

Informationsdienst  
für die steuerliche Beratungspraxis

+ Newsletter + Online

# Steuerberater Woche

4. Heft 14.2.2014  
Seiten 121-160

## Fachbeirat

Prof. Dr. Joachim Englisch  
Dr. Reinhard Geck  
Ri BFH Prof. Dr. Matthias Loose  
Prof. Dr. Dieter Mayer  
Vors. Ri BFH Michael Wendt

## Steuerrecht

Vom Arbeitgeber übernommene Bußgelder sind Arbeitslohn (BFH)	135
Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG (BFH)	136
Verfassungswidrigkeit der pauschalen Lohnsteuerpflicht des Arbeitgebers für Sonderleistungen an Pensionskassen? (BFH)	139
Steuerbefreiung für Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport stehen (EuGH)	141
Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei Vorsteuerpauschalierung und Regelbesteuerung (BFH)	142
Haftungsminimierung im Unternehmen durch Tax Compliance – <i>Ruhmannseder</i>	144

## Urteil der Woche

### Häusliches Arbeitszimmer:

Sind die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer aufteilbar? Über diese Frage hat der Große Senat des BFH bald zu befinden. Mehr auf S. 133

## Wirtschaftsrecht

Inanspruchnahme eines Mitkommanditisten für Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus Drittgeschäften (BGH)	151
Zur Behandlung von Gesellschafterdarlehen bei Unternehmensverkäufen – <i>Werner</i>	154

# Haftungsminimierung im Unternehmen durch Tax Compliance

Dr. Felix Ruhmannseder\*

*Die Komplexität des Steuerrechts ist nicht nur in Steuerabteilungen von Unternehmen hinlänglich bekannt. Das Erkennen und die zutreffende Anwendung sämtlicher Regelungen, die für die steuerliche Beurteilung eines konkreten Geschäftsvorgangs bedeutsam sind, können nicht zuletzt aufgrund der Unbeständigkeit der steuerlichen Normen und deren Interpretation durch Finanzbehörden und Gerichte im Einzelfall erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Bei steuerlichen Fehlbewertungen kommen für Unternehmen, ihre Organe und verantwortliche Mitarbeiter neben finanziellen Nachteilen auch Sanktionen nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht oder dem Strafrecht in Betracht. Die Notwendigkeit einer strukturierten und transparenten Steuerstrategie und darauf aufbauender Organisationsmaßnahmen in Unternehmen und Unternehmensgruppen liegt daher auf der Hand.*

## I. Einleitung

„Tax Compliance“ als integraler Bestandteil der allgemeinen Compliance im Unternehmen bezieht sich auf die Steuerunterworfenheit des Unternehmens, auf alle steuerrechtlichen Gesetze und Verordnungen, die sich an das Unternehmen wenden (*Streck/Binnewies*, DStR 2009, 229). Dabei sind vom Teilbegriff „Tax“ neben Steuern zumindest auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Zölle) umfasst (*Geuenich/Kiesel*, BB 2012, 155). Ziel eines effizienten Tax Compliance Systems ist die Einhaltung und Befolgung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten, wobei das gesetzestreue Verhalten nicht nur die Befolgung der kodifizierten Norm, sondern auch die zulässige Ausnutzung gesetzgeberischer Spielräume sowie die Auslegung der Steuerrechtsnormen im Rahmen der juristischen Möglichkeiten beinhaltet (*Besch/Starck* in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl. 2010, § 34 Rz. 5).

## II. Rechtliche Rahmenbedingungen und Risikofelder

Das Unternehmen trifft – in Abhängigkeit der jeweiligen Rechtsform – eine Fülle von spezifischen steuerlichen Pflichten. Diese haben nach § 34 AO die gesetzlichen Vertreter zu erfüllen.

