GSK Update

12.02.2019

Großbritannien rüstet gegen weltweite Steuerhinterziehung auf.

Das Vereinigte Königreich hat mit dem Criminal Finances Act 2017 neue grenzüberschreitend anknüpfende Unternehmensstraftatbestände geschaffen. Die "*Corporate offences of failure to prevent facilitation of tax evasion*" sind sehr weit gefasst und beschränken sich nicht auf eine Hinterziehung britischer Steuern. Dieses Update soll einen kurzen Einblick in die neuen Tatbestände geben und die damit verbundenen Haftungsrisiken auch für Unternehmen außerhalb des Vereinigten Königreiches sowie erste Lösungsansätze aufzeigen.

Executive Summary

> Die neuen Straftatbestände schaffen Haftungsrisiken sowohl für britische als auch für nichtbritische Unternehmen.
> Diese Straftatbestände knüpfen nicht allein an die Hinterziehung britischer Steuern an.
> Ausreichend für eine Anwendung ist eine Verbindung des Unternehmens zum Vereinigten Königreich im weitesten Sinne.
> Die Folge einer Verurteilung ist eine unlimitierte Geldstrafe.
> Eine wirksame Enthaftung kann nur ein risikobasiertes, effektiv implementiertes Tax Compliance Management System (TCMS) bieten.
> Diese aktuellen Erkenntnisse müssen operativ in die Compliance Management Systeme („CMS") international agierender Unternehmen eingepflegt werden.

Criminal Finances Act 2017

Mit dem am 30. September 2017 in Kraft getretenen *Criminal Finances Act*[1] hat Großbritannien zwei neue steuerstrafrechtliche Tatbestände eingeführt, welche auf solche Unternehmen zielen, in denen die Mitarbeiter oder andere Repräsentanten es unterlassen, Beihilfehandlungen zur Steuerhinterziehung zu vermeiden. Diese Straftatbestände werden mit CCO (*Corporate Criminal Offence*) abgekürzt. Hintergrund der Gesetzgebung ist, dass es bis zur Einführung der Tatbestände kaum eine strafrechtliche Handhabe gegenüber Unternehmen gab, wenn deren Mitarbeiter Beihilfehandlungen zu einer Steuerhinterziehung leisteten, aber die Unternehmensleitungsebene keine Informationen davon hatte. Um diesbezüglichen Strafbarkeitslücken infolge von Unkenntnis der Geschäftsleitung vorzubauen, wurden diese neuen Tatbestände nach Vorbild des UK Bribery Act 2010[2] mit direkter strafrechtlicher Haftung von Unternehmen als juristischer Person im Sinne einer „*corporate strict liability*" eingeführt.[3]

Diese gliedern sich in zwei Alternativen. Zum einen in einen Inlandstatbestand, der sich auf im Vereinigten Königreich hinterzogene Steuern bezieht. Zum anderen in einen Auslandstatbestand, der sich auf weltweit hinterzogene Steuern bezieht.

UK Tatbestand

Der Inlandstatbestand ist in Part 3 sect. 45 des *Criminal Finances Act* geregelt.[4] Der Aufbau des

[1] http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/22/contents/enacted

[2] vgl. sect. 7 UK Bribery Act "*Failure of commercial organisations to prevent bribery";* https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/pdfs/ukpga_20100023_en.pdf

[3] HMRC Government guidance for the corporate offences of failure to prevent criminal facilitation of tax evasion p. 3 ff.

[4] "*Failure to prevent facilitation of UK tax evasion offences*"

Verstoßes ist in drei Stufen unterteilt. Die erste Stufe ist eine Hinterziehung von UK Steuern durch einen Dritten, beispielsweise einem Zulieferer oder Kunden.
Die zweite Stufe ist die vorsätzliche Begünstigung bzw. unlautere Förderung dieser Steuerhinterziehung durch einen Mitarbeiter oder einen externen Geschäftspartner, einer sogenannten "*associated person*", die im Auftrag des Unternehmens auftritt.[5]
Die dritte Stufe ist das Versagen – „*failure*" - des Unternehmens, angemessene Compliance Maßnahmen zu implementieren, die geeignet sind, diese Begünstigung bzw. Förderung zu verhindern.

