

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Was kann ein Tax Compliance Management System leisten?

– Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO
durch das BMF vom 23.5.2016 –

Dr. Rolf Schwedhelm
Dr. Peter Talaska

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitervorschlag:

Autor, ifst-Schrift 513 (2016)

ISBN: 978-3-89737-172-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Was kann ein Tax Compliance Management System leisten?

– Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO
durch das BMF vom 23.5.2016 –

RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm
RA/FAStR Dipl.-Fw (FH) Dr. Peter Talaska

und

Tagungsband zum ifst-Kolloquium
am 27. Oktober 2016

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 513:

**Was kann ein Tax Compliance Management System leisten?
– Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO
durch das BMF vom 23.5.2016 –**

Unternehmen sind gesetzlich nicht zur Einrichtung eines bestimmten innerbetrieblichen Kontrollsystems zur Erfüllung ihrer Steuerpflichten verpflichtet. Die Einrichtung solcher Systeme hat allerdings nicht nur im Besteuerungsverfahren, sondern auch für ein mögliches Steuerstrafverfahren Relevanz.

Die Finanzverwaltung hat mit der Neuregelung im AEAO zu § 153 AO zuletzt den Grundstein für die Einführung von Tax Compliance Management Systemen gelegt. Bei Fehleranzeige nach § 153 AO kann ein solches System zumindest Indiz gegen bedingten Vorsatz – und damit gegen eine vermeintliche Selbstanzeige – sein. Das IDW hat inzwischen mit einem Positionspapier zur Ausgestaltung und Prüfung von Tax Compliance Management Systemen reagiert. Was nun genau unter einem solchen System zu verstehen ist und was dieses in welchen Situationen tatsächlich leisten kann, war Thema des ifst-Kolloquiums am 27. Oktober im Gürzenich, Köln.

Der vorliegende Tagungsband enthält einen Diskussionsbeitrag von RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm und RA/FAStR Dipl.-Fw (FH) Dr. Peter Talaska zu diesem Kolloquium sowie einen zusammenfassenden Tagungsbericht.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Dezember 2016

Inhaltsverzeichnis

I.	Diskussionsbeitrag zum ifst-Kolloquium (RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm und RA/FAStR Dipl.-Fw (FH) Dr. Peter Talaska, Köln)	7
	Die Ergebnisse auf einen Blick	7
	1. Einleitung.....	9
	2. Abgrenzung Fehlerkorrektur von der Selbstanzeige	11
	3. Nachträgliches Erkennen vs. Vorsatz	12
	4. Sorgenkind Eventualvorsatz	15
	5. Konsequenzen für die Indizwirkung eines Tax CMS	19
	6. Indizwirkung für das Ordnungswidrigkeitenrecht.....	21
	7. Ausblick.....	22
II.	Tagungsbericht (Ass. iur. Timur Nayin, LL.B.).....	27
	1. Begrüßung und Eröffnung (Prof. Dr. Johanna Hey)	27
	2. Einführung: Das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 zu § 153 AO (MD Michael Sell)	28
	3. Das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 zu § 153 AO – wann schließt ein Tax Compliance System den Vorsatz der Steuerhinterziehung aus? (RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm).....	31
	4. Diskussionsrunde zu den steuerstrafrechtlichen Aspekten	37
	5. Tax Compliance: Ein neuer Typus-Begriff im Steuerrecht? Fragen der praktischen Umsetzung (RA Dipl.-Finw. Dr. jur. Robert Risse)	43
	6. Diskussionsrunde zu den verfahrensrechtlichen Aspekten.....	47
	7. Schlussworte der Podiumsgäste.....	53

I. Diskussionsbeitrag zum ifst-Kolloquium (RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm und RA/FAStR Dipl.-Fw (FH) Dr. Peter Talaska, Köln¹)

Die Ergebnisse auf einen Blick

- Ein Tax CMS ist aus Sicht der Unternehmen unbestritten sinnvoll. Ein durchdachtes und gut geführtes Kontrollsystem wirkt im strafrechtlichen Kontext präventiv, indem es die Verwirklichung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung verhindert.
- Der Anwendungserlass des BMF zu § 153 AO misst einem solchen Tax CMS mit Blick auf das Strafverfahrensrecht nun auch eine „offizielle“ Bedeutung bei.
- Es erscheint jedoch in mehrfacher Hinsicht fraglich, ob durch die Implementierung eines Tax CMS verbunden mit dem Hinweis unter Tz. 2.6. Satz 6 AEAO zu § 153 AO in der Steuerstrafverfahrenspraxis etwas zu gewinnen ist.
- Zunächst ist an keiner Stelle definiert, was unter einem „internen Kontrollsystem“ zu verstehen ist. Vereinzelt Literaturstimmen führen aus, dass die Art des Systems sich nach der Größe und dem operativen Schwerpunkt des Unternehmens unterscheiden müsse. Sie loben das BMF für die dadurch zum Ausdruck gebrachte „Praxisnähe“, dass der Erlass auf eine Definition verzichtet, und formulieren die These, das im testierten Jahresabschluss nach § 289 Abs. 5 HGB dokumentierte System sei „in jedem Fall als ausreichend anzusehen“.² Wir fürchten, dass Staatsanwälte und Strafrichter diese Sichtweise bei der Beurteilung eines etwaigen Vorsatzes kaum teilen werden. Auch etwaige Veröffentlichungen des IDW und vergleichbare Stellungnahmen werden die Strafverfolgungsbehörden wenig beeindrucken. Sie werden eigenständig beurteilen, ob das Tax CMS im konkreten Fall ausreichend war. Insofern stellt die fehlende inhaltliche Präzisierung des Begriffs ein erhebliches Problem dar und eröffnet Gegeneinwände, wenn ein solches System im konkreten Fall als Verteidigungsargument herangezogen werden soll.
- Die vom BMF im Anwendungserlass erwähnte denkbare indizielle Wirkung eines Tax CMS gegen das Vorliegen von Vorsatz des Betroffenen bei Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände wird nach unserer Einschät-

¹ Die Autoren sind Partner im Kölner Büro der Streck Mack Schwedhelm Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Köln/Berlin/München.

² *Geberth/Welling*, DB 2015, 1745.

zung kein in der Praxis verlässliches Entlastungskriterium bilden, solange Strafverfolgungsbehörden und Gerichte den Vorsatz der Steuerhinterziehung inhaltlich auf das konkrete Für-möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung reduzieren. Ein Schritt zur Entkriminalisierung des Steuerrechts im Allgemeinen und des Rechts der steuerlichen Nacherklärung im Besonderen im unternehmerischen Kontext wäre nur dann vollzogen, wenn sich der Unternehmer, der ein von der Finanzverwaltung akzeptiertes Tax CMS implementiert hat, nur noch bei Vorliegen direkten Vorsatzes – nicht mehr schon bei unspezifischem Eventualvorsatz – wegen Steuerhinterziehung strafbar machen würde.

- Für das Ordnungswidrigkeitenrecht entfaltet der Anwendungserlass zu § 153 AO bereits jetzt konkrete, entlastende Außenwirkung dergestalt, dass ein Tax CMS nach unserer Einschätzung tatsächlich ein Indiz gegen das Vorliegen von Leichtfertigkeit oder Sorgfaltswidrigkeit des Geschäftsleiters darstellt. Dies wird sich auch für die Nacherklärungspraxis positiv auswirken und zur Handlungssicherheit der Betroffenen beitragen. Gleichwohl muss es angesichts der sehr schwammigen Formulierung in Tz. 2.6. AEAO zu § 153 AO und der fehlenden Bindungswirkung für Staatsanwaltschaften und Gerichte Ziel sein, auch hier noch mehr Verlässlichkeit bis hin zu einer widerleglichen Vermutungswirkung für die Unternehmen herzustellen. Der Ansatz des IDW, ein zertifiziertes Tax CMS zu schaffen, geht insoweit in die richtige Richtung.
- Trotz der Vorteile eines Tax CMS möchten wir nicht versäumen, Folgendes zu betonen: Die Implementierung eines Tax CMS erfolgt auf freiwilliger Basis. Das Fehlen eines Tax CMS bzw. dessen Ausgestaltung nach einem „minderen“ Standard darf nicht dazu führen, dass in der Praxis der Ermittlungsbehörden diesem Umstand an sich eine belastende Indizwirkung zukommt.³

³ In diesem Sinne auch der DAV in seiner Stellungnahme aus August 2015 zum vorläufigen Diskussionsentwurf des BMF AEAO zu § 153 AO; *Geuenich*, NWB 2016, 2560, 2567; *Beyer*, NZWiSt 2016, 234; *von Wolfersdorff/Hey*, WPg 2016, 934, 937, 940.

1. Einleitung

Das Bundesfinanzministerium hat am 23.5.2016 einen Anwendungserlass (AEAO) zu § 153 AO⁴ veröffentlicht, dessen Kern darin besteht, der Verwaltungs- und Beratungspraxis verlässliche – freilich für die Staatsanwaltschaften und Gerichte nicht bindende – Leitlinien für die Abgrenzung einer bloßen Fehlerkorrektur im Sinne des § 153 AO von der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO bzw. einer bußgeldbefreienden Selbstanzeige i.S.d. § 378 AO an die Hand zu geben. Vor Änderung der Selbstanzeigevorschrift im Jahr 2011⁵ spielte diese Abgrenzung in der Regel nur dann eine Rolle, wenn das Vorliegen von Sperrgründen i.S.d. § 371 Abs. 2 AO, die Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO oder die Festsetzung von Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO streitig war. Im Übrigen war eine Festlegung in der Regel entbehrlich, da sich die Anforderungen an die Nacherklärung als solche und deren wirtschaftliche Konsequenzen kaum unterschieden. Erst durch die Einführung des Vollständigkeitsgebots⁶ bzw. des Mindestberichtigungszeitraums in § 371 Abs. 1 AO⁷ und des Strafzuschlags nach § 398a AO⁸ hat diese Abgrenzung in der Praxis enorm an Bedeutung gewonnen.⁹ Schwierigkeiten macht die Abgrenzung, weil sie allein auf subjektiver Ebene erfolgt. Denn der objektive Tatbestand der Fehleranzeige nach § 153 AO ist mit jenem der Selbstanzeige nach § 371 AO weitgehend identisch.¹⁰ Da es jedoch seit den Gesetzesänderungen bisher an festen Anwendungs- und Abgrenzungskriterien fehlte, ist in der Praxis festzustellen, dass die Finanz-

⁴ BMF-Schreiben v. 23.5.2016 IV A 3-S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, 490.

⁵ Durch das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerrückziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 676.

⁶ Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 676.

⁷ Durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

⁸ Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 676, mit seinen Verschärfungen durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

⁹ So auch die Verbände in ihrer gemeinsamen Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO v. 28.8.2015.

¹⁰ *Von Wolfersdorff/Hey*, WPg 2016, 934.

behörden recht pauschal¹¹ – teilweise sogar schematisch – dazu tendieren, bei jeder Form einer steuerlichen Nacherklärung den Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung anzunehmen, da jedenfalls der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt und damit die „Möglichkeit“¹² des Vorliegens einer Straftat nicht auszuschließen war. Die Bewertung der subjektiven Tatseite soll sodann dem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren vorbehalten bleiben.

Vor diesem Hintergrund besteht insbesondere in Unternehmen seit einigen Jahren große Unsicherheit, wie man sich bei erforderlichen Nacherklärungen zu verhalten hat. Reaktion in größeren Unternehmen war, allgemeine Compliance-Überlegungen nicht zuletzt auch vor diesem Hintergrund auf die Tax Compliance zu übertragen. Freiwillig¹³ eingerichtete Tax Compliance Management Systeme (Tax CMS) sollen u.a. dafür Sorge tragen, für Finanzbehörden oder für Strafverfolgungsbehörden zu dokumentieren, dass man bemüht ist, fehlerhafte Steuererklärungen und damit Nacherklärungen weitgehend zu vermeiden, und dass ggf. bestehende Unrichtigkeiten in Steuererklärungen nicht auf vorsätzlichem Handeln oder Unterlassen beruhen.

Die Finanzverwaltung trägt diesen erkennbaren Bemühungen im Rahmen der Neuregelung des AEAO zu § 153 AO Rechnung. Sie macht allen Unternehmen ein Angebot¹⁴:

„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.“

Fraglich ist, ob und ggf. in welchem Umfang ein Tax CMS diese Indizwirkung tatsächlich zu leisten imstande ist.

¹¹ So auch *Neuling*, DStR 2015, 558, 560, der von einer „Kriminalisierung von Korrekturen“ spricht; *Geuenich*, NWB 2016, 2560; *von Wolfersdorff/Hey*, WPg 2016, 934, 935.

¹² S. beispielsweise § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO.

¹³ *Von Wolfersdorff/Hey*, WPg 2016, 934, 936.

¹⁴ *Geuenich*, NWB 2016, 2560, 2566.

2. Abgrenzung Fehlerkorrektur von der Selbstanzeige

Eine steuerliche Fehlerkorrektur im Sinne des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO ist anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger bzw. sein gesetzlicher Vertreter, sein Gesamtrechtsnachfolger oder eine andere in § 153 Abs. 1 Satz 2 AO genannte Person nachträglich erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig war und dass es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann, und diese sodann bei der Finanzbehörde anzeigt und die erforderliche Richtigstellung vornimmt. Ferner liegt eine steuerliche Fehlerkorrektur im Sinne des § 153 Abs. 2 AO vor, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen und der Steuerpflichtige dies bei der Finanzbehörde anzeigt.

Eine Selbstanzeige nach § 371 AO liegt hingegen vor, wenn jemand – also nicht nur der Steuerpflichtige selbst – bei der Abgabe von Steuererklärung vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht hat bzw. die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in pflichtwidriger Unkenntnis gelassen hat und dadurch Steuern verkürzt bzw. zu verkürzen versucht und diese Angaben nunmehr berichtigt, ergänzt oder nachholt.

Eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO liegt vor, wenn der Steuerpflichtige oder ein Dritter bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen bei der Abgabe von Steuererklärung leichtfertig unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht hat bzw. die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in pflichtwidriger Unkenntnis gelassen hat und dadurch Steuern verkürzt und diese Angaben nunmehr berichtigt, ergänzt oder nachholt.

Die Gegenüberstellung zeigt – wie eingangs bereits erwähnt –, dass sowohl die Fehlerkorrektur als auch die straf- oder bußgeldbefreiende Selbstanzeige in objektiver Hinsicht unrichtige Angaben von steuerlicher Relevanz sowie eine (drohende) Steuerverkürzung voraussetzen. Der Unterschied liegt allein auf der inneren Tatseite der handelnden Person. Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für eine rein steuerlich relevante Nacherklärung ist das nachträgliche Erkennen einer unrichtigen Erklärung. Anknüpfungspunkt für die sanktionsbewehrte Selbstanzeige ist der Vorsatz bzw. die Leichtfertigkeit im strafrechtlichen Sinne.

3. Nachträgliches Erkennen vs. Vorsatz

Das nachträgliche Erkennen der Unrichtigkeit im Sinne des § 153 AO wird typischerweise über eine Negativabgrenzung definiert. Dieses sei nicht anzunehmen, wenn der Verpflichtete die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung bereits bei Abgabe der Erklärung erkannt hat.¹⁵ Die Abgrenzung erfolgt somit über die Definition des strafrechtlichen Vorsatzes im Sinne des § 15 StGB, denn – so der allgemeine Grundsatz – Berichtigung nach § 153 AO und strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO schließen sich gegenseitig aus. Berichtigung nach § 153 AO und bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO stehen hingegen in der Regel nebeneinander.

Der 1. Strafsenat des BGH¹⁶ hat diesen Grundsatz in jüngerer Vergangenheit nochmals bestätigt: Die Pflichten aus § 153 AO entstehen erst in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit tatsächlich erkennt. Die bloße Möglichkeit, die Unrichtigkeit zu erkennen, genügt angesichts des eindeutigen Wortlauts des Gesetzes nicht. Kennt der Steuerpflichtige bei Abgabe einer Steuererklärung deren Unrichtigkeit nicht und nimmt er eine solche auch nicht billigend in Kauf, unterliegt er einem vorsatzausschließenden Tatumstandsirrtum (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB). Er ist dann straflos. Hat er die Unrichtigkeit leichtfertig nicht erkannt, kommt das Vorliegen einer Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 AO in Betracht. Erlangt der Steuerpflichtige in einem solchen Fall nachträglich Kenntnis von der Unrichtigkeit der Angaben, trifft ihn die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Kommt er dieser Pflicht vorsätzlich nicht nach, ist er strafbar wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Hat der Steuerpflichtige hingegen bewusst unrichtige Steuererklärungen abgegeben, besteht bereits keine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO. Denn dann kennt er deren Unrichtigkeit von Anfang an. Ein nachträgliches Erkennen ist in solchen Fällen begrifflich ausgeschlossen. Freilich ist dann hinsichtlich der abgegebenen Steuererklärungen regelmäßig eine mit direktem Vorsatz durch aktives Tun begangene Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben, sofern nicht der unwahrscheinliche Fall vorliegt, dass der Steuerpflichtige davon ausgegangen ist, seine falschen Angaben würden nicht zu einer Steuerverkürzung führen. In diesem Fall dürfte aber

¹⁵ BFH v. 7.3.2007 I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801, 1802; *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 11 (Juni 2012).

