

89. Berliner Steuergespräch

TAGUNGSBERICHT

FEHLVERHALTEN
IM STEUERRECHT –
VERWALTUNGSSANKTION
ODER KRIMINALISIERUNG?

4. Dezember 2023

89. Berliner Steuergespräch

Fehlverhalten im Steuerrecht – Verwaltungssanktion oder Kriminalisierung?

Tagungsbericht von Berthold Welling und Dr. Andreas Richter. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

Berthold Welling | Rechtsanwalt, Geschäftsführer des VCI e.V., Berlin und für Recht und Steuern verantwortlich

Dr. Andreas Richter, LL.M. | Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei POELLATH, Berlin

GESPRÄCHSLEITUNG

Prof. Dr. Hans-Josef Thesling | Präsident des Bundesfinanzhofs

REFERENTEN

Prof. Dr. Marcel Krumm | Universität Münster

Dr. Peter Talaska | Streck Mack Schwedhelm

PODIUM

Dr. Sabine Grommes | OLG Nürnberg

Dr. Ulf Freytag | Fresenius SE & Co KGaA

Dr. Jost Schützeberg | Generalstaatsanwaltschaft Köln

Tobias Teutemacher | Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Münster

Das 89. Berliner Steuergespräch, welches Dr. *Hans-Josef Thesling*¹ moderierte, bot den Referenten Prof. Dr. *Marcel Krumm*² und Dr. *Peter Talaska*³ sowie den Mitdiskutanten Dr. *Ulf Freytag*⁴, Dr. *Sabine Grommes*⁵, Dr. *Jost Schützeberg*⁶ und *Tobias Teutemacher* eine Gelegenheit, über den gesetzgeberischen und behördlichen Umgang mit Fehlverhalten im Steuerrecht zu diskutieren.

Dr. *Hans-Josef Thesling* leitete mit der Feststellung ein, dass das Steuerrecht insbesondere aufgrund europarechtlicher Überlagerungen komplexer geworden sei. Die Liste der steuerrechtlichen Pflichten in § 33 AO sei lang. Vor diesem Hintergrund warf er die Frage auf, ob das heutige Sanktionssystem angemessen sei oder ob es einer Überprüfung bedürfe. Es sei zu klären, ob die zu erwartenden Sanktionen hinreichend prognostizierbar oder deren Anwendung kritikwürdig sei. Schließlich sei der Blick auf mögliche Kontrollmechanismen und deren Installation zu werfen, die potentielle Fehler bei der Sanktionierung verhindern könnten.

Auf die einleitende Kurzumfrage unter dem Publikum, ob bereits Erfahrungen mit Sanktionsverfahren (z.B. Androhung oder Einleitung) gesammelt wurden, antworteten sogar 62 % mit „Ja“, 35 % mit „Nein“ und lediglich 3 % mit „Weiß nicht / bisher nicht bekannt“.

A. Referate

I. Prof. Dr. *Marcel Krumm*

1. Das normative Umfeld der Steuerhinterziehung in den letzten 15 Jahren

Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO sei auf den ersten Blick einfach strukturiert:

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

- 1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,*
- 2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder*
- 3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt*

¹ Dr. *Hans-Josef Thesling* ist Präsident des Bundesfinanzhofs.

² Prof. Dr. *Marcel Krumm* ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster sowie Richter am Finanzgericht Münster.

³ Dr. *Peter Talaska* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Köln.

⁴ Dr. *Ulf Freytag* ist Leiter der Konzernsteuerabteilung der Fresenius SE & Co KGaA.

⁵ Dr. *Sabine Grommes* ist Richterin am Oberlandesgericht Nürnberg.

⁶ Dr. *Jost Schützeberg* ist Oberstaatsanwalt bei der Generalstaatsanwaltschaft Köln.

und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Zudem kenne die Steuerhinterziehung in Abs. 3 den besonders schweren Fall, welcher mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren bestraft werde. Die Steuerhinterziehung sei ein Vorsatzdelikt. Daneben existiere mit § 378 AO eine Fahrlässigkeitsvariante, welche eine Ordnungswidrigkeit darstelle. Das Bild werde mit § 130 OWiG abgerundet, wonach, vereinfacht gesprochen, derjenige ordnungswidrig handle, der als Betriebsinhaber vorsätzlich oder fahrlässig Aufsichtsmaßnahmen zur Vermeidung von Zuwiderhandlungen unterlasse und sodann eine solche Zuwiderhandlung begangen werde, die durch die gehörige Aufsicht zumindest wesentlich erschwert worden wäre. Eine solche Bezugshandlung könne zumindest nach der herrschenden Meinung eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung darstellen.

In der Rechtswirklichkeit treffe man auf unterschiedliche „Steuerhinterziehungstypen“. Es gebe Menschen, die betrieben Steuerhinterziehung als Geschäftsmodell, bei anderen Menschen würde deren Geschäftsmodell ohne Steuerhinterziehung nicht funktionieren. Wieder andere verschwiegen bewusst Erwerbseinnahmen oder Schenkungen oder erfänden Erwerbsaufwendungen oder Veranlassungszusammenhänge. Dies könne man durch Schweigen oder bewusstes Aktivwerden erreichen, mithin mit unterschiedlich großem Aufwand. Schließlich gebe es Menschen, die als Unternehmer oder Steuerberater täglich mit steuerrechtlichen Fragen befasst seien und im Rechtsanwendungsvorgang angelegte Spielräume gewinnmindernd oder in eine andere und aus ihrer Sicht sinnvolle Richtung ausübten, und dadurch aufgrund ihres Erklärungsverhaltens den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung verwirklichten. Sie erfänden nicht, sie lögen nicht, aber aus Sicht des Steuerrechts könne ihre Erklärung gleichwohl unrichtig oder unvollständig sein. Alle diese „Steuerhinterziehungstypen“ würden vom gleichen objektiven Tatbestand erfasst. Etwaige Ausdifferenzierungen würden allein der schuldangemessenen Strafe im Allgemeinen und dem besonders schweren Fall sowie den Qualifikationstatbeständen überantwortet.

Rechtspolitisch sei das Steuerhinterziehungsthema in den letzten 15 Jahren immer in verschiedenen Ausgestaltungen auf der Agenda gewesen: Regelbeispiele wurden verschärft oder geschaffen, die strafbefreiende Selbstanzeige wurde verschärft, die Strafverfolgungsverjährung wurde zweimal verlängert; derzeit betrage sie für den besonders schweren Fall 15 Jahre. Für das Steuerstrafrecht seien das bemerkenswert viele Änderungen und es sei nicht einmal alles Gesetz geworden, was angedacht worden sei, wie das beispielhafte Stichwort des Verbandsstrafrechts oder der aus NRW stammende Entwurf zur Erweiterung des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO zeigten.

2. Vom Rechtsanwendungs- zum Pflichtwidrigkeitsrisiko

Unternehmer und Berater beklagten eine Kriminalisierung normaler Streitverfahren. Was man früher vor dem Finanzgericht ausgetragen habe, werde nun steuerstrafrechtlich aufgegriffen, sei es aus einer Betriebsprüfung oder einem anderen Anlass heraus. In dieser Hinsicht habe bereits vor 15 Jahren ein Vertreter der Steuerwissenschaft von einem „Klimawandel“ gesprochen. Bevor man in die Tiefen des Strafrechts einsteige, müsse man sich zunächst vergegenwärtigen, was von dem Steuerpflichtigen verlangt werde. Seine Pflichten, wie die Anzeige-, Aufzeichnungs- oder Dokumentationspflicht, setzten schon deutlich vor der Steuererklärung an. An den Anfang stellte Prof. Dr. *Marcel Krumm* allerdings die Steuererklärung, da sie Haupttransportmittel für unrichtige und unvollständige Angaben sei.

Die Steuererklärung sei keine bloße Wissenserklärung, vielmehr müsse das gesamte Steuerrecht reflektiert und dort, wo einschlägig, angewendet werden. Der Sache nach habe der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung einen Subsumtionsvorschlag zu unterbreiten. Diese Formulierung sei nicht unumstritten, bringe seines Erachtens jedoch zutreffend die Eigenleistung des Steuerpflichtigen und vor allem das damit verbundene Risiko etwas falsch zu machen, zum Ausdruck. Dieses natürliche Risiko des Erstrechtsanwenders möge mal größer, mal geringer ausgeprägt sein, lasse sich jedoch nie auf Null reduzieren. Viele Normen seien nicht zweifelsfrei formuliert, vielmehr erlaubten sie mehrere Auslegungsmöglichkeiten. Vor allem die Subsumtion oder Typuszuordnungen verlangten Wertungen, die je nach Rechtsanwender sehr unterschiedlich ausfielen. Es reiche thematisch vom Veranlassungszusammenhang und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise über Bewertungen und Betriebsstättengewinnabgrenzung sowie Verrechnungspreise hin zu vermeintlich zielgenauer Missbrauchsabwehr, die typischerweise sehr wertungsoffen sei. Das alles sei noch nie einfach gewesen und sei allerdings in den letzten 20 Jahren immer herausfordernder geworden. Die Orientierungskraft des Gesetzes habe gelitten. Dies scheine der Preis für die Internationalisierung zu sein, denn umso mehr Unternehmen grenzüberschreitend tätig würden oder umso häufiger ausländische Konzernmütter in Erscheinung träten, desto mehr komplexe Fälle für eben diese komplexen Normen gebe es.

Dennoch gehe es nicht nur um Rechtsanwendung wie ein weiteres Beispiel zeigen sollte. Es könne schließlich auch sein, dass es nur vordergründig um ein Rechtsproblem gehe und die Divergenz zwischen den Beteiligten letztlich auf dem Sachverhalt fuße, da die Finanzverwaltung anderer Überzeugung in tatsächlicher Hinsicht sei oder meine, der Steuerpflichtige habe rechtliche oder vermeintliche Dokumentationspflichten nicht erfüllt. Gerade das sei bei grenzüberschreitenden Fällen immer wieder eine Herausforderung. Es seien diese Kombinationen und Wechselwirkungen von Auslegungs-, Tat- und Subsumtionsfragen, die, wenn man den Steuerhinterziehungstatbestand in den Blick nehme, in objektiver und subjektiver Hinsicht alle

Beteiligten wie den Steuerpflichtigen, die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden und die Gerichte vor sehr große Herausforderungen stellten.

Auch wenn in der kurzen Zeit nicht der gesamte Steuerhinterziehungstatbestand behandelt werden könne, seien zwei Punkte herauszuarbeiten, die der Schlüssel für den ein oder anderen Unsicherheitsmoment seien.

