



Prof. Dr. jur. Josef Scherer

Rechtsanwalt, Vorstand des Internationalen Instituts für Governance, Management, Risk & Compliance und Leiter der Stabsstelle ESGRC der Technischen Hochschule Deggendorf



Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Andreas Grötsch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Professor für Corporate Social Responsibility und Tax Compliance an der Technischen Hochschule Deggendorf



Klaus Fruth

Staatsanwalt als Gruppenleiter am Landgericht Passau, Lehrbeauftragter für Governance und Compliance an der Technischen Hochschule Deggendorf

Scherer / Grötsch / Fruth

23.06.2023

Enthaftendes Compliance- und Whistleblowing-Managementsystem nach aktueller Rechtslage –

Ein „Must have“ für alle Führungskräfte!



Buzzwords

#Enthaftende #Wirkung einer #Compliance-Organisation #höchstrichterliche #deutsche #Rechtsprechung #Compliance- / #Kontroll-Systeme #Pflicht für #Leistungs- und #Aufsichtsorgane #Konzerne #Mittelstand #Gesetz zur #Förderung der #Unternehmensintegrität #Datenschutzbeauftragte #Beauftragter #Übertragung von #Unternehmerpflichten #angemessene (zeitliche) #Ressourcen #Haftung der #Organisation, der #Leistungs- und #Aufsichtsorgane und der ausdrücklich #Beauftragten #strict #liability #Unternehmensstraf- oder #Unternehmenssanktionsrecht #Haftung bei #schuldhaften #Pflichtverletzungen unterhalb der #Leitungsebene #Schlussantrag des #Generalanwalts des #EuGH #Enthaftende #Wirkung #vor #der #Tat #Strafbefreiende #Maßnahmen #nach #der #Tat #Selbstreinigungsprozesses #nach #der #Tat #Strafzumessung #Nachtatverhalten #DIN #ISO #37301:2021 #IDW #PS #980:2022 #Hinweisgebersystem #Tax-Compliance #Steuerkontrollsystem #Angemessenheit #Wirksamkeit #Digitalisierung #Standards #Wesentliche #Soll-Elemente #Handlungsempfehlungen

Executive Summary

Compliance-, Risiko- und Interne Kontroll-Systeme sind Pflicht.

Sie bringen aber auch einen entscheidenden Vorteil: Nach der nunmehr als gefestigt anzusehenden aktuellen Rechtslage, nicht zuletzt auch aufgrund aktueller, ständiger Rechtsprechung des *BGH*, sind Compliance-Maßnahmen, die *vor* oder *nach* dem Eintritt von Compliance-Vorfällen ergriffen werden, von ermittelnden und sanktionierenden Behörden / Gerichten tatbestandsausschließend oder strafmildernd zu berücksichtigen. Diese Berücksichtigung ist sogar *verfassungsrechtlich* geboten und die u.U. noch fehlende Erfahrung

mit dieser neuen Materie auf Seiten der Behörden bzw. der Aufwand, entsprechende Bewertungen vorzunehmen, befreit hiervon nicht.¹

Auch die Frage, *was* zu einem angemessenen und wirksamen Compliance- / Kontroll-System gehört, ist mittlerweile geklärt.

In anderen Ländern beeinflusst das jeweils dort geltende Haftungsmodell die Rechtslage.

In die einschlägige Literatur haben die sehr aktuellen Urteile und das noch sehr neue – enthaftende - Instrument eines Compliance- und Hinweisgeber-Systems leider noch nicht umfassend Einzug gehalten.

Für die Praxis der Aufsichts- oder Ermittlungsbehörden, aber auch der betroffenen Aufsichts- und Leitungsorgane von Unternehmen und sonstigen Organisationen ist zu besorgen, dass es zunächst noch einiger Aufklärungsarbeit bedarf, um eine angemessene Kenntnis und Akzeptanz verzeichnen zu können.

Dabei entsteht durch diesen systemisch neuen Ansatz der Verlagerung von Aktivitäten und Ressourcen in die Prophylaxe, anstelle eines reaktiven Ansatzes, eine win-win-Situation für Justiz und Organisationen. – Ein Effekt, den auch das geplante Unternehmenssanktionsrecht erzielen wollte.

1. Einleitung

1.1. Allgemeine, internationale Rechtsfigur und gefestigte Rechtslage in Deutschland: Enthaftende Wirkung einer Compliance-Organisation²

In jüngster Zeit bestätigten die höchstrichterliche deutsche Rechtsprechung (vgl. *BGH*-Entscheidungen „KMW“ und „Selbstreinigung“³), Gesetzgeber⁴ und Exekutive⁵ die allgemein anzuerkennende Rechtsfigur, dass organisatorische Vorkehrungen zur Vermeidung von Pflichtverstößen unter Umständen im Einzelfall den Vorwurf vorsätzlichen Handelns entfallen lassen oder bei der Strafzumessung zu berücksichtigen sind.

Auch der Gesetzesentwurf des *Bundesjustizministeriums* zur Unternehmenssanktion bei Compliance-Verstößen⁶ ging in diese Richtung.

¹ Vgl. Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl. 2023, Rn. 13 ff.

² Scherer, Compliance-Managementsystem nach DIN ISO 37301 erfolgreich implementieren, integrieren, auditieren, zertifizieren, 1. Auflage 2022, Herausgeber: DIN, Beuth-Verlag, S. 21 ff.

³ *BGH*, Urteil vom 09.05.2017 - 1 StR 265/16 und *BGH*, Urteil vom 27.04.2022 – 5 StR 278/21, sowie demnächst wohl auch der *EuGH* (Az. C 807/21)

⁴ Vgl. § 38 Einführungsgesetz zur AO (EAO), § 125 Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB), etc.

⁵ Vgl. z. B. Rundschreiben des *Bundesministeriums für Finanzen* (BMF) zu § 153 AO vom 23.05.2016, DStR 2016, 1218: „Tax Compliance“ und die Pressemitteilung, vgl. *Beyer*, Bayern: Einbeziehung der Compliance in die Steuerprüfung, nwb.de vom 1.2.2023 des *Bayerischen Ministeriums für Finanzen* 2022 über die künftige Einbeziehung von Steuerkontrollsystemen in die steuerliche Prüfung

⁶ Referentenentwurf: Gesetz zur Förderung der Unternehmensintegrität vom September 2020

Dies gibt es in den USA seit den 1980er Jahren in Form der *US Sentencing Guidelines*.

In anderen Ländern ist die Rechtslage abhängig vom Haftungsmodell der jeweiligen Rechtsordnung.⁷

Internationale Standards verweisen ebenfalls auf diese Wirkungen.⁸

Dass Compliance- / Kontroll-Systeme tatbestandsausschließend oder bei der Strafzumessung positiv zu berücksichtigen sind, ist in Deutschland nunmehr gefestigte Rechtslage⁹, wenngleich bei Instanzgerichten, (Verfolgungs-) Behörden und auch in Wissenschaft und Praxis hierzu noch u.U. für Transparenz gesorgt werden muss.

1.2 Ausgangslage: Die haftungsbewehrte Pflicht für Leitungs- und Aufsichtsorgane zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen Compliance- / Kontroll-Systems

Das Thema ist nicht nur für Konzerne, sondern auch für den Mittelstand höchst virulent.

Das *OLG Nürnberg*¹⁰ stellte jüngst fest, dass die Pflicht zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen Internen Kontroll- (IKS) und Compliance-Managementsystems auch bereits für Geschäftsführer kleinerer Unternehmen gilt.¹¹

Der *Bundesfinanzhof*¹² bekräftigte jüngst die ständige Rechtsprechung¹³, dass eine rechtskonforme (enthaftende) Pflichtendelegation auch die kontinuierliche Überwachung des Delegationsempfängers voraussetzt und Geschäftsführer ohne diese (Compliance-) Kompetenzen das Amt gar nicht antreten oder niederlegen sollten.

⁷ Trüg, Die Verteidigung von Unternehmen, NZWiSt 2022, S. 106 f.:

„(...) **Ob und inwieweit solche Compliance-Maßnahmen bereits auf tatbestandlicher Ebene oder jedenfalls strafmildernd zu berücksichtigen sind, hängt zunächst maßgeblich von dem der Unternehmensverantwortlichkeit zu Grunde gelegten Modell ab.**

Eine eher ablehnende Haltung der Milderung aufgrund etablierter Compliance ist etwa in **Frankreich** verbreitet; (...)

Eine entlastende Wirkung von Compliance-Maßnahmen kann beispielsweise als Korrektiv einer extensiven strafrechtlichen Verantwortlichkeit wie in den **USA** auf der Grundlage der *respondeat-superior*-Doktrin fungieren, vor allem aber mit Blick auf den Vorwurf eines Organisationsversagens des Verbandes wirken (wie dies nach der **Schweizer** Rechtslage möglich ist).

Entsprechend sind derartige Präventionsmaßnahmen in der **österreichischen** Regelung ausdrücklich als Milderungsgrund anerkannt. (...)

⁸ Vgl. Einleitung zur (DIN) ISO 37301:2021: „In verschiedenen Rechtsordnungen **haben Gerichte bei der Strafzumessung für Gesetzesverstöße das Bekenntnis einer Organisation zu Compliance durch das Compliance-Managementsystem berücksichtigt**. Aus diesem Grund können auch Regulierungsbehörden und Gerichte von diesem Dokument als Bezugspunkt profitieren.“

⁹ Trüg, Die Verteidigung von Unternehmen, NZWiSt 2022, S. 106 f.:

„(...) **dass gerade das Vorliegen von zwei BGH Entscheidungen im Abstand von fünf Jahren nach Sicht des Verfassers durchaus eine in diesem Sinne gefestigte Rechtsprechung darstellt**. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es gerade nicht einer Vielzahl von bestätigenden BGH-Rechtsprechung bedarf, um eine gefestigte Rechtsprechung zu bilden. Entscheidungen des Bundesgerichtshofs kommen nach den Vorschriften über die Zulassung der Revision (vergleiche § 543 ZPO) nur dann infrage, **wenn eine Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat** oder die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung erfordert. Daher kann auch hier von einer gefestigten Rechtsprechung ausgegangen werden, an die sich die Instanzgerichte gebunden fühlen sollten.“

¹⁰ *OLG Nürnberg*, Endurteil vom 30.03.2022, 12 U 1520/19 (Tankstellenpächter)

¹¹ Dies stellte im *Siemens-Fall* das *Landgericht München* („Neubürger“) bereits 2013 fest. Gesetzlich vorgeschrieben ist ein Compliance-Managementsystem in bestimmten Branchen (vgl. §§ 29 VAG, 25a KWG) bzw. für alle „großen“ Unternehmen (§ 91 AktG) seit langem

¹² *BFH*, Beschluss vom 15.11.2022, VII R 23/19 (Haftung bei inkompetentem Geschäftsführer)

¹³ Vgl. *Scherer*, Business Partner Screening, 2017, gmrc.de, mit weiteren Nachweisen

Sehr interessant ist auch bezüglich der Abgrenzung der Aufgaben des Leitungsorgans und der „ausdrücklich Beauftragten“¹⁴ das Urteil des *Arbeitsgerichts Heilbronn*¹⁵:

Primär verantwortlich für die organisatorische Umsetzung von technischen und organisatorischen Maßnahmen (TOM) zur Herstellung eines angemessenen Datenschutzniveaus sei der Arbeitgeber und nicht der Datenschutzbeauftragte als „ausdrücklich Beauftragter“, sofern diese Verantwortlichkeit nicht klar anders in der Beauftragung geregelt sei („ordnungsgemäße Übertragung von Unternehmerpflichten“).

