
Abgrenzung zwischen Steuererklärungsberichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige nach § 371 AO in Deutschland



Konstantin Weber
deutscher Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Inhaber der Steuerkanzlei
WEBER RECHT & STEUERN,
Karlsruhe und Baden-Baden, Deutschland

In Deutschland wird die Steuerhinterziehung im Regelfall nach § 370 Abs. 1 AO¹ mit einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe und in besonders schweren Fällen des § 370 Abs. 3 AO von sechs Monaten bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe bestraft. Unter bestimmten rechtlichen Voraussetzungen ist es zulässig, durch rechtlich wirksame und rechtzeitig abgegebene Selbstanzeige nach § 371 AO samt Zahlung der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und Zahlung eines bestimmten Geldbetrags als Auflagenzahlung nach § 398a AO die Straffreiheit bzw. keine Zahlung der Geldstrafe im Fall der Steuerhinterziehung für den Steuerhinterzieher zu erlangen. Die Selbstanzeige ist somit dem Steuerstrafrecht zuzuordnen. Auf der anderen Seite wird man zwangsläufig

bei der Erstellung von Selbstanzeige, soweit sie noch rechtlich zulässig ist, mit der Berichtigung der Steuererklärung nach § 153 AO konfrontiert. Die Berichtigung nach § 153 AO ist dagegen ausschliesslich dem Besteuerungsverfahren zuzuordnen. Damit schliessen sich eine Berichtigung oder eine Selbstanzeige eigentlich aus, denn die Selbstanzeige setzt das Vorliegen einer Steuerhinterziehung voraus und die beiden steuerlichen Instrumente (Berichtigung und Selbstanzeige) sind verschiedenen Verfahrensarten zuzuordnen. Die Abgrenzung zwischen den oben genannten steuerlichen Instrumenten ist in der Praxis oft schwierig und die Unterscheidung liegt im subjektiven Bereich, und zwar im Wissen des Steuerpflichtigen um die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung.

Nachfolgend wird die Verschärfung der Gesetze wegen Steuerhinterziehung in Deutschland aufgezeigt. Anschliessend werden die einzelnen Textpassagen des lang erwarteten Anwendungserlasses des Deutschen Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu § 153 AO zwecks Abgrenzung zwischen Steuererklärungsberichtigung nach § 153 AO und Selbstanzeige nach § 371 AO erläutert.

1 Verschärfte Steuergesetze in Deutschland

Die Erstellung von Steuererklärungen ist vor allem für mittlere und grosse Unternehmen wegen umfangreicher Fülle verschiedener Sachverhalte äusserst fehleranfällig in Deutschland. Deswegen ist es oft an der Tagesordnung, dass bei den abgegebenen Steuererklärungen in vielen Unternehmen Sachverhalte unrichtig oder unvollständig abgebildet werden.

Während in der Vergangenheit oft auf die nächste Betriebsprüfung zwecks Fehlerbeseitigung im Einvernehmen mit dem zuständigen Betriebsprüfer gewartet wurde, sind heutzutage viele Unternehmen zur Berichtigung von abgegebenen Steuererklärungen nach § 153 AO verpflichtet. Dies hat seine Ursache in der verschärften Neufassung der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung nach § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahr 2011 und in der verschärften Neufassung des § 398 a AO, der die Einstellung des Verfahrens wegen Steuerhinterziehung gegen Geldauflage vorsieht, im Jahr 2015. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass zum 01.01.2015 auch manche Gesetzeserleichterungen, wie Teilselbstanzeigen im Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen, nach § 371 Abs. 2 a AO in Kraft getreten sind.