3. Im Tatbestand des § 370 AO angelegte Entgrenzungsgefahr

Prof. Dr. *Marcel Krumm* begann mit der Tathandlung des Machens unrichtiger oder unvollständiger Angaben von steuerlich erheblichen Tatsachen. Für die herrschende Meinung sei der konzeptionelle Ausgangspunkt ziemlich klar. Der Steuerpflichtige dürfe seinem in der Steuererklärung mitgeteilten Steueranwendungsgesamtergebnis (letztlich die Zahl, die er eintrage) die von ihm für richtig erachtete Normauslegung und Subsumtion zugrunde legen. Ihn treffe dann aber eine Offenlegungspflicht gegenüber der Finanzbehörde, wenn Tatsachen nach dem Empfängerhorizont der Finanzbehörde entscheidungserheblich seien und der Steuerpflichtige deshalb davon hätte ausgehen müssen, dass die Finanzverwaltung die Gegenposition zu seinem Subsumtionsvorschlag einnehmen werde. Die Frage sei, wie dieser Empfängerhorizont zu bestimmen sei. Explizit habe sich der BGH hierzu letztmalig vor gut 25 Jahren geäußert. Er erwarte die Offenlegung in Ansehung der Sachverhaltselemente, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft seien. Dies gelte insbesondere für die Abweichung von Rechtsprechung, Verwaltungsvorschriften und Verwaltungspraxis. Ob dem Steuerpflichtigen noch weitergehend immer dann eine Offenbarungspflicht treffe, wenn er eine abweichende Einordnung durch die Finanzverwaltung für möglich erachte, habe der BGH offengelassen. Im Entscheidungsfall habe keine Notwendigkeit bestanden, diese Frage zu klären, da der Sachverhalt recht eindeutig war. Der Steuerpflichtige habe Vorsteuern geltend gemacht, sei aber im Vorhinein von einer Steuerkanzlei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass seine Ausgangsvermietungsleistungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit umsatzsteuerfrei seien. *Monika Harms*⁷ habe einige Jahre später erläuternd zu dieser Aussage des Strafsenats, für den sie damals noch zuständig gewesen sei, ausgeführt, dass diese Aussage nicht so zu verstehen sei, dass jeder Geschäftsvorfall, der nicht mit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung übereinstimme, nunmehr erläutert werden müsse. Problematisch sei, dass diese Erklärung zur abstrakten Aussage des BGH nur sehr eingeschränkt passe. Vielmehr erscheine die vom BGH bemühte objektive Zweifelhafteit schlicht nicht sonderlich orientierungsstark.

Das zeige auch die Rechtsprechung des BFH. Was der Maßstab der objektiven Zweifelhafteit bedeuten könne, zeige anschaulich eine Entscheidung des I. Senats des BFH⁸. Diese

⁷ *Monika Harms* war von 1987 bis 1999 Richterin, von 1999 bis 2006 vorsitzende Richterin des 5. Strafsenats und von 2006 bis 2011 Generalbundesanwältin beim BGH.

⁸ BFH, Urteil vom 25. Januar 2017 – I R 70/15, BStBl II 2017, 780.

sei in einem Rückstellungskontext ergangen, enthalte aber auch interessante verfahrensrechtliche Ausführungen. In dieser Entscheidung aus dem Jahre 2017 heiÙe es zum Umfang der Steuererklärungspflicht sinngemäß, dass der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt steuerrelevante Sachverhalte in der Steuererklärung und/oder Gewinnermittlung in einer Weise vollständig beschreiben müsse, dass das Finanzamt diese erkenne und steuerlich überprüfen könne. Jedenfalls dann, wenn in der Position sonstige Rückstellung erstmals ein neuer und dem Finanzamt unbekannter Lebenssachverhalt einflieÙe, habe der Steuerpflichtige das Finanzamt auf den Sachverhalt hinzuweisen, um es diesem zu ermöglichen, die Rechtmäßigkeit des Rückstellungsausweises zu überprüfen. Man müsse sich vergegenwärtigen, dass es dabei um eine Rückstellung für Entsorgungspflichten nach dem ElektroG⁹ gegangen sei und die Frage zu klären gewesen sei, wann die Verpflichtung hinreichend konkretisiert sei. Im Zeitpunkt der Erklärungseinreichung sei die herrschende Literatur von einer hinreichenden Konkretisierung in diesem Sachverhalt ausgegangen. Eine verlautbarte Verwaltungsmeinung habe es nicht gegeben und später habe das FG Münster als erste Instanz¹⁰ diese Rückstellung gebildet. Der BFH habe dies nicht getan. In der Sache sei es um die Frage gegangen, ob das Finanzamt eine Amtsermittlungspflichtverletzung nach § 173 AO begangen habe. Vor diesem Hintergrund sei erwägt worden, die Aussage zu relativieren, auch wenn dies im Grunde nicht möglich sei, da man steuer- und strafrechtlich dieselben Anforderungen habe, sodass es keine gespaltenen Anforderungen an die Steuererklärung gebe. Daher müsse man die Aussage ernst nehmen. Man käme dadurch zu dem Ergebnis, dass die Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen in einem wichtigen Teilbereich nur schwer vorhersehbar seien, es sei denn, man sei der Meinung, alles immer offenlegen zu müssen. Dies wiederum dürfte die risikoorientiert arbeitende Finanzverwaltung nicht wollen.

Prof. Dr. *Marcel Krumm* leitete zum Aspekt des Vorsatzes über. Auch dort existierten Unsicherheitselemente. Nach herrschender Meinung müsse der Vorsatz bei der Steuerhinterziehung auch den Steueranspruch umfassen. Nehme man den für eine Steuerhinterziehung ausreichenden bedingten Vorsatz in den Blick, bedeute dies, es genüge, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes für möglich halte und billigend in Kauf nehme. Dafür sei es ausreichend, dass der Täter anhand einer laienhaften Bewertung erkannt habe, dass ein Steueranspruch existieren könne, und er durch seine unvollständigen oder unrichtigen Angaben eine Steuerverkürzung bestimmten Umfangs verursache. Irre der Steuerpflichtige über die steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts, liege jedenfalls nach der herrschenden Meinung einschließlich des BGH ein den Vorsatz ausschließender Tatumstandsirrtum vor. Betrachte man dies, erscheine die Grenzziehung eigentlich klar. Auch wenn

⁹ Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten.

¹⁰ FG Münster, Urteil vom 18. August 2015 – 10 K 3410/13 K, G.

der BGH das Für-Möglich-Halten des Steueranspruchs ausreichen lasse, bedeute Vorsatz eben nicht Wissen-Müssen. Wer erkannt habe, dass auch ein steuerbegründendes bzw. steuererhöhendes Rechtsanwendungsergebnis denkbar sei und dass wegen einer objektiven Zweifelhaftigkeit der Rechtslage eine Offenbarungspflicht bestehe, handle nach diesen Grundsätzen vorsätzlich. Dies könne bei Leitungspersonen darauf beruhen, dass sie von ihren steuerlichen Beratern entsprechende Unsicherheiten aufgezeigt bekommen hätten. Angesprochen davon seien auch diejenigen, die in Kenntnis eines offenen Rechtsproblems den Sachverhalt gerade auf dieses Rechtsproblem ausgerichtet hätten. Wer hingegen gar nicht über das Problem reflektiere, weil er keine Zweifel an seinem Rechtsanwendungsergebnis habe, handele nicht vorsätzlich. Natürlich gebe es einen großen Graubereich. Im Übrigen führe nicht jede Reflektion zu einem Vorstellungsbild. Demnach komme es auf die Handhabung durch die Ermittlungsbehörden und die tatrichterliche Praxis im Bezug zum Vorsatz und damit immer auch auf den Einzelfall an. Betrachte man die veröffentlichten Urteile, gebe es sowohl Negativ- wie Positivbeispiele. Es sei eine große Herausforderung, in den hier interessanten Fällen den Vorsatz nachzuweisen, ohne sich typisierenden Unterstellungen hinzugeben. Wo dies dennoch geschehe, werde die rechtspraktische Handhabung des Vorsatzerfordernisses für den Steuerpflichtigen zu einer Black Box.

Insofern sei an den abstrakten Konnex zu den Grundrechten zu erinnern. Das Bestimmtheitsdefizit steuerlicher Normen möge im Steuerrecht aufgrund der Vielgestaltigkeit der Lebenssachverhalte hinnehmbar sein. Strafrechtlich sei es das hingegen nur dann, wenn das Vorsatzerfordernis mit seiner entlastend wirkenden Irrtumsdogmatik auch das notwendige Ventil bereithalte, welches ein übermäßiges Anwendungs- und Strafbarkeitsrisiko verhindere. Dies müsse bedeuten, dass es dem Steuerpflichtigen nicht nur theoretisch, sondern auch praktisch möglich sein müsse, sich mit der Behauptung, er habe das Rechtsproblem schlicht nicht erkannt, effektiv verteidigen zu können. Weder Unvermögen und Gleichgültigkeit, noch der Umstand, dass man es mit einer in Steuersachen erfahrenen Person zu tun habe, dürften pauschal zu einem Vorsatzvorwurf führen. Entsprechendes gelte für das Vorhalten eigener Expertise in Gestalt einer Steuerabteilung oder eigener Beratung. Wer typischerweise steuerrechtlich gut aufgestellt sei, könne dennoch im Einzelfall einen Punkt nicht steuerrechtlich vollständig überblicken. Der Staat, der sich einer Vorsatzkriminalstrafe bediene, müsse es hinnehmen, dass es in irrumsanfälligen unternehmenssteuerrechtlichen Gemengelagen von Auslegung und Subsumtionsrisiken nur begrenzt gelinge könne, den Vorsatznachweis zu führen. Es sei nachvollziehbar, dass sich die Unternehmenspraxis hierauf nicht verlassen wolle. Sie versuche Strafbarkeitsrisiken entgegenzuwirken und sei darum bemüht, sich präventiv zu entlasten. Daher setze sie große Hoffnung in die Einrichtung und Pflege von Tax-Compliance-Systemen. Die überwiegende Meinung wolle mit Einrichtung eines solchen Systems dokumentiert sehen,

dass die verantwortliche Person gerade keine Steuerrechtsverstöße begehen wolle. Zum anderen sei das organisierte Streben nach Risikominimierung natürlich relevant für § 130 OWiG.

