

Tax Compliance und Steuerstrafrecht

53. Berliner Steuergespräch
Berlin, 17.11.2014

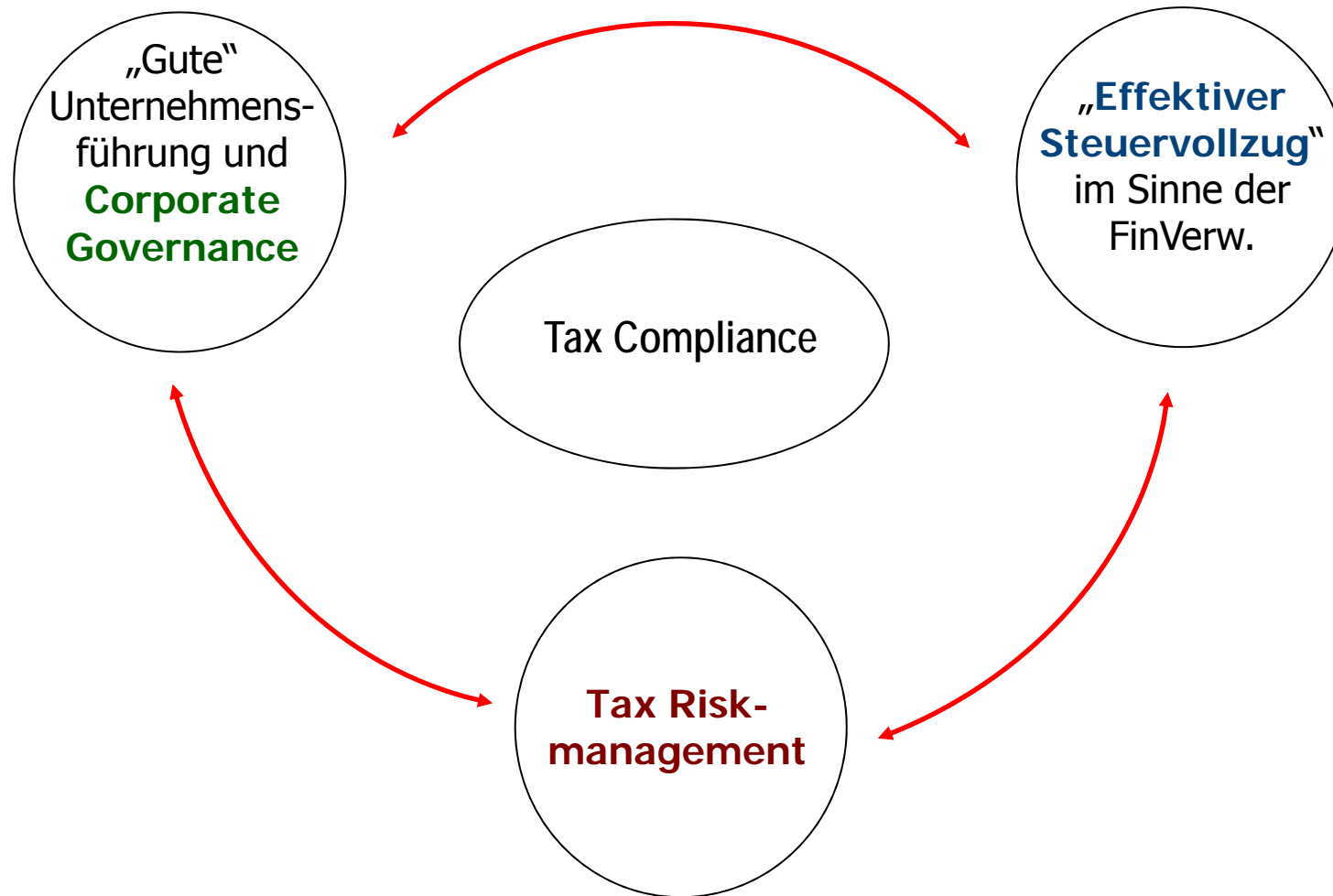
Dr. Rainer Spatscheck, München



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN



Funktionen der Tax Compliance

- **Steuroptimierung** = Gestaltung der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse mit dem Ziel der Minimierung der Steuerlast (... im Rahmen des rechtlich Erlaubten)
- Einrichtung von **Informationssystemen** und –strukturen
- Vermeidung von **steuerlichen Haftungsrisiken**
- Vermeidung **steuerstrafrechtlichen Fehlverhaltens**
- Organisatorische Vorbereitung auf einen möglichen **Steuerstreit**
- Organisatorische Vorbereitung auf einen Steuerfahndungs- /Ermittlungseingriff
- Organisation und Handling von Steuerfahndungsmaßnahmen im Unternehmen
- Steuerfahndung bei Geschäftspartnern
- Regeln zur **Geheimhaltung steuerlicher Daten**

Tax Compliance – inhaltliche Schwerpunkte Erklärungs- und Anzeigepflichten

- **Anzeigepflichten** bei Eröffnung/Verlegung eines Betriebs (§137 AO), bei Erwerb einer Auslandsbeteiligung (§138 AO) und bei Aufnahme einer verbrauchsteuerpflichtigen Tätigkeit (§139 AO)
- Laufende Erklärungspflichten (insb. ESt/KSt + GewSt + USt)
 - Fristnotierung: **Ablauf der Erklärungspflicht?**
 - Zuständigkeit für die **Erstellung der Erklärung?**
 - Zuständigkeit und Prozessabläufe zur **Zusammenstellung der notw. Informationen?**
 - Verantwortlichkeit für die **Unterzeichnung und Einreichung**
- **Besondere (einmalige) Erklärungspflichten:** GrESt, Zollsachverhalte, **§153 AO**

Tax Compliance – inhaltliche Schwerpunkte Erklärungspflicht bei unklarer Rechtslage

BGH, 5 StR 221/99 vom 10.11.1999, wistra 2000, 137:

Der Steuerpflichtige **darf jede ihm günstige Rechtsansicht vertreten...**,

