

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

# Tax Compliance

## Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen

Von

**Jürgen R. Müller**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht

**Christian Fischer**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht

2., neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

<https://ESV.info/978-3-503-20635-3>

**Zitiervorschlag:**

Müller/Fischer, Tax Compliance, 2. Aufl. 2022

1. Auflage 2018

2. Auflage 2022

ISBN 978-3-503-20635-3 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20636-0 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2022

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck: Hubert & Co., Göttingen

## Vorwort zur 2. Aufl.

In seinem Urteil vom 09.05.2017 stellt der Bundesgerichtshof in einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung eine bußgeldmindernde Wirkung eines Compliance-Management-Systems in Aussicht. Der BGH hat in diesem Urteil zur Frage der Funktion von Compliance-Management-Systemen im Rahmen einer Geldbuße nach § 30 OWiG entschieden, dass es für die Bemessung der Geldbuße von Bedeutung sein kann, inwieweit ein Unternehmen seiner Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden, genügt und ein effizientes, auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegtes Compliance Management installiert hat.

Der BGH hat in dem Urteil weiterhin festgestellt, dass es dabei auch eine Rolle spielen kann, ob das Unternehmen die in der Folge eines Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und seine betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden. Mit seinem Urteil hat der BGH erstmalig einen Hinweis zur Bedeutung eines Compliance-Management-Systems beim Strafmaß gegeben und dabei deutlich knapper formuliert als das LG München in der Sache *Neubürger*.

Das vorliegende Handbuch formuliert in derselben deutlichen Sprache, wie es der BGH in seinem Urteil vom 09.05.2017 zur Bedeutung eines Compliance-Management-Systems (CMS) getan hat, wie ein Unternehmen ein Tax CMS zur Verhinderung steuerlicher und steuerstrafrechtlicher Risiken aufbaut und in die bestehenden Compliance-Systeme integriert. Die Neuauflage stellt den Aufbau eines Tax CMS u. a. nach der im April 2021 veröffentlichten ISO 37301 vor. Ein besonderes Augenmerk wird auch auf das steuerliche Risikomanagement gelegt, indem aufgezeigt wird, wie ein Tax Risk-Management-System (Tax RMS) aufgebaut wird.

Die Autoren blicken als Fachanwälte für Steuerrecht und Strafrecht auf eine langjährige Erfahrung auf den Gebieten Steuerrecht, Steuerstrafrecht und Wirtschaftsstrafrecht in Frankfurt a.M. und Mainz zurück. Die Erfahrung, die die Autoren in diesem Handbuch umsetzen, geht sowohl auf die Individualverteidigung von Privatpersonen, leitenden Angestellten, Geschäftsführern und Unternehmern als auch auf die Beratung und Vertretung von Unternehmen zur Abwehr der Unternehmensgeldbuße oder anderer Vermögensnachteile, wie der Einziehung, zurück. Die Autoren beraten als Zertifizierte Compliance Officer (SHB) Unternehmen zu Fragen der Tax Compliance und des Tax-Risk-Managements.

Frankfurt a. M./Mainz, im April 2022

Jürgen R. Müller  
Christian Fischer

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort zur 2. Aufl.</b> .....	5
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	13
<b>Einleitung</b> .....	17
<b>Kapitel 1 Tax Compliance im Unternehmen</b> .....	21
A. Begriff der Tax Compliance und des Tax Compliance- Management-Systems .....	21
I. Einführung in die Tax Compliance .....	21
II. Ursprung der Compliance .....	25
III. Compliance: Definitionen und Begriffserklärungen .....	25
IV. Abgrenzung zu Tax Risk Management .....	32
V. Abgrenzung zur Steueroptimierung .....	33
B. Bedeutung eines Tax Compliance-Management-Systems .....	33
I. Pflichten nach den Steuergesetzen .....	33
II. Finanzielle Risiken .....	39
III. Haftung für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis .....	39
IV. Strafbarkeitsrisiken .....	40
C. Rechtsgrundlagen der Compliance .....	42
I. Rechtsgrundlagen in Deutschland .....	42
II. Rechtsgrundlagen in den USA .....	45
<b>Kapitel 2 Notwendigkeit der Implementierung eines Tax CMS</b> .....	47
A. Verlust des Ansehens in der Öffentlichkeit und Reputationsschaden ....	47
I. Medienberichterstattung .....	47
II. Verlust des Ansehens in der Bevölkerung .....	48
III. Verlust des Ansehens bei Geschäftspartnern .....	48
IV. Sinkende Investitionsbereitschaft .....	49
V. Sinkende Kreditwürdigkeit .....	49
VI. Einfluss auf die Bewertung durch Indizes .....	49
VII. Ausschluss von öffentlichen Vergabeverfahren .....	49
VIII. Scheitern der Rekrutierung von qualifizierten Mitarbeitern .....	49
IX. Sinkende Motivation der Mitarbeiter .....	50
X. Resümee – Compliance als Wertschöpfung .....	50
B. Bußgelder gegen Unternehmen und Einziehung von Taterträgen .....	50
I. Geldbuße nach § 30 OWiG .....	50
II. Einziehung von Taterträgen nach §§ 73 bis 73e StGB bzw. § 29a OWiG .....	52