¹⁶ BGH v. 17.3.2009 I StR 479/08, wistra 2009, 312.

eine Steuerordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) gegeben sein.

Entsprechend formuliert der AEAO zu § 153 AO: Der Anzeige- und Berichtigungspflichtige muss nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung tatsächlich erkennen, bloßes Erkennen-Können bzw. Erkennen-Müssen reicht nicht aus.¹⁷ Weiter heißt es: Ein Fehler, der dem Anzeige- und Berichtigungspflichtigen i.S.d. § 153 AO unterlaufen ist, ist straf- bzw. bußgeldrechtlich nur vorwerfbar, wenn er vorsätzlich bzw. leichtfertig begangen wurde. Es gelten die allgemeinen Regelungen des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts (§ 369 Abs. 2, § 377 Abs. 2 AO).¹⁸

Die Entscheidung des BGH nötigt die Betroffenen dazu, sich vor einer Nachklärung mit den allgemeinen dogmatischen Erwägungen zum strafrechtlichen Vorsatz intensiver auseinanderzusetzen. Der Vorsatz setzt sich nach allgemeiner Meinung aus einem intellektuellen und einem voluntativen Element zusammen. Vorsatz bedeutet vereinfacht ausgedrückt Wissen und Wollen der Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands.¹⁹ Der Täter muss die nach Gegenstand, Ort und Zeit bestimmte Handlung zumindest in allen wesentlichen Beziehungen, wenn auch nicht in allen Einzelheiten der Ausführung, in seine Vorstellungen und in seinen Willen aufgenommen haben.²⁰ Man unterscheidet drei Arten des Vorsatzes: Den direkten Vorsatz ersten Grades (Absicht), den direkten Vorsatz zweiten Grades und den bedingten Vorsatz (Eventualvorsatz).

Absicht liegt vor, wenn es dem Täter zielgerichtet gerade darauf ankommt, den tatbestandlichen Erfolg herbeizuführen.²¹ Der Täter verwirklicht den Tatbestand mit direktem Vorsatz zweiten Grades, wenn er weiß oder es als sicher voraussieht, dass sein Verhalten die Tatbestandsmerkmale des § 370 Abs. 1 AO verwirklicht.²² Weiß der Täter, dass sein Verhalten den Tatbestand

¹⁷ Tz. 2.4. Satz 1 AEAO zu § 153 AO.

¹⁸ Tz. 2.5. Satz 1 AEAO zu § 153 AO.

¹⁹ *Jäger*, in Klein, AO, 13. Aufl., 2016, § 370 Rz. 170.

²⁰ Vgl. bereits RG v. 10.6.1936 2 D 343/36, RGSt 70, 258.

²¹ BGH v. 28.11.1962 3 StR 39/62, BGHSt 18, 151; *Fischer*, StGB, 63. Aufl., 2016, § 15 Rz. 6, m.w.N.

²² *Fischer*, StGB, 63. Aufl., 2016, § 15 Rz. 7, m.w.N.

erfüllt, liegt direkter Vorsatzes selbst dann vor, wenn dem Täter der Erfolgseintritt unliebsam ist.

An dieser Stelle bietet sich ein Zwischenfazit an: Wie die bereits dargelegten Ausführungen des BGH aus der Entscheidung vom 17.3.2009 nahelegen, ist die Abgrenzung zwischen nachträglichem Erkennen nach § 153 AO und direktem Vorsatz in der Praxis in der Regel unproblematisch möglich. Nachträgliches Erkennen im Sinne des § 153 AO liegt unstreitig vor, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärungen hinsichtlich deren Unrichtigkeit derart gutgläubig war, dass er keine positive Kenntnis hatte. Umgekehrt liegt unstreitig kein nachträgliches Erkennen in diesem Sinne vor, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärung absichtlich oder mit direktem Vorsatz zweiten Grads handelte. Dies sind typischerweise jedoch nicht die Fallkonstellationen, die in der Nacherklärungswirklichkeit seriöser Unternehmen eine maßgebliche Rolle spielen.²³

Auslöser der gegenwärtigen Verunsicherung bei der Abgrenzung zwischen § 153 AO und § 371 AO sind die viel diskutierten und kritisierten²⁴ weiteren Ausführungen des 1. Strafsenats des BGH in seiner Entscheidung vom 17.3.2009²⁵: Nach Ansicht des BGH gebieten Wortlaut, Sinn und Zweck der Vorschrift des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht aus dieser Vorschrift auch dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Abgabe der Steuererklärung zwar nicht positiv gekannt, aber billigend in Kauf genommen hat, und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, dass die Angaben unrichtig sind. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bestehe auch in diesem Fall eine Berichtigungspflicht, weil auch derjenige, der zunächst mit der Unrichtigkeit der Angaben nur gerechnet, sie aber nicht sicher gekannt hat, die Unrichtigkeit „nachträglich erkennt“, wenn er später positiv erfährt, dass seine Angaben tatsächlich unrichtig waren. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift des § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO sollen Steuerpflichtige, die bereits bedingt vorsätzlich unrichtige Steuererklärungen abgegeben haben, von der steuerrechtlichen Anzeige- und Berichtigungspflicht nicht ausgenommen werden. Die Norm des § 153 AO ergänze die §§ 149, 150 und 90 AO und diene der gesetzmäßigen Besteuerung (§ 85 AO), indem sie die in § 150 Abs. 2 AO und § 90 Abs. 1 Satz 2 AO konstituierte Wahr-

²³ So auch Ball/Papasikas, BB 2016, 1495, 1496.

²⁴ Z.B. Wulf, PStR 2009, 190; Alvermann/Talaska, HRRS 2010, 166.

²⁵ BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312.

heitspflicht für Angaben in der Steuererklärung und in anderen Erklärungen auch nach deren Abgabe fortbestehen lässt. Sie trage dem Umstand Rechnung, dass der Steuerpflichtige in der Regel über bessere Erkenntnismöglichkeiten hinsichtlich der ihn betreffenden steuerlich erheblichen Tatsachen verfügt als die Finanzverwaltung. Zudem soll sie gewährleisten, dass die Finanzbehörde von Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erhält, die ihr bislang noch nicht bekannt waren. Die Vorschrift begründe eine gesetzliche Garantenpflicht, die ihre Rechtfertigung in dem Fehler verursachenden vorangegangenen Tun findet. Insoweit bestehe zwischen dem bei Abgabe der Steuererklärung gutgläubigen und dem mit bedingtem Vorsatz handelnden Steuerpflichtigen kein rechtlich bedeutsamer Unterschied.

Nach Auffassung des BGH überschneiden sich die Anwendungsbereiche des § 153 AO und § 371 AO somit in der Konstellation, dass der Steuerpflichtige die unrichtige Steuererklärung ursprünglich mit Eventualvorsatz hinsichtlich einer Steuerhinterziehung abgegeben hat. Der AEAO zu § 153 AO hat in Tz. 2.6. Sätze 3 bis 5 diese Rechtsprechung aufgegriffen und sich zu eigen gemacht.

4. Sorgenkind Eventualvorsatz

Hier liegt u.E. die Wurzel der Verunsicherung in Unternehmen. Denn eine nach wie vor umstrittene Frage des allgemeinen Teils des Strafrechts ist, wie das Wissenselement des Eventualvorsatzes konkret zu bestimmen ist und ob ein voluntatives Element überhaupt erforderlich ist.

Der Streit ist sehr komplex und wird dadurch weiter verkompliziert, dass die diskutierten Definitionsansätze fließend ineinander übergehen und teilweise recht unpräzise sind. Einigkeit besteht – quasi im Umkehrschluss – noch darüber, dass der bedingt vorsätzlich handelnde Täter den Erfolg nicht beabsichtigt und dass er auch nicht sicher weiß, dass es zur Erfüllung des Tatbestands kommen wird. Weiterhin besteht Einvernehmen darüber, dass der Täter die Gefahr einer Tatbestandsverwirklichung zumindest „erkennen“ muss.

Grob zusammengefasst werden in der Literatur folgende Abgrenzungstheorien vertreten:²⁶

²⁶ Siehe auch die Zusammenstellungen bei *Fischer*, StGB, 63. Aufl., 2016, § 15 Rz. 9 ff.; *Sternberg-Lieben/Schuster*, in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 15 Rz. 72 ff.; *Joecks*, in Münchener Kommentar, StGB, 2. Aufl., 2011, § 16 Rz. 30 ff.

Die kognitiven Theorien in der Literatur sind der Auffassung, der bedingte Vorsatz setze lediglich eine bestimmte Vorstellung von der Gefahr der Tatbestandsverwirklichung voraus. Eine voluntative Komponente sei nicht zu fordern. Wer sich den Erfolg als (konkret) möglich (Möglichkeitstheorie²⁷) oder wahrscheinlich (Wahrscheinlichkeitstheorie²⁸) vorstellt und trotzdem handelt, setze sich über die Warnung des strafrechtlich relevanten Verbots bewusst hinweg und handele damit mit bedingtem Vorsatz. Wer ein mit seiner Handlung verbundenes, nicht unwahrscheinliches und unerlaubtes Risiko der Tatbestandsverwirklichung erkenne und sich trotzdem für diese Handlung entscheide (Risikotheorie²⁹), handele bedingt vorsätzlich. Vorsatz läge hingegen nicht mehr vor, wenn der Täter das Risiko minimiere oder lediglich von einer abstrakten Gefahr ausgehe.³⁰ In die gleiche Richtung geht die Theorie von der unabgeschirmten Gefahr³¹. Bedingt vorsätzliches Handeln ist danach anzunehmen, wenn der Täter eine nicht nur unerlaubte, sondern unabgeschirmte unmittelbare Gefahr geschaffen habe. Liege hingegen durch menschliche Aufmerksamkeit eine effiziente Reservesicherung vor, so sei lediglich eine abgeschirmte Gefahr und damit kein bedingter Vorsatz gegeben. Die Vermeidungstheorie³² will einen bedingten Vorsatz annehmen, wenn sich der Täter die (unerwünschte) Folge als möglich vorstellt, ihn jedoch verneinen, wenn der steuernde Wille des Täters auf die Vermeidung der Folge gerichtet ist. Erwähnenswerter Hintergrund dieser Theorie ist der Umstand, dass der Vorsatz als nicht beobachtbare innere Tatsache nur anhand äußerer Indikatoren – erkennbare Vermeidungsbemühungen – festgestellt werden könne.

Die Willenstheorien in der Literatur fordern darüber hinaus eine innerliche Billigung des Taterfolgs durch den Täter (Einwilligungs- oder Billigungstheorie³³). Wer mit dem Erfolg innerlich einverstanden ist, ihn billigend in Kauf

²⁷ *Fischer*, StGB, 63. Aufl., 2016, § 15 Rz. 9g, m.w.N.

²⁸ *Fischer*, StGB, 63. Aufl., 2016, § 15 Rz. 9f, m.w.N.

²⁹ *Sternberg-Lieben/Schuster*, in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 15 Rz. 77, m.w.N.

³⁰ *Joecks*, in Münchener Kommentar, StGB, 2. Aufl., 2011, § 16 Rz. 38, m.w.N.

³¹ *Joecks*, in Münchener Kommentar, StGB, 2. Aufl., 2011, § 16 Rz. 39, m.w.N.

³² *Sternberg-Lieben/Schuster*, in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 15 Rz. 78, m.w.N.

³³ *Sternberg-Lieben/Schuster*, in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 15 Rz. 81, m.w.N.

nimmt oder auch nur gleichgültig (Gleichgültigkeitstheorie³⁴) hinnimmt und sich mit ihm abfindet, handele mit Eventualvorsatz. Wer den Erfolg hingegen ablehne und auf sein Ausbleiben hoffe, handele ohne Vorsatz.

Die Rechtsprechung folgt den Willenstheorien und verbindet die Einwilligungs- und die Gleichgültigkeitstheorie. Danach liegt bezogen auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung Eventualvorsatz vor, wenn der Täter den Eintritt einer Steuerverkürzung und das Vorliegen der übrigen Merkmale des Tatbestands konkret als möglich und nicht ganz fernliegend erkennt und den Erfolgseintritt billigt, sich mit ihm abfindet bzw. ihm der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist.³⁵ Der Hinterziehungsvorsatz setze daher weder dem Grunde noch der Höhe nach eine sichere Kenntnis des Steueranspruchs als solchen voraus.³⁶

Insbesondere in seiner Entscheidung vom 8.9.2011 führt der 1. Strafsenat des BGH³⁷ weiter aus: Ein rechtserheblicher Irrtum liegt nicht vor, wenn der Erklärungspflichtige hinsichtlich der Verkürzung eines Steueranspruchs mit Eventualvorsatz handelt. Die bloße Berufung eines Angeklagten auf einen derartigen Irrtum nötigt das Tatgericht nicht, einen solchen Irrtum als gegeben anzunehmen. Es bedarf vielmehr einer Gesamtwürdigung aller Umstände, die für das Vorstellungsbild des Angeklagten von Bedeutung waren. Denn es ist weder im Hinblick auf den Zweifelsatz noch sonst geboten, zugunsten eines Angeklagten Umstände oder Geschehensabläufe zu unterstellen, für deren Vorliegen – außer der bloßen Behauptung des Angeklagten – keine Anhaltspunkte bestehen. Ein Tatumstandsirrtum scheidet bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Übrigen dann aus, wenn der Täter es für möglich hält, dass er die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dass durch sein Verhalten Steuern verkürzt werden oder dass er oder ein anderer nicht gerechtfertigte Vorteile erlangt. Weitergehende Einschränkungen der Annahme eines Eventualvorsatzes ergeben sich auch nicht aus der voluntativen Seite des Vorsatzes. Ob der Täter will, dass ein Steueranspruch besteht, ist für den Hinterziehungsvorsatz bedeutungslos. Es

³⁴ *Sternberg-Lieben/Schuster*, in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 15 Rz. 82, m.w.N.

³⁵ BGH v. 13.11.1953 5 StR 342/53, BGHSt 5, 90, 91; v. 5.3.1986 2 StR 666/85, wistra 1986, 174; v. 16.12.2009 1 StR 491/09, HFR 2010, 866; v. 8.9.2011 1 StR 38/11, wistra 2011, 465.

³⁶ Vgl. BGH v. 16.12.2009 1 StR 491/09, HFR 2010, 866; v. 8.9.2011 1 StR 38/11, wistra 2011, 465.

³⁷ BGH v. 8.9.2011 1 StR 38/11, wistra 2011, 465.

kommt insoweit allein auf die Vorstellung des Täters an, ob ein solcher Steueranspruch besteht oder nicht. Hält er die Existenz eines Steueranspruchs für möglich und lässt er die Finanzbehörden über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis, findet er sich also mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung ab, handelt er mit bedingtem Tatvorsatz. Damit geht die Rechtsprechung sogar dann von Eventualvorsatz aus, wenn dem Täter der Erfolg an sich unerwünscht ist – man spricht insoweit von einem „Billigen im Rechtssinne“³⁸.

Hier liegt u.E. der Kern des Problems. Die Rechtsprechung definiert das Wissenselement des Eventualvorsatzes sehr weit bis in den Bereich der bewussten Fahrlässigkeit hinein – „konkret für möglich halten“ –, weil sie zusätzlich (der Form halber) das voluntative Element des Billigens fordert. Es darf aber nicht übersehen werden, dass diese Rechtsprechung zum „Billigen im Rechtssinne“ aus den Entscheidungen zu Tötungsdelikten und anderen Vorwürfen aus dem Kernstrafrecht entstanden ist, bei denen die Tatbestandsmerkmale des Straftatbestands in einer „Parallelwertung in der Laiensphäre“ klarer erkennbar sind und auf der Willensebene eine gewisse natürliche Hemmschwelle des Täters als Menschen vorausgesetzt wird. Dies rechtfertigt es, den Eventualvorsatz im Ergebnis darauf zu reduzieren, dass man den Erfolgseintritt konkret für möglich hält und trotzdem handelt.