...soweit er die **steuerlich erheblichen Tatsachen** richtig und **vollständig vorträgt** und es der Finanzbehörde dadurch ermöglicht, die Steuer unter abweichender rechtlicher Beurteilung zutreffend festzusetzen.

Aber: Eine Erklärungspflicht besteht in diesem Zusammenhang für alle **Sachverhaltselemente, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist,**

dh. insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige...

- von den Vorgaben der Rspr.,
- der allgemeinen Veranlagungspraxis oder
- den Richtlinien der Finanzverwaltung abweichen will.

Tax Compliance – inhaltliche Schwerpunkte Erklärungspflicht bei unklarer Rechtslage

Nach den Vorgaben der BGH-Entscheidung vom 10.11.2000...

Zur **Vermeidung eines Strafbarkeitsrisikos** muss der Steuerpflichtige
im Rahmen seiner Steuererklärung entweder

**alle maßgeblichen Tatsachen in die Erklärung selbst aufnehmen
oder
auf die von ihm zugrunde gelegte (abweichende) Rechtsauffassung
hinweisen.**

Tax Compliance Schwerpunkte

Anzeige- und Berichtigungspflicht nach §153 AO

- Wer **nachträglich erkennt**, dass eine von ihm abgegebene Steuererklärung in tatsächlicher Hinsicht unzutreffend oder unvollständig war, ist verpflichtet (soweit eine nachträgliche Korrektur der Veranlagung erforderlich und möglich ist), dies
 - (a) unverzüglich der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen
 - (b) und die vorangegangene Erklärung - innerhalb der ihm aufgegebenen Frist - zu berichtigen

- Diese Verpflichtung trifft **auch den Rechtsnachfolger, ...**
 - ... dh. insbesondere **auch den neuen Geschäftsleiter eines Unternehmens...!**

- Die Verletzung der Anzeigepflicht nach §153 AO führt zur Strafbarkeit des neuen Geschäftsführers wegen **Steuerhinterziehung durch Unterlassen.**