C. Haftung der Unternehmensleitung – zivilrechtlich, steuerlich und strafrechtlich .....	53
I. Haftung bei Verletzung der Pflicht zur ordnungsgemäßen Buchführung .....	53
II. Haftung in der Krise des Unternehmens .....	58
<b>Kapitel 3 Tax Compliance-Management-System .....</b>	<b>59</b>
A. Compliance Standards .....	59
I. OECD .....	59
II. ICC .....	59
III. ISO .....	59
IV. IDW .....	60
B. Modell eines Tax CMS nach ISO 37301 .....	60
I. Historie .....	60
II. Unterschiede der ISO 37301 zu DIN ISO 19600 .....	61
III. Vorteile einer Zertifizierung nach ISO 37301 .....	61
IV. Kernkonzeptionen der ISO 37301 .....	63
V. Wesentliche Neuerungen in der ISO 37301 .....	67
VI. Einrichtung eines TAX CMS nach ISO 37301 .....	68
VI. Zertifizierbarkeit des CMS .....	91
C. Modell eines Tax CMS nach IDW PS 980 .....	92
I. Einleitung .....	92
II. Grundelemente eines Tax CMS .....	93
III. Tax Compliance-Kultur .....	94
IV. Tax Compliance-Ziele .....	98
V. Tax Compliance-Organisation .....	103
VI. Tax Compliance-Risiken .....	106
VII. Tax Compliance-Programm .....	111
VIII. Tax Compliance-Kommunikation .....	114
IX. Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung .....	118
X. Abgrenzung des Geltungsbereichs eines Tax CMS .....	123
XI. Prüfung eines Tax CMS .....	123
3. Prüfungsanforderungen .....	128
D. Tax Risk Management .....	145
I. Einleitung – Rechtsgrundlage .....	145
II. Methodik einer Risikoanalyse als Grundlage für ein effektives Tax CMS .....	146
III. Aufbau und Prüfung eines Risikofrüherkennungssystems .....	161
IV. Aufbau und Prüfung von Risikomanagementsystemen .....	171
<b>Kapitel 4 Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen .....</b>	<b>187</b>
A. Steuerstraftaten nach § 369 AO .....	187
B. Gesetzliche Pflichten des Unternehmens als Steuerpflichtiger .....	187
C. Die Strafbarkeit von Unternehmen .....	188
D. Zurechnung unternehmensbezogenen Handelns .....	190
I. Vertreterhaftung nach § 14 StGB .....	190

