



Steuerrecht im Fokus der Ermittlungsbehörden:  
Allgemeines und aktuelle Entwicklungen im (internationalen) Steuerstrafrecht  
**Materielles Steuerstrafrecht**

***Danny Gude, LL.M.***

*Steuerberater | Fachberater für Internationales Steuerrecht*

*Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (FernUniversität Hagen)*

*26. September 2024*

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Als Steuerberater im Steuerstrafrecht?

„Von ganz besonderem Interesse für Sie als Steuerbevollmächtigte ist der neue § 427 AO [heute: § 392 AO], der die Verteidigung in Steuerstrafsachen durch die Angehörigen der steuerberatenden Berufe regelt. **Hiernach sind die Angehörigen der steuerberatenden Berufe (Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer) geborene Verteidiger in Steuerstrafsachen, soweit das Finanzamt das Steuerstrafverfahren selbstständig durchführt**“

Koch/Loose in Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeiten – Praktische Einführung in das neue Recht, 1968, Seite 20.

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Rechtsgrundlagen

#### Steuerstrafrecht

Abgabenordnung – Achter Teil Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren

- Erster Abschnitt      Strafvorschriften      §§ 369 – 376 AO
- Zweiter Abschnitt    Bußgeldvorschriften   §§ 377 – 384a AO
- Dritter Abschnitt     Strafverfahren        §§ 385 – 408 AO
- Vierter Abschnitt    Bußgeldverfahren    §§ 409 – 412 AO

#### Internationales Steuerrecht

*“Internationales Steuerrecht bezeichnet die Gesamtheit der steuerlichen Vorschriften **einer Rechtsordnung**, die sich auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen.”*

- Kein “Internationales Steuergesetz”
- Kein (klassisches) Kollisionsrecht

Rechtsquellen:

- Nationales Recht (EStG, KStG, GewStG, AStG, ErbStG, UmwStG, diverse Verbrauchsteuergesetze, etc.)
- Bilaterales Recht (z.B. DBA)
- Supranationales Recht (Europarecht)

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

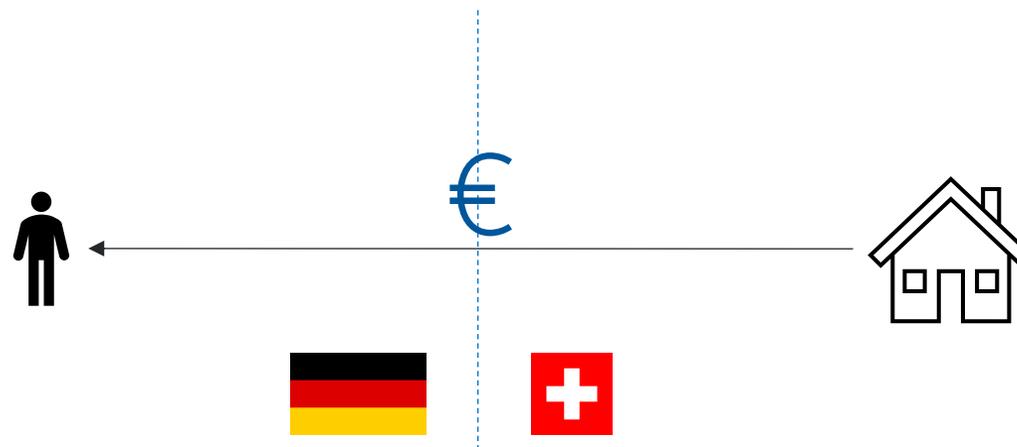
### Mein “erster Fall”

M hat in Deutschland seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt. Er ist Chefarzt in der C-Klinik in K.

Seit einigen Jahren kauft M, nach und nach, verschiedene Immobilien, um diese i.d.R. als Ferienwohnungen zu vermieten. In 2009 “erwarb er” (der Sachverhalt war eigentlich noch “schlimmer”) seine erste (und einzige) Auslandsimmobilie – ein Haus in der Schweiz, welches er ebenso als Ferienwohnung vermietet.

Der Steuerberater von M hat die Vermietungseinkünfte aus der Schweizer Immobilie bis einschließlich 2019 unter der Annahme nicht berücksichtigt, dass die Schweiz das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften hätte. In der Schweiz wurden die Vermietungseinkünfte tatsächlich deklariert, jedoch – antragsgemäß - lediglich einer pauschalen Besteuerung unterworfen.

M wird sich irgendwann unsicher und holt sich eine zweite Meinung beim Steuerberater D (mir) ein.



# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Mein "erster" Fall

<h1 style="margin: 0;">Bundesgesetzblatt</h1> <span style="float: right;">1021</span>		
Teil II <span style="float: right;">Z 1998 A</span>		
1972	Ausgegeben zu Bonn am 9. September 1972	Nr. 56
Tag	Inhalt	Seite
5. 9. 72	Gesetz zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen .....	1021
28. 7. 72	Bekanntmachung des Abkommens zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Republik Kolumbien über Kapitalhilfe .....	1034
17. 8. 72	Bekanntmachung über den Geltungsbereich des Übereinkommens Nr. 81 der Internationalen Arbeitsorganisation über die Arbeitsaufsicht in Gewerbe und Handel .....	1036
17. 8. 72	Bekanntmachung über den Geltungsbereich des Übereinkommens Nr. 118 der Internationalen Arbeitsorganisation über die Gleichbehandlung von Inländern und Ausländern in der Sozialen Sicherheit .....	1037
18. 8. 72	Bekanntmachung über den Geltungsbereich des Übereinkommens Nr. 111 der Internationalen Arbeitsorganisation über die Diskriminierung in Beschäftigung und Beruf .....	1038
18. 8. 72	Bekanntmachung über den Geltungsbereich des Übereinkommens Nr. 114 der Internationalen Arbeitsorganisation über den Heuervertrag der Fischer .....	1039
23. 8. 72	Berichtigung der Bekanntmachung zum Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Tunesischen Republik über finanzielle Zusammenarbeit .....	1040

<b>Gesetz</b>	
<b>zu dem Abkommen vom 11. August 1971</b>	
<b>zwischen der Bundesrepublik Deutschland</b>	
<b>und der Schweizerischen Eidgenossenschaft</b>	
<b>zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</b>	
<b>auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen</b>	
Vom 5. September 1972	

