

89. Berliner Steuergespräch

Fehlverhalten im Steuerrecht
- Verwaltungssanktion oder Kriminalisierung?

Berliner Steuergespräche e.V.

4.12.2023

Dr. Peter Talaska

|

Newsletter@streck.net
www.steueranwalt.de



Instagram

TalentRocket LAW

LinkedIn

XING

10

Gefährdungspotentiale

- keineswegs eine theoretische Überhöhung -

Black Box Vorsatzbestimmung/Rechtsanwendungsfehler (USt: Ort der Leistung)

- Anlagenbau-Konzern aus LUX (jährliches Umsatzvolumen ca. € 400 Mio.; weltweit ca. 1.500 Mitarbeiter) unterhält ua. eine Leistungsbeziehung zu einer deutschen Tochtergesellschaft im Rahmen eines Innenkonsortiums; Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung und damit Ort der Leistung werden falsch eingeschätzt; infolgedessen fehlerhaft keine Steuerpflicht in D angenommen
- **Korrektur** USt in D ca. **€ 1,4 Mio.**; kein Fiskalschaden in D, da zuvor irrtümlich die deutsche Tochtergesellschaft die Erlöse erklärt hatte
- FA Saarbrücken ordnet **BP** an; Parallel wird gegen den ehemaligen und den neuen Vorstandsvorsitzenden der LUX SA ein **Strafverfahren** eingeleitet (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) wegen Annahme einer **Selbstanzeige**; **zunächst keine Feststellungen zum subjektiven Tatbestand**
- Später wird die Korrektur als vollständig anerkannt und ein **Strafzuschlag** nach § 398a AO iHv. rd. **€ 245.000,--** von den Vorständen persönlich verlangt; im späteren Streit wird Mitarbeiter der Buchhaltung als Zeuge vernommen; Strafverfahren wird schließlich nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt

Black Box Vorsatzbestimmung/Rechtsanwendungsfehler (Bewertungsfragen)/„Druck auf dem Kessel lassen“

- Self-Storage Konzern erwirbt in Deutschland Grundstücke mit bestehendem vergleichbarem Betrieb für ca. € 66 Mio.; der Kaufpreis wird unter Einbindung einer großen WP-Gesellschaft auf die Immobilien als solche (ca. € 46 Mio.) und Inventar bzw. bestehende immaterielle WG (ca. € 20 Mio.) aufgeteilt
- Durchführung einer **BP**; diese ist der Auffassung, dass KPanteil für Immobilien zu niedrig; außerdem strittig, ob Bewertung im Sach- oder Ertragswertverfahren
- Einleitung **Strafverfahren** gegen den ausländischen GF der Muttergesellschaft, der zugleich GF der deutschen Grundstücksgesellschaft ist, wegen des Verdachts der GrESt verkürzung; vorgeworfener Schaden ca. **€ 790.000,--**; **keine Feststellungen zum subjektiven Tatbestand**
- iRd der Schlussbesprechung wird von **BP** eine teure TV, aber zugleich die Einstellung des Strafverfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO als Paket in Aussicht gestellt

Black Box Vorsatzbestimmung/Rechtsanwendungsfehler (Übersehen einer Anmeldepflicht)

- Mittelständischer Softwarekonzern in D bezieht Softwaredienstleistungen aus AUT; Quellensteuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG seit 2012 übersehen
- **Korrektur** rd. **€ 3,5 Mio.**; kein Fiskalschaden, da Dienstleister aus AUT in vollem Umfang Erstattungsanspruch hat
- **BP** durch das BZSt angeordnet; parallel **Strafverfahren** gegen GF der operativen GmbH eingeleitet, obwohl Steuerfunktion im Konzern bekanntermaßen in die Holdinggesellschaft ausgelagert – Korrektur wird als **SA** gewertet; **keine Feststellung zum subjektiven Tatbestand**; es steht ein **Strafzuschlag** gegen den GF nach § 398a AO iHv. **€ 350.000,--** im Raum
- Vorschlag der Finverw.: Einstellung des Strafverfahrens gegen den GF nach § 170 Abs. 2 StPO – kein § 371 AO; aber **Verbandsgeldbuße** nach §§ 30, 130 OWiG iHv. **€ 200.000,--**

Black Box Vorsatzbestimmung/Rechtsanwendungsfehler/„Druck auf dem Kessel lassen“

- Regionaler Energie- und Wasserversorger (KöR) erkennt, dass Sachbezüge von Mitarbeitern (ua. Nutzung von Ferienwohnungen, Geschenke, Bewirtung) lohnsteuerlich sowie igE umsatzsteuerlich unzutreffend gewürdigt bzw. bewertet wurden
- **Korrektur** gegenüber dem FA
- **BP** wird angeordnet; Einleitung von **Strafverfahren** gegen alle Vorstandsmitglieder wegen Annahme einer **SA**; **keine Feststellungen zum subjektiven Tatbestand**; es stehen **Strafzuschläge** gegen jedes Vorstandsmitglied nach § 398a AO iHv. rd. **€ 95.000,--** im Raum
- Es ergehen Nachforderungsbescheide über rd. € 1,5 Mio., die in Teilen der Höhe nach und insbesondere hinsichtlich der Festsetzungsverjährung (10 Jahre) strittig sind; Einspruchsverfahren werden geführt
- Vorschlag der Finverw.: Verband nimmt Einsprüche zurück; Einstellung der Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO – kein § 371 AO; Verhängung einer **Verbandsgeldbuße** nach §§ 30, 130 OWiG iHv. **€ 40.000,--**