Diese Prämissen gelten im Steuerstrafrecht gerade nicht. Steuerstrafrecht ist nach herrschender Meinung im Wesentlichen Blankettstrafrecht.³⁹ Insbesondere das Tatbestandsmerkmal der „steuerlich erheblichen Tatsachen“ ist nur unter Bezugnahme auf materiell-rechtliche steuerliche Vorschriften zu bestimmen. Der BGH betont, dass eine Kenntnis des Steuertatbestands nicht erforderlich sei. Aber was gilt bei in der Steuererklärung steuerrechtlich erforderlichen Subsumtionen unter unbestimmte Rechtsbegriffe bzw. bei Wertungsfragen? Ab welchem Grad der Rechtsunsicherheit bei der steuerrechtlichen Subsumtion hält der Steuerpflichtige bei Erklärungsabgabe die Unrichtigkeit der Tatsachenangaben in seiner Erklärung konkret für möglich? Die Schwelle der Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen ist nach der Rechtsprechung trotz erheblich erschwerter Identifizierung der Grenzen des objektiven Steuerstrafatbestands gleichwohl ebenso niedrig wie bei den Delikten des Kernstrafrechts. Natürliche Hemmschwellen, die dieses sehr

³⁸ Vgl. *Sternberg-Lieben/Schuster*, in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 15 Rz. 81a, m.w.N. zur Rspr.

³⁹ Siehe nur *Schmitz/Wulf*, in Münchener Kommentar, StGB, Nebenstrafrecht II, 2. Aufl., 2015, § 370 AO Rz. 13, m.w.N. zur Rspr. und Lit.

weit gefasste Wissenslement begrenzen könnten, existieren erfahrungsgemäß im Steuerstrafrecht jedoch nicht. Steuerhinterziehung ist ein Delikt mit geringem Unrechtsbewusstsein.⁴⁰ Sie verfügt über keine moralische Instanz, über kein aktives Gewissen. Erst durch einen Akt kontrollierter Vernunft kommt der Bürger zu dem Ergebnis, es sei wohl richtig, Steuern zu zahlen. Nicht ein bejahtes sittliches Gebot, Steuern zu zahlen, sondern der Gesetzgebungsbefehl wird befolgt. Das Konkret-für-möglich-Halten und trotzdem Handeln beinhaltet bei der Steuerhinterziehung damit keine „Billigung“ im Sinne der Rechtsprechung. Damit ist das formal bestehende voluntative Element des Vorsatzes in der Rechtsprechung des BGH zur Steuerhinterziehung praktisch inhaltsleer.⁴¹ Der Inhalt des Eventualvorsatzes in der steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung und auch in der Praxis der Steuerstrafverfolgung⁴² beschränkt sich u.E. unzutreffend aber folgerichtig letztlich auf das Konkret-für-möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung und entspricht damit inhaltlich in vollem Umfang der bewussten Fahrlässigkeit.

Nach dieser Lesart sind der Vermeidewille des Täters, dessen Maßnahmen zur Minimierung des Risikos bzw. zur Abschirmung der Gefahr für die Beurteilung des Eventualvorsatzes unbeachtlich.

5. Konsequenzen für die Indizwirkung eines Tax CMS

Angesichts der vorstehend dargelegten rechtlichen Rahmenbedingungen führen die Ausführungen des BMF in Tz. 2.6. Satz 6 AEAO zu § 153 AO, soweit sie den Vorsatz betreffen, u.E. in eine Sackgasse. Hinter der Formulierung des Erlasses steht vermutlich die Vorstellung, die Existenz eines gut organisierten internen Kontrollsystems sei ein Anhaltspunkt dafür, dass den Unternehmensverantwortlichen der Eintritt von Steuerverkürzungen eben nicht gleichgültig im Sinne der BGH-Rechtsprechung sei. Die Rechtsprechung stellt hierauf – wie vorstehend dargelegt – jedoch nicht ab. Damit

⁴⁰ Siehe hierzu auch *Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 2000; *Lösel/Brähler/Hackert*, Die Tipke'schen Steuerzahlertypen, *StuW* 2009, 221; siehe auch *Spindler*, Werte im Steuerrecht, *Stbg* 2010, 49; *ders.* zum Verhältnis von Besteuerungsmoral und Steuermoral, *BB* 10/2010, III.

⁴¹ S. auch *Duttge*, *HRRS* 2012, 359, 361; *Wulf*, *Stbg.* 2012, 19, 22 f.

⁴² Wir zitieren immer wieder gern den Satz aus der Ausbildung der Finanzbeamten des gehobenen Dienstes, die später u.U. Steuerfahnder oder Straf- und Bußgeldsachsstellensachbearbeiter werden: „Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung wird durch das Vorliegen des objektiven Tatbestands indiziert.“.

scheitert der begrüßenswerte Versuch des BMF u.E. an der Rechtswirklichkeit. Eine Indizwirkung eines Tax CMS gegen bedingten Vorsatz wird sich nach derzeitigem Stand jedenfalls in rechtlicher Hinsicht nicht ergeben können.⁴³

Daraus kann gefolgert werden: Dreh- und Angelpunkt des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung bleibt unverändert die Frage, ob die betroffenen Unternehmensvertreter die Verletzung von Erklärungspflichten und den Eintritt der Verkürzung beabsichtigt, sicher gewusst oder konkret für möglich gehalten haben. Wird diese Frage durch die Ermittlungsbehörden bejaht, so wird eine erfolgreiche Verteidigung über den subjektiven Tatbestand auch bei der Existenz eines Tax CMS schwerfallen. Damit sollte auch bei einer ggf. erforderlichen Nacherklärung, in der Vorsatz im Raum stehen könnte, der Maßstab des § 371 AO angelegt werden.

Die Implementierung eines noch so guten Tax CMS ändert letztlich auch nichts daran, dass das Abgrenzungsproblem zwischen § 153 AO und § 371 AO in die Ex-post-Perspektive verschoben bleibt. Die Finanzbehörde wird bei aus ihrer Sicht bestehender Möglichkeit einer Steuerstraftat⁴⁴ im Nachhinein Ermittlungen zum Wissenselement des Vorsatzes anstellen. Die Feststellung des maßgeblichen Kenntnisstands ist Gegenstand der allgemeinen Beweiswürdigung. Bestreitet der Betroffene die notwendige Kenntnis, so sind Finanzbehörde und Gericht nicht gezwungen, dem zu folgen. Sie werden sich anhand der objektiven Umstände (jenseits des eingerichteten Tax CMS) eine Meinung bilden.⁴⁵ In dieser Situation birgt das Tax CMS sogar ein Risiko für den Geschäftsleiter. Denn die üblicherweise in Tax CMS vorgesehenen ausführlichen Berichts- und Dokumentationspflichten ermöglichen es einer Strafverfolgungsbehörde in der Regel erst, die konkreten Kenntnisse des Geschäftsleiters zu erforschen und sich aufgrund dessen auf den Standpunkt zu stellen, dass subjektiv ein Für-möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung der verantwortlichen Personen vorgelegen habe.

⁴³ Ungeachtet dessen gehen wir davon aus, dass es gleichwohl einen psychologischen Effekt bei den Strafverfolgungsbehörden erzielen wird.

⁴⁴ Diese Möglichkeit kann beispielsweise allein dadurch in Betracht gezogen werden, dass der Steuerschaden eine gewisse Grenze überschreitet (vgl. Ziff. 132 Abs. 2 AStBV (St) 2014), auch wenn der AEAO zu § 153 AO diese Konstellation in Tz. 2.5. Satz 6 einschränken möchte.

⁴⁵ BGH v. 24.10.2002 5 StR 600/01, wistra 2003, 100, 106; v. 17.2.1998 5 StR 624/97, wistra 1998, 225, 226.

Ein Tax CMS wird es daher in der Praxis u.E. weder ex ante noch ex post leisten können, als solches ein rechtlich belastbares Indiz gegen den Vorsatz der Steuerhinterziehung des Geschäftsleiters darzustellen.

6. Indizwirkung für das Ordnungswidrigkeitenrecht

Ganz anders stellt sich die Situation u.E. im Ordnungswidrigkeitenrecht dar.

Ist Vorsatz nicht nachzuweisen, so kommt eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO des Geschäftsleiters in Betracht. Diese löst ggf. eine Anzeige- und Korrekturpflicht nach § 153 AO aus. Zusätzlich sind (nur) die Voraussetzungen des § 378 Abs. 3 AO zu beachten.

Leichtfertig im Sinne des § 378 AO handelt nach der Rechtsprechung des BGH, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird.⁴⁶ Nach der Rechtsprechung des BFH ist Leichtfertigkeit dann gegeben, wenn der Täter nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den sich aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen.⁴⁷ In Tz. 2.7. Satz 1 AEAO zu § 153 AO wird insoweit ausgeführt, dass Leichtfertigkeit dann vorliege, wenn jemand in besonders großem Maße gegen Sorgfaltspflichten verstößt und ihm dieser Verstoß besonders vorzuwerfen ist, weil er den Erfolg leicht hätte vorhersehen oder vermeiden können. Prägendes Element der Leichtfertigkeit ist danach somit die Erkennbarkeit von Risiken. Damit einher geht die Erfüllung einer bestimmten Sorgfaltspflicht.

Die Erkennung und Vermeidung von Risiken ist typischerweise eine der Kernaufgaben eines Tax CMS.⁴⁸ Die Indizwirkung eines Tax CMS gegen das Vorliegen von Leichtfertigkeit des Unternehmensleiters – so wie es Tz. 2.6. Satz 6 AEAO zu § 153 AO ausführt – ist naheliegend. Die in der genannten Textziffer gewählte, etwas zurückhaltende Formulierung „*kann dies ggf.*

⁴⁶ BGH v. 17.12.2014 1 StR 324/14, wistra 2015, 191.

⁴⁷ BFH v. 29.10.2013 VIII R 27/10, DStR 2013, 2694.

⁴⁸ Streck, in Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 2. Aufl., 2016, Rz. 1.28 f.; Entwurf v. 22.6.2016 eines IDW Praxishinweises 1/2016 zur „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“, Rz. 15.

[...], das gegen [...] sprechen kann“ dürfte nicht auf bestehende Zweifel des BMF dem Grunde nach zurückzuführen sein, sondern auf folgenden Umständen beruhen: Erstens hat man sich – redaktionell schwierig – dafür entschieden, die Indizwirkung in jenem Satz sowohl bezüglich des Vorsatzes als auch der Leichtfertigkeit explizit zu erwähnen, womöglich jedoch wohl wissend, dass die Formulierung hinsichtlich des Vorsatzes eine Leerformel ist und daher der Öffnung im Wortlaut bedarf. Zweitens dürfte im Hinblick auf die fehlende Leichtfertigkeit das Gewicht der Indizwirkung mit der Qualität des Tax CMS stehen und fallen, was man aber so nicht äußern wollte, da keine Aussagen zur konkreten Ausgestaltung des Tax CMS erfolgen sollten.

Zur Ausgangsfrage: Ein Tax CMS „kann“ u.E. nicht nur ein Indiz gegen das Vorliegen von Leichtfertigkeit darstellen, sondern hat im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände zwingend eine indizielle Wirkung.⁴⁹ Das Gewicht der entlastenden Indizwirkung ist wiederum abhängig von der konkreten Ausgestaltung des Tax CMS. Je höher der Qualitätsstandard des Tax CMS, desto mehr reicht die bloße Indizwirkung an eine widerlegliche Vermutungswirkung heran.

Eine ähnliche Indizwirkung dürfte ein Tax CMS im Übrigen auch im Hinblick auf § 130 Abs. 1 Satz 1 OWiG entfalten.⁵⁰ Danach handelt (etwas verkürzt) ordnungswidrig, wer als Inhaber eines Unternehmens vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen inhaberbezogene straf- oder bußgeldbewehrte Pflichten zu verhindern, wenn eine solche Zuwiderhandlung begangen wird, die durch gehörige Aufsicht verhindert oder wesentlich erschwert worden wäre.

7. Ausblick

Bedauerlicherweise hat sich das BMF im Anwendungserlass zur aus seiner Sicht erforderlichen Ausgestaltung eines Tax CMS nicht geäußert. Die wohlwollend formulierte Indizwirkung wird dadurch bei genauer Betrachtung auch insoweit entwertet.

Das IDW hat sich dem unter Bezugnahme auf Tz. 2.6. AEAO zu § 153 AO in seinem Entwurf vom 22.6.2016 eines IDW Praxishinweises 1/2016 zur

⁴⁹ Vgl. *Ball/Papasikas*, BB 2016, 1495, 1496.

⁵⁰ So auch *Ball/Papasikas*, BB 2016, 1495, 1496 f.; *Werder/Rudolf*, BB 2016, 1433, 1442.

„Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“ angenommen. Ziel des Entwurfs dürfte sein, einen einheitlichen, möglicherweise inhaltlich durch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zertifizierten⁵¹ oder von der Finanzverwaltung anerkannten Standard zu schaffen, der bei ordnungsgemäßer Implementierung die bereits angesprochene widerlegliche Vermutungswirkung eines Tax CMS dafür, dass jedenfalls keine Sorgfaltspflichtverstöße der Geschäftsleitung vorliegen, sicherstellen soll.

Damit ist den Unternehmensleitern u.E. jedoch nur teilweise geholfen. Gerade in dem neuralgischen Feld des Vorwurfs von Steuerhinterziehung wird auch ein zertifiziertes Tax CMS vermutlich nicht ausreichend leistungsfähig sein, um im Zweifelsfall dem Steuerhinterziehungsvorwurf zu entgehen. Mitarbeiter der Steuerfahndungsstelle oder Straf- und Bußgeldsachenstelle bzw. im Falle der Abgabe einer Nacherklärung Veranlagungssachbearbeiter gehen erfahrungsgemäß recht schnell von vorsätzlichem Handeln aus, wenn der Geschäftsleiter aus ihrer Sicht die Unrichtigkeit seiner Erklärung und die eintretende Steuerverkürzung „hätte wissen müssen“ oder „hätte wissen können“ – eigentlich Formulierungen zum Fahrlässigkeitsbegriff.⁵² *Duttge*⁵³ beschreibt das Dilemma sehr griffig: *„Wegen der hochgradigen Deutungs-offenheit solcher Normativierungen fällt die Zuschreibung des Tatvorsatzes weitreichend in das Belieben des Zuschreibenden, der sein (Vor-)Urteil über das vom Beschuldigten mutmaßlich Gewusste nicht mehr länger wegen des (zu) „milden“ Kenntnisprinzips zurückhalten muss.“*

Das Tax CMS müsste daher „Flankenschutz“ in rechtlicher Hinsicht erhalten.

Ein denkbarer Ansatz wäre, den Begriff des Eventualvorsatzes zu revidieren und entweder dem voluntativen Element im Steuerstrafrecht eine eigenständige Bedeutung zu geben oder dem intellektuellen Element entsprechend der dargestellten kognitiven Theorien ein äußeres Korrektiv – Stichwort: Vermeidung – zur Seite zu stellen. Angesichts der langjährigen Meinungsstreitigkeiten zur Definition des Eventualvorsatzes und der dargelegten BGH-

⁵¹ Vgl. *Esterer*, DB 2016, M5.

⁵² *Von Wolfersdorff/Hey*, WPg 2016, 934, 938: „Indiz und subjektiver Tatbestand selbst dürfen nicht verwechselt werden, und die anhand äußerer Umstände des Kontrollsystems vorwerfbare Leichtfertigkeit einer Pflichtverletzung darf nicht automatisch zur Annahme von Eventualvorsatz führen.“

⁵³ *Duttge*, HRRS 2012, 359, 362.

Rechtsprechung zum Eventualvorsatz im Steuerstrafrecht⁵⁴, die sich – wie dargelegt – insoweit in die entgegengesetzte Richtung entwickelt, ist dies vermutlich ein nicht realistischer Ansatz.

Ein weiterer Ansatzpunkt könnte u.E. sein, bei Implementierung eines – je nach Größenklasse des Unternehmens durchaus mit unterschiedlich hohen Anforderungen ausgestaltetes – von der Finanzverwaltung „abgesegneten“ und von Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern regelmäßig überprüften Tax CMS einen Steuerhinterziehungsvorsatz des Geschäftsleiters oder der Mitarbeiter nur noch bei direktem Vorsatz (Absicht oder sicherer Kenntnis) anzunehmen und den Eventualvorsatz mit all seinen Unklarheiten in dieser Konstellation gar nicht erst zur Anwendung gelangen zu lassen. Dieser Ansatz ist in der Rechtsprechung aus der Beihilfestrafbarkeit von Steuerberatern bei sog. neutralem bzw. berufstypischem Verhalten bekannt.⁵⁵

Danach sind folgende Grundsätze zu beachten: Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den „Alltagscharakter“. Es ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen.

Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ.