<p>Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:</p> <p><b>Artikel 1</b></p> <p>Dem in Bonn am 11. August 1971 unterzeichneten Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie dem dazugehörigen Briefwechsel vom 11. August 1971 wird zugestimmt. Das Abkommen und der Briefwechsel werden nachstehend veröffentlicht.</p> <p><b>Artikel 2</b></p> <p>Dieses Gesetz gilt auch im Land Berlin, sofern das Land Berlin die Anwendung dieses Gesetzes feststellt.</p> <p><b>Artikel 3</b></p> <p>(1) Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündung in Kraft.</p>	<p>(2) Der Tag, an dem das Abkommen nach seinem Artikel 32 Abs. 2 in Kraft tritt, ist im Bundesgesetzblatt bekanntzugeben.</p> <p>Das vorstehende Gesetz wird hiermit verkündet.</p> <p>Bonn, den 5. September 1972</p> <p style="text-align: center;">Der Bundespräsident Heinemann</p> <p style="text-align: center;">Der Bundeskanzler Brandt</p> <p style="text-align: center;">Der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen Schmidt</p> <p style="text-align: center;">Der Bundesminister des Auswärtigen Scheel</p>
--	---

### Art. 6 - Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

- Abs. 1 [...] **können** in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

- Abs. 3 [...] Absatz 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

### Art. 24 – Vermeidung der Doppelbesteuerung

- Abs. 1 Bei einer Person, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
  - Nr. 1 Freistellungsmethode (-)
  - Nr. 2 Anrechnungsmethode (+)

### Weitere Sonderfragen:

- Progressionsvorbehalt bei Freistellungsmethode
- Ausgleichsverbot für negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerhinterziehung - § 370 AO

#### Geschütztes Rechtsgut (h.M.):

- Öffentliches Interesse (des Staates) am vollständigen **und** rechtzeitigen Steueraufkommen (Vgl. z.B. BGH Urt. v. 25.04.2017 – 1 StR 606/16, NZWiSt 2018, 169)

„**Steuerstrafrecht ist Blankettstrafrecht**“ (so z.B.: *Jäger* in Klein, AO, 17. Aufl. 2023, § 370 Rn. 5)

- „*Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer [...] und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.*“ - § 370 Abs. 1 AO
- „*Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; [...].*“ (§ 370 Abs. 4 Satz 1 1. HS. AO)

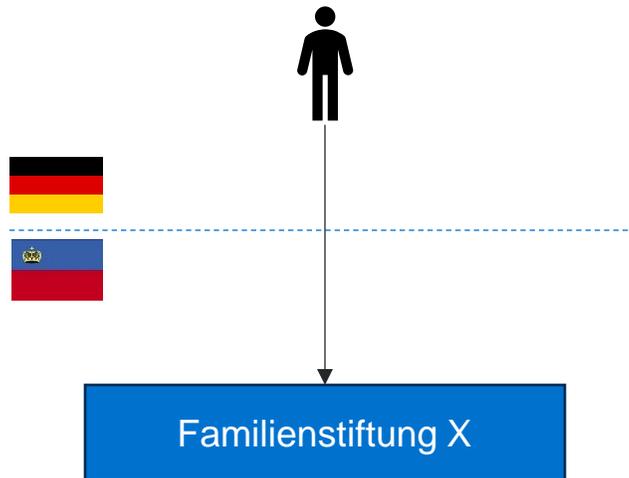
#### Erfolgsdelikt

- Tathandlung muss zum Taterfolg der Steuerverkürzung führen (“dadurch”)
- Tathandlung ohne Taterfolg (z.B. Unterlassen bestimmter Anzeigen) führen i.d.R. zu einer Ordnungswidrigkeit

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Errichtung einer Stiftung in Liechtenstein



#### § 138 AO – Anzeigen über die Erwerbstätigkeit

- Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 [...] Erwerb oder die Veräußerung von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes [...]
- Frist - „spätestens jedoch bis zum Ablauf von 14 Monaten nach Ablauf dieses Besteuerungszeitraums“

#### § 379 AO - Steuergefährdung

- Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4
- Geldbuße bis zu 5.000 EUR

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerhinterziehung - § 370 AO

#### Der objektive Tatbestand

Wer durch ...

- § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – positives Tun
- § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – Unterlassen
- § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO – Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern

... Steuern verkürzt oder für sich nicht gerechtfertigte Steuervorteile (§ 370 Abs. 1 AO) erlangt.

... wird mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren (6 Monate bis 10 Jahre bei besonders schwerem Fall) oder mit Geldstrafe bestraft.



# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerhinterziehung - § 370 AO

#### Aktives Tun - § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Wer ...

- den Finanzbehörden oder anderen Behörden
- **über steuerlich erhebliche Tatsachen**
- unrichtige oder unvollständige
- Angaben macht

Täterkreis: „Jedermannsdelikt“

*„Die Finanzverwaltung hat freilich durch die ihr eingeräumte Möglichkeit, die Steuererklärungsformulare zu gestalten (§ 150 I AO)[wahrgenommen]. Der weitaus überwiegende Teil der zu beantwortenden Fragen verlangt vom [Steuerpflichtigen] umfangreiche Steuerrechtskenntnisse sowie die Ermittlung von Subsumtionsergebnissen. **Soweit das Gesetz die Selbstberechnung der Steuer verlangt (§ 150 I 2 AO), trifft den Steuerpflichtigen sogar eine gesetzliche Pflicht zur Subsumtion unter zuvor von ihm ermittelte Steuerrechtsnormen.**“*

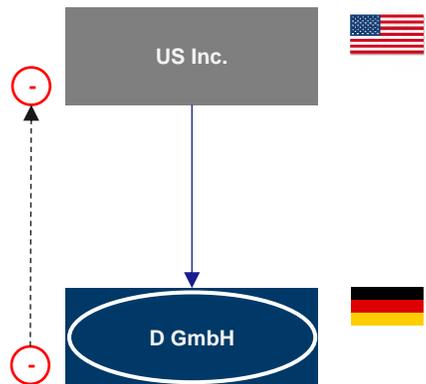
Grötsch in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Aufl. 2023, § 370 Rn. 189.

# Internationales Steuerstrafrecht

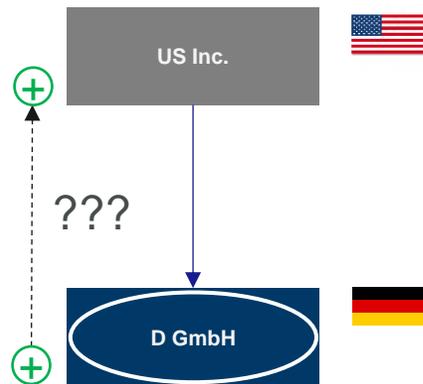
## Materielles Recht

### Besteuerungsinkongruenzen – Diskrepanz bei der Deklaration

double deduction ( $t_0$ )



double inclusion ( $t_1$ ) ???



### § 4k Abs. 4 Satz 1 und 3 EStG

Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

[...]