Darüber hinaus bräuchten Beschäftigte, die als (Datenschutz-) „ausdrücklich Beauftragte“ benannt werden, ausreichend zeitliche Ressourcen, um ihrer Verantwortung gerecht zu werden.

Angemessene (zeitliche) Ressourcen zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung des Amtes stellen eine wesentliche Voraussetzung für eine ordnungsgemäße, enthaftende Übertragung von Unternehmerpflichten dar.

1.3 Haftung der Organisation, der Leitungs- und Aufsichtsorgane und der gemäß § 9 Abs. 2 OWiG¹⁶ ausdrücklich Beauftragten¹⁷ für eigene oder fremde schuldhaft Pflichtenverletzung

1.3.1 Haftung für eigene schuldhaft Pflichtenverletzungen

1.3.1.1 Haftung der Organisation

Die Organisation haftet in der Regel nur, wenn ihr eine schuldhaft Pflichtenverletzung ihrer Organe oder besonders Beauftragten zugerechnet werden kann.¹⁸

Eine verschuldensunabhängige Haftung („strict liability“ / Gefährdungshaftung) der Organisation besteht in der Regel nicht.¹⁹

¹⁴ Vgl. §§ 30, 9 Abs. 2 OWiG

¹⁵ *ArbG Heilbronn*, Urteil vom 29.9.2022, 8 Ca 135 / 22 („nachlässiger Datenschutzbeauftragter und Justiziar?“)

¹⁶ § 9 Abs. 2 OWiG: „Ist jemand von dem Inhaber eines Betriebes oder einem sonst dazu Befugten (...)
1. beauftragt, den Betrieb ganz oder zum Teil zu leiten, oder
2. ausdrücklich beauftragt, in eigener Verantwortung Aufgaben wahrzunehmen, die dem Inhaber des Betriebes obliegen, und handelt er auf Grund dieses Auftrages, so ist ein Gesetz, nach dem besondere persönliche Merkmale die Möglichkeit der Ahndung begründen, auch auf den Beauftragten anzuwenden, wenn diese Merkmale zwar nicht bei ihm, aber bei dem Inhaber des Betriebes vorliegen. (...)“; vgl. auch § 13 Abs. 2 ArbSchG, § 15 Abs. 1 Nr. 1 SGB VII, § 13 BGV A1

¹⁷ Vgl. „Übertragung von Unternehmerpflichten“, zum Beispiel auf Risiko-, Compliance-, Datenschutz-, Arbeitssicherheits-, Informationssicherheits-, etc.- Beauftragte, vgl. *Scherer*, Haftung eines Risikomanagers, 2018, zum Download auf risknet.de

¹⁸ Vgl. §§ 130, 30 OWiG, 84 DSGVO, etc.

¹⁹ Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts des EuGH vom 27.4.2023, Aktenzeichen C 807 / 21 („DSGVO-Bußgeld gegen Vonovia“).
Die Entscheidung des EuGH wird auf europäischer Ebene diese bereits in Deutschland geltende Rechtslage klären und ist aufgrund der wachsenden Anzahl von Regulierungen durch die EU (Nachhaltigkeits-, KI-, Product-, etc.-Compliance) besonders beachtenswert.

Ein Unternehmensstraf- oder Unternehmenssanktionsrecht, wie in anderen Ländern oder in der letzten Koalition entworfen,²⁰ gibt es bisher in Deutschland nicht.

1.3.1.2 Haftung der Leitungsorgane und „ausdrücklich Beauftragter“ bei eigenem, aktiven Tun

Sofern der schuldhafte Pflichtverstoß²¹ von Leitungsorgan oder „ausdrücklich Beauftragtem“ selbst begangen wurde, haften diese nach allgemeinen Grundsätzen der Innen- und Außen-Haftung. Es erfolgt dann auch eine Zurechnung des schuldhaften Pflichtverstoßes an die Organisation.

Auch Mitglieder des Aufsichtsorgans können wegen Verletzung ihrer Aufsichtspflichten, z.B. wegen eines fehlenden angemessenen und wirksamen Risiko-, Compliance-, Internen Kontroll-Systems, persönlich haften (§§ 116, 107 AktG).

1.3.2 Haftung der Leitungsorgane und „ausdrücklich Beauftragten“ bei schuldhaften Pflichtverletzungen von *Beschäftigten unterhalb der Leitungsebene*

Eine schuldhafte *Pflichtverletzung von Beschäftigten unterhalb der Leitungsebene* kann zur eigenen schuldhaften Pflichtverletzung der Leitungsorgane oder „ausdrücklich Beauftragten“ führen, wenn ein Mangel des Kontroll- und Überwachungs-Systems (mit-)ursächlich für den schuldhaften Pflichtverstoß des/der Beschäftigten war (mittelbare Verantwortung durch Aufsichtspflichtverletzung / Organisationspflichtverletzung).

Diese Pflichtverletzung der Leitungsorgane oder „ausdrücklich Beauftragten“ kann wiederum der Organisation haftungsbegründend zugerechnet werden.

Auch die Mitglieder von Aufsichtsgremien können in diesen Fällen u.U. haften, vgl. oben 1.3.1.2

²⁰ Vgl. Referentenentwurf zum Unternehmenssanktionsrecht („Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft“) vom 16.06.2020

²¹ Z.B. Tax-, Product-, DSGVO-, IT-, Informationssicherheits-, etc.- Compliance-Verstoß

1.4 Enthaltende Wirkung auf Tatbestandsebene durch Einrichtung eines Compliance- / Kontroll-Systems vor der Tat

Das Leitungsorgan kann bei ordnungsgemäßer Pflichtendelegation und / oder Übertragung von Unternehmerpflichten auch Verantwortung auf „ausdrücklich Beauftragte“ delegieren.

Primär- und Letzt-(Überwachungs-) Verantwortung bleibt in der Regel beim Leitungsorgan.

Die Einrichtung eines angemessenen und wirksamen Kontroll- und Überwachungs-Systems (ESGRC- Compliance-, Tax-, Risiko-, IKS-, etc.- Managementsystems) lässt bei Pflichtverletzungen durch Beschäftigte unterhalb der Leitungsebene i.d.R. die Pflichtverletzung durch Organisations- oder Überwachungsverschulden beim Leitungsorgan oder „ausdrücklich Beauftragten“ bereits auf der Tatbestandsebene entfallen.²²

Dann kann auch keine Zurechnung einer schuldhaften Pflichtverletzung zulasten der Organisation / des Unternehmens zur Haftung²³ derselben führen.

Ebenso ist in diesen Fällen auch den Mitgliedern von Aufsichtsgremien kein Vorwurf zu machen.

1.5 Strafbefreiende Maßnahmen nach der Tat

Nach der Tat könnten Selbstanzeige²⁴, „tätige Reue“ oder Kronzeugenregelungen (vgl. Kartellrecht) zur Strafbefreiung führen.

²² Vgl. Trüg, Die Verteidigung von Unternehmen, NZWiSt 2022, S. 106 f.:

Überzeugend ist, Compliance-Bestrebungen bereits auf Tatbestandsebene jdfs. in solchen Konstellationen von Zuwiderhandlungen entscheidende Bedeutung beizumessen, in denen kein Unternehmensrepräsentant aus dem Anwendungsbereich von § 9 OWiG verantwortlich beteiligt war. Dann steht noch eine Aufsichtspflichtverletzung gemäß § 130 OWiG in Rede. Wenn aber der Betriebs- oder Unternehmensinhaber die gesetzlich vorgesehenen Organisations- und Aufsichtspflichten erfüllt, also im Rahmen eines Compliance-Programms gerade jene Maßnahmen ergriffen und umgesetzt hat, welche zur Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Organisations- und Aufsichtspflichten erforderlich sind, scheidet eine Verantwortlichkeit nach § 130 OWiG aus. Denn ein den betrieblichen Anforderungen genügendes Compliance-System ist als erforderliche Aufsichtsmaßnahme im Sinne des § 130 Abs. 1 OWiG anzusehen.

*Compliance ist daher unmittelbarer Ausfluss des durch § 130 OWiG geforderten Pflichtenprogramms, weil Compliance ein rechtmäßiges Verhalten der Unternehmensmitarbeiter gewährleisten soll. Effiziente Compliance führt also in dieser Konstellation zu **einer vollständigen Enthaltung (auf Tatbestandsebene)**. Es liegt dann keine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 130 OWiG vor. Nach oben dargelegten Grundsätzen fehlt es an einer Anknüpfungstat im Sinne des § 30 OWiG. (...)*

*So gesehen stellt ein etabliertes und effizientes Compliance-Programm auch ein zu berücksichtigendes (**milderndes**) **Vortatverhalten** dar. Verdeutlicht wird dies anhand solcher Einrichtungen wie etwa **Whistleblower-Hotlines, Audits** oder Maßnahmen der Transparenzförderung (Vier-Augen-Prinzip, Funktionstrennung oder sogenanntes Businesspartner-Screening). Diese Maßnahmen dienen dazu, Fehlverhalten zu verhindern bzw. im Falle erfolgten Fehlverhaltens eine effektive Aufarbeitung zu ermöglichen.*

²³ §§ 130, 30 OWiG, 84 DSGVO, etc.

