



Dipl.-Kfm. **Dr. Andreas Grötsch**

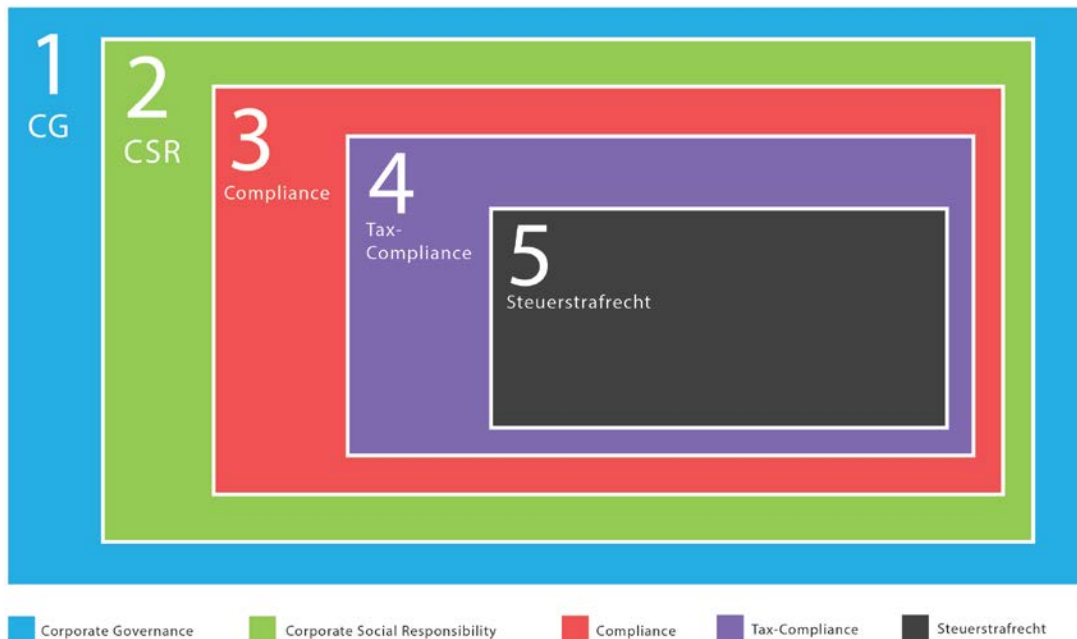
RA/StB, FA für SteuerR, FB für inter. SteuerR

Lehrbeauftragter an der Technischen Hochschule Deggendorf

Das Verhältnis zwischen Corporate Governance, Corporate Social Responsibility, Compliance, Tax-Compliance und Steuerstrafrecht auf Basis (inter-)nationaler Anforderungen

Summary:

Die Verhältnisse zwischen Corporate Governance (nachfolgend „CG“), zu Corporate Social Responsibility (nachfolgend „CSR“), Compliance, Tax-Compliance und Steuerstrafrecht sind derzeit noch nicht intensiv thematisiert worden. Durch den *Deutschen Corporate Governance-Kodex*¹ (nachfolgend „DCGK“), die *CSR-Reporting-Richtlinie*² und das dementsprechende deutsche *Umsetzungsgesetz*³ hat diese Thematik jedoch an Bedeutung gewonnen. Das nachfolgende Schaubild ist eine vereinfachte Darstellung der Verhältnisse CG, CSR, Compliance, Tax-Compliance und Steuerstrafrecht.⁴



¹Online abrufbar unter:

https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex.pdf

² Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates RL2014/95/EK zur Änderung der RL 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nicht finanzieller und die Diversität betreffende Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (CSR-Reporting-Richtlinie) vom 22.10.2014, ABl. EU v. 15.11.2014, Nr. L.330, S. 1.

³ Gesetz zur Stärkung der nicht finanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz), BGBl. I 2017, S. 802.

⁴ Bei diesem Schaubild handelt es sich um eine äußerst vereinfachte und pauschale Darstellung. In der Wissenschaft und Praxis existieren diverse Ausnahmen von dieser Regel und es werden unterschiedliche Ansichten vertreten.

Verstößt ein Unternehmer, Mitarbeiter oder Organ vorsätzlich gegen geltende steuerliche Vorschriften, so begeht er den Tatbestand einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO. In dieser Konstellation (vgl. Ziffer 5. des Schaubilds) liegt zugleich ein Verstoß gegen Tax-Compliance, Compliance, CSR und CG vor.

Demgegenüber führt nicht jeder Verstoß gegen Tax-Compliance zu steuerstrafrechtlichen Vorwürfen. Liegt ein Verstoß gegen Tax-Compliance vor, so ist ebenfalls ein Verstoß gegen Compliance, CSR und CG gegeben (vgl. Ziffer 4 des Schaubilds).

Ein Verstoß gegen Compliance-Vorschriften beinhaltet nicht stets einen Verstoß gegen Tax-Compliance bzw. die Begehung einer Steuerstraftat, da von dem Bereich Compliance weitere Compliance-Komplexe, wie etwa IT-Compliance umfasst sind (vgl. Ziffer 3 des Schaubilds). Ein Verstoß gegen Compliance-Vorschriften bewirkt jedoch zudem einen Verstoß gegen CSR und CG, da die Befolgung von Compliance-Vorschriften das Minimum von CSR darstellt.

Ein Verstoß gegen CSR beinhaltet nicht automatisch einen Verstoß gegen Compliance, Tax-Compliance, geschweige denn die Erfüllung eines Steuerstraftatbestands. Compliance umfasst die Verpflichtung zur Einhaltung geltenden Rechts. Hat ein Unternehmen sich jedoch etwa durch unternehmensinterne Richtlinien verpflichtet Steuervermeidungsstrategien, die gegen CSR verstoßen, zu vermeiden, ist dieser Bereich nicht nur von CSR, sondern auch von Compliance und Tax-Compliance erfasst. Solange diese Steuervermeidungsstrategien mit dem geltenden Steuerrecht in Einklang zu bringen sind, liegt darin jedoch nicht die Erfüllung eines Tatbestands nach § 370 AO., Eine Verletzung von CSR-Vorschriften beinhaltet ebenfalls eine Verletzung von CG-Vorschriften (vgl. Ziffer 2 des Schaubilds).

Verstößt ein Unternehmen gegen CG-Vorschriften, so stellt dies nicht automatisch einen Verstoß gegen CSR, Compliance bzw. Tax-Compliance-Vorschriften dar, geschweige denn begründet es den Vorwurf einer Steuerhinterziehung, da von dem Bereich CG beispielsweise auch die Einhaltung von technischen Regelungen umfasst sind, auf die sich die Bereiche CSR, Compliance, Tax-Compliance bzw. Steuerstrafrecht nicht beziehen müssen. Zur Vermeidung von Haftungsfällen wäre es jedoch sinnvoll, dass ein Unternehmen sämtliche CG-Vorschriften adoptiert. Ein Unternehmen, das sämtliche CG-Vorschriften einhält, befolgt demgemäß auch die CSR-, Compliance-, sowie Tax-Compliance-Vorschriften und begeht durch seine Organe keine Steuerstraftatbestände.

Inhaltsverzeichnis:

1.	Corporate Governance	3
2.	Corporate Social Responsibility	8
3.	Compliance	
4.	Tax Compliance	16
5.	Steuerstrafrecht	24
6.	Bedeutung Tax-Compliance-Managementsystems	26
7.	Verhältnis CG, CSR, Compliance, Tax-Compliance Steuerstrafrecht	27
8.	Fazit und Ausblick	28

1. Corporate Governance

1.1 Begriffsbestimmung von Corporate Governance

CG ist der rechtliche und faktische Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung von Unternehmen zum Wohlwollen sämtlicher relevanter Anspruchsgruppen (= Stakeholder). Zu den Stakeholder-Gruppen gehören neben dem Management und den Aktionären, beispielsweise Fremdkapitalgeber, Arbeitnehmer, Lieferanten, die Allgemeinheit in Form des Staates sowie Kunden.

Eine „gute Corporate Governance“ gewährleistet eine verantwortliche, qualifizierte, transparente und auf den langfristigen Erfolg ausgerichtete Führung des Unternehmens. Regelungen zur CG haben grundsätzlich die Aufgabe, durch geeignete rechtliche und faktische Arrangements die Spielräume und Motivationen der Akteure für opportunistisches Verhalten einzuschränken. Sie zielen darauf ab, unter Abwägung der Einbußen durch opportunistisches Verhalten (Opportunistuskosten) und der Aufwendungen für die Regelungen (Regulierungs- bzw. Governancekosten) möglichst günstige (Markt-) Bedingungen für eine produktive Wertschöpfung und faire Wertverteilung zu schaffen.⁵

1.2 Ordnungsrahmen für Corporate Governance

⁵ Werder, Corporate Governance, online abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/corporate-governance-28617/version-367554>

Der Ordnungsrahmen für CG⁶ wird maßgeblich durch den Gesetzgeber, aber auch durch die Eigentümer bestimmt. Dabei existieren gesetzliche Normen und dementsprechende Rechtsprechung („hard law“) und untergesetzliche Governance-Standards. Untergesetzliche Governance-Standards (oft als „soft law“ bezeichnet) sollen die geltenden gesetzlichen Vorschriften ausfüllen und zu einer mehr oder weniger freiwilligen Selbstbindung der Unternehmen führen. Innerhalb der Gruppe der untergesetzlichen Governance-Standards kann man zwischen generellen Regelwerken für eine bestimmte Gruppe von Unternehmen, wie dem *Deutschen Corporate Governance-Kodex* und unternehmensindividuellen Leitlinien unterscheiden.⁷ Die konkrete Ausgestaltung aus dem generellen Ordnungsrahmen für das jeweilige Unternehmen obliegt dem Aufsichts- bzw. Verwaltungsrat und der Unternehmensführung. Ein unternehmensspezifisches Corporate-Governance-System besteht aus der Gesamtheit vorliegender Gesetze, Richtlinien, Kodizes, Absichtserklärungen, Unternehmensleitbild, und Gewohnheit der Unternehmensleitung und –überwachung.⁸

1.2.1 Gesetzliche Vorschriften von Corporate Governance

Für Unternehmen existieren zwingende Ziele (ohne Ermessens- bzw. Entscheidungsspielräume) wie etwa die Befolgung von geltenden Steuervorschriften, deren Anwendung aufgrund von existierenden Gesetzen unumgänglich ist. Über diese Ziele, wie etwa die vollständige und fristgerechte Abgabe der Steuererklärungen, ist mangels Spielraum nicht zu entscheiden.

