

# Mandanten-Informationen



## Steuerstrafrecht und Konflikte Januar 2021

### Auswirkungen des geplanten Verbandssanktionengesetzes auf das Steuerstrafrecht

**Bereits heute steht die Verhängung von Geldbußen gegen Unternehmen häufig in Zusammenhang mit Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten. Nach dem Inkrafttreten des geplanten Verbandssanktionengesetzes wird die Sanktionierung von Unternehmen nochmals erheblich zunehmen.**

#### I. Hintergrund

Der Regierungsentwurf des Verbandssanktionengesetzes („VerSanG-E“) ist derzeit in aller Munde und soll aller Voraussicht nach noch in diesem Jahr Gesetz werden. Er stellt die Sanktionierung von Verbänden wegen Straftaten, die aus Unternehmen heraus begangen werden, auf eine eigenständige gesetzliche Grundlage.

Die Auswirkungen auf Unternehmen werden dabei gravierend sein:

- Die geplante Einführung des Legalitätsprinzips, d.h. eines Verfolgungszwangs, wird zu einer erheblichen Zunahme von Ermittlungsverfahren und Sanktionen gegen Unternehmen führen.
- Sanktionen können bis zu 10 % des durchschnittlichen konzernweiten Jahresumsatzes betragen.
- Unternehmen werden gehalten sein, (Tax) Compliance-Management-Systeme (CMS) zu implementieren oder an die neue Rechtslage anzupassen, um eine Sanktionierung von vornherein auszuschließen oder in den Genuss etwaiger

Sanktionsmilderungen zu kommen.

Speziell das Steuerstrafrecht gilt bereits heute als Einfallstor zur Verhängung von Geldbußen gegen Unternehmen. Ein großer Teil der gegen Unternehmen geführten Bußgeldverfahren basiert auf behaupteten Verfehlungen im Zusammenhang mit Steuerstraftaten.

Zwar gilt die Neuregelung nur für (Steuer-)Straftaten – z.B. (vorsätzliche) Steuerhinterziehung –, für (Steuer-)Ordnungswidrigkeiten – z.B. leichtfertige Steuerverkürzung – verbleibt es bei der Unternehmensgeldbuße nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht, deren Verhängung im Ermessen der Verfolgungsbehörde steht. Für die vorsätzliche Steuerhinterziehung reicht allerdings bereits bedingter Vorsatz aus. Die Praxis zeigt, dass Behörden oftmals sehr schnell zumindest von bedingtem Vorsatz ausgehen und in der Folge entsprechende Ermittlungsverfahren einleiten. Es ist daher damit zu rechnen, dass in Zukunft bei Verdacht eines Steuerdelikts auch ein Verbandssanktionsverfahren gegen das Unternehmen eingeleitet wird.

## **II. Voraussetzungen der Sanktionierung**

Für eine Sanktionierung des Verbandes bedarf es zunächst einer sog. Verbandstat, d.h. einer Straftat, durch die Pflichten, die den Verband treffen, verletzt worden sind oder durch die der Verband bereichert worden ist.

Werden die steuerlichen Pflichten des Verbandes z.B. dadurch verletzt, dass Steuererklärungen vorsätzlich nicht oder nicht zutreffend abgegeben werden, liegt regelmäßig auch eine Verbandstat vor, die zu einer Sanktionierung des Verbandes führen kann.

Eine solche Verbandstat wird dem Verband automatisch – d.h. ohne die Möglichkeit einer Exkulpation – zugerechnet, wenn diese von einer sog. Leitungsperson (z.B. Vorstand, Geschäftsführer, Leiter Steuern) begangen wird. Wird die Verbandstat hingegen von einer sog. Nicht-Leitungsperson begangen, wird eine Verbandssanktion dann verhängt, wenn die Leitungspersonen des Verbandes die Verbandstat durch angemessene Vorkehrungen (z.B. (Tax) Compliance Maßnahmen) hätten verhindern oder wesentlich erschweren können.

## **III. Ausschluss der Sanktionierung bei Selbstanzeige**

Eine Verbandssanktion wird gemäß § 5 VerSanG nicht verhängt, wenn die zugrundeliegende Verbandstat nicht verfolgt werden kann. Im Fall einer Steuerhinterziehung ist dies insbesondere bei einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO der Fall.

### **1. Einzubeziehender Personenkreis**

Werden von mehreren (Nicht-) Leitungspersonen Verbandstaten begangen (z.B. Steuerhinterziehung durch mehrere Geschäftsführer bei Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung), kann jede dieser Verbandstaten als Anknüpfungstat für eine Verbandssanktion herangezogen werden. Folglich müssen sämtliche Verbandstaten durch Selbstanzeigen eliminiert werden, um eine Sanktion gegen das Unternehmen

zu verhindern.

Dies bedeutet, dass alle an der Verbandstat beteiligten (Nicht-) Leitungspersonen eine wirksame Selbstanzeige erstatten müssen, damit eine Sanktion gegen den Verband nicht verhängt werden kann. Dies in der Praxis umzusetzen, wird eine große Herausforderung sein. Bedenkt man nur die mittlerweile verlängerte Verfolgungsverjährung von 15 Jahren für Fälle der schweren Steuerhinterziehung, kann die Zahl der möglichen Personen, die eine Selbstanzeige erstatten müssten, sehr hoch sein.

Ein eigenes Selbstanzeigerecht des Verbandes ist bis dato nicht vorgesehen.