²⁴ Vgl. Hauschka/Moosmayer/Löslers-Besch/Starck, Corporate Compliance, 3. Auflage 2016, § 33 Tax Compliance, Rn 81: „Die Einrichtung eines Tax Compliance-Management-Systems kann ebenfalls dabei helfen, bestehende Risiken zu minimieren, wenn sich das Unternehmen bereits im steuerstrafrechtlich relevanten Bereich bewegt. So kann eine umfassende Vorbereitung auf den Besuch der Steuerfahndung vermeidbare negative Folgen verhindern sowie die Kenntnis und ggf. **Inanspruchnahme der Möglichkeit zur Selbstanzeige sogar zur Straffreiheit führen.**“

1.6 Strafmildernde Berücksichtigung eines Compliance-Managementsystems, Hinweisgeber-Systems und eines „Selbstreinigungsprozesses“ nach der Tat im Straf- und Bußgeldverfahren bei Strafzumessung

Bei der Strafzumessung ist unter „Nachtatverhalten“²⁵ ein Selbstreinigungsprozess, die Einrichtung eines Compliance-Managementsystems und Hinweisgebersystems aufgrund wiederholt bestätigender Rechtsprechung des *BGH* (vgl. oben Fußnote 3), insbesondere auch im Bereich Tax Compliance, strafmildernd bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.²⁶

1.7 Anforderungen an die Ausgestaltung eines strafbefreienden / haftungsmildernden Compliance-Managementsystems

Die Anforderungen, die die Rechtsprechung, unter anderem der *BGH* aus dem Jahr 2017 (vgl. oben Fußnote 2) unter Verweis auf *Raum*, an ein enthaftend / strafmildernd wirkendes Compliance-Managementsystem und Hinweisgebersystem stellt, ergeben sich aus eben diesen Quellen im Zusammenwirken mit diversen aktuellen Standards für Compliance-Managementsysteme zum Beispiel DIN ISO 37301:2021, COSO I:2017 und IDW PS 980: 2022.

1.8 Sinnhaftigkeit der aktuellen Rechtslage

Die „Belohnung“ von Aktivitäten einer Organisation in Richtung „rechtssichere Organisation“, Compliance- und Kontroll-System mit der Möglichkeit, dass Hinweisgeber unter Wahrung der Vertraulichkeit frühzeitig auf Missstände hinweisen können, stellt in Anbetracht der Überlastung unseres Justizsystems einen wichtigen und richtigen Schritt dar: Weg von aufwändigen Ermittlungen, die häufig im Sande verlaufen und niemandem nutzen, hin zur Prophylaxe. Das ist eine systemische Veränderung. Ähnlich der Geschichte von chinesischen Ärzten, die nicht fürs Heilen, sondern fürs Gesund-Erhalten der Patienten bezahlt werden sollen...

²⁵ In älteren Prüfungsschemata findet die aktuelle Rechtslage häufig noch keine angemessene Berücksichtigung, vgl. z.B. Schäfer / Sander / Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, 6. Auflage 2017, Teil 4: Die strafzumessungserheblichen Umstände, Rn. 586

²⁶ Vgl. Trüg, Die Verteidigung von Unternehmen, NZWiSt 2022, S. 106 ff. :

„(...) Aus einer etablierten und effizienten Compliance-Maßnahme lässt sich auf Normakzeptanz und damit auf ein Bekenntnis zur Rechtstreue schließen. Denn eine ernst gemeinte Compliance-Maßnahme regelt, überwacht und sanktioniert (potentielles) Fehlverhalten von Mitarbeitern, gerade um normgemäße Verhalten der Unternehmensmitarbeiter zu gewährleisten.

(...) zeigt diese Überlegung deutlich, **dass Compliance sowohl die „Schwere der Zuwiderhandlung“ einschränkt als auch den „Vorwurf, der den Täter trifft“**. (...) Eine bußgeldmildernde Wirkung kommt, wie schon angedeutet, auch der Etablierung nachträglicher Compliance zu. So ergibt sich die Notwendigkeit der Berücksichtigung nachträglicher Compliance-Bestrebungen freilich nicht aus dem der Geldbuße innewohnenden Präventionsziel, sondern vielmehr aus dem die Berücksichtigung des Nachtatverhaltens gebietenden § 46 StGB selbst. Unterstrichen wird dies für Compliance-Systeme darüber hinaus von der strafgerichtlichen Rechtsprechung, welche mildernd anrechnet, dass der Täter einer Rückfallgefahr weitgehend vorgebeugt hat. Insbesondere wird generell die Bereitschaft honoriert, sich im Wege der Therapie oder Beratung mit den Ursachen der Tat auseinanderzusetzen, um einem Rückfall vorzubeugen. Auf diesen Zweck zielen schließlich (präventive und nachträgliche) Compliance-Bestrebungen.“

1.9 Forderung nach Akzeptanz bei Aufsichts- und Verfolgungsbehörden

Dieses System kann nur funktionieren, wenn auch Aufsichts- und Verfolgungsbehörden sowie Leitungs- und Aufsichts-Organe von Organisationen / Unternehmen diese Rechtslage kennen und akzeptieren / honorieren.

2. Definitionen²⁷

Compliance-Managementsystem

Aufbau- und Ablauforganisation einer Institution mit interagierenden Komponenten (z. B. Prozessabläufe / Zuständigkeiten, etc.) mit dem Ziel der Sicherstellung von Pflichtenkonformität im Hinblick auf externe und interne verbindliche Vorgaben.²⁸

Hinweisgebersystem

Meldekanal und -Stelle in Organisationen zur Meldung von Compliance- und u.U. sonstigen Verstößen (z.B. Ethikverstöße) für Beschäftigte oder sonstige „Stakeholder“ der Organisation unter Wahrung der Vertraulichkeit der meldenden Person mit dem Ziel, besorgten Menschen eine Anlaufstelle zu bieten, Verstöße frühzeitig aufzudecken und angemessen zu steuern sowie interne Missstände und Risiken zu vermeiden.²⁹

Tax-Compliance

Unter dem Begriff „Tax Compliance“ versteht man die Einhaltung von Steuergesetzen und steuerlichen Vorschriften durch ein Unternehmen. Davon ist sowohl die Pflicht umfasst, ordnungsgemäße Steuererklärungen abzugeben, Steuern in ordnungsgemäßer Höhe zu berechnen und sie auch fristgerecht zu bezahlen .

Steuerkontrollsystem (Tax-Compliance-Managementsystem)³⁰

„Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass
1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.
Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.“

²⁷ Vgl. auch DIN ISO 37301:2021 (Compliance-Managementsystem), Normkapitel 3: Begriffe

²⁸ Vgl. Scherer, Compliance-Managementsystem nach DIN ISO 37301 erfolgreich implementieren, integrieren, auditieren, zertifizieren, 1. Auflage 2022, Herausgeber DIN, Beuth-Verlag

²⁹Vgl. §§ 3, 12, 16 HWGSchG, 8 LKSG und viele weitere verpflichtende Anforderungen zur Einrichtung von Meldestellen: Scherer/Grötsch, Überschneidungen des Lieferkettensorgfaltspflichten-Gesetzes mit anderen Regularien, Beschwerdekanäle und Whistleblowing – ein Überblick, 2023

³⁰ So die Legaldefinition in § 38 Abs. 2 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung: 2023

Selbstreinigungsprozess

Der Begriff „Selbstreinigungsprozess“ beschreibt Maßnahmen, die ein Unternehmen zur Wiederherstellung seiner Integrität ergreift³¹ und mit denen die Begehung von einschlägigen Straftaten oder Fehlverhalten in der Zukunft verhindert werden soll.

Strafzumessung

„Die „Strafzumessung“ ist die Bestimmung der Rechtsfolgen für die angeklagte Tat durch den Richter, durch die die abstrakte Strafdrohung des Gesetzes konkretisiert wird.“ (...) ³²

Angemessenheit ³³

Angemessenheit ist gegeben, wenn *„die zu einem bestimmten Zeitpunkt implementierten Regelungen des CMS in der CMS-Beschreibung in Übereinstimmung mit den angewandten CMS-Grundsätzen³⁴ in allen wesentlichen Belangen **angemessen dargestellt und geeignet sind, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern.**“*

Wirksamkeit

„Die Wirksamkeit des CMS ist dann gegeben, wenn die als angemessen beurteilten Regelungen in den laufenden Geschäftsprozessen von den hiervon betroffenen Personen nach Maßgabe ihrer Verantwortung in einem bestimmten Zeitraum wie vorgesehen eingehalten werden.“ ³⁵

³¹ Vgl. § 125 GWB

³² Vgl.: BeckOK StGB, v. Heintschel-Heinegg, 56. Edition, Stand: 01.02.2023, § 46 StGB, Rn 1.

³³ IDW PS 980:2022, Tz. 19 und § 3 Abs. 2 LKSG

³⁴ Mit „CMS-Grundsätzen“ sind Standards, wie z.B. die DIN ISO 37301:2021 gemeint

³⁵ IDW PS 980:2022, Tz. 25 und § 4 Abs. 2 LKSG

3. Rechtliche Grundlagen und Anforderungen an „Compliance“ und „Enthftung“

Diverse Regularien beeinflussen die aktuelle Beurteilung der Rechtslage

3.1 Gesetze

Hier sind besonders erwähnenswert die Legalitätspflicht³⁶, § 93 Abs. 1 S. 2 AktG analog³⁷, §§ 130, 30, 9 OWiG³⁸, § 38 EGAO³⁹, § 125 GWB⁴⁰, etc.

3.2 Rechtsprechung

Aktuelle (höchstrichterliche) Rechtsprechung⁴¹ konstatiert zum einen die Pflicht, die rechtlichen Anforderungen zu kennen und ein angemessenes und wirksames Compliance- / Kontroll-System vorzuhalten, stellt aber ebenso die enthaftende Wirkung eines Compliance- und Hinweisgebersystems fest.⁴²

³⁶ Pflicht aus Grundgesetz, sich an Gesetze zu halten

³⁷ Obliegenheit für ordnungsgemäße Geschäftsleitungsentscheidungen: Die sogenannte „Business Judgment Rule“

³⁸ Pflicht, zu verhindern, dass Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten im Verantwortungsbereich der Organisation begangen werden

³⁹ § 38 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, in Kraft seit 01.01.2023: *Bis 2029 sollen im Rahmen von Außenprüfungen von der Finanzverwaltung „Steuerkontrollsysteme“ oder „Tax-Compliance-Managementsysteme“ bewertet werden:*

„(1) Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen (...) **die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko** (...) besteht, kann die Finanzbehörde (...) Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

(2) Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass

1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.

Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.“

⁴⁰ § 125 GWB Selbstreinigung:

(1) Öffentliche Auftraggeber schließen ein Unternehmen, bei dem ein Ausschlussgrund nach § 123 oder § 124 vorliegt, nicht von der Teilnahme an dem Vergabeverfahren aus, wenn das Unternehmen nachgewiesen hat, dass es

1. für jeden durch eine Straftat oder ein Fehlverhalten verursachten **Schaden einen Ausgleich gezahlt** oder sich zur Zahlung eines Ausgleichs verpflichtet hat,

2. die Tatsachen und Umstände, die mit der Straftat oder dem Fehlverhalten und dem dadurch verursachten Schaden in Zusammenhang stehen, durch eine aktive Zusammenarbeit mit den Ermittlungsbehörden und dem öffentlichen Auftraggeber umfassend geklärt hat, und

3. konkrete technische, organisatorische und personelle Maßnahmen ergriffen hat, die geeignet sind, weitere Straftaten oder weiteres Fehlverhalten zu vermeiden. (...)“

⁴¹ **Landgericht München, Urteil vom 10.12.2013** („Neubürger“, Az. 5 HK O 1387/10: Verpflichtung des Geschäftsführers / Vorstandes zur Einrichtung eines wirksamen Compliance-Managementsystems); **BGH, Urteil vom 18.11.2020** („Schulbuchhändler“, Az. 2 StR 246/20:

Pflicht, sich umfassend zu informieren: „Unwissenheit schützt vor Strafe nicht“); **OLG Nürnberg, Urteil v. 30.03.2022** („Tankstellenpächter“, Az. 12 U 1520/19: Pflicht zur Einrichtung eines Internen Kontroll- und Compliance-Managementsystems); **BFH, Beschluss vom 15.11.2022**, („Haftung wegen Inkompetenz“, Az. VII R 23/19 : Pflicht zur Überwachung bei Delegation und Empfehlung, bei Inkompetenz das Geschäftsführeramt nicht anzunehmen oder niederzulegen.

⁴² Vgl. **Bundesgerichtshof**, Urteil vom 09.05.2017, „KMW“ Az. 1 StR 265/16 (Enthaftende Wirkung eines Compliance-Managementsystems), Rn. 110: „Für die Bemessung der Geldbuße ist zudem von Bedeutung, inwieweit die Nebenbeteiligte ihrer Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden, genügt **und ein effizientes Compliance-Management installiert hat**, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss, (vgl. **Raum in Hastenrath, Compliance - Kommunikation, 2. Aufl., S. 31 f.**) Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob die Nebenbeteiligte in der Folge dieses

Auch das *LG Hamburg*⁴³ und der *BGH*⁴⁴ bestätigen jüngst die enthaftende Wirkung von Compliance-Managementsystem, Hinweisgebersystem und Selbstreinigungsprozess.

Voraussetzung der Befreiung von strafrechtlicher Haftung gemäß der vom *BGH* 2017 zitierten Fundstelle⁴⁵:

Raum (Vors. Richter des entscheidenden ersten Strafsenats des *BGH* a.D.) schreibt zu den **Voraussetzungen zur Befreiung von strafrechtlicher Haftung** bei ordnungsgemäßer Einrichtung eines Compliance-Managementsystems:

„Die **permanent zu aktualisierende Risikoanalyse**⁴⁶ setzt voraus, dass **Vorkehrungen**⁴⁷ getroffen sind, die es erlauben, den Markt ständig im Blick auf mögliche Gefahrensituationen zu beobachten. [...] Für das Organ kann dies bedeuten, dass es sich **im Falle einer ordnungsgemäßen Einrichtung entsprechender Compliance-Systeme jedenfalls im Grundsatz von einer strafrechtlichen Haftung (teilweise) befreien kann.** [...] Dafür sind regelmäßig folgende Voraussetzungen erforderlich:

- 1) *Ordnungsgemäße Delegation und Übertragung von Compliance-Befugnissen:* [...] Eine der entscheidenden Schlüsselfragen lautet, wo und wie der Compliance-Verantwortliche in der Unternehmensstruktur verortet sein muss.
- 2) *Auswahl der Compliance-Beauftragten (angemessene Rechtskenntnisse, kommunikative Fähigkeiten, Konsequenz bei der Wahrnehmung seines Amtes, persönlicher Charakter, sachliche Ausstattung)*

Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.“

⁴³ Urteil vom 6.1.2021, Az 608 KLs 5 /17, 5701 JS 54/14 (Bestätigung der enthaftenden Wirkung eines Compliance-Managementsystems):

„(...) Um zukünftig wieder Aufträge (...) zu erhalten, hat die Nebenbeteiligte einen umfassenden Selbstreinigungsprozess durchlaufen. Dies soll zukünftigen Straftaten (leitender) Angestellter sowie von Organen präventiv entgegenwirken. Dabei hat die S. insbesondere

- drei neue Bauleiter eingestellt, um die Kontrolldichte durch erhöhte Personalkapazitäten zu erhöhen,
- einen zweiten Geschäftsführer – neben dem Angeklagten K. – bestellt und damit auf Ebene der Geschäftsleitung das „Vier-Augen-Prinzip“ eingeführt;
- umfassende Compliance-Maßnahmen bei der internen Rechnungsprüfung eingeführt. Unter anderem durchlaufen die Kreditorenrechnungen sowie die Ausgangsrechnungen vor ihrer Freigabe nunmehr eine Prüfung auf unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens.

sämtliche Mitarbeiter schriftlich dazu aufgefordert, beim Verdacht der Begehung von Straftaten durch Mitarbeiter oder Organen der S. diese umgehend den Strafverfolgungsbehörden bekannt zu machen. Dabei können sich die Mitarbeiter der S. auf Kosten des Unternehmens an einen von der S. bestimmten Rechtsanwalt wenden und vertraulich – ohne Offenlegung gegenüber dem Arbeitgeber – rechtlich beraten lassen.(...)

Strafmildernd [Hervorhebung durch Verfasser] hat sie [Anmerkung der Verfasser: die Kammer] dabei insbesondere berücksichtigt, dass die S. nach der Tat einen – wie aus den Feststellungen zur Sache ersichtlichen – **umfangreichen Selbstreinigungsprozess** durchlaufen hat.“

⁴⁴ Urteil vom 27.04.2022- Az. 5 StR 278/21 („Selbstreinigungsprozess“: Bestätigung der enthaftenden Wirkung eines Compliance-Managementsystems):

„(...) 4. Die **Bemessung des Ahndungsanteils** weist ebenfalls keine Rechtsfehler auf.

Das LG hat sich zutreffend an den Maßstäben des § 17 Abs. 3 OWiG orientiert, namentlich an der Bedeutung der Anlasstat und dem Ausmaß der dem Angekl. K. vorzuwerfenden Pflichtverletzungen sowie an den wirtschaftlichen Verhältnissen der Nebenbet. (vgl. BGH, Urteil vom 18. Mai 2017 – BGH Az. 3 StR 103/17, NJW 2017, 2565).

Zudem hat es den anschließenden Selbstreinigungsprozess der Nebenbet. (ua Einführung umfassender Compliance-Maßnahmen und eines Hinweisgebersystems) zu Recht honoriert (vgl. BGH, Urteil vom 9. Mai 2017 – 1 StR 265/16, NZWiSt 2018, 379).

⁴⁵ *Raum* im Artikel „Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten“, 2017, S. 33, **Rn. 5**, in: *Hastenrath* (Hrsg.), *Compliance-Kommunikation*, 2017.

⁴⁶ Anmerkung: Hervorhebung durch Verfasser

⁴⁷ Beispielsweise Prozesse für regelmäßige angemessene Durchführung und Bewertung von Unternehmens-, Umfeld- und interested-parties-Analyse. Vgl. dazu die Punkte 4.1 und 4.2 der DIN ISO 37301.

- 3) *Überwachung [...] Das Organ muss vielmehr die Funktionsfähigkeit seines Compliance-Systems ebenso überprüfen wie seine Effizienz“ [Effektivität]⁴⁸.*
- 4) *Positive Gesamteinstellung zur Compliance (Tone from the Top)*
- 5) *Inhaltliche Maßgaben für Angemessenheit / Ordnungsmäßigkeit eines CMS⁴⁹“*

Und zur Enthftung der Geschäftsleitung durch **ein Compliance-Managementsystem in Verstoßfällen** schreibt *Raum*:

„Eine wesentliche Wirkung eines Compliance-Systems ist die straf-/bußgeldrechtliche Entlastung der Geschäftsleitung. Liegt ein ordnungsgemäßes [!] Compliance-System vor, ist das Organ straf- und bußgeldrechtlich exkulpiert, wenn ihm auch im Blick auf etwaige persönliche Sonderkenntnisse kein Schuldvorwurf gemacht werden kann.“⁵⁰

Und zur **Bedeutung und Auswirkung von Standards und Zertifizierungen** auf die Manager- und Unternehmenshaftung:⁵¹

*„In diesem Zusammenhang ist zu erörtern, welche **Bedeutung** den in jüngerer Zeit erarbeiteten (...) **Richtlinien/Normen** bzw. den von wirtschaftsberatenden Unternehmen angebotenen **Zertifizierungen** zukommen kann. [...] Der Sache nach gehören diese Fragen im obigen Prüfungsschema an die Stelle, an der geprüft wird, ob eine Verletzung der Aufsichtspflicht vorliegt.*

*Die **Richtlinien/Normen können nämlich Standards setzen**, die wiederum die Entscheidung, ob das Zumutbare getan wurde, um solche Verstöße zu vermeiden, beeinflussen können. Sie **helfen** aber auch – im Falle der Annahme einer Aufsichtspflichtverletzung – **das Maß der Pflichtwidrigkeit zu bestimmen**, das für die Bemessung der Geldbußen zu Lasten der Leitungspersonen und des Unternehmens selbst ein entscheidendes Kriterium ist. [...]*

*Weder Richtlinien noch Zertifizierungen ersetzen **im Verletzungsfall die gebotene Einzelfallbetrachtung**. (...) Eine **Zertifizierung** (auf welcher Grundlage auch immer) hat **für sich genommen weder** für das Organ **noch** für das Unternehmen eine **exkulpiierende Wirkung**. Insoweit kann die Zertifizierung **allenfalls eine individuelle Bedeutung** dafür haben, dass sich die Verantwortlichen um die Verhinderung von Rechtsverletzungen aus ihrem Unternehmen heraus bemüht haben. [...]*

*Ebenso stellt **der kommunikative Prozess**, der mit der Zertifizierung verbunden ist, **einen Wert an sich dar**. Hierdurch wird **Problembewusstsein geschaffen** und regelmäßig auch eine **Verbesserung der vorhandenen Strukturen** herbeigeführt. Jedenfalls können die auf dem Markt befindlichen **Richtlinien** gerade im unternehmerischen Bereich ein **wichtiger Leitfaden für den Aufbau und die Weiterentwicklung eines Compliance-Systems** sein. [...]*

⁴⁸ *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten, 2017, S. 38, **Rn. 22**, in: *Hastenrath* (Hrsg.), Compliance-Kommunikation, 2017

⁴⁹ *Raum*, „Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten“, 2017, S. 40, **Rn. 27 ff.**, in: *Hastenrath* (Hrsg.), Compliance-Kommunikation, 2017

⁵⁰ *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten, 2017, S. 41, **Rn. 34**, in: *Hastenrath* (Hrsg.), Compliance-Kommunikation, 2017.