INHALTSVERZEICHNIS

- 1 Verschärfte Steuergesetze in Deutschland**
- 2 Anwendungserlass zu § 153 AO als Leitfaden für die Unterscheidung von § 371 AO zu § 153 AO**
 - a Umfang der Anzeige- und Berichtigungspflicht durch den BMF-Erlass
 - b Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung durch den BMF-Erlass
 - c Anzeige- und berichtigungspflichtige Personen durch den BMF-Erlass
 - d Abgrenzung von § 153 AO zu §§ 371, 378 AO durch den BMF-Erlass
- 3 Innerbetriebliches Kontrollsystem bzw. Tax CMS**
 - a Allgemeine Ausführungen
 - b Spezifische Definitionen im IDW Praxishinweis
 - c Gegenstand der Prüfung (Testierung)
 - d Konkrete Ausgestaltung
- 4 Fazit**

Diese Problematik resultiert sich vor allem aus der Anwendung des § 398a Abs. 1 AO i. V.m. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 AO ab einem Betrag von EUR 25.000.– je Tat und höher, wenn die Möglichkeit besteht, dass der Steuerpflichtige bei der Abgabe der Steuererklärung einen Fehler in dieser Erklärung konkret für möglich hält. In diesem Fall gilt das strenge Vollständigkeitsgebot nach § 371 Abs. 1 Satz 1 AO. Sowohl der Min-

¹ Deutsche Abgabenordnung

destberichtigungszeitraum von 10 Jahren gemäss § 371 Abs. 1 Satz 2 AO als auch eine Auflagezahlung von mindestens EUR 2500.– gemäss § 398a Abs. 1 Nr. 2a) AO sind ebenfalls zu beachten.

Nach der Neufassung des § 371 Abs. 1 AO ist nun der Steuerpflichtige gezwungen, in jedem Einzelfall zu hinterfragen, ob der Fehler bei der Abgabe der ursprünglichen Steuererklärung unverschuldet oder leichtfertig bzw. bedingt vorsätzlich begangen wurde. Denn § 153 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen zur Korrektur und Berichtigung der Steuererklärung, vor allem bei unvorsätzlich begangenen Fehler. Für leichtfertiges oder vorsätzliches Fehlverhalten gibt es lediglich die Korrekturmöglichkeiten der bussgeldbefreienden Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO bzw. selbstbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO.

Dies führte in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten für den Steuerpflichtigen, denn der Steuerpflichtige war sich bei seiner Beurteilung nicht sicher, ob die Finanzverwaltung seiner Auffassung teilen wird, dass lediglich ein unvorsätzlicher bzw. einfach fahrlässiger Fehler vorliegt und damit lediglich der Anwendungsbereich des § 153 AO eröffnet ist.

In so einem Fall wurde dem Steuerpflichtigen in der Vergangenheit empfohlen, um vor allem strafrechtliches Risiko zu minimieren, die Korrekturanzeige und Berichtigungserklärung nach § 153 AO so auszugestalten, dass sie gleichzeitig den Anforderungen einer bussgeldbefreienden Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO bzw. einer selbstbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO entsprechen.

2 Anwendungserlass zu § 153 AO als Leitfaden für die Unterscheidung von § 371 AO zu § 153 AO

Um dieser Problematik vor allem wegen Abgrenzung zwischen vorsätzlich fehlerhaft und unvor-

sätzlich bzw. fahrlässig fehlerhaft abgegebenen Steuererklärungen in der Praxis entgegenzuwirken, hat das BMF den Anwendungserlass zum § 153 AO, der die Berichtigung von Steuererklärungen regelt, geändert.² Denn im BMF-Erlass³ ist ausgeführt, dass, falls der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet habe, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten diene, dies ein Indiz darstellen könne, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit auf der subjektiven Ebene sprechen könne, jedoch befreie dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls. Nach diesem Erlass muss ein Steuerpflichtiger gemäss § 153 Abs. 1 Satz 1 AO der Finanzverwaltung unverzüglich anzeigen, wenn er erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann.

Im Ergebnis handelt es sich bei dem BMF-Erlass um eine bedeutsame Abgrenzung in der Praxis zwischen Berichtigungserklärung nach § 153 AO und Selbstanzeige nach § 371 AO.

a Umfang der Anzeige- und Berichtigungspflicht durch den BMF-Erlass

Bereits nach dem Wortlaut des § 153 AO ergeben sich Korrekturanzeige und inhaltliche Berichtigungserklärung. Dies bedeutet, dass durch die Korrekturanzeige zunächst einmal die erkannte Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt angezeigt wird. Erst durch die inhaltliche Berichtigungserklärung werden die richtigen Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt.

