

## CB-BEITRAG

Gabriele Hilsebein, RAin/StBin

# Anwendung der Grundsätze des IDW PS 980 auf die Einrichtung eines innerbetrieblichen Tax Compliance Management Systems

Der nachfolgende Beitrag setzt auf dem in CB 4/2016, 119 erschienenen Beitrag der Verfasserin zur Gestaltung eines internen Kontrollsystems für Steuern durch die Unternehmensleitung auf und erläutert aktuelle Entwicklungen.

Die verspätete, fehlerhafte oder unvollständige Einreichung von Steuererklärungen kann neben finanziellen auch strafrechtliche und reputative Risiken für die Geschäftsleitung und Mitarbeiter eines Unternehmens haben. Die Geschäftsführung ist gesetzlich verpflichtet, eine im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtige Steuererklärung unverzüglich zu korrigieren. In einem solchen Fall kann ein strafrechtlich irrelevanter „bloßer“ Fehler (fahrlässige Steuerverkürzung), eine Steuerordnungswidrigkeit (leichtfertige Steuerverkürzung) oder gar eine Steuerstraftat (vorsätzliche Steuerhinterziehung) vorliegen. Die Abgrenzung erfolgt allein im subjektiven Tatbestand, auf den anhand objektiver Anhaltspunkte zu schließen ist. Während eine Steuerhinterziehung Eventualvorsatz, d. h. ein Für-Möglich-Halten und Billigend-In-Kauf-Nehmen einer durch den Fehler bedingten, verkürzten Steuerfestsetzung fordert, ist für die leichtfertige Steuerverkürzung das Vertrauen des Täters auf das Ausbleiben der Steuerverkürzung bei Außerachtlassung der nach den Umständen des Einzelfalls und persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten erforderlichen Sorgfalt charakteristisch.<sup>1</sup> Diese Abgrenzung gewann mit der Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige zunehmend praktische Relevanz.<sup>2</sup>

Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlichte daraufhin am 23.5.2016 einen Anwendungserlass zu § 153 AO zur Abgrenzung der Berichtigung objektiv unrichtig abgegebener Steuererklärungen von Selbstanzeigen („AEO zu § 153“).<sup>3</sup> Dieser sieht in Tz. 2.6 vor, dass die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems („IKS“), das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, ein Indiz gegen den Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung darstellen kann, jedoch nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls befreit.

Während der Entwurf des BMF-Schreibens noch eine vorsatzabschließende Indizwirkung bei Einrichtung eines „innerbetrieblichen Kontrollsystems“ für möglich erachtete, hat das BMF in der finalen Fassung klargestellt, dass ein solches IKS „der Erfüllung der steuerlichen Pflichten“ dienen muss. Der AEO zu § 153 lässt jedoch offen, welche Anforderungen an ein solches IKS für Steuern zu stellen sind und wie ein solches in der Praxis auszugestaltet ist, damit diesem Indizwirkung zukommen kann.

Nach Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. V. („IDW“) ist unter dem Begriff „innerbetriebliches Kontrollsystem“ unter Berücksichtigung von rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichteter Teilbereich eines Compliance-Management-Systems („CMS“) zu verstehen.<sup>4</sup>

Das IDW wendet daher die zur Ausgestaltung und Prüfung von CMS mit IDW PS 980 entwickelten Grundsätze auch auf Tax CMS an. Am 17.6.2016 veröffentlichte der Steuerfachausschuss des IDW einen Vorschlag für die Ausgestaltung von Tax Compliance Management Systemen („Tax CMS“) sowie Hinweise zur Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung solcher Systeme gemäß IDW PS 980 („Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016“),<sup>5</sup> zu dem bis 30.12.2016 noch Änderungs- und Ergänzungsvorschläge eingereicht werden können.

Danach weist ein angemessenes Tax CMS i. S. d. IDW PS 980 sieben, in Wechselwirkung zueinander stehende Grundelemente auf: (1) Compliance-Kultur, (2) Compliance-Ziele, (3) Compliance-Risiken, (4) Compliance-Programm, (5) Compliance-Organisation, (6) Compliance-Kommunikation und (7) Compliance-Überwachung und Verbesserung. Diese sieben Grundelemente sind danach für alle Unternehmen, ungeachtet ihrer Größe und Komplexität, relevant und neben den angewandten Tax CMS-Grundsätzen in einer Tax CMS-Beschreibung schriftlich niederzulegen und weiter zu konkretisieren.<sup>6</sup> In Abhängigkeit von u. a. der Größe des Unternehmens, der Art und des Umfangs der Geschäftstätigkeit, der Branche und den Betätigungsfeldern, der nationalen oder internationalen Ausrichtung oder der Rechtsform des Unternehmens können Art, Umfang und Konkretisierung der Grundsätze und Maßnahmen des Tax CMS sowie Art und Umfang seiner Dokumentation unterschiedlich ausgeprägt sein.<sup>7</sup> Die Verantwortung

1 Wiese, in: Wannemacher & Partner, *Steuerstrafrecht*, 6. Aufl. 2013, S. 168 ff.; Ransiek, in: Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, Stand: Juni 2016, § 370 AO, Rn. 611.