⁵¹ *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten, S. 48 ff., **Rn. 56 ff.**, in: *Hastenrath* (Hrsg.), Compliance-Kommunikation, 2017

Derartige Leitlinien können deshalb faktisch strafbarkeitskonstituierend sein. [...] Die mit der ISO 19600 [Anm. des Verfassers: jetzt: DIN ISO 37301:2021] geschaffenen Regeln [...] können einen Orientierungsrahmen schaffen. [...]

Generell lässt sich anmerken, dass die von den Unternehmensleitungen erwünschten haftungsrechtlichen Persilscheine nicht durch eine Zertifizierung anhand irgendwelcher Richtlinien erreichen lassen wird, sondern in erster Linie durch eine engagierte Wahrnehmung der Vorbildfunktion und einer ambitionierten und vertrauensvollen Zusammenarbeit mit kompetenten Compliance-Beauftragten.“

3.3 Anerkannter Stand von Wissenschaft und Praxis

Der „Anerkannte Stand von Wissenschaft und Praxis“ spiegelt die herrschende Meinung in Wissenschaft und Lehre und bei den einschlägigen Praktikern, also die sogenannten „Allgemein anerkannten Regeln der Technik“ wider.⁵²

3.3.1 Exekutive

Zunächst ist eine Anerkennung der dargestellten Rechtsfragen auch auf **Seiten der Exekutive** festzustellen⁵³.

Sowohl das *Bundesministerium der Finanzen* als auch die Pressemitteilung des *Bayerischen Finanzministeriums* aus 2022 (vgl. oben Fußnote 4) über die künftige Einbeziehung von Steuerkontrollsystemen in die steuerliche Prüfung zeigen, dass die Finanzverwaltung organisatorische Vorkehrungen („**Steuerkontrollsysteme**“) honorieren will.

In einem entsprechenden Pilotprojekt soll evaluiert werden, wie unternehmensinterne Steuerkontrollsysteme künftig in Außenprüfungen genutzt werden.

3.3.2 Schrifttum

Auch in der einschlägigen Fachliteratur werden die aktuellen Entwicklungen bzgl. enthaftender Wirkung von Compliance- und Kontrollsystemen betont⁵⁴.

⁵² Scherer/Fruth, Der Einfluss von Standards, Technik Klauseln und des „Anerkannten Standes von Wissenschaft und Praxis“ auf Organhaftung und Corporate Governance – am Beispiel der ISO 19600 (2015) Compliance-Management-System, in: CCZ 2015, S. 9 ff.

⁵³ Vgl. Anwendungserlass zu § 153 AO, Bundesministerium der Finanzen, BMF, Schreiben vom 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, IV A 4 – S 0324/14/10001, DOK 2016/0470583:
„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 der Prüfung des jeweiligen Einzelfalls. (...)“

⁵⁴ Vgl. <https://www.bakertilly.de/news/detail/dac-7-tax-compliance-management-systeme-gewinnen-weiter-an-bedeutung.html>, letzter Abruf: 21.04.2023: „Einen ersten Anreiz zur Implementierung eines Tax Compliance Management Systems lieferte bisher nur die Finanzverwaltung, indem die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder im Jahr 2016 den Anwendungserlass zur AO (AEAO) um eine Regelung zu § 153 AO ergänzt haben. [...] Gemäß § 38 Abs. 3 EGAO sollen im Zeitraum bis zum 30. April 2029 im Rahmen von Außenprüfungen von der Finanzverwaltung alternative Prüfungsmethoden erprobt werden. Dementsprechend sollen Systemprüfungen von – wie es im Gesetzeswortlaut heißt – „**Steuerkontrollsystemen**“ (regelmäßig in der Fachliteratur auch als „**Tax Compliance Management Systeme**“ (TCMS) bezeichnet) und die daraufhin im Rahmen von Außenprüfungen gewährten Erleichterungen von den Landesfinanzbehörden evaluiert werden. (...)

Auch in der einschlägigen Fachliteratur werden die aktuellen Entwicklungen bzgl. enthaftender Wirkung von Compliance- und Kontrollsystemen betont⁵⁵.

In die gleiche Richtung gehen die Ausführungen, **die zudem noch auf das wichtige Thema der Digitalisierung entsprechender Systeme eingehen**⁵⁶, wobei hier noch in naher Zukunft neue Anforderungen bzgl. des Datenaustausches zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung entstehen werden⁵⁷. Zum Teil diskutiert die aktuelle Fachliteratur die neuen Entwicklungen der

Erstmals gibt der deutsche Gesetzgeber damit den Steuerpflichtigen einen deutlichen und expliziten Anreiz zur Implementierung eines wirksamen Tax Compliance Management Systems. Die Steuerpflichtigen können auf gesetzlicher Grundlage nunmehr Erleichterungen in der Außenprüfung beantragen, wenn sie über ein wirksames Tax Compliance Management System verfügen. Deutschland folgt somit anderen Ländern, die bereits – teilweise seit vielen Jahren – erfolgreich sog. kooperative Außenprüfungsmodelle einsetzen. Diese kooperativen Außenprüfungsmodelle haben alle gemeinsam, dass sie jeweils auf einem wirksamen Tax Compliance Management System der Steuerpflichtigen basieren.

*Es ist davon auszugehen, dass die Implementierung eines angemessenen und wirksamen Tax Compliance Management Systems weiter zunehmend an Bedeutung gewinnen und – zumindest in Zukunft – zu den **expliziten Organisationspflichten der Geschäftsführung gehören wird.***

Anerkannte Best Practice ist es bereits heute.** Zudem ist zu beachten, dass für die Steuerpflichtigen bereits nach geltendem Recht **umfassende Kontroll- und Dokumentationspflichten** bestehen, die die Finanzverwaltung in den GoBD zusammengefasst hat. Hierzu zählt insbesondere die **Erstellung aussagekräftiger Verfahrensdokumentationen (inkl. Beschreibung des internen Kontrollsystems).“

⁵⁵ Vgl. <https://www.bakertilly.de/news/detail/dac-7-tax-compliance-management-systeme-gewinnen-weiter-an-bedeutung.html>, letzter Abruf: 21.04.2023: „Einen ersten Anreiz zur Implementierung eines Tax Compliance Management Systems lieferte bisher nur die Finanzverwaltung, indem die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder im Jahr 2016 den Anwendungserlass zur AO (AEAO) um eine Regelung zu § 153 AO ergänzt haben. [...]“

Gemäß § 38 Abs. 3 EGAO sollen im Zeitraum bis zum 30. April 2029 im Rahmen von Außenprüfungen von der Finanzverwaltung alternative Prüfungsmethoden erprobt werden. Dementsprechend sollen Systemprüfungen von – wie es im Gesetzeswortlaut heißt – „**Steuerkontrollsystemen**“ (regelmäßig in der Fachliteratur auch als „**Tax Compliance Management Systeme**“ (TCMS) bezeichnet) und die daraufhin im Rahmen von Außenprüfungen gewährten Erleichterungen von den Landesfinanzbehörden evaluiert werden. (...)

Erstmals gibt der deutsche Gesetzgeber damit den Steuerpflichtigen einen deutlichen und expliziten Anreiz zur Implementierung eines wirksamen Tax Compliance Management Systems. Die Steuerpflichtigen können auf gesetzlicher Grundlage nunmehr Erleichterungen in der Außenprüfung beantragen, wenn sie über ein wirksames Tax Compliance Management System verfügen. Deutschland folgt somit anderen Ländern, die bereits – teilweise seit vielen Jahren – erfolgreich sog. kooperative Außenprüfungsmodelle einsetzen. Diese kooperativen Außenprüfungsmodelle haben alle gemeinsam, dass sie jeweils auf einem wirksamen Tax Compliance Management System der Steuerpflichtigen basieren.

*Es ist davon auszugehen, dass die Implementierung eines angemessenen und wirksamen Tax Compliance Management Systems weiter zunehmend an Bedeutung gewinnen und – zumindest in Zukunft – zu den **expliziten Organisationspflichten der Geschäftsführung gehören wird.***

Anerkannte Best Practice ist es bereits heute.** Zudem ist zu beachten, dass für die Steuerpflichtigen bereits nach geltendem Recht **umfassende Kontroll- und Dokumentationspflichten** bestehen, die die Finanzverwaltung in den GoBD zusammengefasst hat. Hierzu zählt insbesondere die **Erstellung aussagekräftiger Verfahrensdokumentationen (inkl. Beschreibung des internen Kontrollsystems).“

⁵⁶ Vgl. Belz, <https://wts.com/de-de/publishing-article/mit-digitalen-tax-cms-in-betriebspruefungen-profitieren~publishing-article>, letzter Abruf 24.04.2023: „[...] Als Kernpunkt werden beim digitalen Tax CMS steuerliche Prozesse **revisionssicher** in einer Prozessmanagement Plattform (...) abgebildet und zentral administriert. Dazu werden ergänzend steuerliche Risiken und Kontrollen erfasst, bewertet und den entsprechenden Prozessen bzw. Prozessschritten zugeordnet. Um ein wirksames Tax CMS zu etablieren, müssen notwendige Kernaufgaben, wie z.B. Prozessreviews, Risiko- und Kontrollbewertung sowie die Einholung der Kontrollbestätigungen, regelmäßig durchgeführt, überwacht und revisionssicher dokumentiert werden. Diese Aufgaben können beispielsweise über **digitale Workflows** seitens der Steuerfunktion erfolgen bzw. von den Fachabteilungen (Einkauf, Buchhaltung oder HR) eingefordert und dokumentiert werden, sodass deren Durchführung gegenüber der Finanzverwaltung bzw. im Rahmen der Betriebsprüfung nachgewiesen werden kann. Zusätzlich empfiehlt sich ein Blick auf die Systemlandschaft. Oft können Kontrollen mit Hilfe einer fest definierten Prüflogik automatisiert und so der Aufwand seitens der Steuerfunktion reduziert werden. Ein übergreifendes, zielgruppenorientiertes Monitoring ermöglicht, Prozesse, steuerliche Risiken, Kontrollen sowie Daten bezüglich der Durchführung einzelner Aufgaben übersichtlich und nutzerfreundlich darzustellen. Hierdurch können Handlungsfelder schneller identifiziert und bearbeitet werden.“

