

Hamburger Forum Unternehmensteuerrecht

Unternehmen im Fokus der Steuerfahndung –
Berichtigungspflicht und Selbstanzeige bei steuerlichen
Fehlern im Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung
des geplanten „Verbandssanktionengesetz“ (VerSanG)

14.9.2020

Dr. Martin Wulf



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Zahlungspflichten und Sanktionen bei steuerlichem Fehlverhalten im Unternehmen (Überblick)

Steuerlich:

- **Steueransprüche** gegen das Unternehmen
- **Zinsen** iHv. 6 % pa auf Nachzahlungen
- **Steuerliche Zuschläge** wie zB. § 146 Abs.2b AO, § 162 Abs.4 AO, § 240 AO (...)
- **Haftung** für fremde Steuerschulden (§ 69 AO etc.)

***Pflicht zur Anzeige
und Berichtigung
nach § 153 AO***

Sanktionen gegen handelnde natürliche Personen:

- **Geldstrafen** und **Freiheitsstrafen** iSd. StGB (zzgl. Nebenfolgen)
- sowie
- **Bußgelder** iSd. OWiG

***Option zur Strafbefreiung
durch Selbstanzeige
nach § 371 AO***

„Sanktionen“ gegen das Unternehmen selbst:

- **Einziehung** von „durch die Tat / für die Tat“ erlangten **Vermögensvorteilen**
- **Verbandsgeldbuße** nach § 30 OWiG
- **NEU:** **Verbandssanktionen** nach dem **VerSanG**

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Schaffung eines „Verbandssanktionengesetzes“ (VerSanG) vom 16.6.2020

Grundgedanken:

- Für Straftaten, die aus Unternehmen heraus begangen werden, ermöglicht das Gesetz bislang nur die Ahndung als **Ordnungswidrigkeit (§ 30 OWiG)** => eine „*angemessene Reaktion*“ auf Unternehmenskriminalität sei damit nicht möglich.
- **Höchstgrenze von 10 Mio. Euro** stelle gegenüber „*finanzkräftigen multinationalen Konzernen*“ keine empfindliche Sanktion dar und benachteilige damit kleinere und mittelständige Unternehmen.
- Verfolgung schwerster Unternehmensstraftaten nach **Opportunitätsprinzip** („*im Ermessen der zuständigen Behörde*“) sei nicht zeitgerecht.
- Verbandsstraftaten deutscher Unternehmen **im Ausland** könnten vielfach nicht verfolgt werden.

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Schaffung eines „Verbandssanktionengesetzes“ (VerSanG) vom 16.6.2020

Folgerung:

„Der Entwurf verfolgt das Ziel, die **Sanktionierung von Verbänden, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist**, auf eine eigenständige gesetzliche Grundlage zu stellen, sie dem Legalitätsprinzip zu unterwerfen und durch ein verbessertes Instrumentarium eine angemessene Ahndung von Verbandstaten zu ermöglichen.

Zugleich soll er **Compliance-Maßnahmen fördern** und Anreize dafür bieten, dass Unternehmen mit **internen Untersuchungen** dazu beitragen, Straftaten aufzuklären.“

Grundstrukturen der Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG ↔ neues VerSanG

- Bislang einzige Möglichkeit zur **Sanktionierung von Unternehmen**
- Ausgestaltung als **OWi**=> Rechtsfolge der Verhängung einer Geldbuße steht **im Ermessen der Bußgeldbehörde**
- Anordnung bei steuerlichen Verstößen durch **Straf- und Bußgeldsachenstelle** des Finanzamts oder **Staatsanwaltschaft** im Verfahren nach § 88 OWiG oder § 444 StPO
- **Geldbuße maximal 10 Mio. Euro** (bis 30.6.2013 maximal 1 Mio. Euro)
- Ergänzung der Regelungen des OWiG durch das **neue VerSanG**
- Ausgestaltung als „**Verbandssanktion**“ (Rechtsfolge und neuer Art)
=> Verhängung erfolgt nach dem **Legalitätsprinzip**
- Anordnung bei steuerlichen Verstößen erfolgt **durch das Strafgericht** (nach öffentlicher Verhandlung oder wie Strafbefehl...)
- Verbandsgeldsanktion bis zu einer Höhe von **10% des Jahresumsatzes** denkbar (soweit > 100 Mio. Umsatz)

Grundbegriffe der Verbandssanktion nach § 2 VerSanG (analog zu Struktur der Geldbuße nach § 30 OWiG)

- „**Verband**“ = juristische Person des zR oder öffR, nicht rechtsfähiger Verein oder rechtsfähige Personengesellschaft (**beachte** die Beschränkung auf „*Verbände, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist*“ in § 1 VerSanG)
- „**Leitungsperson**“ =
 - Mitglied des vertretungsberechtigten Organs einer jurPerson, Mitglied des Vorstands eines nicht rechtsfähigen Vereins, vertretungsberechtigter Gesellschafter einer rechtsf. Personengesellschaft,
 - „Generalbevollmächtigter“ oder Prokurist in leitender Stellung,
 - „sonstige Person“, die für die Leitung eines Betriebs verantwortlich handelt (inklusive Kontrollbefugnisse in leitender Stellung...)
- „**Verbandstat**“ = Straftat, durch die (a) Pflichten des Verbands verletzt oder (b) der Verband bereichert worden ist / werden sollte.