Daneben existieren Themen mit Entscheidungsspielräumen, bei denen (unter Beachtung der Business Judgement Rule) über die Setzung der Ziele entschieden und die Erreichung der (möglichen Ziele) geplant werden kann.⁹ Im Rahmen eines unternehmensspezifischen Corporate-Governance-System kann etwa geregelt werden, dass Unternehmen Betriebsstätten in Ländern mit einem niedrigen Steuersatz errichten dürfen. Selbstverständlich kann jedes Unternehmen den Umfang seiner zu entrichtenden Steuern

6 Vgl. hierzu Scherer/Fruth in Governance-Management – Band I, Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensführung (GoU) und –überwachung (GoÜ): Grundsätze ordnungsgemäßer (Corporate) Governance (GoGov), 2014; Scherer/Fruth in Governance-Management Band II (Standard & Audit), 2015; Scherer/Fruth in Governance-Management, Band 2 (Standard und Audit) Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensführung (GoU) und –überwachung (GoÜ); Grundsätze ordnungsgemäßer (Corporate) Governance (GoGov), 8/2015; Scherer, Good Governance und ganzheitliches und operatives Management: Die Anreicherung des „unternehmerischen Bachgefühls“ mit Risiko-, Chancen- und Compliance-Management, CCZ, 6/2012, 201 – 211; Scherer, „Healthcare und Pflege 4.0“ - Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 1“, JMG 1/2019, 33-39, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-healthcare-scherer.pdf>; Scherer, Healthcare und Pflege 4.0“ - Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 2, JMG 2/2019, 109-119, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-2-19-scherer.pdf>; Scherer/Pasini, „Healthcare und Pflege 4.0“ - Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 1, JMG 3/2019, 171-181, online abrufbar unter: [https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-\(1\).pdf](https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-(1).pdf); Scherer/Birker, Healthcare und Pflege 4.0“ – Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 4, JMG 4/2019, 229-244, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-4-19-scherer-birker.pdf>

7 Werder, Corporate Governance, online abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/corporate-governance-28617/version-367554>

8 Online abrufbar unter: https://de.wikipedia.org/wiki/Corporate_Governance

9 Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth: Integriertes Corporate Social Responsibility(CSR) -/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, S.1, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetzt.pdf>

im Wege einer Steuergestaltung optimieren, solange dies den gesetzlichen Regelungen entspricht. Die Grundzüge der Steuerstrategie werden durch das Aufsichtsorgan definiert. Dabei kann der Grundsatz „kein Risiko“ ebenso fehlerhaft sein, wie eine Bereitschaft zu beliebigen Risiken („downside“), wenn nur die Chance („upside“) groß genug ist.¹⁰

1.2.2 Internationale Corporate Governance Grundsätze

Auf internationaler Ebene wurden die *G20/OECD-Grundsätze* der CG erstmals 1999 publiziert und in den Jahren 2004 bis 2015 aktualisiert.¹¹ Auf europäischer Ebene hat die EU-Kommission zur Prüfung der in den Mitgliedsstaaten bewährten Verfahren im Oktober 2004 ein „*Europäisches Corporate Governance-Forum*“ eingerichtet. Dieses Forum hat die Aufgabe, die nationalen Corporate-Governance-Kodizes zu fördern sowie die EU-Kommission zu beraten.

1.2.3 Deutscher Corporate Governance Kodex

In Deutschland sind die Corporate-Governance-Grundsätze in dem sog. *Deutschen Corporate Governance Kodex* fixiert.¹² Das Bundesministerium der Justiz hat diesen Kodex am 26.02.2002 verabschiedet. Der Kodex enthält wesentliche gesetzliche Vorschriften zur Unternehmensführung und Publizität sowie zahlreiche Empfehlungen und Anregungen zur Leitung und Überwachung börsennotierter Gesellschaften.

Der DCGK regelt, dass der Vorstand für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien zu sorgen und auf deren Beachtung im Unternehmen hinzuwirken hat. Der Kodex richtet sich an börsennotierte Gesellschaften und Gesellschaften mit Kapitalmarktzugang im Sinne des § 161 Abs. 1 S. 2 AktG. Die Regierungskommission *Deutscher Corporate Governance Kodex* ist eine Selbstregulierungseinrichtung der Wirtschaft. Die Kommission wird von der Wirtschaft finanziert und ist völlig unabhängig in ihren Entscheidungen. Die Regierung kann ihr keine Weisungen erteilen. Der Kodex wird im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht. Der DCGK wird teilweise als „soft law“ bezeichnet. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass es sich bei dem Kodex nicht um „Recht“ handelt, das einer parlamentarischen Legitimation bedarf.

1.3 Pflichten und Verstöße bei Corporate Governance

¹⁰ Pöllath, Unternehmensführung (Corporate Governance) und Besteuerung, S. 11 u. 14, online abrufbar unter: <https://www.pplaw.com/sites/default/files/seiten/downloads/fs-poellath.pdf>.

¹¹ G20/OECD-Grundsätze der Corporate Governance. Neufassung 2015, online abrufbar unter: http://www.oecd.org/governance/G20-OECD-Grundsätze-Der-Corporate-Governance_9789264250130-de

¹² Online abrufbar unter: https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex.pdf

Für Unternehmen existieren zwingende Ziele (ohne Ermessens- bzw. Entscheidungsspielräume) wie etwa die Befolgung von geltenden Steuervorschriften, deren Einhaltung unumgänglich ist.

Für Ermessensentscheidungen begrenzt nach geltender höchstrichterlicher Rechtsprechung des BGH das Unternehmensinteresse den Spielraum des Vorstands nach § 76 Abs. 1 AktG. Nach dem BGH ist eine Pflichtverletzung nicht gegeben, solange die Grenzen, in denen sich ein von Verantwortungsbewusstsein getragenes, ausschließlich am Unternehmenswohl orientiertes, auf sorgfältige Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen beruhendes unternehmerisches Handeln bewegen muss, nicht überschritten sind.¹³ Für die Frage, ob ein Handeln sich am Unternehmenswohl orientiert, sind die Gesamtheit der Aktionäre, Gesellschaftsgläubiger, die Arbeitnehmer und die Öffentlichkeit mit zu berücksichtigen.¹⁴

Ein rechtlicher Zwang, sich den DCGK zu befolgen, besteht nur insofern, als der DCGK zwingende rechtliche Vorschriften wiedergibt. Allerdings regelt § 161 AktG, dass der Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Aktiengesellschaft jährlich eine Erklärung abgeben müssen, inwieweit sie den DCGK befolgen bzw. welche Empfehlungen nicht angewendet werden oder wurden und warum nicht („comply or explain“). Über „name and shame“ und eine gesetzliche Sanktionierung wird eine gesetzesähnliche Bindungswirkung erzeugt.¹⁵ Nicht nur die Nichtabgabe einer entsprechenden Erklärung, sondern auch eine falsche Angabe in der Entsprechenserklärung stellt einen Gesetzesverstoß dar.¹⁶ Eine Unrichtigkeit der gemäß § 161 AktG vom Vorstand und Aufsichtsrat abzugebenden Entsprechenserklärungen führt nach dem BGH wegen der darin liegenden Verletzung von Organpflichten zur Anfechtbarkeit jedenfalls der gleichwohl gefassten Entlastungsbeschlüsse, soweit die Organmitglieder die Unrichtigkeit kannten oder kennen mussten.¹⁷ Das OLG München hat entschieden, dass Verstöße gegen den Kodex zur Nichtigkeit eines Beschlusses des Aufsichtsrats oder einer Entscheidung der Hauptversammlung führen können, wenn erklärt worden war, dass der Kodex in dem betreffenden Punkt befolgt worden ist.¹⁸ Nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaften sollen die Empfehlungen und Anregungen des Kodex zur Orientierung dienen.

¹³ BGH v. 21.12.2005 – 3 StR 470/04, BGHSt 50, S. 331, Rn. 15; BGH v. 6.12.2001 – 1 StR 215/01, BGHSt 47, S. 187, S. 192.

¹⁴ BGH v. 21.12.2005 – 3 StR 470/04, BGHSt 50, S. 331, Rn. 27.

¹⁵ Hofmann-Beckinig, ZIP 2011, 1173.

¹⁶ BGH v. 16.2.2009 – II ZR 185/07, BGHZ 180, 9, 19; Spiehofer, NZG 2018, 441.

¹⁷ BGH v. 16.2.2009 – II ZR 185/07, BGHZ 180, 9, 19.

¹⁸ OLG München v. 6.8.2008 – 7 U 5628/07, online abrufbar unter: <https://openjur.de/u/415881.html>

2. Corporate Social Responsibility

2.1 Begriffsbestimmung von Corporate Social Responsibility

Die EU-Kommission hat CSR ursprünglich als ein Konzept bezeichnet, das den Unternehmen als Grundlage dient, auf freiwilliger Basis soziale Belange und Umweltbelange in ihre Unternehmenstätigkeit und die Wechselbeziehung mit den Stakeholdern zu integrieren. In ihrer Mitteilung „eine neue EU-Strategie (2011 – 2014) für die soziale Verantwortung von Unternehmen hat die EU-Kommission am 25.10.2011 CSR als Verantwortung von Unternehmen für ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft bezeichnet.¹⁹ Die CSR soll neben der Einhaltung geltenden Rechts als Minimumstandard für unternehmerische Verantwortung Prozesse einführen, die soziale, ökologische, wirtschaftsethische, menschenrechtliche und Verbraucher-belange in enger Zusammenarbeit mit ihren Stakeholdern in ihre Strategie und ihre Aktivitäten integrieren. Die CSR soll sog. „governance gaps“ schließen und insbesondere Sorge tragen, dass Unternehmen nicht durch Produktions-verlagerungen geringere Standards in Drittweltländern ausbeuten. Es geht insofern darum, einen globalen Ordnungsrahmen für eine globale soziale Marktwirtschaft zu schaffen.²⁰

2.2 Regelungen für Corporate Social Responsibility

Für CSR existiert ein „smart mix“ aus hard law (EU-Richtlinien und- Verordnungen sowie nationales Umsetzungsrecht) sowie soft law (nationale und internationale Rahmenwerke zu CSR sowie diverse ökologische, soziale und ökonomische/Compliance-Nachhaltigkeitsstandards)

Internationale Rahmenwerke zur CSR²¹ sind etwa die Gemeinwohlbilanz (Bestimmung des individuellen Beitrags eines Unternehmens zum Gemeinwohl)²², der deutsche Nachhaltigkeitskodex „DNK“ (Berichterstattung über nachhaltige Entwicklung eines Unternehmens)²³, die Global Reporting Initiative „GRI“ (int. Organisation zur Ausarbeitung von Richtlinien für die Ausarbeitung von Nachhaltigkeitsberichten)²⁴, der UN Global Compact (Initiative für verantwortungsvolle Unternehmensführung)²⁵ sowie die OECD

¹⁹ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, eine neue EU-Strategie (2011 – 2014) für die soziale Verantwortung von Unternehmen (CSR), KOM (2011) 681, S. 7.

²⁰ *Spielhofer*, NZG 2018, 441.