⁵⁷ Vgl. Bohn, Außenprüfung bald schneller und moderner, <https://www.ebnerstolz.de/de/aussenpruefung-bald-schneller-und-moderner-426900.html>, letzter Abruf 24.04.2023: „In der Praxis beschränkt sich der Datenzugriff bei mittelständischen Unternehmen bislang weitgehend auf den sog. Z3-Datenzugriff, also auf den Austausch maschinell verwertbarer Datenträger. Angesichts der fortschreitenden Digitalisierung erfolgt der Datenzugriff in der Praxis bereits vielfach durch Zurverfügungstellung der Daten über Online-Speicher oder Cloud-Dienste. Dieser Realität soll nun gesetzgeberisch klarstellend Rechnung getragen und der Datenaustausch flexibel ermöglicht werden. Zudem soll das BMF ermächtigt werden, einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten zu bestimmen. Dabei wird eine faktische Verpflichtung zur Nutzung der Schnittstellen eingeführt, da andernfalls Nachteile drohen. Kritik: Aus praktischer Sicht sollte auf einen bundeseinheitlichen Datenbereitstellungs- bzw. Datentransferweg hingewirkt und Plattformen zur Verfügung gestellt werden, die außerdem die Möglichkeit bieten, kollaboratives Arbeiten, etwa in Form von Workflows für die Bearbeitung der Prüferanfragen und die zugehörige Fristenüberwachung, zu organisieren.“

BGH-Rechtsprechung⁵⁸, betont aber zugleich noch eine gewisse Rechtsunsicherheit für die Praxis, die wohl aber bei den dargestellten Entwicklungen bei Judikative, Legislative und Exekutive nicht mehr berechtigterweise zu monieren ist.

Im Übrigen war in vielen anerkannten Kommentierungen zur Strafzumessung gem. § 46 StGB wenig bis nichts zu der hier dargestellten Rechtslage zu finden.⁵⁹

Auch *Menner / Bexa* sehen die neue Relevanz von Tax-Compliance-Managementsystemen durch das „DAC 7“-Gesetz, vgl. <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2023/01/tax-compliance-management-systeme-neue-relevanz-durch-das-dac-7-gesetz.pdf>, letzter Abruf 24.04.2023

⁵⁸ Vgl. Klein-Rätke, AO, 16. Auflage 2022, § 153 Rn 9: „Für das Steuerstrafrecht hat der BGH – 1 StR 265/16 – nun darauf hingewiesen, dass die **Einrichtung eines Compliance-Managementsystems Auswirkungen auf die Bemessung der Geldbuße haben kann**. (...)“

Klein-Jäger, AO, 16. Auflage 2022, § 370 AO: „**Auch das Verhalten des Täters nach der Tat kann sich entscheidend zu seinen Gunsten auswirken, etwa wenn er die verkürzten Steuern nachentrichtet, sich um Schadenswiedergutmachung bemüht, Prozessverschleppungen vermeidet, etc.** (BGH 13.3.2019)(...)“

Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Auflage 2023: Insbesondere § 125 Abs. 1 Nr. 3 GWB ist dabei zu entnehmen, dass gerade die Einführung eines Compliance-Managementsystems einen solchen Effekt der Selbstreinigung mit sich bringt:

Meißner, Kommentierung des BGH-Beschlusses vom 27. April 2022 – 5 StR 278/21, NZWiSt 2022, 410: So **begrüßenswert die wiederholte Betonung der Honorierung von Compliance-Maßnahmen, die nach Tatentdeckung ergriffen wurden, in dem Urteil des 5. Strafsenats vom 27.4.2022 ist, bleibt dennoch zu konstatieren, dass in diesem Bereich für ein nebenbeteiligtes Unternehmen unverändert eine nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit herrscht.** (...) Welche konkreten Compliance-Maßnahmen sind von einem Unternehmen im Einzelfall zu ergreifen, um seiner Verpflichtung Genüge zu tun, strukturelles Fehlverhalten aus seiner Sphäre zu unterbinden? Wer beurteilt in einem Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenverfahren die Eignung und Wirksamkeit ergriffener Maßnahmen? In welchem Umfang wirken sich derartige Maßnahmen mildernd auf eine im Raum stehende Geldbuße aus?(...)“

Mosbacher, Aktuelle Rechtsprechung des BGH mit Compliance-Bezug, CCZ 2023, S. 45, 51: Zudem hat es – so der BGH – „**den anschließenden Selbstreinigungsprozess der Nebenbeteiligten (unter anderem Einführung umfassender Compliance-Maßnahmen und eines Hinweisgebersystems) zu Recht honoriert.**“ Damit schreibt der BGH die Rechtsprechung des 1. Strafsenats fort, der bereits 2017 ähnlich judiziert hatte. Für Compliance-Verantwortliche bedeutet das deutlichen Rückenwind für ihre tägliche Arbeit.“

Koch, Aktiengesetz, 17. Auflage 2023, § 76 AktG, Rn 13-17a:

„Vor dem Hintergrund, dass Compliance vor allem Bemühen um künftige Schadensabwendung ist, ist es nur schwer verständlich, dass behördliche Verfolgungspraxis sich zT weigert, **Compliance-Programme als strafmindernd anzuerkennen** (...). Im Lichte des **Schuldprinzips** ist solche Berücksichtigung eine nicht nur einfachgesetzlich (§ 17 III OWiG), sondern **auch verfassungsrechtl. gebotene Selbstverständlichkeit**, die auch nicht dadurch beseitigt wird, dass Bewertung für Behörde „überaus aufwendig“ ist (...). Auch dass das System im Einzelfall versagt hat, ändert nichts an grds. Berücksichtigungspflicht, da schon das Bemühen um Schadensabwendung nach allg. Grundsätzen die Schuld mindert.“

⁵⁹ Keine (vertiefende) Darstellungen fanden sich bei *Münchener Kommentar* zum StGB, 4. Auflage 2020, Schönke/Schröder Strafgesetzbuch, 30. Auflage 2019, BeckOK StGB, v. Heintschel-Heinegg, 56. Edition, Stand: 01.02.2023. Auch in *Streck / Mack / Schwedhelm – Tax Compliance - Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung*, 3. Aufl. 2019, und auch in *Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht*, 9. Auflage 2023 waren hierzu keine Aussagen zu finden. Hier besteht noch Bedarf an vertiefter wissenschaftlicher Auseinandersetzung mit dem Thema.

5. Einschlägige Standards

Da Standards laut Vorsitzendem Richter des 1. Strafsenats des *BGH* a.D. *Raum* u.U. sogar „*strafbarkeitskonstituierende Wirkung*“ zukommen kann, sollten einschlägige, auch international anerkannte Standards mit direktem Bezug zur hier diskutierten Thematik bei der Einrichtung eines entsprechenden Compliance- und Kontrollsystems Berücksichtigung finden.⁶⁰

6. Wesentliche (!) Soll-Elemente eines (enthaftenden) Compliance-Managementsystems

Diverse durchaus anerkannte Quellen statuieren, welche der vielen Elemente eines (enthaftenden) Compliance-Managementsystems wesentlich sind, um Angemessenheit testiert zu bekommen:

„Wesentliche Elemente“ nach *BGH*⁶¹, und *Raum*⁶² nach *IDW PS 980:2022* und nach *COSO I (Internal Control)*:

ISO 37301	Scherer/Beuth ⁶³	Als wesentlich bezeichnet von:
2. Normative Verweisungen	2. Standard(s), Werkzeuge und Methoden	IDW PS 980 „Angemessene CMS-Grundsätze“ ⁶⁴
4.4. CMS	4.2. Ziele, Strategie, Planung und Politik des Integrierten Compliance-Managementsystems / Rechtssichere Aufbau- und Ablauforganisation	IDW PS 980 „Compliance-Ziele“, „Compliance-Programm“ „Auf der Grundlage der Beurteilung der Compliance-Risiken werden Grundsätze und Maßnahmen eingeführt, die auf die Begrenzung der Compliance-Risiken und damit auf die Vermeidung von Compliance-Verstößen ausgerichtet sind.“ COSO I „Durch Management etablierte Strukturen, Berichtslinien, angemessene Befugnisse und Verantwortlichkeiten zur Zielerreichung“, „Compliance-Ziele“, „Bekennung zu Integrität und ethischen Werten“

⁶⁰ Vgl. DIN ISO 37301:2021 (Compliance), COSO I:2013 (Compliance / IKS), IDW PS 980:2022 (Compliance), DIIR Nr. 5 (Compliance), ISO 37002:2021 (Whistle-Blowing-Systeme), COSO II:2017 (Risk), ISO 31000:2018 (Risk), etc.

⁶¹ Urteil vom 09.05.2017 („*KMW*“ Az. 1 StR 265/16: *Enthaftende Wirkung eines Compliance-Managementsystems*)

⁶² „*Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten*“, 2017, in: *Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation, 2017*

⁶³ Die in der zweiten Spalte genannten Gliederungspunkte sind kommentiert in *Scherer, Compliance-Managementsystem nach DIN ISO 37301:2021 erfolgreich implementieren, integrieren, auditieren, zertifizieren*, Beuth-Verlag, 2022

⁶⁴ Vergleiche IDW PS 980:2022: „*CMS-Grundsätze: Anforderungen an das CMS, die das Unternehmen aus allgemein anerkannten Rahmenkonzepten oder aus anderen angemessenen Rahmenkonzepten ableitet oder die vom Unternehmen selbst entwickelt werden*“: Gemeint sind damit *Standards*. Der IDW PS 980:2022 nennt hier in der Anlage an erster Stelle die DIN ISO 37301:2021.