### 1. Allgemeines

Der gesetzlichen Verpflichtung der Finanzbehörden aufgrund von § 85 Satz 1 AO die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, entspricht die Pflicht der Finanzbehörde, den Sachverhalt gem. § 88 AO von Amts wegen zu ermitteln. Zur Aufklärung des Sachverhalts ist sie auf den Steuerpflichtigen an-

gewiesen, weshalb dieser zur Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet ist. Bei Inlandssachverhalten wird die Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO im Wesentlichen dadurch erfüllt, dass die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt und die bekannten Beweismittel angegeben werden. Gesteigerte Mitwirkungspflichten sind dem Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten auferlegt, vgl. § 90 Abs. 2 und 3 AO. Als weitere wesentliche Mitwirkungspflichten sind insbesondere die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen nach § 149 AO in Verbindung mit den jeweiligen Einzelsteuergesetzen zu nennen. Ergänzt wird diese Verpflichtung um eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO. Darüber hinaus bestehen etwa Auskunfts- und Vorlagepflichten nach den §§ 93, 97 AO, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach den §§ 140 ff. AO, Melde- und Anzeigepflichten nach den §§ 134 ff. AO sowie Mitwirkungs- und Duldungspflichten nach den §§ 200, 208, 211 AO.

Neben den zahlreichen steuerlichen Pflichten, die aus dem Verfahrensrecht erwachsen, sind in der Unternehmenspraxis auch die Anforderungen zahlreicher materieller Steuergesetze zu beachten. Im Hinblick auf die Vielzahl an rechtlichen Vorschriften und Regelungen im Steuerrecht soll im Folgenden nur beispielhaft auf einige ausgewählte Bereiche eingegangen werden, die in der Unternehmenspraxis besonders anfällig für steuerliche Verfehlungen sind.

### 2. Typische Risikobereiche im Steuerrecht

Bei der Betrachtung von steuerlichen Risiken sind in finanzieller Hinsicht neben Steuernachzahlungen auch steuerliche Nebenleistungen i.S.v. § 3 Abs. 4 AO zu berücksichtigen, d.h. Verzögerungsgelder, Verspätungszuschläge, Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO, Zinsen gem. den §§ 233a ff. AO, Säumniszuschläge, Zwangsgelder etc. (vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791 [794 ff.]). Im Rahmen der Risikoidentifizierung sind insbesondere zulässige Maßnahmen der Steueroptimierung von einem Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO (vgl. dazu *Ruhmannseder*, StuB 2007, 348) abzugrenzen (*Geuenich/Kiesel*, BB 2012, 155 [156]).

#### a) Ertragsteuern

Die Risiken steuerlicher Verfehlungen im Bereich der Ertragsteuern (Est, KSt, GewSt) sind in der Unternehmenspraxis äußerst vielfältig. Von Relevanz sind etwa die zu-

\* Dr. Felix Ruhmannseder ist Rechtsanwalt (RAK OLG-Bezirk München) der Wirtschaftskanzlei Zirngibl Langwieser am Standort Wien.

treffende Ermittlung von Betriebseinnahmen und -ausgaben, die korrekte Bilanzierung (Aktivierungen und Passivierungen) sowie die damit zusammenhängende Steuerbilanz. Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen spielen bei Kapitalgesellschaften eine wesentliche Rolle.

#### b) Umsatzsteuer

Die streng formale Ausgestaltung des Umsatzsteuerrechts sowie die (gerade beim grenzüberschreitenden Leistungsaustausch) zumeist hohe Komplexität der Sachverhalte macht die Behandlung der Umsatzsteuer allgemein fehleranfällig, zumal sie im Wege der Selbstveranlagung erhoben wird (vgl. § 18 UStG). In diesem Zusammenhang ist als gängige Verfehlung insbesondere die nicht fristgerechte und damit verspätete Umsatzsteuervoranmeldung zu nennen, die in ihren Auswirkungen angesichts der aktuellen Rechtslage keineswegs zu unterschätzen ist.