²¹ Zu Details vgl. *Scherer/Kollmann/Birker*, integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Managementsystem mit GRC, S. 3 -11, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper--gesetz.pdf> sowie *Scherer*, (Compliance-) Risk Management System 4.0 - The digital transformation of norms, guidelines and standards, in Gesellschaft für Risikomanagement und Regulierung e.V., FIRM Jahrbuch 2019, S. 13 – 15, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/firm-2019-en.pdf>

²² Online abrufbar unter: <https://www.ecogood.org/de/schweiz/gemeinwohlbilanz/>

²³ Online abrufbar unter: <https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/>

²⁴ Online abrufbar unter: <https://www.globalreporting.org>

²⁵ Online abrufbar unter: <https://www.unglobalcompact.org>

Leitsätze für multinationale Unternehmen (Empfehlungen an Unternehmen sich hinsichtlich Umwelt, Transparenz, Arbeitsbeziehungen, Wettbewerb, Verbraucherschutz, Technologietransfer, Korruption und Steuern verantwortungsvoll zu verhalten)²⁶. Des Weiteren existieren diverse ökologische Nachhaltigkeitsstandards wie EMAS „ECO-Management und Audit Scheme“ (Gütesiegel der EU für Umweltmanagementsystem)²⁷, ISO-Norm 50001 (Energiemanagement)²⁸, ISO-Norm 14001 (Umweltmanagementsystem)²⁹, ÖKO-Profit (Ökologisches Projekt für integrierte Umwelttechnik)³⁰, EU-Ecolabel (europäisches Umweltzeichen)³¹, EU-Energielabel (Energieeffizienz)³², PEFC-Zertifikat (Programme for the Endorsement of forest Certification Schemes)³³, die UTZ-Zertifizierung (Kaffee, Tee, Haselnüsse, Kakao)³⁴, die DIN SPEC 35201: 2015-04 (allgemeines Modell für die Entwicklung nachhaltiger Dienstleistungen)³⁵, der Blaue Engel (Umweltzeichen für umweltfreundliche Dienstleistungen und Produkte)³⁶, das Forest Steward Ship Council (Sicherung der nachhaltigen Waldnutzung)³⁷, die Rain Forest Alliance (international tätige Umweltschutzorganisation)³⁸ sowie soziale Nachhaltigkeitsstandards, wie ISO 45001 (Standard für Arbeitsschutz- & Gesundheitsmanagement)³⁹, ISO 30405 (Standard für Personalbeschaffung)⁴⁰, die ISO 30408 (Richtlinien für Personalführung)⁴¹, ISO 30409 (Richtlinien und Rahmen für Personaleinsatzplanung)⁴², Qualitätssiegel familienfreundlicher Arbeitgeber⁴³, ILO Kernarbeitsnormen (Beendigung von Kinderarbeit, Abschaffung von Zwangsarbeit)⁴⁴, Fairtrade-Siegel⁴⁵ sowie ökonomische / Compliance-Nachhaltigkeitsstandards wie ISO 26000 (zertifizierter Standard für gesellschaftliche Verantwortung von

²⁶ Online abrufbar unter: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-leitsaetze-fuer-multinationale-unternehmen.htm>

²⁷ Online abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/environment/emas/>

²⁸ Online abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/themen/wirtschaft-konsum/wirtschaft-umwelt/umwelt-energiemanagement/energiemanagementsystem-gemaess-iso-50001#textpart-1>

²⁹ Online abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/themen/wirtschaft-konsum/wirtschaft-umwelt/umwelt-energiemanagement/iso-14001-umweltmanagementsystemnorm#textpart-1>

³⁰ Online abrufbar unter: <https://www.gum-consult.de/Texte/oekoprofit.htm>

³¹ Online abrufbar unter: <https://www.eu-ecolabel.de/ueber-das-eu-ecolabel.htm>

³² Online abrufbar unter: <https://www.umweltbundesamt.de/umwelttipps-fuer-den-alltag/siegelkunde/eu-energielabel>

³³ Online abrufbar unter: <https://www.tag-des-waldes.de/pefc/>

³⁴ Online abrufbar unter: <https://www.utz.org/language-landingpage/german/>

³⁵ Online abrufbar unter: <https://www.baumgroup.de/service/meldungen/300415-referenzmodell-fuer-die-entwicklung-nachhaltiger-dienstleistungen-als-den-spec-35201/>

³⁶ Online abrufbar unter: <https://www.blauer-engel.de>

³⁷ Online abrufbar unter: <https://www.fsc-deutschland.de/de-de/der-fsc/>

³⁸ Online abrufbar unter: <https://www.rainforest-alliance.org/lang/de/work/people>

³⁹ Online abrufbar unter: <https://www.iso.org/standard/63787.html>

⁴⁰ Online abrufbar unter: <https://www.iso.org/standard/64149.html>

⁴¹ Online abrufbar unter: <https://www.iso.org/standard/63492.html>

⁴² Online abrufbar unter: <https://www.iso.org/standard/64150.html>

⁴³ Online abrufbar unter: <https://www.familienfreundlicher-arbeitgeber.de/>

⁴⁴ Online abrufbar unter: <https://www.ilo.org/berlin/arbeits-und-standards/kernarbeitsnormen/lang--de/index.htm>

⁴⁵ Online abrufbar unter: <https://www.fairtrade-deutschland.de/was-ist-fairtrade/fairtrade-standards.html>

Unternehmen und Organisationen)⁴⁶ sowie ISO-Norm 31000 (Leitlinien zur Risikobehandlung)⁴⁷. Daneben existieren branchenbezogene Standards.⁴⁸

2.3 Pflichten und Verstöße bei Corporate Social Responsibility

2.3.1 CSR-Richtlinie und CSR-Berichtspflicht

Das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union haben am 22.10.2014 die *Richtlinie 2014/95/EU* erlassen.⁴⁹ Deutschland hat diese Richtlinie am 19.04.2017 durch das *CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz* umgesetzt. § 289 b HGB regelt eine verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung (sog. CSR-Berichtspflicht) für kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern, 40 Mio. Euro Umsatz und/oder einer Bilanzsumme von 20 Mio. Euro (vgl. § 267 Abs. 3 S. 1 HGB). Der Nachhaltigkeitsbericht stellt eine nicht-finanzielle Unternehmensberichterstattung dar und ist in einem eigenen Abschnitt im Lagebericht (§ 289b Abs. 1 HGB) darzustellen. § 289c Abs. 1 HGB regelt, dass in der nicht finanziellen Erklärung i.S.d. § 289b HGB das Geschäftsmodell der Kapitalgesellschaft zu beschreiben ist. § 289c Abs. 2 HGB führt aus, dass die nicht finanzielle Erklärung sich darüber hinaus zumindest auf die Aspekte der Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung bezieht. Zu beachten ist, dass ein Teil der Angaben einem Wesentlichkeitsvorbehalt unterliegt. Gemäß § 289d HGB muss in der nicht finanziellen Erklärung angegeben werden, welches Rahmenwerk für die Erstellung verwendet wurde.⁵⁰ Die gebräuchlichsten Rahmenwerke sind der GRI-Standard und der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass (internationale) CSR-Normen eher prinzipiell gefasste Vorgaben enthalten, die weiter zu konkretisieren sind.

2.3.2 OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen

Bezogen auf das Steuerrecht führen etwa die *OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen* aus, dass die *Boards Risikomanagement-Strategien* im Steuerbereich einführen sollen, um sicherzustellen, dass das Finanz-, Aufsichts- und Reputationsrisiko

⁴⁶ Online abrufbar unter: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>

⁴⁷ Online abrufbar unter: <https://www.cgerisk.com/2018/07/main-changes-in-revised-iso-31000-standard-keep-risk-management-simple/>

⁴⁸ Zu Details vgl. *Scherer/Kollmann/Birker*, integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)/Nachhaltigkeits-Managementsystem mit GRC, S. 8-11, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetz.pdf>
⁴⁹ Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nicht finanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, online abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

⁵⁰ Zu den einzelnen möglichen Rahmenwerken vgl. *Loew/Braun*, Mindestanforderungen und Obergrenzen für die Inhalte der nicht finanziellen Erklärung, online abrufbar unter: <http://www.4sustainability.de/fileadmin/pdf/Loew-Braun-Mindestanforderungen-Obergrenzen-nichtfinanzielle-Erklaerung-2018.pdf>

jeweils umfassend ermittelt und bewertet wird.⁵¹ Eine umfassende Risikomanagementstrategie, die den Steuerbereich einbezieht, wird es den Unternehmen ermöglichen, nicht nur als guter Unternehmensbürger zu handeln, sondern auch das Steuerrisiko effektiv zu steuern, was zur Vermeidung größerer Finanz-, Aufsichts- und Reputationsrisiken für das Unternehmen beitragen kann. Die Geschäfte sollten laut den OECD-Leitsätzen nicht so strukturiert werden, dass sie zu steuerlichen Ergebnissen führen, die nicht mit den grundlegenden wirtschaftlichen Gegebenheiten des jeweiligen Geschäfts im Einklang stehen, es sei denn, dass eine konkrete Rechtsvorschrift vorhanden wäre, mit der eben dieses Ergebnis herbeigeführt werden soll. Ein besonders wichtiger Bereich im Zusammenhang mit dem staatsbürgerlich verantwortungsvollen Handeln der Unternehmen sowie der Besteuerung sind die Verrechnungspreise. Der Grundsatz des Fremdvergleichs, der sowohl in dem OECD-Musterabkommen als auch in dem Musterabkommen der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern enthalten ist, ist der international anerkannte Standard für die Berichtigung der Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen. Durch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wird die unangemessene Verlagerung von Gewinnen bzw. Verlusten vermieden und das Risiko der Doppelbesteuerung weitmöglichst verringert. Die multinationalen Unternehmen werden dazu angehalten, die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien dargelegten Prinzipien zu befolgen, einschließlich ihrer Änderungen und Ergänzungen, damit ihre Verrechnungspreise dem Grundsatz des Fremdvergleichs entsprechen.

2.3.3 Base Erosion and Profit Shifting Project

Das OECD/G20-Projekt „*Base Erosion and Profit Shifting Project*“⁵² (nachfolgend „BEPS-Projekt“ genannt) ist ein Projekt der OECD/G20 zur Schaffung eines internationalen Rahmens zur Bekämpfung der Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen unter Verwendung von Instrumenten zur Basiserosion und Gewinnverschiebung.