4.5 Compliance-Verpflichtungen	4.5 Das Management aktueller, neuer und geänderter zwingender Compliance-Anforderungen	IDW PS 980 „Compliance-Programm“
4.6 Compliance-Risikobeurteilung	4.6 Das Compliance-Risikomanagement (für interne und ausgelagerte Prozesse)	Raum / BGH „Regelmäßige Risikoanalyse“ IDW PS 980 „Systematische Erfassung von Compliance-Risiken“ COSO I „Definition und Analyse von Risiken, die die Zielerreichung gefährden und Behandlungsbestimmung“, „Wahl und Entwicklung von Steuerungs- und Überwachungsaktivitäten zur Risikominimierung“
5.1 Führung und Verpflichtung	5.1 Der „Tone from the Top“ und die Kultur	Raum / BGH „Positive Gesamteinstellung zu Compliance“ IDW PS 980 „Compliance-Kultur“ COSO I „Bekennung zu Integrität und ethischen Werten“,
	5.2 Corporate Governance	COSO I „Demonstrierte Unabhängigkeit von Geschäftsführung und Aufsichtsorgan“
5.3 Rollen, Verantwortlichkeiten und Befugnisse	5.3 Rollen, Verantwortlichkeiten und Befugnisse im Compliance-Managementsystem	Raum / BGH „Ordnungsgemäße Delegation und Übertragung von Compliance-Befugnissen“, „Auswahl der Compliance-Beauftragten“ IDW PS 980 „Compliance-Kultur“, „Compliance-Organisation“ COSO I „Durch Management etablierte Strukturen, Berichtslinien, angemessene Befugnisse und Verantwortlichkeiten zur Zielerreichung“
6. Planung	6. Konzeptionierung	IDW PS 980 „Lückenlose Konzeption des CMS“, „CMS-Beschreibung“
6.1 Maßnahmen zum Umgang mit Risiken und Chancen	6.1 Umgang mit Risiken (Gefahren und Chancen) bzgl eines Compliance-Managementsystems	COSO I „Definition und Analyse von Risiken, die die Zielerreichung gefährden“
7.2 Kompetenz	7.2 Personelle Ressourcen und Kompetenzen	Raum / BGH „Bzgl. Compliance kompetente, geschulte und motivierte Mitarbeiter“, „Positive Gesamteinstellung zu Compliance“ IDW PS 980 „Ausreichend Ressourcen“

		COSO I „Geeignetes Personal entwickeln und binden“
7.4 Kommunikation	7.4 Kommunikation des Integrierten Compliance-Managementsystems	BGH / Raum „Compliance-Kommunikation“ IDW PS 980 „Angemessene Kommunikation und Überwachung“ COSO I „interne Kommunikation für Wirksamkeit relevanter Informationen“, „Durch Management etablierte Strukturen, Berichtslinien zur Zielerreichung“
7.5 Dokumentierte Information	7.5 Dokumentation des Compliance-Managementsystems	COSO I „Zugang zu relevanten und qualitativ hochwertigen Informationen zur IKS-Unterstützung“ IDW PS 980 „CMS-Beschreibung“
8. Betrieb	8. Die Umsetzung von Projekten und gelebte Prozesse	IDW PS 980 „Konsequente Umsetzung des CMS“
8.2 Entwicklung der Kontrollen und Verfahren	8.2 Wirksamkeit	Raum / BGH „Prozesse, um Compliance-Verstöße zu erkennen, konsequent und angemessen zu reagieren.“ IDW PS 980 „Konsequente Umsetzung des CMS“
8.3 Äußern von Bedenken	8.2 Whistleblowing / Ombudsperson und Internal Investigations	Raum / BGH „Hinweisgebersystem“
8.4 Untersuchungsprozess	8.2 Whistleblowing / Ombudsperson und Internal Investigations	Raum / BGH: „Prozesse, um Compliance-Verstöße zu erkennen, konsequent und angemessen zu reagieren.“ Raum /BGH: „Überwachung“
9. Bewertung der Leistung	9. Steuerung und Überwachung	COSO I „Rechtzeitige Beurteilung und Kommunikation von IKS-Problemen“, „Wahl und Entwicklung von Steuerungs- und Überwachungsaktivitäten zur Risikominimierung“
10.1 Kontinuierliche Verbesserung	10.1 Ständige Verbesserung und Reifegraderhöhung	IDW PS 980 „Regelmäßige Überprüfung auf Anpassungsbedarf (wegen geänderter Rahmenbedingungen)“

		<p>COSO I „Identifikation und Bewertung von Veränderungen, die das IKS beeinträchtigen können“</p>
<p>10.2 Nichtkonformität und Korrekturmaßnahmen</p>	<p>10.2 Compliancemanagement-Zielabweichungs-(Verstoß)-Erkennungs- und Reaktions-Prozesses</p>	<p>Raum / BGH „Prozesse, um Compliance-Verstöße zu erkennen, konsequent und angemessen zu reagieren.“</p> <p>IDW PS 980 „Das Compliance-Programm umfasst auch die bei festgestellten Compliance-Verstößen zu ergreifenden Maßnahmen.“</p>

7. Handlungsempfehlungen

- 1) Installieren Sie angemessene Governance-Strukturen und ein angemessenes Compliance-Managementsystem mit relevanten Schwerpunktthemen, wie Tax-⁶⁵, Product-, IT-Sicherheits-, KI-, etc. Compliance mit Hinweisgebersystem!
- 2) Optimieren Sie auch bei bereits eingetretenen Problemfällen / eingeleiteten staatlichen Ermittlungs- / Sanktionsverfahren Ihre betrieblichen Abläufe!
- 3) Installieren Sie eine Unternehmens-, Umfeld-, interested parties- und Wesentlichkeits-Analyse als Voraussetzung für eine angemessene Risiko-Analyse!
- 4) Führen Sie regelmäßig angemessene (Compliance-)Risikoanalysen durch!
- 5) Unterbinden Sie Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens durch ein angemessenes Compliance-Managementsystem!
- 6) Optimieren Sie Ihre internen Richtlinien und Prozessabläufe!⁶⁶

⁶⁵ Vgl. <https://taxlocator.com/tax-compliance-management-system-update-2022/>: „Tax Compliance erfordert die Dokumentation des regelkonformen Verhaltens von Unternehmen. So gibt es auch **im Steuerrecht immer umfangreichere Pflichten**, wie Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Nachweispflichten seitens des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung, die von Unternehmen zu beachten sind. (...) In der Praxis wirken sich die zunehmende Anforderung an Unternehmen durch die Komplexität des Steuerrechts zu einem großen Teil **bereits bei der unternehmensinternen Erstellung der Buchhaltung** aus. Zur Buchhaltung gehören auch die steuerrelevanten vorgelagerten IT- bzw. Datenverarbeitungssysteme, die sich insbesondere aus der erstellten Verfahrensdokumentation des Unternehmens ergeben. (...) Folgende **aktuelle Entwicklungen** (...) können im eigenen Unternehmen zu einer gesteigerten Risikoneigung führen: Automatisierung: Anzahl und Umfang der automatisierten Prozesse in der Buchhaltung nehmen zu. Veränderte Daten- und Organisationsstrukturen können zu Datendefiziten führen. Transformation: Es entstehen immer wieder neue Geschäftsfelder und neue Arten von Geschäftsvorfällen. Veränderte Geschäftsprozesse können zu Datendefiziten führen. Information: Die zu beachtenden steuerlichen Vorschriften werden immer zahlreicher und/oder ändern sich regelmäßig. Werden Arbeitsprozesse nicht entsprechend angepasst, kann dies zu Datendefiziten führen. Prüfung einer Scheinselbständigkeit: Insbesondere bei Auftragsverhältnissen mit Freelancern oder „Ein-Mann-Unternehmen“ hat das beauftragende Unternehmen besondere Sorgfaltspflichten im Bereich der Sozialversicherung zu beachten. Hat das Unternehmen hinsichtlich einer möglichen Sozialversicherungspflicht Zweifel, kann **bei der Deutschen Rentenversicherung Bund schriftlich oder elektronisch eine Entscheidung beantragt werden, ob bei einem Auftragsverhältnis eine Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt (Statusfeststellungsverfahren). Dieses Verfahren wurde verfahrensrechtlich grundlegend reformiert.** Die Änderungen gelten zunächst zeitlich befristet vom **01.04.2022 bis 30.06.2027**. Die Anwendung des grundlegend neuen Verfahrens zur Prüfung einer Scheinselbständigkeit sollte unbedingt unter Anpassung der bisher im Unternehmen vorliegenden Compliance-Regeln vorgenommen werden. (...) Die Verantwortung für die Buchhaltung und folglich für die Einreichung pünktlicher und zutreffender Steueranmeldungen und Steuererklärungen liegt unvermeidlich bei dem Unternehmen selbst; eine Auslagerung einzelner Tätigkeiten auf einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer ändert daran nichts. Das bedeutet, dass das Unternehmen selbst für einen ordnungsgemäß Ablauf einer Vielzahl steuerlicher Sachverhalte verantwortlich ist. Hierzu gehört unter anderem die Erfassung und Bewertung sämtlicher steuerlicher Risiken im Unternehmen, die Strukturierung in einem innerbetrieblichen Kontrollsystem, die Überwachung der Risiken und eine laufende Dokumentation der kontrollierten Risiken. Denn **eine nicht dokumentierte Kontrolle ist keine Kontrolle.**

⁶⁶ Vgl. Burgi/Dreher/Opitz-Opitz, Beck'scher Vergaberechtskommentar Bd. 1, 4. Auflage 2022, GWB § 125, Rn. 32-33: „Was geeignete strukturelle Maßnahmen zur Verhinderung von Fehlverhalten sein können, lässt sich der mittlerweile umfangreichen Literatur und in Ansätzen der Rechtsprechung entnehmen. (...) die Einrichtung einer Revisions- oder Complianceabteilung oder eines Compliance-Officers, Auswahlmechanismen, die sicherstellen, dass Personen je nach der Bedeutung ihrer Aufgabe für den Betrieb und der ihnen zufallenden Verantwortung ausgewählt werden; die klare Abgrenzung von Zuständigkeiten, die eindeutige Zuweisung von Verantwortung verbunden mit den hierfür erforderlichen Kompetenzen; **die Einrichtung eines Systems zur Entgegennahme und Prüfung anonymer Hinweise („whistle blowing“), z.B. in Form eines Ombudsmanns, einer Hotline, eines anonymen Briefkastens oder einer Softwarelösung; (...)** die Erstellung und Einführung eines (...) „Code of Conduct“ für das Unternehmen und seine Verankerung in Arbeits- und Vorstandsverträgen, die Unterrichtung und Schulung von Mitarbeitern und Führungskräften über die Einhaltung der relevanten gesetzlichen Vorschriften und sonstige rechtliche oder ethische Anforderungen an die Unternehmenstätigkeit, (...) **Über allem sollte das Bekenntnis der Führungsspitze des Unternehmens zur Einhaltung der rechtlichen Vorgaben und ggf. selbst gesetzter ethischer Anforderungen (sog „Tone from the Top“) stehen.** Ob die Zulassung zum Wettbewerb davon abhängig gemacht werden kann, dass organisatorische Maßnahmen für eine gewisse Dauer angewendet oder umgesetzt wurden (z. B.