**Beraterhinweis:** Da eine Umsatzsteuervoranmeldung einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, kommt eine strafbare vollendete Steuerhinterziehung in Betracht, wenn eine Umsatzsteuervoranmeldung vorsätzlich nicht rechtzeitig am zehnten Tag des Folgemonats übermittelt wird (vgl. auch *Heuel/Rau*, KÖSDI 2012, 17932 [17938]). Die verspätete Voranmeldung stellt dabei eine – häufig vom Steuerpflichtigen nicht erkannte – Selbstanzeige dar (vgl. BGH v. 13.10.1998 – 5 StR 392/98, wistra 1999, 27). Ist die verspätete Voranmeldung nicht vollständig, liegt nach aktueller Rechtslage zudem eine unwirksame Teilselbstanzeige vor. Nach § 371 Abs. 1 AO müssen nämlich „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt“ werden (näher dazu *Wenzel/Cording*, StBW 2012, 1188). Gemäß Nr. 132 Abs. 2 AStBV (St) 2014 sind bei der Umsatz- und Lohnsteuer berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die BuStra weiterzuleiten. Kurzfristige Terminüberschreitungen und geringfügige Abweichungen sind unschädlich, es sei denn, es bestehen zusätzliche Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung. Liegen derartige Anhaltspunkte vor, kann die Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige hinsichtlich unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben in den zuvor abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen dieses Jahres gewertet werden. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige bedarf es dann keiner gesonderten Korrektur des einzelnen Voranmeldungszeitraums.

#### c) Lohnsteuer

Weitreichende Pflichten haben Unternehmen als Arbeitgeber insbesondere bei Beschäftigung einer Vielzahl von Arbeitnehmern im Hinblick auf das Lohnsteuerverfahren. Zwar ist nach § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer. Jedoch ist der Arbeitgeber als

Dritter insoweit in das Besteuerungsverfahren einbezogen, als er spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums beim Betriebsstätten-FA eine Steuererklärung, in der er die Summen der im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden (vgl. § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) und zu übernehmenden Lohnsteuer angibt, einreicht (Lohnsteueranmeldung) sowie die im Lohnsteueranmeldungszeitraum insgesamt einbehaltene und übernommene Lohnsteuer an das Betriebsstätten-FA abführen muss (vgl. § 41a Abs. 1 Satz 1 EStG).

**Beraterhinweis:** Meldet der Arbeitgeber die Lohnsteuer unvollständig an, etwa weil er von Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte bzw. den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen abweicht oder legt er der Anmeldung einen unzutreffenden niedrigen Arbeitslohn zugrunde, kann darin jeweils der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung liegen (*Seipl* in *Wannemacher*, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2013, Rz. 973). Darüber hinaus ist zu beachten, dass eine Lohnsteueranmeldung einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Es kann daher eine strafbare Steuerhinterziehung durch Unterlassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen, wenn eine Lohnsteueranmeldung vorsätzlich nicht innerhalb der Frist des § 41a Abs. 1 EStG übermittelt wird. Die verspätete Lohnsteueranmeldung stellt dann eine Selbstanzeige dar, bei der die verschärften Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 AO, insbesondere das Vollständigkeitsgebot zu beachten sind (näher dazu *Heuel/Rau*, KÖSDI 2012, 17932).

### III. Risiken im Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht

Neben finanziellen Nachteilen drohen bei steuerlichen Verfehlungen im Unternehmen auch Sanktionen nach dem Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht. Die folgenden Tatbestände sollen an dieser Stelle hervorgehoben werden:

#### 1. Steuerhinterziehung gem. § 370 AO

##### a) Objektive Tatbestandsvoraussetzungen

Eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO begeht, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden (§ 6 AO) über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), wer die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder wer pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO). Die tatbestandliche Handlung ergibt sich aus einem Verstoß gegen die Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach der Abgabenordnung und den einzelnen Steuergesetzen.

Gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 AO sind Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Insbesondere Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 18 Abs. 1 UStG sowie Lohnsteueranmeldungen nach § 41a EStG sind Steueranmeldungen i.S.v. § 150 Abs. 1 Satz 3 AO und stehen einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, § 168 Satz 1 AO.

Für die Frage, ob und in welcher Höhe Steuern verkürzt bzw. Steuervorteile zu Unrecht erlangt wurden, ist das sog. „Kompensationsverbot“ nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO von erheblicher Bedeutung. Danach sind „andere Gründe“, aufgrund derer die Steuer zu mindern gewesen wäre oder der Steuervorteil hätte beansprucht werden können, für die Feststellung einer Steuerhinterziehung nicht zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des BGH gilt das Kompensationsverbot dann nicht, wenn die verschwiegenen steuererhöhenden Umstände in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit ebenfalls verschwiegenen steuermindernden Umständen stehen (BGH v. 26.6.1984 – 5 StR 322/84, wistra 1984, 183); zu dieser Frage besteht eine unübersichtliche Kasuistik (näher dazu *Rolletschke* in Rolletschke/Kemper, Steuer- verfehlungen, Stand: 10/2013, § 370 Rz. 129 ff.).