Dem BMF-Erlass⁴ ist zu entnehmen, dass sich die Anzeige- und Berichtigungspflicht nicht nur auf Steuererklärungen, sondern auch auf alle Erklärungen des Steuerpflichtigen, z.B. Änderungsanträge nach den §§ 172 ff. AO oder Vorauszahlungsanträge, beziehen. Auch sind die

Anzeige sowie Berichtigung durch den Steuerpflichtigen in Fällen von Fehlerfeststellungen durch die Betriebsprüfung für die in der Prüfungsanordnung vorgesehenen Steuerarten und Prüfungszeiträume entbehrlich. Zu beachten ist, dass dies für Prüfungszeiträume nicht gilt, die nicht von der Prüfungsanordnung umfasst sind. Hier muss der Steuerpflichtige von sich aus unaufgefordert nach § 153 AO handeln.

b Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung durch den BMF-Erlass

Die Anzeige nach § 153 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO sowie die Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 AO müssten laut dem BMF-Erlass unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, gegenüber der sachlich und örtlich zuständigen deutschen Finanzbehörde erstattet werden. Die Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 AO könne ggfs. später nachfolgen, wenn hierfür eine gewisse Zeit zur Aufbereitung der Unterlagen erforderlich sei. Die besondere Brisanz dieser Fragestellung liegt darin, dass eine nicht rechtzeitig oder gar vorsätzlich nicht erstattete Berichtigungsanzeige zu einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäss § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führen kann.⁵

Der gesetzgeberische Wortlaut des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO widerspricht auf einer Seite dem BMF-Erlass, denn die Unverzüglichkeit bezieht sich nach dem Wortlaut des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO lediglich auf die Anzeige und nicht auf die Berichtigung. Auf der anderen Seite kann die Berichtigung laut BMF-Erlass wegen der Aufbereitung der Unterlagen auch später erfolgen. In der

Praxis wird dies wohl der Regelfall sein. In diesem Fall empfiehlt es sich, im Anschluss an die Anzeige, den Berichtigungsprozess mit dem zuständigen deutschen Finanzamt abzustimmen. Die Festsetzung und die Bemessung einer Frist zur Abgabe der inhaltlichen Berichtigungserklärung stehen im Ermessen des deutschen Finanzamtes. Wird eine Frist dazu vom deutschen Finanzamt gesetzt, muss sie angemessen sein.⁶

Hinsichtlich der Unverzüglichkeit der Anzeige und Berichtigung enthält der BMF-Erlass leider keine detaillierten Angaben, ausser, dass sie ohne schuldhaftes Zögern – entsprechend der Voraussetzungen des § 121 BGB⁷ – zu erfolgen ist. Hinsichtlich der genauen zeitlichen Definition der Unverzüglichkeit gibt es in der Literatur viele Auffassungen, die von 14 Tagen⁸ bis einen Monat⁹ ausgehen. Andere Autoren sind der Auffassung, dass es keine starren Frist-Vorgaben gibt.¹⁰ Da der BMF-Erlass keine starren Fristen vorschreibt und eher davon spricht, dass die Fristsetzung in der Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt zu erfolgen sei, ist wohl davon auszugehen, dass der BMF in seinem Erlass der Auffassung zuneigt, diesbezüglich keine zeitlich bestimmbare Grenze vorzuschreiben.

c Anzeige- und berichtigungspflichtige Personen durch den BMF-Erlass

Zu diesem Kreis gehören neben dem Steuerpflichtigen auch der Gesamtrechtsnachfolger nach § 45 AO und gesetzliche Vertreter (z. B. Geschäftsführer, Vorstände etc.) nach § 34 AO sowie Verfügungsberechtigte nach § 35 AO. Unter

² Vgl. BMF 23.05.2016, IV A 3 – S 0324/15/10001, IV A 4 – S 0324/14/10001, BS:Bl. I 2016, 490; Volltext: abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

³ Vgl. Textziffer 2.6 des BMF-Erlasses.

⁴ Vgl. Textziffer 3 des BMF-Erlasses.

⁵ Vgl. Textziffer 2.5 und 5.3 des BMF-Erlasses.