[**Auslandstaten nach § 2 Abs.2 VerSanG** ...? => im SteuerstrafR richtigerweise nicht relevant...]

Voraussetzungen der Verbandssanktion nach § 3 VerSanG (analog zu Struktur der Geldbuße nach § 30 OWiG)

Verbandsverantwortlichkeit (§ 3 VerSanG)

(1) Gegen einen Verband wird eine Verbandssanktion verhängt, wenn jemand

1. als **Leitungsperson** dieses Verbands eine **Verbandsstraftat begangen hat, oder**
2. sonst in Wahrnehmung der Angelegenheiten des Verbands eine Verbandsstraftat begangen hat, wenn die **Leitungspersonen** des Verbandes die Straftat durch angemessene Vorkehrungen zur Vermeidung von Verbandsstraftaten wie insbesondere Organisation, Auswahl, Anleitung und Aufsicht **hätten verhindern oder wesentlich erschweren können.**

*[Nr. 2 entspricht strukturell der „Verletzung der Aufsichtspflichten“ nach § 130 OWiG, allerdings ohne das Erfordernis eines darauf bezogenem Organverschuldens
=> mithin objektiver Compliance-Verstoß als Zurechnungsgrundlage...]*

Verbandssanktionen nach § 8 VerSanG:

Verbandsgeldstrafe

- **1.000 Euro bis 10 Mio. Euro**
- bei Umsatz > 100 Mio. erhöht auf 10.000 Euro bis 10% des durchschnittlichen Jahresumsatzes
- Bemessung nach Kriterien aus § 16 VerSanG

Vorbehalt der Verbandsgeldstrafe

- Geldstrafe „auf Bewährung“
- Auch als anteiliger Vorbehalt möglich
- Zusätzliche Auflagen oder Weisungen denkbar

beachte: Veröffentlichung der Verbandssanktion nach § 14 VerSanG

... das Gericht kann als besondere Folge bei einer „größeren Anzahl von Geschädigten“ die öffentliche Bekanntmachung der Sanktion anordnen (zB. im Internet – Löschung dann nach Ablauf von einem Jahr...)

Achtung: Zusätzlich VerSanRegister nach §§ 54 ff. VerSanG

Nicht umgesetzt: Verbandsauflösung

=> Die „Todesstrafe“ nach § 14 des Referentenentwurfs ist im RegEntwurf nicht mehr enthalten...

Prozessuale Fragen zur Verbandssanktion

- **Verfolgungsverjährung:** Wie Verbandsstraftat selbst, im Steuerstrafrecht also nach 5 Jahren (§ 370 Abs.1 AO) oder 10 Jahren (§ 376 iVm. § 370 Abs.3 AO).
- **Stellung des Verbands im Verfahren:** Vorschriften der StPO (und die Verweise der AO) für Beschuldigte sind entsprechend anwendbar.
- **Abschluss des Verfahrens:** Durch Anklage zum Gericht oder durch Strafbefehl („Sanktionenbescheid“) analog zu Strafverfahren gegen Individualpersonen.
- **Einstellungsvorschriften:** § 153a StPO und andere Einstellungsvorschriften gelten entsprechend (dh. in Zuständigkeit der Strafsachenstelle des FA möglich...)
- **„Schweigerecht“:** Der gesetzliche Vertreter des Verbands hat das **Recht keine Angaben zu machen** (...wie ein Beschuldigter).
- **Vertretung im Verfahren:** Beschuldigte der Verbandstat sind ausgeschlossen, ggf. ist durch das Gericht ein „besonderer Vertreter“ zu bestellen.

Auswirkungen der Selbstanzeige (§ 371 AO) auf die Verhängung einer Verbandssanktion

- **Grundsatz:** Selbstanzeige nach § 371 Abs.1 AO schafft einen persönlichen Strafaufhebungsgrund = „**Verfolgungshindernis**“ iSv. **§ 5 VerSanG**
- Achtung: alle „**Leitungspersonen**“ **müssen einbezogen sein...!**
- **Problembereich § 398 a AO** (Selbstanzeige bei Fällen über 25.000 EUR etc.):

Verfolgungshindernis ergibt sich aus § 398a Abs.1 AO nF – die Berufung darauf ist aber davon abhängig, dass alle Beteiligten die Auflagenzahlungen nach § 398a AO leisten

=> Verband wird „erpressbar“ im Verhältnis zu den Ermittlungsbehörden und im Verhältnis zu den Mitarbeitern...