Der BGH sieht in dieser Fallkonstellation die Notwendigkeit der Begrenzung von strafbarem Beihilfeunrecht bei Verhaltensweisen, *„die der Ausführende jedem anderen in der Lage des Täters gegenüber vorgenommen hätte, weil er mit der Handlung tat- und täterunabhängige eigene, rechtlich als solche nicht missbilligte Zwecke verfolgt“*. Unter anderem besteht aus Sicht des BGH in subjektiver Hinsicht insoweit Anlass zu einer Begrenzung der Beihilfestrafbarkeit, als der Außenstehende eine deliktische Verwendung seines

⁵⁴ Insbesondere BGH v. 8.9.2011 1 StR 38/11, wistra 2011, 465.

⁵⁵ BGH v. 21.8.2014 1 StR 13/14, StV 2015, 83, unter Verweis auf BGH v. 22.1.2014 5 StR 468/12, wistra 2014, 176.

Beitrags durch den Täter zwar für möglich hält – also mit Eventualvorsatz handelt –, aufgrund des Alltagscharakters seines Tuns aber darauf vertrauen darf, dass der andere dieses nicht zur Begehung einer vorsätzlichen Straftat ausnutzen wird. Indem der BGH in den Fällen, in denen der Hilfeleistende nicht weiß, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, die Strafbarkeit davon abhängig macht, ob das vom Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten derart hoch ist, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein lässt, wird sichergestellt, dass sich niemand durch bloße Mutmaßungen über die Möglichkeit einer strafbaren Verwendung von alltäglichen, sozial nicht unerwünschten Handlungen abhalten lassen muss.

Freilich hat der Geschäftsleiter im vorliegend zu beurteilenden Fall zu keinem Zeitpunkt die Stellung eines Gehilfen. Es geht um die Erfüllung seiner originären Pflichten. Allerdings ist der Unternehmer ab einem gewissen Zuschnitt des Unternehmens zwingend darauf angewiesen, die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten zu delegieren. Er begibt sich damit faktisch in die Rolle eines Dritten, der die Erfüllung seiner Pflichten durch bestimmte unternehmensinterne Prozesse – beispielsweise durch Tax CMS – nur noch überwachen kann und im Übrigen darauf vertrauen muss, dass diese Prozesse funktionieren und sich etwaige Risiken nicht realisieren. Sein konkretes Handeln ist für sich genommen sozialadäquat. Seine Ausgangslage und sein Bedürfnis, seine Strafbarkeit zu begrenzen, sind daher u.E. vergleichbar. Für die Mitarbeiter der Steuerabteilungen besteht sogar eine echte Vergleichbarkeit mit externen Beratern.

Dieser rechtliche Ansatz ist der Rechtsprechung in anderem Kontext in Bezug auf den Täter ebenfalls nicht fremd. Das BSG hat sich beispielsweise in seiner Entscheidung vom 16.12.2015⁵⁶ dafür ausgesprochen, dass das bloße Für-möglich-Halten einer Beitragspflicht zur Annahme einer bedingt vorsätzlichen Beitragsvorenthaltung nicht genüge. Das Wissen um die (bloße) Möglichkeit einer Beitragserhebung stehe dem vorsatzindizierenden sicheren Wissen um die rechtliche und tatsächliche Verpflichtung zur Zahlung der Beiträge nicht gleich.

Einen ähnlichen gedanklichen Grundansatz findet man im Übrigen auch in der steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung zur Einbindung in ein Umsatzsteuerbetrugssystem: Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen,

⁵⁶ BSG v. 16.12.2015 B 12 R 11/14 R, nv. (juris).

die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, können auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren und sich strafbar zu machen.⁵⁷

⁵⁷ BGH v. 16.12.2009 I StR 491/09, PStR 2010, 57, unter Verweis auf EuGH v. 6.7.2006 Rs. C-439/04, Rs. C-440/04, „KITTEL u.a.“, DStR 2006, 1274; v. 12.1.2006 Rs. C-354/03, Rs. C-355/03 und Rs. C-484/03, „OPTIGEN Ltd. u.a.“, DStR 2006, 133.

II. Tagungsbericht (Autor: Ass. iur. Timur Nayin, LL.B.⁵⁸)

Gegenstand des ifst-Kolloquiums vom 27. Oktober 2016 in Köln war die Frage, was unter einem Tax Compliance Management System zu verstehen sei und was ein solches leisten könne. Anlass zur Diskussion gab die erstmalige Nennung eines „*innerbetrieblichen Kontrollsystems*“ im Anwendungserlass zu § 153 AO, eingeführt durch das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 (Tz. 2.6 Satz 6).

1. Begrüßung und Eröffnung (Prof. Dr. Johanna Hey⁵⁹)

In das Thema einleitend, stellte *Prof. Dr. Johanna Hey* zunächst den grundsätzlichen Unterschied zwischen einer Berichtigung gemäß § 153 AO und einer Selbstanzeige dar. Dieser bestehe darin, dass der Steuerpflichtige bei einer Korrektur gemäß § 153 AO erst nachträglich erkenne, dass die Steuererklärung unrichtig oder unvollständig war. Hierbei gehe es nicht um Reue, sondern vielmehr um nachträgliche Wissenserlangung. Es gehe um die tatsächliche Kenntnis und nicht um ein Kennenmüssen oder Kennenkönnen, wie es steuerstrafrechtlich von Relevanz sei.

Ein Tax Compliance Managementsystem (Tax CMS), so *Prof. Dr. Johanna Hey*, liege vielmehr in einem Spannungsfeld zwischen Steuerhinterziehung, Selbstanzeige, Steuerverkürzung und dem nachträglichen, strafrechtlich irrelevanten Berichtigen. *Prof. Dr. Johanna Hey* las sodann den einschlägigen Satz 6 der Textziffer 2.6 des BMF-Schreibens vor. Danach *kann* die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems *ggf.* ein Indiz darstellen, dass bei der Prüfung des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen *kann*, was nicht von der Prüfung des jeweiligen Einzelfalls befreit. Dabei betonte *Prof. Dr. Johanna Hey* die offene Formulierungsweise und stellte die Erwartung an das ifst-Kolloquium auf, die Offenheit der Formulierung mit Inhalten zu füllen. Es sei bereits im Vorfeld eine lebhafte Diskussion zum Thema ent-

⁵⁸ *Ass. iur. Timur Nayin* ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

⁵⁹ *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern.

standen, die insbesondere durch den Entwurf eines IDW Praxishinweises⁶⁰ zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax CMS Systems beflügelt wurde.

Da keine gesetzliche Verpflichtung zur Einführung eines Tax CMS bestehe, stelle sich aus Unternehmenssicht zunächst die Frage, ob man es riskieren könne, die Einführung zu unterlassen. Entscheide man sich für die Einführung, knüpfe daran die Frage an, wie ein solches System aussehen müsse. Dazu mache das Anwendungsschreiben allerdings keine Aussagen. Es bedürfe für die Frage der Ausgestaltung zunächst der Klarheit über die Funktionen eines Tax CMS.

Dazu stellte *Prof. Dr. Johanna Hey* drei Fragen in den Raum. Zunächst die Frage danach, ob ein Tax CMS Schutz vor der Kriminalisierung des Steuerpflichtigen bieten könne, was in den letzten Jahren durch die Verquickung von Steuerfahndung und Betriebsprüfung an Bedeutung zugenommen habe. Außerdem die Frage, ob es durch die Einführung eines Tax CMS Erleichterungen bei der Betriebsprüfung geben könne. Und letztlich die Frage nach einer möglichen Schutzfunktion eines Tax CMS gegen gesellschaftsrechtliche Regressansprüche.

2. Einführung: Das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 zu § 153 AO (MD Michael Sell⁶¹)

Michael Sell ging zunächst auf den Begriff Tax Compliance ein, der schon vor Erlass des BMF-Schreibens zu § 153 AO bestand. Er wies darauf hin, dass das Thema Tax Compliance von Unternehmen auch aus nicht strafrechtlichen Gründen aufgeworfen worden sei. Sowohl aus der Beraterschaft als auch von Leitern der Steuerabteilungen sehr großer Konzerne sei gegenüber dem BMF eingewendet worden, dass man nach geltendem Recht kaum in der Lage sei, die objektive Richtigkeit der abgegebenen Steuerklärungen sicherzustellen. Diese würden lediglich nach bestem Wissen und Gewissen abgegeben.

⁶⁰ Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016 – Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 vom 22.6.2016; dieser wurde durch die IDW Arbeitsgruppe Tax Compliance entwickelt, der auch der Podiumsgast *WP/StB Dipl.-Kfm. Helmut König* angehört.

⁶¹ *MD Michael Sell* ist Leiter der Steuerabteilung im Bundesministerium der Finanzen und Vorstandsmitglied des Instituts Finanzen und Steuern.

Im BMF stellte man sich zu Beginn die Frage, welche Bedeutung ein Tax CMS im Steuerverfahren und im Steuerstrafverfahren haben könne. Nach über 100.000 Selbstanzeigen in Folge des Ankaufs der „Steuer-CDs“ und steigender Betriebsprüfungsergebnisse sei die Selbstanzeige in der Praxis zuweilen zu einer allgemeinen Korrekturvorschrift verkommen. *Michael Sell* begrüßte die Erhaltung der Selbstanzeige in ihrer nunmehr verschärften Form, wofür sich auch die Leiter der Landesministerien eingesetzt hätten. Dadurch sei der Anteil der fehlerhaften Nutzung der Selbstanzeige in Fällen des Korrekturbedarfs im Sinne von § 153 AO gesunken. Für den zukünftig zu erwartenden erhöhten Gebrauch des § 153 AO sah das BMF nunmehr Klärungsbedarf.

Michael Sell betonte, dass es bislang überhaupt kein BMF-Schreiben zur Anwendung von § 153 AO gegeben habe. Unter Hinweis auf § 21 FVG erklärte er, dass das nun vorliegende BMF-Schreiben das Ergebnis dessen sei, auf das sich das BMF gemeinsam mit den Vertretern der Länder einigen konnte. Solche Verwaltungserlasse könnten auf Bundesebene eben nur mit der Mehrheit der Länderstimmen festgelegt werden.

Michael Sell hob sodann die Bereitschaft des IDW hervor, sich des Themas Tax CMS anzunehmen. Der IDW Praxishinweis binde als *lege artis* zwar zunächst nur die Wirtschaftsprüfer, die grundlegenden Ausführungen zu Tax CMS seien aber auch für mittlere und kleinere Unternehmen umsetzbar. Gerade für mittlere und kleinere Unternehmen wolle sich in nächster Zukunft auch die Bundessteuerberaterkammer mit dem Thema Tax CMS beschäftigen.

Im Folgenden stellte *Michael Sell* fest, dass gegen ein Ermittlungsverfahren im Gegensatz zu anderen staatsanwaltschaftlichen Handlungen kein Rechtsmittel bestehe. Auch der Anwendungserlass zu § 153 AO binde nicht die Justiz und schütze daher nicht gegen Ermittlungsverfahren. Er binde jedoch den einzelnen Veranlagungsbeamten. Und da die große Masse der Steuerstrafverfahren durch Hinweise der Finanzverwaltung angestoßen werde, erfülle der Anwendungserlass zu § 153 AO eine Filterfunktion, bevor eine Weiterleitung an die Buß- und Strafsachenstelle erfolge. Es sei das Ziel des BMF gewesen, dem einzelnen Veranlagungsbeamten Handlungssicherheit zu geben. Dieser müsse schließlich eingehende Erklärungen erstmalig deuten, was regelmäßig nur anhand eines subjektiven Gefühls erfolge. Dazu wollte man durch den Anwendungserlass eine rechtliche Grundlage schaffen. Der Anwendungserlass gebe dem Veranlagungsbeamten nun die Möglichkeit, mit gutem Wissen und Gewissen eine Sache an die Buß- und Strafsachen-

stelle weiterzuleiten oder einen Fall des § 153 AO anzunehmen und auf eine Weiterleitung zu verzichten.

Michael Sell erkannte an, dass, obwohl nach der neuesten Statistik 50 % aller Steuerstrafsachen nach § 170 Abs. 2 StPO mangels hinreichenden Tatverdachts durch die Buß- und Strafsachenstelle eingestellt würden, ein Schaden bereits durch die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens entstehe. Dieser bestehe nicht nur in der naturgemäß aufkommenden Nervosität des Steuerpflichtigen, sondern insbesondere in einem erheblichen Imageschaden, wenn die Einleitung des Ermittlungsverfahrens öffentlich werde. Der Imageschaden sei regelmäßig durch die Einstellung des Ermittlungsverfahrens nicht wiedergutzumachen.

Michael Sell griff sodann einzelne Punkte des Anwendungserlasses zu § 153 AO auf. Zum einen sei geregelt worden, dass die Höhe des Korrekturbedarfes kein Indiz dafür sei, dass es sich um eine Steuerstrafsache handeln könne (Tz. 2.5 Satz 6). Zum anderen habe man festgeschrieben, dass allein ein Fehler in der Erklärung noch keinen Vorsatz begründen könne (Tz. 2.5 Satz 5).

Das Vorliegen eines Tax CMS beim Steuerpflichtigen helfe nun dem Steuerveranlagungsbeamten bei der Subsumtion der subjektiven Tatbestandsmerkmale. Wenn man ein funktionierendes Tax CMS installiert habe, also organisatorisch alles getan habe, um Fehler zu vermeiden, und die nachträgliche Erklärung zu einem dennoch aufgetretenen Fehler unverzüglich erfolge, steige die Hürde für den Steuerveranlagungsbeamten, Vorsatz oder Leichtfertigkeit auf Seiten des Steuerpflichtigen anzunehmen. Es liege dann ein – derzeit noch nicht quantifizierbares – Indiz vor, das man erst einmal in der Abwägung übergehen müsse.

Die Ausgestaltung eines Tax CMS und wie ein solches gelebt werden müsse, könne aber nicht die Finanzverwaltung vorschreiben. Dies seien Fragen der betrieblichen Prozesse und damit ein betriebswirtschaftliches Thema. Wirtschaftsprüfer und andere Betriebswirte besäßen durch ihre Berufserfahrung die dafür erforderliche Kompetenz.

Michael Sell erklärte außerdem, dass sich das BMF von der Einführung von Tax CMS eine Steigerung der Qualität der abgegebenen Steuererklärungen erhoffe. Unsicherheiten in der Steuererklärung bei der Bewertung einzelner Sachverhalte, die schließlich in der Betriebsprüfung zu Nachzahlungen führten, sollen durch ein Tax CMS abnehmen. Dadurch erhoffe man sich zusätzlich auch kürzere Betriebsprüfungszeiten.

Man erwarte seitens des Erlassgebers, dass viele Unternehmen ein Tax CMS in Zukunft einführen oder bereits implementierte Prozesse optimieren werden. Betriebsprüfungen sollen zukünftig weniger konfliktreich verlaufen. Außerdem, so hofft *Michael Sell*, führe es zu einer Entspannung in den Fällen, in denen eine Betriebsprüfung durch die Steuerfahndung begleitet werde.

Grundsätzlich handele es sich bei dem Anwendungserlass lediglich um ein Angebot an den Steuerpflichtigen. *Michael Sell* erklärte vereinfacht, der Anwendungserlass zu § 153 AO solle aber auch dem Veranlagungsbeamten dabei helfen, zwischen denjenigen Steuerpflichtigen unterscheiden zu können, die ihre steuerlichen Pflichten ernst nehmen, und denjenigen, die dies nicht tun.

Zukünftig wolle das BMF den richtigen Umgang mit Steuerpflichtigen, die ein Tax CMS eingeführt haben, über Schulungen der Finanzakademie an die Betriebsprüfer vermitteln; das Thema solle auch im Rahmen der nächsten Finanzamtsvorsteherkonferenz thematisiert werden. Bei 600 Finanzämtern und mehreren Zehntausend Beschäftigten in der Steuerverwaltung dürfe man jedoch nicht erwarten, dass jeder einzelne Steuerveranlagungsbeamte „bereits morgen“ den Umgang mit dem Thema beherrsche.

Prof. Dr. Johanna Hey betonte im Anschluss, dass es sich bei der Regelung im Anwendungserlass zwar nur um ein Angebot an die Steuerpflichtigen handle, solche Angebote aber durchaus Verpflichtungscharakter gewinnen könnten, wenn man sich dem Angebot entziehe. Sie begrüßte die Absicht des BMF, dem einzelnen Steuerveranlagungsbeamten zu erleichtern, eine Sache nicht gleich an die Buß- und Strafsachenstelle abzugeben. Dies trage zur Entkriminalisierung der verantwortlichen Personen bei.