⁶ Vgl. Textziffer 5.1. des BMF-Erlasses und auch Cöster in

Koenig, Kommentar zur AO, 3. Aufl. 2014, § 153 Rz. 6.

⁷ Deutsches Bürgerliches Gesetzbuch.

⁸ Vgl. Jesse BB (Betriebs-Berater) 2011, 1431.

⁹ Vgl. Halaczinsky/Füllsack, BB (Betriebs-Berater) 2011, 2839.

¹⁰ Vgl. etwa Jehke/Dreher, DStR (Deutsches Steuerrecht) 2012, 2467.

geordnete Mitarbeiter sind nicht zur Anzeige und zur Berichtigung verpflichtet, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 35 AO erfüllen. Dies gilt auch für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, selbst wenn sie als Bevollmächtigte an der ursprünglichen Steuererklärung mitgewirkt und sie ggfs. abgegeben haben. Auch bei Ehegatten in Fällen einer gemeinsamen Zusammenveranlagung trifft diese Pflicht nur denjenigen Ehegatten, dem die unrichtig oder unvollständig erklärten Besteuerungsgrundlagen allein zuzurechnen sind.¹¹

d Abgrenzung von § 153 AO zu §§ 371, 378 AO durch den BMF-Erlass

Zutreffend ist dem BMF-Erlass¹² zu entnehmen, dass sowohl im Fall des § 153 Abs. 1 AO als auch im Fall der §§ 371, 378 AO die Steuererklärung im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig gewesen sein muss, was der Fall ist, wenn sie entgegen § 90 Abs. 1 Satz 2, § 150 Abs. 2 Satz 1 AO nicht alle steuerlich erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäss offenlegt.

Problematisch ist die Situation bei den subjektiven Voraussetzungen der §§ 153, 371, 378 AO. Im Fall des unvorsätzlichen bzw. einfach fahrlässigen Fehlverhaltens im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung ist lediglich der Anwendungsbereich des § 153 AO eröffnet. Der Anwendungsbereich der §§ 371, 378 AO scheidet mangels vorsätzlichen bzw. leichtfertigen Fehlverhaltens aus. Im Fall des grob fahrlässigen Fehlverhaltens nach § 378 Abs. 1 AO, d. h. wenn jemand in besonders grossem Masse gegen Sorgfaltspflichten verstösst und ihm dieser Verstoss besonders vorzuwerfen ist, weil er den Erfolg leicht hätte vorhersehen oder vermeiden können, führt dies nach § 378 Abs. 3 AO zur Überschneidung mit dem § 153 Abs. 1 AO, da § 153 Abs. 1 AO auch bei einem nachträglichen leichtfertigen Erkennen von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung vorlie-

gen kann. Der BMF-Erlass¹³ enthält leider keinen Hinweis auf § 153 AO und die Position des BMF ist diesbezüglich unklar. Zu empfehlen ist daher in so einem Fall, die Korrekturanzeige und Berichtigungserklärung nach § 153 Abs. 1 AO so auszugestalten, dass zumindest gleichzeitig die Voraussetzungen einer bussgeldbefreienden Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO, z. B. durch zutreffende Mitteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, vollumfänglich vorliegen.

Problematisch ist auch der Fall, wenn der Steuerpflichtige die objektiv unrichtige oder unvollständige Steuererklärung wenigstens bedingt vorsätzlich abgegeben hat und damit die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO vorliegen. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige es zumindest für möglich gehalten hat, dass die Steuererklärung in objektiver Hinsicht unrichtig oder unvollständig ist. Auch hier ist die Überschneidung des § 371 AO mit § 153 Abs. 1 Satz 1 AO, Abs. 2 AO möglich, weil der Steuerpflichtige erst durch nachträgliches positives Wissen die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung erkennt.