#### b) Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen

Die Strafbarkeit nach § 370 AO setzt Vorsatz voraus. Nach st. Rspr. 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 bedürfte es dabei keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genüge, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nehme (BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 [161]).

**Beraterhinweis:** Hinsichtlich der Frage, ob ein Steuerpflichtiger das Bestehen eines Steueranspruchs für möglich gehalten hat, bedarf es nach Auffassung des BGH (BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 [161]) einer Gesamtwürdigung aller Umstände, die für das Vorstellungsbild des Steuerpflichtigen von Bedeutung waren. Dabei ist „bei Kaufleuten deren Umgang mit den in ihrem Gewerbe bestehenden Erkundigungspflichten in die Würdigung einzubeziehen. Informiert sich ein Kaufmann über die in seinem Gewerbe bestehenden steuerrechtlichen Pflichten nicht, kann dies auf seine Gleichgültigkeit hinsichtlich der Erfüllung dieser Pflichten hindeuten. Dasselbe gilt, wenn es ein Steuerpflichtiger unterlässt, in Zweifelsfällen Rechtsrat einzuholen. Auch in Fällen, in denen ein nicht steuerlich sachkundiger Steuerpflichtiger

eine von ihm für möglich gehaltene Steuerpflicht dadurch vermeiden will, dass er von der üblichen Geschäftsabwicklung abweichende Vertragskonstruktionen oder Geschäftsabläufe wählt, kann es für die Inkaufnahme einer Steuerverkürzung sprechen, wenn er keinen zuverlässigen Rechtsrat einholt, sondern allein von seinem laienhaften Rechtsverständnis ausgeht. Dies gilt nicht nur bei rechtlich schwierigen oder ungewöhnlichen Inlandsgeschäften, sondern gerade auch bei grenzüberschreitenden Lieferungen oder Leistungen.“

#### 2. Leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO

Wird eine Steuerverkürzung nicht vorsätzlich sondern leichtfertig herbeigeführt, liegt nach § 378 Abs. 1 AO eine Steuerordnungswidrigkeit in Gestalt der leichtfertigen Steuerverkürzung vor. Nach st. Rspr. des BGH handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 [161]).

**Beraterhinweis:** Ein leichtfertiges Verschulden kann im Zusammenhang mit der Auswahl von Hilfspersonen darin zu erblicken sein, dass der Steuerpflichtige die Erledigung seiner Buchführung oder die Fertigung seiner Abschlüsse und Steuererklärungen Personen überträgt, von denen er aufgrund bestimmter Anhaltspunkte im Voraus hätte annehmen müssen, dass sie der Aufgabe nicht gewachsen oder hierfür aus charakterlichen Gründen nicht oder nur bedingt geeignet sein würden. Auch bei gegebener fachlicher und charakterlicher Eignung ist eine Überwachung von Hilfspersonen erforderlich, mindestens in Form gelegentlicher Stichproben (*Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 378 Rz. 41 f.).

#### 3. Verletzung der Aufsichtspflicht gem. § 130 OWiG

Wer als Inhaber eines Betriebs oder Unternehmens vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern, die den Inhaber treffen und deren Verletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist, handelt gem. § 130 Abs. 1 Satz 1 OWiG ordnungswidrig, wenn eine solche Zuwiderhandlung begangen wird, die durch gehörige Aufsicht verhindert oder wesentlich erschwert worden wäre. Die Vorschrift soll eine drohende Lücke schließen, die dadurch entstehen kann, dass Adressat gewisser Pflichtnormen lediglich der Betriebsinhaber ist, dieser aber andere für sich handeln lässt. § 130 OWiG gilt nach h.M. auch im Bereich des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts (vgl. nur *Jäger* in Klein, a.a.O., § 377 Rz. 16 m.w.N.) und greift als Auffangtatbestand

nur ein, wenn der Betriebsinhaber nicht bereits wegen der zugrunde liegenden Zuwiderhandlung straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtlich verantwortlich ist (vgl. nur OLG Düsseldorf v. 25.7.1989 – 5 Ss (OWi) 263/89 – 106/89 I, wistra 1989, 358).