- **Zusammenspiel mit § 153 AO?** Reichweite der Begünstigung aus § 371 Abs.4 AO ist hoch streitig; Verfolgungshindernis aus **§ 371 Abs.4 AO** ist im Gesetzentwurf nicht berücksichtigt...

Auswirkungen der Selbstanzeige (§ 371 AO) auf die Verhängung einer Verbandssanktion

Wortlaut § 371 AO

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn... [*formelle + materielle Sperrgründe, insbesondere bei Steuerverkürzung oder Vorteilserlangung < 25.000 Euro*]

(2a) Soweit die Steuerhinterziehung durch... [*Erleichterungen für Umsatzsteuervoranmeldung und Lohnsteueranmeldung*]

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten... [*Nachzahlung Steuern + Zinsen bei den zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern*]

(4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der **die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat**, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

Milderung der Verbandssanktion durch „Verbandsinterne Untersuchungen“

➤ Begriff und Voraussetzungen nach § 16 und § 17 VerSanG:

- Untersuchung durch den Verband selbst oder einen **beauftragten Dritten**;
- Wesentlicher Beitrag zur **Aufklärung der Verbandsstraftat**;
- Beauftragter Dritte ist **nicht zugleich Verteidiger des Verbands** oder eines Beschuldigten;
- Verband oder Beauftragter arbeiten ununterbrochen und uneingeschränkt mit den Verfolgungsbehörden zusammen;
- **Ergebnisbericht** einschließlich aller wesentlichen Dokumente wird den Ermittlungsbehörden zur Verfügung gestellt;
- Beachtung der **Grundsätze eines fairen Verfahrens** (einschließlich **Aufklärung + Schweigerechte für befragte Mitarbeiter**) und sonstiger gesetzlicher Vorgaben

Milderung der Verbandssanktion durch „Verbandsinterne Untersuchungen“

➤ Rechtsfolgen bei ordnungsgemäßer Durchführung:

- Gericht „**soll**“ die Verbandssanktion nach § 17 VerSanG mildern;
- in diesem Fall **reduziert sich der Sanktionsrahmen** der Verbandsgeldsanktion **um 50%** (also im Steuerstrafrecht auf 500 Euro bis 5 Mio. Euro...);
- Bekanntmachung der Verurteilung (§ 14 VerSanG) scheidet aus;
- auf Antrag Verfahren **ohne öffentliche Hauptverhandlung** (Abschluss durch „**Sanktionsbescheid**“ § 50 Abs.3 VerSanG);
- Verband kann durch **Anzeige nach § 41 VerSanG** erreichen, dass vorläufig von Verfolgung abgesehen wird (bis zur Wiederaufnahme ruht dann die Verjährung...).

Bedeutung und Auswirkungen eines Tax Compliance Systems („TCM“) nach den Vorgaben des VerSanG

- **Erwartung des Gesetzgebers:** Das Gesetz soll zwei Jahre nach seiner Verkündung in Kraft treten, damit ua. „den Verbänden ausreichend Zeit zur Verfügung steht, die internen Abläufe zu prüfen und erforderlichenfalls **weitere Compliance Maßnahmen zu treffen**“.
- TCM verhindert - im besten Fall - die Verantwortlichkeit
 - nach § 3 Abs.1 Nr.1 VerSanG (Taten nach § 370 AO)
 - und - vor allem - die Verantwortlichkeit nach § 3 Abs.1 Nr.2 VerSanG (**Aufsichtspflichtverstoß**).
- TCM kann **Strafbefreiende Selbstanzeigen** mit der Rechtsfolge des § 5 VerSanG ermöglichen.

Bedeutung und Auswirkungen eines Tax Compliance Systems („TCM“) nach den Vorgaben des VerSanG

- TCM bildet maßgeblichen Faktor für die **Bemessung der Sanktion** (siehe § 16 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 7 VerSanG).
- TCM kann insoweit die Möglichkeit der **Einstellung des Verfahrens** nach §§ 36 ff. VerSanG (§§ 153 ff. StPO analog) eröffnen.
- TCM kann zu **Vorbehalt der Verbandssanktion** führen und / oder Inhalt einer entsprechenden Weisung sein.
- TCM bildet dies Basis für die Einleitung von **„Verbandsinternen Untersuchungen“** und damit für die Milderung nach § 19 VerSanG
- Die **Steuerabteilung** kann die Durchführung von „Verbandsinternen Untersuchungen“ übernehmen – fehlerhafte steuerliche Prozesse können aber selbstverständlich auch „Gegenstand“ einer solchen Untersuchung werden...

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



10
STRECK MACK SCHWEDHELM
FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Abonnieren Sie hier unseren Newsletter:

Newsletter@streck.net
www.steueranwalt.de

TalentRocket  LAW
www.talentrocket.de

LinkedIn 
www.linkedin.de

XING 
www.xing.de

10