2 Wiese, a. a. o., S. 168, Rn. 383.

3 BMF, 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001/IV A 4 – S 0324/14/10001, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2016-05-23-anwendungserlass-zu-paragraf-153-AO.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2016-05-23-anwendungserlass-zu-paragraf-153-AO.html) (Abruf: 13.10.2016).

4 Vgl. „Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“. Dieser Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

5 S. Fn. 4.

6 Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016 (Fn. 4), Tz. 9.

7 Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016 (Fn. 4), Tz. 25.

für das Tax CMS und für die Inhalte der Tax CMS-Beschreibung liegt bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens.<sup>8</sup>

Während die Einrichtung eines dem Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016 entsprechenden Tax CMS bzw. dessen Nachweis durch ein entsprechend positives Prüfungsurteil im Regelfall ein Indiz für das Fehlen des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit<sup>9</sup> darstellen sollte, rechtfertigt das Fehlen eines dem IDW PS 980 entsprechenden Tax CMS bzw. einzelner seiner Komponenten – zumindest für die bei seiner endgültigen Verabschiedung noch offenen Betriebsprüfungszeiträume – nicht den Umkehrschluss auf bedingten Vorsatz bzw. Leichtfertigkeit.

Wie alle IDW-Prüfungsstandards richtet sich auch der IDW PS 980 nur an die Mitglieder des IDW, die aus der Satzung des Vereins eine Verpflichtung zur Beachtung der Standards haben. Unstreitig hat der IDW als privater Verein keinerlei direkte oder derivative Rechtssetzungskompetenz.<sup>10</sup> In seiner endgültigen Fassung wird dem IDW Praxishinweis 1/2016 – ebenso wie dem PS 980 für Corporate CMS – zwar über seine fehlende Rechtsbindungswirkung hinaus zukünftig faktisch Bedeutung zukommen. Für die Vergangenheit kann dieser jedoch keine verbindlichen Maßstäbe für die Ausgestaltung von Tax CMS setzen. Auch verbietet es sich im Bereich der Eingriffsverwaltung, rückwirkend strengere Maßstäbe anzulegen. Entscheidend ist vielmehr, ob im Einzelfall objektive Anhaltspunkte den Schluß auf das ernsthafte Bemühen zur Vermeidung des sich in der Steuererklärung niedergeschlagenen Fehlers, d. h. zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten, und damit auf das Fehlen des bedingten Vorsatzes bzw. der Leichtfertigkeit rechtfertigen. Maßgebend kann letztlich nur sein, ob unter Berücksichtigung der Komplexität des Steuerrechts und der ihm eigenen Terminologie konkrete Maßnahmen ergriffen wurden, die nach damaligen Erkenntnisstand, Rahmenbedingungen und Verkehrsanschauung der Geschäftsleitung in ihrer Laiensphäre geeignet erschienen, auf die Richtigkeit der Erklärung zu vertrauen.

Ob für Unternehmen überhaupt eine Rechtspflicht zur Etablierung einer Tax-Compliance-Organisation i. S. e. systematischen, internen steuerlichen Kontroll- bzw. Risikomanagementsystem besteht, war bislang in der Literatur kontrovers diskutiert und lediglich für kapitalmarktorientierte Unternehmen bejaht worden.<sup>11</sup> Zur Vermeidung ordnungswidrigkeitenrechtlicher Sanktionen raten Autoren jedoch auch nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen zur Etablierung einer Tax Compliance Organisation.<sup>12</sup> Der Nachweis funktionierender innerbetrieblicher Strukturen und Organisationsprozesse, die eindeutig auf ein Bemühen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schließen lassen, konnte nach Ansicht von Vertretern der Strafsenate des Bundesgerichtshofes bereits vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens sowie der Verlautbarungen des IDW den Vorwurf der Steuerhinterziehung/Steuerverkürzung entkräften. Auf eine Ausgestaltung i. S. d. IDW PS 980 kam es bis dato regelmäßig nicht an.