Nach § 130 Abs. 1 Satz 2 OWiG gehören zu den erforderlichen Aufsichtsmaßnahmen auch die Bestellung, die sorgfältige Auswahl und die Überwachung von Aufsichtspersonen. § 130 OWiG stellt ein Sonderdelikt des Betriebs- oder Unternehmensinhabers dar. Tauglicher Täter ist zunächst der „Inhaber“. Gemäß § 9 OWiG wird diese Eigenschaft auch auf die vertretungsberechtigten Organe, Organmitglieder, Vertreter und Beauftragten erstreckt.

**Beraterhinweis:** Bei Kollegialorganen ist im Falle eines Unterlassens der ordnungsrechtlich gebotenen Pflicht die interne Zuständigkeitsverteilung zu berücksichtigen (vgl. *Moosmayer*, Compliance, 2. Aufl. 2012, S. 16 f.). Grundsätzlich darf sich nämlich ein unzuständiges Organ aufgrund einer ordnungsgemäßen, d.h. einer durch Satzung, Geschäftsverteilung oder sonstigen verbindlich festgelegten Aufgabenverteilung darauf verlassen, dass das jeweils zuständige Organ die ihm obliegenden Aufgaben pflichtgemäß erfüllt (OLG Naumburg v. 13.3.1997 – 1 Ss (B) 415/96, NZV 1998, 41). Zur Erledigung der Aufgaben ist eine Arbeitsteilung erforderlich, eine gegenseitige Überwachungspflicht unter gleichberechtigten Organen juristischer Personen bzw. Personenvereinigungen besteht dabei nicht, es sei denn, es wären bereits zuvor Auffälligkeiten in einem Bereich aufgetreten (*Rettenmaier/Palm*, NJOZ 2010, 1414 [1415]).

Um eine „gehörige Aufsicht“ zu gewährleisten, sind nach § 130 OWiG alle Maßnahmen geschuldet, die zumindest erforderlich und zumutbar sind, um eine Pflichtverletzung zu erschweren (vgl. BayObLG v. 10.8.2001 – ObOWi 51/2001, NJW 2002, 766 f.). Das Ausmaß der erforderlichen Maßnahmen hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und orientiert sich an der Größe und Organisation des jeweiligen Betriebs oder Unternehmens, der Vielfalt und Bedeutung der zu beachtenden Vorschriften, den unterschiedlichen Überwachungsmöglichkeiten, der Häufigkeit etwaiger Pflichtverletzungen in der Vergangenheit etc.

**Beraterhinweis:** Ausgangspunkt für den Umfang der Aufsicht speziell zur Sicherstellung der steuerlichen Pflichten ist die Erstellung einer Organisation und Delegation der steuerlichen Aufgaben mit einer klaren und im Wesentlichen lückenlosen Zuständigkeitsverteilung, die geeignet ist, betriebliche Zuwiderhandlungen zu verhindern. Grundsätzlich gehört hierzu die klare Verteilung steuerlicher Pflichten im Unternehmen, die Sicherstellung des Informationsflusses und der gesetzlichen Dokumentationspflichten (*Geuenich/Kiesel*, BB 2012, 155 [161]).

#### 4. Unternehmensgeldbuße nach § 30 OWiG

Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten von Leitungspersonen eines Unternehmens können nicht nur zu einer Bestrafung bzw. Ahndung des Täters oder Teilnehmers, sondern grundsätzlich auch zur Verhängung einer Verbandsgeldbuße i.S.v. § 30 OWiG gegen das betroffene Unternehmen führen. Von dem Instrument der Verbandsgeldbuße machen die zuständigen Verfolgungsbehörden und Gerichte zunehmend auch im Zusammenhang mit Steuerverfehlungen Gebrauch (vgl. nur LG Düsseldorf v. 21.11.2011 – 10 KLS 14/11, wistra 2013, 80).