Hohe Mitwirkungs- und insbesondere Erklärungsanforderungen an die Steuerpflichtigen

➔ Falls Fehler: Selbstanzeige

Rechtfertigung der Selbstanzeige

1. „Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen“

= **Steuerpolitische Zielrichtung**

- Anreiz zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit
- keine Recherchemöglichkeit und personelle Ausstattung bei Finanzverwaltung

2. **Kriminalpolitische** Prinzipien

- Delikt mit materieller Versuchsstruktur (schon „Gefährdung“ der Steuerinteressen bestraft)
- Allgemeines Prinzip: Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB); Tätige Reue (zB § 306 e StGB)
- Allgemeines Prinzip: Täter-Opfer-Ausgleich (§ 46 a StGB)
- System der steuerlichen Mitwirkungspflicht
- „Dauersachverhalte“ und Nemo-Tenetur-Prinzip
- Keine zusätzliche Steuerhinterziehung „wegen“ § 371 AO (geringer Einfluss der Strafdrohung auf Begehungshäufigkeit)

Bürgerinnen und Bürger

06.04.2011

Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung

Schwarzgeldbekämpfungsgesetz: Schärfere Regelungen für straffbefreiende Selbstanzeigen - Mehr Schutz vor Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung



Klärung der aktuellen Anwendungsprobleme
durch Gesetzesänderung per 1.1.2015?

Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung - Gesetzgebungsverfahren

1. Viele, auch „prominente“ Selbstanzeigen
2. Referentenentwurf vom 27.8.2014
3. Regierungsentwurf vom 24.9.2014 (BR-Drs. 431/14)
4. Weiterer Zeitplan:

23.10.2014	Beratung im Finanzausschuss des Bundesrates
6.11.2014	Erste Lesung im Bundesrat
7.11.2014	Erste Beratung im Bundesrat
12.11.2014	Anhörung im Finanzausschuss des Bundestags
3.12.2014	Abschließende Beratung im Finanzausschuss des Bundestags
5.12.2014	Zweite und Dritte Lesung im Bundestag
19.12.2014	Zweite Beratung im Bundesrat
1.1.2015	Inkrafttreten

Verlängerung des Nacherklärungszeitraums (1)

§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO-E:

„Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.“

- Die ursprüngliche Überlegung, die Strafverfolgungsverjährung generell auf zehn Jahre zu verlängern, wurde aufgegeben.
- Der Wortlaut ist dennoch unklar: Alle Taten innerhalb der letzten zehn Jahre oder Korrektur mindestens der letzten zehn Besteuerungszeiträume?
- Es bleibt dabei, dass in den Altjahren oftmals Schätzungen erforderlich sein werden.
- Bei Streit über Schätzung: Wirksamkeit der SA gefährdet.

Verlängerung des Nacherklärungszeitraums (2)

§ 170 Abs. 6 AO-E: Verlängerte steuerliche Verjährung für Kapitalerträge aus Nicht-EU und Nicht-EFTA-Staaten, die nicht am automatisierten Auskunftsverfahren teilnehmen, durch Schaffung einer neuen **Anlaufhemmung** von bis zu zehn Jahren

- Zwar insoweit keine Relevanz für das Vollständigkeitsgebot, aber de facto Erweiterung der Änderungsmöglichkeiten bei Auslandskontenfällen.
- Zugleich Verteuerung der Selbstanzeige (Steuern + Zinsen).
- Europarechtskonformität (Art. 63 Abs. 1 AEUV) fraglich.
- Wortlaut unklar: Definition der Kapitalerträge in diesem Sinne? Gehören Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften dazu?
- Art. 97 § 10 Abs. 13 EGAO-E: Änderung gilt für nach dem 31.12.2014 beginnende Festsetzungsfristen.

Verschärfung der Sperrgründe Bsp.