3. Das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 zu § 153 AO – wann schließt ein Tax Compliance System den Vorsatz der Steuerhinterziehung aus? (RA/FASr Dr. Rolf Schwedhelm⁶²)

Dr. Rolf Schwedhelm leitete seinen Vortrag mit der Feststellung ein, dass der steuerstrafrechtliche Druck auf den Steuerpflichtigen in den letzten Jahren deutlich zugenommen habe. Grundsätzlich halte man ein Tax CMS für notwendig und hilfreich. Es stelle sich jedoch die Frage, ob ein Tax CMS wirk-

⁶² RA/FASr Dr. Rolf Schwedhelm ist Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Streck Mack Schwedhelm Rechtsanwälte Partnerschaft mbB in Köln.

lich bei der Abgrenzung der Korrektur gem. § 153 AO und der Selbstanzeige helfe.

Dr. Rolf Schwedhelm unterschied einleitend zwei Fälle. Zum einen den Fall, in dem der Steuerpflichtige selbst einen Fehler entdeckte und berichtigen wolle. Zum anderen den Fall, in dem das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung einen Fehler entdeckte. In beiden Fällen stelle sich die Frage nach der Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit. Diese Unterscheidungs spiele sich ausschließlich auf der Ebene des subjektiven Tatbestandes ab.

Sodann stellte *Dr. Rolf Schwedhelm* dem Wortlaut des BMF Schreibens in Tz. 2.6 Satz 6 den Wortlaut der Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH⁶³ gegenüber. Nach der Rechtsprechung des BGH unterliegt der Steuerpflichtige bei der Abgabe einer Steuererklärung einem vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum, wenn er deren Unrichtigkeit nicht kannte und auch nicht billigend in Kauf nahm. Der Steuerpflichtige, der die Unrichtigkeit leichtfertig nicht erkennt, also fahrlässig gehandelt habe und trotz des nachträglichen Erkennens eine Berichtigung gem. § 153 AO unterlasse, mache sich im Sinne der Rechtsprechung des BGH der Steuerhinterziehung durch Unterlassen schuldig. Für denjenigen, der vorsätzlich eine Steuererklärung falsch abgegeben habe, bestehe aber keine Anzeige- und Aufklärungspflicht, denn ein nachträgliches Erkennen sei in diesen Fällen bereits begrifflich ausgeschlossen.

Dr. Rolf Schwedhelm sieht das Hauptproblem im Kern bei der Frage des Vorsatzes. Vorsatz liege nach allgemeiner Auffassung vor, wenn ein voluntatives Element, also das „Wollen“ der Tatbestandsverwirklichung gegeben sei. Von Interesse seien hierbei die Fälle des bedingten Vorsatzes. Zur Definition des Eventualvorsatzes stellte *Dr. Rolf Schwedhelm* verschiedene Theorien vor.

Zur sog. Möglichkeitstheorie oder der sog. Risikotheorie stellte er fest, dass ein voluntatives Element nach beiden Theorien nicht gefordert werde. Die sog. Billigungstheorie, die zwar zumindest ein rudimentäres, aber fast ausgehöhltes, voluntatives Element enthalte und welcher der BGH auch im Bereich der Steuerhinterziehung folge, ginge allerdings auch noch zu weit und berücksichtige einen Vermeidungswillen des Steuerpflichtigen überhaupt nicht. Es sei daher an dieser Stelle sehr fraglich, ob ein Tax CMS im Sinne eines Vermeidungswillens den Vorsatzvorwurf entkräften könne.

⁶³ BGH Beschluss vom 17. März 2009 – 1 StR 479/08 – BGHSt 53, 210.

Zum Eventualvorsatz im Bereich der Steuerhinterziehung zitierte Dr. Rolf Schwedhelm wiederum die Rechtsprechung des BGH⁶⁴. Danach liege Eventualvorsatz vor, wenn der Täter den Eintritt einer Steuerverkürzung und das Vorliegen der übrigen Merkmale des Tatbestands konkret für möglich und nicht ganz fernliegend erkenne und den Erfolgseintritt billige, sich mit ihm abfinde bzw. ihm der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig sei. Vorsätzliche Steuerhinterziehung durch Unterlassen liege nach der Rechtsprechung des BGH vor, wenn der Täter es für möglich halte, dass er die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lasse und dass durch sein Verhalten Steuern verkürzt würden oder dass er oder ein anderer nicht gerechtfertigte Vorteile erlange.

Dr. Rolf Schwedhelm führte nun ein Beispiel aus der eigenen Beratungspraxis auf: Ein in Deutschland ansässiges Unternehmen gehe mit einem russischen Unternehmen ein „*Joint Venture*“ ein und errichte in Russland eine Produktionsstätte. Das Know-how komme aus Deutschland. Das Unternehmen erwarte sich u.a. Kompensationseffekte im eigenen Haus. Nun stelle sich die Frage, ob die mittelbaren Kosten, die im Zusammenhang mit den erhofften Kompensationseffekten entstanden sind, zu aktivieren oder sogleich als Betriebsausgaben abzuziehen seien. Häufig ziehe man diese mittelbaren Kosten in der Praxis erst einmal als Betriebsausgaben ab und warte auf eine Betriebsprüfung. Wenn aber diese mittelbaren Kosten richtigerweise hätten aktiviert werden müssen, läge hier nach der Rechtsprechung des BGH bereits bedingter Vorsatz vor.

Fraglich sei, was in einem solchen Sachverhalt ein Tax CMS ändern würde. Da solche Systeme darauf ausgelegt seien, Prozesse zu dokumentieren, könne man zu einem späteren Zeitpunkt zumindest den Vorgang in der Dokumentation wiederfinden. Das helfe vor allem dem Strafverfolger bei der Suche nach Beweisen. In der Praxis, so *Dr. Rolf Schwedhelm* weiter, finde man die Vorgänge jedoch regelmäßig bereits im E-Mail-Verkehr der verantwortlichen Personen. Von Vorteil wäre ein Tax CMS nur, wenn es dazu führe, dass ein solcher Sachverhalt offengelegt würde, wenn es also dazu führe, dass mit einem kritischen Sachverhalt offen umgegangen werde.

Dr. Rolf Schwedhelm erklärte sodann, dass der Bereich der Fahrlässigkeit in der Praxis neben dem weit ausgedehnten Anwendungsbereich des bedingten Vorsatzes kaum mehr eine Rolle spiele. Die Ermittlungsbehörden gingen in der Regel erst einmal vom bedingten Vorsatz aus.

⁶⁴ BGH-Urteil vom 8.9.2011 – 1 StR 38/11.

Dr. Rolf Schwedhelm stellte nun den Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO dar. Es gehe bei der leichtfertigen Steuerverkürzung darum, dass ein Steuerpflichtiger seine steuerlichen Sorgfaltspflichten in besonderem Maße verletzt habe. Typische Fälle seien die Vernachlässigung der Überwachungsfunktion, mithin das Organisationsverschulden. Als Beispiel nannte *Dr. Rolf Schwedhelm* die Bearbeitung von Umsatzsteuer- oder Lohnsteuersachverhalten durch ungeschulte Mitarbeiter in einem Unternehmen. Dies führe häufig zu einer mehrfachen Korrektur jeder Voranmeldung. Es handele sich um klassische Fälle des Organisationsverschuldens. Zur Vermeidung dessen seien Tax CMS geeignet. Die Einrichtung eines vernünftigen Tax CMS sei hierbei allerdings nicht nur ein mögliches Indiz, wie es in der offenen Formulierung im Anwendungserlass beschrieben wurde, sondern ein ganz klares, starkes Indiz gegen den Vorwurf der leichtfertigen Steuerverkürzung. Eine ähnlich starke Indizwirkung dürfte ein Tax CMS nach Auffassung von *Dr. Rolf Schwedhelm* sicherlich auch gegen die Annahme einer Ordnungswidrigkeiten gem. § 130 OWiG haben.

Dr. Rolf Schwedhelm fuhr dann mit einem Ausblick darauf fort, was er sich von einer Regelung zum Tax CMS wünschen würde. Er betonte nochmals, dass das Kernproblem aus Sicht der Beratung in der Rechtsprechung des BGH zum bedingten Vorsatz liege. Das konkrete Für-möglich-Halten würde auf Seiten der Rechtsprechung und der Strafverfolgung immer als bedingter Vorsatz angesehen. *Dr. Rolf Schwedhelm* pointierte dies mit einer Anekdote aus seiner Beratungspraxis. Darin habe ein Staatsanwalt im Zusammenhang mit einer Lohnsteuersache ihm gegenüber einmal geäußert, der Mandant hätte aufgrund der enorm hohen Gehaltszahlungen grundsätzlich nicht davon ausgehen dürfen, dass es sich um steuerfreie Einnahmen handeln könnte. Damit wollte *Dr. Rolf Schwedhelm* verdeutlichen, dass zuweilen bereits die Höhe der Einnahmen aus Sicht der Strafverfolgung einen bedingten Vorsatz indiziere.

An dieser Stelle nahm *Dr. Rolf Schwedhelm* ausdrücklich die Rechtsprechung in die Kritik. Man dürfe nicht verkennen, dass die aktuelle Auffassung der Rechtsprechung zum bedingten Vorsatz aus dem klassischen Kriminalrecht und Straftatbeständen komme. Dort sei die Auffassung auch offenkundig richtig. Dazu nannte *Dr. Rolf Schwedhelm* als Beispiel einen aktuellen Fall aus Berlin. In dem Fall starb eine unbeteiligte Person durch einen Autounfall bei einem illegalen Autorennen, nachdem der Fahrer mit über 140 km/h auf dem Kurfürstendamm über eine rote Ampel gefahren war. Es sei nachvollziehbar, dass man in einem solchen Fall nicht mehr von Fahrlässigkeit ausgehen könne. Wer sich so verhalte, nehme schließlich auch billigend in

Kauf, dass ein Mensch zu Tode komme. Fraglich sei jedoch, ob diese Form der Vorsatzausweitung auch im Steuerrecht gelten könne und ob im steuerrechtlichen Zusammenhang die gleiche moralische Vorwerfbarkeit wie bei Tötungsdelikten gelte.

Dr. Rolf Schwedhelm erklärte dazu, dass es keine moralische Verpflichtung zur Zahlung der Steuern gebe. Man zahle Steuern lediglich aus Vernunftgründen. Man wisse schließlich, dass der Staat Steuern zur Erfüllung seiner Verpflichtungen brauche. Es sei auch nicht „gut“, Steuern zu bezahlen. Daraus ergebe sich sonst, dass eine Regierung, die hohe Steuern fordere, auch eine „gute“ Regierung sei und umgekehrt. Der Gesetzgeber habe mit den Tatbeständen zur Steuerhinterziehung vielmehr die Durchsetzung seines durch Gesetz eingeräumten Steueranspruchs unter Strafschutz gestellt. Dies sei zwar in Ordnung, aber nicht zwingend notwendig. Es handle sich bei einer Steuerstraftat um Verwaltungsunrecht, betonte *Dr. Rolf Schwedhelm*, wie etwa zu schnelles Autofahren.

Problematisch sah *Dr. Rolf Schwedhelm* auch den Begriff der „steuerlich relevanten Tatsachen“. Es sei leider nicht so leicht wie beim Autofahren, bei dem der simple Abgleich von Tachogeschwindigkeit und Höchstgeschwindigkeitsschildern die Einhaltung der straßenverkehrsrechtlichen Gebote ermögliche. Im Steuerrecht bestünden dagegen nicht so einfache Regelungen wie die leicht erkennbaren Verkehrsschilder, sondern vielmehr eine Fülle unbestimmter Rechtsbegriffe. Bei jeder Steuererklärung sei eine Vielzahl von Steuertatbeständen zu subsumieren. Dies setze voraus, dass man häufig auch unbestimmte Rechtsbegriffe auslegen müsse. Hier stelle sich die Frage, ab welchem Punkt der Rechtsunsicherheit man eine Straftat begehe. *Dr. Rolf Schwedhelm* zweifelte daran, dass ein Tax CMS wirklich den Grad der Rechtsunsicherheit bestimmen könne, bei dem es strafrechtlich relevant werde.

Aus Sicht der steuerstrafrechtlichen Beratung wäre es wünschenswert, wenn es gewisse Standards für die Ausgestaltung von Tax CMS geben würde, damit dieses auch von der Finanzverwaltung anerkannt werde. Aber auch ein zertifiziertes Tax CMS reiche nicht aus. Ebenso reiche es nicht aus, wenn das BMF den Steuerveranlagungsbeamten aufgabe, in Zukunft zurückhaltender mit der Weiterleitung von Verdachtsfällen an die Buß- und Strafsachenstelle zu sein. Erfahrungsgemäß habe man in der Praxis beobachtet, dass das Strafrecht instrumentalisiert werde, um Druck auszuüben. Und dies nicht nur im unternehmerischen Bereich, sondern auch bei Konzernen, die nicht eigentümergesteuert sind. Hier sei die Unterstützung durch den Gesetzgeber

oder die Rechtsprechung in Form einer Korrektur des Begriffs des Eventualvorsatzes nötig.

Dr. Rolf Schwedhelm nannte beispielsweise die Begrenzung des Vorsatzes im Bereich der Beihilfe, insbesondere im Bereich der Beihilfe der Steuerberater. Hier vertrete der BGH die Auffassung, dass bedingter Vorsatz nicht genüge. Er unterscheide im Bereich der Beihilfe durch Steuerberater danach, ob es sich bei den Handlung um übliche berufstypische Tätigkeiten des Steuerberaters gehandelt habe oder wissentliche Beihilfe zu Steuerhinterziehung. Als klassisches Beispiel nannte *Dr. Rolf Schwedhelm* den Fall, dass der Steuerberater von seinem Mandanten Rechnungen aus Staaten wie Dubai oder aus der Karibik erhalte und diese ohne Vorbehalte berücksichtige. Solange hier keine offenkundige Steuerhinterziehung erkennbar gewesen sei, würde dem Steuerberater, der seine neutralen berufstypischen Tätigkeiten ausführt, auch kein Vorwurf gemacht werden können. Dies gelte also auch dann, wenn der Steuerberater es für mögliche halte, dass ein Fall von Steuerhinterziehung vorliegen könnte.

Dr. Rolf Schwedhelm stellte klar, dass zwar der Vorstand bzw. die Steuerabteilungen keine Gehilfen des Steuerpflichtigen seien. Er schlägt aber dennoch aufgrund der vergleichsweise schwierigen Kontrollierbarkeit der einzelnen verantwortlichen Unternehmensebenen vor, diesen Gedanken auf Mitarbeiter/Geschäftsleiter von Unternehmen zu übertragen, sofern ein Tax CMS eingerichtet ist. Die Rechtsprechung solle insoweit das Vorliegen von Vorsatz einer Steuerhinterziehung nur noch annehmen, sofern die Fallgruppen des direkten Vorsatzes erfüllt sind, mithin sichere Kenntnis oder Absicht. So ginge auch etwa das Bundessozialgericht im Zusammenhang mit der Verletzung von Beitragspflichten nicht mehr von der Billigungstheorie aus. Bestrebungen, die Auffassung zum bedingten Vorsatz einzuengen, seien auch im Bereich der Umsatzsteuerbetrugssysteme erkennbar. Solange jemand, der in ein solches Betrugssystem verwickelt war, alles getan habe, um sich von der Seriosität der Geschäftspartner zu überzeugen, mache er sich durch die unbewusste Teilnahme an dem Betrugssystem selbst nicht wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung strafbar. Auch in diesem Bereich reiche nach der Rechtsprechung das bloße Für-möglich-Halten nicht.

Zusammenfassend erklärte *Dr. Rolf Schwedhelm*, dass einem Tax CMS im Bereich der Fahrlässigkeit die vom BMF zugeordnete Indizwirkung zukomme. Aus seiner Sicht sei es sogar wünschenswert, bei qualitativ hochwertigen Tax CMS von einer Vermutungswirkung gegen das Vorliegen von Leichtfertigkeit bzw. Fahrlässigkeit auszugehen. Im Bereich des bedingten

Vorsatzes müsse sich aber zunächst die bisherige Rechtsprechung ändern. Er warnte abschließend davor, dass das Fehlen eines Tax CMS nicht dazu führe, dass daraus eine umgekehrte Indizwirkung entstehe.

Prof. Dr. Johanna Hey dankte *Dr. Rolf Schwedhelm* für die klare Unterscheidung zwischen den Fällen des bedingten Vorsatzes und denen der Fahrlässigkeit. Sie teilt die Sorge, dass es für die Finanzverwaltung schwerlich möglich sei, gegen die gefestigte Rechtsprechung anzukommen.

4. Diskussionsrunde zu den steuerstrafrechtlichen Aspekten

Auf den Vortrag von *Dr. Rolf Schwedhelm* folgte eine erste Diskussionsrunde zu den steuerstrafrechtlichen Aspekten des Themas. An der Diskussionsrunde unter der Leitung von *Prof. Dr. Johanna Hey* nahmen neben *Michael Sell* und *Dr. Rolf Schwedhelm* auch *Fritz Esterer*⁶⁵, *Helmut König*⁶⁶ und *Dr. jur. Robert Risse*⁶⁷ teil.