Gemäß § 30 Abs. 1 OWiG kann gegen Unternehmen als juristische Personen und ihnen gleichgestellten Personenvereinigungen eine Geldbuße festgesetzt werden, wenn eine Leitungsperson (§ 30 Abs. 1 Nr. 1–5 OWiG) eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit (sog. „Anknüpfungs- oder Bezugstat“) begangen hat, durch die Pflichten des Unternehmens verletzt worden sind oder die zu dessen Bereicherung geführt haben oder jedenfalls führen sollten. § 30 OWiG ermöglicht daher den ordnungswidrigkeitenrechtlichen Durchgriff auf das Unternehmen selbst (*Rettenmaier/Palm*, NJOZ 2010, 1414). Die Geldbuße beträgt gem. § 30 Abs. 2 OWiG im Falle einer vorsätzlichen Straftat bis zu zehn Millionen Euro, im Falle einer fahrlässigen Straftat bis zu fünf Millionen Euro. Im Falle einer Ordnungswidrigkeit bestimmt sich das Höchstmaß der Geldbuße nach dem für die Ordnungswidrigkeit angeordneten Höchstmaß der Geldbuße. Dieser sog. „Ahndungsteil“ der Verbandsgeldbuße ist vom sog. „Abschöpfungsteil“ zu unterscheiden, mit dem ein etwaiger unrechtmäßiger wirtschaftlicher Vorteil abgeschöpft werden soll. Nach § 30 Abs. 4 i.V.m. § 17 Abs. 3 OWiG soll die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil, den der Täter aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat, übersteigen. Reicht das gesetzliche Höchstmaß hierzu nicht aus, so kann es überschritten werden. In der Praxis übersteigt der Abschöpfungsteil der Geldbuße den Ahndungsteil nicht selten um ein Vielfaches (vgl. nur LG Düsseldorf v. 21.11.2011 – 10 KLS 14/11, wistra 2013, 80).

Nach § 30 Abs. 1 OWiG kann eine Geldbuße gegen den Verband nur dann festgesetzt werden, wenn eine ihm zurechenbare Anknüpfungstat (eine einen Straf- oder Bußgeldtatbestand erfüllende, rechtswidrig und schuldhaft bzw. vorwerfbar begangene Zuwiderhandlung) begangen worden ist, durch die entweder betriebsbezogene Pflichten des Verbands verletzt wurden oder der Verband bereichert wurde bzw. bereichert werden sollte. „Betriebsbezogen“ sind Pflichten, „welche die juristische Person oder Personenvereinigung treffen“. In erste Linie sind dies Pflichten, die für den Verband aus seinem besonderen Wirkungskreis resultieren, wie etwa als Steuerpflichtiger oder als Arbeitgeber. Die Aufsichtspflicht i.S.v. § 130 OWiG ist ebenfalls eine betriebsbezogene Pflicht.

#### IV. Persönliche Haftung für Steuerschuld

Steuerliche Verfehlungen im Unternehmen können nicht nur die Einleitung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahrens gegen die Verantwortlichen, sondern auch die persönliche Haftung der Geschäftsleitung nach sich ziehen. Während § 71 AO bei einer Steuerhinterziehung (zugunsten des Unternehmens) oder Teilnahme Anwendung findet, ist es im Rahmen der Haftung nach § 69 AO bereits ausreichend, dass durch einen Angehörigen der Geschäftsleitung eine (beliebige) steuerliche Pflicht grob fahrlässig verletzt wird. Kein Unterschied zwischen den beiden Haftungsnormen besteht im Hinblick auf die Haftungsmasse: dem Fiskus steht jeweils das gesamte Privatvermögen unbeschränkt zur Verfügung. Ein oder mehrere Haftungsschuldner haften neben dem Unternehmen als Steuerschuldner gem. § 44 AO als Gesamtschuldner. Defizite in der steuerlichen Compliance bergen daher für die Geschäftsleitung auch in finanzieller Hinsicht erhebliche Risiken. Ein Geschehensablauf kann gleichzeitig und nebeneinander die Haftung nach den §§ 34, 69 AO und nach § 71 AO begründen (*Risiken* in Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 69 Rz. 5 m.w.N.).