Das BEPS-Projekt zielt auf die Entwicklung eines multilateralen Dialogs ab. Ziel des Projekts ist es, Schlupflöcher im Steuerrecht und Ungleichheiten zwischen den einzelnen Ländern abzuschwächen, so dass Unternehmen ihre Gewinne nicht von einem Land mit einem hohen (Körperschafts-) Steuersatz in Länder mit einem niedrigen Steuersatz verlagern können. Die Praxis – insbesondere die doppelte Nicht-Besteuerung – ist häufig legal, beinhaltet aber oft komplexe Manöver innerhalb des Steuerrechts. Das Vertrauen der Steuerbürger in die Steuersysteme kann durch weit verbreitete Steuervermeidungspraktiken

⁵¹ Neufassung OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen 2011), Rn. 100 ff, online abrufbar unter: <https://mneguidelines.oecd.org/48808708.pdf>

⁵² Online abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-projekt-gewinnverkürzung-und-gewinnverlagerung_25179470

geschädigt werden. Zudem existiert ein erheblicher Einnahmeverlust für den Staat. Bei konservativer Schätzung ist von jährlichen Steuereinnahmeverlusten zwischen 100 und 240 Milliarden US-Dollar auszugehen, die aus Gewinnverschiebungen rund um den Globus existieren. Eine Studie des Tax Justice Network schätzt, dass im Jahr 2012 ca. 660 Milliarden US-Dollar an Unternehmensgewinnen verschoben wurden. Wie bereits ausgeführt, kommt eine steuerstrafrechtliche Verantwortung allerdings nur in Betracht, wenn gegen eine aktuelle steuerliche Vorschrift verstoßen wird.⁵³

2.3.4 Verhältnis CSR zu Tax-Compliance

Zu beachten ist, dass es sich bei diesen „Standards“ um keine Rechtsnormen handelt. Auch als Auslegungsregeln für den Gesetzgeber oder die Rechtsprechung dürfen diese Normen keine Anwendung finden, da keine Beeinflussung des Gesetzgebers oder der Judikative durch private Institutionen stattfinden darf.⁵⁴ Allerdings kann die Nichteinhaltung von Standards eine Pflichtverletzung darstellen, wenn diese Standards aktuelle Gesetze, Rechtsprechung oder den anerkannten Stand von Wissenschaft und Praxis widerspiegeln.⁵⁵

Nicht jeder Verstoß gegen CSR-Vorschriften stellt somit einen Verstoß gegen Tax-Compliance dar, geschweige denn begründet dies den Tatbestand einer Steuerhinterziehung. Unstrittig ist, dass (Tax-) Compliance das Minimum von CSR darstellt. Vielfach wird die Verantwortung von Unternehmen jedoch durch CSR-Normen ausgedehnt. Die „legal license to operate“ soll nicht mehr ausreichend sein, sondern es soll zusätzlich eine „social license to operate“ hinzukommen.⁵⁶ Dies bedeutet eine Grenzverschiebung der Zulässigkeit unternehmerischen Wirtschaftens von Legalität zu Legitimität, von Compliance zu Riskmanagement und von Rechtsverletzung zur Vermeidung negativer Auswirkungen.⁵⁷ Die unternehmerische Verantwortung nach der CSR soll eine positive Zielsetzung wie etwa die Maximierung des „Shared Value“ haben, jedoch auch negative Auswirkungen identifizieren, um diese zu verhindern oder zu minimieren.

⁵³ Zu Details vgl. Kapitel 5.1.1 dieses Beitrags.

⁵⁴ Scherer/Pasini, Healthcare und Pflege 4.0 – Die digitale Transformation von Compliance, Riskmanagement und Standards im Gesundheitswesen-Teil 3, JMG 3-2019, S. 172, online abrufbar unter: [https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-\(1\).pdf](https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-(1).pdf)

⁵⁵ Scherer/Pasini, Healthcare und Pflege 4.0 – Die digitale Transformation von Compliance, Riskmanagement und Standards im Gesundheitswesen-Teil 3, JMG 3-2019, 172, online abrufbar unter: [https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-\(1\).pdf](https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-(1).pdf)

⁵⁶ Spießhofer, NZG 2018, 441.

⁵⁷ Spießhofer, NZG 2018, 441.

3. Compliance

3.1 Begriffsbestimmung von Compliance

Der DCGK definiert Compliance als die in der Verantwortung des Vorstands liegende Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und unternehmensinternen Richtlinien.⁵⁸ Die Gesamtheit der Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens zur Einhaltung bestimmter Regeln und damit zur Vermeidung von Regelverstößen wird von der Regierungskommission DCGK als Compliance-Managementsystem bezeichnet.⁵⁹

3.2 Regelungen für Compliance

Im Rahmen der allgemeinen Sorgfaltspflicht hat die Unternehmensleitung Maßnahmen zur Sicherstellung der Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen mittels unternehmensinterner Regeln zu etablieren. Eine Pflicht zur Sicherstellung der Regeltreue ergibt sich beispielsweise aus den §§ 91, 93 AktG sowie § 43 GmbHG zur Abwendung von wirtschaftlichen Schäden von Unternehmen.

3.3 Pflichten und Verstöße bei Compliance

Die Sorgfaltspflichten der § 43 Abs. 1 GmbH, § 93 Abs. 1 S. 1 AktG umfassen nach allgemeiner Auffassung die Pflicht, für die Legalität des Handelns der Gesellschaft, insbesondere auch für die Erfüllung der ihr aufgetragenen Buchführungs- und steuerlichen Pflichten, Sorge zu tragen. Verstöße gegen die Legalitätspflicht können auch im Verhältnis zur Gesellschaft selbst nicht mit dem Vorbringen gerechtfertigt werden, sie liegen in deren Interesse.⁶⁰ Eine (auch für das Unternehmen profitable) Pflichtverletzung liegt nicht im Handlungsspielraum des geschäftsführenden Organs; die Bindung an gesetzliche Vorschriften hat vielmehr Vorrang.⁶¹ Nach einer Entscheidung des OLG Hamm⁶² lag eine Pflichtverletzung und ein wichtiger Grund zur Kündigung des Anstellungsvertrags vor, wenn ein GmbH-Geschäftsführer eine Zahlung auf eine – wie er weiß – fingierte Forderung freigibt, um damit eine Provisionsabrede zu honorieren, die gegen die unternehmensinternen Compliance-Vorschriften über zustimmungsbedürftige Geschäfte verstößt. Nach der Entscheidung des OLG Hamm stellt ein Verstoß gegen Compliance-Regelungen schon für sich eine schwerwiegende Pflichtverletzung dar. Daran ändert auch die Genehmigungsfähigkeit des Vorgangs nichts, denn die Verfahrens- und

⁵⁸ Online abrufbar unter:

https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex.pdf

⁵⁹ IDW PS 980, Tz.6. Vgl. auch Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, online abrufbar unter:

<https://www.idw.de/blob/90012/9013892a6abf0b25485ebcf0a21f9fe9/down-idw-praxishinweis-tax-compliance-data.pdf>

⁶⁰ BGH v. 27.08.2010 – 2 StR 111/09, BGH St 55, 266, Rn. 29.

⁶¹ BGH v. 27.08.2010 – 2 StR 111/09, BGH St 55, 266, Rn. 29.

⁶² OLG Hamm v. 29.05.2019 – I 8 U 146/18, GmbHR 2019, 1060.

Zuständigkeitsvorschriften der Compliance-Regeln dienen der prozeduralen Sicherung des materiellen Schutzzwecks und sind insofern strikt zu beachten.⁶³

Begehen Mitarbeiter bzw. Organe Straftaten, wie etwa Steuerhinterziehung (§ 370 AO), Sozialabgabenbetrug (§ 266a StGB) oder Bestechlichkeit und Bestechung im geschäftlichen Verkehr (§ 299 StGB) droht nicht nur den Mitarbeitern bzw. Organen eine strafrechtliche Ahndung, sondern können auch gegen das Unternehmen Ordnungswidrigkeitenverfahren eingeleitet werden (vgl. §§ 130, 30 OWiG). Die Nichteinhaltung von Gesetzen kann zu Bußgeldern, Gewinnabschöpfung oder dem Verfall des durch den Gesetzesverstoß erzielten Gewinns führen.

Aber nicht nur ein Verstoß gegen Compliance-Vorschriften, sondern auch die unterlassene Implementierung eines CMS stellt eine Pflichtverletzung dar. Das Landgericht München I hat etwa einen Ex-Vorstand verurteilt, 15 Mio. Euro an seinen früheren Arbeitgeber als Schadensersatz dafür zu bezahlen, dass er nicht dafür gesorgt hatte, dass ein funktionierendes CMS eingerichtet wurde.⁶⁴ Die Verpflichtung zur Schaffung eines funktionierenden Compliance-Systems sowie dessen Überwachung obliegt dem Gesamtvorstand.

3.4 (Digitalisiertes integriertes) Compliance-Managementsystem (CMS)⁶⁵

Zur Vermeidung von Verstößen gegen Compliance-Vorschriften ist jedes Unternehmen gehalten, Prozesse und Systeme permanent auf die Einhaltung regulatorischer Anforderungen zu überprüfen. Der Aufbau und die Optimierung eines wirksamen Compliance-Managementsystems (nachfolgend „CMS“) wird mittlerweile regelmäßig als verpflichtend angesehen.⁶⁶ Ziel eines CMS ist insbesondere eine Unterstützung der Leitungs- und Aufsichtsorgane bei der Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Unternehmensführung und damit die Abwendung von Schäden für die Unternehmung und darüber hinaus die Vermeidung einer persönlichen Haftung und strafrechtlichen Verfolgung von Organmitgliedern.

CSR-/Nachhaltigkeits-Management-Systeme bestehen aus formell vorgegebenen, vernetzten und interagierenden, überwiegend standardisierten Regelungen und Komponenten, wie Aufbau- und Ablauforganisation, mit dem Zweck, eine Organisation bei

⁶³ OLG Hamm v. 29.05.2019 – I 8 U 146/18, GmbHR 2019, 106, Rn. 53.

⁶⁴ LG München v. 10.12.2013 – 5 HKO 1387/10, Rn. 100 f.

⁶⁵ Vgl. zu Details Scherer/Fruth, Handbuch: Integriertes Compliance-Managementsystem mit Governance, Risk und Compliance (GRC), 2018.

⁶⁶ LG München v. 10.12.2013 – 5 HKO 1387/10, Rn. 100 f.; Scherer, Fit gegen Krisen im Zeitalter der Digitalisierung: Der "Ordentliche Kaufmann 4.0" und (ökonomische) Nachhaltigkeit, online abrufbar unter: <https://jas.bayern/index.php/JAS/article/view/68>

Entscheidungen, Zielsetzung und Planung, Umsetzung sowie Steuerung und Überwachung zur Erreichung zwingender und fakultativ gesetzter Ziele im Bereich CSR / Nachhaltigkeit zu unterstützen.⁶⁷ Bei den einzelnen Management-Systemen (für jeweilige Unternehmensfunktionen, wie etwa Risikoschutz, Umweltschutz, Arbeitsschutz, betrieblicher Gesundheitsschutz, Human Resources etc.) zeigt sich, dass viele Komponenten bzw. Anforderungen redundant oder zumindest analog sind.⁶⁸

Optimal für Unternehmen ist die Etablierung eines integrierten Management-Systems (IMS) bei dem mehrere Unternehmensfunktionen integriert sind.⁶⁹ Die Ziele eines integrierten CSR- und Nachhaltigkeits-Management-Systems sind insbesondere die Einhaltung von Pflichtvorgaben und im Bereich von Entscheidungsspielräumen angemessene Entscheidungen und Planungen sowie die Steuerung und Überwachung erforderlicher Maßnahmen zu treffen, die die nachhaltige Steigerung des Unternehmenswerts sowie die Erfüllung der Management-Anforderungen und Erreichung der Stakeholder-Zufriedenheit fördern, insbesondere im Bereich CSR und Nachhaltigkeit. Zudem sollen Risiken (Gefahren und Chancen bzw. die Auswirkungen von Unsicherheiten auf das Erreichen der Unternehmensziele) erkannt, bewertet und gesteuert werden, um im optimalen Fall die Verwirklichung der Gefahren durch Schwachstellen des integrierten CSR-/Nachhaltigkeits-Managementsystems in einzeltem Ausmaß angemessen zu reduzieren und Chancen wahrzunehmen. Ferner sollen Management-Zielabweichungen und/oder –Verstöße, die auch trotz eines funktionierenden integrierten CSR-/Nachhaltigkeits-Management-Systems nicht völlig ausgeschlossen sind, frühzeitig entdeckt und besteuert werden.⁷⁰

Intelligente IT-Systeme können die international, horizontal und vertikal vereinheitlichten Architekturen für ordnungsgemäße Unternehmensführung und –überwachung abbilden und die Benutzer bzgl. der Basisanforderungen unterstützend führen. Der Aufbau eines digitalisierten integrierten CMS wird zukunftsweisend sein.⁷¹

⁶⁷ Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, S. 1, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetzt.pdf>

⁶⁸ Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, S. 17, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetzt.pdf>

⁶⁹ Vgl. zu Details Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetzt.pdf>

⁷⁰ Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, S. 16.