Prof. Dr. Johanna Hey stellte zu Beginn der Diskussionsrunde an *Fritz Esterer* und *Dr. jur. Robert Risse* die Frage, ob sich durch den Anwendungserlass das Problem der Kriminalisierung in der Betriebsprüfung erledigt habe.

Fritz Esterer stellte dazu vorab klar, dass er davon überzeugt sei, dass ein Tax CMS immer helfe und in keinem Fall schaden könne. Er lobte sodann *Michael Sell* für das Tätigwerden des BMF im Bereich Tax Compliance. Die Unternehmen hätten dringend aus der Kriminalisierungswelle herauskommen müssen. Gerade anschlussgeprüfte Unternehmen, die vom Instrument der Selbstanzeige keinen Gebrauch machen können, hätten dringend Rechtsicherheit gebraucht. Ein Tax CMS stelle eine gute Alternative dar, benötige aber zwingend Mindeststandards und Wirksamkeitskontrollen. Außerdem müsse es auch tatsächlich gelebt werden.

Fritz Esterer berichtete sodann von seinen Erfahrungen als Leiter der Steuerabteilung der Siemens AG in Zeiten des großen Compliance-Skandals im

⁶⁵ *StB Dipl.-Oec. Fritz Esterer* ist Vorstandsvorsitzender der WTS Group AG und war viele Jahre Leiter der Steuerabteilung der Siemens AG.

⁶⁶ *WP/StB Dipl.-Kfm. Helmut König* ist Partner bei BEITEN BURKHARDT Rechtsanwalts-gesellschaft mbH in Düsseldorf und Mitglied der Arbeitsgruppe Tax Compliance beim IDW.

⁶⁷ *RA Dipl.-Finw. Dr. jur. Robert Risse* ist Leiter der Steuer- und Zollabteilung bei der Henkel AG & Co. KGaA in Düsseldorf.

Zusammenhang mit Schmiergeldzahlungen. Er selbst sei damals mehrfach von der Staatsanwaltschaft verhört worden. Bei den Ermittlungen sei gezielt nach einem systematischen Missbrauch gesucht worden. Dabei wurde er unter anderem gefragt, ob er ein System eingeführt habe, um systematischen Missbrauch zu verhindern. Tatsächlich, so erzählte *Fritz Esterer* weiter, habe bei Siemens damals ein System zur Missbrauchsbekämpfung bestanden, welches auch regelmäßig intern geprüft worden sei.

Ein solches Tax CMS helfe allerdings nicht gegen Vergehen im Einzelfall. Einziges Mittel sei hier eine Compliance-Kultur im Unternehmen, die als „*Tone from the Top*“ an die Mitarbeiter übermittelt werde. *Fritz Esterer* merkte an, dass ein Tax CMS auch ein Risikomanagementsystem sei. Man müsse jedoch genau prüfen, welche Bestandteile ein Tax CMS enthalten soll. Es könne natürlich nicht ohne Weiteres den bedingten Vorsatz aushebeln.

Im Massenverfahren, wie zum Beispiel bei der Umsatzsteuer, könne ein Leiter der Steuerabteilung eines großen Unternehmens nicht ernsthaft behaupten, er gehe von der objektiven Richtigkeit seiner Steueranmeldung aus. Genauso wenig gäbe es in der Praxis großer Unternehmen eine objektiv vollkommen richtige Lohnsteuererklärung. Der Verantwortliche nehme hier jedes Mal billigend in Kauf, dass eine falsche Steuererklärung abgegeben wird. Um diesen Problemkreis irgendwie in den Griff bekommen zu können, helfe ein Tax CMS nach Ansicht von *Fritz Esterer* enorm.

Dr. jur. Robert Risse stimmte *Fritz Esterer* darin zu, dass es um die Einführung von Prozessen gehe, die auch gelebt werden müssten. Gerade anschlussgeprüfte Unternehmen hätten kaum eine Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige. Die Sachverhalte seien den Betriebsprüfern derart bekannt, dass regelmäßig eine Selbstanzeige ausgeschlossen sei.

Dr. jur. Robert Risse sprach die zuletzt unsägliche Entwicklung dahingehend an, dass bereits die zweite Korrektur einer Lohnsteueranmeldung genüge, um eine Steuerstraftat zu vermuten. Aus der eigenen Praxis wisse er, dass bei erheblichen Lohnsummen steuerlich immer etwas falsch laufe. Dies beginne beispielsweise bereits bei einer kleinen Betriebsveranstaltung, die falsch erfasst wurde. Kritisch erklärte *Dr. jur. Robert Risse*, dass das Lohnsteuerrecht in Deutschland faktisch überhaupt nicht mehr umsetzbar sei. Man könne sich hier nur mithilfe geeigneter Prozesse behelfen.

Dr. jur. Robert Risse erzählte sodann von einem persönlichen Beispiel, bei dem er selbst Beschuldigter eines Steuerstrafverfahrens wurde. Es ging dabei um eine zu niedrig bemessene Verbrauchssteuer. Im Beispiel wurde die

Mengenführung im Verarbeitungsprozess bei der Herstellung von Klebstiften der Henkel AG wegen abweichender 30 kg Zucker, der sich in zuvor neu verlegten Rohrleitungen der Fabrikanlage befand, durch den Betriebsprüfer bemängelt. Die uneinsichtige Reaktion von *Dr. jur. Robert Risse* („Über Peanuts unterhalte ich mich nicht.“) gegenüber dem Betriebsprüfer habe sogleich zu einem Strafverfahren wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung geführt. Er wies darauf hin, dass die Steuerabteilung natürlich nicht immer sofort von den Ingenieuren über die Verlegung einzelner Rohrleitung informiert werde. Solche Arbeitsfehler seien unvermeidbar.

Prof. Dr. Johanna Hey fragte daraufhin noch einmal bei *Dr. jur. Robert Risse* und *Michael Sell* nach, ob man sich von der Einführung eines Kontrollsystems erhoffe, dass Fälle wie etwa bei der Umsatzsteuervoranmeldung aufgrund des verbesserten Informationsflusses nicht mehr vorkommen oder man weiterhin mit mehrfachen Korrekturen bei jeder Anmeldung rechne.

Michael Sell ergriff das Wort und ging zunächst auf die Offenheit der Formulierung des Anwendungserlasses ein. Dies sei genau so gewollt gewesen. Mehr sei gegenwärtig mit den Vertretern der Länder nicht vereinbar gewesen. Man wollte durch den Anwendungserlass die Prüfung im Einzelfall danach ermöglichen, was getan wurde, damit die Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen möglichst nah an der Wahrheit liege. Hier könne ein Tax CMS dem Steuerpflichtigen persönliche Gewissheit geben. Für den Vorsatzvorwurf müsse der Steuerveranlagungsbeamte nun entgegenwirkende Indizien anbringen. Diese Indizien müssten zukünftig stärker ausgeprägt sein, als in den Fällen, in denen kein Tax CMS besteht.

Michael Sell zitierte dann Prof. Dr. Markus Jäger⁶⁸ mit den Worten:

„... und gerade dieses Willenselement, also Vorsatz, fehlt, wenn in einem Unternehmen zum Beispiel derjenige, der die Steuererklärung unterschreibt, gestützt auf funktionierende innerbetriebliche Organisationsprozesse eine Angabe nach bestem Wissen und Gewissen macht. Er ist dann kein Steuerhinterzieher und kann und muss übrigens auch die Steuererklärung nach den gültigen Steuerkorrekturvorschriften korrigieren, wenn sich nachher herausstellt, dass die Steuererklärung trotz seiner von ihm angewandten Sorgfalt objektiv unrichtig ist.“

⁶⁸ *Prof. Dr. Markus Jäger* ist Richter am Bundesgerichtshof und Mitglied des 1. Strafsenats.

Dieses Zitat, so wandte sich *Michael Sell Dr. Rolf Schwedhelm* zu, könne vielleicht bei der Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom bedingten Vorsatz helfen. Die Abschaffung des bedingten Vorsatzes im Rahmen der Steuerhinterziehung sei jedenfalls nicht möglich. *Michael Sell* habe dies selbst einmal zur Diskussion gebracht, dafür aber von den Ländervertretern nur Ablehnung erfahren. Er stimme *Fritz Esterer* darin zu, dass ein Tax CMS immer hilfreich sei und es in jedem Fall besser sei, eins zu haben, als keines zu haben. Als Organisation, mit der man versuche, sich vor eigenen Fehlern zu schützen, stelle ein Tax CMS ein sehr wichtiges Argument bei der Diskussion um Indizien gegen eine Steuerhinterziehungsvermutung dar. *Michael Sell* zitierte anschließend den Werbeslogan der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm: „*Wir kommen ins Spiel, wenn eigentlich nichts mehr geht.*“ Er wünsche sich, dass Fälle, „*in denen nichts mehr gehe*“, in Zukunft nicht mehr vorkämen. In festgefahrenen Situationen solle nicht mehr das steuerstrafrechtliche Element entscheiden, sondern wieder die steuerliche Diskussion im Vordergrund stehen.

Prof. Dr. Johanna Hey wiederholte ihre Frage danach, was eigentlich ein funktionsfähiges Tax CMS sei.

Michael Sell erklärte daraufhin, dass man sich jedenfalls von der Haltung lösen müsse, bei Fehlern, die trotz eines eingeführten Tax CMS unentdeckt blieben, sogleich das Tax CMS für fehlerhaft und nicht ausreichend zu halten. Ein Fehler könne nicht die völlige Ungeeignetheit des Tax CMS begründen. Ein Tax CMS könne schließlich nicht dagegen schützen, dass ein einzelner Verantwortlicher eingeführte Prozesse mutwillig ignoriere.

Prof. Dr. Johanna Hey wandte sich mit der nächsten Frage an *Helmut König* und fragte danach, was aus seiner Sicht die Hauptfunktion eines Tax CMS sei: Ob es um die strafrechtliche Komponente in Massenfällen oder eher um die möglichen Erleichterungen im verfahrensrechtlichen Bereich gehe.

Helmut König führte dazu aus, dass man zunächst von dem Ziel ausgegangen sei, etwas entwickeln zu wollen, mit dem man „*etwas bei der Finanzverwaltung gut habe*“. Man sei sich in der Arbeitsgruppe Tax Compliance darüber einig gewesen, dass es häufig um Fälle gehe, die zuvor nicht bekannt waren. Dies könne er auch durch leidvolle Erfahrungen in der Praxis bestätigen. Es habe in Unternehmen regelmäßig völlig unvorhergesehen „*geknallt*“, sodass man auf Vorstandsebene überrascht wurde. Grund seien häufig fehlerhafte Kommunikationsbrücken. Daher habe man die Grundüberlegung angestrengt, ein Tax CMS solle erst einmal bei der Erfassung von Daten hel-

fen, mit denen sich der Anwender ein Bild von seinen steuerlichen Pflichten machen könne. In der Arbeitsgruppe habe man schließlich die Steuerfunktion eines Unternehmens ins Auge gefasst. Dazu gehörten alle Stellen eines Unternehmens, die in irgendeiner Form mit den steuerlichen Pflichten zu tun haben.

Kleinere Fehler, so warnte *Helmut König*, könnten bei millionenfacher Wiederholung zu großen Summen erwachsen. Schließlich stehe der Vorstand häufig mit dem Rücken zur Wand. Zu den gefährlichsten Unternehmenssteuern zähle sicherlich die Umsatzsteuer. Ertragssteuern stünden bei summarischen Verfahren dagegen gar nicht mehr so sehr im Vordergrund. Neben dem Ziel, Verbesserungen in Massenverfahren erzielen zu wollen, sei es der Arbeitsgruppe Tax Compliance darum gegangen, eine Compliance-Kultur zu erwecken, die auch gelebt werde. Dadurch sollten Fragen und Sachverhalte aufgedeckt werden, die zuvor unentdeckt blieben. Diese Sachverhalte sollten sodann einer steuersystematischen Bearbeitung zugänglich sein und zu einer Entscheidungsfindung führen.

Prof. Dr. Johanna Hey unterschied zusammenfassend zwei relevante Anwendungsbereiche: Zum einen die Fehlererkennung in Massenverfahren und zum anderen jene Fälle, bei denen bewusst „*hart am Wind gesegelt werde*“, wie im Beispiel von *Dr. Rolf Schwedhelm*, bei dem es um die Frage der Aktivierung oder sofortigen Abziehbarkeit als Betriebsausgaben ging. Daran anschließend stellte sie die Frage an *Fritz Esterer* und *Dr. jur. Robert Risse*, ob es im zweiten Anwendungsbereich überhaupt möglich sei, ein System einzuführen, welches bei einem bestimmten Grad der Rechtsunsicherheit anschlage und die Offenlegung eines Sachverhalts empfehle.

Fritz Esterer verglich die heutige Entwicklung im Steuerrecht mit früheren Entwicklungen im Rechnungswesen und verwies auf die schwierige Umsetzung des Sarbanes-Oxley Acts. Es habe enorme Anstrengungen erfordert, die Vorgaben umzusetzen, aber man habe letztlich erkannt, wie sehr man davon profitiere. Diejenigen Unternehmen, die „*SOX*“ befolgten, hätten auch in der Steuererklärung ein höheres Niveau erreicht. Auch bei der Umsetzung von Tax CMS gehe es vor allem, darauf wies *Fritz Esterer* ausdrücklich hin, um die Einführung oder Verbesserung geeigneter IT-Systeme. Diese müssten imstande sein, mehr Schnittstellen anzuzapfen und mehr Daten zu sammeln. *Dr. jur. Robert Risse* stimmte er darin zu, dass zur Steuerfunktion eines Unternehmens nicht nur die Steuerabteilung gehöre. Zur Steuerfunktion gehörten darüber hinaus zum Beispiel auch die Zulieferunternehmen. Von dort müssten bestimmte Vorarbeiten schon korrekt übermittelt werden. Die Aktivie-

rung von anschaffungsnahen Aufwendungen könne, dies sei nicht zwingend, bereits im Rechnungswesen entschieden werden. Durch geeignete Richtlinien, Schnittstellendefinitionen und das Abgreifen von Daten durch einen automatisierten Arbeitsprozess sei sicherzustellen, dass auch die problematischen Einzelfälle erkannt würden. Unkontrollierbar blieben schließlich nur die wirklich kriminellen Handlungen, bei denen die verantwortliche Person bewusst manipulieren wolle.

Auch der Umfang des Disclaimers bei der Steuererklärung großer Unternehmen müsse sich reduzieren, forderte *Fritz Esterer*. Umfangreiche Disclaimer mit mehreren Seiten, wie sie derzeit von großen Unternehmen häufig abgegeben werden, würden keinen Sinn mehr machen und ohnehin nicht gelesen.

Prof. Dr. Johanna Hey fasste das Thema Disclaimer auf und verwies auf die aktuelle Diskussion zum Freifeld in der Steuererklärung nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Sie wies darauf hin, dass die Steuererklärung zurzeit derart durch Zahlen verdichtet sei, dass man den dahinterstehenden Sachverhalt nicht mehr erkennen könne.

Prof. Dr. Johanna Hey befragte dann noch einmal vertiefend *Dr. Rolf Schwedhelm* zu seinem Beispiel zum bewussten Eingehen von Steuerrisiken bei der Aktivierung von Aufwendungen oder Behandlung als sofort abziehbare Betriebsausgaben. Sie wollte wissen, ob in diesem Fall ein Tax CMS überhaupt helfe oder nicht vielmehr der Gesetzgeber im Bereich der strafrechtlichen Regelungen reformierend tätig werden müsse.

Dr. Rolf Schwedhelm stellte zu seinem Beispiel klar, dass heutzutage ein verantwortungsbewusster Vorstand nicht mehr so handeln würde. Das Beispiel handle von Konstellationen, wie sie ca. vor 8 Jahren regelmäßig vorkamen. Nun sähen sich aber häufig neue Vorstände als Rechtsnachfolger mit solchen Altfällen konfrontiert. Die Fälle seien heutzutage im Hinblick auf strafrechtliche Verjährungsfristen durchaus noch virulent. Dies habe zu einer allgemeinen Nervosität in den Steuerabteilungen geführt. Es wäre nun aus Sicht von *Dr. Rolf Schwedhelm* wünschenswert, wenn man mit Hilfe eines Tax CMS davon ausgehen könne, dass alles Erforderliche mitgeteilt wurde. Ansonsten bleibe man als Steuerpflichtiger weiterhin erpressbar durch die Androhung der Einleitung von Strafverfahren.