4. Die Eigenständigkeit von Besteuerungs- und Steuerstreitverfahren einerseits und Strafverfahren andererseits

Die Eigenständigkeitsaussage habe zum einen eine Verfahrensdimension: Vielfach beginne ein Fall im Steuerrecht, wenn anlässlich der Veranlagung oder während der Betriebsprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat begründet werde. Sodann werde die Straf- und Bußgeldstelle eingeschaltet und das Ermittlungsverfahren folge. Für den Betriebsprüfer gelte § 10 Abs. 1 BpO, welcher eine Mitteilungspflicht begründe, wenn auch nur die Möglichkeit bestehe, dass ein Strafverfahren durchgeführt werde. Ignoriere der Betriebsprüfer solche Verdachtsmomente, könne er sich einer strafbaren Strafvereitelung im Amt gegenübersehen. Seien beide Verfahren angestoßen, lasse sich § 393 AO entnehmen, dass Besteuerungs- und Strafverfahren gleichrangig und parallel geführt würden. Dies gelte sowohl für das Ermittlungsverfahren auf der einen, als auch für das Besteuerungsverfahren auf der anderen Seite. Ferner gelte es auch für beide Gerichtsverfahren. Die Eigenständigkeitsaussage gelte auch dem materiellen Steuerrecht. Das Strafgericht habe in Bezug auf das gesamte Steuerrecht eine sog. Vorfragenkompetenz. Sie bedeute die umfassende Unabhängigkeit in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht. Es bestehe vor allem keine Bindung an bestandskräftige Steuerbescheide. Man sehe, der Gesetzgeber nehme divergierende Entscheidungen zwischen den Gerichtsbarkeiten grundsätzlich in Kauf. Dass divergierende Entscheidungen im Großen und Ganzen stattfänden, sei jedoch unwahrscheinlich. Um sie dennoch zu vermeiden, sei interessant, welches Gericht zuerst entscheiden solle. Der Steuerpflichtige wünsche nach seinem persönlichen Eindruck in den meisten Fällen eine Erstentscheidung des Finanzgerichts. Dies werde zum einen mit der besonderen Fachnähe begründet, zum anderen spiele die Tatsache eine Rolle, dass es im Finanzgerichtsprozess gerade nicht um die persönliche Verantwortlichkeit gehe. Es lasse sich nicht immer vermeiden, dass die ordentlichen Gerichte zuerst entschieden, insbesondere in Fällen, in denen strafprozessuale Ermittlungs- und Sicherungsmaßnahmen getroffen worden seien. Da seien die ordentlichen Gerichte schlicht schneller. Jenseits dieser Konstellation sei die Frage, wer zuerst entscheiden solle, eine interessante und normativ offene. Dazu finde man gelegentlich den Begriff des „überholenden Strafrichters“, welcher bereits eine Wertung enthalte. Dahinter verbürgen sich typischerweise Fälle, in denen das Strafgericht, getrieben vom Beschleunigungsgrundsatz, gerade in Haftsachen Tempo mache. Das Finanzgericht sei auch schlicht und ergreifend zu langsam. Rein rechtlich sei der Fall vom Gesetzgeber nicht vorgesteuert worden. Für den Strafrichter sei die Frage des Verhältnisses zum Finanzgericht in § 396 AO geregelt, welcher eine Aussetzung des Strafverfahrens bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens unter anderem dann erlaube,

wenn die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon abhängt, ob ein Steueranspruch bestehe. Diese Aussetzung müsse indes nicht erfolgen. Für das Finanzgericht sei dies eine Frage der senatsinternen Priorisierung. Er persönlich meine, dass das Finanzgericht die Sache im Geschäftsgang vorziehen solle, wenn es die steuerstrafrechtliche Parallelsache erkenne. Dies werde in der Praxis mitunter umgekehrt gesehen.

Für die unterschiedlichen Geschwindigkeiten gebe es verschiedene Gründe. So könne es relevant sein, welche Delikte im Übrigen noch strafrechtlich verwirklicht worden seien oder was im Steuerstreitverfahren im Übrigen noch streitig sei. Schließlich sei auf das Prozessverhalten der Beteiligten hinzuweisen.

Bei den weiteren, folgenden Verfahrensstandkonstellationen werde es kritischer. Es gebe Fälle, in denen strafrechtlich bereits angeklagt worden sei, in denen aber noch nicht einmal ein die finanzbehördliche Sicht der Dinge umsetzender Verwaltungsakt erlassen worden sei. Letztlich ruhe das Besteuerungsverfahren. Steuerverfahrensrechtlich gebe es hierfür keine normative Absicherung; dafür praktisch auch kein Bedürfnis. Mit der Einführung des sog. Teilfeststellungsbescheides werde man sagen können, dass nunmehr sogar selbst während einer noch laufenden Betriebsprüfung streitige Dinge klagefähig gemacht werden könnten. Meine man als Ermittlungsbehörde, eine abschließende Entscheidung im Strafverfahren treffen zu können, dann werde die das Steuerverfahren führende Behörde dazu ebenso in der Lage sein. Lasse man das Steuerverfahren hingegen auf die beschriebene Art und Weise ruhen, dann dränge sich der Verdacht auf, dass dem Steuerpflichtigen der Zugang zum Fachgericht genommen werden solle. Man müsse sich im Klaren sein, dass ohne Steuerbescheid keine Anfechtungsklage, mithin keine Aussetzung der Vollziehung möglich sei.

5. Trägt die Summe aus materieller Unsicherheit, Eigenständigkeit der Verfahren und Beteiligung der Finanzbehörde naturgemäß die Gefahr der Dysfunktionalität in sich?

Prof. Dr. *Marcel Krumm* betrachtete im Folgenden die bisherigen Erkenntnisse gesamthaft und selektiv aus der Perspektive des Steuerpflichtigen. Der Strafbarkeitsvorwurf berühre aus seiner Sicht mehrere Ebenen: Steuerverfahrensrechtlich sei die Rechtssicherheit dahin, die eigentlich mit der Festsetzungsverjährung verbunden sein solle. Denn wegen § 171 Abs. 7 AO werde in den meisten Fällen die Strafverfolgungsverjährung den Endpunkt bestimmen und dieser sei für die besonders schweren Fälle, welche bei über EUR 50.000,- Steuerschaden begännen, nunmehr auf 15 Jahre verlängert worden. Diese 15 Jahre begännen schnell immer wieder von vorne, etwa mit der Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens. Dessen ungeachtet, sehe das reformierte Betriebsprüfungsrecht vor, dass die neu eingeführte zeitliche Festsetzungsverjährungsgrenze bei Betriebsprüfungen dann nicht gelte, wenn dem

Steuerpflichtigen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden sei. Steuerschuldrechtlich sei auf die Verzinsung und die mögliche Haftung etwaiger Beteiligten hinzuweisen.

Vor allem aber sehe sich jemand einer Strafandrohung ausgesetzt, wobei die Ausgangslage wenig erbaulich sei. Der Steuerpflichtige, seine Leitungspersonen und seine Mitarbeiter fänden nicht nur eine offene Steuerrechtslage vor, sie sähen sich zugleich auch einer im Hinblick auf das Ob und Ausmaß schwer vorhersehbaren Offenbarungspflicht, einem schwierig zu beurteilenden Vorsatzerfordernis, der damit zwangsläufig verbundenen praktischen Schwierigkeit dem Vorsatzvorwurf effektiv zu begegnen und einem erheblichen Strafraum gegenüber. Zudem wisse man nicht, zu welchen strafprozessualen Ermittlungs- und Sicherungsmaßnahmen womöglich öffentlichkeitswirksam noch gegriffen werde. Das alles werde den Steuerpflichtigen umso eher von der Wahrnehmung seiner Rechtsschutzmöglichkeiten abhalten, desto mehr er den Ausgang eines vor dem Strafgericht ausgetragenen Steuerstrafverfahren als ungewiss einschätze und desto größer er das Risiko einer Haftstrafe für sich einschätze. Zugleich hänge die rechtspraktisch gelebte Relativierung dieses immensen Drohgebildes stark von der Beliebigkeit des § 398 AO und § 153a StPO ab. Dies seien ideale Bedingungen für staatliche Verhandlungsmacht. Es gelte im Grunde das, was das BVerfG¹¹ bereits zur Hauptverhandlung gesagt habe. Die Gefahr von Strafe lasse beim Betroffenen andere Rationalität in den Vordergrund treten, als die Verteidigung seines Rechtsanwendungsstandpunktes. Er sehe sich durch die Aussicht, mit einer Verständigung die Sanktionen kalkulierbarer zu machen, einer besonderen Anreiz- und Verlockungssituation ausgesetzt. Auch wenn das ebenfalls in anderen Strafrechtzusammenhängen gelte, müsse man für das Steuerstrafrecht die Besonderheit sehen. Anders als bei anderen Delikten, die auch Entgrenzungsrisiko in sich trügen, trete noch hinzu, dass die Finanzbehörde in Doppelfunktion in beiden Verfahren tätig werde und damit die Gefahr bestehe, dass das fiskalische Eigeninteresse als Steuergläubiger mit dem staatlichen Strafverfolgungsinteresse vermengt werde. Plakativer formuliert, könne es darum gehen, im Besteuerungsverfahren den „Druck auf dem Kessel zu halten“ und eine fiskalisch geprägte Gesamtbereinigung zu verwirklichen. Dem Steuerpflichtigen werde zum Beispiel eine Einstellung angeboten, dafür solle er seine gegenteilige Rechtsposition im Besteuerungsverfahren räumen und ggf. noch eine Verbandsgeldbuße akzeptieren. *Wolfram Reiß* habe dies einst „Steuer gegen Strafe“ genannt¹². Heute müsse es vielleicht etwas ausführlicher „Steuergeldauflage und -geldbuße gegen Freiheitsstrafe“ heißen.

Dieses Grundproblem könne durch verschiedene Faktoren noch verschärft werden. Eine der beiden zu nennenden Faktoren sei, dass von Strafrechtspraktikern wenigstens gelegentlich die Behauptung aufgestellt werde, man könne von ordentlichen Gerichten in Bezug auf

¹¹ BVerfG, Stattgebender Kammerbeschluss vom 30. Juni 2013 – 2 BvR 85/13 –, BVerfGK 20, 347-354.