⁷¹ Vgl. Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetzt.pdf>, Scherer/Birker, „Unternehmensführung 4.0“ in der Health-Care- und Pflege-Branche: Der „Ordentliche Kaufmann 4.0“ und sein digitalisiertes Integriertes GRC-Managementsystem: „Das Richtige richtig tun“ in unsicheren Zeiten! 1 Oder: Die Verknüpfung von Digitalisierung² und GRC mit Strategie, Zielerreichung und (Nachhaltigkeits-)Berichterstattung, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-1-20-scherer-birker.pdf>

3.5 Straf- und bußgeldrechtliche Bedeutung von CMS

Der BGH hat erstmals mit Urteil vom 09.05.2017⁷² festgestellt, dass bei der Bußgeldbemessung gegen juristische Personen und Personenvereinigungen sowohl die Existenz eines CMS, als auch die das CMS betreffenden Optimierungsmaßnahmen, welche nach Einleitung eines staatlichen Sanktionsverfahrens ergriffen wurden, von Bedeutung sind.⁷³ Der BGH führt in seinem Urteil vom 09.05.2017⁷⁴ aus:

„Für die Bemessung der Geldbuße ist zudem von Bedeutung, inwieweit die Nebenbeteiligte ihrer Pflicht, Rechtsverletzung 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 Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.“

Nach dem BGH gehört zu den Pflichten der Organe von Kapitalgesellschaften, den Vorteil der Gesellschaft zu wahren und Schaden von ihr abzuwenden. Dies schließt die Sorge um das rechtmäßige Verhalten der Gesellschaft nach außen mit ein.⁷⁵ 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 Hinblick auf etwaige persönliche Sonderkenntnisse kein Schuldvorwurf gemacht werden kann.⁷⁶

Voraussetzungen für ein ordnungsgemäßes Compliance-System ist eine ordnungsgemäße Delegation und Übertragung von Compliance-Befugnissen⁷⁷, eine sachgerechte Auswahl der Compliance-Beauftragten, die Überwachung der Funktionsfähigkeit des Compliance-

⁷² BGH v. 09.05.2017 – 1 StR 265/16, wistra 2017, 390, Rn. 110.

⁷³ Scherer, Managerhaftung, Transparenz, Wertbeitrag, Zielerreichung, Digitale Transformation, Nachhaltigkeit: Trotz menschlicher Schwächen mancher Manager und Mitarbeiter?, 8, online abrufbar unter:

https://www.gmrc.de/images/Docs/Publikationen/Managerhaftung_durch_Human_Workflow_Management_2018.pdf

⁷⁴ Scherer, Managerhaftung, Transparenz, Wertbeitrag, Zielerreichung, Digitale Transformation, Nachhaltigkeit: Trotz menschlicher Schwächen mancher Manager und Mitarbeiter?, 8, Rn. 110, online abrufbar unter:

https://www.gmrc.de/images/Docs/Publikationen/Managerhaftung_durch_Human_Workflow_Management_2018.pdf.

⁷⁵ Raum, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 31, Rn. 2 in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017.

⁷⁶ Raum, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 41, Rn. 34 in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017.

⁷⁷ Raum, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 33, Rn. 6 in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017

Systems sowie deren Effizienz durch die Organe der Gesellschaft⁷⁸, inhaltliche Maßgaben für die Angemessenheit/Ordnungsmäßigkeit eines CMS⁷⁹ sowie eine positive Gesamteinstellung zu Compliance.⁸⁰

Richtlinien und Zertifizierungen wie IDW(PS 89) und ISO (19600) können Standards setzen, die wiederum die Entscheidung, ob das Zumutbare von Organen 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 jedoch im Verletzungsfall die gebotene Einzelfallbetrachtung. Die standardisierten Normen können die eigenverantwortliche Prüfung der Gerichte nicht ersetzen. Eine Zertifizierung hat für sich genommen weder für das Organ noch für das Unternehmen eine exkulperierende Wirkung.⁸¹ 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. Zu beachten ist, dass die von Unternehmensleitungen erwünschten haftungsrechtlichen Persilscheine sich 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.⁸²

4. Tax-Compliance

4.1 Begriffsbestimmung von Tax-Compliance

Tax-Compliance ist ein Teil von Compliance und bedeutet, dass das Unternehmen die geltenden Steuerpflichten vollständig erfüllt. Durch die Befolgung sämtlicher steuerlichen Normen sollen steuerstrafrechtliche und haftungsrechtliche Risiken vermieden werden. Zudem sollen Schäden ausgeschlossen werden, die aufgrund nicht sachgemäßer steuerlicher Behandlung eintreten können. Demgegenüber bedeutet Tax-Compliance grundsätzlich nicht, dass ein Unternehmen die Steuergesetze nicht zu seinen Gunsten auslegen kann bzw. Gestaltungen nicht umgesetzt werden dürfen, die eine Steuerreduzierung zur Folge haben.

⁷⁸ *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 38, Rn. 22 in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017

⁷⁹ *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 40, Rn. 27 ff in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017

⁸⁰ *Scherer*, Managerhaftung, Transparenz, Wertbeitrag, Zielerreichung, Digitale Transformation, Nachhaltigkeit: Trotz menschlicher Schwächen mancher Manager und Mitarbeiter, S.11, online abrufbar unter:

https://www.gmrc.de/images/Docs/Publikationen/Managerhaftung_durch_Human_Workflow_Management_2018.pdf

⁸¹ *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 48 ff., Rn. 56 ff. in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017

⁸² *Raum*, Compliance im Zusammenhang straf- und bußgeldrechtlicher Pflichten 2017, S. 48 ff., Rn. 56 ff. in Hastenrath (Hrsg.), Compliance-Kommunikation 2017.

Im Einzelfall kann eine steuerliche Entscheidung äußerst komplex sein und bedarf vielfältiger Prüfung. Beispielhaft soll nur erwähnt werden, dass ein Unternehmen in einem ausländischen Niedrigsteuerland eine Tochtergesellschaft gründen will. Zu prüfen ist, ob es sich bei der ausländischen Gesellschaft um eine Domizil- bzw. Briefkastenfirma handelt. Ferner ist zu klären, ob die Gestaltung missbräuchlich im Sinne des § 42 AO ist. Zudem ist zu analysieren, ob die Geschäftsführung der ausländischen Tochtergesellschaft nicht über das Inland betrieben wird. Ferner ist eine mögliche Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG abzuklären. Zuletzt sind die Verrechnungspreise zwischen den Gesellschaften auf deren Angemessenheit zu prüfen. In der Praxis werden derzeit viele Steuergestaltungen überprüft, die grundsätzlich vom BFH als legal qualifiziert worden sind, wie etwa die Golffinger-Modelle,⁸³ bei denen jedoch die Ermittlungsbehörden Zweifel an der tatsächlichen Durchführung dieser Modelle haben. Auch die tatsächliche Durchführung von Gestaltungen und eine geeignete Beweisvorsorge muss von einem Tax-Compliance System umfasst werden.

Enorme Bedeutung hat die Vermeidung von steuerstrafrechtlichen Risiken, da neben der Gefahr einer strafrechtlichen Ahndung erhebliche Haftungsrisiken für die involvierten Personen nach § 71 AO in Betracht kommen. Allerdings kommen insbesondere für Vorstände oder Geschäftsführer steuerliche Haftungen, auch wenn sie nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligt waren, wegen vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung von steuerlichen Vorschriften nach § 69 AO in Betracht. Auch diese Haftungen gilt es mit Hilfe eines Tax-Compliance Systems zu vermeiden.

Zudem existieren im Steuerrecht eine Vielzahl von verfahrensrechtlichen Vorschriften, wie etwa die Mitteilung über die Gründung einer Betriebsstätte im Ausland (§ 138 Abs. 2 Nr. 1 AO). Eine Verletzung dieser Vorschrift stellt bei einer leichtfertigen bzw. vorsätzlichen Begehung eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit entsprechenden Bußgeldern geahndet werden kann (vgl. für diesen Pflichtverstoß § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Ferner kann eine fehlerhafte steuerliche Behandlung zu enormen wirtschaftlichen Schäden führen. Gerade in dem sehr formalistischen Umsatzsteuerrecht werden oftmals durch Betriebsprüfungen, die regelmäßig erst diverse Jahre später durchgeführt werden, erhebliche Mehrsteuern festgesetzt. Die Mehrsteuern, die teilweise aus einer fehlerhaften Annahme des Leistungsorts, einer nicht vorliegenden Steuerfreiheit oder eines unzutreffenden Umsatzsteuersatzes resultieren, können oftmals später nicht mehr von dem

⁸³ BFH v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466, Rn. 44 ff.

Vertragspartner eingefordert werden, da die Ansprüche möglicherweise zivilrechtlich verjährt sind bzw. der Vertragspartner nicht mehr existent bzw. illiquide ist. Auch im Bereich der Lohnsteuer bzw. Sozialabgaben kommt es häufig, insbesondere bei der Problematik von „Scheinselbständigkeit“ zu massiven Nachforderungen von Lohnsteuern und Sozialabgaben (sowie damit verbundenen Säumniszuschlägen). Auch diese teilweise existenzgefährdenden Steuernachzahlung sollen mit Hilfe eines Tax-Compliance Systems reduziert bzw. idealerweise eliminiert werden.

Gemäß IDW PS 980 ergänzt durch IDW PH 1/2016 hat ein Tax-Compliance-Management-System die folgenden 7 Grundelemente: Tax-Compliance-Kultur, Tax-Compliance-Ziele, Tax-Compliance-Organisation, Tax-Compliance-Risiken, Tax-Compliance-Programm, Tax-Compliance-Kommunikation und Tax-Compliance-Überwachung & Verbesserung.