§ 371 Abs. 2 Satz 1e) AO-E: Neue Sperrwirkung durch eine steuerliche Nachschau, insbesondere Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG) und Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG)

- Bisher war strittig, ob die Nachschau von dem Sperrgrund des Erscheinens eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung erfasst ist.
- Beachte Entwurfsbegründung: Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeiten nach Beendigung der Nachschau.

Gesetzliche Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot

§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 a) und c) iVm. Satz 2 AO-E:

Beschränkung der Sperrwirkung einer (angekündigten) Außenprüfung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung

- Insoweit keine Infektionswirkung auf strafrechtlich nicht verjährte Zeiträume, die nicht Gegenstand der Prüfung sind → Kein Berichtigungsverbund.
- Erhebliche Bedeutung für Selbstanzeigen im unternehmerischen Bereich.

Gesetzliche Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot

§ 371 Abs. 2a AO-E: Sonderregeln für die Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen

- **Derzeitige Rechtslage:** Jede verspätete abgegebene oder korrigierte Selbstanzeige stellt uU eine Selbstanzeige dar, die weitere Korrekturen sperren würde (Vollständigkeitsgebot). Daher wurde von der Finanzverwaltung Nr. 132 Abs. 2 AStBV (St) geschaffen.

- **Neu:**
 1. Teilselbstanzeige für einzelne Voranmeldungszeiträume ist möglich.
 2. Bei Korrektur der Umsatzsteuererklärung für das Vorjahr müssen laufende Voranmeldungen nicht korrigiert werden.
 3. Keine Sperre wegen Tatentdeckung.
 4. Kein Strafzuschlag nach § 398a AO.
 5. Zahlung der Zinsen nicht Strafbefreiungsvoraussetzung.

Absehen von Strafe

§ 371 Abs. 2 AO-E	§ 398 a AO-E
<p>Straffreiheit tritt nicht ein, wenn ...</p> <p>(3) die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von € 25.000,-- je Tat übersteigt,</p> <p>(4) oder ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.</p>	<p>(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, entrichtet und 2. einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt: <ol style="list-style-type: none"> a) 10 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag € 100.000,-- nicht übersteigt, b) 15 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag € 100.000,-- übersteigt und € 1.000.000,-- nicht übersteigt, c) 20 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag € 1.000.000,-- übersteigt. <p>(2) Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4 [=Kompensationsverbot]</p> <p>(3) Die Wiederaufnahme eines nach Absatz 1 abgeschlossenen Verfahrens ist zulässig, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren. [kein Strafklageverbrauch]</p> <p>(4) Der nach Absatz 1 Nummer 2 gezahlte Geldbetrag wird nicht erstattet, wenn die Rechtsfolge des Absatzes 1 nicht eintritt. Das Gericht kann diesen Betrag jedoch auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe anrechnen.</p>

Inkrafttreten!

Änderung EGAO:

„(13) § 170 Absatz 6 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gilt für alle nach dem 31. Dezember 2014 beginnenden Festsetzungsfristen.“

Für alle anderen Regelungen:

Artikel 3 (Entwurf)

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2015 in Kraft.

Fazit:

+

- Teil-SA für USt-VA und LStA
- Klarstellung, dass BP-Anordnung nur den VZ sperrt, für den sie ergangen ist.

-

- Anlaufhemmung 10 J.
- Erklärung für 10 Kalenderjahre
- Erweiterung d. BP-AO
Bekanntgabemöglichkeit + StrafVf-Einleitung
- USt-/LohnSt-Nachschau ausreichend
- Ausschluss ab > € 25.000,--
+ besonders schwerer Fall
- Zinszahlung zur Straffreiheit/Einstellung erforderlich
- § 398a AO + Zinsen → deutlich „teurer“/unbezahlbar – Strafe ohne Richter?
- Problem: Inkrafttreten

Kann die Selbstanzeige ihren verfassungsrechtlich
wichtigen Zweck ab 1.1.2015 noch erfüllen?

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

Nymphenburger Str. 3

80335 München

T +49. (0)89. 1 79 99 00-0

F +49. (0)89. 1 79 99 00-9

muenchen@streck.net