Dr. Rolf Schwedhelm bezweifelte gegenüber *Michael Sell* die von diesem erklärte Statistik, nach der 50 % aller Steuerstrafsachen eingestellt würden. Eine solch hohe Zahl komme nur dadurch zustande, dass dabei auch alle Selbstanzeigen berücksichtigt wurden. *Michael Sell* verwies auf die in Kürze

erscheinende Statistik des BMF für das Jahr 2015. Nach seiner Erfahrung, so *Dr. Rolf Schwedhelm* weiter, würden 98 % aller Normalfälle nicht ohne weiteres Vorbringen gegenüber der Buß- und Strafsachenstelle eingestellt.

Prof. Dr. Johanna Hey wies nochmals darauf hin, dass die Frage, inwiefern der Steuerpflichtige auch seine eigene Rechtsauffassung bei der Abgabe der Steuererklärung vertreten dürfe, grundsätzlich sehr schwierig sei, und schloss damit den ersten Block der Veranstaltung, der sich mit den steuerrechtlichen Aspekten beschäftigte.

5. Tax Compliance: Ein neuer Typus-Begriff im Steuerrecht? Fragen der praktischen Umsetzung (RA Dipl.-Finw. Dr. jur. Robert Risse)

Dr. jur. Robert Risse merkte vor Beginn seines Vortrags im Zusammenhang zum Sarbanes-Oxley Act an, dass das Unternehmen Enron⁶⁹ damals bereits ein Risikomanagementsystem gehabt habe. Wenn aber das System an sich zum Problem werde, habe man wirklich ein Problem.

Dr. jur. Robert Risse ging in seinem Vortrag zuerst auf den Begriff *Tax Compliance* ein. Durch einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen mit den Stichpunkten BEPS (insbes. Aktionspunkt 13), systemisches Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO), internes Kontrollsystem gem. § 289 Abs. 5 HGB und *Tax Compliance* im Sinne des § 153 AO verdeutlichte er die derzeit umfangreiche Diskussion im Bereich *Tax Compliance*.

Der traditionelle Begriff der *Corporate Compliance* handle von Haftungsnormen wie beispielsweise §§ 91 bis 93 und § 317 AktG. Fraglich sei bei der Diskussion zur *Tax Compliance* der Normadressat. Wie ein Compliance System auszusehen habe, werde in § 93 AktG nicht erklärt und auch in der Kommentarliteratur verschwiegen. Das IDW habe sich erstmals daran versucht, einheitliche Standards festzulegen. Gemäß IDW Prüfungsstandard 980 sei Compliance die Einhaltung von Regeln, gesetzlichen Bestimmungen und unternehmensinternen Richtlinien. Dabei falle auf, dass diese Definition deutlich weiter gehe, als § 93 AktG es fordere. Die „*unternehmensinternen Richtlinien*“ gehörten zum Bereich *Corporate Governance*, also zu § 161

⁶⁹ Bei dem US-amerikanischen Energiekonzern Enron wurde 2001 umfangreiche Bilanzfälschung aufgedeckt. Als Reaktion darauf wurde der sog. „*Sarbanes-Oxley Act of 2002*“ (SOX) als US-Bundesgesetz verabschiedet.

AktG. Die Definition des IDW umfasse damit sowohl externes Recht als auch Innenrecht.

Dr. jur. Robert Risse erläuterte nun vergleichend die Definitionen der *Corporate Compliance* aus dem angelsächsischen Bereich, welche deutlich über das Verständnis des IDW hinausginge. Der Begriff *Corporate Compliance* umfasse die folgenden Elemente: 1. Rechtliche Anforderungen, 2. Kommunikation, 3. Training, 4. Monitoring und 5. Economic Sense.

Grundsätzlich müsse man die gesetzlichen Vorgaben beachten und rechtliche Änderungen nachvollziehen. Interessant werde es aus Sicht von *Dr. jur. Robert Risse* ab dem 2. Punkt. Die Kommunikation intern wie extern sei besonders wichtig. Wichtig sei es nämlich auch, dass der einzelne Vertriebler als steuerlicher Laie, der stets bemüht sei, sich gerade in umsatzsteuerlicher und lohnsteuerlicher Hinsicht korrekt zu verhalten, speziell trainiert werde. Anschließend sei auch das Monitoring nötig, was so viel wie Kontrolle bedeute. Dies sei Inhalt des Risikomanagementsystems, wie es bereits seit 1998 durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vorgeschrieben werde. Im eigenen Hause, so berichtete *Dr. jur. Robert Risse*, prüfe man in jeder Gesellschaft, im Inland wie im Ausland, mittels sog. „*Health-Checks*“. Insbesondere überprüfe man die Personalabteilungen. In der Innenrevision fänden zudem sog. „*Guest Audits*“ statt, bei denen gerade junge Mitarbeiter, beispielsweise aus der Steuerabteilung zu Gast bei einem „*Auditor*“, die Umsetzung der steuerlichen Pflichten praktisch kennenlernen könnten. Zum Punkt „*Economic Sense*“ sprach *Dr. jur. Robert Risse* § 130 OWiG an. Dieser sei durch zwei Grundsätze geprägt, der Zielgerichtetheit und der Wirtschaftlichkeit. Das Prinzip „*Good is just good enough*“ sei darin gesetzlich verankert.

Die Elemente der *Tax Compliance* fänden sich in vielen verschiedenen verfahrensrechtlichen Regelungen in der Abgabenordnung, die Verantwortlichkeiten etwa in §§ 33, 34, 69 AO und die Ziele in §§ 85, 88 Abs. 3, 90, 93, 153 AO. In der Gesamtschau könne man erkennen, dass der steuergesetzliche *Tax-Compliance*-Begriff völlig anders bestimmt werde als der aktienrechtliche *Corporate-Compliance*-Begriff.

Dr. jur. Robert Risse differenzierte nun dadurch, dass er das Steuerrecht als staatliches Eingriffsrecht abgrenzte. Es gäbe im Steuerrecht keine Norm, aus der sich die Pflicht zur Einführung eines Tax CMS ergebe. Aus den einzelnen Verfahrensvorschriften und steuerlichen Einzelgesetzen ergebe sich nur die Pflicht zu Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Motivationsfaktoren aus

Unternehmenssicht seien die Informationsübermittlung an die Finanzverwaltung, die effiziente Erledigung steuerlicher Pflichten und die Steuerplanung für ein Unternehmen. Als Compliance-Ziele aus Unternehmenssicht machte *Dr. jur. Robert Risse* die folgenden Punkte aus: 1. akkurate, stimmige, den steuerlichen Vorschriften entsprechende Steuererklärung (sog. effiziente Verifikation), 2. Realisation von steuerlichen Einsparungen durch eine steuerliche Planung, 3. die Reduzierung von steuerlichen Mehrergebnissen aus einer Betriebsprüfung, 4. die Herabsetzung von steuerlichen Unsicherheiten und die Reduzierung der Tax-Compliance-Kosten. Der letzte Punkt sei für den Vorstand wichtig, da für ihn Steuern ebenso Kosten darstellen würden. Darüber hinaus ziele man aber auch auf eine möglichst zeitnahe und schnelle Betriebsprüfung ab, um Einsparungen realisieren und Mehrergebnisse reduzieren zu können.

Dr. jur. Robert Risse wies darauf hin, dass es kein gemeinsames, deckungsgleiches Verständnis zwischen den beteiligten Parteien zum Begriff Tax Compliance geben könne. Aus seiner Sicht seien die wesentlichen Tax-Compliance-Faktoren die Möglichkeit der Steuerplanung, die steuerliche Integrität, ein auf die steuerlichen Verhältnisse abgestimmtes Abschreckungsprogramm sowie ein ausreichendes Verständnis, wie steuerliche Berater in das Verhältnis zur Finanzverwaltung einwirken sollten.

Unternehmen seien jedoch nicht der Gesetzgeber. Dieser habe es in der Hand, steuerliche Planungsmöglichkeiten einzuräumen oder zu unterbinden. Steuerplanung müsse weiterhin möglich bleiben. Im Steuerrecht als Eingriffsrecht gehe es nicht um ethische Regeln. Die Masse der Steuerpflichtigen sei durch eine positive Motivation zu einer verbesserten „freiwilligen“ Befolgung von Tax Compliance zu bewegen. Wesentliche Voraussetzung für eine gute Tax Compliance seien einfache und verständliche steuerliche Regelungen.

Die aktuelle Diskussion zu BEPS, Panama Papers und anderen Initiativen seien zu populistisch und führten zu Unsicherheiten. Hektische Aktionen zu Gesetzesänderungen seien vor dem Hintergrund der politischen Realitäten zwar verständlich, führten aber nicht zur Verbesserung. Hier sei jedoch der Gesetzgeber gefragt und nicht die Unternehmen. Als Beispiel für die Komplexität deutscher Steuergesetze führte *Dr. jur. Robert Risse* § 50d EStG an. Dieser sei zu kompliziert und ineffektiv. Abschreckende Maßnahmen wie nicht zielgerichtet eingesetzte Zwangsmaßnahmen (z.B. § 146 Nr. 2b AO) oder eine zu weit reichende Dokumentation von Sachverhalten sollten auf

solche Fälle beschränkt bleiben, für die tendenziell die geforderte Compliance nicht sachgerecht umgesetzt werde.

Dr. jur. Robert Risse führte weiter aus, dass die Verifikation von Tax-Compliance nicht zum Selbstzweck verkommen dürfe. Würden nur die Kosten zur verstärkten Verifikation der steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungs-pflichten auf den Steuerpflichtigen verlagert, entstünden Ineffizienzen für die Tax Compliance, und zwar sowohl auf der Seite des Unternehmens (mehr Kosten) als auch auf der Seite der Finanzverwaltung (höherer Kontrollbedarf). Neue Begriffe wie „*aggressive Steuerplanung*“ seien bisher bewusst undeutlich gefasst worden.

Die Finanzverwaltungen verschiedener Länder würden es außerdem nie schaffen, ein harmonisiertes Steuerrecht im internationalen Kontext zu etablieren. *Dr. jur. Robert Risse* verwies auf das Modell des Horizontal Monitoring in Österreich. Dort solle letztendlich in einer Art Vereinbarung mit der Finanzverwaltung versichert werden, dass man keine aggressive Steuerplanung beabsichtige. Dies stelle aus Sicht von *Dr. jur. Robert Risse* eine Aufforderung dar, den Vorsatz vorab bereits zu bestätigen. Es gebe jedoch überhaupt keine Definition der aggressiven Steuerplanung im Eingriffsrecht.

Abschließend stellte *Dr. jur. Robert Risse* anhand eines Schaubildes Tax-Compliance-Maßnahmen in der Praxis und deren Umsetzungsstand dar. Die Identifizierung von steuerlichen Risiken, deren anschließende Bewertung und die Darstellung des Restrisikos seien bereits implementierte Prozesse. Dadurch könne man als Steuerabteilung erkennen, ob etwas systematisch falsch laufe. Als Tax-Compliance-Maßnahme folgte im Schaubild von *Dr. jur. Robert Risse* ein integrativer Risikoansatz. Dazu bedürfe es eines Prozesses, der auch dafür Sorge, dass die Steuerabteilung alle benötigten Informationen erhält. Dies müsse ein verlässliches Risikomanagementsystem leisten können. Es genüge nicht, das Risiko zu erkennen, jedoch nicht dagegen anzugehen. Daher seien auch konkrete Reaktionen auf erkannte Risiken als weitere Maßnahmen unerlässlich. Der integrative Risikoansatz und das aktive Handeln gegen erkannte Risiken seien als Tax-Compliance-Maßnahmen bislang nicht ausreichend umgesetzt („*in Progress*“), so *Dr. jur. Robert Risse*. Als weitere Maßnahme, die bislang noch nicht umgesetzt sei („*to be integrated*“), müsste ein Kontrollsystem designt, implementiert und getestet werden. Dieses müsse in einem letzten Schritt auch kontrolliert werden und man müsse es auch eskalieren lassen.

Die Gesamtschau der aufgezeigten Maßnahmen stelle den Versuch dar zu beschreiben, wie ein Tax CMS ausgestaltet sein müsse. *Dr. jur. Robert Risse* betonte nochmals ausdrücklich, dass es insbesondere wichtig sei, eingeführte Maßnahmen auch zu kontrollieren. Abschließend erklärte er, dass Tax Compliance wesentlich mehr sei als das, was der Gesetzgeber in der AO oder die Finanzverwaltung vom Steuerpflichtigen verlange.

Prof. Dr. Johanna Hey bedankte sich bei *Dr. jur. Robert Risse* für die klarstellenden Ausführungen zum Begriff des Tax Compliance, der aktuell sehr häufig und ungenau verwendet werden würde.

6. Diskussionsrunde zu den verfahrensrechtlichen Aspekten

Die zweite Diskussionsrunde – in gleichbleibender Besetzung des Podiums – eröffnete *Prof. Dr. Johanna Hey* mit der Frage an *Helmut König*, wie man konkret von dem Wissen darüber, dass man als Steuerpflichtiger steuerliche Pflichten zu erfüllen habe, zu einem Tax CMS komme.

Helmut König erkannte zunächst an, dass es sich um sehr detailreiche Pflichten handle, die Unternehmen zu erfüllen hätten. Wichtig sei es der Arbeitsgruppe Tax Compliance auch gewesen, nicht den Eindruck zu erwecken, dass die angestregten Überlegungen aufgrund der Komplexität lediglich zu einer Arbeitsbeschaffungsmaßnahme für wenige große Prüfungsgesellschaften führten. Man habe daran anknüpfen wollen, dass die meisten Unternehmen bereits systematisch auf die Einhaltung der Pflichten achten würden. Die Herausforderung habe darin bestanden, den bereits vorhandenen Grundstock derart zu formen, dass ein System nachkontrollierbar werde. Im Praxishinweis des IDW fänden sich allein dreizehn Punkte, die für die Ausgestaltung eines Tax CMS zu berücksichtigen seien. *Helmut König* zählte beispielsweise die Branchenzugehörigkeit, die Größe des Unternehmens oder die Rechtsform des Unternehmens auf. Es sei daher kein allgemeingültiger Hinweis für den Aufbau eines Tax CMS entstanden. Man sei auch bewusst davon abgerückt, eine Empfehlung für bestimmte Cluster, etwa im Sinne von kleinen, mittleren oder großen Unternehmen, erstellen zu wollen.

Man komme nur durch ein unternehmensindividuelles Tax CMS, welches die Risiken durchdekliniere, zu einem geeigneten System. Dazu müsse man selbst forschen und den Mut aufbringen, bislang Unerforschtes zu hinterfragen. Anknüpfend an das Beispiel von *Dr. jur. Robert Risse* betonte *Helmut König*, dass der einzelne Vertriebler zwar keine formaljuristischen Pflichten erfülle, aber als wichtiger Bestandteil zur Steuerfunktion des Unternehmens

gehöre. Was der einzelne Vertriebler zusage, müsse schließlich auch richtig deklariert werden.

Für die Ausgestaltung eines unternehmensindividuellen, handhabbaren Tax CMS sei an erster Stelle die Geschäftsführung verantwortlich. Diese stehe mithin auch an oberster Stelle der Steuerfunktion des Unternehmens. Man müsse auch berücksichtigen, dass gerade im Mittelstand häufig externe Berater wie Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer Teil der Steuerfunktion des Unternehmens sind. *Helmut König* begrüßte das von *Dr. jur. Robert Risse* vorgestellte Maßnahmenprogramm für die Praxis. Wichtig sei, darauf wies *Helmut König* weiter hin, eine funktionierende Delegationskette von der Geschäftsführung über Zwischenebenen bis zum einzelnen handelnden Mitarbeiter, der letztlich verstanden haben müsse, wofür er zuständig sei und wie er sich verhalten müsse. Dies müsse dem einzelnen Mitarbeiter in verständlicher Weise erklärt werden.

Prof. Dr. Johanna Hey wandte sich mit der nächsten Frage an *Fritz Esterer*. Anknüpfend an die Erfahrungen von *Fritz Esterer* im Compliance-Skandal der Siemens AG wollte sie wissen, wie genau die Strafverfolgungsbehörden sich das bereits vorhandene Tax CMS damals angeschaut hätten.

Fritz Esterer berichtete, dass damals entscheidend auf die Frage der Kontrolle des vorhandenen Systems abgestellt wurde. Er sehe es als problematisch an, dass sich infolge des IDW Praxishinweises nun bei einigen großen Unternehmen die Compliance-Abteilungen die Steuerfunktion einverleiben. Es gebe insbesondere bei Banken nun Diskussionen darüber, Teile der Steuerabteilungen in die Compliance-Abteilungen zu verlagern. Dies führe jedoch zum gegenteiligen von Tax Compliance, nämlich dazu, dass das Risiko erhöht werde.