¹² *Wolfram Reiß*, in: Samson/Dencker/Frisch/Frister/Reiß (Hrsg.), Festschrift für Gerald Grünwald, 1999, S. 495.

komplexe Steuerrechtsfragen ohnehin keinen sachgerechten Rechtsschutz erwarten. Dies sei eine für Außenstehende schwer nachprüfbare Aussage, da die amtsgerichtlichen Urteile praktisch nicht veröffentlicht seien. Zu landesgerichtlichen Urteilen sei zu sagen, dass der BGH genauso viele Steuerfehler finde, wie es der BFH bei den Finanzgerichten tue. Es müsse konzediert werden, dass Steuerrecht ein für alle Beteiligten komplexes Thema sei. Daher sei seiner Ansicht nach gegenüber der eingangs vorgestellten These Vorsicht geboten. Letztlich komme es darauf nicht an, da der Verstärkungseffekt bereits dann eintrete, wenn es der Steuerpflichtige glaube, weil man es oft genug gesagt habe. Der zweite aufzugreifende Verstärkungseffekt sei die Tatsache, dass der besonders schwere Fall bereits bei EUR 50.000,- beginne. Dieser Betrag werde im unternehmenssteuerlichen Kontext schnell erreicht. Damit werde die Freiheitsstrafe zu einem Regelszenario. Dies alles könne im Zwei-Personen-Verhältnis z.B. zwischen Steuerpflichtigen/seiner Leitungsperson und den Finanzbehörden auftreten, allerdings auch im Drei-Personen-Verhältnis. Etwa wenn derjenige, der die Steuererklärung unterzeichnet habe, vorsatzlos gehandelt habe und die strafrechtliche Verantwortlichkeit auf den nachfolgenden Ebenen im Raum stehe. Zu denken sei an die Konstellation der mittelbaren Täterschaft. Es sei nicht auszuschließen, dass sich Unternehmen auch im Interesse ihrer Mitarbeiter für eine rechtsschutzverkürzende Gesamtbereinigung entscheiden würden.

Eine Abhandlung aus der Außenperspektive bringe es naturgemäß mit sich, dass Probleme theoretisch überhöht würden. Dies jedoch könne auch bereichern, da es zur Reflexion zwingt. Letztlich könnten nur die Praktiker sagen, wieviel von dieser Gefährdungslage realistisch sei. Es sei eine theoretische Ausgangslage, bei der man bestimmte Idealfälle im Blick behalten müsse. Diese Fälle der unrichtigen Steueranwendung seien an dieser Stelle vereinfacht dargestellt. Bewusst seien die Fälle, die eindeutig Steuerhinterziehung darstellten, ausgeklammert. Selbst die Fälle der „einfachen“ Steuerirrtümer seien nicht schwarz-weiß. Es zeige sich, dass das ein oder andere Rechtsproblem vorgeschoben sei, sodass der Streit um den Fall in einem Rechtsproblem münde, in Wahrheit jedoch bereits der Sachverhalt umstritten sei. Auch diese Fälle müsse man von den hier besprochenen abgrenzen. Gerade aufgrund der Vielfältigkeit der Lebenssachverhalte müsse man sich davor hüten, Steuerstrafverfahren im unternehmenssteuerrechtlichen Kontext stets in ein schlechtes Licht zu rücken. Bedenke man bei § 10 BpO die Niedrigschwelligkeit des Anfangsverdachts, scheine mit Blick auf die Strafverfolgungsstatistik mit Augenmaß vorgegangen zu werden. Letztlich sei dies aus Vollzugsgesichtspunkten nachvollziehbar. Die Herbeiführung einer kooperativen Prüfungssituation scheine auch aus Sicht des Staates in vielen Fällen lohnenswerter, als die rechtliche und stimmungsmäßige Zäsur, die mit der Eröffnung eines Ermittlungsverfahrens einhergehe. Schauen man sich die Statistik zu den Steuerstrafverfahren an, könne sie nicht alles abbilden. Möglich sei die Existenz bestimmter Fallgestaltungen, in denen es bestimmte Aufgriffsschwerpunkte gebe.

Im Übrigen werde man abwarten müssen, ob es im neuen Recht Fehlanreize gebe, etwa ob die erwähnte Außerkraftsetzung des neuen Festsetzungsverjährungsrechts bei Betriebsprüfungen durch die Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zur Affinität der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens führen werde.

Prof. Dr. *Marcel Krumm* fasste abschließend die Punkte zusammen, die aus dem Vorgetragenen folgen sollten. Zunächst solle ein Bewusstsein dafür bestehen, dass es für Unternehmen nicht einfach sei, das Rechtsanwendungsrisiko nicht zum Pflichtwidrigkeitsrisiko werden zu lassen. Nicht jeder Steuerpflichtige bzw. Leitungsperson sei deshalb ein Steuerhinterzieher, weil sich am Ende herausstelle, dass ein Fehler begangen worden sei, der zudem erst Jahre später vom Finanzgericht als ein solcher bestätigt worden sei. Zweitens solle die Finanzverwaltung im Steuererklärungsformular klar sagen, zu welchem Sachverhalten sie eine Offenlegung erwarte. Vorzugswürdig wäre es, tue man ausdrücklich kund, dass es nur auf Abweichungen von im BStBl veröffentlichten Verwaltungsanweisungen ankomme. Ansonsten müsse man abwarten, welche brauchbaren Erkenntnisse aus den Steuergestaltungsmeldungen für die Steuererklärungsformulare abgeleitet werden könnten. Drittens müsse man sich Gegenmaßnahmen gegen die Gefährdungsfälle überlegen. So könne man andenken, dass der zeitnahe Abschluss des Verwaltungsverfahrens gesetzlich vorgegeben werde. Aus einer steuerverfahrensrechtlichen Perspektive erscheine es schwer vorstellbar, dass ein Verfahren zugleich anklage-, aber nicht festsetzungsreif sei. Damit das Verwaltungsverfahren nicht jenseits gerichtlicher Kontrolle einseitig ruhend gestellt werden könne, könne man darüber nachdenken, dass ein Strafbefehl erst beantragt bzw. die Klage erst erhoben werden dürfe, wenn das Verwaltungsverfahren abgeschlossen worden sei. Vielleicht sei auch der Teilfeststellungsbescheid, der bisher nur aus einer Außenprüfungssituation ergehen könne, eine passende, verallgemeinerungsfähige Lösung in dem Sinne, dass vor dem Abschluss eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens die Besteuerungsgrundlagen, die auch Anlass für das Steuerstrafverfahren gäben, zumindest immer gesondert festzustellen seien. Ein solcher Bescheid sei klage- und aussetzungsfähig. Dies habe den Vorteil, dass damit die Steuerungsfunktion fachgerichtlicher Kontrollerwartung auch bei der Finanzbehörde akzeptiert werde. Schließlich stehe nach wie vor der Vorschlag im Raum, viele Sachverhalte schlicht aus der Kriminalstrafbarkeit herauszuholen und an ein Steuerzuschlagsystem zu überantworten, welches allein an die Unterbemessung der Steuer anknüpfe. Ein solches System mag deutlich kompromissloser sein, als ein auf individuelle Schuld abstellendes Strafrecht, aber es wirke in der Breite und nicht nur selektiv. Vor allem müsse der Steuerpflichtige nur vor dem Finanzgericht gegen die Nachforderung streiten, sofern man den Zuschlag nach dem Vorbild der Zinsen verfahrensrechtlich mit der Nachforderung koppelte. Zu befürchten sei, dass der letzte Vorschlag momentan nicht in die öffentliche Stimmungslage passe.

Dr. *Hans-Josef Thesling* griff drei, aus seiner Sicht besonders relevante Fragen heraus. In welchem Umfang müsse man Steuererklärungen spezifizieren und Einzelheiten darlegen? Wo ende der Vorsatz? In welchem Verhältnis stünden Strafjustiz und Finanzgerichtsbarkeit und wie sei dieses Verhältnis in der Praxis zu werten?

- II. Er leitete zu der zweiten Kurzumfrage über, welche die Frage aufwarf, was die wesentlichen Gründe für ein Fehlverhalten im Steuerrecht seien. Mehrfachnennungen waren möglich. Die Teilnehmenden gaben an: „Steuerliche Regelungen sind zu komplex“ 81 %“, „Keine bestehenden oder unzureichenden Compliance-Systeme“ 34 %, Zunehmend grenzüberschreitende Fallgestaltung“ 46 % und „Fristendruck (Erklärungsfristen, Jahresabschlüsse)“ 31 %.**

Dr. *Peter Talaska*

1. Gefährdungslage – keineswegs eine theoretische Überhöhung

Dr. *Peter Talaska* betonte einleitend, dass auch er die Fälle von echter Kriminalität ausblenden wolle. Er habe sich im Wesentlichen auf Fälle im Unternehmenssteuerrecht fokussiert, die teilweise zu Strafverfahren führten.

a) Black Box Vorsatzbestimmung/Rechtsanwendungsfehler

Es seien bereits eine Reihe von Vorschriften und Fallkonstellationen genannt worden. Bei den Fällen, die folgten, solle man sich die Frage stellen, ob man als verantwortliche Person ein Strafverfahren eingeleitet hätte oder nicht.

aa) USt: Ort der Leistung

Vorliegend habe ein weltweit tätiger Anlagenbau-Konzern in Luxemburg das Mutterhaus und in ganz Europa Geschäftsvorfälle gehabt. Innerhalb der Konstellation, in der man mit einer deutschen Tochtergesellschaft im Rahmen eines Innenkonsortiums gemeinsam ein Hochofen in Deutschland gebaut habe, habe man sich beim Ort der Leistung und Lieferung und somit bei der Frage, ob es in Deutschland umsatzsteuerbar und -pflichtig sei, geirrt. Eine Besonderheit bestand darin, dass die deutsche Tochtergesellschaft der Auffassung gewesen sei, sie sei die Leistungserbringerin. Daher seien von der Tochtergesellschaft Umsatzsteuererklärungen abgegeben worden, nicht hingegen von der Muttergesellschaft. Innerhalb eines Compliance-Systems sei der potentielle Irrtum aufgefallen, sodass eine Korrektur abgegeben worden sei. Dr. *Peter Talaska* warf ein, dass das Thema der Korrektur ein Grundproblem im deutschen Unternehmenssteuerrecht sei, da derjenige, der sie vornimmt, oft Leidtragender werde. Im Fall seien ca. 1,4 Mio. Euro nachveranlagt worden. Ein sog. Fiskalschaden (Begriff aus der

Finanzverwaltung NRW) in Deutschland sei nicht entstanden, da irrtümlich die deutsche Tochtergesellschaft die Erlöse erklärt habe.