Satz 1 gilt nicht, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Besteuerungssinkongruenzen – Diskrepanz bei der Deklaration

Außerbilanzielle Korrekturen		
38	Dazu / Davon ab: Betrag nach § 4e Abs. 3 EStG	
39	Dazu / Davon ab: Betrag nach § 4f EStG	
40	Dazu: Nichtabziehbare Aufwendungen für Besteuerungssinkongruenzen nach § 4k EStG	0

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerhinterziehung - § 370 AO

#### Unterlassen - § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Wer ...

- den Finanzbehörden
- **pflichtwidrig (echtes Unterlassungsdelikt)**
- über steuerlich erhebliche Tatsachen
- in Unkenntnis lässt

Täterkreis: Wer nach den Einzelsteuergesetzen erklärungspflichtig ist

→ Sonderdelikt

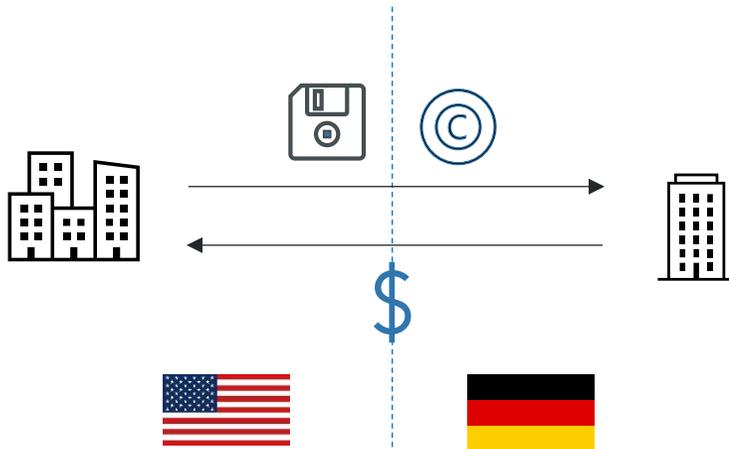
#### Problemkreise in der Praxis

- Identifikation von Erklärungspflichten, insbesondere bei aperiodischen Sachverhalten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit einer originären Steuererklärung (z.B. § 6 Abs. 6 AStG, § 13a Abs. 7 Satz 2 ErbStG)
- Reichweite der Erklärungspflichten/Steuerschuldnerschaft und die damit verbundene potenzielle Tätereigenschaft (insbesondere bei Abzug-/Quellensteuern)

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Inbound Lizenzen, z.B. Software, Markenrechte



### Quellensteuerabzug für Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf Nutzung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten

- Quellensteuer i.H.v. 15 % zzgl. SolZ gem. § 50a EStG
- Ohne gültige Freistellungsbescheinigung sind abweichende Abkommensbestimmungen (vgl. Art. 12 OECD-MA) irrelevant, § 50c Abs. 1 EStG

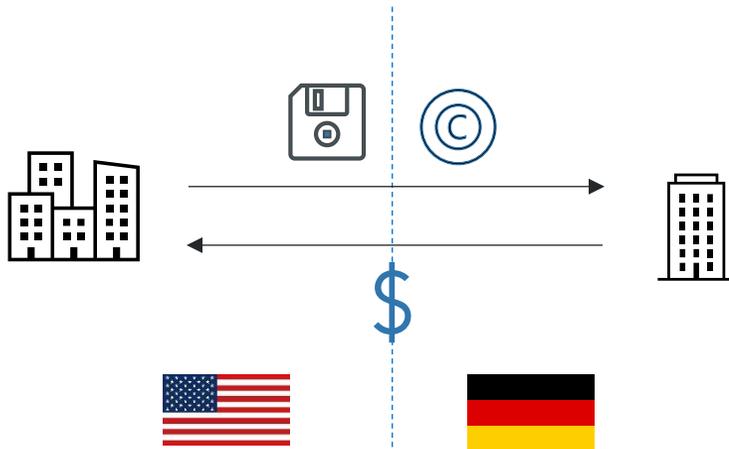
### BMF-Schreiben vom 27.10.2017, BStBl. I 2017, 1448

- Bei Überlassung umfassender Nutzungsrechte an Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung
- insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Inbound Lizenzen, z.B. Software, Markenrechte



### Steuerhinterziehung - § 370 AO

- Auch der Vergütungsschuldner ist tauglicher Täter
- Der Umstand, dass nicht seine originäre Steuerschuld betroffen ist, ist irrelevant

### Weitere Tatbestände

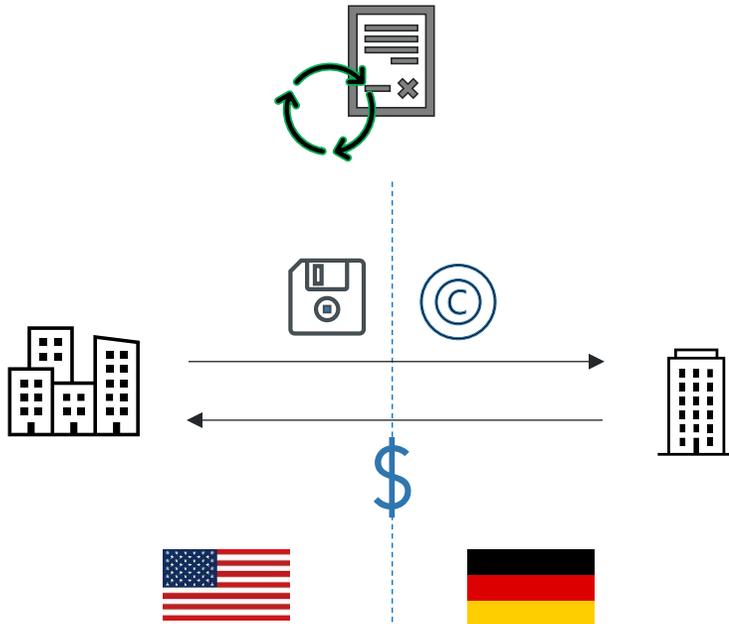
- Leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO
- Gefährdung von Abzugsteuern, § 380 AO
- Daneben Haftung des Vergütungsschuldners gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG

Sonderproblem: Korrekte Deklaration bei gemischten Entgelten –  
Tatsachen- oder Rechtsfrage?

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Inbound Lizenzen, z.B. Software, Markenrechte



### Konzernumlage/Verrechnungspreise

- Steuererklärungspflicht gem. § 50a Abs. 5 EStG auch, soweit in TP-basierten Zahlungen/Konzernumlagen entsprechende Entgelte enthalten sind!
- Erkennbarkeit des Sachverhalts???
- (Vertretbare) Methodenwahl???
- Einzelfragen in der (vertretbaren) Anwendung der TP-Methode???

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerhinterziehung - § 370 AO

#### Subjektiver Tatbestand

- Eine Steuerhinterziehung kann nur vorsätzlich begangen werden (§ 15 StGB)
- Vorsatz = Kenntnis und Wollen der Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands
- Vorsatzinhalt (nach h.M.):
  - Der Täter kennt den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach oder hält ihn zumindest für möglich und will ihn auch verkürzen bzw. nimmt er dessen Verkürzung billigend in Kauf (Steueranspruchstheorie)
  - „Parallelwertung aus der Laiensphäre“
  - Aber: wegen „hochgradig normativer Tatbestandsmerkmale“ wird bei Zweifeln die Einholung sachverständigen Rates vorausgesetzt
- Bei Leichtfertigkeit: Ahndung als Ordnungswidrigkeit, § 378 Abs. 1 AO

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Verjährung, besonders schwere Fälle

#### Steuerrechtliche Verjährung

**Grundsatz:** 4 Jahre

**Ausnahmen:**

- Leichtfertige Steuerhinterziehung: 5 Jahre
- Steuerhinterziehung: 10 Jahre

**Beginn:**

Abhängig von Steuerentstehung/Abgabe Steuererklärung  
(Kalenderprinzip)/Steuerart

**Ablaufhemmung:**

z.B. Ermittlung der Steuerfahndung, §§ 153, 371 AO

Daneben: Zahlungsverjährung gem. §§ 228 ff. AO

#### Strafrechtliche Verjährung

**Grundsatz:** 5 Jahre

**Besonders schwerer Fall** (§ 370 Abs. 3 AO)

- 15 Jahre
- Absolute Verfolgungsverjährung somit 37,5 Jahre (!)

**Beginn:**

Mit „Beendigung der Tat“ = Eintritt des Taterfolgs – abhängig von  
der Steuerentstehung, auf den Tag genau (Stichtagsprinzip)

**Unterbrechung:**

z.B. Beschuldigten wird Einleitung des Strafverfahrens  
bekanntgegeben

Relevante **besonders schwere Fälle** gemäß § 370 Abs. 3 AO im internationalen Kontext:

Nr. 1 - Verkürzung in großem Ausmaß,

Nr. 4 - Fortgesetzte Verkürzung unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege,

Nr. 5 - Bandenmäßige Begehung,

Nr. 6 - Nutzung einer Drittstaat-Gesellschaft (§ 138 Abs. 3 AO).

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerverkürzung und nun? Berichtigung & Korrektur vs. Selbstanzeige

#### Anzeige- und Berichtigungspflicht - § 153 AO

##### Anwendungsbereich

Steuerpflichtiger erkennt **erst nach** Abgabe einer Erklärung

- deren Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit
- Risiko oder Eintritt einer Steuerverkürzung

##### Umfang:

- Erstreckt sich auf isolierten Sachverhalt
- **Problem:** unvollständige „aufgedrängte“ Selbstanzeige, wenn im Übrigen Steuerstraftaten vorliegen

Unterlassen der unverzüglichen Anzeige führt zur Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

#### Selbstanzeige - § 371 AO

**Anwendungsbereich:** (Versuchte) **vorsätzliche** Steuerhinterziehung

##### Umfang:

- alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart,
- mindestens aber alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre

##### Vollständigkeitserfordernis:

- insbesondere im TP-Bereich problematisch
- z.B. § 50a EStG-Sachverhalt bei Vergütungsgläubiger kann (durch weitere Informationen) zugleich vGA-Sachverhalt bei Vergütungsschuldner darstellen

##### Sperrgründe

- Betriebsprüfungen - Steuerpflichtige mit viel Auslandsberührung werden regelmäßig geprüft
- Tatentdeckung - Zuständigkeit unterschiedlicher Finanzbehörden führt zu hoher Verunsicherung (bei Auslandssachverhalten i.d.R. BZSt involviert)
- Betragsgrenze - bei Auslandssachverhalte stehen in aller Regel mehr als 25 TEUR je Tat im Raum

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### Steuerverkürzung und nun? Berichtigung & Korrektur vs. Selbstanzeige

BFH v. 16.04.2024 – IX 38/21

Die Eltern des in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) waren Eigentümer eines im Königreich Spanien (Spanien) belegenen Ferienhauses. Sie brachten diese Immobilie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine "Sociedad de responsabilidad limitada" (S.L.), eine Kapitalgesellschaft spanischen Rechts (A-Gesellschaft), ein. Im Jahr **2006** übertrugen die Eltern dem Kläger und dessen Bruder jeweils 24 % der Anteile an der A-Gesellschaft, behielten sich allerdings den Nießbrauch vor.

Kurze Zeit nach Abgabe seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr **2013** setzte der Kläger das für ihn seinerzeit zuständige Finanzamt (FA I) mit einem als "**Berichtigungserklärung gemäß § 153 AO**" benannten Schreiben über den Erwerb des Ferienhauses, dessen Einbringung in die A-Gesellschaft und die Übertragung von Gesellschaftsanteilen in Kenntnis.

[...]

[...]

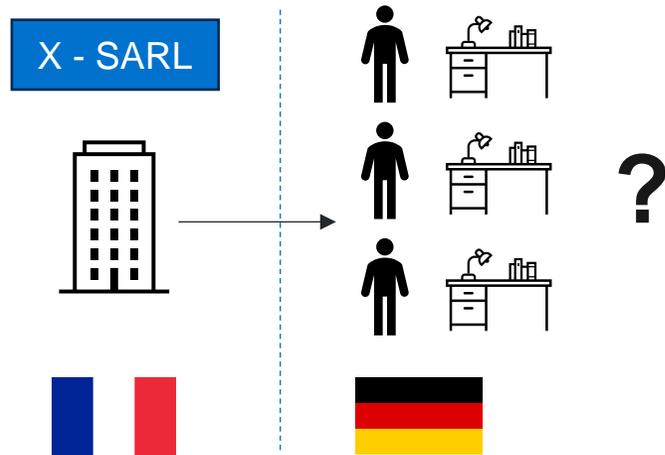
In einer verakteten Notiz des Sachgebietsleiters (Herr S) der Veranlagungsstelle des FA I vom 01.12.2014 heißt es: "**[...] Die ESt-Veranlagung 2013 für [...] wurde am 21.11.2014 abschließend gezeichnet, mithin nach Eingang der Selbstanzeige.** Der Vorgang § 6 AStG ist dort noch nicht berücksichtigt. Der Bescheid ist auf den 02.12.2014 datiert (Zentralversand). Um sämtliche Optionen offen zu halten ist der Bekanntgabewille für diesen Bescheid aufzugeben [...] und der Bescheid inhaltsgleich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erneut bekanntzugeben.,,

[...]

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### (Unerkannte) Inländische Betriebsstätte



#### § 2 Nr. 1 KStG

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften.

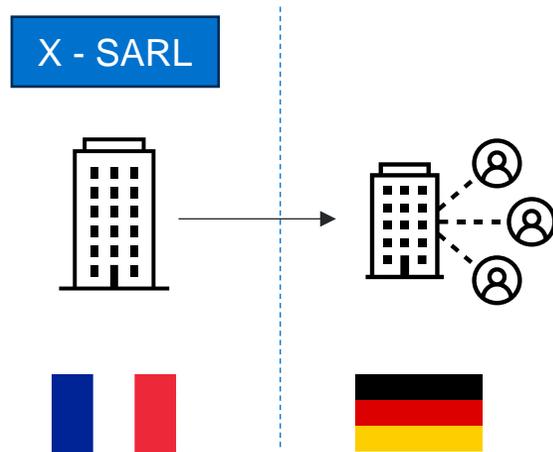
#### § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG

Inländische Einkünfte [...] sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist.

# Internationales Steuerstrafrecht

## Materielles Recht

### (Unerkannte) Inländische Betriebstätte



#### § 12 Satz 1 AO

Betriebstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.

#### Art. 2 DBA Frankreich - Begriffsbestimmungen

Der Begriff „Betriebstätte“ bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

#### § 138 Anzeigen über die Erwerbstätigkeit

Wer [...] eine Betriebstätte eröffnet, hat dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebstätte eröffnet wird; die Gemeinde unterrichtet unverzüglich das nach § 22 Abs. 1 zuständige Finanzamt [...]

#### Steuererklärungspflicht

- § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG
- Ausnahme: § 50 Abs. 2 EStG, § 32 KStG

# Standorte in Deutschland

## Berlin

Alt-Moabit 2  
10557 Berlin  
Tel: +49 30 208 88 0

## Dresden

Kleine Brüdergasse 3  
01067 Dresden  
Tel: +49 351 45 15 0

## Düsseldorf

Bennigsen-Platz 1  
40474 Düsseldorf  
Tel: +49 211 83 99 0

## Frankfurt am Main

Theodor-Stern-Kai 1  
60596 Frankfurt am Main  
Tel: +49 69 967 65 0

## Greifswald

Steinbeckerstraße 10  
17489 Greifswald  
Tel: +49 3834 885 33 40

## Hamburg

Domstraße 15  
20095 Hamburg  
Tel: +49 40 288 01 0

## Köln

Im Zollhafen 24  
50678 Köln  
Tel: +49 221 28 20 0

## Leipzig

Hugo-Licht-Straße 3  
04109 Leipzig  
Tel: +49 341 60 03 0

## München

Ridlerstraße 39  
80339 München  
Tel: +49 89 350 00 0

## Nürnberg

Längenstraße 14  
90491 Nürnberg  
Tel: +49 911 60 07 0

## Potsdam

Hebbelstraße 27  
14469 Potsdam  
Tel: +49 331 73 04 07 70

## Stuttgart

Breitscheidstraße 10  
70174 Stuttgart  
Tel: +49 711 666 31 0



# Kontakt

## Forvis Mazars

Forvis Mazars GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Kleine Brüdergasse 3  
01067 Dresden

Tel: +49 351 45 15 2232  
+49 151 20 377 448

E-Mail: [danny.gude@mazars.de](mailto:danny.gude@mazars.de)

Der Inhalt dieses Dokuments ist vertraulich und nicht zur Weitergabe an andere Personen als die Adressaten bestimmt. Eine Weitergabe an Dritte darf nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von Forvis Mazars erfolgen.

© Forvis Mazars 2024. All rights reserved.

# Follow us

## LinkedIn:

Forvis Mazars in Germany

## Xing:

Forvis Mazars in Germany

## Facebook:

Forvis Mazars in Germany

## Instagram:

Forvis Mazars in Germany

Weitere Informationen finden Sie unter  
[www.forvismazars.com/de](http://www.forvismazars.com/de)

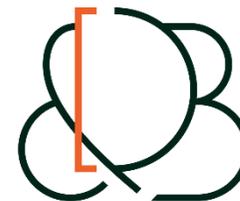


DANCKERT · BÄRLEIN  
— & PARTNER —

EPPO  
&  
UMSATZSTEUERKARUSSELLE

Vortrag im Rahmen des Young IFA Network  
(YIN) „Steuerrecht im Fokus der  
Ermittlungsbehörden: Allgemeines und  
aktuelle Entwicklungen im internationalen  
Steuerstrafrecht“ am Donnerstag, den 26.  
September 2024





DANCKERT · BÄRLEIN  
& PARTNER

# 1. Teil

**Die europäische  
Staatsanwaltschaft**



# Gründung und rechtlicher Rahmen

- **Gründung** im Jahr 2017
- Gemäß dem Beschluss der EU-Kommission nach Art. 120 Abs. 2 EUSTa-VO hat die EUSTa ihre **Tätigkeit** zum 01. Juni 2021 **aufgenommen**
- **Rechtsgrundlagen:**
  - Art. 86 Abs. 1 AEUV
  - Richtlinie (EU) 2017/1371 (sog. PIF-Richtlinie)
  - Verordnung (EU) 2017/1939 (sog. EUSTa-VO)
  - EUSTaAG
  - EUSTa-GO
  - EUSTa-Guidelines
- **23 teilnehmende EU-Länder**

# Zuständig für....

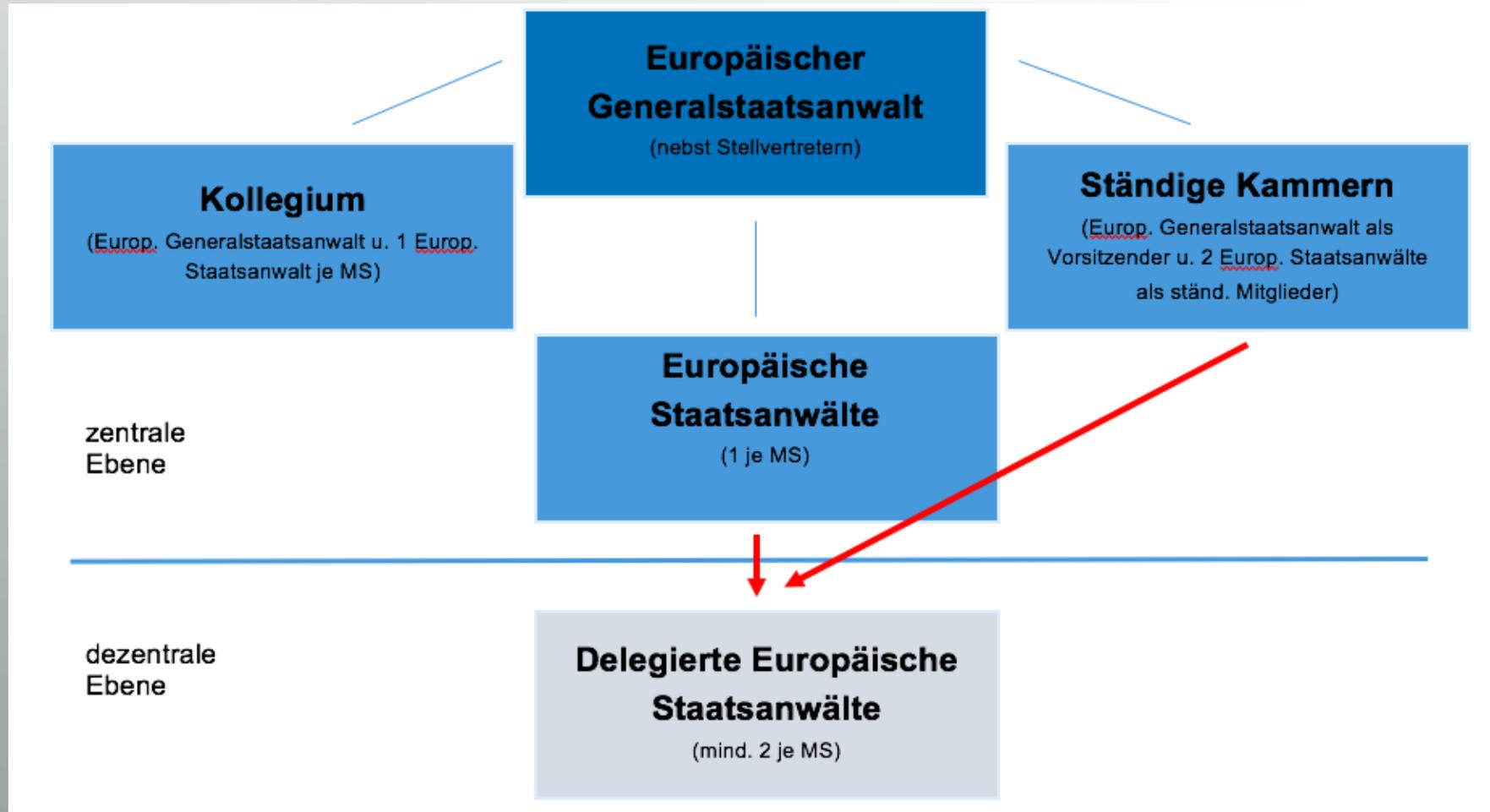
... die Untersuchung, Verfolgung und Verurteilung grenzüberschreitender Straftaten zum Nachteil des Haushalts der Union.

- Die EUStA darf nur in bestimmten Bereichen der Kriminalität tätig werden, dazu zählen insbesondere:
  - Betrugstaten
  - Steuerstraftaten im Bereich der Umsatzsteuer
  - Geldwäschetaten
  - Bestechungsfälle
  - Beteiligung an einer kriminellen Vereinigung, deren Tätigkeitsschwerpunkt in gegen die EU-Haushalt gerichtete Straftaten besteht
  - Ausserdem zuständig für Straftaten, die mit einer Straftat zum Nachteil der finanziellen Interessen der EU „untrennbar verbunden“ sind.

# Zusammenarbeit mit anderen Institutionen

- Zusammenarbeit mit Europol, Eurojust und nationalen Behörden
  - Fehlen der notwendigen Befugnisse, um strafrechtliche Ermittlungen durchzuführen
- Gestaltung einer gemeinsamen europäischen Strafverfolgungspolitik

# Struktur der EUStA



(Darstellung nach Weyembergh/Brière, Towards a European Public Prosecutor's Office, Study for the LIBE Committee [2016], S. 14.)

# Aufgaben und Befugnisse der EUStA

- Ermittlungen durchführen
- Anklagen erheben (Art. 34, 36 EUStA-VO)
- Abgabe an nationale Behörden (Art. 34 EUStA-VO)
- Verfahrenseinstellung (Art. 34, 39 EUStA-VO)
- Vereinfachtes Verfahren (Art. 34, 40 EUStA-VO)
  
- Zusammenarbeit mit nationalen Behörden

# Besonderheiten des Verfahrens bei der EUStA

- Besonderheiten für die Verteidigung
- Besonderheiten für die Einstellung von Verfahren

Ständigen Kammern

- Verfahrensleitung

Delegierte Europäische Staatsanwälte

- Ermittlungsarbeit

# Herausforderungen und Kritik

**Flickenteppich**



**Minderung  
der europäischen  
Dimension**



**Komplexe Struktur**



**Ineinandergreifen  
europäischer und nationaler  
Behörden**



**unterschiedliches  
Schutzniveau**



# Erfolge und Meilensteine

- Insgesamt: 4.187 Kriminalitätsmeldungen
- Insgesamt: 1.927 aktive Ermittlungsverfahren
- geschätzter Schaden von über 19,2 Milliarden Euro
- Davon MwSt-Betrug: 11,5 Milliarden Euro

2023:

- 1.371 Untersuchungen eingeleitet
- geschätzter Schaden von 12,28 Milliarden Euro
- 139 Anklagen erhoben
- Sicherstellungsentscheidungen im Wert von 1,5 Mrd. EUR



# Bedeutende Fälle

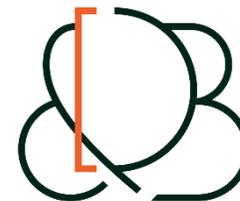
## Operation Admiral

- 600 Verdächtige
- mehr als 200 Durchsuchungen in 14 Mitgliedstaaten an 2 Tagen
- Schaden iHv 2,2 Milliarden Euro



# Fazit

- Große Bedeutung der Europäischen Staatsanwaltschaft für die Sicherheit und Rechtsstaatlichkeit in Europa
- Zukünftige Entwicklung: Mehr grenzüberschreitende Verfahren
- Aktuelle Regelungen und daraus folgende praktische Umsetzung teilweise noch unklar



DANCKERT · BÄRLEIN  
& PARTNER

# 2. Teil

## Umsatzsteuer- karusselle



# Was ist ein Umsatzsteuerkarussell?

*„Ein Umsatzsteuer-Karussell tritt auf, wenn Unternehmen durch den Aufbau von grenzüberschreitenden Lieferketten den Vorsteuerabzug nutzen, ohne die entstehende Umsatzsteuer anzumelden oder zu entrichten.“*

# Funktionsweise?

Steuerschaden = Differenz zwischen den  
vollständig gezogenen Vorsteuern und nicht  
vollständig abgeführten Umsatzsteuern

# Gesetzliche Grundlagen Europa

- Nach Art. 113 AEUV sind die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern innerhalb der EG zu harmonisieren, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist.
- Zunächst bedeutsam war die Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Umsatzsteuern.
- Hintergrund des deutschen Umsatzsteuergesetzes ist die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus dem Jahr 2006, in Kraft getreten am 01.01.2007 und zuletzt geändert 2022.

# Gesetzliche Grundlagen Deutschland

## Abgabenordnung und Umsatzsteuergesetz

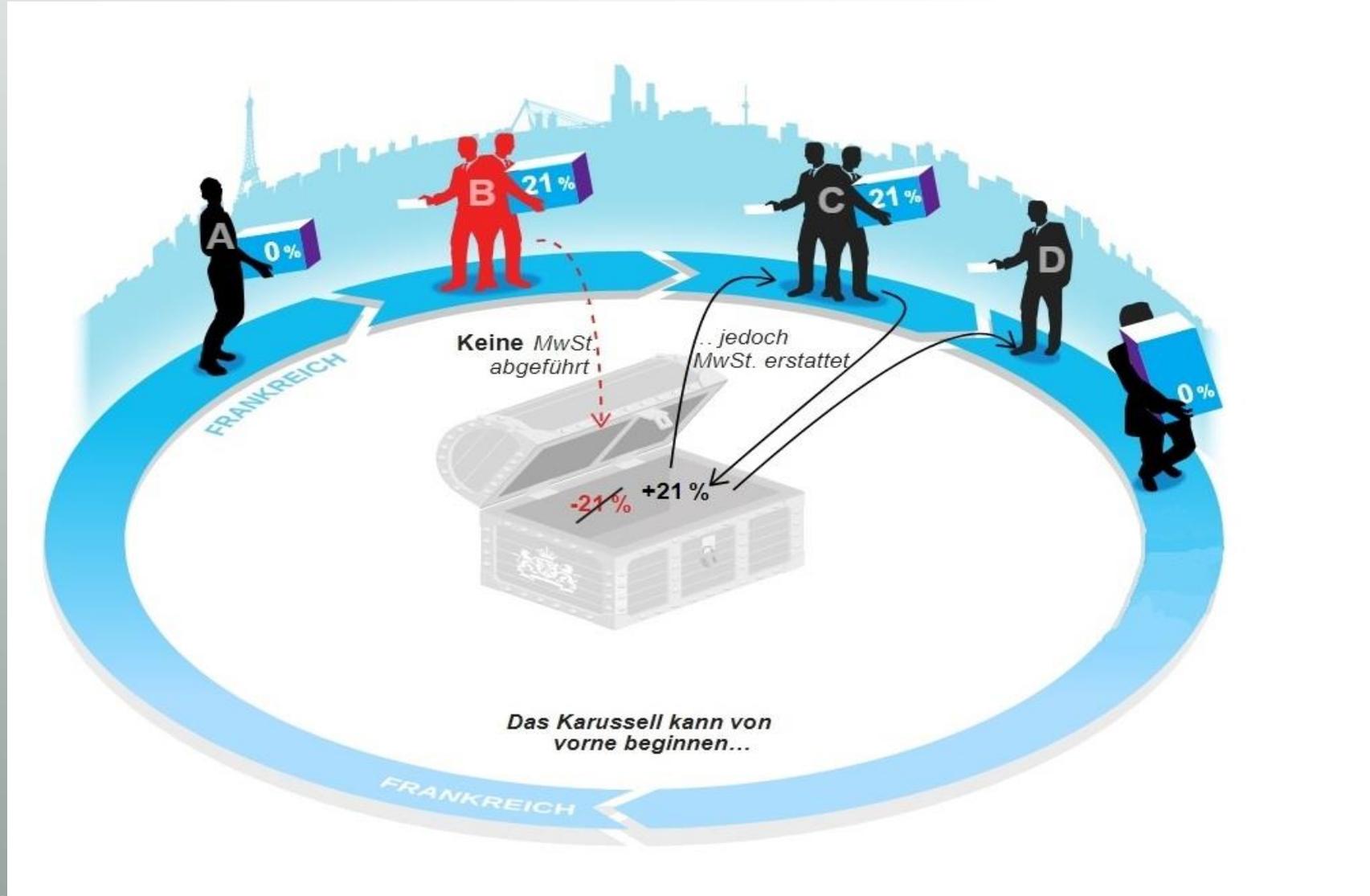
- § 370 AO als Blanketttatbestand
- Welche Angaben jemand zu machen hat ergibt sich wiederum aus den jeweiligen Steuergesetzen, im Falle des Umsatzsteuerkarussells also aus dem Umsatzsteuergesetz
- Recht zum Vorsteuerabzug § 15 UStG
- Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a UStG)

**Eventuell: §§ 129, 129a StGB**

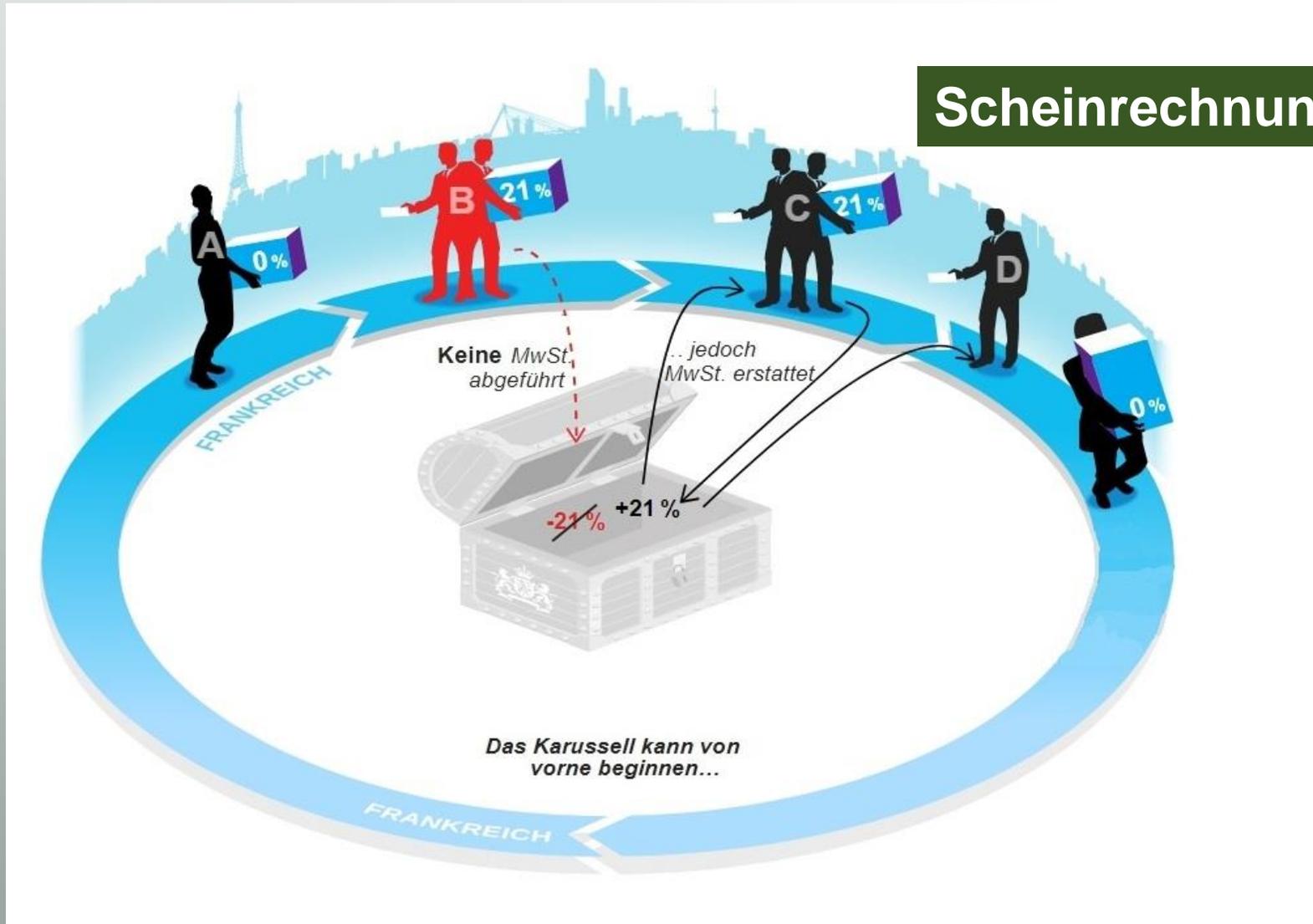
# Strafen für Beteiligte

- Geld- oder Freiheitsstrafen
  - § 370 Abs. 1 AO sieht eine Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder Geldstrafe vor.
- Schäden meist von über 50 TEUR
  - Dann ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 AO, welcher mit Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 10 Jahren geahndet wird.

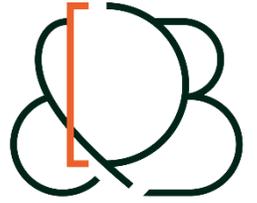
# Variante A:



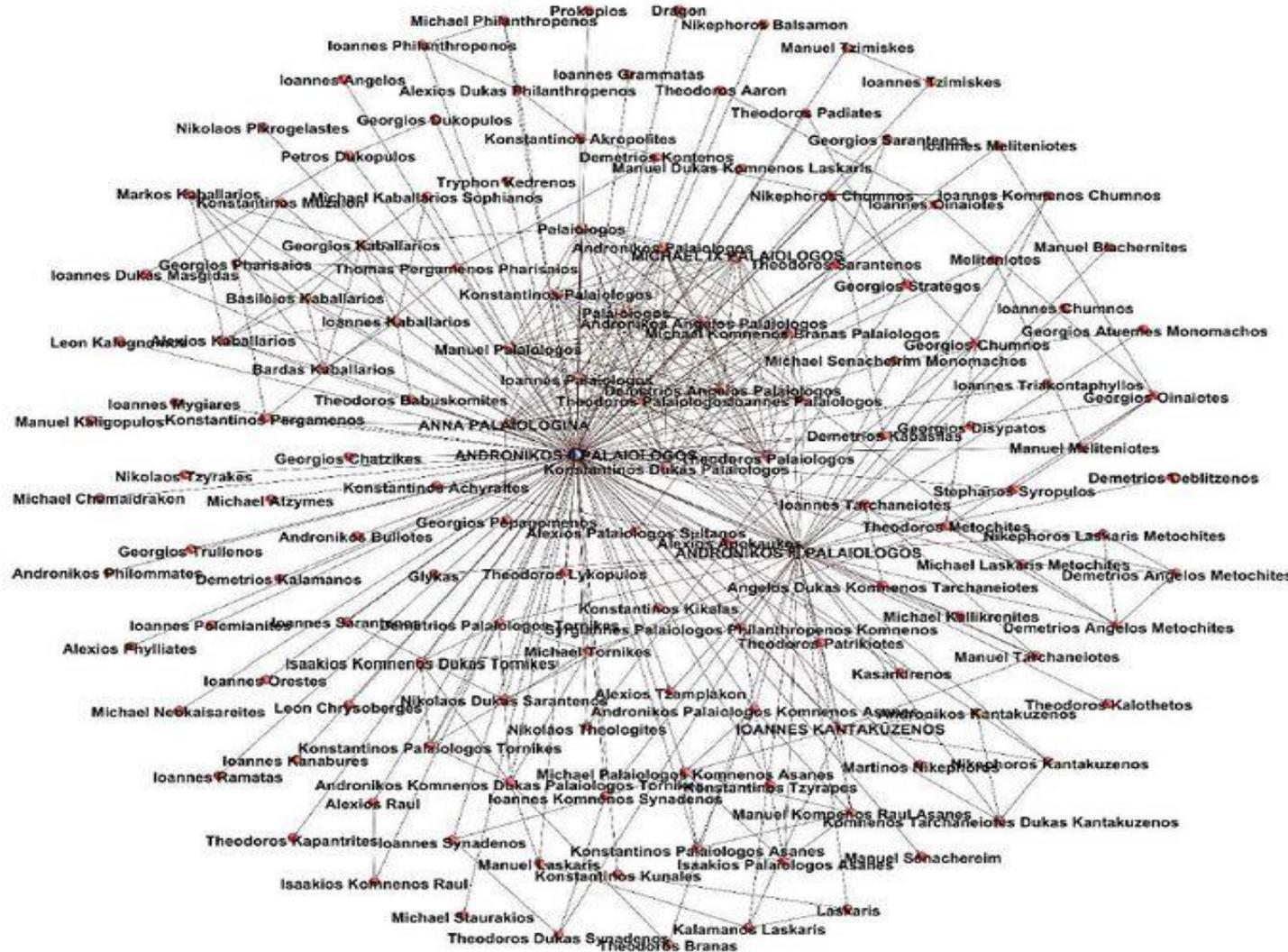
# Variante B:



# Variante C:



DANCKERT · BÄRLEIN  
& PARTNER



# Sonderfall: Einbindung vorsatzloser Dritter

- Unterschied zu „Buffern“?
- § 25f UStG
- Fahrlässige Unkenntnis

# Typische Produkte und Branchen

- **Bereiche mit hohen Risiken**
  - Elektronik (z.B. Handys)
  - Maschinenbau
  - Autoteile
  - Speicherchips
  - Ökostromzertifikate
- **Warum gerade diese Bereiche?**
  - Hohe Preisspannen
  - Hoher internationaler Handel

# Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussells

- Intensivierung der Kontrollen durch Finanzämter
- Verbesserung der internationalen Zusammenarbeit
- Sensibilisierung von Unternehmen und Öffentlichkeit
- Generalisiertes Reverse-Charge-Verfahren
- Technologische Möglichkeiten
- Geldwäscheverdachtsanzeigen
- Automatischer Informationsfluss
- Internationaler Informationsaustausch in Echtzeit

# Takeaways

 Umsatzsteuerkarusselle  
spielen eine bedeutende Rolle!

 Hohe Schäden und komplexe  
Strukturen erschweren Aufklärung!

 Weitere Versuche innerhalb  
der EU, Umsatzsteuerbetrug  
einzudämmen!



DANCKERT · BÄRLEIN  
— & PARTNER —

VIELEN DANK  
FÜR DIE  
AUFMERKSAMKEIT!

Fragen sind willkommen