4.2 Status Quo und Ausblick - aktuelle-Studie zum Stand der Implementierung von Tax Compliance Managementsystemen⁸⁴

4.2.1 Aktueller Stand bei Tax-Compliance

Den derzeitigen Stand betreffend die Implementierung von Tax-Compliance-Systemen gibt eine von PwC im September/Oktober 2019 durchgeführte Studie eindrücklich wieder.⁸⁵ Bei dieser Studie wurden mehr als 150 Unternehmen aus über 15 Branchen mit allen Unternehmensgrößen und unterschiedlichen Rechtsformen (überwiegend Kapitalgesellschaften) befragt. Ergebnis dieser Studie war, dass die Mehrheit der befragten Unternehmen den Reifegrad ihres Tax-CMS mit maximal 50 % einschätzten.⁸⁶ Nur 13 % der Teilnehmer hatten bereits ein Tax-CMS-Projekt in Deutschland abgeschlossen.⁸⁷ Mehr als ein Drittel der Befragten hatte bisher für kein steuerrelevantes DV-System eine GoBD-Verfahrensdokumentation erstellt.⁸⁸ 84 % der Teilnehmer hatten ausgeführt, dass die Vermeidung der Haftung der Geschäftsführer/Vorstände die Hauptmotivation für Tax-CMS-Projekte ist.⁸⁹ Lediglich 38 % der Teilnehmer gaben an, dass sie sich der Haftungskonsequenzen vollumfänglich bewusst sind.⁹⁰ 100 % der befragten Unternehmen erläuterten, dass die Umsatzsteuer bei einer Implementierung eines Tax-CMS relevant ist.⁹¹

⁸⁴ Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Ergebnisse einer im September/Oktober 2019 von PwC durchgeführten Studie. Online abrufbar unter: www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf

⁸⁵ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>

⁸⁶ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 6.

⁸⁷ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 6.

⁸⁸ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 6.

⁸⁹ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 10.

⁹⁰ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 11.

⁹¹ vgl. zudem Implementierungsstand nach Steuerfachgebieten. Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 14.

4.2.2 Sieben Grundelemente eines Tax Compliance Managementsystems

4.2.2.1 Tax-Compliance-Kultur

Eine Tax-Compliance-Kultur bildet die Grundlage für ein angemessenes und wirksames Tax-CMS und wird insbesondere geprägt durch die Grundeinstellung und Verhaltensweisen der geschäftsführenden Organe und des Managements sowie die Rolle der Aufsichtsorgane. Ausprägung ist eine regelmäßige Kommunikation von Tax-Compliance-Themen auf Ebene der Unternehmensleitung (tone at the top) und durch die Unternehmensleitung in das Unternehmen hinein (tone from the top).⁹² Je größer die Unternehmen sind, desto stärker leben die gesetzlichen Vertreter die in der Steuerstrategie genannten Verhaltensweisen vor.⁹³

51% der Teilnehmer gaben an, dass kein wirtschaftlich dokumentiertes Tax-CMS-Reporting zwischen dem Tax-CMS-Verantwortlichen und dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung in ihren Unternehmen erfolgt.⁹⁴ 55 % der Befragten erklärten, dass sich der Vorstand bzw. die Geschäftsführung über angekündigte bzw. laufende Betriebsprüfungen berichten lässt. Zudem lassen sich 54 % der Befragten über potentielle steuerliche Risiken informieren.⁹⁵

4.2.2.2 Tax-Compliance-Ziele

Mit den Tax-Compliance-Zielen gibt die Unternehmensleitung die Rahmen und Aufgaben für die Steuerfunktion vor. Die Tax-Compliance-Ziele stellen die Grundlage für die Beurteilung von Tax-Compliance-Risiken dar. Die Festlegung der Tax-Compliance-Ziele umfassen die Konsistenz der Ziele, die Verständlichkeit und Praktikabilität der Ziele, die Messbarkeit des Grads der Zielerreichung und die Abstimmung mit den verfügbaren Ressourcen.⁹⁶

52 % der Teilnehmer schätzten, dass die definierten Tax-Compliance-Ziele bisher nur zu 50 % oder weniger erfüllt werden.⁹⁷ Als größtes Hindernis, die Tax-Compliance-Ziele zu erreichen, wurde die Verfügbarkeit der personellen Ressourcen genannt.⁹⁸

4.2.2.3 Tax-Compliance-Organisation

Das Management regelt die Rollen und Verantwortlichkeiten (Aufgaben) sowie die Ablauforganisation für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten. Die Aufgaben und Verantwortlichkeiten sind in organisatorischer, fachlicher, prozesstechnischer, geografischer, bereichsspezifischer Hinsicht eindeutig, umfassend und widerspruchsfrei

92 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 20.

93 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 23.

94 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 25.

95 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 26.

96 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 20.

97 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 33.

98 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 34.

festzulegen. Schnittstellen zu anderen Fachbereichen, die Bezugspunkte zu den steuerlichen Bereichen haben, sind vom Unternehmen zu definieren und auch deren Verantwortlichkeiten eindeutig und überschneidungsfrei zuzuweisen. Die Aufgabenverteilung muss sich in klarer und nachvollziehbarer Weise von Delegationsentscheidungen bis hin zur Unternehmensleitung zurückführen lassen.⁹⁹

In nahezu allen Unternehmen liegt die Zuständigkeit für das Tax-CMS innerhalb der Abteilung Steuern. Weniger als die Hälfte der befragten Unternehmen hatte die Rollen und Verantwortlichkeiten zur Erfüllung der steuerlichen Anforderung für alle Prozessschritte in angemessenem Umfang festgelegt.¹⁰⁰ Die Verfügbarkeit personeller und IT-Ressourcen war insbesondere für kleinere und mittelständische Unternehmen ein wesentlicher begrenzender Faktor für die Erreichung der Tax-Compliance-Ziele.¹⁰¹

4.2.2.4 Tax-Compliance-Risiken

Anhand der Tax-Compliance-Ziele werden die Tax-Compliance-Risiken (Verstöße gegen einzuhaltende Regeln) festgestellt. Die Risiken sind zu identifizieren, in Risikoklassen einzuordnen, auf ihre Eintrittswahrscheinlichkeit zu gewichten und mögliche Folgen zu analysieren.¹⁰² Diese Identifizierung erfolgt bezogen auf die jeweiligen Steuerarten und die damit verbundenen Prozesse. Die Analyse und Feststellung der Tax-Compliance-Risiken ist ein Prozess, der kontinuierlich durchzuführen ist, um das Tax-Compliance-System zu verbessern.

61 % der befragten Unternehmen identifizieren und dokumentieren steuerliche Risiken und die dazugehörigen Fehlerquellen auf Basis von Prozessdokumentationen für die einzelnen Prozessschritte.¹⁰³ In diversen Steuerfachgebieten ist die Transparenz der Vorprozesse noch erheblich verbesserungswürdig.¹⁰⁴ 62 % der teilnehmenden Unternehmen gaben an, dass die Identifizierung und Dokumentation von steuerlichen Risiken unter Berücksichtigung von Wesentlichkeitsgrenzen erfolgt.¹⁰⁵ 42 % der befragten Unternehmen erklärten, dass die zum 31.12.2019 in Kraft getretenen Regelungen zu Meldungen von grenzüberschreitenden steuerlichen Gestaltungen noch nicht in dem Tax-CMS berücksichtigt sind.¹⁰⁶

99 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 20.

100 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 35.

101 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 35 u. 39.

102 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 20.

103 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf> S. 41.

104 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 42, hinsichtlich der Transparenz der Vorprozesse nach Steuerfachgebieten.

105 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 46.

106 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf> S. 48.

4.2.2.5 Tax-Compliance-Programm

Es sind Maßnahmen zu etablieren, die Tax-Compliance-Risiken rechtzeitig zu erkennen und Verstöße zu vermeiden. Die einzuführenden Maßnahmen des Tax-Compliance-Systems, die den Mitarbeitern zu kommunizieren sind, können sowohl präventiven als auch detektiven Charakter haben.¹⁰⁷ In Abhängigkeit von der Größe, Organisation und Geschäftstätigkeit des Unternehmens kann es sinnvoll sein, den für das Unternehmen erforderlichen und zumutbaren Einsatz von steuerlichen IT-Lösungen regelmäßig zu überprüfen.¹⁰⁸ Die Dokumentation des Tax-Compliance-Systems kann dabei in Form einer Risiko-Kontroll-Matrix erfolgen.¹⁰⁹

Lediglich 38 % der Teilnehmer hatten die Ergebnisse ihrer Risiko-Identifizierung als gut bis sehr gut geeignet qualifiziert, um alle relevanten Fehlerquellen durch entsprechende präventive Maßnahmen abzudecken.¹¹⁰ 64 % der befragten Unternehmen erklärten ihre Risiken und Kontrollen in einer Risiko-Kontroll-Matrix (RKM) zu dokumentieren.¹¹¹

4.2.2.6 Tax-Compliance-Kommunikation

Die betroffenen Mitarbeiter des Unternehmens und Dritte, die in die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens eingebunden sind, sind über das Tax-Compliance-Programm sowie die definierten Rollen und Verantwortlichkeiten zu informieren.¹¹² In diesem Zusammenhang wird festgelegt, wie Tax-Compliance-Risiken sowie Hinweise auf mögliche Regelverstöße an die zuständigen Stellen im Unternehmen zu berichten sind.¹¹³

Lediglich 38 - 44 % der Teilnehmer schätzten die Angemessenheit der Berichterstattung über das Tax-CMS als gut bis sehr gut ein.¹¹⁴ 46 % der teilnehmenden Unternehmen gaben an, dass ihre Mitarbeiter auf Basis der erfolgten Tax-Compliance-Kommunikation gut bis sehr gut in der Lage sind, ihre Aufgaben pflichtgerecht zu erfüllen.¹¹⁵ 21 % der Befragten gingen davon aus, dass derzeit die steuerliche Datenqualität über die Tax-Compliance-Kommunikation nur unzureichend bis schwach sichergestellt ist.¹¹⁶

4.2.2.7 Tax-Compliance-Überwachung und Verbesserung

Ein Tax-CMS ist regelmäßig durch prozessunabhängige Stellen, wie etwa eine interne Revision zu überwachen. Werden bei der Überwachung Mängel im Tax-CMS bzw.

107 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 21.

108 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 21.

109 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 21.

110 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 52.

111 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 53.

112 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 21.

113 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 21.

114 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 63.

115 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 65.

116 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 67.

Regelverstöße festgestellt, so sind diese an das Management bzw. die hierfür bestimmten Stellen im Unternehmen zu berichten und Zuwiderhandlungen ggf. zu sanktionieren.¹¹⁷ Zudem sollten erkennbare Maßnahmen getroffen werden, um Mängel zu beseitigen und künftige Verstöße zu vermeiden.