II.	Beauftragtenhaftung nach § 9 OWiG .....	194
E.	Überblick über die Steuerstraftatbestände .....	198
I.	Abgrenzung Steuerstraftat und Steuerordnungswidrigkeit .....	198
II.	Einzelne Tatbestände .....	199
F.	Steuerhinterziehung nach § 370 AO .....	201
I.	Überblick über den Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	202
II.	Objektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	203
III.	Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	209
IV.	Einzelfälle der Verletzung steuerlicher Offenbarungspflichten .....	211
V.	Pflichten im Zusammenhang mit der Rechnungsstellung .....	224
VI.	Umsatzsteuerbetrug in Form von Umsatzsteuernetzwerken .....	256
VII.	Unwirksame Geschäfte, Scheingeschäfte und Steuerumgehung .....	299
VIII.	Gläubiger- und Empfängerbenennung .....	326
IX.	Verdeckte Entnahmen und Gewinnausschüttungen .....	343
X.	Internationale Verrechnungspreise .....	365
XI.	Rechtsfolgen .....	391
G.	Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO .....	393
I.	Objektiver Tatbestand – Täterkreis .....	394
II.	Subjektiver Tatbestand .....	395
III.	Selbstanzeige .....	395
IV.	Sanktionierung .....	396
V.	Subsidiarität .....	396
H.	Organisationsverschulden nach § 130 OWiG .....	396
I.	Bedeutung des Tatbestandes .....	396
II.	Verfahrenszuständigkeit der Finanzverwaltung .....	397
III.	Der objektive Tatbestand des § 130 Abs. 1 OWiG .....	398
IV.	Der subjektive Tatbestand des § 130 OWiG .....	402
V.	Anknüpfungstat als objektive Bedingung der Ahndbarkeit .....	403
VI.	Betriebsbezogene Zuwiderhandlung .....	403
VII.	Kausalität der Aufsichtspflichtverletzung für die Zuwiderhandlung .....	403
VIII.	Rechtswidrigkeit und Vorwerfbarkeit .....	404
IX.	Rechtsfolgen .....	404
X.	Verjährung .....	404
I.	Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 2 UStG .....	405
I.	Überblick .....	405
II.	Objektiver Regelungsgehalt .....	406
III.	Subjektiver Regelungsgehalt .....	408
J.	Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26a Abs. 1 USt .....	408
I.	Überblick .....	408
II.	Bedeutung der Vorschrift .....	408
III.	Voraussetzungen .....	409
IV.	Höhe der Geldbuße .....	410

K. Gewerbmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteuer- aufkommens nach § 26c UStG .....	410
I. Überblick .....	410
II. Bedeutung der Vorschrift .....	410
III. Voraussetzungen .....	411
<b>Kapitel 5 Folgen bei Non-Compliance</b> .....	413
A. Straf- und bußgeldrechtliche Folgen .....	413
I. Stellung des Verteidigers in Wirtschaftsstrafsachen .....	413
II. Durchsuchung und Beschlagnahme .....	413
III. Schätzung nach § 162 AO .....	427
IV. Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG .....	428
V. Vermögensabschöpfung .....	437
B. Steuerrechtliche Folgen .....	450
I. Faktische Haftung des Unternehmens aufgrund Verletzung steuerlicher Pflichten .....	450
II. Haftungsanspruch .....	453
C. Nebenfolgen .....	469
I. Nebenfolgen nach § 375 AO .....	469
II. Anordnung des Berufsverbots .....	470
III. Fahrverbot nach § 44 StGB .....	470
IV. Entziehung der Fahrerlaubnis nach § 69 StGB .....	470
V. Versagung der Restschuldbefreiung bei Insolvenz .....	470
VI. Gewerbeuntersagung .....	471
VII. Vergaberechtliche Konsequenzen – Ausschluss von Ausschreibungen .....	472
<b>Kapitel 6 Verhalten bei Non-Compliance</b> .....	477
A. Berichtigungspflichten .....	477
I. Einführung .....	477
II. Besonderheiten im Unternehmen .....	481
III. Berichtigungspflicht nach § 153 AO .....	483
IV. Fremd- bzw. Drittanzeige nach § 371 Abs. 4 AO .....	499
B. Selbstanzeige .....	501
I. Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO .....	501
II. Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO .....	530
III. Verhältnis der Ordnungswidrigkeitenverfahren nach § 130 OWiG und § 30 OWiG zur Selbstanzeige .....	530
<b>Anlage 1 –</b> <b>Merksblatt zur Umsatzsteuer – Beachtung des gemeinschafts-</b> <b>rechtlichen Missbrauchsverbots</b> .....	533
1. Ausgangslage .....	533
2. Gemeinschaftsrechtliches Missbrauchsverbot .....	533
3. Betroffene Geschäfte .....	533
a) Allgemein .....	533

b) Bei einem Kauf .....	534
c) Bei einem Verkauf .....	535
<b>Anlage 2 – Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV .....</b>	<b>537</b>
<b>Anlage 3 – Country-by-Country Report .....</b>	<b>547</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>551</b>
<b>Zu den Autoren .....</b>	<b>561</b>