## 2. Strafbuschlag nach § 398a

Auch in den Selbstanzeige-Fällen, in denen von der Verfolgung einer Steuerhinterziehung nur durch die Zahlung eines Strafbuschlags nach § 398a AO abgesehen wird, weil die verkürzte Steuer EUR 25.000 je Tat überschreitet, scheidet eine Sanktionierung des Verbandes aus. Allerdings müssten auch hier sämtliche an der Tat Beteiligten den Strafbuschlag nach § 398a AO entrichten. Hier besteht Konfliktpotential, wenn die Beteiligten ihre Mitwirkung an der Selbstanzeige davon abhängig machen, dass der Verband im Gegenzug die Zahlung des Geldzuschlags übernimmt.

## 3. Rechtsfolgen einer wirksamen Selbstanzeige

Zwar schließt die Selbstanzeige die Verhängung einer Sanktion gegen das Unternehmen aus. Handelt es sich jedoch um eine Verbandstat einer Nichtleitungsperson, bleibt wohl trotz Selbstanzeige noch die Möglichkeit, eine Geldbuße gegen das Unternehmen nach dem Ordnungswidrigkeitengesetz wegen einer Aufsichtspflichtverletzung nach §§ 130, 30 OWiG zu verhängen.

## **IV. Selbstanzeige und verbandsinterne Untersuchungen**

Eine nach den Vorgaben des VerSanG-E durchgeführte verbandsinterne Untersuchung soll zu einer Sanktionsmilderung auf die Hälfte des angedrohten Höchstmaßes der Sanktion führen. Für das Verhältnis zwischen einer Selbstanzeige und einer verbandsinternen Untersuchung gilt:

Ist eine Selbstanzeige für alle Verbandstaten möglich, ist diese auch weiterhin das Mittel der Wahl. Eine Selbstanzeige führt dazu, dass eine Sanktion gegen den Verband nicht verhängt werden kann, wohingegen bei der verbandsinternen Untersuchung „nur“ eine hälftige Sanktionsmilderung eintritt.

Ist hingegen eine wirksame Selbstanzeige nicht für alle Verbandstaten möglich, da etwa Beteiligte die Mitwirkung verweigern oder Sperrgründe vorliegen, kann aus Sicht des Verbandes eine verbandsinterne Untersuchung – gegebenenfalls zusätzlich zur Selbstanzeige – zu einem mehr an Rechtssicherheit aufgrund der vertypen Sanktionsmilderung führen.

## **V. Bedeutung eines Tax-CMS**

Ausgewiesenes Ziel des VerSanG-E ist es, Anreize für (Tax) Compliance Maßnahmen zu schaffen. So kann ein Tax-CMS eine Sanktionierung bei einer Verbandstat einer Nicht-Leitungsperson von vornherein ausschließen, indem es bereits objektiv nicht zur Steuerverkürzung kommt oder weil das Tax CMS ein Indiz gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit darstellt. Bereits implementierte aber auch erst nachträglich geschaffene Tax-CMS spielen zudem bei Art und Höhe der Sanktionierung eine wesentliche Rolle. Schließlich wird die Möglichkeit der Einstellung des Sanktionsverfahrens oder des Absehens der Verfolgung gegen Auflagen und Weisungen eröffnet. Das Erfordernis eines funktionierenden Tax-CMS gewinnt durch das VerSanG damit nochmals erheblich an Bedeutung. Das betrifft auch kleine und mittlere Unternehmen. Hier können allerdings auch wenige einfache Maßnahmen ausreichend sein.

## **VI. Fazit**

Das Risiko, dass Ermittlungsverfahren eingeleitet werden, ist im Bereich des Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrechts bereits heute sehr hoch. Nach dem Inkrafttreten des VerSanG ist aufgrund des Legalitätsprinzips mit einer erheblichen Zunahme von Verfahren zu rechnen.

Unternehmen sollten daher die Zeit bis zum Inkrafttreten des VerSanG nutzen, um ihr Tax-CMS an die neuen Anforderungen anzupassen. Das betrifft insbesondere die Festlegung von unternehmensinternen Prozessen im Umgang mit steuerlichem Fehlverhalten (nachträgliche Compliance), die es dem Geschäftsführer ermöglichen, innerhalb der kurzen zur Verfügung stehenden Zeit nach Aufdeckung des Verstoßes eine Entscheidung zum Wohle des Unternehmens zu treffen.

Ansprechpartner:

KPMG Law



**Dr. Heiko Hoffmann**  
Partner Standortleiter München

 +49 89 59976061652

 [HHoffmann@kpmg-law.com](mailto:HHoffmann@kpmg-law.com)



**Dr. Volodymyr Izrailevych**  
Manager

 +49 89 59976061039

 [vizrailevych@kpmg-law.com](mailto:vizrailevych@kpmg-law.com)



**Arndt Rodatz**  
Partner

 040 360994 5081

 [arodatz@kpmg-law.com](mailto:arodatz@kpmg-law.com)



**Philipp Schiml**  
Senior Manager

 +49 211 4155597150

 [pschiml@kpmg-law.com](mailto:pschiml@kpmg-law.com)

© 2020 KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, einem Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative ("KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

KPMG International erbringt keine Dienstleistungen für Kunden. Keine Mitgliedsfirma ist befugt, KPMG International oder eine andere Mitgliedsfirma gegenüber Dritten zu verpflichten oder vertraglich zu binden, ebenso wie KPMG International nicht autorisiert ist, andere Mitgliedsfirmen zu verpflichten oder vertraglich zu binden.