

# Anforderungen an ein Tax Compliance System aus steuerstrafrechtlicher und bußgeldrechtlicher Sicht

RIAG DR. SABINE GROMMES  
SABINE.GROMMES@AG-M.BAYERN.DE

## A. Was ist Tax Compliance?

## A. Tax Compliance

- ▶ **Compliance** = Die strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungs- und Kontrollsystem, welches vor Gesetzesverstößen und den damit einhergehenden Konsequenzen schützen soll.

## A. Tax Compliance

- ▶ **Tax Compliance** = System, das auf die aktive Befolgung der steuerlichen Pflichten eines Unternehmens und der damit einhergehenden Vermeidung von Haftungs- und Strafbarkeitsrisiken bezogen ist.

## A. Tax Compliance

- ▶ Auch i.R.v. TC können von der FB abweichende Rechtsansichten vertreten werden, solange diese offengelegt werden.
- ▶ Keine allgemeine gesetzliche Pflicht zu TC (vielmehr nur branchenspezifische Pflichten, z.B. § 29 VAG, § 25a KWG, § 33 WpHG)

## B. AEO zu § 153 AO

## B. AEAO zu § 153 AO

- ▶ Tz. 2.6: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

## B. AEAO zu § 153 AO

- ▶ Bindungswirkung nur für FB, nicht für Gericht oder Staatsanwaltschaft

## C. Vorsatz im Rahmen der Steuerhinterziehung

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

### I. Vorsatz allgemein

- Vorsatz bzgl. aller Merkmale des objektiven Tb
  
- Vorsatz bzgl.
  - deskriptiver und
  - normativer Tb-Merkmale (Parallelwertung in der Laiensphäre)
  
- Wissens- und Willenselement erforderlich

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

### Vorsatzarten

- Absicht
- Direkter Vorsatz
- Bedingter Vorsatz (Abgrenzung zur Fahrlässigkeit)

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

### **II. Vorsatz bei Steuerhinterziehung**

- Vorsatz bzgl. Tathandlung und Taterfolg
  - Vorsatz bzgl. deskriptiver und normativer Tb-Merkmale
- > Der Vorsatz zur Steuerhinterziehung erfordert, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will.



## Exkurs § 378 AO

I. Tathandlung

II. Taterfolg

III. Kausalität/Rechtswidrigkeitszusammenhang

IV. Leichtfertigkeit

## Exkurs § 378 AO

**Leichtfertig** handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird

## Exkurs § 378 AO

BGH, Urteil vom 17.12.2014 – 1 StR 324/14:

1. Jeder Steuerpflichtige muss sich über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten, die ihn im Rahmen seines Lebenskreises treffen. Dies gilt in besonderem Maße in Bezug auf solche steuerrechtlichen Pflichten, die aus der Ausübung eines Gewerbes oder einer freiberuflichen Tätigkeit erwachsen.

## Exkurs § 378 AO

2. Bei einem Kaufmann sind deshalb jedenfalls bei Rechtsgeschäften, die zu seiner kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen an die Erkundigungspflichten zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen. In Zweifelsfällen hat er von sachkundiger Seite Rat einzuholen.



## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

### III. Vorsatz bei Tax Compliance System

- Indiz gegen Vorsatz bei ernsthaften Bemühungen um Kenntniserlangung der steuerlichen Pflichten und Maßnahmen zu ihrer Einhaltung
- Stets Frage des Einzelfalls
- CMS muss Unternehmen angepasst sein

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

- ▶ CMS muss „gelebt“ werden
- ▶ Bloße Einrichtung genügt nicht
- ▶ Erforderlich auch Überwachung, Kontrolle, Aktualisierung, Schulung etc pp.

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

Grundelemente eines Tax CMS laut IDW PS 980:

- ▶ TC-Kultur
- ▶ TC-Ziele
- ▶ TC-Organisation
- ▶ TC-Risiken
- ▶ TC-Programm
- ▶ TC-Kommunikation
- ▶ TC-Überwachung und -Verbesserung

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

- ▶ Steuerliche Pflichten gehören zum nicht vollständig delegierbaren Kernbereich der Gesamtvorstandsaufgaben
- ▶ Zumindest Aufsichts- und Kontrollpflichten sowie Investitionspflicht bleibt bestehen

## C. Vorsatz im Rahmen der StHi

- ▶ Siemens/Neubürger-Urteil (LG M I – 5 HK O 1387/10):
  - Mangelnde Einrichtung oder Überwachung eines CMS ist bei entspr. Gefährdungslage Pflichtverletzung des Vorstands
  - Keine Ressort-Verantwortlichkeit

## D. Tax Compliance und Bußgelder nach §§ 130, 30 OWiG

## D. CMS und §§ 130, 30 OWiG

- Anknüpfungstat für Zumessung der Geldbuße gegen juristische Person oder Personenvereinigung ist die Tat der Leitungsperson
- Bei Beteiligung mehrerer Leitungspersonen nur eine Geldbuße gegen das Unternehmen (Sperrwirkung des § 84 OWiG)

## D. CMS und §§ 130, 30 OWiG

- ▶ § 30 Abs. 2 Nr. 1 OWiG -> bis zu 10 Mio Euro bei vorsätzlicher Tat
- ▶ § 30 Abs. 2 Nr. 2 OWiG -> bis zu 5 Mio Euro bei fahrlässiger Tat
- ▶ § 30 Abs. 3 i.V.m. § 17 Abs. 4 OWiG -> Beträge aus § 30 Abs. 2 OWiG können zur Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils überschritten werden

## D. CMS und §§ 130, 30 OWiG

► BGH, Urteil vom 9.5.2017 – 1 StR 265/16:

„Für die Bemessung der Geldbuße ist zudem von Bedeutung, inwieweit die Nebenbeteiligte ihrer Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden, genügt und ein effizientes Compliance-Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss.“

## D. CMS und §§ 130, 30 OWiG

„Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob die Nebenbeteiligte in der Folge dieses Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.“