#### V. Korrektur von steuerlichen Verfehlungen – Möglichkeiten, Pflichten und Fallstricke

##### 1. Pflicht zur Anzeige und Berichtigung gem. § 153 AO

Erkennt ein Steuerpflichtiger oder ein gesetzlicher Vertreter nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, so ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Liegen die Voraussetzungen für das Entstehen der Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vor, muss der Verpflichtete der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der steuererheblichen Angaben anzeigen, und die unrichtigen Angaben korrigieren oder die unvollständigen Angaben ergänzen. Im Hinblick auf die erforderliche Richtigstellung gilt das „Unverzüglichkeitserfordernis“ allerdings nicht, vielmehr ist dem Verpflichteten hierfür ggf. (z.B. wegen Aufbereitung von Unterlagen) seitens der Finanzbehörde eine angemessene Frist einzuräumen (ausf. zum Ganzen *Ruhmannseder*, StBW 2013, 943).

**Beraterhinweis:** Bei der Anzeige- und Berichtigungspflicht aus § 153 AO handelt es sich um eine Erklärungspflicht i.S.v. § 370 Abs. 1 AO. Kommt der Steuerpflichtige vorwerfbar seiner Pflicht zur unverzüglichen Anzeige des Sachverhalts nicht nach, lässt er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis. Verkürzt er dadurch Steuern oder erlangt für

sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile, erfüllt er den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

##### 2. Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung gem. § 371 AO

Hat das vorsätzliche Verhalten des Steuerpflichtigen oder eines Vertreters in der Vergangenheit zu einer strafbaren Steuerhinterziehung gem. § 370 AO geführt, so kommt bei Erfüllung der (strengen) Voraussetzungen des § 371 AO eine Berichtigung in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige in Betracht. Nach § 371 Abs. 1 AO hat die Wirksamkeit der Selbstanzeige zunächst zur Voraussetzung, dass gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart „in vollem Umfang“ die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden.

**Beraterhinweis:** Die zutreffende Ermittlung des strafrechtlichen Verjährungszeitpunkts ist äußerst wichtig. Sofern nämlich in der Selbstanzeige nicht sämtliche, sondern lediglich einzelne noch nicht verfolgungsverjährte Taten hinsichtlich derselben Steuerart angegeben sind, ist sie insgesamt unwirksam und führt auch nicht für diejenigen Taten zu einer Straffreiheit, hinsichtlich derer die Selbstanzeige – isoliert betrachtet – vollständig war. Das zeitliche Vollständigkeitsgebot fasst also alle auf eine Steuerart bezogenen (nicht verfolgungsverjährten) Taten zu einem erweiterten „Berichtigungsverbund“ zusammen.

Für eine Strafbefreiung ist darüber hinaus erforderlich, dass im Zeitpunkt der Abgabe keine Sperrgründe i.S.v. § 371 Abs. 2 AO vorliegen.

**Beraterhinweis:** Im Rahmen der Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO tritt bereits dann keine Straffreiheit ein, „wenn vor der Berichtigung [...] bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten“ ein Sperrgrund eintritt. Damit steht ein Sperrgrund, der an sich nur eine Tat erfasst, der Wirksamkeit aller nach § 371 Abs. 1 AO gleichzeitig abzugebenden Selbstanzeigen (betreffend dieselbe Steuerart) entgegen (*Jäger* in Klein, a.a.O., § 371 Rz. 17, 38). Für den Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung trifft § 378 Abs. 3 AO eine eigenständige Regelung (Sperrgrund: Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat) – § 371 Abs. 3 und 4 AO gelten insoweit entsprechend (§ 378 Abs. 3 Satz 2 AO), nicht jedoch § 371 Abs. 2 AO.

Für den Fall, dass Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, ist schließlich gem. § 371 Abs. 3 AO zu beachten, dass Straffreiheit für den an der Tat Beteiligten (Täter, Gehilfe oder Anstifter) nur dann eintritt, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. In Fällen, in denen Straffrei-

heit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO), wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Geldbetrag i.H.v. 5 % der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt (vgl. § 398a AO).

## VI. Risikominimierung durch geeignete Compliance-Maßnahmen

Die vorstehend dargestellten Risiken belegen die Notwendigkeit, Tax Compliance als einen wesentlichen Bestandteil im Compliance Management System eines Unternehmens effektiv zu verankern. Die Maßnahmen, die zur Minimierung der steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken getroffen werden müssen, richten sich dabei nach den individuellen Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens. An dieser Stelle soll daher ohne Anspruch auf Vollständigkeit lediglich auf die folgenden möglichen Grundlagen eines effektiven Tax Compliance Managements hingewiesen werden.