Black Box Vorsatzbestimmung/Rechtsanwendungsfehler (Übersehen einer Mitteilungspflicht)

- Stahlbaukonzern (weltweit tätig) versäumt Anzeige von Auslandsbeteiligungen nach § 138 Abs. 2 AO
- Dies fällt in einer **BP** auf und wird vom Unternehmen aufgearbeitet und nachgeholt
- anschließend wird **Bußgeldverfahren** wegen Verstoß gegen § 379 Abs. 2 AO gegen mehrere GF eingeleitet
- Diskussion über fehlendes Selbstanzeigerecht bei den Steuerordnungswidrigkeiten und Verjährungsbeginn bei sog. Dauerordnungswidrigkeiten; Bußgeldverfahren wird schließlich (nach 1 Jahr) aus Opportunitätsgründen nach § 47 OWiG **eingestellt**

„Gestaltungsmisbrauch“

- **Millionärsfonds** in LUX; Finanzverwaltung unterstellt ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des **Fremdverwaltungsgebots** im InvStG aF; **Strafverfahren** eingeleitet; später nach § 170 Abs. 2 oder § 153a StPO eingestellt; Rev. BFH aktuell: VIII R 18/22 (FG Köln hat Klage stattgegeben)
- **Private Equity Fonds** auf Guernsey (s. Manager-Magazin Sep. 2023: „*Droht das nächste Cum ex?*“); **Strafverfahren** gegen Initiatoren eingeleitet; Vorwurf der StA München: **Ort der Geschäftsleitung im Inland**, damit unbeschränkte KSt/GewStpflicht in D
- **Cum ex**

Überholender Strafrichter

- Möbelhausgruppe bestehend aus Grundstücks-, Betriebs- und Verwaltungsgesellschaften schreibt gruppeninterne Pauschalrechnungen für Verwaltungstätigkeiten
- **BP** geht davon aus, dass diese nicht leistungsunterlegt sind und leitet **Strafverfahren** gegen die GF wegen ESt, KSt, GewSt, USt verkürzung ein
- **Änderungsbescheide** ergehen im **November 2020** mit Nachforderungen iHv. ca. **€ 4 Mio.;** **Einspruch** wird eingelegt und im **Oktober 2021** ausführlich begründet unter der Darlegung der Leistungen aber ohne Verrechnungspreisdokumentation
- **Anklage** zum Landgericht im **August 2022**
- Einspruchsverfahren werden vom FA im **Mai 2023** nach § 363 Abs. 1 AO **ausgesetzt** bis zur Rechtskraft des beim Landgericht anhängigen **Strafverfahrens**

Ausgangsproblem im Unternehmenssteuerrecht:

Der Vorsatz wird nicht geprüft, sondern bei bloßer Möglichkeit einer Straftat unterstellt. Jene Möglichkeit wird oftmals von der Höhe des Mehrergebnisses abhängig gemacht.

Konkretisierende Verwaltungsanweisungen

§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 BpO (unverändert seit 24.3.2000):

*„Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. **Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss.**“*

Konkretisierender Ländererlass zu § 10 BpO (BStBl. I 2009, 829):

*„§ 10 Abs. 1 Satz 2 BpO soll demnach klarstellen, dass es für die Bejahung der Unterrichtungspflicht **nicht auf die subjektive Einschätzung des Prüfers/der Prüferin** hinsichtlich der Durchführung eines Strafverfahrens ankommt. [...] Die Schwelle des Anfangsverdachts nach § 152 Abs. 2 StPO muss dabei noch nicht überschritten sein. [...] Grundsätzlich ist festzuhalten, dass **in Zweifelsfällen** immer eine frühzeitige – auch formlose – Kontaktaufnahme mit der BuStra geboten ist. Dies gilt **insbesondere** dann, wenn aufgrund der bisher getroffenen Prüfungsfeststellungen **erhebliche Nachzahlungen** zu erwarten sind und der Verdacht einer Steuerstraftat nicht offensichtlich ausgeschlossen ist.“*

BGH vom 2.12.2008 1 Str 416/08 und vom 27.10.2015 1 StR 373/15:

*„Das Merkmal **„in großem Ausmaß“** im Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO bedarf nach Ansicht des Senats - in gleicher Weise wie beim Betrug - der Interpretation durch die Gerichte. **Dass der Gesetzgeber nicht selbst bestimmt hat,** wann bei der Prüfung des Regelbeispiels von einem großen Ausmaß auszugehen ist, steht einer verfassungskonformen Auslegung nicht entgegen.“*

*„Ein großes Ausmaß im Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO liegt **bei jeder Steuerhinterziehung über 50.000 Euro** vor.“*

P: Absolute Zahl; keine Relation zu den übrigen Besteuerungsgrundlagen; im unternehmerischen Bereich ist dieser Wert regelmäßig als objektives Mehrergebnis überschritten; die Zahl wird in der Praxis als Indiz für Vorsatz genommen...