35 % der befragten Teilnehmer gaben an, dass die laufende Verbesserung des Tax-CMS derzeit nicht sichergestellt ist.¹¹⁸ 31 % der befragten Teilnehmer erklärten, dass sie neben der laufenden zeitnahen Behebung von aufgedeckten Schwachstellen auch mindestens einmal jährlich mit allen Beteiligten die steuerrelevanten Prozesse durchsprechen und dies dokumentieren.¹¹⁹

4.2.2.8 Gesamteinschätzung Tax-Compliance Managementsystemen

Lediglich 1 % der befragten Unternehmen erklärten, dass sie alle 7 Grundelemente eines Tax-CMS vollumfänglich erfüllen.¹²⁰ Die befragten Unternehmen schätzen den Mehrwert eines Tax-CMS regelmäßig höher ein, als den entsprechenden Mehraufwand für dessen laufenden Betrieb.¹²¹

4.3 Zertifizierung eines Tax-Compliance Managementsystems

Eine deutliche Mehrheit der Unternehmen bewerteten die Sicherstellung der Qualität des Tax-CMS und die Akzeptanz durch die Finanzbehörden bzw. –gerichte als wesentliche Gründe für eine Prüfung und Zertifizierung des Tax-CMS an.¹²² Etwa ein Drittel der befragten Unternehmen haben ihr Tax-CMS zertifizieren lassen oder planen dies.¹²³

4.4 Ausblick und Zukunft Tax Compliance

11 % der befragten Unternehmen gaben an, dass in ihren Unternehmen bereits der Bereich Steuerung/Monitoring der Betriebsprüfungsthemen automatisiert wurde.¹²⁴ 44 % der befragten Unternehmen erklärten, mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Automatisierung im Bereich der Prozess-Dokumentation umzusetzen bzw. dies bereits durchgeführt zu haben.¹²⁵ 85 % der befragten Unternehmen haben voll bzw. weitestgehend zugestimmt, dass die Tax-Compliance-Anforderungen in den nächsten Jahren noch deutlich weiter steigen werden.¹²⁶

117 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 21.

118 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 69.

119 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 69.

120 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 75 f.

121 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 75 u. 78.

122 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 80.

123 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 79 u. 81.

124 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 85.

125 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 85.

126 Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 90.

Ein automatisiertes Tax Compliance-System¹²⁷ stößt sämtliche Aktivitäten im Tax-CMS automatisiert an, stellt die Einbindung der verantwortlichen Mitarbeiter sicher und zentralisiert die Kommunikation im und über das Tax-CMS auf einer Plattform. Es wird eine jederzeitige Transparenz über den Status aller steuerrelevanten Prozesse (inkl. Risiken und Kontrollen) gewährleistet, um eine Prozesstransparenz sicherzustellen. Ferner existiert eine direkte Datenübermittlung im Tool zwischen sämtlichen Prozessbeteiligten. Zudem erfolgt eine strukturierte Erfassung der steuerlichen Risiken sowie eine automatisierte Durchführung von entsprechenden Maßnahmen. Weiterhin regelt das Tool eine automatisierte Aufforderung zur Durchführung der Aktivitäten mit entsprechenden Eskalationsmechanismen. Alle durchgeführten Aktivitäten werden mit Namens-, Datums- und Zeitstempel dokumentiert, so dass eine Revisionsicherheit vorliegt. Über ein individuell einrichtbares Dashboard können die Prozesse in Echtzeit verfolgt werden.

Auch im Bereich Tax-Compliance wird die Digitalisierung von Prozessen immer mehr an Bedeutung gewinnen. Die vorhandenen Prozesse sollen vereinfacht, transparent gemacht und möglichst automatisiert werden. Für die Digitalisierung von Prozessen ist das „Business Process Management“ (BPM) von erheblicher Bedeutung. BPM bezeichnet Methoden, mit denen Geschäftsprozesse betrachtet, analysiert, angepasst, modelliert, ausgeführt und überwacht werden können. Um die Ziele von BPM zu erreichen werden die Prozesse als Modelle abgebildet. Diverse Unternehmen setzen dafür BPMN ein. BPMN steht für „Business Process Model and Notation“ und ist der globale Standard für die Prozessmodellierung. In BPMN werden einzelne Tätigkeiten im Prozess als Tasks abgebildet. Um eine wiederkehrende manuelle Tätigkeit im Prozess zu automatisieren, kann ein betroffener manueller Task in einen oder mehrere automatisierte Tasks umgewandelt werden. In einem automatisierten Task werden programmierte Abläufe eingesetzt, welche mittels Daten, Algorithmen und technischen Anbindungen die Tätigkeit automatisiert nachbilden. Durch eine „Process-Mining-Software“ sollen die relevanten Steuerdaten kontinuierlich überwacht und über IT-Systeme ausgewertet werden. Mittels „Robotic Process Automation“ (RPA) können Software Roboter bei der Abarbeitung von manuellen Tasks im Prozess helfen. Falls die Regeln um zu einer Entscheidung zu gelangen klar definiert sind, kann die Entscheidungslogik automatisiert abgearbeitet werden. Um dies umzusetzen eignet sich das „Decision Model and Notation“ (DMN). Der Standard wird zum Beschreiben und Modellieren von wiederholbaren Entscheidungen in Unternehmen eingesetzt. Ein DMN Modell kann in ein BPMN Prozessmodell integriert und analog zu BPMN von einer Engine ausgeführt werden.

¹²⁷ Wie etwa die Tax-CMS-Automatisierungslösung von PwC

5. Steuerstrafrecht

5.1 Begriffsbestimmung und Regelungen des Steuerstrafrechts

Das Steuerstrafrecht umfasst die materiellen Strafvorschriften (§§ 369–376 AO), ergänzt durch das Strafgesetzbuch (StGB) und die formellen Vorschriften des Steuerstrafverfahrensrechts (§§ 385–408 AO).

5.1.1 Objektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung

Nach § 370 Abs. 1 AO wird der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht, wenn den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird und dadurch Steuern verkürzt oder ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erlangt wird.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des BGH handelt es sich bei § 370 AO um eine Blankettstrafnorm, die durch die Vorschriften der Einzelsteuergesetze ausgefüllt wird.

Ein belastender Verwaltungsakt, wie ein Steuerbescheid, muss auf einer ausdrücklichen Ermächtigungsgrundlage (Steuergesetz) basieren. Hintergrund ist, dass Grundrechtseingriffe dem Vorbehalt des Gesetzes unterliegen. Es ist Aufgabe des parlamentarischen Gesetzgebers, die staatlichen Eingriffsmöglichkeiten deutlich abzugrenzen, indem Inhalt, Zweck und Ausmaß der Eingriffe festgelegt werden. Im Steuerrecht dürfen im Wege der Rechtsfortbildung über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinaus grundsätzlich keine Steuertatbestände ausgeweitet bzw. verschärft sowie keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden.¹²⁸ Sofern die Rechtsprechung im Einzelfall eine für den Steuerpflichtigen belastende Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduktion zulässt, gilt dies nur unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen. Die Zulässigkeit einer Rechtsfortbildung zu Lasten des Steuerpflichtigen erfordert, dass eine Lücke im Gesetz einwandfrei feststellbar ist, und dass dem Gesetzeswortlaut oder den Gesetzesmaterialien eindeutig Rechtsprinzipien zu entnehmen sind, nach denen diese Lücke zu schließen ist.¹²⁹ Vor dem Hintergrund des Vorbehalts des Gesetzes muss der Gesetzgeber das durch die Rechtsfortbildung erlangte Ergebnis maßgeblich vorbestimmt haben. Entscheidend ist insofern, ob das gefundene Ergebnis auf eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers zurückgeführt werden kann, so dass eine

¹²⁸ BVerfG v. 14.08.1996 - 2 BvR 2088/99, NJW 1996, 3146.

¹²⁹ BFH v. 20.10.1983 -IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221.

Rechtsfortbildung (jedenfalls mittelbar) durch den parlamentarischen Gesetzgeber selbst bestimmt wurde.¹³⁰

Steuerstrafrechtlich existiert gem. Art. 103 Abs. 2 GG zudem ein ausdrückliches Analogieverbot und Bestimmtheitsgebot. Zum Gewährleistungsinhalt des Art. 103 Abs. 2 GG gehört die den Gesetzgeber treffende Verpflichtung, die Voraussetzung der Strafbarkeit so genau zu umschreiben, dass Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände für den Normadressaten schon aus dem Gesetz selbst zu erkennen sind und sich durch Auslegung, Ermittlung und Konkretisierung erkennen lassen.¹³¹ Die Rechtsprechung folgert aus dem Erfordernis gesetzlicher Bestimmtheit ein Verbot strafbegründender oder strafverschärfender Analogie.¹³² Nach der Rechtsprechung des BVerfG¹³³ und des BGH¹³⁴ handelt es sich bei § 370 AO um eine Blankettstrafnorm, die durch die Vorschriften der Einzelsteuergesetze ausgefüllt wird. Daher ist auch die Auslegung und Anwendung der ausführenden steuerlichen Vorschriften am Maßstab des Artikel 103 Abs. 2 GG zu messen.¹³⁵ Ein steuerstrafrechtlicher Vorwurf setzt somit voraus, dass ein Verstoß gegen eine existierende Steuernorm vorliegt, und dass der Verstoß gegen diese steuerliche Norm von deren Wortlaut umfasst ist.

5.1.2 Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will. Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bedarf es dabei keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt (im Wege eines Eventualvorsatzes), dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich und nicht ganz fernliegend erkennt (Wissenselement), und dass er ihn billigt oder sich um des erstrebten Zieles zumindest mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet (Willenselement).¹³⁶

5.2 Rechtsfolge bei vorsätzlicher Steuerverkürzung

Die vorsätzliche Steuerverkürzung wird gem. § 370 Abs. 1 AO mit Geldstrafe oder mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren geahndet. In besonders schweren Fällen beträgt die Strafe zwischen 6 Monaten und 10 Jahren Freiheitsstrafe. Ein besonders schwerer Fall der

¹³⁰ FG Münster v. 24.07.2015 - 4 K 1494/13 F, EFG 2015, 1806 Rn. 30.

¹³¹ BVerfG v. 20.03.2002 - 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, 153; BGH v. 10.10.2017, wistra 2018, 214.

¹³² BVerfG v. 19.12.2004 -. 2 BvR 930/04, BVerfGE 4, 261, 265.

¹³³ BVerfG v. 16.6.2011 – 2 BvR 542/09, wistra 2010, 396, 403.

¹³⁴ BGH v. 7.11.2001 – 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138, 141

¹³⁵ BVerfG v. 16.06.2011 - 2 BvR 542/09, wistra 2011, 458; BGH v. 10.10.2017 -1 StR 447/14, BGHSt 63, 29.

¹³⁶ BGH, NSTZ 2012, 160, Rn. 21; BGH v. 24.9.2019 – 1 StR 346/18, NJW 2019, 3532, Rn. 17.

Steuerhinterziehung liegt beispielsweise bei einer Steuerhinterziehung von mehr als 50.000 Euro pro Steuerart und Jahr vor.

6. Bedeutung Tax-Compliance-Managementsystems

Die Etablierung eines effektiven Tax-Compliance-Management-Systems ist von erheblicher Bedeutung für die Vermeidung von Steuerstrafbarkeits- und Haftungsrisiken.