Die Korrektur sei als Selbstanzeige gewertet und ein Strafverfahren gegen drei Vorstandsmitglieder des luxemburger Konzerns wegen Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen eingeleitet worden. Sodann sei eine Betriebsprüfung durchgeführt worden. Rechtlich seien die Umstände unstrittig gewesen. Auch bei der Tochtergesellschaft seien bei der Abwicklung Punkte wie Verrechnungsstundungen aufgekommen. Allerdings habe man von der Strafbarkeit keinen Abstand genommen, sodass ein Strafzuschlag nach § 398a AO in Höhe von EUR 245.000,- kumulativ von den Vorständen höchstpersönlich verlangt worden sei.

Auffällig sei gewesen, dass zum subjektiven Tatbestand weder Feststellungen noch Rückfragen gestellt worden seien. Dieser sei schlicht angenommen worden (Stichwort Black Box). Erst, als auf Antrag hin jemand von der Steuerabteilung zu den Abläufen befragt worden sei, habe man sich von dem Fehlen des Vorsatzes überzeugen lassen. Insgesamt nach zwei Jahren seien die Verfahren nach § 170 Abs. 2 AO StPO eingestellt worden. Auch wenn der Fall gut ausgegangen sei, habe er in der Zeit die Beteiligten gebunden und entsprechend belastet.

bb) „Druck auf dem Kessel lassen“

Dr. *Peter Talaska* fuhr mit einem weiteren, ähnlich gelagerten Fall zum Thema Bewertungsfragen fort.

Ein international aufgestelltes Self-Storage-Unternehmen habe in Deutschland mehrere Immobilien in Form von großen, bereits mit Videokameras und weiterer Infrastruktur ausgestatteten Lagerhallen erworben. An diesem Deal, bei dem der Kaufpreis 66 Mio. Euro betragen habe, hätten viele Beratungsfirmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften versucht, ihre Expertise einzubringen. Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde die Auffassung vertreten, dass die Kaufpreisallokation hinsichtlich der Verteilung auf Grund und Boden und die Immobilie, sowie auf andere Wirtschaftsgüter, die der Grunderwerbsteuer nicht unterfielen, nicht sachgerecht ausgeübt worden sei. Es sei darüber gestritten worden, ob etwa das Ertrags- oder das Sachwertverfahren Anwendung fände und ob es für solch einen Betrieb überhaupt ein geeignetes Verfahren gebe. Aus dieser Betriebsprüfung heraus sei ein Strafverfahren mit der Begründung eingeleitet worden, dass Grunderwerbsteuer verkürzt worden sei. Dieses Strafverfahren sei gegen den ausländischen Geschäftsführer der Muttergesellschaft, der zugleich Mitgeschäftsführer der deutschen Grundstücksgesellschaft gewesen sei, eingeleitet worden, um direkt ganz oben anzusetzen und damit den Druck zu erhöhen, wie es in der Praxis nicht unüblich sei. Streitig sei gewesen, mit welchem Anteil man die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ansetzen solle. Trotz des Verfassens von Gutachten und des Austauschs von Schriftsätzen sei man nicht übereingekommen. Innerhalb der

Betriebsprüfungsschlussbesprechung, bei der alle Beteiligten einschließlich der Strafsachenstelle teilgenommen hätten, sei von der Betriebsprüfungsstelle sehr offen kommuniziert worden, dass, wenn die vorgeschlagene und mit einer Nachforderung endende tatsächliche Verständigung akzeptiert werde, man das Strafverfahren gegen den Geschäftsführer nach § 170 Abs. 2 StPO ohne Weiteres einstellen werde. Bei der Größenordnung dieses Unternehmens und den Unwägbarkeiten, die ein Strafverfahren gegen den Geschäftsführer bei einem vorgeworfenen Schaden von 790.000,- Euro mit sich bringe, könne man sich vorstellen, wie der Fall ausgegangen sei. Zum Vorsatz sei jedoch keine einzige Feststellung getätigt worden.

cc) Übersehen einer Anmeldepflicht

Dr. *Peter Talaska* leitete zum nächsten, recht aktuellen und kuriosen Fall über, der den Rechtsanwendungsfehler des Übersehens einer Anmeldepflicht zum Gegenstand hatte.

Es habe sich um ein mittelständischen Softwarekonzern in Deutschland gehandelt, bei dem die Steuerfunktion für vier oder fünf Tochtergesellschaften in der Holding zentriert gewesen sei. In der Holding sei die Steuerabteilung und Wirtschaftsprüfung eingebunden worden. Im Wesentlichen habe der Konzern Softwaredienstleistungen erbracht und bezogen. Da § 50a EStG nicht häufig zum Gegenstand eines Strafverfahrens werde, sei es hier umso überraschender gewesen.

§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG sehe, wenn man aus dem EU-Ausland entsprechende Softwaredienstleistungen bezöge, vor, dass im Rahmen der Quellensteuer eine Einbehaltungs- und Anmeldepflicht bestünde. Das Gesetz habe sich 2001 geändert. Ferner existierten dazu zwei lange aber unklare BMF-Schreiben, sodass letztlich keiner genau gewusst habe, wie die Regelung zu handhaben sei. Der Steuerabteilung sei dies durch einen Hinweis eines Kunden aufgefallen, woraufhin eine Korrektur abgegeben worden sei. Eines der Dilemmata des Korrekturrechts, nämlich wie weit in der Zeit man zurückgehen müsse, sei auch hier zum Tragen gekommen.

Da seit 2012 keine Quellensteuererklärung abgegeben worden sei, habe man mit dem Zehn-Jahres-Zeitraum begonnen. Sodann habe die Finanzverwaltung den Fall aufgegriffen. Die Betriebsprüfung habe wegen der Annahme einer Selbstanzeige zur Einleitung eines Strafverfahrens gegen den Geschäftsführer der operativen GmbH geführt und sei im Strafzuschlag gemündet. Der Geschäftsführer der Tochtergesellschaft, welcher sich aufgrund der Auslagerung in die Holding nicht um die Steuern gekümmert habe, sei der Meinung gewesen, gerade für die steuerlichen Aspekte entsprechende Personen in der Holding zu haben. Diese würden die Sachverhalte kennen, welche im Übrigen auch bei den vorgelagerten Betriebsprüfungen bereits bekannt gewesen seien. Allerdings habe ein Strafzuschlag gegen den Geschäftsführer persönlich von 350.000,- Euro nach § 398a AO im Raum gestanden. Wenn das Unternehmen

die Kosten übernahme, führte dies zu lohnsteuerlichen Folgewirkungen und je nach Unternehmenskonstellation zu der Frage, ob dies tatsächlich im Interesse des Unternehmens sei. Schließlich sei der Kompromissvorschlag unterbreitet worden (weil keine Vorsatzfeststellung erfolgt sei), das Verfahren nach § 170 Abs. 2 StPO einzustellen, aber ein Organisationsverschulden nach § 130 OWiG festzustellen und dem Unternehmen eine verminderte Verbandsgeldbuße in Höhe von 200.000,- Euro aufzuerlegen. Noch sei unklar, wie der Fall ausgehe.

dd) „Druck auf dem Kessel lassen“ - II

Der darauffolgende Fall handle von einer öffentlichen Körperschaft der Energie- und Wasserversorgung. Diese hatte festgestellt, dass sie sich bei der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer hinsichtlich der Sachbezüge von Mitarbeitern (Nutzung von Ferienwohnungen, Geschenke, Bewirtung) geirrt habe. Fraglich sei gewesen, ob nicht höhere Vergleichspreise etwa für die Nutzung von Ferienwohnungen hätten zugrunde gelegt werden müssen. Nach lohnsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Aufarbeitung dieses Sachverhalts anlässlich der angestrebten Korrektur, sei zusätzlich aufgefallen, dass im Bereich der innergemeinschaftlichen Erwerbe ein Fehler bei der umsatzsteuerlichen Würdigung gemacht worden sei. Beides sei einer Korrektur zugeführt worden, woraufhin die Betriebsprüfung angeordnet und ein Strafverfahren gegen alle Vorstandsmitglieder des Versorgers eingeleitet worden sei und Strafzuschläge in Höhe von 95.000,- Euro gegen jedes Vorstandsmitglied im Raum gestanden hätten. Die Parallelität des Verlaufs zu den vorgenannten Fällen werde deutlich. Es sei um das Vorliegen des Vorsatzes, sowie um die steuerliche Festsetzungsverjährung und damit die Frage gestritten worden, ob man zehn Jahre rückwirkend veranlagern könne, was nicht möglich sei, wenn man den Vorsatz nicht annehme. Von Strafsachenstelle sei vorgeschlagen worden, zur Nachveranlagung innerhalb von zehn Jahren zuzustimmen und im Gegenzug das Strafverfahren gegen die Vorstände einzustellen, allerdings eine Verbandsgeldbuße wegen Organisationsverschulden zu verhängen. Rechtlich sei das Ergebnis nicht zu vertreten, denn damit seien der Vorsatz und die zehn Jahre ausgeschlossen gewesen. Hier sei einem mit dem Stichwort Rechtsmittelverzicht die Pistole auf die Brust gesetzt worden. Auch hier wurde „Druck auf dem Kessel“ gelassen, was zu einer guten Verhandlungsposition zugunsten der Finanzverwaltung geführt habe.

ee) Übersehen einer Mitteilungspflicht

Im nächsten, im Bußgeldrecht angelegten, Fall zum Thema Black Box Vorsatzbestimmung habe es ein weltweit tätiger Stahlbaukonzern versäumt, nach § 138 Abs. 2 AO Auslandsbeteiligungen gegenüber dem Finanzamt anzuzeigen. Bei dieser Anzeigepflicht gehe es nicht um die Frage der Steuerverkürzung. Hinsichtlich der Pflicht werde oft diskutiert, ob sich die Auslandsbeteiligungen nicht auch aus den (konsolidierten) Jahresabschlüssen ergäben. Die

Betriebsprüfung habe das Fehlen der Anzeigen festgestellt. Daraufhin habe das Unternehmen die Anzeigen für alle betroffenen Jahre auf Vordruck nachgereicht. Dies habe trotz Fehlens objektiver Mehrergebnisse zur Einleitung eines Bußgeldverfahrens gegen mehrere Geschäftsführer geführt, da die Nichtanzeige dieser Beteiligungen nach § 379 Abs. 2 AO eine Steuerordnungswidrigkeit darstelle. Ferner sei eine Geldbuße angedroht worden. Über das Vorliegen des Vorsatzes und den Verjährungsbeginn bei sog. Dauerordnungswidrigkeiten sei diskutiert worden. Schließlich sei die Frage aufgeworfen worden, ob es gerecht sei, dass man als Straftäter durch Selbstanzeige straffrei werden könne oder eine Bußgeldfreiheit auch entsprechend bei leichtfertiger Steuerverkürzung möglich sei, jedoch derjenige, der eine bloße Steuerordnungswidrigkeit beginge, sich durch Anzeige nicht bußgeldfrei halten könne. Nach einem Jahr der Diskussion sei das Verfahren nach § 47 OWiG eingestellt worden. Da dieses Jahr dennoch belastend wirke, falle es seiner Ansicht nach unter das Thema der Kriminalisierung.

b) „Gestaltungsmisbrauch“

Bei dem Thema Millionärsfonds aus dem Jahre 2017 seien ungeschriebene Tatbestandsmerkmale in den Steuertatbestand hineingelesen worden. Dies sei sodann zum Anknüpfungspunkt eines strafrechtlichen Vorwurfs gemacht worden. Aktuell gebe es dazu ein Verfahren beim BFH¹³, bei dem strafrechtlich alles eingestellt worden sei, allerdings teilweise nach § 153a StPO. Also sei in den Fällen, in denen steuerliche Gerichte ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal im InvStG verneint hätten, dennoch eine Sanktionierung erfolgt.