Zutreffend führt der BMF-Erlass¹⁴ unter möglichem Verstoss gegen *nemo-tenetur*-Grundsatz aus, dass sich der Steuerpflichtige wegen möglicher strafrechtlicher Verurteilung oder Verhängung entsprechender Sanktionen nicht belasten müsse und ihm daher die Anzeige nach § 153 Abs. 1 AO oder § 153 Abs. 2 AO solange als unverzüglich zu werten sei, wie dem Steuerpflichtigen eine angemessene Zeit zur Aufbereitung einer Selbstanzeige nach § 371 AO zuzugestehen wäre. Dadurch wird die Rechtsprechung des BGH¹⁵ bestätigt und es führt nicht zur Suspendierung der Pflichten aus § 153 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO. Daher ist dem Steuerpflichtigen zu empfehlen, die selbstbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO so auszugestalten, dass sie gleichzeitig den Anforderungen der Korrekturanzeige und Berichtigungserklärung nach § 153 AO entspricht.

3 Innerbetriebliches Kontrollsystem bzw. Tax CMS

a Allgemeine Ausführungen

Weiterhin führt der BMF-Erlass¹⁶ aus, dass beim Einrichten eines innerbetrieblichen Kontrollsystems seitens des Steuerpflichtigen, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten diene, dies ggfs. ein Indiz darstellen könne, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit auf der subjektiven Ebene nach §§ 370, 378 Abs. 1 AO sprechen könne, jedoch befreie dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalles. Weitere detaillierte Ausführungen, z. B. zum Umfang oder zu den inhaltlichen Definitionen des innerbetrieblichen Kontrollsystems, enthält der BMF-Erlass leider nicht. Deswegen ist dadurch bis dato in vielen Fällen für den Steuerpflichtigen keine Rechtssicherheit gewährleistet. Denn bei dem BMF-Erlass handelt es sich lediglich um eine blosse Verwaltungsvorschrift und nicht um eine gesetzliche Regelung. Der BMF-Erlass bindet rechtlich daher lediglich intern die deutsche Finanzverwaltung und nicht nach aussen den Steuerpflichtigen, denn dieser Erlass richtet sich in erster Linie an die Behörden der Länder wegen einheitlicher Anwendung der Gesetze seitens der deutschen Finanzverwaltung.¹⁷ Somit sind Steuerpflichtige, deutsche Gerichte, deutsche Staatsanwaltschaften und Bussgeld- und Strafsachenstellen der deutschen Finanzämter

an die Weisungen im BMF-Erlass rechtlich nicht gebunden. Hinzu kommt, dass die deutschen Staatsanwaltschaften und die Bussgeld- und Strafsachenstellen der deutschen Finanzämter ihre eigenen, speziell auf das Strafprozessrecht zugeschnittenen Verwaltungsanweisungen haben und auf diese primär zurückgreifen.¹⁸

Daher werden sich vor allem die Finanz- und Strafgerichte wegen der unklaren begrifflichen Definition eines innerbetrieblichen Kontrollsystems nicht an etwaige Veröffentlichungen des IDW (Praxishinweis des IDW)¹⁹ oder des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V.²⁰ diesbezüglich wenden, sondern sie werden in jedem Fall eigenständig beurteilen, ob ein innerbetriebliches Kontrollsystem im konkreten Einzelfall ausreichend war, um Vorsatz oder Leichtfertigkeit im subjektiven Bereich einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit zu verneinen. Ausserdem ist im BMF-Erlass zu entnehmen, dass selbst das Vorhandensein eines innerbetrieblichen Kontrollsystems von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalles nicht befreit.

Unter dem innerbetrieblichen Kontrollsystem bzw. dem Tax Compliance Management System (Tax CMS) ist nach dem oben erwähnten Praxishinweis des IDW die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Massnahmen eines Unternehmens zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens

¹¹ Vgl. Textziffer 4 des BMF-Erlasses.

¹² Vgl. Textziffer 2.1 des BMF-Erlasses.

¹³ Vgl. Textziffer 2.7 des BMF-Erlasses.

¹⁴ Vgl. Textziffer 5.2 des BMF-Erlasses.

¹⁵ Vgl. BGH (Deutscher Bundesgerichtshof) 17.3.2009–1 StR 479/08.

¹⁶ Vgl. Textziffer 2.6 des BMF-Erlasses.

¹⁷ Vgl. zuletzt BFH (Deutscher Bundesfinanzhof) 16.9.2015 – XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252.