In der Literatur waren bislang unterschiedliche Ansätze bzgl. der Ausgestaltung zu finden.<sup>13</sup> Während manche Autoren Tax Compliance als Teilbereich der Corporate Compliance ansahen<sup>14</sup> und z. T. auf IDW PS 980 referenzierten, stand bei anderen Autoren das Steuerrisikomanagement bzw. Tax Control Framework im Fokus.<sup>15</sup> Gemein ist diesen Ansätzen, dass durch eine systematische Konzeption interner organisatorischer Maßnahmen, Aufgaben und Zuständigkeiten, Kontrollen und Prozesse die Einhaltung aller steuerlichen Pflichten der Unternehmung sowie das pro-aktive Management von mit der Geschäftstätigkeit einhergehenden Steuerrisiken sichergestellt sind.

Hierfür reicht i. d. R. allein der Nachweis der vertikalen Delegation steuerlicher Pflichten auf fachkundiges Personal – z. B. auf den Leiter

Steuern oder einen Mitarbeiter im Rechnungswesen – nicht aus. Die vertikale Aufgabendelegation bedingt vielmehr Auswahl-, Instruktions- und Überwachungspflichten der Geschäftsleitung, die sich in ihrem Umfang nach der Qualifikation und Zuverlässigkeit der Hilfsperson richten.<sup>16</sup> Grundsätzlich sind die Überwachungspflichten umso geringer, je höher qualifiziert und berufserfahren der für Steuern zuständige Mitarbeiter in direkter Berichtslinie ist.<sup>17</sup> Gleichwohl sind stichprobenartige Kontrollen unabdingbar.<sup>18</sup> Sicherzustellen ist u. a. auch eine Berichtslinie mit daraus abzuleitenden Kompetenzen für disziplinarische Maßnahmen, ein „Durchgriff“ in der Unternehmensgruppe.<sup>19</sup> Die vertikale Delegation allein führt nicht zur Entlastung der Geschäftsführung.<sup>20</sup>

Es ist davon auszugehen, dass bei Betriebsprüfungen durch die oben beschriebenen Neuerungen auch das IKS für Steuern in Diskussion gerät. Die Geschäftsleitung sollte daher umgehend das interne IKS für Steuern, insbesondere das gegenwärtige Richtlinienkonzept, kritisch überprüfen und etwaige Defizite schnellstmöglich beseitigen. Zielsetzung sollte zukünftig eine Benchmark-fähige Konzeption und Etablierung eines IKS für Steuern nach den Vorgaben des IDW sein. Ob damit im Idealfall die Betriebsprüfung verkürzt oder gar vermieden werden kann,<sup>21</sup> bleibt abzuwarten.

---

#### AUTORIN



**Gabriele Hilsebein** verfügt über In-house- und Beratungserfahrung und ist als Rechtsanwältin und Steuerberaterin seit 2013 selbständig tätig. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Beratung internationaler Unternehmen in materiell-rechtlicher und aufbauorganisatorischer Hinsicht. Sie konnte als „Global Head of Tax“ langjährige praktische Erfahrung in der Aufbau- und Ablauforganisation der Steuerfunktion sowie im Steuerrisikomanagement international tätiger Unternehmensgruppen sammeln.

---

8 Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016 (Fn. 4), Tz. 19.

9 So Wellens/Wall, DB 2016, 1385; Werder/Rudolf, BB 2016, 1442.

10 Vgl. Böttcher, NZG 2011, 1054 ff.

11 Vgl. Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1761 ff. m. w. N.; Creed/Link, BB 2016, 986.

12 Vgl. Wellens/Wall, DB 2016, 1387; Ball/Papasikas, BB 2016, 1495; Creed/Link, BB 2016, 986.

13 Vgl. Spengel/Matenaer, Ubg 2011, 798; Risse, Ubg 2015, 9.

14 Vgl. Ball/Papasikas, BB 2016, 1497; Hilsebein, CB 2016, 120; Werder/Rudolf, BB 2016, 1433; Burkhard, SteuK 2015, 111; Dahlke, BB 2014, 680; Kromer/Pumpler/Henschel, BB 2013, 793; Kromer/Pumpler/Henschel, CB 2013, 156.

15 Vgl. Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1763; Vitale/Loose, BB 2014, 2903; Dahlke, BB 2014, 680; Spengel/Matenaer, Ubg 2011, 798; Bakker/Kloosterhof, Tax Risk Management – From Risk To Opportunity, 2010, S. 19 ff.

16 Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1759.

17 Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1759.

18 Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1759.

19 Vgl. LG München I, 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10, CB 2014, 167 m. CB-Komm. Kränzin/Weller, BB 2014, 850 Ls m. BB-Komm. Grützner, NZG 2014, 345.

20 Aichberger/Schwartz, DStR 2015, 1759.

21 Vgl. Wellens/Wall, DB 2016, 1385; Ball/Papasikas, BB 2016, 1495.