Auch die Private Equity Fonds und die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung würden speziell in München intensiv diskutiert. Fraglich sei, ob der Begriff des Ortes der Geschäftsleitung und der üblichen Geschäfte nach § 10 AO entgegen der Definition des BFH anders ausgelegt werden müsse.

c) Überholender Strafrichter

Beim Fall zum überholenden Strafrichter sei aus einer Betriebsprüfung heraus ein Strafverfahren eingeleitet worden. Gegen die darauffolgenden Änderungsbescheide sei Einspruch eingelegt worden. Es sei um eine konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung gegangen, also um die Frage, ob Rechnungen innerhalb des Konzerns leistungsunterlegt gewesen seien und Scheinrechnungen existiert hätten. Es wurde über mehrere Gesellschaften hinweg intensiv gestritten, bis das Finanzamt für sich entschieden habe, den Streit nicht weiterzuführen. Mit Blick auf das Strafrecht hätten sie die Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 1 AO bis zur Rechtskraft des beim Landgericht anhängigen Strafverfahrens ausgesetzt. Beim Landgericht sei bereits Anklage erhoben worden. Man habe sich also mit dem Sachverhalt und der

¹³ BFH, anhängiges Verfahren VIII R 18/22.

rechtlichen Würdigung nicht mehr beschäftigen wollen, da dies auch in der Beweisaufnahme in der Hauptverhandlung beim Strafgericht geschehen könne. Ein solches Verfahren kann schnell auf 15 bis 20 Hauptverhandlungstage anwachsen.

2. Ausgangsproblem im Unternehmenssteuerrecht: Der Vorsatz wird nicht geprüft

Hinsichtlich des Hauptproblems, dass der Vorsatz nicht geprüft werde, sei Dr. *Peter Talaska* der Auffassung, dass dies mit verwaltungsinternen Mechanismen zusammenhänge. Es sei ein Automatismus, dass von einer Stelle lediglich geprüft werde, ob ein Sachverhalt objektiv zu einem Mehrergebnis führe und der Fall sodann automatisiert zu einer berufeneren Stelle abgegeben werde, die die Höhe des Mehrergebnisses prüfe. Dies werde durch § 10 Abs. 1 S. 1, 2 BpO und den dazugehörigen Ländererlass¹⁴ konkretisiert. Es werde nicht auf die niedrige Schwelle des Anfangsverdacht abgestellt, sondern bereits darunter an die Strafsachenstelle abgegeben. Zu diesem Zeitpunkt könne die Strafsachenstelle den Vorsatz regelmäßig auch nicht prüfen. Es folge der Impuls, lediglich die erhebliche Nachzahlung zu eruieren, welche im Unternehmenssteuerkontext meist vorliege. Da das Risiko bestehe, Strafvereitelung im Amt nach § 158a StGB zu begehen, könne dies dazu führen, dass zum Schutz des Betroffenen ein Strafverfahren eröffnet würde. Dieser Automatismus sei kritisch zu sehen. In diesem Zusammenhang verwies Dr. *Peter Talaska* auf die Rechtsprechung des BGH zur Grenze von 50.000,- Euro als Erheblichkeitsgrenze.¹⁵

3. Folgeproblem im Unternehmenssteuerrecht: Wer den (Rechtsanwendungs-)Fehler selbst findet und anzeigt, wird kriminalisiert.

Die in der Überschrift benannte Problematik finde man auch in Tz. 2.5 S. 1 AEAO zu § 153.¹⁶ Natürlich solle sorgfältig geprüft werden, ob es sich um Vorsatz oder Fahrlässigkeit handle. Ferner sei der Mechanismus mit Tz. 11 Abs. 1 AStBV (St) 2023¹⁷ zu beachten. Da man bei einer Korrektur nicht wisse, ob es sich um eine Selbstanzeige handle, sei zunächst davon auszugehen. Nach dem gleichlautenden Erlass zu § 10 BpO¹⁸ bestehe gegenüber der BuStra in diesem Fall eine umgehende Unterrichtungspflicht insbesondere „bei Vorlage einer Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen, egal in welchem Verfahrensstadium.“ Dabei werde der

¹⁴ BStBl I 2009, 829.

¹⁵ BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, BStBl II 2009, 934; BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 – 1 StR 373/15 –, BGHSt 61, 28-36.

¹⁶ „Ein Fehler, der dem Anzeige- und Berichtigungspflichtigen i.S.d. § 153 AO unterlaufen ist, ist straf- bzw. bußgeldrechtlich nur vorwerfbar, wenn er vorsätzlich bzw. leichtfertig begangen wurde. Es gelten die allgemeinen Regelungen des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts (§ 369 Abs. 2, § 377 Abs. 2 AO). Es ist zwischen einem bloßen Fehler und einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§§ 370, 378 AO) zu differenzieren. Nicht jede objektive Unrichtigkeit legt den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe. Es bedarf einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist.“

¹⁷ „Nach Eingang einer Selbstanzeige ist ein Strafverfahren zur Prüfung der Straffreiheit einzuleiten.“

¹⁸ BStBl I 2009, 829.

Vorsatz vom Finanzamt zuständigkeitshalber nicht geprüft. Derjenige, der den Vorsatz zu prüfen habe, warte erst einmal ab, was steuerlich herauskomme, bevor er ein Strafverfahren einleite. So entstehe eine Kriminalisierung, bei der es sich um eine reine Verwaltungsthematik handle.

4. Schlussfolgerungen

Dr. Peter Talaska schloss mit der Darstellung denkbarer Lösungsansätze zur Entkriminalisierung von Unternehmen. Zunächst sei es im Selbstanzeigerecht denkbar, den Strafbuchschlag nach § 398a AO auf eigennützige Steuerhinterziehungen zu beschränken. In Unternehmen bestünde oft schlicht keine Motivation Steuern zu verkürzen. Ferner sei es gerecht, für die Aufdeckung von Steuerordnungswidrigkeiten gesetzgeberisch eine Bußgeldbefreiung analog § 378 Abs. 3 AO zu schaffen. Schließlich sei eine Klarstellung in Art. 97 § 38 EGAO oder in § 10 BpO wünschenswert, dass ein in dieser Weise geprüftes innerbetriebliches Steuerkontrollsystem eine widerlegbare Vermutungswirkung gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit entfalte, sodass die verwaltungsinterne Automatik, der Einbindung der Strafsachenstelle insoweit grds. nicht greife.

B. Podiumsdiskussion

I. Beitrag von Dr. *Jost Schützeberg*

Dr. *Hans-Josef Thesling* wandte sich an Dr. *Jost Schützeberg* mit der Bitte um Stellungnahme sowie der Frage, wie er das Verhältnis von straf- und finanzgerichtlichen Verfahren beurteile.

Nach Dr. *Jost Schützeberg* biete sich zur Beurteilung der Gegenwart und dem Finden von Lösungsansätzen für die Zukunft der Blick in die Vergangenheit an. Als er vor 15 Jahren in Steuerstrafsachen angefangen habe, sei es bei seinem ersten großen Fall um eine verdeckte Gewinnausschüttung gegangen. Er habe im Kollegenkreis gefragt, wie die verdeckte Gewinnausschüttung in den § 370 AO einzuordnen sei. Seine Kollegen hätten ihm geraten, es nicht weiter zu verfolgen, da damit kein Hauptverhandlungstermin und keine zulässige Anklage zu erreichen sei. Die Verteidiger hätten auf die schier unendliche Literatur zur verdeckten Gewinnausschüttung hingewiesen. Der Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren habe die Situation nicht leichter gemacht. Wenige hätten sich damals mit diesen Fällen befassen wollen. Als in Hauptverhandlungen der Begriff der Schätzung aufgetaucht sei, sei sofort ein pauschaler Abschlag von 30 % bei den Strafgerichten befürchtet worden. Dies alles liege daran, dass § 386 Abs. 1 AO die Zuständigkeit für Steuerstrafverfahren der Finanzverwaltung zuweise. In der Norm gebe es wenige Konstellationen, in denen die Finanzverwaltung das Verfahren nicht führen dürfe – etwa wenn eine andere Straftat wie Urkundenfälschung

verwirklicht worden sei oder sich der Beschuldigte in Haft befinde. In diesen beiden Ausnahmefällen sei die Justiz beteiligt. In der Praxis von vor 15 Jahren habe das dazu geführt, dass bei der Justiz nur Fälle gelandet seien, die bei der Finanzverwaltung schlecht gelaufen seien. Habe man sich bei den von Dr. *Peter Talaska* vorgestellten Fällen, bei denen durch Erhöhung eines strafrechtlichen Verfolgungsdrucks Mehrergebnisse durch eine tatsächliche Verständigung erwartet worden seien, nicht einigen können, seien diese Fälle bei der Justiz gelandet. Konkret seien das Fälle, in denen tatsächliche Verständigungen gescheitert seien oder Beschuldigte ihre Auflagen nach § 153a StPO nicht zahlen können. Die Regelungen, in welchen Fällen die Verfahren abzugeben seien, seien in der AO und selbst unter Zuhilfenahme der AStBV unzureichend.