¹⁸ Vgl. Anweisungen für das Straf- und Bussgeldverfahren (Steuer – AStBV (St) 2014, vom 31.10.2011, BStBl 2011

I, 1000 und Richtlinien für das Strafverfahren und das Bussgeldverfahren (RiStBV, vom 21.7.2015, BAnz AT vom 21.07.2015 B1).

¹⁹ Vgl. zuletzt der Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.; Volltext: abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/90012/9013892-a6abf0b25485ebcf0a21f9fe9/down-idw-praxishinweis-tax-compliance-data.pdf>.

²⁰ Vgl. zuletzt Stellungnahme B 09/16 des AK Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung vom 21.12.2016.

der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggfs. von Dritten abzielen, d. h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstössen (Regelverstössen).²¹

b Spezifische Definitionen im IDW Praxishinweis

Nach den Definitionen im IDW Praxishinweis weist ein angemessenes Tax CMS die folgenden miteinander in Wechselwirkung stehenden Grundelemente auf, die jeweils in die Geschäftsabläufe eingebunden sind.²²

- Tax Compliance-Kultur,
- Tax Compliance-Ziele,
- Tax Compliance-Organisation,
- Tax Compliance-Risiken,
- Tax Compliance-Programm,
- Tax Compliance-Kommunikation und
- Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung.

Diese Grundelemente, die aufgrund der Spezifika eines Unternehmens (z. B. Grösse, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit, Branche und Betätigungsfelder, nationale oder internationale Ausrichtung) unterschiedlich ausgeprägt sein können, werden im IDW Praxishinweis näher erläutert.²³ Der IDW betont, dass es sich bei den Erläuterungen nur um eine beispielhafte Darstellung handelt, die lediglich zur Orientierung dient und ausdrücklich keinen Mindeststandard definieren möchte.

Unternehmen haben die Möglichkeit, ihr Tax CMS nach dem Standard IDW PS 980 formal testieren zu lassen. Bei einer solchen Prüfung handelt es sich ausdrücklich um eine Systemprüfung, deren Ziel nicht das Erkennen oder Aufdecken von einzelnen Regelverstössen ist. Sie ist folglich nicht darauf ausgerichtet, Sicherheit über die tatsächliche Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften im Einzelfall zu gewinnen.²⁴ Unter einem praktischen Blickwinkel stehen bei einer solchen Prüfung die Geschäfts-

und die daraus resultierenden steuerlichen Meldeprozesse im Fokus der Betrachtung und nicht vergangenheitsbezogen die Richtigkeit steuerlicher Einzelsachverhalte.

c Gegenstand der Prüfung (Testierung)

Gegenstand der Prüfung (Testierung) sind die in einer vom Unternehmen zu erstellenden Tax CMS-Beschreibung enthaltenen Aussagen zur Umsetzung des Tax CMS. Diese müssen nicht das gesamte Tax CMS – über alle unternehmensrelevanten Steuern – umfassen, sondern können sich auf einen abgegrenzten Teilbereich beziehen. Das Unternehmen kann individuell festlegen, über welchen abgegrenzten Teilbereich des Tax CMS ein Prüfungsurteil getroffen werden soll (z. B. ein oder mehrere Steuerarten, Geschäftsbereiche, Unternehmensprozesse).²⁵

Bezogen auf die Intensität der Prüfung kann eine nach IDW PS 980 durchgeführte Überprüfung als Angemessenheits- oder Wirksamkeitsprüfung erfolgen. Dabei schliesst eine Wirksamkeitsprüfung stets eine Angemessenheitsprüfung mit ein.²⁶ Es wird wohl als ausreichend – auch aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung – erachtet, wenn ein Unternehmen nach Implementierung oder Verbesserung eines Tax CMS zunächst eine Angemessenheitsprüfung durchführt. Ist ein solcher Standard einmal etabliert, kann es bei Folgeprüfungen auf eine Wirksamkeitsprüfung hinauslaufen, ohne dass ein diesbezüglicher Automatismus besteht.