Folgeproblem im Unternehmenssteuerrecht:

Wer den (Rechtsanwendungs)Fehler selbst findet und anzeigt, wird kriminalisiert.

Abgrenzung § 153 AO zu §§ 370, 378 AO

Tz. 2.5 Satz 1 AEAO zu § 153 (eingeführt am 23.5.2016):

*„Ein Fehler, der dem Anzeige- und Berichtigungspflichtigen i.S.d. § 153 AO unterlaufen ist, ist straf- bzw. bußgeldrechtlich nur vorwerfbar, wenn er vorsätzlich bzw. leichtfertig begangen wurde. Es gelten die allgemeinen Regelungen des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts (§ 369 Abs. 2, § 377 Abs. 2 AO). Es ist zwischen einem bloßen Fehler und einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§§ 370, 378 AO) zu differenzieren. Nicht jede objektive Unrichtigkeit legt den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe. Es bedarf einer **sorgfältigen Prüfung** durch die zuständige Finanzbehörde, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist.“*

ABER...

Abgrenzung § 153 AO zu §§ 370, 378 AO

Tz. 11 Abs. 1 AStBV (St) 2023:

„Nach Eingang einer Selbstanzeige **ist** ein Strafverfahren zur Prüfung der der Straffreiheit einzuleiten.“

Gleichlautender Ländererlass zu § 10 BpO (BStBl. I **2009**, 829):

Umgehende Unterrichtungspflicht gegenüber der BuStra insbesondere *„bei Vorlage einer Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen, egal in welchem Verfahrensstadium.“*

- Selbstanzeigen unterscheiden sich von steuerlichen Berichtigungen jedoch nur im **subjektiven Tatbestand** – dieser wird zuständigkeitshalber vom FA nicht geprüft (s.o.).

Schnittstelle steuerliche Berichtigung zur straf- oder bußgeldbefreienden Selbstanzeige und deren Konsequenzen

§ 371 AO – straffrei, wenn...	§ 378 Abs. 3 AO – bußgeldfrei, wenn...	§ 153 AO
Steuerartbezogenes Vollständigkeitsgebot (§ 371 Abs. 1 Satz 1 AO), dh. TeilSA nicht mgl. Ausnahme: § 371 Abs. 2a AO für USt-VA und LSt-Anm.	-	-
Rückwirkender Mindestberichtigungszeitraum von 10 Jahren (§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO)	Rückwirkende Korrektur max. 5 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO)	Rückwirkende Korrektur, soweit och nicht festsetzungsverjährt (idR 4 Jahre)
8 Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 AO), insbesondere Sperre der Außenprüfung	1 Sperrgrund: Bekanntgabe der Einleitung eines Strafverfahrens wegen der Tat	-
Bei Überschreitung der Steuerverkürzungsschwelle je Tat von € 25.000: § 398a AO einschlägig	-	-
Nachzahlungsverpflichtung bzgl. verkürzter Steuer (§ 371 Abs. 3 AO)	Nachzahlungsverpflichtung bzgl. verkürzter Steuer (§ 378 Abs. 3 Satz 2 AO)	-
Nachzahlungsverpflichtung bzgl. Zinsen (§ 371 Abs. 3 AO)	-	-
Eintritt der Festsetzungsfrist schützt nicht vor Einziehung (§73e Abs. 1 Satz 2 StGB) bis zu 30 Jahre rückwirkend	-	-

Weitere denkbare Lösungsansätze zur Entkriminalisierung von Unternehmen

- **Klarstellung im Gesetz**, dass die betragsmäßige Grenze für eine wirksame **Selbstanzeige** iHv. € 25.000,-- gem. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO nur bei **eigennützigen Steuerhinterziehungen** des Täters gilt
- **Klarstellung im Gesetz**, dass auch bei **Aufdeckung von Steuerordnungswidrigkeiten** eine **Bußgeldbefreiung** (analog § 378 Abs. 3 AO) eintritt
- **Klarstellung** in Art. 97 § 38 EGAO oder in § 10 BpO, dass ein in dieser Weise geprüftes Steuerkontrollsystem eine **widerlegbare Vermutungswirkung** gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit entfaltet, sodass die verwaltungsinterne Automatik der Einbindung der Strafsachenstelle insoweit grds. nicht greift

KÖLN

Wilhelm-Schlombs-Allee 7–11
50858 Köln

T +49. (0) 221. 49 29 29 - 0

F +49. (0) 221. 49 29 29 - 9

koeln@streck.net

BERLIN

Kurfürstendamm 59
10707 Berlin

T +49. (0) 30. 89 38 44 - 0

F +49. (0) 30. 89 38 44 - 9

berlin@streck.net

MÜNCHEN

Seitzstraße 8e
80538 München

T +49 (0) 89. 90 42 22 70 - 0

F +49 (0) 89. 90 42 22 70 - 9

muenchen@streck.net