Heute werde der Justiz vorgeworfen, „die Grenze des gesunden Selbstvertrauens zur Selbstüberschätzung dürfte weit überschritten sein, wenn die Staatsanwaltschaft meint, einen steuerlichen Sachverhalt schneller abschließend beurteilen zu können als Steuergerichtsbarkeit und Finanzverwaltung.“¹⁹ Dieser Vorwurf klinge bei Steuerrechtlern und in dieser Veranstaltung an. Dagegen spreche § 17 Abs. 2 GVG, wonach das Gericht des zulässigen Rechtsweges den Rechtsstreit unter allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten entscheide. Seiner Meinung nach sei Steuerrecht trotz seiner Komplexität Rechtsanwendung. Die Strafjustiz kenne dies aus anderen Bereichen wie dem Kartell- oder Umweltstrafrecht sowie weiteren Spezialgebieten wie dem Arzneimittelstrafrecht. Die Strafjustiz habe sich darauf eingestellt, diese speziellen Rechtsmaterien zu „durchdringen“, zwar nicht bis zum Ende, jedoch soweit, dass eine steuerrechtliche Bewertung durchaus möglich sei. Prof. Dr. *Joachim Lang* habe vor 20 Jahren festgehalten, dass Steuerrecht und Strafrecht kaum übergreifend beherrscht werden könnten. Der Begriff des „Beherrschens“ sei steuerrechtlich geprägt.

Aus der Sicht von Dr. *Jost Schützeberg* sei zu beachten, dass die Justiz keine Gestaltungsberatung vornehme. Sie habe einen abgeschlossenen Sachverhalt, über den sie steuer- und strafrechtlich zu befinden habe. Damit beträfen viele Folgeprobleme die Justiz nicht. Im Moment habe man in den Bundesländern ganz überwiegend motiviertes Personal in den Dezernaten, welches mit steuer- und strafrechtlichem, aber auch ökonomischem Sachverstand arbeite. Die Fortbildungen in der Justiz hätten sich massiv verbessert. Sie fänden gemeinsam mit der Finanzverwaltung und dem Zoll bei der Bundesfinanzakademie und den Justizakademien der Länder statt. Auch im Bereich der Rechtshilfe habe sich viel getan. Für die Justiz bedeute dies indes, dass man sich von der Vorstellung des Generalisten, welcher von der einfachen Körperverletzung über Tankstellenüberfall bis zur komplexen Steuerrechtsmaterie alles beherrsche, verabschieden müsse, wie es die Anwaltschaft bereits vor 30 Jahren getan habe.

¹⁹ *Podewils, wistra* 2015, 257 (263).

Nach Einschätzung Dr. *Jost Schützebergs* hinsichtlich der Steuermoral und den Herausforderungen struktureller Art sei die Kontrollwahrscheinlichkeit und nicht die Strafhöhe entscheidend, um eine gewisse Steuermoral zu erhalten oder zu verbessern. Maßnahmen wie DAC 7, DAC 8 oder Auswertung von Steuer-CDs sollten dazu dienen, eine gewisse Kontrollwahrscheinlichkeit einzuziehen. Die in den Vorträgen vorgestellten Fälle, bei denen das Strafverfahren die Fortsetzung des Besteuerungsverfahrens sei, könne nicht im Interesse der Justiz liegen. Die Justiz sei dort wegen § 386 AO außen vor. Bei dem Verhältnis beider Verfahren sei auf § 393 AO zurückzugreifen, der bereits angesprochen worden sei und der nicht die optimale Gesetzesregelung darstelle. Nach wie vor gebe es in der Praxis einige Schwierigkeiten dabei, wie beide Verfahren nebeneinander herliefen. Aus den langjährigen Erfahrungen seiner Fortbildungsleitung an der Bundesfinanzakademie, bezeichne er den § 396 AO als „verbotene Norm“. Damit kippe der Strafanspruch hinten über. Entscheide man als Strafrichter oder Strafrichterin das Verfahren gem. § 396 AO bis zu einer möglichen steuerrechtlichen Klärung auszusetzen, könnten in der Praxis fünf oder mehr Jahre vergehen, ohne dass die Sicherheit bestünde, dass über die steuerrechtliche Frage entschieden worden sei.

Hinsichtlich des von Prof. Dr. *Marcel Krumm* angesprochenen verschuldensunabhängigen Steuerzuschlagsystems befand Dr. *Jost Schützeberg*, dass es für einfache Steuerhinterziehungen dienlich sein könne. Jedoch sei die Abgrenzung der einfachen zur mittelschweren und schweren Steuerhinterziehung mitunter schwierig. Ein weiterer Punkt in Form der Compliance-Management-Systeme spiele in der Justiz eine sehr geringe Rolle. In den angelsächsischen Ländern wie den USA und Großbritannien sei es gesetzlich geregelt. In Deutschland habe es mit dem Verbandssanktionengesetz kurz davorgestanden, verwirklicht zu werden. Er persönlich habe keine Bedenken, dass in bestimmten Fällen von der Verfolgung abgesehen werden könne, wenn die Anforderungen an das Compliance-Management-System erfüllt seien.

Er wies darauf hin, dass nächstes Jahr das Bundesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität eingeführt werde. Dies werde seines Erachtens nach, erhebliche praktische Auswirkungen auf die Unternehmen und die Dokumentationspflichten haben, da sie durch die Bekämpfung von Geldwäsche beeinflusst würden. Schließlich betonte er, dass es aus seiner Sicht nicht das Ziel sein könne, dass ein Unternehmen aus strafrechtlicher Sicht geführt werde, sondern nur, dass strafrechtlich relevantes Verhalten vermieden werde. Abschließend stellte er fest, dass der unternehmerische Verdruss über die Einrichtung von Abteilungen für Compliance, Korruptionssachverhalte, Lieferketten und Nachhaltigkeit von der Justiz verstanden werde. Er siedle die problematischen Fälle eher bei dem Punkt an, dass Steuer- und Strafverfahren bei der Finanzbehörde in einer Hand lägen und dadurch mögliche Konfliktfälle entstünden. Die Justiz habe andere, größere Verfahren, bei denen die Prüfung des subjektiven Tatbestandes zweifellos durchgeführt werde.

II. Beitrag von Dr. *Sabine Grommes*

Dr. *Sabine Grommes* kehrte zur Ausgangsfrage zurück, ob man die Steuerhinterziehung als Straftat oder ein reines Zuschlagsystem wolle. Sie persönlich sei der Meinung, die Steuerhinterziehung solle im Strafrecht bleiben. Dies sei durch das Europarecht quasi vorgegeben. Im Art. 325 AEUV sei geregelt, dass man mit abschreckenden Maßnahmen einen effektiven Schutz für das Steueraufkommen gewährleisten müsse. Daher bestehe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung eine primärrechtliche Pflicht. Auch der EuGH betone in der Missbrauchsrechtsprechung wiederholt, dass er diese Bekämpfung ernst und sogar ernster meine, als die Umsetzung in Deutschland ausgestaltet sei. Sie persönlich habe hinsichtlich eines Zuschlagssystems Bedenken, da es zu einer Kosten-Nutzen-Rechnung rein finanzieller Natur einladen könne. Der Steuerpflichtige würde sich fragen, ob er sich das Risiko finanziell leisten könne, was letztlich mit den Abwägungen bei der Investition in risikoreiche Aktien oder Unternehmen vergleichbar wäre. Auch wenn das Strafrecht ultima ratio sei, brauche man es wegen seines abschreckenden Charakters. Negative General- sowie Spezialprävention seien neben dem Schuldausgleich anerkannte Strafzwecke. Wenn sie in ihrer Praxis von dem Angeklagten höre, bei seiner Steuerhinterziehung sei niemand geschädigt worden, da das Geld vom Staat genommen worden sei, habe sie das Gefühl, das Bewusstsein, es handle sich dabei um so etwas wie eine kollektive Selbstschädigung, sei nicht genug vorhanden. Dies stelle kein Kavaliersdelikt dar. Bevor man darüber nachdenke, die Steuerhinterziehung aus der Strafbarkeit herauszunehmen, müsse man vorher über andere Fälle, wie die Leistungerschleichung oder das „Containern“ nachdenken, die viel niedrigere Schäden verursachten. Gerade in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO mit seinem Täuschungselement werde deutlich, dass ein Handlungsunwert existiere. Faktisch würden auch die legalen Mitbewerber geschützt, die vielleicht nicht zu den niedrigen Preisen wie die Steuerhinterziehenden anbieten könnten und dadurch sogar demoralisiert werden könnten. Steuerhinterziehung sei selten eine Straftat aus Not, wie etwa das „Containern“. Es resultiere in der Regel aus einem übersteigerten Bereicherungsstreben und löse im Ganzen enorme Schäden aus. Auch wegen des anonymen Steuergläubigers Staat, bei dem der Einzelne nicht wie bei einer privatrechtlichen Verpflichtung gegenüber einer natürlichen Person zwangsläufig im Blick hat, wer wie geschädigt werde, halte sie den steuerstrafrechtlichen Tatbestand der Steuerhinterziehung für erforderlich. Letztlich diene er dem Schutz der Haupteinkommensquelle des Staates.

Dr. *Sabine Grommes* ergänzte zum angesprochenen § 396 AO, dass er häufig überspannt werde. Oft würde in der Praxis bereits wegen Zweifels hinsichtlich der Höhe ausgesetzt. Dies sei nach klarer Rechtsprechung und herrschender Meinung in der Literatur kein Anwendungsfall des § 396 AO. Man könne nur aussetzen, wenn das Ob unklar sei. Abschließend bemerkte sie zum Thema Vorsatz, dass dies der Punkt sei, in dem sie den I. Strafsenat des BGH für

„angeklagtenfreundlich“ halte. In diesem Zusammenhang sei auf den Fall „Werner Mauss“²⁰ hinzuweisen, bei dem der vom BGH klar formulierte Schutzmechanismus der Steueranspruchstheorie gegriffen habe. Entsprechende Fälle gebe es viele, wie die Rechtsprechung zu den berufstypischen Handlungen, die die Berufsträger regelmäßig schütze. Daher sei das Thema des Vorsatzes zumindest im gerichtlichen Verfahren kein Schreckgespenst.

III. Beitrag von Dr. Ulf Freytag

Dr. Hans-Josef Thesling wandte sich mit dem Thema des Tax-Compliance-Management-Systems an Dr. Ulf Freytag, der als Verantwortlicher für die steuerrechtlichen Fragen eines international tätigen Konzerns einen Überblick über den Umgang mit Straf- und Verwaltungsanktionen in anderen Ländern habe.