Bei diesem Tatbestand ist es irrelevant, ob der Tatbeitrag innerhalb oder außerhalb des Vereinigten Königreichs stattgefunden hat.

Weltweiter Tatbestand

Der Auslandstatbestand ist in Part 3 sect. 46 des *Criminal Finances Act* geregelt.[6] Auch hier ist der Tatbestand in drei Stufen unterteilt. Diese entsprechen dem Inlandstatbestand, mit der Ausnahme, dass es irrelevant ist, in welchem Land jeweils Steuern hinterzogen worden sind.

Zusätzlich sind beim Auslandstatbestand noch weitere Merkmale für eine Strafbarkeit des Unternehmens zu erfüllen.
Zum einen muss eine Anknüpfung zum Vereinigten Königreich - der „*UK nexus*" - gegeben sein.
Ein Bezug zu Großbritannien ist analog zum *UK Bribery Act* 2010 gegeben, wenn das Unternehmen nach britischem Recht gegründet wurde oder dort ansässig ist, über eine Betriebsstätte in irgendeinem Teil des Vereinigten Königreichs verfügt oder die assoziierte Person ihren Tatbeitrag (die Förderung bzw. Ermöglichung) in Großbritannien erbringt.

Zum anderen muss eine doppelte Strafbarkeit vorliegen. Diese betrifft sowohl die Steuerhinterziehung selbst als auch die Handlung der assoziierten Person.

So müsste eine Verkürzung deutscher Steuern nach deutschem Recht strafbar sein und die Verkürzung - sofern sie sich auf Steuern in Großbritannien bezöge - dort ebenfalls strafbar sein.

Für den Tatbeitrag eines Mitarbeiters oder eines externen Geschäftspartners beziehungsweise einer „*associated person*" gilt dies deckungsgleich. Ihre Tathandlung muss sowohl nach dem Recht des Staates, dessen Steuern hinterzogen wurden, als auch nach britischem Recht strafbar sein. Nach deutschem Strafrecht käme eine Anstiftung oder eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Betracht.[7]

Beide Tatbestände sehen schließlich als Rechtsfolgen unlimitierte Geldstrafen für das betroffene Unternehmen vor.

Erhöhte internationale Entdeckungswahrscheinlichkeit

Dass heute und in Zukunft Verstöße gegen diese neuen Straftatbestände entdeckt und verfolgt werden, ist alles andere als unrealistisch. Nicht erst seit den Panama- und Paradise Papers ist weithin bekannt, dass investigativer Journalismus vielfach Skandale aufdeckt, welche auch vielen internationalen Strafverfolgungsbehörden erste Anhaltspunkte für die Aufnahme von Ermittlungen verschaffen. In einem solchen Zusammenhang können natürlich auch aufmerksame, inzwischen dank reger internationaler Verfolgungsaktivitäten im Bereich grenzüberschreitender Korruption erfahrene Ermittler, zum Beispiel des *Serious Fraud Office* (SFO)[8], den Auslöser für ihre Ermittlungsaktivitäten auf der Grundlage der neuen Tatbestände aus öffentlich zugänglichen Quellen gewinnen.

Hierbei sollte aus Unternehmenssicht durchaus ein doppelter Bündelungs- und Verstärkungseffekt gebührend berücksichtigt werden.

Einerseits haben sich internationale Journalistennetzwerke bewusst grenzüberschreitend zusam-

[5] sect. 44 (4) (4) *"A person (P) acts in the capacity of a person associated with a relevant body (B) if P is—*
(a) an employee of B who is acting in the capacity of an employee,
(b) an agent of B (other than an employee) who is acting in the capacity of an agent, or
(c) any other person who performs services for or on behalf of B who is acting in the capacity of a person performing such services."
[6] *"Failure to prevent facilitation of foreign tax evasion offences"*

[7] §§ 26; 27 StGB i.V.m. § 370 AO unter gewissen Umständen käme gegebenenfalls auch eine Mittäterschaft gem. § 25 II StGB in Betracht
[8] Das SFO ist neben weiteren UK Behörden für die Strafverfolgung des Auslandstatbestands zuständig. siehe: *HMRC Government guidance for the corporate offences of failure to prevent criminal facilitation of tax evasion* p. 13

mengeschlossen[9] und verstärken ihre gemeinsamen Bemühungen, bereits den Anschein inkorrekter Steuerbehandlung gerade von internationalen Unternehmen ins mediale Rampenlicht zu rücken.[10]