Das eingangs dargestellte Ziel von Tax Compliance lässt sich nur erreichen, wenn im Anschluss an die Festlegung der unternehmensspezifischen Steuerstrategie entsprechende Regelwerke aufgestellt und Verantwortlichkeiten festgelegt werden. In organisatorischer Hinsicht ist daher insbesondere sicherzustellen, dass die für die Einhaltung steuerlicher Vorschriften verantwortliche Stelle bzw. Abteilung im Unternehmen klar bestimmt, hinreichend bekannt und in die Struktur der Corporate Compliance sowie in die unternehmerische Strategie eingebunden ist (*Geuenich/Kiesel*, BB 2012, 155 [161]). Als „Herzstück“ zur Umsetzung von Tax Compliance im Unternehmen dient das Tax Practice Manual, worunter ein internes, an den Bedürfnissen des Unternehmens ausgerichtetes, aufeinander abgestimmtes Gefüge von Richtlinien und Dienstanweisungen verstanden wird, das die jeweiligen Ziele festlegt, Prozesse zur Zielerreichung beschreibt sowie Verantwortlichkeiten bestimmt (*Besch/Starck* in Hauschka, a.a.O., § 34 Rz. 63). Einzelrichtlinien, die als Bestandteil eines Tax Compliance Manual in Betracht kommen, sind insbesondere die „Richtlinie Informationsbedarf“ und die „Fristenrichtlinie“. Während erstere eine Regelung für die Zuständigkeiten bzw. Verantwortlichkeiten hinsichtlich der Beschaffung, Relevanzprüfung, systematischen Aufarbeitung sowie der zielgerichteten Weitergabe jedweder steuerlich relevanten Information trifft, dient die zweitgenannte der Vermeidung von steuerlichen Risiken aufgrund des Ablaufs von Fristen der Finanzverwaltung, der Finanzgerichte oder anderer Behörden (*Besch/Starck* in Hauschka, a.a.O., § 34 Rz. 65, 74). Mithilfe der Richtlinie „Steuerberechnung und -erklärung“ kann zur Qualitätssicherung im Unternehmen ein standardisierter Prozess für den Ablauf der Steuerberechnung so-

wie der Erstellung der Ertragsteuererklärungen festgelegt werden. Eine „Umsatzsteuerrichtlinie“ bzw. „Lohnsteuerrichtlinie“ unterstützt die einheitliche und korrekte Rechtsanwendung bei den einschlägigen Sachverhalten. Unternehmensinterne Regelungen, die sich auf zu ergreifende Maßnahmen im Zusammenhang mit Rechtsbehelfsverfahren und Betriebsprüfungen beziehen, können in einer „Richtlinie zur steuerlichen Verteidigung“ festgehalten werden (zu weiteren Einzelheiten und Richtlinien *Besch/Starck*, in Hauschka, Formularbuch Compliance, 2013, § 29).

## VII. Fazit

Die bestehenden finanziellen und rechtlichen Risiken bei steuerlichen Verfehlungen erfordern die Festlegung einer strukturierten und transparenten Steuerstrategie sowie darauf aufbauende Organisationsmaßnahmen in Unternehmen und Unternehmensgruppen. Mithilfe eines effizienten Tax Compliance Managements lassen sich die Risiken für die verantwortlichen Leitungspersonen und Mitarbeiter sowie für das Unternehmensvermögen wesentlich minimieren. Tax Compliance sollte daher als wesentlicher Bestandteil im Compliance Management System eines Unternehmens effektiv verankert sein und in der täglichen Praxis auch entsprechend gelebt werden.

### ► Service

Ruhmannseder, Korrektur von Erklärungen gem. § 153 AO bei steuerlichen Verfehlungen im Unternehmen, StBW 2013, 943

Wenzel/Cording, Selbstanzeige: Neuerungen innerhalb der Sperrgründe – insbesondere nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO, StBW 2012, 1188

Doppelbesteuerung?  
Nein Danke!



Jetzt Probe lesen und bestellen bei  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)