d Konkrete Ausgestaltung

Für die konkrete Ausgestaltung eines Tax CMS wird seitens der deutschen Finanzverwaltung kein definierter Standard vorgegeben. Auch wenn auf Initiative des BMF eine IDW-Arbeitsgruppe steuerspezifische Praxishinweise zum IDW PS 980 entwickelt hat, können diese Rahmenbedingungen nicht als allein massgeblich im Sinne des allgemein geltenden Standards für

ein Tax CMS betrachtet werden. Dies wird ausdrücklich im IDW-Praxishinweis bestätigt, wo ausgeführt wird, dass unter Tax CMS-Grundsätzen allgemein anerkannte Rahmenkonzepte, andere angemessene Rahmenkonzepte oder vom Unternehmen selbst entwickelte Grundsätze für Tax Compliance Management Systeme zu verstehen seien.²⁷ Daher können auch andere Orientierungsmaßstäbe für Tax CMS gelten, wie etwa ISO 19600:2014.²⁸

Beim Thema Tax CMS kommt es daher zum einen entscheidend darauf an, dass ein Unternehmen ein innerbetriebliches Kontrollsystem bzw. Tax CMS eingeführt hat und dementsprechend auch handelt. Zum anderen soll ein gelebtes Tax CMS dazu beitragen, die Zusammenarbeit zwischen deutschem Fiskus und Steuerpflichtigem durch eine transparente und partnerschaftliche Kooperation auf eine neue, strafrechtliche Risiko reduzierende Grundlage zu stellen. Ein solches Verfahren, welches insbesondere eine zeitnahe und auf Prüfungsschwerpunkte fokussierte Betriebsprüfung ermöglichen soll, wird in den Niederlanden bereits seit 2005 praktiziert. Wesentlicher Baustein solcher Transparenz- und Vereinfachungsinitiativen ist das Vorhandensein eines gelebten und dokumentierten Tax CMS. Insgesamt lässt sich damit festhalten, dass die Existenz und das Funktionieren eines durchdachten und gut kontrollierten innerbetrieblichen Kontrollsystems bzw. des Tax CMS in Unter-

nehmen in den meisten Fällen dazu führen werden, dass lediglich das strafrechtliche Risiko des vorsätzlichen bzw. leichtfertigen Fehlverhaltens auf der subjektiven Ebene minimiert wird. Eine absolute Sicherheit zum Ausscheiden des vorsätzlichen bzw. leichtfertigen Fehlverhaltens auf der subjektiven Ebene ist dadurch nicht gewährleistet.

4 Fazit

Die Veröffentlichung des BMF-Anwendungserlasses zu § 153 AO ist auf einer Seite erfreulich, da die darin enthaltenen Regelungen für den Steuerpflichtigen viele wertvolle Ansatzpunkte im Umgang mit der Finanzverwaltung vorsehen. Auf der anderen Seite ist der BMF-Anwendungserlass hinter seinen Erwartungen geblieben, denn manche Punkte, wie Unverzüglichkeit der Anzeige und Berichtigungserklärung sowie eine inhaltliche Präzisierung des Begriffs eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, wurden im BMF-Erlass nicht näher erläutert. Auch die im BMF-Anwendungserlass vorgesehene Möglichkeit des Einrichtens eines innerbetrieblichen Kontrollsystems bzw. des Tax CMS in Unternehmen ist begrüßenswert, da dadurch das strafrechtliche Risiko minimiert wird, wobei zu berücksichtigen ist, dass die Diskussion um die Interpretation des Terminus «innerbetriebliches Kontrollsystem» erst jetzt begonnen hat.

²¹ Vgl. Fussnote 19 oben.

²² Vgl. Rn. 22 im Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

²³ Vgl. Rn. 26 ff. im Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

²⁴ Vgl. Rn. 58 im Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

²⁵ Vgl. Rn. 7 im Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

²⁶ Vgl. Rn. 14, 15, 59, 60, 61 im Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

²⁷ Vgl. Rn. 10 im Prüfungshinweis 1/2016 des IDW zu IDW PS 980 vom 22.06.2016, des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

²⁸ Vgl. dazu Withus/Kunz, BB (Betriebs-Berater) 2015 S. 685.