Anderseits haben sich in der Zwischenzeit auch Strafverfolgungsbehörden wie das US Justizministerium (Department of Justice /DoJ) sowie kanadische, australische oder eben britische Behörden auf eine verstärkte Zusammenarbeit verständigt[11] und erzielen beachtliche Erfolge in der *„multijurisdictional cooperation*", also der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit bei großen internationalen Unternehmensskandalen.[12]

Lösung TCMS

Wie können sich nun internationale Unternehmen dagegen schützen, dass ihnen mit den neuen UK CCO Tatbeständen die individuellen Tathandlungen von Mitarbeitern oder externen Geschäftspartnern auch ohne Kenntnis im Sinne einer unmittelbaren strafrechtlichen Verantwortung zugerechnet werden? Die Lösung heißt wie auch zuvor bereits schon im UK Bribery Act *„compliance defence*" – also die enthaftende Einrede effektiver Prävention durch implementierte interne Prozesse und Kontrollen *„in place*". Denn ein nicht existierendes Tax CMS wirkt nach CCO nicht nur als indizierendes, sondern gar strafbegründendes Tatbestandsmerkmal.[13]

Wie bei modernen angelsächsischen Gesetzgebungen inzwischen üblich, bietet auch hier zu den CCO eine offizielle Handreichung der Regierung – *„guidance*"[14] – eine Interpretation unbestimmter Rechtsbegriffe. Präventive Maßnahmen sollten demnach sechs grundlegenden Prinzipien folgen beziehungsweise auf diesen Leitbegriffen basieren:

1. Risikoanalyse
2. Angemessenheit von Risiko-basierten Präventionsmaßnahmen
3. Einbindung der Unternehmensleitung
4. Due Diligence
5. Kommunikation und Training
6. Aufsicht und Kontrolle

Die tatsächliche Geeignetheit der gewählten Maßnahmen wird sich maßgeblich nach einer tatsächlich und gründlich durchgeführten Risikoanalyse bemessen. Allerding wird Unternehmen zugestanden, bereits vorhandene Kontrollen – wie zum Beispiel innerhalb eines Internen Kontrollsystems (IKS) oder Corporate CMS – konsequent mit für ein Tax CMS zu nutzen.

Deutsche Unternehmen können zusätzlich weitere Leitlinien für die Definition, Implementierung, Kontrolle und kontinuierliche Weiterentwicklung ihres Tax CMS nutzen. Dazu gehören zum einen der Prüfstandard 980 des Instituts der Deutschen Wirtschaftsprüfer aus dem Jahr 2011[15], der mit einem sehr vergleichbaren sieben Punkte Ansatz arbeitet. Zum anderen kann der Leitfaden des Bundesverbandes der Deutschen Industrie (BDI) vom 22. November 2017[16] zu den „Herausforderungen bei der Implementierung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems" herangezogen werden. Schließlich stellt auch die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ihren am 13. Mai 2016 erschienenen Leitfaden „Co-operative Tax Compliance - Building Better Tax Control Frameworks"[17] zur Verfügung.

[9] Das Journalistennetzwerk ICIJ (*„International Consortium of Investigative Journalists*") hat unter anderem den Skandal um die Panama Papers und Paradise Papers aufgedeckt. https://www.icij.org/investigations/

[10] siehe Fn.9

[11] wie zum Beispiel seit 2013 die *International Foreign Bribery Taskforce* (IFBT) um das US *Federal Bureau of Investigation* (FBI), die *London City Police*, die *Australian Federal Police* sowie die *Royal Canadian Mounted Police* (RCMP), ITFB https://www.cbc.ca/news/politics/rcmp-joins-international-task-force-against-foreign-bribery-1.1349305

[12] Ein Blick auf die aktuellen Top Ten der größten Fälle nach dem US Foreign Corrupt Practices Act 1977 (FCPA) spricht Bände: Mit Petrobras, Telia, Siemens, VimpelCom (VEON), Alstom und Société Générale sind die sechs weltweit höchsten Strafzahlungen gegen nicht-amerikanische Unternehmen verhängt worden.

[13] sect. 46 (3) (3) "*It is a defence for B to prove that, when the foreign tax evasion facilitation offence was committed—*
(a) B had in place such prevention procedures as it was reasonable in all the circumstances to expect B to have in place, or
(b) it was not reasonable in all the circumstances to expect B to have any prevention procedures in place."

[14] UK Bribery Act Guidance https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/181762/bribery-act-2010-guidance.pdf ; CCO Guidance https://www.gov.uk/government/consultations/tackling-tax-evasion-a-new-corporate-offence-of-failure-to-prevent-the-criminal-facilitation-of-tax-evasion

[15] IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen; https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-ps-980/43124

[16] https://bdi.eu/publikation/news/herausforderungen-bei-der-implementierung-eines-steuerlichen-innerbetrieblichen-kontrollsystems/

[17] http://www.oecd.org/tax/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm

Ausblick

Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Einführung des CCO zu einer verstärkten Strafverfolgungsaktivität insbesondere gegen Unternehmen außerhalb des Vereinigten Königreiches führen wird. Große Fälle sind derzeit noch unbekannt – nur benötigte das SFO auch eine gewisse Zeit nach Einführung des UK Bribery Act, um dann zu der heute als rege zu bezeichnenden internationalen Strafverfolgungspraxis zu kommen.

Dabei sollten sich aber international tätige Unternehmen außerhalb des Vereinigten Königreiches sicherlich nicht von den aktuellen Irrungen und Wirrungen rund um welchen BREXIT auch immer ablenken lassen. Denn die eigentliche Absicht des Gesetzgebers zielt wie schon zuvor beim UK Bribery Act 2010 oder dem UK Modern Slavery Act 2015 auf eine grundlegende Verhaltensänderung zu Gunsten verstärkter gemeinsamer Anstrengungen im Kampf gegen strafwürdige Ignoranz.

Und neben diesem hehren Ansinnen sollte auch nicht vergessen werden, dass inzwischen auch die höchstrichterliche deutsche Rechtsprechung das Einrichten von CMS auch nach einem Verstoß mit haftungsmildernder Wirkung belohnt[18] und die deutschen Steuerbehörden das Einrichten eines CMS zumindest als Indiz gegen einen Steuerhinterziehungsvorsatz werten.[19] Mithin gilt weltweit: Es ist nie zu spät, sich um gründliche Prävention zu kümmern.

Dr. Dirk Koch
Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Standort München
dirk.koch@gsk.de

Dr. Petra Eckl
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Fachanwältin für Steuerrecht
Standort Frankfurt/M.
petra.eckl@gsk.de

Eric Mayer
Rechtsanwalt
Standort München
eric.mayer@gsk.de

Mathilde Ostertag
Rechtsanwältin (Luxembourg)
Avocat à la Cour
GSK Luxembourg SA
mathilde.ostertag@gsk-lux.com

Dominik Berka
Rechtsanwalt, Steuerberater
Diplom-Finanzwirt
Standort Frankfurt/M.
dominik.berka@gsk.de

Tim Florian Metzmeier
Rechtsanwalt
Standort München
tim-florian.metzmeier@gsk.de

Markus Werth
Rechtsanwalt
Standort München
markus.werth@gsk.de

[18] Die sogenannte „KraussMaffei" Entscheidung wegen Steuerhinterziehung des BGH vom 9. Mai 2017, 1 STR 265/16, https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BGH&Datum=09.05.2017&Aktenzeichen=1%20StR%20265/16

[19] Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 153 AO Tz. 2.6 S.6: *„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls."*

GSK STOCKMANN

Urheberrecht
GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

Haftungsausschluss
Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation.
Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK STOCKMANN

BERLIN
Mohrenstraße 42
10117 Berlin
Tel +49 30 203907-0
Fax +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG
Mittermaierstraße 31
69115 Heidelberg
Tel +49 6221 4566-0
Fax +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT/M.
Taunusanlage 21
60325 Frankfurt
Tel +49 69 710003-0
Fax +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN
Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
Tel +49 89 288174-0
Fax +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG
Neuer Wall 69
20354 Hamburg
Tel +49 40 369703-0
Fax +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

LUXEMBURG
GSK Luxembourg SA
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxemburg
Tel +352 2718 0200
Fax +352 2718 0211
luxembourg@gsk-lux.com