Im Jahr 2016 wurden von der Bußgeld- und Strafsachenstelle ca. 73.000 Strafverfahren wegen Steuerstraftaten bearbeitet. Im selben Zeitraum erledigte die Steuerfahndung bundesweit insgesamt 36.667 Fälle, wobei Mehrsteuern in Höhe von 3,2 Milliarden Euro festgestellt und Freiheitsstrafen im Gesamtvolumen von 1513 Jahren verhängt worden sind. Im Jahr 2017 wurden von der Bußgeld- und Strafsachenstelle ca. 62.000 Strafverfahren wegen Steuerstraftaten bearbeitet. Im selben Zeitraum erledigte die Steuerfahndung bundesweit insgesamt ca. 35.000 Fälle, wobei Mehrsteuern in Höhe von 2,9 Milliarden Euro und Freiheitsstrafen im Gesamtvolumen von 1586 Jahren verhängt worden sind. Im Jahr 2018 wurden von den Bußgeld- und Strafsachenstellen bundesweit ca. 58.000 Strafverfahren wegen Steuerstraftaten bearbeitet. Im selben Zeitraum erledigte die Steuerfahndung bundesweit ca. 34.000 Fälle, wobei Mehrsteuern in Höhe von 2,6 Milliarden Euro festgestellt und Freiheitsstrafen im Gesamtvolumen von 1472 Jahren verhängt worden sind. Die geringe Rückläufigkeit resultiert vermutlich daraus, dass in dem Zeitraum 2016 bis 2018 die Aufarbeitung der Fälle mit nicht versteuerten ausländischen Kapitaleinkünften rückläufig war. Die enorme jährliche Anzahl der eingeleiteten und bearbeiteten Steuerstrafverfahren, die Höhe der verkürzten Steuern sowie die verhängten Freiheitsstrafen verdeutlichen die Wichtigkeit, sich mit dem Thema Tax-Compliance zu beschäftigen.

Ein Tax-Compliance-System kann nicht nur dazu verhelfen, die Gefahr der Einreichung unzutreffender Steuererklärungen zu vermeiden, sondern stellt möglicherweise ein Indiz für einen fehlenden Vorsatz dar. Das BMF hat mit Schreiben vom 23. Mai 2016¹³⁷ unter Textziffer 2.6 ausgeführt:

„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, dass 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.“

¹³⁷ BMF v. 23.05.2016 – IV A 3-S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, 490.

7. Verhältnis CG, CSR, Compliance, Tax-Compliance zu Steuerstrafrecht

Verstößt ein Unternehmer, Mitarbeiter oder Organ vorsätzlich gegen geltende steuerliche Vorschriften, so begeht er den Tatbestand einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO. In dieser Konstellation liegt zugleich ein Verstoß gegen Tax-Compliance, Compliance, CSR und CG vor.

Demgegenüber führt nicht jeder Verstoß gegen Tax-Compliance zu steuerstrafrechtlichen Vorwürfen. Von dem Bereich Tax-Compliance sind auch etwa unzählige steuerliche Verfahrensvorschriften, wie etwa die Pflicht zur Mitteilung über die Gründung von ausländischen Betriebsstätten i.S.v. § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO erfasst. Deren Verletzung kann eine Ordnungswidrigkeit i.S.v. § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO darstellen, begründet jedoch keine Steuerstraftat. Auch etwa die nicht fristgerechte Entrichtung von Steuern stellt regelmäßig keine steuerstrafrechtliche Thematik dar.¹³⁸ Allerdings hat die nicht fristgerechte Zahlung von Steuern die Festsetzung von (unnötigen) Säumniszuschlägen zur Folge, die auch eine Haftung des gesetzlichen Vertreters gemäß § 69 S. 2 AO nach sich ziehen kann. Liegt ein Verstoß gegen Tax-Compliance vor, so ist ebenfalls ein Verstoß gegen Compliance, CSR und CG gegeben.

Ein Verstoß gegen Compliance-Vorschriften beinhaltet nicht stets einen Verstoß gegen Tax-Compliance bzw. die Begehung einer Steuerstraftat, da von dem Bereich Compliance weitere Compliance-Komplexe, wie etwa IT-Compliance umfasst sind. Ein Verstoß gegen Compliance-Vorschriften bewirkt jedoch zudem einen Verstoß gegen CSR und CG, da die Befolgung von Compliance-Vorschriften das Minimum von CSR darstellt.

Ein Verstoß gegen CSR beinhaltet nicht automatisch einen Verstoß gegen Compliance, Tax-Compliance, geschweige denn die Erfüllung eines Steuerstraftatbestands. Compliance umfasst die Verpflichtung zur Einhaltung geltenden Rechts. Die Verantwortung von Unternehmen wird durch CSR-Normen ausgedehnt. Zu einer „legal license to operate“ kommt eine „social license to operate“ hinzu. Hat ein Unternehmen sich jedoch etwa durch unternehmensinterne Richtlinien verpflichtet, Steuervermeidungsstrategien, die gegen CSR verstoßen, zu vermeiden, ist dieser Bereich nicht nur von CSR, sondern auch von Compliance und Tax-Compliance erfasst. Solange diese Steuervermeidungsstrategien mit dem geltenden Steuerrecht in Einklang zu bringen sind, liegt darin jedoch nicht die Erfüllung eines Tatbestands nach § 370 AO. Eine Verletzung von CSR-Vorschriften beinhaltet ebenfalls eine Verletzung von CG-Vorschriften.

¹³⁸ Eine Ausnahme davon regelt § 26c UStG.

Verstößt ein Unternehmen gegen CG-Vorschriften, so stellt dies nicht automatisch einen Verstoß gegen CSR, Compliance bzw. Tax-Compliance-Vorschriften dar, geschweige denn begründet es den Vorwurf einer Steuerhinterziehung, da von dem Bereich CG beispielsweise auch die Einhaltung von technischen Regelungen umfasst sind, auf die sich die Bereiche CSR, Compliance, Tax-Compliance bzw. Steuerstrafrecht nicht beziehen müssen. Ein Unternehmen, das sämtliche CG-Vorschriften einhält, befolgt demgemäß auch die CSR-, Compliance-, sowie Tax-Compliance-Vorschriften und begeht durch seine Organe keine Steuerstraftatbestände.

8. Fazit und Ausblick

In den letzten Jahren hat sich die Tendenz der Verschärfung von haftungsrechtlichen, strafrechtlichen und sonstigen rechtlichen Risiken verstärkt.¹³⁹ Nicht nur ein Verstoß gegen Compliance Vorschriften kann zu Haftungen und ggfs. zu einer Kündigung aus wichtigem Grund führen, sondern auch die unterlassene Etablierung eines Compliance Systems kann zu Schadenersatzforderungen gegenüber Organen führen.

Auch im Bereich des Steuerrechts ist aufgrund der enormen Anzahl der Steuerstrafverfahren und der massiven Steuernachzahlungen, insbesondere durch Betriebsprüfungen, die Etablierung bzw. Verbesserung eines Tax-Compliance-Systems für Unternehmen von enormer Bedeutung. Die Studie von PWC hat ergeben, dass 85 % der befragten Unternehmen voll bzw. weitestgehend zustimmt, dass die Tax-Compliance-Anforderungen in den nächsten Jahren noch deutlich weiter steigen werden.¹⁴⁰ 44 % der befragten Unternehmen erklärten, mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Automatisierung im Bereich der Prozess-Dokumentation umzusetzen bzw. dies bereits durchgeführt zu haben.¹⁴¹

Optimal für Unternehmen wird die Etablierung eines integrierten Managementsystems (IMS), bei dem mehrere Unternehmensfunktionen integriert sind, sein.¹⁴² Intelligente IT-Systeme können die international, horizontal und vertikal vereinheitlichten Architekturen für ordnungsgemäße Unternehmensführung und –überwachung abbilden und die Benutzer

¹³⁹ Scherer, Fit gegen Krisen im Zeitalter der Digitalisierung: Der "Ordentliche Kaufmann 4.0" und (ökonomische) Nachhaltigkeit, S. 451, online abrufbar unter: <https://jas.bayern/index.php/JAS/article/view/68>; Fruth/Scherer, Gesellschafter-Compliance Praxispflichten, Haftungsrisiken und Vermeidungsstrategien für GmbH-Gesellschafter, 2010, 1. Aufl. Berlin; Scherer/Fruth, Geschäftsführer-Compliance, Praxiswissen zu Pflichten, Haftungsrisiken und Vermeidungsstrategien, 2009 Berlin.

¹⁴⁰ Online abrufbar unter, <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 90.

¹⁴¹ Online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>, S. 85.

¹⁴² Vgl. zu Details Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)-/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetzt.pdf>

bzgl. der Basisanforderungen unterstützend führen. Der Aufbau eines digitalisierten integrierten CMS wird zukunftsweisend sein.¹⁴³

Auch wenn ein (automatisiertes) integriertes Management-System eine erhebliche Hilfestellung sein wird, um Verstöße gegen CG, CSR und Compliance sowie steuerstrafrechtliche Risiken zu reduzieren, wird dennoch ein Restrisiko für straf- und haftungsrechtliche Inanspruchnahmen bleiben. In diesen Konstellationen wird, bei aller Automatisierung, die Beauftragung eines spezialisierten Rechtsanwalts oder Steuerberaters geboten sein, um etwaige Verfahren zur Einstellung oder bestmöglichen Erledigung zu bringen.

Zudem bietet die Beauftragung eines Steuerberaters bzw. (Fach-) Anwalts für Steuerrecht bei der Erstellung von Steuererklärungen oder der Prüfung von rechtlichen Fragen den Schutz, dass etwaige steuerliche Fehler des Steuerberaters/Rechtsanwalts dem Steuerpflichtigen strafrechtlich nicht zugerechnet werden können, sofern der Steuerpflichtige seinem Berater den relevanten Sachverhalt offengelegt hat und der Fehler des Steuerberaters/Rechtsanwalts für ihn nicht offenkundig war. Hintergrund ist, dass der Schuldvorwurf rein subjektiv geprägt ist und sich die Frage einer leichtfertigen bzw. vorsätzlichen Steuerverkürzung nach den persönlichen Fähigkeiten des Täters bestimmt, so dass eine Zurechnung des Verschuldens des Steuerberaters nach dem Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht nicht möglich ist.¹⁴⁴

143 Vgl. Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth (Hrsg.), Integriertes Corporate Social Responsibility (CSR)/Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetz.pdf>, Scherer/Birker, „Unternehmensführung 4.0“ in der Health-Care- und Pflege-Branche: Der „Ordentliche Kaufmann 4.0“ und sein digitalisiertes Integriertes GRC-Managementsystem: „Das Richtige richtig tun“ in unsicheren Zeiten! 1 Oder: Die Verknüpfung von Digitalisierung2 und GRC mit Strategie, Zielerreichung und (Nachhaltigkeits-)Berichterstattung, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-1-20-scherer-birker.pdf>
144 BFH v. 29.10.2013-VIII R 27/10, DStR 2013, 2694, 2697; vgl. auch FG München v. 20.04.2011, Az. 13 V 446/11.