Grundsätzlich sei es Aufgabe der Steuerabteilungen und damit der Praxis, ein Tax CMS zu gestalten. Bei dem IDW Praxishinweis komme *Fritz Esterer* die Prüfung der Wirksamkeit und die Kontrolle der eingeführten Systeme zu kurz. Ohne Wirksamkeitsüberprüfung helfe ein Tax CMS im Ernstfall überhaupt nicht. Dies habe er ausdrücklich auch in Gesprächen mit Betriebsprüfern erfahren. Man müsse ernsthaft prüfen, etwa durch den Einsatz von „Dummies“, ob die Kontrollen greifen. Im Siemens-Compliance-Fall war es nicht das Problem, dass das eingeführte Tax CMS teilweise nicht perfekt ausgestaltet war. Das Problem hätte vielmehr darin gelegen, dass keine Wirksamkeitskontrollen stattgefunden hätten.

Prof. Dr. Johanna Hey richtete nun an *Michael Sell* die Frage, ob nicht die Finanzverwaltung bei der Ausgestaltung eines Tax CMS helfen könne, etwa durch Zertifizierung von Tax CMS in Form einer verbindlichen Auskunft.

Michael Sell erklärte dazu, dass derjenige ein Tax CMS zertifizieren solle, der überlegenes Sachwissen habe. Die Hauptaufgabe der Finanzverwaltung sei die Durchsetzung von Steueransprüchen. Die Beschreibung eines „Soll“ und die Zertifizierung des „Ist“ in Bezug auf ein Tax CMS gehöre dagegen nicht zur Kernkompetenz der Finanzverwaltung. Es handle sich um Betriebsprüfungsprozesse, die zum Kompetenzbereich der Wirtschaftsprüfer gehörten. Würde die Finanzverwaltung Standards für die Ausgestaltung von Tax CMS aufstellen, folge sogleich die Frage nach einer Ermächtigungsgrundlage. Als Ermächtigungsgrundlage bedürfe es einer umfangreichen Rechtsverordnung. *Michael Sell* verwies vergleichend auf die ebenfalls öffentlich diskutierte Frage der Manipulationsanfälligkeit von Kassensystemen. Auch hier habe man seitens des BMF bewusst die Definition von Standards dem Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) überlassen, welches das erforderliche Sachwissen besitze.

Prof. Dr. Johanna Hey warf anschließend die Frage auf, in wessen Interesse die Einführung eines Tax CMS eigentlich erfolge, also ob es neben dem Interesse des Steuerpflichtigen, sich nicht strafbar zu machen, nicht gerade auch im Interesse der Finanzverwaltung liege, richtige Steuererklärungen zu erhalten. Gerade im Bereich der Umsatzsteuer oder Lohnsteuer könne man dann eine Hilfestellung, wie beispielsweise die Anrufungsauskunft, erwarten dürfen. Schließlich kenne die Betriebsprüfung die internen Prozesse des Unternehmens so genau, dass sie durchaus in der Lage wäre, konkrete Aussagen zu treffen. Ohne eine Hilfestellung verbleibe das Risiko letztlich beim Steuerpflichtigen.

Prof. Dr. Johanna Hey hakte dann noch einmal bei *Michael Sell* nach und fragte nach einem Prüfungsmaßstab für Betriebsprüfer, um ein Tax CMS überprüfen zu können. *Michael Sell* entgegnete, dem Anwendungserlass seien anderthalb Jahre Diskussionen mit unterschiedlichsten Ansätzen vorausgegangen und es handele sich nun um das, worauf man sich habe einigen können. Auch sei der Erlass mit Datum vom 23.5.2016 noch brandneu, sodass man die weiteren Entwicklungen abzuwarten habe. Man stünde ganz am Anfang des Themas und habe erst einmal nur das weitergehende Ziel gehabt, gleichzeitig zum BMF-Schreiben mit Hilfe des IDW bestimmte Parameter für die Anwendergruppe der Wirtschaftsprüfer zur Verfügung zu

stellen. Gleiches wolle man in Zukunft auch für Steuerberater erreichen. Man könne derzeit nicht sagen, wie sich das Thema entwickeln werde.

Der Grundsatz „*Melden macht frei*“, so *Michael Sell*, würde durch den Anwendungserlass erneut hervorgehoben. Wer § 153 AO nutze und in der Steuerklärung bestimmte Entscheidungen erläutere, sei auf der richtigen Seite. Werde die Finanzverwaltung erst einmal richtig informiert, ergebe sich kein strafrechtliches Problem. Dies stand im Fokus des Erlassgebers. Eine Erhöhung der Qualität der Steuererklärungen, kürzere Betriebsprüfungszeiten und Rechtssicherheit für den einzelnen Veranlagungsbeamten seien die Kollateralnutzen.

Zu letzterem Punkt fragte *Prof. Dr. Johanna Hey* bei *Dr. Rolf Schwedhelm* nach, ob er den Anwendungserlass für ausreichend halte, dass der Veranlagungsbeamte, für den Fall, dass der Steuerpflichtige ein Tax CMS eingerichtet hat, zukünftig nicht mehr vorschnell eine Strafbarkeit vermute und die Sache voreilig an die Buß- und Strafsachenstelle weiterleite.

Dr. Rolf Schwedhelm äußerte die grundsätzliche Sorge darüber, dass ein Anwendungserlass überhaupt das geeignete Mittel an dieser Stelle sei. Die Entscheidung, einen Anfangsverdacht anzunehmen, treffe weiterhin jeder Veranlagungsbeamte nach seinem freien Ermessen. Er halte es aber auch nicht für sinnvoll, die Ausgestaltung der Tax CMS in die Hände der Finanzverwaltung zu legen. Das Tax CMS liege im ureigenen Interesse des Unternehmens, das versuche, Konflikte mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Die Finanzverwaltung verfolge dagegen ein ganz anderes Interesse. Auf strafrechtlicher Seite entfalte der Anwendungserlass, dies erkannte *Dr. Rolf Schwedhelm* an, eine Signalwirkung. Diese Signalwirkung bestehe darin, dass der Veranlagungsbeamte künftig prüfen möge, ob der Steuerpflichtige ein echtes Bemühen bei der Abgabe einer korrekten Steuererklärung erkennen lasse oder nicht.

Prof. Dr. Johanna Hey griff nun nochmals das Thema der zeitnahen Betriebsprüfung auf und fragte *Dr. jur. Robert Risse*, ob er sich einen solchen Nutzen von einem Tax CMS vorstellen könne. *Dr. jur. Robert Risse* berichtete darauf aus der Praxis, dass die Anzahl der Prüfer bei der Betriebsprüfung der Henkel AG erst vor kurzem von sechs auf vier reduziert wurde und es ihm zwar schwerfalle, er aber an der Hoffnung festhalte, dass die Betriebsprüfung zeitnah erfolgen werde. Er hoffe aber, dass es auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu einer Optimierung der Prozesse komme. So hätten schließlich auch

die Wirtschaftsprüfer 20 Jahre gebraucht, bis sie tatsächlich am 30.1. des Folgejahres einen Wirtschaftsprüfungsbericht abgeben konnten.

Dr. jur. Robert Risse hob noch einmal die Vorteile einer zeitnahen Betriebsprüfung hervor. Diese führe dazu, dass die Risikoaversität auf beiden Seiten steige und beide Seiten sich wechselseitig mehr vertrauten. In einzelnen Sachverhalten werde man sich weiterhin streiten, dies gehöre dazu.

Fritz Esterer ergriff ergänzend das Wort und erklärte, dass er erwarte, dass sich das Prüfungswesen signifikant ändern werde. Die Unternehmen würden mehr in die automatische Prävention investieren. Eine zeitnahe Betriebsprüfung gehöre auch dazu. Er habe in Gesprächen mit Betriebsprüfern erfahren, dass diese sehr wohl bereit seien, in Massenverfahren eine Systemprüfung vorzunehmen. So könne der Betriebsprüfer zukünftig die Prüfung auf eine Systemprüfung im Umgang mit den jeweiligen Steuerarten, etwa der Umsatzsteuer, der Lohnsteuer oder der Energiesteuer, beschränken. Erst anschließend würde man die Themen der Steuerplanung, also Themen anderer Art, besprechen.

Nun fragte *Prof. Dr. Johanna Hey Helmut König*, wie sich die Arbeit des IDW fortsetze. Dieser erklärte, dass momentan der Anhörungsprozess laufe und weitere Termine der Arbeitsgruppe geplant seien. Man wolle Anregungen und Kritik, die von verschiedenen Seiten kämen, zunächst intern auswerten. Wünschenswert sei neben konkreten Hilfestellungen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer auch ein einfach gehaltenes kurzes Manual, das jedem Unternehmen und jedem Steuerberater weiterhelfe. Ein konkreter Folgentwurf bestehe derzeit aber noch nicht.

Prof. Dr. Johanna Hey gab nun allen Teilnehmerinnen und Teilnehmern des Kolloquiums die Gelegenheit, Fragen zu stellen oder Anmerkungen zu machen.

Zunächst ergriff *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff*⁷⁰ die Gelegenheit, um auf die Ausführungen von *Dr. Rolf Schwedhelm* zur Definition der Rechtsprechung vom bedingten Vorsatz einzugehen. Die Definition des bedingten Vorsatzes in steuerstrafrechtlichen Fällen könne man grundsätzlich nicht an der Definition bei Körperverletzungsdelikten verproben, sondern an den Definitionen im Bereich der Vermögensdelikte. Dies führe zu ganz anderen Diskussionen und Argumentationsmustern. *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mel-*

⁷⁰ *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs und Vorstandsmitglied des Instituts Finanzen und Steuern.

linghoff ging außerdem auf den Einwand von *Dr. Rolf Schwedhelm* ein, dass man aufgrund der unterschiedlichen Interessenlage keine Beschreibung oder Zertifizierung eines Tax CMS durch die Finanzverwaltung wolle. Auf der anderen Seite, darauf wies *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff* hin, könnte ein zertifiziertes Tax CMS ein geeignetes Mittel sein, um im Interesse des Steuerpflichtigen einen Anfangsverdacht zu entkräften. Vielfach sei es gar nicht die Frage des Vorsatzes auf subjektiver Ebene, die sich regelmäßig zu einem sehr viel späteren Zeitpunkt des Verfahrens stelle, sondern eine Frage des Anfangsverdachts, mit dem die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens begründet werde.

Dr. Rolf Schwedhelm entgegnete dem, dass der Ansatz der Rechtsprechung zum bedingten Vorsatz für den Bereich der Steuerdelikte jedenfalls fraglich sei. Ein Anfangsverdacht sei bereits gegeben, wie es auch in der BPO definiert sei, wenn die Möglichkeit einer Steuerstraftat bestehe. Wenn der Betriebsprüfer aus seiner Sicht zu dem Ergebnis käme, es liege objektiv möglicherweise eine Steuerstraftat vor, hänge die Annahme des Anfangsverdachts letztlich doch nur noch am subjektiven Tatbestand und der Frage nach dem Vorsatz. Für Letzteres fühle sich der Betriebsprüfer aber dann nicht mehr zuständig und übergebe die Frage dann lieber in die Kompetenz der Buß- und Strafsachenstelle. Die Schwelle für den Betriebsprüfer, nach der objektiven Unrichtigkeit eines Sachverhalts einen Anfangsverdacht anzunehmen, sei zu niedrig, kritisierte *Dr. Rolf Schwedhelm*.

Michael Sell wies dann allerdings darauf hin, dass man mit einem Tax CMS in diesen Situationen besser dastehe als ohne ein Tax CMS. Das Tax CMS schütze nun den Steuerpflichtigen davor, dass die Buß- und Strafsachenstelle allzu leicht den subjektiven Tatbestand als erfüllt ansehe. Es bedürfe zukünftig eines erhöhten Begründungsaufwands, um ein vorsätzliches Handeln trotz des eingeführten Tax CMS annehmen zu können.

Dr. Rolf Schwedhelm wiederholte daraufhin seine Zweifel, ob das Tax CMS an der Prüfungspraxis wirklich etwas ändere. Wenn das Tax CMS dazu führe, dass kritische Sachverhalte aufgedeckt würden, käme man nicht zu beschriebenem Problem.

Anschließend fragte *WP/StB Dipl.-Kfm. Achim Fey*⁷¹ nach den Grenzen eines Tax CMS. Er wies darauf hin, dass man nur jene Prozesse im Tax CMS

⁷¹ *WP/StB Dipl.-Kfm. Achim Fey* ist selbständig und betreibt eine Wirtschaftsprüfungskanzlei in Frankfurt am Main.

abbilden könne, die auch bekannt seien. Beispielsweise bei Fällen von § 50a EStG würde häufig die Unkenntnis vom Sachverhalt zum Vorwurf der Steuerverkürzung führen, wenn auch überhaupt keine Steuer entstanden wäre.

Fritz Esterer griff die Problematik im Umgang mit § 50a EStG auf und erklärte, dass dies momentan alle großen Konzerne beschäftige. Es bedürfe hier zwangsläufig einer intelligenten IT-Lösung. Ein gutes Tax CMS könne bei dieser Problematik, davon sei er überzeugt, helfen. Eine hundertprozentige Sicherheit, gerade im Hinblick auf gänzlich neue und unentdeckte Sachverhalte, werde aber auch ein funktionierendes System nicht bieten.

7. Schlussworte der Podiumsgäste

Prof. Dr. Johanna Hey bat die Podiumsgäste sodann um kurze Schlussworte.

Michael Sell erklärte, dass er bei diesem Kolloquium für den Anwendungserlass werben wollte. Er erkenne anhand der großen Teilnehmerzahl des Kolloquiums, aber auch durch die Diskussionen im Zusammenhang mit dem Entwurf des IDW Praxishinweises, dass für weitere Regelungen zum Thema Tax CMS ein Bedürfnis bestehe. Man habe mit dem Anwendungserlass die Atmosphäre der Kriminalisierung zurückführen, dem einzelnen Veranlagungsbeamten Handlungssicherheit geben und kürzere Betriebsprüfungszeiten herbeiführen wollen.

Dr. jur. Robert Risse fasste zusammen, dass das, was in der Abgabenordnung stehe, nicht ausreiche, um ein Tax CMS definieren zu können. Knüpfe man an § 289 Abs. 5 HGB an, müsse man Tax Compliance weiter verstehen. Es bedürfe dann einer erhöhten Prozesssicherheit und einer Kontrolle des Systems. Dies könne dann auch geprüft werden. *Dr. jur. Robert Risse* hält eine jährliche Zertifizierung des Systems nicht für nötig und wünscht sich eher ein Verfahren ähnlich dem holländischen Monitoring System, bei dem die Innenrevision nach konkreten Standards handle.

Dr. Rolf Schwedhelm erklärte, dass er Tax CMS grundsätzlich für hilfreich und nützlich halte, weil sie das Risiko für Unternehmen minimierten. Er warnte aber vor der Vorstellung, man könne sich durch ein Tax CMS vor jeglichem Vorwurf der Strafbarkeit durch die Strafverfolgungsbehörden schützen. *Dr. Rolf Schwedhelm* äußerte jedoch die Hoffnung, dass Betriebsprüfer zukünftig nicht mehr in dem Maße Vorwürfe erheben, wie es bislang der Fall sei.

Fritz Esterer fasste seine Schlussworte in vier Thesen. Erstens helfe ein Tax CMS immer, wenn es gewissen Mindeststandards entspreche. Zweitens sei es unbedingt erforderlich, das Tax CMS einer Wirksamkeitsprüfung zu unterziehen, um nachweisen zu können, dass ein funktionierendes System eingeführt wurde. Drittens müsse ein Tax CMS, das wirklich entlastend wirken soll, zuvor durch die Betriebsprüfung geprüft und akzeptiert worden sein. Viertens stelle das Thema für die Unternehmen eine große Chance dar, ihre Prozesse und IT-Systeme zu verbessern und letztlich auch die Haftungsrisiken zu minimieren.

Helmut König betonte, dass man sich beim IDW einig war, dass ein Tax CMS kein Kosten-Schreckgespenst sein dürfe, sondern auch für kleinere Unternehmen umsetzbar sein müsse. Man solle an vorhandene Strukturen anknüpfen können, um ein geeignetes System daraus zu entwickeln. Er wies dann nochmals darauf hin, dass die wichtigsten Punkte des Praxishinweises die Überwachung und Verbesserung seien. Das System müsse rekursiv sein. Ohne diese Punkte werde dem Steuerpflichtigen der Nachweis, alles getan zu haben, um eine Steuerstraftat zu meiden, nicht gelingen. Wer sich traue, neue Wege zu gehen, und den Mut habe, Vorhandenes zu hinterfragen, der könne das Unternehmen und Karrieren durch Tax Compliance schützen.

ifst-Schriften 2016 / 2015 / 2014

2016

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –
- Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?
- Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –

- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich
- Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze