management-Systeme (Tax CMS) – Einordnung durch Finanzbehörden und Gerichte

Aktuell beschäftigt sich eine Vielzahl von Unternehmen unterschiedlicher Größen und Branchen mit der Prüfung, Verbesserung und Testierung von Steuerlichen Kontrollsystemen (Tax-Compliance-Management-Systeme – „Tax CMS“). Dies sowohl mit einem nationalen wie internationalen Fokus. Ein wesentlicher Treiber solcher Projekte ist und bleibt das Management von Steuer- und Haftungsrisiken, um die Geschäftsleitung und weitere Steuerverantwortliche wirksam vor straf- oder bußgeldrechtlichen Sanktionen und einer zivilrechtlichen Haftung zu schützen (sog. „Enthftung“). Die anfängliche Diskussion um den Sinn und Zweck der Befassung mit steuerlichen Kontrollsystemen ist mittlerweile einer breiten Akzeptanz des Themas gewichen. Für die meisten Unternehmen ist es allein eine Frage des „Wie“ und nicht mehr des „Ob“, ihre Steuerprozesse einer kritischen Revision zu unterziehen und ein nachweisbares Tax CMS zu errichten. Neben einer kurzen Darstellung der Entwicklung des Themas wird nachfolgend insbesondere der Frage nachgegangen, wie die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung des BGH aktuell mit dem Thema umgehen und welche Schlussfolgerungen daraus für die Ausgestaltung und Durchführung von Tax CMS-Projekten gezogen werden können.

I. Hintergrund

Auch wenn das Thema keinesfalls neu ist und nationale wie internationale¹ Beratungsprojekte bereits seit geraumer Zeit in Unternehmen durchgeführt werden,² bekam die Befassung mit Steuerlichen Kontrollsystemen insbesondere in den Jahren ab 2015 erheblichen Rückenwind. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und ihm folgend das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) starteten konkrete Initiativen, um Rahmenbedingungen für eine praktische Umsetzung zu entwickeln. Das BMF-Schreiben vom 23.5.2016,³ dessen vorläufiger Diskussionsentwurf vom 16.6.2015 zunächst an die Verbände zirkuliert wurde, motivierte Unternehmen, ein „innerbetriebliches Kontrollsystem für steuerliche Zwecke“ einzurichten, um möglichen straf- oder bußgeldrechtlichen Vorwürfen präventiv entgegenzutreten zu können. Dies aufgreifend entwickelte das IDW unter Beteiligung der großen deutschen Beratungsgesellschaften seit 2015 eine steuerkonforme Auslegung des PS 980, die Gegenstand des am 31.5.2017 final ergangenen Praxishinweises ist (IDW Praxishinweis 1/2016).⁴

1. BMF-Schreiben vom 23.5.2016

Neben Ausführungen zur Abgrenzung von schlichten Korrekturen gem. § 153 AO und strafbefreienden Selbstanzeigen gem. §§ 371, 378 Abs. 3 AO sowie technischen Fragen in diesem Zusammenhang finden sich in Tz. 2.6 des BMF-Schreibens Ausführungen zur Bedeutung eines Tax CMS:

„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung steuerlicher Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls“.

Soweit ersichtlich handelt es sich dabei um die erste offizielle finanzbehördliche Äußerung zur Relevanz bzw. praktischen Bedeutung eines Tax CMS.

Aus steuerlicher Perspektive ist bei Unternehmen bzw. insoweit verantwortlichen Personen insbesondere das Risiko einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO (ggf. in Form der Beihilfe) oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 AO von Relevanz. Mit Blick auf mögliche Defizite in der Steuerorganisation von Bedeutung ist zudem das bußgeldbewehrte Fehlen einer ordnungsgemäßen („gehörigen“) Aufsicht gem. §§ 130, 9 Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG). In Konstellationen, wo der Finanzbehörde der Nachweis eines vorsätzlichen oder leichtfertigen Handelns tendenziell schwerfällt, hat der (allgemeine) Bußgeldtatbestand der Verletzung der Aufsichtspflicht gem. § 130 OWiG in den letzten Jahren erheblich an praktischer Bedeutung gewonnen. Als Alternative zu einer individuellen Sanktion kann eine solche Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße gegen das Unternehmen geahndet werden, die bei einer vorsätzlichen Anknüpfungstat (deren Verwirklichung durch eine gehörige Aufsicht hätte verhindert werden können) bis zu 10 Mio. Euro betragen kann.⁵

2. IDW PS 980/IDW Praxishinweis 1/2016

Die „Vorlage“ des BMF aufgreifend wurde im Herbst 2015 eine beim IDW angesiedelte Arbeitsgruppe ins Leben gerufen, die sich auf Grundlage des allgemeinen Prüfungsstandards für Compliance-Management-Systeme IDW PS 980 aus dem Jahre 2011 mit den Anforderungen beschäftigte, die an ein „innerbetriebliches Kontrollsystem für steuerliche Zwecke“ zu stellen sind. Nach Veröffentlichung eines vorläufigen Arbeitsergebnisses⁶ in 2016 erging am 31.5.2017 die finale Version des IDW Praxishinweises 1/2016 zur „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax-Compliance-Management-Systems gemäß IDW PS 980“.⁷

Nach den Festlegungen im IDW Praxishinweis weist ein angemessenes Tax CMS die folgenden, miteinander in Wechselwirkung stehen-

1 Dazu eingehend *Ludwig/Eilers/Kusch*, DStR 2017, 1056.

2 Vgl. *Geuenich/Kiesel*, BB 2012, 155, *Kiesel/Böhlinger*, BB 2012, 1190.

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

4 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/endgueltiger-idw-praxishinweis-1-2016-zu-tax-compliance-management-systemen/101304> (Abruf: 14.5.2018; das Abrufdatum gilt auch, soweit nicht anders angegeben, für die folgenden Links).

5 §§ 130 Abs. 3 S. 1, 30 Abs. 2 S. 3 OWiG.

6 Siehe <https://www.idw.de/blob/90012/9013892a6abf0b25485ebcf0a21f9fe9/down-idw-praxishinweis-tax-compliance-data.pdf>; dazu *Geuenich*, NWB 2016, 2560 (2566 ff.); *Ludwig/Breimann/Kusch*, DStR 2016, 2240.

7 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311.

den Grundelemente auf, die jeweils in die Geschäftsabläufe eingebunden sind:⁸

- Tax Compliance-Kultur
- Tax Compliance-Ziele
- Tax Compliance-Organisation
- Tax Compliance-Risiken
- Tax Compliance-Programm
- Tax Compliance-Kommunikation
- Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung

Die genannten Grundelemente, die aufgrund der individuellen Spezifika eines Unternehmens (Größe, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit, Branche und Betätigungsfelder, nationale oder internationale Ausrichtung etc.) unterschiedlich ausgeprägt sein können, werden im IDW Praxishinweis näher erläutert.⁹ Es wird betont, dass es sich bei den Erläuterungen nur um beispielhafte Darstellungen handelt, die lediglich der Orientierung dienen und ausdrücklich keinen Mindeststandard definieren sollen. Unter Tax CMS-Grundsätzen versteht der IDW Praxishinweis in einem weiten Sinne „allgemein anerkannte Rahmenkonzepte, andere angemessene Rahmenkonzepte oder vom Unternehmen selbst entwickelte Grundsätze für Tax-Compliance-Management-Systeme“,¹⁰ weswegen Unternehmen auch eigene Konzepte entwickeln oder sich etwa auch an den Anforderungen für eine „gehörige Aufsicht“ i. S. d. § 130 OWiG orientieren können.

Es besteht die Möglichkeit, ein implementiertes Tax CMS nach dem IDW PS 980 formal testieren zu lassen. Bei einer solchen Prüfung handelt es sich nur um eine Systemprüfung, deren Ziel nicht das Erkennen oder Aufdecken von einzelnen Regelverstößen ist. Sie ist folglich nicht darauf ausgerichtet, Sicherheit über die tatsächliche Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften im Einzelfall zu gewinnen.¹¹ Bei einer solchen Prüfung stehen die Geschäfts- und die daraus resultierenden steuerlichen Meldeprozesse im Fokus der Betrachtung. Eine vergangenheitsbezogene Perspektive bezogen auf die richtige Behandlung von steuerlichen Einzelsachverhalten wird nicht eingenommen.

Gegenstand einer möglichen Testierung sind die vom Unternehmen getroffenen Aussagen zur Implementierung bzw. Umsetzung des Tax CMS in der sog. Tax CMS-Beschreibung. Diese müssen nicht das gesamte Tax CMS – über alle Steuerarten und Einheiten eines Unternehmens – abdecken, sondern können sich auf einen bestimmten Teilbereich beschränken. Es kann individuell festgelegt werden, für welchen Teilbereich des Tax CMS ein Prüfungsurteil abgegeben werden soll (z. B. eine oder mehrere Steuerarten, nur für bestimmte Geschäftsbereiche oder Unternehmensprozesse).¹²

Bezogen auf die Intensität der Prüfung kann eine nach IDW PS 980 durchgeführte Überprüfung als Angemessenheits- oder Wirksamkeitsprüfung erfolgen. Eine Angemessenheitsprüfung bezieht sich auf einen bestimmten Zeitpunkt, zu dem ein Tax CMS implementiert ist.¹³ Gegenstand einer Wirksamkeitsprüfung ist hingegen ein bestimmter Zeitraum, der nach den Festlegungen des Praxishinweises mindestens die Hälfte eines Geschäftsjahres umfassen muss.¹⁴ Dabei schließt eine Wirksamkeitsprüfung stets eine Angemessenheitsprüfung mit ein.¹⁵

II. Aktuelle Entwicklungen

Viele Unternehmen in Deutschland haben das Angebot der Finanzverwaltung zur Einführung von Tax CMS aufgegriffen, entsprechende

Projekte durchgeführt oder befinden sich aktuell in der Umsetzungs- oder Testierungsphase. Dabei ist zu beobachten, dass immer mehr Unternehmen am Ende der Projekte auch eine Testierung anstreben. Waren es anfangs zunächst primär die großen börsennotierten Finanzinstitute, die neben einer Angemessenheits- auch die spätere Wirksamkeitsprüfung nach IDW PS 980 anstreben, sind es nach der Beobachtung der Autoren mittlerweile die Mehrzahl der Unternehmen, die ein Tax CMS-Projekt zumindest mit einer Angemessenheitsprüfung abschließen möchten. Angesichts des wesentlichen Ziels solcher Projekte, nämlich die Geschäftsleitung und weitere Steuerverantwortliche wirksam vor straf- oder bußgeldrechtlichen Sanktionen und einer zivilrechtlichen Haftung zu schützen, stellt sich die Frage, welchen Stellenwert die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung einem (ggf. testierten) Tax CMS einräumen – dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Ausführungen der Finanzverwaltung zur Wertigkeit solcher Systeme im BMF-Schreiben vom 23.5.2016¹⁶ in Tz. 2.6 durchaus vage sind.

1. Reaktionen der Finanzverwaltung

Über die seinerzeitigen Ausführungen im BMF-Schreiben vom 23.5.2016¹⁷ hinaus hat sich die Finanzverwaltung – soweit ersichtlich – bislang nicht mehr zum Thema Stellenwert (bzw. Bedeutung oder Wertigkeit) eines Tax CMS in offiziellen Publikationen geäußert. Gleichwohl ist in der Praxis deutlich wahrnehmbar, dass die Finanzbehörden um die Bemühungen der Unternehmen zur Prüfung und Verbesserung eines Tax CMS wissen und dies in bestimmten Fällen auch ganz konkret in ihre Entscheidungsprozesse einbeziehen.

a) Korrekturen gem. § 153 AO

Zielgerichtete Nachfragen zu den steuerlichen Prozessen – und damit auch zu Details des Tax CMS – sind häufiger im Zusammenhang mit steuerlichen Korrekturen gem. § 153 AO in Abgrenzung zu einer strafbefreienden Selbstanzeige gem. §§ 371, 378 Abs. 3 AO anzutreffen. Auch wenn beide Instrumente unterschiedliche Voraussetzungen haben und grundverschiedene Rechtsfolgen auslösen, überrascht dies in der Sache nicht. Schließlich hat sich das BMF-Schreiben vom 23.5.2016¹⁸ intensiv mit diesem Thema befasst. Immer häufiger werden größere Korrekturen seitens der Finanzverwaltung nur dann als solche gem. § 153 AO gewertet, wenn im Detail nachgewiesen werden kann, dass ein Tax CMS vorhanden ist und das nachträgliche Erkennen des Fehlers vor diesem Hintergrund plausibel erscheint. Insofern wird deutlich, welche Bedeutung die Behörden dem Nachsatz in Tz. 2.6¹⁹ „jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls“ beimessen.

Entscheidet sich die Finanzverwaltung für eine nähere Überprüfung, die nicht selten durch Beamte der Steuerfahndung im Rahmen von

8 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 22.

9 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 26.

10 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 10.

11 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 58.

12 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 7.

13 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 13.

14 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 65.

15 IDW Praxishinweis 1/2016, WPg 2017, 1311, Tz. 14, 15 sowie 59 bis 61.

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

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

18 BMF, 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, IV A 4 – S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490, Tz. 2 „Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige“.

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

sog. Vorfeldermittlungen gem. § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO durchgeführt wird, muss sich das Unternehmen auf detaillierte Nachfragen einstellen, etwa zum Aufbau und zu Ablauf des jeweiligen Steuerprozesses, zur Ausbildung und Schulung involvierter Mitarbeiter, zur Durchführung von Kontrollen oder zum Vorhandensein von Checklisten. Wichtig ist dabei, dass das Unternehmen eine möglichst geschlossene Dokumentation dieser Aspekte vorlegen kann und nicht lediglich auf „gelebte“ Prozesse verweisen muss. Der Umstand, dass ein Unternehmen in allgemeiner Hinsicht über ein (ggf. sogar testiertes) Tax CMS verfügt, spielt insoweit keine entscheidende Rolle. Im Zentrum der finanzbehördlichen Prüfung steht in Anlehnung an § 153 AO der jeweilige korrekturbedürftige Einzelfall und regelmäßig nicht das Gesamtbild eines bestehenden Tax CMS.

Für die Prüfung, Verbesserung und Einführung eines Tax CMS bedeutet dieser Ansatz der Finanzverwaltung zum einen, dass eine möglichst breite Bestandsaufnahme und Analyse der steuerlichen Risiken stattfinden muss (sog. „top-down-Ansatz“). Dabei müssen auch branchen-spezifische Risiken in besonderer Weise berücksichtigt werden. Dies bietet die Chance, sämtliche relevanten Steuerrisiken tatsächlich zu erkennen, auch wenn diese selbstverständlich unterschiedlich priorisiert werden und daran anknüpfend differenzierte Maßnahmen zum Risikomanagement notwendig sind. Ein Tax CMS-Projekt im Wesentlichen nur auf mehr oder weniger bekannte Steuerrisiken zu beschränken (z.B. Analyse der Steuererklärungen und der bisherigen Berichte der steuerlichen Außenprüfung), d.h. einem sog. „bottom-up-Ansatz“ folgend, macht es deutlich unwahrscheinlicher, eine relevante Prozessschwäche festzustellen, die zu einem späteren Zeitpunkt eine Korrektur nach § 153 AO notwendig machen könnte. Insofern muss die notwendige Ist-Soll-Analyse eines Projekts ins Detail gehen, was aus einer praktischen Perspektive nur mit einer steuerarten-spezifischen und detaillierten Vorgehensweise anhand fundierter und laufend gepflegter Datenbanken erreicht werden kann.

b) Fragen zum Tax CMS im Allgemeinen

Neben Rückfragen zu einzelnen bzw. konkreten Steuerprozessen in Zusammenhang mit Korrekturen gem. § 153 AO fordert die Finanzverwaltung aber auch häufiger ohne konkreten Anlass Informationen zum Tax CMS im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung an. Die genaue Zielrichtung derartiger Anfragen ist bisher unklar. Dies insbesondere, weil sich die Finanzverwaltung bislang nicht ausdrücklich dazu positioniert hat, welchen Einfluss ein vorhandenes (und ggf. testiertes) Tax CMS auf die Klassifizierung eines Unternehmens im Risiko-Management-System der Behörde im Sinne von § 88 Abs. 5 Satz 1 AO hat. Der insoweit behördenintern vergebene „Compliance Faktor“ richtet sich im Wesentlichen nach den Angaben im elektronischen Datenblatt des Unternehmens. Maßgeblich hierfür sind die relevanten Daten des Steuerfalls, wie z.B. Erklärungs- und Zahlungsverhalten des Steuerpflichtigen, Ergebnisse früherer Außenprüfungen, das Erfordernis von Schätzungen, die Betreuung durch einen steuerlichen Berater und frühere straf- und bußgeldrechtliche Erkenntnisse. Auf der Grundlage dieser Daten erfolgt die Risikoklassifizierung von Unternehmen (Kategorien: gering, mittel, hoch), welche relevant für Prüfungsauswahl und Prüfungsintensität ist.²⁰ Dabei wird bislang – soweit ersichtlich – nicht reflektiert, ob ein Tax CMS vorhanden ist oder ob ein solches auch testiert ist.

Im Interesse einer offenen und konstruktiven Zusammenarbeit mit der Betriebsprüfung bestehen allerdings grundsätzlich keine Bedenken, auch losgelöst von der Prüfung eines konkreten Einzelfalls, die Finanzbehörden auf freiwilliger Basis über die Ausgestaltung eines Tax CMS zu informieren. Dies entspricht im Übrigen auch den Empfehlungen der OECD („Co-operative Tax Compliance: Building better Tax Control Frameworks“²¹) aus dem Jahre 2016, die ganz wesentlich auf Transparenz und Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden abstellen.²² Den Behörden zugänglich gemacht werden können beispielsweise die allgemeine Steuerrichtlinie eines Unternehmens oder ausgewählte Prozessdokumentationen.

Wichtig ist dabei allerdings, dass für das Unternehmen nur dann eine verbindliche Vorlagepflicht bestehen kann, wenn es sich um eine für den Prüfungszeitraum und die betreffende Steuerart steuerlich relevante Information handelt. Dies dürfte bei Dokumenten, die sich losgelöst von der Prüfung eines in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalts nur in allgemeiner bzw. organisatorischer Hinsicht mit der Ausgestaltung von steuerlichen Prozessen beschäftigen, regelmäßig nicht der Fall sein. Insofern wird für Berichte aus Compliance-Untersuchungen zu Recht angenommen, dass schon die bloße Auswahl von Fakten eine Würdigung darstellt, weswegen – neben dem ohnehin nicht vorlagepflichtigen würdigenden Teil – auch der nur beschreibende Teil durch die Finanzbehörden nicht verlangt werden kann.²³ Dies wird durch eine jüngere Entscheidung des FG Münster zur Frage der Vorlagepflicht eines Due-Diligence-Berichts im Rahmen der Betriebsprüfung bestätigt.²⁴ Bei Unterlagen, die möglicherweise steuerlich relevant sein können, ist daher eine differenzierte Einzelfallabwägung geboten.²⁵ Nur pauschal begründete Vorlageverlangen genügen solchen Anforderungen nicht.

2. Reaktionen in der Rechtsprechung

Im letzten Jahr hat sich – sehr prominent – der 1. Strafsenat des BGH im Urteil vom 9.5.2017²⁶ (dem sog. „Panzerhaubitzenfall“) zur Bedeutung von Compliance-Systemen bei der Strafzumessung geäußert. Das Urteil betraf eine Entscheidung des LG München I, mit der ein Angeklagter wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Tatmehrheit mit einer Steuerhinterziehung zu eigenen Gunsten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von elf Monaten verurteilt worden war. Gegen die Nebenbeteiligte, ein in Deutschland ansässiges Rüstungsunternehmen, verhängte das Gericht eine Geldbuße nach § 30 OWiG, die auf Revision der Staatsanwaltschaft durch den BGH aufgehoben wurde und neu verhandelt werden muss. Neben Ausführungen des BGH zu einer verunglückten Selbstanzeige wegen Tatentdeckung gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sind insbesondere die Feststellungen des Gerichts zur Bedeutung von Compliance-Management-Systemen von hoher praktischer Bedeutung.

Für die Bemessung einer gegen das Unternehmen gerichteten Geldbuße gem. § 30 OWiG ist danach auch von Bedeutung, inwieweit der Verband seiner Pflicht, Rechtsverletzungen in seiner Sphäre zu unterbin-

20 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: März 2018, § 88, Rn. 70; Haunhorst, DStR 2010, 2105 (2108).

21 OECD-Publishing, 17.5.2016, Paris.

22 Dazu Ludwig/Eilers/Kusch, DStR 2017, 1056 (1057 ff.).

23 Vgl. zum Compliance-Bericht Werder/Rudolf, BB 2014, 3094, 3096.

24 FG Münster, 18.8.2014 – 6 V 1932/14 AO, BB 2014, 2789 m. BB-Komm. Rudolf, PStR 2014, 305 m. Anm. Wegner.

25 FG Münster, 18.8.2014 – 6 V 1932/14 AO, BB 2014, 2789 m. BB-Komm. Rudolf, PStR 2014, 305 m. Anm. Wegner.

26 BGH, 9.5.2017 – 1 StR 265/16, BB 2017, 1931 m. BB-Komm. Behr.

den, genügt und ein effizientes Compliance-Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss; dabei kann es auch eine Rolle spielen, ob das Unternehmen in der Folge eines Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und seine betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.²⁷ Damit wurde – soweit ersichtlich – erstmalig durch eine höchstrichterliche Entscheidung festgestellt, dass bei der Bemessung einer Verbandsgeldbuße gem. § 30 OWiG Compliance-Bemühungen des Unternehmens positiv und im Ergebnis ausdrücklich strafmildernd zu berücksichtigen sind.²⁸ Dies gilt sowohl für im Zeitpunkt des Verstoßes bereits implementierte Compliance-Management-Systeme als auch für solche Maßnahmen, die erst nach Aufdeckung im Krisenfall ergriffen werden. Bei präventiven Maßnahmen soll es genügen, wenn diese zukünftige Compliance-Verstöße jedenfalls „deutlich erschweren“.²⁹

Die Ausführungen des BGH sind zu begrüßen und werden sicherlich dazu beitragen, die Motivation von Unternehmen zur Prüfung und Verbesserung von (Tax-) Compliance-Management-Systemen zu erhöhen. Auch in der Praxis der Steuerstrafverteidigung ist festzustellen, dass für die Gesamtwürdigung eines Falls auch von wesentlicher Bedeutung ist, welche präventiven Maßnahmen ein Unternehmen für die Zukunft ergriffen oder konkret geplant hat. Dass selbst Maßnahmen strafmildernd honoriert werden, die erst in der Folge eines Ermittlungsverfahrens initiiert wurden, sollte aber nicht in dem Sinne missverstanden werden, dass ein bezogen auf Compliance eher resistent ausgerichtetes Unternehmen sich „im Notfall“ auch so lange Zeit für entsprechende Maßnahmen lassen kann. Aus Sicht der Autoren formuliert der BGH eher eine Erwartungshaltung dahingehend, dass ein Compliance-Management-System eigentlich vorliegen sollte und die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens der denkbar späteste Zeitpunkt ist, entsprechende Aktivitäten zur Prüfung und Verbesserung der steuerlichen Compliance aufzunehmen.

Bei dem in straf- oder bußgeldrechtlicher Hinsicht zu würdigenden Umstand, welcher Wert Compliance-Bemühungen eines Unternehmens in Bezug auf eine Strafmilderung beizumessen ist, kommt es nach der Diktion des BGH auf die Einführung eines „effizienten Compliance-Managements“ an, mit dem „Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden“.³⁰ Anders als für die Finanzverwaltung in Bezug auf Korrekturen gem. § 153 AO steht insoweit nicht primär der jeweilige Einzelfall, sondern vielmehr das Gesamtsystem im Fokus der Betrachtung. Bei der insoweit notwendigen Bewertung eines bereits vorhandenen oder neu eingeführten bzw. verbesserten Compliance-Managements wird daher auch von Bedeutung sein, ob dieses durch ein Testat einem unabhängigen Werturteil unterzogen wurde. Sofern, wie bei dem PS 980 des IDW, unterschiedlich intensive Prüfungen möglich sind (Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung³¹), liegt es auf der Hand, dass einer intensiveren Prüfung auch mehr Gewicht beizumessen ist und dies für Zwecke der sog. „Enthftung“ der Geschäftsleitung und des Managements größere Wirkung entfalten wird.

III. Fazit

Auch wenn sich die Finanzverwaltung seit Erlass des BMF-Schreibens vom 23.5.2016³² nicht mehr in Publikationen zur Bedeutung und Wertigkeit eines Tax CMS geäußert hat und sich die finale Ver-

abschiedung des IDW Praxishinweises 1/2016 mittlerweile jährt, entwickelt sich die praktische Umsetzung des Themas mit unveränderter Dynamik. Die ursprüngliche Diskussion um den Sinn und Zweck solcher Maßnahmen ist mittlerweile von Fragen der Umsetzung und Testierung, auch mit einem ggf. internationalen Fokus, vollständig verdrängt worden. Kaum ein Unternehmen kann es sich perspektivisch leisten, dass Thema Tax CMS auszublenden und keine Maßnahmen zur Prüfung und Verbesserung der steuerlichen Prozesse zu ergreifen. Die dafür im Einzelfall notwendigen konkreten Maßnahmen sind natürlich nicht für alle Unternehmen stereotyp gleich und müssen schon gar nicht einem definierten Mindeststandard folgen.

Ein Tax CMS ist vielmehr eine auf die besonderen und individuellen Bedürfnisse eines Unternehmens zugeschnittene „Einzelanfertigung“, die in der täglichen Praxis auch gelebt und umgesetzt werden kann. Dabei können Unternehmen stark auf Digitalisierung, den menschlichen Faktor oder – wie häufig – auf eine gesunde Mischung aus beiden Welten setzen. Letztlich muss sich das Unternehmen in die Lage versetzen, zum einen detaillierte Nachfragen der Finanzverwaltung zu konkreten Steuerprozessen aus Anlass einer Korrektur nach § 153 AO beantworten zu können. Zum anderen sollte aber auch die grundsätzliche Qualität des Tax CMS, beispielsweise durch eine Testierung nach IDW PS 980, nachweisbar sein. Beide Aspekte können und sollten beim Aufsetzen entsprechender Projekte berücksichtigt werden. Darin liegt keinesfalls ein Zielkonflikt, sondern mit Blick auf die Anforderungen der Praxis vielmehr eine notwendige Bedingung zur sinnvollen Ausgestaltung solcher Projekte.

Dr. Marcus Geuenich, Dipl.-Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt, Steuerberater, ist Associate Partner bei EY in Düsseldorf. Er beschäftigt sich mit dem (präventiven) Management von Steuerrisiken und leitet bei EY den Bereich Steuerstrafrecht.



Stephan Ludwig, Dipl. Kfm, Steuerberater, ist Partner bei EY in Düsseldorf. Er ist Mitglied im IDW-Arbeitskreis zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax CMS. Er leitet den Bereich TPA (u. a. Steuerliche Kontrollsysteme) für die Region Deutschland, Schweiz und Österreich.



27 BGH, 9.5.2017 – 1 StR 265/16, BB 2017, 1931 m. BB-Komm. Behr, Rn. 118.

28 So ebenfalls Eufinger, GWR 2017, 415 in seiner Anmerkung zur Entscheidung des BGH vom 9.5.2017 – 1 StR 265/16.

29 Eufinger, GWR 2017, 415.

30 BGH, 9.5.2017 – 1 StR 265/16, BB 2017, 1931 m. BB-Komm. Behr, Rn. 118.

31 Dazu oben I. 2.

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

Hartmut T. Renz, RA, und Prof. Dr. Tanja Leibold

Maßstäbe für ein effektives und ganzheitliches Compliance Management System unter Einbeziehung der Tax Compliance

Für die nachhaltige Sicherung des unternehmerischen Erfolgs spielen rechtmäßiges und ethisches Verhalten eine zentrale Rolle. Neben der Risikovermeidung geht es vor allem darum, das Vertrauen von Aktionären, Kunden und Geschäftspartnern zu gewinnen und zu erhalten. Ziel ist es, durch ganzheitlich angelegte Compliance Management Systeme, die auch den Bereich der Tax Compliance umfassen, Risiken wirksam zu mitigieren. Der nachfolgende Beitrag setzt sich damit auseinander, welche Standards für die Ausgestaltung von zukunftssicheren Compliance Management Systemen herangezogen werden können und wie sich Tax Compliance in die Unternehmenskultur integrieren lässt.

I. Einleitung

Der deutsche Gesetzgeber hat Unternehmen bisher, abgesehen von der Finanzdienstleistungsbranche,¹ keine konkreten Vorgaben für die Ausgestaltung von Corporate Compliance-Programmen gemacht. § 91 Abs. 3 AktG verpflichtet den Vorstand einer börsennotierten Aktiengesellschaft, ein dem Umfang der Geschäftstätigkeit und Risikolage des Unternehmens angemessenes und wirksames internes Kontroll- und Risikomanagement-System einzurichten, wozu auch Compliance gehört. Darüber hinaus ist ein Compliance Management System (CMS) Bestandteil der Corporate Governance des Unternehmens.² Im Hinblick auf Tax Compliance hat die Finanzverwaltung einem internen Kontrollsystem eine Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten verhindernde Wirkung zuerkannt. Denn ein internes Kontrollsystem kann nach den Regelungen im Anwendungserlass zu § 153 AO zumindest ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit spricht.³ Nach der Rechtsprechung des BGH sind Compliance Management Systeme bei der Bemessung der Verbandsgeldbuße gemäß § 30 OWiG mindernd zu berücksichtigen.⁴ Die Ausgestaltung der Industrie-Compliance liegt jedoch in der Eigenverantwortung der Unternehmensleitungen. Werden Maßstäbe für die Erfüllung von Sorgfalts- und Organisationspflichten gesucht, bietet es sich an, auf übertragbare Strukturen aus anderen, bereits gesetzlich stärker regulierten Bereichen zurückzugreifen. Hilfreich ist ein Blick auf die Finanzdienstleistungsindustrie. Denn in der Nicht-Banken-Industrie fehlen häufig noch der prozessuale Ansatz sowie die zur Einhaltung der Vorgaben notwendige Ausgestaltung der Überwachungsfunktion durch Compliance. Umgekehrt kann sich die Finanzbranche am Vorbild der Industrie fortentwickeln, die Themenkomplexe wie Kartellrecht oder Business Partner Due Diligence bereits der Compliance-Funktion zugeordnet hat. Tax Compliance nimmt aufgrund seiner Aufgabenspezifi-

tät in der Compliance-Organisation eine Sonderrolle ein, bei der insbesondere sicherzustellen ist, dass es hinreichende sachkundige Ressourcen für die prozessunabhängige Überwachung vorhanden sind. Wagt man den Blick über den nationalen Tellerrand hinaus, ergeben sich darüber hinaus übertragbare Ansätze aus Staaten mit bereits stärker etablierter Compliance-Kultur. Ein Beispiel hierfür ist der aktuelle Leitfaden der Strafabteilung des U.S. Justizministeriums (DoJ) „Evaluation of Corporate Compliance Programs“ (im Folgenden: ECCP).⁵ Die ECCP zeigt auf, dass bei der Realisierung von Compliance Risiken und damit dem Vorkommen von Compliance-Vorfällen ein Compliance Management System gerade nicht funktioniert haben kann und sich dieses dann strafferhöhend auswirkt. Nach deutschem Rechtsverständnis würde dies zu einem Organisationsverschulden persönlicher Natur auf Geschäftsleiter-Ebene mit den daraus resultierenden Haftungsfolgen führen, falls dadurch Ordnungswidrigkeiten oder Straftaten verwirklicht werden.

II. Prozessualer Ansatz der Compliance Funktion aus dem Three-Lines-of-Defense-Modell

In Unternehmen mit einem hohen Reifegrad an beschriebenen und gelebten Prozessen, einer robusten und nachhaltigen Unternehmens-, Risiko- als auch Compliance-Kultur sowie ausgeprägtem Verhaltensrisikomanagement lässt sich erkennen, dass prozessuales Denken und Vorgehen und gerade nicht das punktuelle Lösen rechtlicher Sachverhalte die Grundlage zur Vermeidung von Haftungsrisiken darstellt. Darauf baut das Modell der drei Verteidigungslinien (Three Lines of Defense)⁶ auf. Hierbei bilden die beiden ersten Verteidigungslinien das so genannte Interne Kontrollsystem (IKS), wohingegen die jeweilige Interne Revision die dritte Verteidigungslinie bildet und prozessneutral das Vorhandensein und die Wirksamkeit des IKS prüft.

1 Vgl. zu § 25a KWG u. § 80 Abs. 1 WpHG Renz, in: Schulz, Compliance Management im Unternehmen, 2. Aufl. 2021, § 16, Rn. 12 ff.

2 Deutscher Corporate Governance Kodex A.3, Grundsatz 5 und D.5, abrufbar unter https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220627_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex_2022.pdf (Abruf: 8.8.2022).

3 AEO zu § 153, Nr. 2.6 S. 6, BMF, 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001/IV A 4 – S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490.

4 BGH, Urteil v. 9.5.2017 – 1 StR 265/16, wistra 2017, 390 ff.

5 U.S. Department of Justice, Criminal Division, Evaluation of Corporate Compliance Programs, June 2020, abrufbar unter <https://www.justice.gov/criminal-fraud/page/file/937501/download> (Abruf: 8.8.2022).

6 Das 3 LoD Modell wird mittlerweile auch als „Three Lines“ Modell bezeichnet (siehe hierzu The Institute on Internal Auditors (IIA), „THE IIA'S THREE LINES MODEL – An update of the Three Lines of Defense“ July 2020, „The Three Lines Model helps organizations identify structures and processes that best assist the achievement of objectives and facilitate strong governance and risk management.“

Die zweite Verteidigungslinie zur Risikomitigierung wird von den Funktionen Risikomanagement als auch Compliance (im umfassenden Sinne) eingenommen. Diese beiden Funktionen beraten und überwachen risikobasiert anhand eines holistischen Risikoansatzes die in der ersten Verteidigungslinie befindlichen Organisationseinheiten im Hinblick auf die Mitigierung von geschäftsmodellbezogenen potenziellen Risiken. Die beiden Funktionen unterscheiden sich typischerweise nach dem Management so genannter finanzieller Risiken (Organisationseinheit Risikomanagement) sowie nicht-finanzieller Risiken (Organisationseinheit Compliance). Häufig wird auch die Compliance Organisationseinheit das Management so genannter qualitativer Risiken (im Gegensatz zur Organisationseinheit Risikomanagement, die quantitative Risiken betrachtet) übernehmen. Allerdings zeigt ein moderner Compliance-Risiko-Managementansatz, dass auch diese qualitativen Risiken quantifizierbar gemacht werden müssen, um diese anhand so genannter Key Performance Indicator (KPI) steuern zu können. Dies funktioniert natürlich nur in Übereinstimmung mit dem ohnehin vorhandenen quantitativen Ansatz des Risikomanagements und wird so denknotwendig zur Voraussetzung eines holistischen Risikomanagement Ansatzes zur Vermeidung von (Haftungs-)Risiken.

Die Verantwortung für die Prozesse obliegt den Organisationseinheiten der ersten Verteidigungslinie, den so genannten Fachbereichen. Diese sind nicht nur „Prozess Owner“, sondern auch „Risiko Owner“ der Risiken, die aus diesen Prozessen resultieren können. Sie sind somit auch für die Überwachung und Mitigierung dieser Risiken primär (als erste Verteidigungslinie gegen den Eintritt dieser Risiken) verantwortlich.

In der Praxis wird oft erkennbar, dass bei Eintritt von Compliance-Risiken und auch gerade beim Eintritt steuerrechtlicher Risiken Geschäftsbereiche – und damit Organisationseinheiten der ersten Verteidigungslinie – diese Risiken gerade nicht kennen (wollen), die Mitigierung dieser Risiken vernachlässigen und damit unternehmensbezogenes Organisationsverschulden erkennen lassen. Fehleranfällig sind dabei in der Regel die Schnittstellen, die der Buchführung vorgelagert sind, wie Kassen, Enterprise-Resource-Planning-Systeme (ERP-Systeme) oder digitale Umsatzsteuertools.⁷ Bei den inzwischen weitgehend digitalisierten Unternehmensabläufen löst ein Geschäftsbereich einen Umsatz aus, der dann automatisch mittels Steuerkennzeichen in das ERP-System gebucht wird. Die automatisiert erstellte Kundenrechnung wird anschließend in das Buchführungssystem transferiert. Gleiches gilt für Eingangsumsätze, bei welchen es dem Geschäftsbereich als Besteller obliegt, die umsatzsteuerlich relevanten Daten, die für einen Vorsteuerabzug maßgeblich sind, zu bearbeiten.⁸ Problematisch sind dabei unter anderem Fälle, in denen von der Betriebsprüfung aufgedeckte Fehler in der steuerlichen Behandlung wiederkehrender Sachverhalte nicht zu einer Änderung in der fehlerhaften Praxis führen, sondern in einer Anschlussbetriebsprüfung erneut als Fehler entdeckt werden. Da die fehlerhafte Behandlung des Sachverhalts aus der Vergangenheit bekannt ist, wird sich hier der Vorwurf des vorsätzlichen Handelns bzw. Unterlassens nur schwer ausräumen lassen. Unabhängig von Betriebsprüfungen wird ein solches Vorgehen auch als Merkmal nicht nachhaltig ausgerichteter Compliance-Organisationen gewertet.

Die Unternehmensleitungen können sich durch ein funktionierendes Tax Compliance Management System vom Vorwurf des Organisationsverschuldens exkulpieren und damit ggf. dem Vorwurf ei-

ner Ordnungswidrigkeit gemäß § 130 OWiG entgehen. Eine Ordnungswidrigkeit gemäß § 130 Abs. 1 S. 1 OWiG begeht, wer als Inhaber eines Unternehmens bzw. eines Betriebs vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um Pflichtverletzungen seiner Mitarbeiter zu vermeiden. Die Aufsichtspflicht kann auf einen Tax Compliance Officer übertragen werden (Delegierte Funktion). Allerdings verbleibt auch hier, wie es sich aus § 130 Abs. 1 S. 2 OWiG ergibt, stets eine Überwachungspflicht bei der Unternehmensleitung, d.h. die Pflicht zur Bestellung, sorgfältigen Auswahl und Überwachung des Tax Compliance Officers.⁹

Die jeweiligen Verantwortlichkeiten der einzelnen Verteidigungslinien sind detailliert zu beschreiben und aufeinander abzustimmen, um Doppelungen in den Aufgabenstellungen aber auch und gerade das Entstehen risikorelevanter Lücken zu vermeiden bzw. diese zu schließen. Risiko relevante und damit auch Tax-Compliance relevante Schulungen und spezifische Trainings sind eine wesentliche Grundlage hierfür.

Oft wird hier vergessen, dass die (Tax-)Compliance durch die prozessverantwortlichen Bereiche und gerade nicht durch die Compliance-Organisation sicherzustellen ist, denn „to comply with“ richtet sich gerade an diejenigen, die die jeweiligen Prozesse verantworten und nicht an diejenigen, die hierzu beraten oder diese Prozesse überwachen – die Compliance-Organisationseinheit.

III. Vorgaben aus Internationalen Standards (ISO 37301)

Internationale Standards helfen, praxistauglich sowie effektiv als auch effizient Vorgaben für die Aufbau- und Ablauforganisation in den jeweiligen Unternehmen zu implementieren und best market practice Ansätze für deren Handhabung zu verwenden. Auch wenn ISO-Standards keine unmittelbare rechtliche Verbindlichkeit haben, können sie für die Interpretation von Sorgfaltspflichten i.S.d. § 93 Abs. 1 AktG oder des § 43 Abs. 1 GmbHG herangezogen werden.¹⁰ Ein aktuelles Beispiel ist der ISO Standard 37301 zu Compliance Management Systemen aus dem Jahr 2021. Dieser setzt auf dem ehemaligen ISO Standard 19600¹¹ auf. ISO 37301 ist nun als Standard ausgestaltet, der sich zertifizieren lässt. Hierbei bietet es sich für die Unternehmen nicht nur an, diesen Standard für die Implementierung und Handhabung des unternehmenseigenen Compliance Management Systems zu Grunde zu legen. Vielmehr sollten sich auch alle Personen, die sich mit dem Management Compliance relevanter Risiken beschäftigen, nach diesem ISO Standard zertifiziert sein.

Der ISO 37301 geht insbesondere auf die Bewertung Compliance relevanter Risiken (Kapitel 4.6.), die Leadership-Aufgaben insbesondere in Bezug auf Rollen und Verantwortlichkeiten (Kapitel 5.3.) und dem allseits bekannten plan, do, check, act Ansatz (Kapitel 8 Operations, planing and control, raising concerns etc.) ein. Ein Ansatz also, den alle Unternehmen bereits aus der Anwendung anderer ISO Standards

⁷ Franke-Roericht/Köchling, BBP 2021, 172.

⁸ Bleckmann, BB 2017, 352, 353.

⁹ Engelhart, in: Esser u. a., Wirtschaftsstrafrecht, § 130 OWiG, Rn. 27.

¹⁰ Waltenberg, in: Waltenberg, Praxisleitfaden M&A Compliance, b) ISO Standards 19600:2014, 37001:2016 und 37301:2021.

¹¹ Zu ISO 19600 siehe auch Renz/Frankenberger, in: Schulz, Compliance Management im Unternehmen, 2. Aufl. 2021, S. 649, 662 f.

kennen und der die Umsetzung des ISO 37301 als unternehmensinternem Standard deutlich erleichtert.

IV. Unabhängigkeit und Ressourcen der Compliance Funktion nach dem Vorbild der Finanzdienstleistungsindustrie

In der Finanzdienstleistungsindustrie hat sich die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht in den Mindestanforderungen an Compliance (MaComp),¹² ausführlich mit den Anforderungen an eine Compliance Funktion einerseits, aber auch an die Mitarbeiter einer Compliance Funktion, sowie an Compliance Officer/Compliance Beauftragte befasst. Diese für die Finanzdienstleistungsindustrie bestehenden Grundsätze wurden in den letzten Jahren immer mehr als allgemeingültige Grundsätze in Bezug auf Anforderungen an Compliance Organisationen und Compliance Management Systeme auch außerhalb der Finanzdienstleistungsbranche herangezogen.¹³ Bei Anwendung dieser Grundsätze mindert sich das Haftungsrisiko in Bezug auf potenzielles Organisationsverschulden ebenfalls deutlich.¹⁴

1. Ausgestaltung einer unabhängigen Compliance-Funktion

Compliance-Funktionen sind unabhängig, dauerhaft und wirksam einzurichten.

Die Compliance-Funktion erfüllt ihre Aufgaben unabhängig von den anderen Geschäftsbereichen und ihre Überwachungsaufgaben unabhängig von der Geschäftsleitung. Andere Geschäftsbereiche dürfen kein Weisungsrecht gegenüber den Mitarbeitern der Compliance-Funktion besitzen und auf deren Tätigkeit auch sonst keinen Einfluss nehmen können. Überstimmungen wesentlicher Bewertungen und Empfehlungen des Compliance-Beauftragten durch die Geschäftsleitung sind zu dokumentieren und in den Compliance-Bericht aufzunehmen. Als wesentliche Empfehlung ist etwa die Empfehlung des Compliance-Beauftragten, ein bestimmtes Produkt nicht zur Aufnahme in den Vertrieb zuzulassen, anzusehen. Diesbezüglich ist ein Eskalationsprozess zur Geschäftsleitung einzurichten.

Eine Anbindung an die interne Revision ist grundsätzlich nicht statthaft, da die interne Revision die Compliance-Funktion zu überwachen hat und eine Anbindung die Unabhängigkeit der Compliance-Funktion typischerweise unterläuft.

Zur Wahrung der Unabhängigkeit wird in der Kreditwirtschaft eine Ernennung des Compliance-Beauftragten für einen Zeitraum von mindestens 24 Monaten empfohlen. Ein geeignetes Mittel zur Stärkung des Compliance-Beauftragten ist zusätzlich die Vereinbarung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist seitens des Arbeitgebers. Eine Orientierung der Stellung, Befugnisse und Vergütung des Compliance-Beauftragten an Stellung, Befugnissen und Vergütung der Leiter der internen Revision, des Risikocontrollings und der Rechtsabteilung des Unternehmens wird in der Kreditwirtschaft ebenfalls empfohlen. Auch darf die Vergütung des Compliance-Beauftragten nicht von der Vergütung der zu überwachenden Einheiten abhängen.

2. Ausgestaltung einer dauerhaften Compliance-Funktion

Die Compliance-Funktion muss dauerhaft eingerichtet sein und den Compliance-Beauftragten ist ein ausreichend qualifizierter Vertreter zuzuordnen.

3. Ausgestaltung einer wirksamen¹⁵ Compliance-Funktion

Bei der Abwägung dieser Vorkehrung im Hinblick auf Organisation und Ausstattung der Compliance-Funktion sind insbesondere folgende Kriterien einzubeziehen:

Art und Wechselwirkungen der angebotenen Produkte, Dienstleistungen und sonstigen Geschäftsaktivitäten, deren Spektrum und Volumen (im absoluten und relativen Vergleich zu den sonstigen Geschäftsaktivitäten), die Bilanzsumme und die Einkünfte aus Provisionen, Gebühren und anderen Einkommensquellen im Zusammenhang mit dem Angebot von Produkten und Dienstleistungen;

Art der angebotenen Produkte und Dienstleistungen und angesprochenen Kunden;

Anzahl der Mitarbeiter der Compliance-Funktion;

Ausstattung der Compliance-Mitarbeiter mit den zur wirksamen Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlichen Befugnissen;

Mitarbeiter müssen jederzeit Zugang zu allen relevanten Informationen in Bezug auf ihre Tätigkeit haben und in sämtliche relevante Informationsflüsse, die für die Aufgabe der Compliance-Funktion von Bedeutung sein können, eingebunden sein.

Ein uneingeschränktes Auskunfts-, Einsichts- und Zugangsrecht zu sämtlichen Räumlichkeiten und Unterlagen, Aufzeichnungen, Tonbandaufnahmen (insb. Aufzeichnungen von Telefongesprächen und elektronischer Kommunikation), Datenbanken und sonstigen IT-Systemen sowie weiteren Informationen, die für die Ermittlung relevanter Sachverhalte erforderlich sind, ist einzuräumen.

Beschäftigte dürfen die Herausgabe von Unterlagen oder die Erteilung compliance-relevanter Auskünfte nicht verweigern. Das Auskunfts-, Einsichts- und Zugangsrecht/Zugriffsrecht sowie das Vetorecht muss aus eigener Initiative durch die Compliance-Funktion wahrgenommen werden können.

Ebenso müssen der Zugang zu internen und externen Prüfberichten oder anderen Berichten an die Geschäftsleitung bzw. das Aufsichtsorgan (soweit vorhanden) gewährt werden, soweit diese für seine Tätigkeit relevant sein können.

Die Compliance Funktion ist – da die Gesamtverantwortung für Compliance bei der gesamten Geschäftsleitung/Gesamtvorstand liegt¹⁶ – eine von der Gesamtgeschäftsleitung/Gesamtvorstand abgeleitete Funktion. Damit ist die Compliance-Funktion nur gegenüber der Gesamtgeschäftsleitung/Gesamtvorstand weisungsgebunden. Der Begriff der Unabhängigkeit der Compliance-Funktion ist somit missverständlich. Richtig ist allerdings, dass niemand außerhalb der Gesamtgeschäftsleitung/dem Gesamtvorstand der Compliance-Funktion Weisungen erteilen kann.

12 Das Rundschreiben 05/2018 (WA) in der Fassung vom 24.3.2021 – Mindestanforderungen an die Compliance-Funktion und weitere Verhaltens-, Organisations- und Transparenzpflichten – MaComp konkretisiert diese Pflichten, ohne allerdings selbst Gesetzeswirkung zu entfalten. Siehe hierzu *Krimphove/Lüke*, Kapitalmarktrecht, 2022, Rn. 205; vgl. MaComp, abrufbar unter https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Rundschreiben/2018/rs_18_05_wa3_macomp.html?sessionid=B4D500A8820E51B6910552F893B9643B.2_cid502 (Abruf: 8.8.2022).

13 Siehe hierzu umfassend *Schulz/Renz*, CB 2013, 294 ff.; *Renz/Wybitul*, Mindestanforderungen an das Berufsbild des Compliance-Officer, BvD-News (Berufsverband der Datenschutzbeauftragten Deutschlands (BvD) e.V.) 2/2013, S. 32 ff.

14 Siehe hierzu beispielsweise die umfangreichen Straf- und Bußgeldvorschriften §§ 119 ff. WpHG; zu den Risiken mangelnder Tax Compliance und Sanktionen gegen Organe und Mitarbeiter siehe *Schwartz/Stürzl-Friedlein*, in: *Schulz, Compliance Management im Unternehmen*, 2. Aufl. 2021, S. 843, 857 ff., insbesondere S. 859 ff.

15 Siehe hierzu insbesondere *H. Schäfer*, in: *Krimphove, MaComp*, 3. Aufl. 2021, Rn. 742 ff.

16 Siehe hierzu insbesondere *Müller*, in: *Krimphove, MaComp*, 3. Aufl. 2021, Rn. 1 ff.

4. Austausch mit der oberen und mittleren Führungsebene (high level commitment)

Die Wirksamkeit eines Tax Compliance Management Systems zeichnet sich insbesondere auch durch effektive und effiziente Compliance-Kommunikation aus. Hierzu gehören ganz besonders die regelmäßige Kommunikation in das Unternehmen hinein, aber auch unter Führungskräften sowie die regelmäßige Kommunikation mit der Geschäftsleitung und dem Aufsichtsorgan und deren Beratung zu Compliance relevanten Steuerrisiken. Die oben angeführten Rechte des Compliance-Beauftragten, insbesondere Informations-/Auskunftsrechte sowie Teilnahmerechte and Tax Compliance relevanten Besprechungen sind dabei ein wesentlicher Bestandteil. Auch Vetorechte für Produkte und Dienstleistungen über so genannte Neu-Produkt-Prozesse (NPPs) für Produkte und Dienstleistungen mit Tax Compliance relevanten Risiken sind Teil einer adäquaten Kommunikationsstrategie der Compliance-Funktion gegenüber Entscheidungsträgern im Unternehmen.

5. Sach- und Fachkundevoraussetzungen für Compliance-Beauftragte und -Mitarbeiter

Produkte und Dienstleistungen des eigenen Unternehmens müssen sowohl von den Mitarbeitern der Compliance-Funktion als auch von dem Compliance-Beauftragten verstanden werden, ansonsten ist die Compliance-Funktion nicht wirksam ausgestaltet und Tax Compliance-Risiken können nicht adäquat gesteuert bzw. mitigiert werden.

Neben den ohnehin bestehenden Zuverlässigkeitsvoraussetzungen für Mitarbeiter der Compliance-Funktion und insbesondere des Compliance-Beauftragten sind das Vorliegen der notwendigen Sachkunde sicherzustellen. Hierbei wird zwischen Beauftragten und Mitarbeitern unterschieden:

6. Compliance-Beauftragte¹⁷

Rechtliche Kenntnisse, insbesondere Kenntnisse der Rechtsvorschriften, die vom Unternehmen bei der Erbringung von Dienstleistungen und im Produktvertrieb einzuhalten sind, zu den Anforderungen und Ausgestaltung angemessener Prozesse des Dienstleistungsangebots und des Produktvertriebs des Unternehmens zur Aufdeckung von Verstößen gegen aufsichtsrechtliche Bestimmungen, der Aufgaben und Verantwortlichkeiten und Befugnisse der Compliance-Funktion und des Compliance-Beauftragten, soweit von dem Unternehmen Dienstleistungen mit Auslandsbezug erbracht werden, Kenntnisse der hierbei zu beachtenden besonderen rechtlichen Anforderungen; fachliche Kenntnisse, insbesondere Kenntnisse sämtlicher Arten und Risiken von Produkten und Dienstleistungen, die durch das Unternehmen erbracht werden, sowie der von ihnen ausgehenden Risiken; Erkennen möglicher Interessenkonflikte und ihrer Ursachen, Kenntnisse verschiedener Ausgestaltungsmöglichkeiten von Vertriebsvorgaben sowie der Aufbau- und Ablauforganisation des Unternehmens und von Unternehmen im Allgemeinen.

Die erforderliche Sachkunde muss durch Abschluss- oder Arbeitszeugnisse, gegebenenfalls in Verbindung mit Stellenbeschreibungen, durch Schulungs- oder Weiterbildungsnachweise, durch ISO-Zertifizierungen bspw. gemäß ISO 37301 oder in anderer geeigneter Weise nachgewiesen sein.

7. Sachkunde der Compliance-Mitarbeiter¹⁸

Compliance-Mitarbeiter müssen über die erforderlichen Fachkenntnisse verfügen, insbes. Kenntnisse der Rechtsvorschriften, die vom Unternehmen bei der Erbringung von Dienstleistungen und Produktvertrieb einzuhalten sind, Anforderungen und Ausgestaltung angemessener Prozesse von Unternehmen zur Verhinderung und zur Aufdeckung von Verstößen gegen aufsichtsrechtliche Bestimmungen, Aufgaben, Verantwortlichkeiten und Befugnisse der Compliance-Funktion und des Compliance-Beauftragten, Kenntnisse verschiedener Ausgestaltungsmöglichkeiten von Vertriebsvorgaben sowie der Aufbau- und Ablauforganisation des Unternehmens, Funktionsweisen und Risiken der Arten von Produkten, in denen das Unternehmen Dienstleistungen bzw. Produktvertrieb erbringt soweit von dem Unternehmen Dienstleistungen oder Produktvertrieb mit Auslandsbezug erbracht werden auch Kenntnisse der hierbei zu beachtenden besonderen rechtlichen Anforderungen.

Compliance-Mitarbeiter sind regelmäßig zu schulen, um ihre Fachkenntnisse aufrechtzuerhalten. Dies kann auch durch ISO Zertifizierungen bspw. gemäß ISO 37301 erfolgen.

Diese Anforderungen beziehen sich selbstverständlich im Rahmen der Tax Compliance auf steuerrelevante Compliance-Risiken und deren Steuerung bzw. Mitigierung.

V. Integration von Tax Compliance in das IKS

1. Die sieben Grundelemente nach IDW PS 980

Tax Compliance, der organisatorische Aufbau- und Ablaufplan rund um Fragen zur Einhaltung steuerrelevanter Normen und Vorgaben, gliedert sich nahtlos in das Compliance Management System sowie das unternehmenseigene Interne Kontroll System (IKS) ein. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) hat 2011 einen Prüfungsstandard (PS 980), der die Grundsätze für Wirtschaftsprüfer zur ordnungsgemäßen Prüfung von Compliance Management Systemen zusammenfasst. Derzeit befindet sich der Prüfungsstandard (PS 980) in der Überarbeitung, wobei an der bisherigen Grundstruktur festgehalten wird.¹⁹ Ähnlich wie bei den ISO-Standards ist es in der Literatur umstritten, ob einem nach den Standards des IDW testierten Compliance Management System eine im strafrechtlichen Sinn enthaftende Wirkung zukommt.²⁰ Zumindest eine indizielle Wirkung dahingehend, dass die Unternehmensleitung im geprüften Zeitraum ihren Aufsicht- und Organisationspflichten nachgekommen ist, kann einem Testat jedoch zuerkannt werden.²¹ Im IDW Prüfungsstandard PS 980 werden von externen Wirtschaftsprüfern bei Compliance Management Systemen die folgenden sieben Grundelemente erwartet:²²

Die *Compliance-Kultur* beeinflusst insbesondere die Bedeutung, welche die Mitarbeiter des Unternehmens der Beachtung von Regeln beimessen und damit die Bereitschaft zu regelkonformem Verhalten. Unternehmen legen auf Grundlage der allgemeinen Unternehmensziele und einer Analyse die Gewichtung der für das Unternehmen bedeutsamen Regeln diejenigen *Compliance-Ziele* fest, die mit dem Compliance Management System erreicht werden sollen. Die *Compliance Ri-*

¹⁷ Siehe hierzu insbesondere H. Schäfer, in: Krimphove, MaComp, 3. Aufl. 2021, Rn. 878, 879.

¹⁸ Siehe hierzu insbesondere H. Schäfer, in: Krimphove, MaComp, 3. Aufl. 2021, Rn. 878 ff.

¹⁹ IDW EPS 980 n. F. (10.2021).

²⁰ Fleischer, NZG 2014, 321, 325; Rieder/Jerg, CCZ 2010, 201, 205.

²¹ Handel, DStR 2017, 1945, 1948; Gelhausen/Wermelt, CCZ 2010, 209.

²² Renz/Frankenberger, in: Schulz, Compliance Management im Unternehmen, 2. Aufl. 2021, S. 649, 662 f.

siken stellen fest, welche Verstöße gegen einzuhaltende Regeln und damit eine Verfehlung der Compliance-Ziele zur Folge haben können; Eintrittswahrscheinlichkeit und mögliche Folgen sind hierbei zu berücksichtigen. Auf Basis der Compliance-Risiken führt das Unternehmen ein *Compliance-Programm* – Grundsätzen und Maßnahmen – ein, die auf die Mitigierung der Compliance-Risiken und damit auf die Vermeidung von Compliance-Verstößen ausgerichtet sind. Das Management des Unternehmens regelt im Rahmen der *Compliance-Organisation* Rollen und Aufgaben sowie Aufbau- und Ablauforganisation im CMS und stellt die hierfür notwendigen Ressourcen bereit. Die jeweils betroffenen Mitarbeiter und ggfs. Dritte werden über das Compliance-Programm sowie die festgelegten Rollen und Aufgaben im Rahmen der *Compliance-Kommunikation* informiert, um die sachgerechte Aufgabenerfüllung sicher zu stellen. Bei der *Compliance-Überwachung und -Verbesserung* werden Angemessenheit und Wirksamkeit des CMS in geeigneter Weise überwacht. Über festgestellte Schwachstellen und Regelverstöße wird nach den oben angeführten Grundsätzen Bericht erstattet. Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens sorgen für die Durchsetzung des CMS, die Beseitigung der Mängel und die Verbesserung des Compliance Management Systems.

2. Ausgestaltung der sieben Grundelemente nach IDW PS 980 für Tax Compliance

Das IDW hat mit seinem Praxishinweis 1/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IdW PS 980 (Stand 31.5.2017) diese sieben Grundelemente für die allgemeine Beurteilung von Compliance Management Systemen aufgegriffen und diese Elemente für Tax Compliance Management Systeme konkretisiert.

Die Tax Compliance-Kultur beeinflusst die Bedeutung, die Mitarbeiter des Unternehmens der Beachtung von steuerlichen Regeln und der ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten beimessen. Sie beeinflusst deren Bereitschaft zu regelkonformem Verhalten, wenn auf jeder Unternehmensebene die Wahrnehmung vorherrscht, dass die Einhaltung der steuerlichen Regeln notwendig und wichtig ist und jeder Beschäftigte des Unternehmens dazu beitragen muss. In der Praxis ist es hierbei besonders wichtig, dass Geschäftsleiter als auch Führungskräfte als Rollenmodelle vorangehen und richtiges Verhalten bonifizieren sowie falsches Verhalten sanktionieren.

Die Tax Compliance-Ziele stellen die Grundlage von Tax Compliance-Risiken so dar, dass steuerliche Regelungen gesichtet bspw. nach branchenspezifischer Bedeutung, zu beachten sind. In der Praxis sollte hier eine so genannte regulatorische Tax Compliance-Funktion etabliert sein – ganz nach dem Beispiel einer bei Banken etablierten regulatorischen MaRisk Compliance-Funktion²³ – die den regulatorischen Tax Compliance Markt nach (neuen) Normen, Urteilen, Beschlüssen, Erlassen etc. beobachtet, diese in das Inventar zu beachtender Regelungen integriert, auf die Einhaltung hinwirkt und die Einhaltung auch überwacht.

Eine systematische Risikoerkennung und -beurteilung im Hinblick auf das Vorkommen steuerrelevanter Risiken ist durchzuführen. Diese Risiken sind zu identifizieren und klassifizieren. Eintrittswahrscheinlichkeit und mögliche Folgen sind dabei zu berücksichtigen. Es gilt hier zunächst sämtliche Steuerarten zu erfassen.²⁴ Zu berücksichtigen sind dabei auch Auslandssachverhalte (Doppelbesteuerungsabkommen, Transfer Pricing etc.). Für jede Steuerart sind im Folgenden die relevanten Prozesse zu erfassen und in eine Risikokontrollmatrix auf-

zunehmen. Die in dieser Matrix aufgeführten Tax Compliance-Risiken sind dann zu steuern und zu mitigieren, beispielsweise durch die Durchführung von Trainingsmaßnahmen aber auch von Tax Compliance spezifischen Kontrollhandlungen.

Das Tax Compliance-Programm kann in der Praxis präventive als auch detektive Maßnahmen enthalten. Präventive können dabei bspw. Schulungen, Kommunikation, von Rechtsänderungen, Zuständigkeitsregelungen, Funktionstrennungen, Berechtigungskonzepte sowie Vertretungs- und Unterschriftenregelungen sein. Zu den detektiven Maßnahmen gehören bspw. prozessintegrierte Kontrollen, organisatorische oder technische Kontrollen (z.B. automatisierte Plausibilitätskontrollen), aber auch anlassbezogene oder stichprobenhafte Untersuchungen, ob das Tax Compliance-Programm den betroffenen Mitarbeitern bekannt ist.

Bei der Ausgestaltung einer adäquaten Tax Compliance-Organisation sind Aufgaben und Verantwortlichkeiten in organisatorischer, fachlicher, prozesstechnischer, geografischer und bereichsspezifischer Hinsicht eindeutig, umfassend und widerspruchsfrei zu regeln. Dabei umfassen Organisationseinheit- und Strukturentscheidungen sowohl vertikale Delegation auf nachgelagerte Unternehmensteile als auch horizontale Delegation auf verschiedene Ressortzuständigkeiten auf Geschäftsleitungsebene. Entscheidungen müssen sich bis auf Geschäftsleitungsebene zurückverfolgen lassen. Es empfiehlt sich, diese organisatorischen Maßnahmen auf Vorschlag des Tax Compliance Officer durch die Gesamtgeschäftsleitung im Sinne guter Governance verabschieden zu lassen.

Die jeweils betroffenen Mitarbeiter des Unternehmens und erforderlichenfalls Dritte, die in die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens eingebunden sind, werden über das Tax Compliance-Programm sowie die festgelegten Rollen und Verantwortlichkeiten im Rahmen der Tax Compliance-Kommunikation informiert, damit sie ihre Aufgaben ausreichend verstehen und sachgerecht erfüllen können. Es ist ebenfalls festzulegen, wie mit Hinweisen auf Tax Compliance relevante Verstöße umzugehen ist, was in der Praxis häufig auch in einem Sanktionierungsprogramm umgesetzt sein sollte.

Zur Tax Compliance-Überwachung zählen beispielsweise die Entwicklung eines Überwachungsplans mit Fokus auf steuerrelevante Regularien sowie Bereitstellung von ausreichend sachkundigen Ressourcen für die Durchführung der Überwachungsmaßnahmen. Die Überwachungsmaßnahmen können sich dabei auf die Einhaltung der Maßnahmen des Tax Compliance-Programms, die Überprüfung der Prozessabläufe in angemessenen Abständen, die Wahrnehmung notwendiger Schulungs- bzw. Fortbildungsmaßnahmen sowie die Schnittstellen zu den externen Dienstleistern beziehen.

3. Tax Compliance im Three-Lines-of-Defense-Modell

Die Aufgaben einer Tax Compliance Funktion sind damit folgerichtig in das unternehmenseigene Interne Kontrollsystem zu integrieren. Dabei unterscheidet man drei sogenannte Verteidigungslinien – Three-Lines-of-Defense-Modell²⁵ (gegen die Verletzung von Normen oder sonstigen Vorgaben).

23 Zur Compliance-Funktion nach MaRisk siehe *Renz/Lackhoff*, in: Paetzmann/Schöning, Corporate Governance von Kreditinstituten, 2014, S. 461, 480 ff.; *Renz/Rohe*, Die Bank 2014, 38 ff.

24 *Schoppe*, in: Behringer, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, Tax Compliance.

25 Zum TLod-Modell allgemein siehe auch *Marbeiter*, in: *Renz/Hense/Marbeiter*, Wertpapier-Compliance in der Praxis, 2. Aufl. 2019, S. 52.

Erste Verteidigungslinie: Dies sind alle Organisationseinheiten eines Unternehmens, die die Verantwortung für die im Unternehmen ablaufenden Prozesse haben. Diese sind gleichzeitig auch folgerichtig Tax Compliance „Risiko Owner“. Diese Einheiten implementieren eigene Kontrollen, die ein Tax Compliance-Risiko vermeiden oder zumindest mitigieren sollen.

Zweite Verteidigungslinie: Zu diesen gehören, beispielsweise nach der Vorgabe der europäischen Bankenaufsichtsbehörde European Banking Authority (EBA) das unternehmenseigene Risikomanagement/Risikocontrolling sowie die Compliance-Funktion.²⁶ Damit hat insbesondere die Compliance Funktion so genannte Second Level Kontrollen auf die existierenden Kontrollen der ersten Verteidigungslinie (Existenz, Angemessenheit und Wirksamkeit der relevanten Kontrollen) vorzunehmen.

Erste und zweite Verteidigungslinie zusammen bilden das unternehmenseigene IKS. Unternehmen in der Kreditwirtschaft haben hierzu die Vorgabe aus § 25a KWG zu beachten. Danach haben Kreditinstitute Interne Kontrollverfahren einzurichten, die aus dem unternehmenseigenen IKS sowie aus der Internen Revision bestehen. Die Interne Revision steht damit folgerichtig außerhalb des IKS.

Dritte Verteidigungslinie: Diese wird von der Internen Revision eingenommen, die – außerhalb des IKS stehend – prozessunabhängig die Wirksamkeit des IKS prüft.

VI. Wirksames Tax Compliance Management

Die Wirksamkeit eines effektiven Tax Compliance Management Systems zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass bestehende Prozessfehler oder Sachverhalte mit Tax Compliance Bezug aufgegriffen und dadurch die im Unternehmen bestehenden Prozesse kontinuierlich verbessert werden. Dies beinhaltet selbstverständlich auch eine regelmäßige Aktualisierung und Neubewertung steuerrelevanter Normen und Vorgaben, um das immanente Tax Compliance-Risiko für das Unternehmen bestimmen zu können. Im Bereich Tax Compliance kommt hier der Auswertung von Betriebsprüfungsberichten eine besondere Bedeutung zu.

Tax Compliance Management Systeme sind mit regelmäßigen Tax Compliance relevanten Tax Compliance Kontrollhandlungen zu unterlegen. Typischerweise geht man hier von der steuerrelevanten Norm oder Vorgabe aus, wertet diese auf Wesentlichkeit für das Unternehmen ein, bricht diese Normen dann auf einzelne Anforderungen an das Unternehmen herunter, unterlegt diese Anforderungen mit Compliance-Kontrollhandlungen und erhält so eine auf Tax Compliance-Risiken bezogene Tax Compliance Risikoanalyse für das Unternehmen im Hinblick auf aktuell vor- sowie zukünftig aufkommende Tax Compliance Risiken. Diese sollten sich in einem holistisch geprägten Risikomanagementansatz des Unternehmens wiederfinden und anhand von Key Performance Indicator (KPI) quantitativ steuerbar gemacht werden. Die Steuerbarkeit sollte auch mit Blick auf die Zukunft erfolgen und aufkommende Normenaktualisierungen oder geschäftsprozessbezogene – auch geplante – Änderungen berücksichtigen.

Diese Tax Compliance Kontrollhandlungen sind, basierend auf einer Risikoanalyse, in einem jährlichen Überwachungsplan der Tax Compliance Funktion zu hinterlegen. Dieser Plan wird dann den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens vorgelegt, damit diese risikoadjustierende Maßnahmen vornehmen können. Die Risikoanalyse und

der jährliche Überwachungsplan sollten dem Aufsichtsorgan ebenfalls zur Kenntnis gegeben werden. Dies kann im Rahmen der regelmäßigen Tax Compliance Berichterstattung erfolgen.

VII. Holistischer Compliance-Ansatz unter Berücksichtigung von Business Partner Due Diligence und Kunden-/Verbraucherschutz

Compliance – und das gilt auch für Tax Compliance – geht über die Prozesse im Unternehmen selbst hinaus und umfasst zunehmend auch den Bereich der Geschäftspartnerüberprüfung sowie den Kunden- und Verbraucherschutz. Nicht zuletzt, um Reputationsschäden zu vermeiden, aber auch, um den steigenden gesetzlichen Anforderungen zu genügen. Bei der Business Partner Due Diligence ist die gesamte Liefer- und Absatzkette in den Blick zu nehmen. Die Geschäftspartnerüberwachung sollte zudem nicht nur punktuell bei Vertragsabschluss erfolgen, sondern bei längerfristigen Verträgen kontinuierlich und risikobasiert fortgesetzt werden. Damit Missstände frühzeitig erkennbar werden, ist darüber hinaus unter anderem die Einführung eines Hinweisgebersystems und die Etablierung einer angemessenen Eskalationskultur zweckmäßig.²⁷

1. Lieferkettengesetz

Ein aktuelles Beispiel zu den steigenden gesetzlichen Pflichten bei der Geschäftspartnerauswahl ist das Lieferkettengesetz. Ab dem Jahr 2023 müssen Großunternehmen mit mehr als 3000 Beschäftigten (inklusive der Mitarbeiter in ausländischen Konzerntöchtern) das Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettengesetz) umsetzen. Betroffene Unternehmen müssen sicherstellen und dokumentieren, dass sie sich bemühen, bei sämtlichen Lieferanten und Vorlieferanten Menschenrechtsverstöße zu vermeiden. Ab dem Jahr 2024 muss das Lieferkettengesetz von Unternehmen mit mehr als 1000 Beschäftigten umgesetzt werden. Die EU-Kommission hat am 23.2.2022, hat kurz vor Ausbruch des Krieges in der Ukraine, den Entwurf für eine Richtlinie on Corporate Sustainability Due Diligence vorgelegt, um die Sorgfaltspflichten in Bezug auf Wertschöpfungsketten supranational zu regulieren und damit auch zu harmonisieren.²⁸ Jung weist jedoch richtiger Weise darauf hin, dass dieser Kommissionsvorschlag aufgrund der ohnehin bereits bestehenden Lieferschwierigkeiten für Großunternehmen und der Energiekrise „von der Realität eingeholt“ wurde.²⁹

Das Beispiel des Lieferkettengesetzes zeigt, dass unternehmenseigene Prozesse von Anfang bis Ende zu bewerten sind. Dies schließt Lieferals auch Absatzprozesse mit ein und ermöglicht so ein adäquates Compliance-Risikomanagement für den jeweiligen Gesamtprozess, in das konsequenterweise auch Tax Compliance-Risiken mit zu berücksichtigen sind.

26 Vgl. EBA, GL 2021/05 zur internen Governance (Guidelines on internal governance under Directive 2013/36/EU – CRD) vom 2.7.2021, abrufbar unter https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/document_library/Publications/Guidelines/2021/1016721/Final%20report%20on%20Guidelines%20on%20internal%20governance%20under%20CRD.pdf (Abruf: 8.8.2022), S. 51, Rn. 169.

27 Erichsen, NWB-BB Nr. 3, 70.

28 COM (2022) 71 final (Corporate Sustainability Due Diligence Directive).

29 Jung, GPR 2022, 109, 121.

2. Umsatzsteuerrecht

Auch das Steuerrecht verlangt, dass ein Unternehmer, Auskünfte über die Zuverlässigkeit seiner Geschäftspartner einholt. Dies zeigt die seit dem 1.1.2020 geltende Regelung des § 25f UStG. Danach hat ein Unternehmer, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit der von ihm erbrachten Leistung oder seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder ein anderer Beteiligter auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs im Sinne des § 370 AO oder in eine Schädigung des Umsatzsteueraufkommens im Sinne der §§ 26a, 26c UStG einbezogen war, keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen³⁰ oder auf Vorsteuerabzug.³¹ Mit § 25f UStG hat der deutsche Gesetzgeber die Italmoda-Rechtsprechung des EuGH umgesetzt.³²

3. Kunden-/Verbraucherschutz

Für Banken gilt, dass § 80 WpHG neben dem Funktionsschutz des Kapitalmarkts auch mittelbar dem Anlegerschutz dient, so dass die Compliance-Organisation gleichzeitig immer eine „innerbetriebliche Verbraucherschutzzentrale“ darstellt.³³ Zu einem ganzheitlichen compliance monitoring gehört es auch im Industrieunternehmen, den Verbraucherschutz, sei es beispielsweise aus dem allgemeinen Zivilrecht oder dem Kartellrecht, zentral mit in den Blick zu nehmen und organisatorisch prozessunabhängig von den Fachabteilungen aufzustellen.

VIII. Bewertung der effektiven Umsetzung des Compliance-Programms

Bei der Frage, wie die Umsetzung des Compliance-Programms nicht nur in der Konzeption, sondern auch in der Umsetzung und Funktionalität zu bewerten ist, bietet der ECCP zur Vermeidung strafrechtlicher Sanktionen³⁴ Parameter an, die zur Konkretisierung der sehr allgemein gehaltenen Vorgaben des PS 980 und des internationalen Standards ISO 37301 herangezogen werden können.

Der internationale Standard ISO 37301 unterstützt die Organisationen bei der Einrichtung, Umsetzung, Verwaltung, Pflege, Überprüfung und kontinuierlichen Verbesserung eines Compliance Management Systems. Dagegen ist IDW PS 980 ein Prüfungsstandard für externe Wirtschaftsprüfer, der auf den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Prüfung von Compliance Management Systemen basiert. Die ECCP gibt aus US-amerikanischer Sicht spezifische Vorgaben, die bei einer strafrechtlichen Beurteilung der Funktionsfähigkeit eines Compliance Management Systems zu berücksichtigen sind.

1. Compliance-Kultur/Engagement des Managements

Die Compliance-Kultur eines Unternehmens manifestiert sich vor allem am Engagement des Managements.³⁵ Dabei geht es vor allem um das Engagement des Vorstands und des Aufsichtsorgans (tone at the top). Wie die Neuauflage der ECCP betont, ist aber auch das Engagement des mittleren Managements von besonderer Bedeutung, da dieses in deutlich häufigerem Kontakt zu den Mitarbeitern des Unternehmens steht (tone at the middle).³⁶ Die ECCP beschreibt, anders als der allgemein gehaltene PS 980, genauer, an welchen Verhaltensweisen sich der Einsatz der verschiedenen Führungsebenen für eine Compliance-Kultur beurteilen lässt. So geht es zum einen um das ei-

gene Verhalten in „Wort und Tat“, das daran gemessen wird, ob im Zweifel den Compliance Anforderungen oder den Interessen am geschäftlichen Erfolg der Vorrang gegeben wird. Gibt eine Unternehmensleitung die auch heute noch nicht selten anzutreffende Maxime vor „Compliance stört das Geschäft“, ist das ein klares Zeichen für fehlende Compliance-Kultur und somit für „non compliance“. Eine zentrale Rolle spielt zudem, inwieweit die im Bereich Compliance tätigen Mitarbeiter in ihrer Tätigkeit unterstützt und gefördert werden. Zum anderen ist relevant, wie sich die Führungsebene durch den Bereich Compliance informieren lässt. Maßgebend ist dabei beispielsweise, ob besondere Sitzungen mit dem Bereich Compliance stattfinden und wie die Aufsicht in Fällen ausgeführt wird, in denen es zu Fehlverhalten kam.

2. Compliance-Organisation mit ausreichenden personellen, technischen und finanziellen Ressourcen und Ermittlungsbefugnissen³⁷

Auch bei der Frage, was die notwendigen Ressourcen, für eine Compliance-Organisation sind, gibt die ECCP Konkretisierungen vor. Dies betrifft die personellen, technischen und finanziellen Ressourcen sowie die erforderlichen Ermittlungsbefugnisse der Compliance-Funktion.³⁸ Verglichen mit anderen Funktionen im Unternehmen muss die Compliance-Funktion auf Augenhöhe stehen und eine unabhängige Stellung mit einer direkten Berichtslinie zur Gesamt-Vorstandsebene haben. Zentrale Anforderung ist zudem, dass die in der Compliance-Funktion tätigen Mitarbeiter und Führungskräfte über die erforderliche Qualifikation und Berufserfahrung verfügen. Die Unternehmensleitung ist deshalb daran zu messen, inwieweit sie in die Personalentwicklung und die Fortbildung der Compliance-Mitarbeiter investiert. Effektive Überwachungsmaßnahmen und Kontrollhandlungen setzen zudem eine hinreichende IT-Ausstattung und einen entsprechenden Datenzugriff voraus.

3. Anreize für die Einhaltung des Compliance-Programms

Ein zentraler Baustein bei der Compliance-Überwachung ist die Etablierung von Disziplinarmaßnahmen für die Nichteinhaltung bzw. Anreize für die Einhaltung des Compliance-Programms. Die ECCP betont hier, dass die konsequente Verfolgung von non-compliance unabhängig von der Position der betroffenen Person im Unternehmen zu erfolgen hat.³⁹ Die Einhaltung des Compliance-Programms ist im Rahmen der Personalbeurteilung zu berücksichtigen und hat damit Auswirkung auf die Vergabe von Boni und Beförderungschancen.

30 § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG.

31 § 15 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3 oder Nr. 4 UStG.

32 EuGH, 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, BB 2015, 544 ff. m. BB-Komm. Hummel.

33 Wittnebel, CCZ 2015, 256, 257.

34 Zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Compliance-Beauftragten siehe auch Renz, in: F. A. Schäfer/Sethe/Lang, Handbuch der Vermögensverwaltung, 3. Aufl. 2022, S. 449 ff.

35 IDW PS 980, 4.

36 U.S. Department of Justice, Criminal Division, Evaluation of Corporate Compliance Programs, June 2020, abrufbar unter <https://www.justice.gov/criminal-fraud/page/file/937501/download> (Abruf: 8.8.2022), S. 10 (A. Commitment by Senior and Middle Management).

37 Siehe hierzu insbesondere H. Schäfer, in: Krimphove, MaComp, 3. Aufl. 2021, Rn. 777 ff.

38 U.S. Department of Justice, Criminal Division, Evaluation of Corporate Compliance Programs, June 2020, abrufbar unter <https://www.justice.gov/criminal-fraud/page/file/937501/download> (Abruf: 8.8.2022), S. 11 (B. Autonomy and Resources); Valdin, jurisPR-Copl 4/2020, Anm. 4, II. 1.

39 U.S. Department of Justice, Criminal Division, Evaluation of Corporate Compliance Programs, June 2020, abrufbar unter <https://www.justice.gov/criminal-fraud/page/file/937501/download> (Abruf: 8.8.2022), S. 13 (C. Incentive and Disciplinary Measures).

IX. Fazit

Dem Top-Management und seinen Führungskräften kommt bei der Etablierung eines auf die Mitigierung von (Tax-)Compliance-Risiken bezogenen Umfelds eine zentrale Rolle zu. Sie fungieren als Vorbilder für integres und risikobewusstes Verhalten und schaffen im Idealfall eine Arbeits- und Unternehmenskultur, die es jedem Einzelnen ermöglicht und erleichtert, seine Bedenken in Bezug auf (Tax-)Compliance-Risiken ausreichend platzieren zu können, damit diesen auch nachgegangen werden kann und auch tatsächlich nachgegangen wird. Compliance-Mitarbeiter sollten die Produkte und Dienstleistungen und vor allem die diesen immanenten (Tax-)Compliance-Risiken kennen, zu diesen beraten und diese auch überwachen können. Eine mangelhafte Unternehmensorganisation gerade in diesen Punkt führt unmittelbar zu einem Organisationsverschulden mit persönlichen Haftungsrisiken für das Top-Management und seine Führungskräfte. Tax-Compliance-Risiken sind als Teil des so genannten Non-Financial Risk Managements in dieses zu integrieren und im Rahmen eines holistischen Risikomanagementansatzes adäquat zu steuern und zu mitigieren.

Die Integrität eines Unternehmens zeigt sich daran, inwieweit es gelingt, Compliance zum integralen Bestandteil sämtlicher Unternehmensaktivitäten zu machen. Dabei ist das Unternehmen nicht isoliert,

sondern im Verbund mit seinen Kunden und Geschäftspartnern zu betrachten. Tax Compliance ist ein zentrales Glied im Geschäftsprozess, wo es gilt Steuerrisiken aktiv zu managen und Gestaltungsmöglichkeiten rechtssicher zu nutzen. Compliance als lebendiger „work in progress“ lebt somit vom Engagement jedes Einzelnen im Unternehmen.

Hartmut T. Renz, RA, war in mehreren regulatorischen und Compliance Funktionen bspw. als Group Chief Compliance Officer tätig und ist aktuell insbesondere als Beirat am Institut für Compliance und ESG der Universität Trier, Fachbeirat der Creditreform Compliance Services in Neuss sowie als Mitglied des Unabhängigkeitskomitees der TRECCERT GmbH in Hannover tätig.



Prof. Dr. Tanja Leibold ist Professorin für Besitz- und Verkehrssteuern an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg mit dem Schwerpunkt in den Studienfächern Bilanzsteuerrecht, Betriebliches Rechnungswesen und Außenprüfung sowie Besteuerung der Gesellschaften sowie Co-Leiterin des Kompetenzzentrums Tax Compliance.



BFH: Knock-out-Zertifikate keine Termingeschäfte i.S.v. § 15 Abs. 4 S. 3 EStG/Abziehbarkeit von Gebühren für eine verbindliche Auskunft nach § 10 Nr. 2 Halbs. 2 KStG

BFH, Urteil vom 8.12.2021 – I R 24/19

ECLI:DE:BFH:2021:U.081221:IR24.19.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2022-1493-4](https://www.betriebs-berater.de) unter www.betriebs-berater.de

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Der Begriff des „Termingeschäfts“ i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG ist im Grundsatz nach wertpapier- und bankenrechtlichen Maßgaben zu bestimmen und vom Kassageschäft abzugrenzen. Das Ausmaß der spezifischen Gefährlichkeit eines konkreten Geschäfts spielt weder für die Qualifizierung als Termingeschäft noch als Kassageschäft eine Rolle (Fortentwicklung des Senatsurteils vom 21.02.2018 – I R 60/16, BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637 [BB 2018, 1557 Ls, RdF-Entscheidungsreport Haisch, RdF 2018, 259, StB 2018, 245 Ls]). Knock-out-Produkte in Form von Zertifikaten (hier: Unlimited TurboBull Zertifikate) unterfallen als Kassageschäfte nicht dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG.

2. Die Gebühren für eine verbindliche Auskunft unterfallen als „Kosten“ dem Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG, wenn diese – abstrakt betrachtet – auf eine der in § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG genannten Steuern entfallen. Einer darüber hinausgehenden Akzessorität, wonach die verbindliche Auskunft auf eine bestimmte, festgesetzte und nicht abziehbare Steuer entfällt, bedarf es nicht.

EStG § 15 Abs. 4 S. 3, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, Abs. 3 S. 6, Abs. 3 S. 7, § 4 Abs. 5b, § 12 Nr. 3 Halbs. 1, Halbs. 2; KStG § 8 Abs. 1, § 10 Nr. 2 Halbs. 1, Halbs. 2; AO § 3 Abs. 4 Nr. 7, § 89; WpHG § 2 Abs. 2 Nr. 1; GG Art. 3 Abs. 1

SACHVERHALT

Zwischen den Beteiligten besteht einerseits Streit über die Qualifizierung bestimmter Zertifikate als „Termingeschäfte“ i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr (2008) geltenden Fassung – EStG – (vgl. nachfolgend 1.) und andererseits darüber, ob Gebühren für eine verbindliche Auskunft dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) unterfallen (vgl. nachfolgend 2.).

Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH und war u.a. im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft Organträgerin der B GmbH, die wiederum Organträgerin im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft mit der D GmbH war.

1. Sachverhaltskomplex Ausgleichs- und Abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG

Die D GmbH erwarb im Jahr 2008 von der X-Bank ausgegebene sog. Unlimited TurboBull Zertifikate und auf Aktienindizes bezogene Zertifikate (CB TurboBull DJIA/WKN: 145202, CB Dax30 Turbo/WKN: CB8910, CB Dow Jones/WKN: CK0751 und Dax Turbo CB/WKN: CK0760). Als sog. Knock-out-Zertifikate zeichneten sie sich durch die Möglichkeit aus, mit relativ geringem Kapitaleinsatz überproportional an der Wertentwicklung des zu Grunde liegenden Basiswertes zu partizipieren; erreichte oder durchbrach der Basiswert jedoch eine bestimmte Kursschwelle, verfielen sie (nahezu) wertlos.

Die Zertifikate sahen bei ihrer Einlösung eine Rückzahlung in Höhe der mit dem Bezugsverhältnis multiplizierten Differenz aus dem Schlussstand

Prof. Dr. Heinz Kußmaul und Dr. Marcel Schmeer

Tax Compliance ein Novum in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre?

Tax Compliance ist en vogue. Das zeigt sich unter anderem daran, dass sich zahlreiche Kommentare, Zeitschriftenaufsätze, Dissertationen oder Seminare der Thematik widmen, die nicht vollkommen neu ist, sondern im Kern vielmehr schon immer von Bedeutung war. Der nachfolgende Beitrag untersucht daher, inwiefern sich die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften damals und die Tax Compliance heute unterscheiden, warum die Tax Compliance derart an Bedeutung gewonnen hat und ob es sich hierbei um ein Novum in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre handelt.

I. Einleitung

Die Compliance ist nunmehr seit vielen Jahren Dauerthema wissenschaftlichen Diskurses und praktisch nicht mehr wegzudenken. Auch deren Unterdisziplin, die Tax Compliance, steht bereits seit einigen Jahren in der Diskussion und hat sich damit ebenfalls als eine nachhaltige Thematik für den wissenschaftlichen Diskurs, die Beratungspraxis sowie die Unternehmenspraxis etabliert. Mangels sprachlichen Pendant hat sich der angelsächsische Begriff auch im deutschen Sprachraum durchgesetzt. Eben aus diesem Grund ist der Begriff zwingend näher zu interpretieren, um zu zeigen, dass Tax Compliance nicht lediglich die Einhaltung steuerlicher Vorschriften ist, sondern weiter geht.¹ Die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften war schon immer notwendig und bereits zu Anbeginn der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von Relevanz. Warum wird die Thematik, die schon immer von Bedeutung war, im Zuge der Entwicklung rund um die Tax Compliance wieder so ausgiebig diskutiert?

Dieser Beitrag widmet sich dieser Frage, um darzulegen, inwiefern sich die Anforderungen an die Einhaltung steuerlicher Vorschriften im Laufe der Zeit gewandelt haben, ob die Tax Compliance ein Novum in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist und wie sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowie die Tax Compliance miteinander in Verbindung setzen lassen, ehe darauf eingegangen wird, was aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei der Umsetzung der Tax Compliance zu beachten ist.

II. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Tax Compliance

1. Anfangszeit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Zur Beantwortung der eingangs gestellten Frage ist ein Rückblick auf die Stunde der Geburt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre erforderlich. Diese wird allgemein auf den 10.11.1919 datiert respektive auf den Beitrag von Franz Findeisen mit dem Titel „Der Steueranwalt“², der an diesem Tag veröffentlicht wurde.³ Findeisen konstatierte damals die *Notwendigkeit zur Unterstützung privatwirtschaftlicher Betriebe*, die mit der steigenden Komplexität des Steuerrechts und infolgedessen mit der Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften zunehmend überfordert waren.⁴ So kam es, dass Findeisen in einem zweiten Beitrag die Gründung der „Privatwirtschaftslehre der Steuern“ als eigenständiges akademisches Fach forderte.⁵ Im Laufe der Zeit hat sich hieraus die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre entwickelt.⁶ Damit hat die Wissenschaft auf die gestiegene Nachfrage nach steuerlichen Beratern zur Unterstützung der privatwirtschaftlichen Betriebe zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten reagiert.⁷

Der kurze historische Abriss zur Entstehung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre hat gezeigt, dass die *Einhaltung der steuerlichen Pflichten bereits seit langer Zeit eine betriebswirtschaftliche Problematik* ist. Gleichzeitig lässt sich hieraus aber auch ableiten, dass die Problematik mit der notwendigen Beachtung gewürdigt wurde, da sich hieraus letztendlich die wissenschaftliche Disziplin der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre herausgebildet hat. Auch wenn Findeisen die Maßnahmen des Unternehmens zur Erfüllung seiner gesetzlichen Steuerpflicht, die er als „Steuertechnik“ bezeichnete, noch von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ausgliederte,⁸ sind diese heute zweifelsohne Bestandteil der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Heutzutage werden solche Sachverhalte mit der Thematik „Tax Compliance“ in Verbindung gebracht.⁹ Im Vergleich zu den Anfangszeiten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre tragen verschiedene Faktoren dazu bei, dass die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften nun in Form der Tax Compliance rege diskutiert wird und damit von der damaligen Zeit zu differenzieren ist.¹⁰

Die betriebswirtschaftlich-juristische Konnotation¹¹ des angelsächsischen Begriffs der Compliance ergab sich durch Preisabsprachen

2. Anfangszeit der Compliance sowie Tax Compliance

Die betriebswirtschaftlich-juristische Konnotation¹¹ des angelsächsischen Begriffs der Compliance ergab sich durch Preisabsprachen

1 Vgl. hierzu auch Schmeer, StB 2023, 41 ff.
 2 Findeisen, Frankfurter Zeitung 1919, 2, abgedruckt in StB 1969/70, S. 67–68.
 3 Vgl. Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699; Kußmaul u. a., DB 2017, 1337; Marx, SteuerStud 2009, 521; Raupach, in: Wehrheim/Heurung, Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Mellwig, 2007, S. 369 f.; Rose, StB 1969/70, S. 32 f.; Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1992, S. 21 f.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 19; Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I/1, 6. Aufl. 1988, S. 6.
 4 Vgl. Findeisen, Frankfurter Zeitung 1919, 2, abgedruckt in StB 1969/70, S. 67–68.
 5 Vgl. Findeisen, ZHH 1919/1920, 163 f.
 6 Vgl. ausführlicher Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 2023 (im Erscheinen), S. 18 ff. zur Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bis 1960 und S. 26 ff. zur Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ab 1960.
 7 Vgl. Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 2023 (im Erscheinen), S. 20 f.
 8 Vgl. Findeisen, Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), 1923, S. IV.
 9 Vgl. Marx, SteuerStud 2009, 521 f.
 10 Vgl. hierzu Kap. II. 3.
 11 Ursprünglich stammt der Begriff Compliance aus der Medizin und bezog sich auf die Einhaltung ärztlicher Anweisungen; vgl. Behringer, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, S. 34.

von US-amerikanischen Elektronunternehmen aus dem Jahr 1960, den sog. „Electrical Cases“,¹² entwickelte sich aus Gründen wie Insiderhandel, Korruption und Geldwäsche Ende der 1980er-Jahre zunächst zu einer Thematik für den Bankensektor¹³ und weitete sich letztendlich auf die gesamte Unternehmenslandschaft aus.¹⁴ Ausschlaggebend hierfür war auch der Erlass des *Sarbanes-Oxley Act* (SOA) im Jahr 2002,¹⁵ der Unternehmen¹⁶ gemäß Section 404 verpflichtet, ein internes Kontrollsystem zur Finanzberichterstattung einzurichten, um mithilfe entsprechender Kontrollen Fehler aufzudecken und zu verhindern.¹⁷ Hierbei handelt es sich um die organisatorische Komponente von Compliance bzw. Tax Compliance, die Teil des heutigen Begriffsverständnisses ist.¹⁸

Ausgehend von der Entwicklung im US-amerikanischen Raum kam die Compliance auch nach Europa und nach Deutschland und war hier ebenfalls zunächst eine Thematik des Bankensektors.¹⁹ Mitte der 1990er-Jahre wurden im Zuge des Zweiten Finanzmarktförderungsgesetzes²⁰ im WpHG Anforderungen für die Compliance von Wertpapierdienstleistungsunternehmen aufgenommen. Im Jahr 2007 wurde vom Gesetzgeber mit dem Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz²¹ in § 33 Abs. 1 Nr. 1 WpHG a.F. auch erstmals der Begriff der Compliance-Funktion eingeführt.²² Ebenfalls Mitte der 1990er-Jahre wurden in Deutschland verschiedene Maßnahmen zur Unternehmensüberwachung im Kontext der Corporate Governance diskutiert.²³ Corporate Governance kann als „rechtliche[r; d.Verf.] und faktische[r; d.Verf.] Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens“²⁴ verstanden werden. Im Jahr 2002 wurde dann erstmals eine nationale Handlungsempfehlung, der *Deutsche Corporate Governance Kodex* (DCGK), von der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex erlassen.²⁵ Der DCGK enthält neben der Beschreibung gesetzlicher Vorschriften auch Grundsätze, Empfehlungen und Anregungen für eine gute und verantwortungsvolle Unternehmensführung,²⁶ sodass die Gesellschaft im Unternehmensinteresse geführt wird.²⁷ Die Unternehmensleitung versteht vermeintlich heutzutage nicht mehr, wie das Unternehmen gut und verantwortungsvoll zu führen ist sowie Entscheidungen im Sinne des Unternehmensinteresses zu treffen, und braucht daher scheinbar eine gewisse Bevormundung in Form des DCGK. Seit dem Jahr 2007 beinhaltet der DCGK auch eine Art Legaldefinition von Compliance.²⁸ Demnach ist im Unternehmen auf die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien hinzuwirken, wozu auch eine organisatorische Komponente gehört.²⁹ Der Bereich der Compliance verließ somit die Grenzen des Bankensektors und weitete sich auf immer größerer Teile der Unternehmenslandschaft aus.

Die *Tax Compliance* ist als *Unterbegriff der Compliance* zu verstehen,³⁰ indem die Compliance eine thematische Spezialisierung auf das Steuerrecht erfährt³¹ und mittlerweile ebenfalls fester Bestandteil des wissenschaftlichen Diskurses.³² Dementsprechend kann das Voranstehende zum Begriffsverständnis der Compliance auf die *Tax Compliance* übertragen werden. Die *Tax Compliance* ist also nicht bloß die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften. Vielmehr sind auch hier – neben gesetzlichen Vorschriften – unternehmensinterne Richtlinien miteinzubeziehen und mithilfe einer organisatorischen Komponente umzusetzen. Die *Tax Compliance* kann also als „die systematische Einhaltung gesetzlicher und unternehmensinterner steuerlicher Vorschriften“³³ oder als „präventive und reaktive Steuerregelkonformität“³⁴ verstanden werden.

3. Impulse für die Entwicklung der Tax Compliance

Der Rekurs auf die Entstehung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Compliance bzw. *Tax Compliance* hat gezeigt, dass es zwischen der bloßen Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften damals und der *Tax Compliance* heute Unterschiede gibt. Die einfache Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften reicht heute nicht mehr aus. Vielmehr ist es dem Begriffsverständnis von *Tax Compliance* folgend mittlerweile erforderlich, die Einhaltung durch eine organisatorische Komponente – diese wird überwiegend als *Tax Compliance-Management System* (*Tax CMS*)³⁵ bezeichnet – umzusetzen. Das Erfordernis einer solchen Komponente ist auf den Umstand zurückzuführen, dass die bloße Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften nicht mehr ausreicht, sondern auch der Nachweis zu erbringen ist, dass den steuerlichen Pflichten nachgegangen wurde, da ansonsten in Zweifelsfällen teils drakonische Sanktionen drohen und nicht selten voreilig der Verdacht auf Steuerhinterziehung vorliegt. Nachfolgend wird kurz erläutert, was Impulse für eine solche Entwicklung sind.³⁶ Dazu werden die verschiedenen Faktoren in zwei Segmente eingeteilt.

- 12 Vgl. *Behringer*, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, S. 34; *Eufinger*, CCZ 2012, 22.
- 13 Vgl. *Behringer*, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, S. 35; *Eufinger*, CCZ 2012, 22; *Idler/Erl*, in: *Rübenstahl/Idler*, Tax Compliance, 2018, 1. Kap. Definition und Zwecksetzung, Rn. 6.
- 14 Vgl. *Buff*, Compliance, 2000, S. 11; *Schneider*, ZIP 2003, 646.
- 15 Vgl. *Huppertz/Conrad*, in: *Auer-Reinsdorff/Conrad*, Handbuch IT- und Datenschutzrecht, 3. Aufl. 2019, § 33 Compliance, Rn. 324; *Mengel/Hagemeyer*, BB 2006, 2467.
- 16 In den Anwendungsbereich des SOA fallen Unternehmen, die den US-amerikanischen Kapitalmarkt zur Beschaffung von finanziellen Mitteln nutzen und hierfür an einer US-amerikanischen Börse notiert sind, sowie Gesellschaften, die dazu verpflichtet sind, der US-Börsenaufsichtsbehörde (SEC) Bericht zu erstatten; vgl. *Strauch*, NZG 2003, 952.
- 17 Vgl. Section 404 SOA.
- 18 Vgl. stellvertretend *Behringer*, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, S. 35; *Mengel/Hagemeyer*, BB 2006, 2466; *Schmeer*, StB 2023, 42; *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 74 und 91; *Schneider*, ZIP 2003, 646.
- 19 Vgl. ausführlich zur Entwicklung von Compliance-Funktionen im Banksektor *Gebauer*, in: *Hopt/Binder/Böcking*, Handbuch Corporate Governance von Banken und Versicherungen, 2. Aufl. 2020, § 10 Bedeutung und Aufgaben der Compliance-Funktion, Rn. 6 ff.
- 20 Gesetz über den Wertpapierhandel und zur Änderung börsenrechtlicher und wertpapierrechtlicher Vorschriften (Zweites Finanzmarktförderungsgesetz) vom 26.7.1994, BGBl. I 1994, 1749.
- 21 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie über Märkte für Finanzinstrumente und der Durchführungsrichtlinie der Kommission (Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 16.7.2007, BGBl. I 2007, 1330.
- 22 Vgl. *Birnbaum/Russo*, BaFin Journal 2015, 25. Vgl. ausführlicher zu den Anfängen der Compliance in Europa und Deutschland *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 72–76.
- 23 Vgl. *Hauschka*, in: *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 1 Einführung, Rn. 1.
- 24 Präambel S. 1 des DCGK.
- 25 Vgl. *Hauschka*, in: *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 1 Einführung, Rn. 1.
- 26 Vgl. Regierungskommission DCGK, Stichwort Kodex, abrufbar unter <https://www.dcgk.de/de/kodex.html> (Abruf: 1.4.2023).
- 27 Vgl. Präambel S. 2 des DCGK.
- 28 Vgl. *Hauschka*, in: *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 1 Einführung, Rn. 1.
- 29 Vgl. Grundsatz 5 S. 1–2 DCGK.
- 30 Vgl. *Besch/Starck*, in: *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 33 Tax Compliance, Rn. 3; *Demuth/Kaiser/Eberhard*, in: *Inderst/Bannenberg/Poppe*, Compliance, 3. Aufl. 2017, Kap. 4 Risikobereiche, Rn. 600; *Schwedhelm*, AnwBl. 2009, 90; *Talaska*, BB 2012, 1195; *Talaska*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Kap. 1 Grundlagen, Rn. 1.4.
- 31 Vgl. *Idler/Erl*, in: *Rübenstahl/Idler*, Tax Compliance, 2018, 1. Kap. Definition und Zwecksetzung, Rn. 20.
- 32 Tax Compliance hatte in den Anfangszeiten von Compliance eine geringe Bedeutung und wurde geradezu vernachlässigt; vgl. *Talaska*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Kap. 1 Grundlagen, Rn. 1.5. Vgl. bestätigend für Österreich *Wakounig*, in: *Bürger/Wakounig*, Tax Compliance und Steuerkontrollsysteme, 2020, Kap. 1. Sichtweise auf die Tax Compliance, S. 2.
- 33 *Schmeer*, StB 2023, 42.
- 34 *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 91.
- 35 Vgl. zur Abgrenzung eines Tax CMS von einem steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystem *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 239 ff.
- 36 Vgl. ausführlich zu verschiedenen Faktoren für die zunehmende Relevanz der Tax Compliance *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 106–147.

Im ersten Teilbereich werden die Komplexität des Steuerrechts sowie die verschärfte Gangart von Gesetzgeber, Rechtsprechung und Finanzverwaltung als Faktoren für eine steigende Bedeutung der Tax Compliance thematisiert. Der stärkere Fokus auf der Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften ist zum Teil der schier nicht endenden Komplexitätsflut im Steuerrecht geschuldet. Nicht selten ist dies auf die unzulängliche Arbeit des Gesetzgebers zurückzuführen; Gesetzgebungsverfahren werden häufig im Eiltempo durchlaufen, weshalb Vorschriften oftmals nicht vollständig durchdacht sind und somit zu Anwendungsfragen und Unsicherheiten führen, die letztendlich zulasten des Steuerpflichtigen gehen, der zur Anwendung der Vorschriften verpflichtet ist.³⁷ Hinzu kommt, dass Steuern zum Standardrepertoire parteipolitischer Wahlkampfbestrebungen zählen,³⁸ woraus bisweilen interessengruppenorientierte Sondervorschriften und komplexe Strukturen von Ausnahmen und Rückausnahmen resultieren.³⁹ Im Zusammenspiel mit dem steigenden Niveau zur Befolgung steuerrechtlicher Vorschriften und der nachfolgend beschriebenen Vorgehensweise von Gesetzgeber, Rechtsprechung und Finanzverwaltung kommt es zur einer Tendenz zur negativen Einordnung der Steuerpflichtigen.⁴⁰

Eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes und damit ein Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO liegt beispielsweise laut Rechtsprechung des BGH bereits ab einem Hinterziehungsbetrag von 50000 Euro vor.⁴¹ Aufgrund der großen Volumen einzelner Sachverhalte oder der Summe einer Vielzahl kleinerer Sachverhalte dürfte der potenzielle Hinterziehungsbetrag von 50000 Euro im unternehmerischen Bereich regelmäßig überschritten werden⁴² und somit ein Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung vorliegen.⁴³ Damit sind Unternehmen von der Abschaffung der Teilselbstanzeige, die durch den BGH angestoßen wurde,⁴⁴ und der Verschärfung betreffend die Vorschriften zur Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO und zur strafbefreienden Selbstanzeige i. S. d. § 371 AO besonders betroffen.⁴⁵ Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung ihre Mitarbeiter dazu anhält, auffällige Sachverhalte möglichst frühzeitig an die Bußgeld- und Strafsachenstelle weiterzuleiten, sodass *Arbeitsfehler häufiger kriminalisiert und dadurch vermehrt haltlose Strafverfahren eingeleitet* werden.⁴⁶ Aufgrund dessen sehen sich Unternehmen in die Lage versetzt, sich durch den Nachweis der Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften zu schützen, indem sie sich verstärkt der Tax Compliance widmen.⁴⁷

Der zweite Teilbereich ist der *schleichenden Entmündigung des ehrbaren Kaufmanns gewidmet*. Neomodische Konzepte wie Corporate Governance, Corporate Social Responsibility, Compliance oder Tax Compliance schränken die Entfaltungsmöglichkeit zu freien Entscheidungen immer mehr ein. Pointiert ausgedrückt wird dem ehrbaren Kaufmann vorgeschrieben, wie seine Geschäfte gut, verantwortungsvoll, ökologisch nachhaltig oder (steuer-)rechtlich konform zu führen sind. Das Sujet des Leitbilds des ehrbaren Kaufmanns scheint demnach immer mehr in Vergessenheit zu geraten. Der ehrbare Kaufmann richtet seine Entscheidungen an dem Ziel der langfristigen Gewinnmaximierung aus und ist damit intrinsisch motiviert, sein Unternehmen gut, verantwortungsvoll, ökologisch nachhaltig oder (steuer-)rechtlich konform zu führen.⁴⁸ Dies ist allerdings nicht auf altruistische Veranlagungen zurückzuführen, sondern rührt daher, dass sich der ehrbare Kaufmann am Marktverhalten orientieren und im Rahmen seiner Entscheidungen seine Reputation wahren muss.⁴⁹ Gesetzeswidriges Verhalten schadet der Reputation und konterkariert

damit das Ziel der langfristigen Gewinnmaximierung.⁵⁰ Die Bekämpfung des Klimawandels zwingt auch den ehrbaren Kaufmann über eine Veränderung der Nachfrage zu ökologischer Nachhaltigkeit, wobei diese das notwendige Mittel zur Erreichung seiner angestrebten ökonomischen Nachhaltigkeit in Form der langfristigen Gewinnmaximierung ist.⁵¹ In diese Entscheidungsfindung wird allerdings vermehrt von staatlicher Seite eingegriffen, indem Angebot und Nachfrage künstlich verknüpft oder erhöht werden. Letztendlich zeigen diese Einschränkungen der liberalen Entscheidungsfindung und die zunehmende Sanktionierung zur politisch motivierten Verhaltenssteuerung, *dass dem Steuerpflichtigen mehr mit Misstrauen als Vertrauen gegenübergetreten wird* und dieser sich in Bezug auf Steuern vor möglichen Sanktionen schützen muss, indem er sich verstärkt der Tax Compliance widmet.

III. Umsetzung der Tax Compliance

1. Einrichtung eines Tax CMS als neue Aufgabe der Unternehmensleitung

Ein *Einlenken des Gesetzgebers*, um von der negativen Einordnung der Steuerpflichtigen Abstand zu nehmen, ist aufgrund der immer weitreichenderen und strengeren Vorschriften im Steuerrecht, die immer öfter mit ebenso weitreichenden Sanktionen einhergehen, zumindest auf absehbare Zeit *nicht ersichtlich*. Aus diesem Grund ist die Tax Compliance eine nachhaltige und gewissermaßen neue Aufgabe der

37 Vgl. Marx, SteuerStud 2009, 522. Vgl. hierzu mit Beispielen Rose, StbJb 1975/76, S. 47 ff., der ebenfalls eine Qualitätsverschlechterung der Steuergesetzgebung konstatiert. Vgl. ebenfalls eine Verschlechterung der gesetzgeberischen Arbeit feststellend Zacharias, StbJb 1974/75, S. 21. Vgl. auch Hey, Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung, 2013, S. 111 f.

38 Vgl. Heuel/Konken, AO-StB 2017, 349; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.1.

39 Vgl. Blumers, BB 2013, 2785.

40 Vgl. stellvertretend auch Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1691; Cordes/Stürzl-Friedlein, wistra 2020, 499; Esterer, DB 2016, Heft 21, M5; Haarmann, BB 2015, 26.

41 Vgl. BGH, 27.10.2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61, 12, Rn. 32.

42 Vgl. Fischer/Schwab, DStR 2018, 2043. Vgl. auch Hornig, PStR 2019, 295.

43 Vgl. Idler/Höpfner, in: Rübenthal/Idler, Tax Compliance, 2018, 2. Kap. Allgemeine Rechtsgrundlagen der Tax Compliance, Rn. 47.

44 Vgl. BGH, 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 5, Rn. 8 und 10, BB 2010, 2027 m. BB-Komm. Geuenich.

45 Die höheren Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige sind die Folge einer Welle von Steuerhinterziehungen von Privatpersonen, die durch den fragwürdigen Ankauf von Steuer-CDs aufgedeckt wurden, und dennoch bereiten die strengeren Vorschriften vor allem Unternehmen Schwierigkeiten; vgl. Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 184 f. „Damit [werden; d. Verf.] einseitig im Interesse der Strafverfolgung die rechtsfriedenstiftende Funktion der Verjährung vernachlässigt und Steuervergehen wie schwere Kriminalverbrechen behandelt;“ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 24.14. Überdies weitet sich der Berichtszeitraum in diesen Fällen auf 15 Jahre aus, was über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von steuerrelevanten Unterlagen hinausgeht; vgl. Küffner, DB 2021, Heft 30, M5. Vgl. ausführlich zur Verschärfung der Vorschrift zur strafbefreienden Selbstanzeige Schmeer, Die Neuregelung der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht seit dem 1.1.2015, 2016, S. 5 ff.

46 Vgl. Esterer, DB 2016, Heft 21, M5; Welling, IWB 2016, 631.

47 Die Steuerhinterziehung ist dabei nur eines von vielen Risiken, die dem steuerpflichtigen bei unzureichender Tax Compliance drohen; vgl. ausführlich zu ausgewählten Risiken bei unzureichender Tax Compliance Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 151–208.

48 Vgl. Gerbaulet, Der Unternehmer als Reputator, 2016, S. 50 f.

49 Vgl. Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 113.

50 Vgl. Fleischer, DB 2017, 2021 f.; Güth/Kliemt, in: Schwalbach/Fandel, Der Ehrbare Kaufmann: Modernes Leitbild für Unternehmer? 2007, Vertrauen und Unternehmen, S. 33; Wöhe/Döring/Brösel, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Aufl. 2020, S. 10, 37 und 54.

51 Vgl. hierzu dem Grunde nach auch Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 115.

Unternehmensleitung. Dass Unternehmen sich um die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften bemühen und zu deren Gewährleistung auch verschiedene Maßnahmen im Unternehmen einführen, ist sicherlich kein Novum in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, sondern seit jeher gängige Praxis. Das Gros der Unternehmen verfügt daher bereits über Maßnahmen, die der Umsetzung der Tax Compliance dienen, obwohl KMU häufiger die Befürchtung haben, keinerlei Tax Compliance-Maßnahmen vorweisen zu können.⁵²

Neu ist im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre allerdings, dass die *organisatorische Komponente – das Tax CMS – für den Zweck des Nachweises der Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften derart bedeutsam* ist. Im Grunde kann das Tax CMS als eine Art Hybrid zwischen externem und internem Rechnungswesen verstanden werden. Es gibt zwar (bis dato) keine expliziten gesetzlichen Vorschriften zur Tax Compliance – anders als die handelsrechtlichen Vorschriften im externen Rechnungswesen. Allerdings zielt die Tax Compliance auf die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften ab. Einerseits sind daher die gesetzlichen Vorschriften für das Tax CMS durchaus von großer Bedeutung und dementsprechend heranzuziehen. Andererseits liegt es in der Hand der Unternehmensleitung, wie die Tax Compliance umgesetzt werden soll und welche Komponenten ein Tax CMS umfassen soll – ähnlich wie beim internen Rechnungswesen.

2. Grundelemente eines Tax CMS unter Beachtung des IDW Praxishinweises 1/2016

Als Orientierungshilfe können verschiedene Standards herangezogen werden, die die Ausgestaltung eines Tax CMS thematisieren.⁵³ Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 umfasst ein Tax CMS die nachfolgenden *sieben Grundelemente*, wobei bei deren Ausgestaltung darauf zu achten ist, dass der Schutz vor Sanktionen nicht übermäßig gewichtet wird und Maßnahmen zur Steueroptimierung dadurch vernachlässigt werden. Sonst wäre die Tax Compliance als mangelhaft anzusehen.⁵⁴

Durch die *Tax Compliance-Kultur* soll zum Ausdruck gebracht werden, dass sich die Unternehmensleitung um die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften bemüht, wobei die Leitung hier auch mit gutem Beispiel vorangehen soll, um ins gesamte Unternehmen zu kommunizieren, dass die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften von großer Bedeutung ist und auch auf Führungsebene so wahrgenommen wird. Teilweise wird im Zusammenhang mit der Tax Compliance-Kultur von dem Bewusstsein der Unternehmensleitung für die moralische Pflicht zur Zahlung von Steuern gesprochen.⁵⁵ *Der Moralisierung des Steuerrechts sollte hier Einhalt geboten werden*, da die Zahlung von Steuern nach wie vor von gesetzlichen Vorschriften und nicht von moralischen Forderungen abhängt.⁵⁶ Somit sind Aussagen, die die Glaubwürdigkeit der Tax Compliance daran messen, ob in Zweifelsfällen dem Interesse am wirtschaftlichen Erfolg Vorrang gegenüber den Compliance-Anforderungen eingeräumt wird,⁵⁷ u.E. kritisch zu sehen. Diesbezüglich ist hervorzuheben, dass im Steuerrecht heutzutage häufig keine eindeutigen Fälle vorliegen und somit solche Zweifelsfälle faktisch zum Tagesgeschäft gehören. Die Forderung, in solchen Fällen konsequent gegen das Ziel des langfristigen wirtschaftlichen Erfolgs und pro Tax Compliance-Anforderungen zu entscheiden, ist u.E. nicht mit dem Verständnis von Tax Compliance zu vereinbaren. Unternehmen haben nach wie vor in erster Linie das Ziel der langfristigen Gewinnmaximierung zu verfolgen, sonst würde das Fundament der wissenschaftlichen Disziplinen der Betriebswirtschaftslehre und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ausgehe-

belt.⁵⁸ Tax Compliance kann immer nur Nebenziel sein und darf nicht auf eine Ebene mit dem Ziel der langfristigen Gewinnmaximierung gehoben werden.

Tax Compliance-Risiken sind negative Zielabweichungen aufgrund von Verletzungen steuerlicher Vorschriften und bilden die Grundlage für die Ausarbeitung der Tax Compliance-Ziele.⁵⁹ Hierbei geht es darum, verschiedene Tax Compliance-Risiken zu identifizieren, aufzubereiten und anhand von Schadenserwartungswerten⁶⁰ in Reihung zu bringen. Eine solche Aufbereitung der Risiken kann beispielsweise mittels Risikomatrix, Bildung von Risikoklassen, Clustern oder anhand von qualitativen Merkmalen erfolgen.⁶¹ Damit kann das Unternehmen dem Kosten-Nutzen-Postulat folgend zunächst solche Risiken angehen, die ein größeres Schadenspotenzial für das Unternehmen oder die Unternehmensleitung darstellen.

Bei dem Grundelement der Tax Compliance-Ziele kommt es darauf an, neben dem Oberziel der Tax Compliance – die Einhaltung steuerlicher Vorschriften –, welches sich bereits aus dem Begriffsverständnis der Tax Compliance ableiten lässt, *weitere Unterziele abzuleiten*. Beispielsweise können dies die Steueroptimierung, die Optimierung der Tax Compliance-Kosten oder die Optimierung bestimmter steuerlicher Prozesse sein.⁶² Die Tax Compliance-Ziele stellen allerdings keine primären, sondern sekundäre Ziele dar und sind damit beispielsweise dem Ziel der langfristigen Gewinnmaximierung unterzuordnen.⁶³

Im *Tax Compliance-Programm* werden die einzelnen Maßnahmen festgehalten, die zur Vermeidung oder Verhinderung der Tax Compliance-Risiken und zur Erreichung der Tax Compliance-Ziele ausgewählt wurden. Das Tax Compliance-Programm muss präventive Maßnahmen umfassen, die einem Tax Compliance-Verstoß vorbeugen, und reaktive Maßnahmen, die im Falle eines tatsächlichen Tax Compliance-Verstoßes auf die Sachverhaltsaufklärung und die Fehler-

⁵² Vgl. hierzu Müller, beck.digital 2020, 243.

⁵³ Beispielsweise befassen sich der IDW PS 980 (derzeit in Überarbeitung; vgl. IDW EPS 980), der IDW Praxishinweis 1/2016, der DIN ISO 37301 (vorher DIN ISO 19600) oder COSO II mit der Ausgestaltung eines CMS bzw. Tax CMS.

⁵⁴ Vgl. Talaska, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Kap. 1 Grundlagen, Rn. 1.33.

⁵⁵ Vgl. Besch/Starck, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 33 Tax Compliance, Rn. 108; Kromer/Pumpler/Henschel BB 2013, 799; Spengel/Matenaer Ubg 2011, 803. Eine Studie zeigt, dass der Gedanke der Tax Compliance als moralische Verpflichtung nicht nur vereinzelt vorkommt. Von 54 Unternehmen verknüpften 38,9% mit der Tax Compliance nicht nur die Erfüllung steuerlicher Pflichten, sondern auch die Erfüllung einer moralischen Verpflichtung; vgl. Blaufus/Trenn StuW 2018, 48.

⁵⁶ Vgl. zutreffend Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 245 f.

⁵⁷ Vgl. Renz/Leibold, BB 2022, 1949.

⁵⁸ Hauptkriterium ist die langfristige Gewinnmaximierung; vgl. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl. 2020, S. 454.

⁵⁹ So auch Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 249; Schorn, in: Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 13 Compliance-Ziele, Rn. 33; Withus, Betriebswirtschaftliche Grundsätze für Compliance-Management-Systeme, 2014, S. 93. Allerdings wird auch vertreten, dass die Tax Compliance-Ziele die Grundlage für die Beurteilung der Tax Compliance-Risiken darstellen; vgl. IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 31 und 41; Renz/Leibold, BB 2022, 1947; Ternes, in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 2018, 4. Kap. Einbettung von Tax Compliance in CMS; IKS, RMS, RFS und Compliance Organisation, Rn. 107. Vereinzelt werden auch beide Reihenfolgen, sprich Analyse der Risiken vor Zieldefinition und Festlegung der Ziele mit anschließender Risikoanalyse, für zulässig erachtet; vgl. Schefold, ZRFC 2012, 254.

⁶⁰ Der Schadenserwartungswert ist das Produkt von potenzieller Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit eines Tax Compliance-Verstoßes; vgl. Dahlke, BB 2019, 619.

⁶¹ Vgl. ausführlich und mit einer Auswahl an beispielhaften Darstellungen Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 250 ff.

⁶² Vgl. Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 256.

⁶³ Vgl. in Bezug auf Tax Compliance Schmeer, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 256. Vgl. in Bezug auf Compliance Schefold, ZRFC 2012, 254.

beseitigung abzielen.⁶⁴ Bei der Auswahl sind zwingend *Kosten-Nutzen-Aspekte* zu berücksichtigen, sodass nicht notwendigerweise die Maßnahme ausgewählt werden muss, die das Risiko einer Pflichtverletzung zwar am stärksten mindert, aber unverhältnismäßig hohe Kosten verursacht.⁶⁵

Die *Tax Compliance-Organisation* zielt darauf ab, die Tax Compliance in die Unternehmensorganisation zu integrieren. Dabei ist zwischen Aufbau- und Ablauforganisation zu unterscheiden. Bei der Aufbauorganisation werden die Verantwortlichkeiten für die Tax Compliance auf Leitungsebene festgelegt und einerseits auf dieser horizontal sowie andererseits vertikal auf nachgelagerte Unternehmensebenen delegiert, sodass die Aufgaben rund um die Tax Compliance eindeutig verteilt werden.⁶⁶ Mögliche Einteilungskriterien sind beispielsweise geografischer, funktionaler oder steuerartenspezifischer Natur oder produkt- bzw. divisionsbezogen, wobei auch eine Mischform denkbar ist.⁶⁷ Die Ablauforganisation zielt wiederum darauf ab, dass die bestehenden Unternehmensprozesse mit der Tax Compliance in Einklang gebracht werden. Hierzu sind die bestehenden Prozesse (Istprozesse) zu erfassen und unter Berücksichtigung der Tax Compliance Sollprozesse abzuleiten.⁶⁸ Dieser Vorgang bietet großen Nutzen, da bestehende Prozesse ausgiebig untersucht werden und ggf. angepasst werden können.⁶⁹

Die *Tax Compliance-Kommunikation* ist das Bindeglied zwischen den theoretischen Konzepten und der tatsächlichen Umsetzung in der Praxis.⁷⁰ Ziel ist es, die festgelegten Verantwortlichkeiten, Maßnahmen oder Berichtswege hinreichend zu kommunizieren, damit die verantwortlichen Mitarbeiter ihrer Tätigkeit sachgerecht und gewissenhaft nachgehen können.⁷¹ Das gilt nicht nur für die Einrichtung, sondern auch für den laufenden Betrieb eines Tax CMS.⁷²

Das letzte Grundelement – die *Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung* – steht sinnbildlich für die Forderung nach einer gelebten Tax Compliance.⁷³ Das bedeutet, dass die Tax Compliance keine einmalige Tätigkeit ist, sondern ein kontinuierlicher Prozess, den es in regelmäßigen Abständen zu überprüfen gilt.⁷⁴ Ansonsten kann dem Tax CMS wegen mangelnder Effektivität die sanktionsmildernde Wirkung abgesprochen werden. Da zur Tax Compliance auch Maßnahmen zur Steueroptimierung zählen, sind diese ebenfalls regelmäßig zu überprüfen.

Bei der Ausgestaltung eines Tax CMS ist zwingend darauf zu achten, dass *sämtliche Maßnahmen und Kontrollen ausreichend dokumentiert* sind, um bei Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung Nachweise erbringen zu können, da eine nicht dokumentierte Kontrolle für die Finanzverwaltung keine Kontrolle ist.⁷⁵ Außerdem sind *ausreichende finanzielle sowie personelle Ressourcen* zur Verfügung zu stellen. Ansonsten kann es dazu kommen, dass das Tax CMS nicht als ausreichend eingestuft wird, denn letztendlich wird hinsichtlich der enthaltenden Wirkung auf den jeweiligen Einzelfall abgestellt.⁷⁶

IV. Fazit

Die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften war schon immer von Bedeutung sowie unter anderem ein Impuls zur Entwicklung der Be-

triebswirtschaftlichen Steuerlehre und erfährt dennoch mit der Tax Compliance eine Renaissance. Im Kern stellt diese Thematik also kein Novum in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dar. Allerdings ist das Wiederaufflammen in Form der Tax Compliance mit Neuerungen verbunden, da neben gesetzlichen Vorschriften auch unternehmensinterne Vorschriften zu beachten sind, was mittels Tax CMS nachgewiesen werden soll. Die große Bedeutung der Tax Compliance lässt sich darauf zurückführen, dass die Regulierung immer weiter vorangetrieben wird und der Spielraum für freie Entscheidungen damit immer weiter eingeschränkt wird sowie dem zunehmenden Misstrauen des Staates gegenüber den Steuerpflichtigen, welches sich durch eine Großzahl an Sanktionsmöglichkeiten und Gesetzesverschärfungen bemerkbar macht. Hierdurch sehen sich Unternehmen dazu gezwungen, einen stärkeren Fokus auf die Tax Compliance zu richten. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber die von ihm mitgeschaffene Misstrauenskultur erkennt und zukünftig wieder Abstand von immer weitreichender Regulatorik nimmt.

Prof. Dr. Heinz Kußmaul ist Direktor des BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) an der Universität des Saarlandes und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



Dr. Marcel Schmeer war wissenschaftlicher Mitarbeiter am BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) von Herrn Prof. Dr. Heinz Kußmaul an der Universität des Saarlandes.



64 Vgl. auch IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 43; *Renz/Leibold*, BB 2022, 1947; *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 258.

65 Vgl. zutreffend *Naumann/Berens/Gottfreund*, in: Richter/Meyering/Sopp, Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre, FS Kußmaul, 2022, S. 50; *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 260.

66 Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 36.

67 Vgl. mit einer übersichtlichen Darstellung der verschiedenen Kriterien *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 267.

68 Vgl. *Hammer/Hiller*, NWB 2016, 3454.

69 Vgl. *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 268.

70 Vgl. *Pielke*, Tax Compliance, 2018, S. 34; *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 269.

71 Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 48.

72 Vgl. *Pielke*, Tax Compliance, 2018, S. 35 f.

73 Vgl. *Schmeer*, Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2023 (im Erscheinen), S. 273. Vgl. zur Forderung nach einer lebendigen Tax Compliance stellvertretend *Alzuhn/Kober/Voss*, DB 2018, 797; *Fischer/Schwab*, DStR 2018, 2042; *Geuenich*, NWB 2016, 2569.

74 Vgl. *Hammer/Hiller*, NWB 2016, 3458; *Ludwig/Breimann/Kusch*, DStR 2016, 2242.

75 Vgl. *Liekenbrock*, Ubg 2018, 47.

76 Vgl. AEAO zu § 153 AO, Nr. 2.6 S. 6.