- 7) Implementieren Sie eine kompetente (interne/externe) Compliance-Funktion!
- 8) Überprüfen Sie, ob Ihr Compliance-Managementsystem folgende wesentliche Basis-Elemente aufweist:
 - Tone from the Top, Kultur, Awareness
 - Regelmäßige Risikoanalyse
 - Kompetente Compliance-Funktion
 - Kompetente, geschulte und motivierte Beschäftigte auch in Bezug auf Compliance
 - Ein die Vertraulichkeit der Hinweisgeber wahrendes Hinweisgebersystem / Beschwerdekanaal
 - Prozesse, um Compliance-Verstöße frühzeitig zu erkennen und um konsequent und angemessen zu reagieren
 - Mit Compliance-Komponenten angereicherte Geschäftsprozesse
- 9) Leiten Sie bei Kenntnissen über Compliance-Risiken bzw. -Verstößen unverzüglich angemessene Maßnahmen ein!
- 10) Orientieren Sie die Ausgestaltung Ihres Compliance-Managementsystems an den Inhalten der geläufigen Standards (DIN ISO 37310:2021, IDW, COSO, ...)!
- 11) Sorgen Sie für Zertifizierungs-Reifegrad Ihres Compliance-Managementsystems oder lassen Sie es nach DIN ISO 37301 zertifizieren!
- 12) Nehmen Sie engagiert eine Vorbildfunktion auch in Richtung Compliance wahr!
- 13) Arbeiten Sie eng und vertrauensvoll mit einer konsequenten (internen/externen) Compliance-Funktion zusammen!
- 14) Messen Sie den Reifegrad Ihres Compliance-Managementsystems!
- 15) Erzielen Sie mit einem gelebten Compliance-Managementsystem Wertbeiträge und Reputationsgewinne!
- 16) „Tue Gutes und rede darüber“ – Kommunizieren Sie (auch über Kennzahlen und im Nachhaltigkeits-Bericht) intern und extern mit den „interessierten Gruppen“!
- 17) Berücksichtigen Sie immer den risikobasierten Ansatz, den „gesunden Menschenverstand und das Pareto-Prinzip!“

*fortlaufende Schulungen, periodische Kontrollen) ist fraglich. **In der Regel wird es als ausreichend zu erachten sein, wenn Vorkehrungen geschaffen wurden, die auf Dauer angelegt sind.** (...) Die wirksame Ausgestaltung von Compliance-Managementsystemen lässt sich durch unabhängige Zertifizierung bestätigen. (...)*



Prof. Dr. jur. Josef Scherer

Rechtsanwalt und Consultant

Gründer und Leiter des Internationalen Instituts für Governance, Management, Risk- und Compliancemanagement der Technischen Hochschule Deggendorf THD, Leiter der Stabsstelle ESGRC

Rechtsanwalt Prof. Dr. Josef Scherer ist seit 1996 Professor für Unternehmensrecht (Compliance), Risiko- und Krisenmanagement, Sanierungs- und Insolvenzrecht an der Technischen Hochschule Deggendorf. Zuvor arbeitete er als Staatsanwalt an diversen Landgerichten und Richter am Landgericht in einer Zivilkammer.

Neben seiner Tätigkeit als Seniorpartner der auf Wirtschaftsrecht und Governance, Risiko- und Compliancemanagement (GRC) spezialisierten Kanzlei Prof. Dr. Scherer, Partnerschaft mbB, erstellt er wissenschaftliche Rechtsgutachten und agiert als Richter in Schiedsgerichtsverfahren.

Seit 2001 arbeitet er auch als Insolvenzverwalter in verschiedenen Amtsgerichtsbezirken.

Prof. Dr. Scherer fungiert in diversen Unternehmen / Körperschaften als Compliance-Ombudsmann sowie externer Compliance-Beauftragter / Qualitätsmanagement-Beauftragter und ist gesuchter Referent bei Managementschulungen in namhaften Unternehmen sowie im Weiterbildungsprogramm des Senders BR-alpha und der virtuellen Hochschule Bayern (VHB).

In Kooperation mit TÜV konzipierte er als Studiengangsleiter und Referent den seit mehr als 12 Jahren renommierten und akkreditierten berufsbegleitenden Masterstudiengang Risikomanagement und Compliancemanagement an der Technischen Hochschule Deggendorf und ist als externer Gutachter bei der (System-)Akkreditierung von Weiterbildungsstudiengängen tätig.

Seit 2012 leitet er als Vorstand des Direktoriums das Internationale Institut für Governance, Management, Risk- und Compliancemanagement der Technischen Hochschule Deggendorf als Kompetenzzentrum.

Außerdem ist er seit 2015 Mitglied des Beirates des Instituts für Risikomanagement und Regulierung (FIRM), Frankfurt (www.firm.fm).

Ebenso seit 2016 Mitglied des DIN-Normenausschusses Dienstleistungen (Arbeitsausschuss Personalmanagement NA 159-01-19 AA) zur Erarbeitung von ISO/DIN-Standards im Personalmanagement und seit 2017 Mitglied der Delegation ISO TC 309 Governance of organizations (Arbeitsausschuss Governance und Compliance NA 175-00-01-AA zur Erarbeitung von ISO/DIN-Standards im Bereich Unternehmensführung und -überwachung (Corporate Governance), Compliance und whistle blowing).

Ebenso seit 2016: Fachlicher Leiter der User Group „*Nachhaltige Unternehmensführung und Compliance*“ der Energieforen Leipzig und seit 2018 Mitglied der Arbeitsgruppe 252.07 von Austrian Standards International zur Erarbeitung einer ÖNORM 4900 ff. (Risiko-Managementsystem-Standards).

Seine Forschungs- und Tätigkeitsschwerpunkte liegen auf den Gebieten Nachhaltigkeit (ESG/CSR), Managerenthaftung, Governance-, Risiko- und Compliancemanagement, Integrierte Human Workflow Managementsysteme und Digitalisierung sowie Vertrags-, Produkthaftungs-, Sanierungs- und Insolvenzrecht, Arbeitsrecht und Personalmanagement.

Prof. Dr. Scherer ist auf dem Gebiet angewandte Forschung und Lösungen / Tools im Bereich ESG/GRC, Digitalisierung und integrierte Workflow-Managementsysteme Gesellschafter-Geschäftsführer der Governance-Solutions GmbH und Aufsichtsrat in diversen Unternehmen und Stiftungen.

Seit Mai 2023 ist Prof. Dr. Scherer Leiter der Stabsstelle ESGRC an der Technischen Hochschule Deggendorf.

Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Andreas Grötsch



Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Andreas Grötsch
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachberater für
internationales Steuerrecht, Testamentsvollstrecker (AGT)

Rechtsanwalt Prof. Dr. Grötsch hat in München Betriebswirtschaftslehre und
Rechtswissenschaften studiert und im Steuerstrafrecht bei Prof. Dr. Joecks
promoviert.

Prof. Dr. Grötsch ist seit November 1998 bei der Kanzlei Wannemacher & Partner (www.wannemacher-partner.de) als Rechtsanwalt und Steuerberater tätig. Die Kanzlei Wannemacher & Partner zählt im Bereich Steuerstrafrecht und Steuerverfahrensrecht zu den renommiertesten Kanzleien in Deutschland und wird regelmäßig von den Zeitschriften JUVE, FOCUS, Wirtschaftswoche und Handelsblatt als führende Kanzlei ausgezeichnet.

Seine Tätigkeit in der Kanzlei konzentriert sich auf die Beratung von Unternehmen, Organen und Mitarbeitern von Unternehmen, sowie Privatpersonen im Bereich Steuerstrafrecht, Steuerverfahrensrecht und Tax-Compliance. Er vertritt dabei die ganze Bandbreite von kleinen bzw. einfach strukturierten Unternehmen bzw. deren Organe und Mitarbeiter bis hin zur Begleitung von Mandanten in den derzeit größten Steuerstrafverfahren in Deutschland wie etwa im Cum-Ex - und Goldfinger Verfahren.

Seine Beratung umfasst dabei auch den Komplex der präventiven steuerstrafrechtlichen sowie Selbstanzeigeberatung. Zudem wird er häufig als Testamentsvollstrecker eingesetzt.

Zudem leitet Prof. Dr. Grötsch den Lehrstuhl für Tax-Compliance, Steuerstrafrecht und Corporate Social Responsibility an der Technischen Hochschule Deggendorf. Ferner war er 15 Jahre Lehrbeauftragter für Steuerstrafrecht an der Universität Osnabrück. Seit 2009 ist er zudem Mitglied des Prüfungsausschusses des Staatsministeriums der Finanzen für die mündliche Steuerberaterprüfung.

Die Veröffentlichungen (auch zum kostenlosen Download) finden Sie unter www.gmrc.de/publikationen



Klaus Fruth

Staatsanwalt als Gruppenleiter

Klaus Fruth studierte Jura an der Universität Passau.

Nach dem Staatsexamen arbeitete er in der Insolvenzverwaltung Professor Dr. Scherer. Anschließend war er mehrere Jahre Staatsanwalt bei den Staatsanwaltschaften in Deggendorf und Passau.

Von 2007-2018 war er Richter am Amtsgericht (Strafrichter und Vorsitzender des Schöffengerichtes).

Seit 01.11.2018 ist er Staatsanwalt als Gruppenleiter bei der Staatsanwaltschaft Passau.

Er ist Prüfer im Rahmen der ersten juristischen Staatsprüfung und nebenamtlicher Arbeitsgemeinschaftsleiter für Rechtsreferendare.

Seine Interessenschwerpunkte liegen im Bereich von Technik und Governance, Compliance, des Managerstrafrechts und des Wirtschaftsstrafrechts. Er ist Lehrbeauftragter an der Technischen Hochschule Deggendorf (THD) u.a. für Governance und Compliance, Produkthaftungsrecht, Unternehmensrecht und Geschäftsführer- Compliance. Außerdem ist er Dozent u.a. für die TÜV-SÜD Akademie, für die Hans-Lindner- Stiftung sowie Modulverantwortlicher und Referent im berufsbegleitenden Masterstudiengang Risiko- und Compliancemanagement an der THD.

Er ist Leiter der Funktion „Praxis“ am internationalen Institut für Governance, Management, Risk & Compliance (GoMaRiCom). Zusammen mit Prof. Dr. Scherer und dem Weiterbildungsinstitut der THD konzipierte er den weiterbildenden Zertifikatslehrgang „Nachhaltigkeit (ESG/CSR) und Governance, Risk & Compliance (GRC)“.

Er ist Autor und Herausgeber zahlreicher Veröffentlichungen verschiedener Compliancethemen.