Mit Blick auf den Titel der Veranstaltung differenzierte Dr. Ulf Freytag zwischen Fehlverhalten und Fehlern, die wie bei den Beispielfällen von Dr. Peter Talaska schlicht passiert seien. Es sei nach den bisherigen unterschiedlichen Perspektiven eine weitere Kategorie der Typen von Steuerplanern zu ergänzen, die die überwiegende Mehrheit darstellten. Neben den genannten, die gewerbsmäßig Steuerhinterziehung betrieben und denjenigen Steuerberatern, die Gestaltungsspielräume nutzten, existierten die Rechtsanwender, die einfache Fehler begingen. Zwar seien mit den Tax-Compliance-Management-Systemen Mechanismen zur Fehlervermeidung geschaffen worden, aber zu berücksichtigen sei die Quantität, mit denen viele Konzerne konfrontiert seien. Er und sein Team verträten über 500 Inlandsgesellschaften mit Millionen von Buchungsvorgängen. Bei den bisher diskutierten Fällen handle es sich hingegen um Einzelfälle. Seine Aufgabe sei es, Prozesse aufzusetzen und innerhalb dessen bestimmte Sorgfaltspflichten zu erfüllen. Selbst bei höchsten Anforderungen könne es innerhalb dieser Prozesse zu Fehlern kommen. Er als Verantwortlicher einer Steuerfunktion möchte bei der Abgabe von Steuererklärungen sowie den mit der gebotenen Sorgfalt nachzukommenden Erklärungspflichten die entsprechende Rechtssicherheit haben. Die Feststellung, dass man eher ein Problem habe, wenn man Fehler sehe und beheben wolle als wenn man sie nicht sehe, sei so zutreffend wie bedauerlich. Man müsse sich die Instrumente anschauen, mit deren Hilfe man Rechtssicherheit erlangen könne. Hinsichtlich der Selbstanzeige bestehe für ein Großunternehmen als regelmäßig anschlussgeprüft der Sperrgrund. Im Vergleich zu natürlichen Personen, die vielleicht ein Konto in der Schweiz oder anderen Ländern hätten und dieses bewusst nicht angäben, habe er als Steuerverantwortlicher eines Konzerns bei einfachen Fehlern bereits einen Nachteil, da die Selbstanzeige für ihn ein nicht geeignetes Instrument sei. Zur Berichtigung der Erklärung nach § 153 AO seien die Praxisbeispiele bereits genannt worden, in denen die Berichtigung zur Selbstanzeige umgedeutet worden sei. § 153 AO sei insofern

²⁰ BGH, Urteil vom 10. Januar 2019 – 1 StR 347/18 (LG Bochum).

nicht ausgereift, als die Norm eine Fehlerkultur fördern müsse, bei der eine Berichtigung von Steuererklärungen keine weiteren Probleme nach sich ziehe.

Mit Hilfe der Tax Compliance Management Systeme würden Prozesse überprüft, um sicherzustellen, dass von einer Einzelfall- hin zu einer Prozessprüfung gelangt werden könne, mit dem Ziel Rechtssicherheit für die Steuererklärung zu erreichen. Diese Prozesse ließen sich von externen Wirtschaftsprüfungsunternehmen zertifizieren. Der Stellenwert dieser Systeme sei jedoch in DAC 7 zu gering berücksichtigt. Zwar existierten Prüfungserleichterungen bei Vorliegen entsprechender Systeme, allerdings sei ihm wichtig, dass ein zertifiziertes und sachgerechtes System der Nachweis dafür sein müsse, dass kein bedingter Vorsatz vorliege.

Ein Zuschlagsystem bei *dolus directus* sei ein Problem. Allerdings beträfe das im Regelfall nicht den Corporate Bereich, da dort Fehler etwa aufgrund unsachgemäßer Interpretation bestimmter Sachverhalte aufträten. Blicke man ins Ausland, stelle man fest, dass man bei *dolus directus* nicht um die Konsequenzen für die handelnden Personen herumkomme. Jedoch gebe es in den anderen Fällen in Ländern wie beispielsweise Spanien, Indien, China oder USA ein Zuschlagsystem, welches die Konsequenzen von den handelnden Personen hin zum Unternehmen wende. Dies sei sachgerecht, da man bei Abgabe der Steuererklärung für ein Unternehmen kein Eigeninteresse an einer Steuerverkürzung habe. Seiner Ansicht nach bestehe dringender Handlungsbedarf zur Weiterentwicklung oder Vereinfachung des Rechtssystems, um die Rechtssicherheit für die handelnden Personen zu erhöhen.

IV. Beitrag von *Tobias Teutemacher*

Die in dieser Runde bereits angesprochenen Themen seien sehr vielfältig, so *Tobias Teutemacher*. Aus Sicht eines Praktikers sei zu betonen, dass die vorgestellten Fälle Einzelfälle seien. Das Steuerstrafrecht sei ein Mittel, die Kriminellen zu bestrafen, was im Interesse aller sein solle. Aktuell habe es im Bereich DAC 7 Änderungen gegeben, ferner hätte der Bundesrechnungshof die Finanzverwaltung etwa bei Kassen oder der Finanzkriminalität allgemein aufgefordert, zu reagieren. Außerdem gründe der Bund wie bereits angesprochen ein neues Bundesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität, mit dessen Hilfe auf die globalen Risiken, die auf den Fiskalbereich zukämen, reagiert werden solle. In NRW gebe es ab dem 1. Januar 2024 das Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität, um gegen Steuerhinterziehung und Kriminelle vorzugehen.

Die von Dr. *Peter Talaska* vorgestellten Fälle seien Einzelfälle. Es finde keine Kriminalisierung statt, da im Regelfall versucht werde, die ehrlichen Steuerpflichtigen zu schützen. Der angesprochene § 10 BpO sei dafür geschaffen worden, auch wenn er zugegebenermaßen auf die neuen Gegebenheiten angepasst werden müsse. Schließlich müssten die Betriebsprüfer mit der Bußgeld- und Strafsachenstelle sprechen, bevor ein Verfahren eingeleitet werde. Zur

Vorsatzthematik erläuterte er, dass bei den vorgestellten Fällen der Vorsatz am grünen Tisch entschieden worden sei. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle habe den Sachverhalt gekannt und eventuell Vernehmungen vorgenommen.

Der Beweis des Vorsatzes sei unabdingbare Voraussetzung für die Strafbarkeit. Sofern in den vorgestellten Fällen nicht vom Vorsatz gesprochen worden sei, läge das an der mangelnden Beweisbarkeit des Vorsatzes. Sodann komme es auch zur Einstellung des Verfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO.

Schließlich wies *Tobias Teutemacher* auf weitere einzelne Aspekte hin. Tax-Compliance sei sinnvoll, allerdings bedürfe es einer rechtlichen Ausschärfung, da die entsprechenden Regelungen von DAC 7 noch nicht ausreichend seien. In Österreich etwa sei dies bereits feiner ausgestaltet worden. Innerhalb des Risikomanagements müssten die Unternehmen, welche sachgerechte Tax-Compliance- Management-Systeme aufgesetzt hätten, im Bereich der Strafbarkeit besser geschützt werden.

C. Schlussrunde

Dr. *Hans-Josef Thesling* vertiefte als einen von vielen möglichen Aspekten, dass in der Präsentation des BMF zu der neu zu gründenden Organisation, ihr Schwerpunkt auf die Verfolgung der Spur des Geldes gelegt werden solle. Dies könne ein neuer Ermittlungsansatz sein. Interessant sei zu erfahren, welchen Einfluss dies auf die tägliche Praxis der Steuerfahndung oder Strafverteidiger habe. Er habe festgestellt, dass es unter den Teilnehmenden in Bezug auf ein Zuschlagsystem zu keiner Verständigung gekommen sei; ein Tax-Compliance-Management-System indes bei allen Beteiligten Anklang gefunden habe.

Prof. Dr. *Marcel Krumm* könne die Skepsis von Dr. *Jost Schützeberg* gegenüber § 396 AO verstehen. Er habe nicht so verstanden werden wollen, dass die Strafgerichte langsamer arbeiten, sondern die Finanzgerichte schneller arbeiten sollen. Mit Blick auf das „missbräuchliche“ Bestreben, den Steuerpflichtigen von den Finanzgerichten fernzuhalten, wünsche er sich eine im Finanzgerichtswege klage- und aussetzungsfähige Entscheidung. Außerdem plädiere er für eine deutliche Beschleunigung der Finanzgerichtsverfahren. In seinen Verfahren kenne er die Anwendung des § 396 AO nicht. Er habe die Erfahrung mit dem Modell der drängelnden Amtsrichterin gemacht, die um die Anhängigkeit eines Finanzgerichtsverfahrens gewusst, und auf die Entscheidung des Finanzgerichts hingewirkt habe. Ein Steuerzuschlagsystem müsse man differenziert betrachten. Er sehe die unionsrechtlichen Grenzen. Diese schlossen ein Steuerzuschlagsystem indes nicht aus. Der EuGH formuliere immer so, dass es in bestimmten Fällen zu einer Strafbarkeit kommen müsse. Daher könne es nach dem EuGH auch Fälle geben, die keine Strafbarkeit begründen müssten. Dr. *Jost Schützeberg* habe zurecht die Frage

gestellt, wo die Grenze zu ziehen und wie sie zu formulieren sei und damit den Finger in die Wunde gelegt. Er selbst sei hinsichtlich dieser Frage unsicher. Er wünsche sich ein Steuerzuschlagsystem, um bei den Strafverfolgungsbehörden freie Ressourcen für andere Strafverfahren zu schaffen und gleichzeitig auch eine Sanktionierung in der Breite zu ermöglichen. Er ist der Ansicht, dass ein Steuerzuschlagsystem einen Gerechtigkeitsgewinn in der Breite mit sich führe, Ressourcen freisetze und einige Fälle entspanne. Allerdings passe es vermutlich nicht in die heutige Zeit, von Entkriminalisierung zu sprechen.

Dr. *Peter Talaska* lege Wert auf die Tatsache, dass bereits die Einleitung eines Strafverfahrens einen erheblichen Einschnitt für die Betroffenen bedeute. Für die Fälle, die keine organisierte Kriminalität darstellten, sondern bei denen Unternehmen Fehler begingen, obwohl sie alles richtig machen wollten, sei ein Zuschlagsystem wünschenswert. Tax-Compliance müsse gesetzgeberisch noch mehr wertgeschätzt werden, es existierten bereits Mittel, dies zu tun. Vor sieben Jahren habe er einen Aufsatz zur Frage verfasst, wie bedingter Vorsatz im Steuerstrafrecht zu definieren sei. Er könne sich vorstellen, Unternehmen mit entsprechenden Compliance-Systemen wie Berater mit neutralem Verhalten innerhalb des Vorsatzes zu privilegieren. Dies könne mit Zuschlägen flankiert werden, allerdings sei eine Durchsuchung zu vermeiden.

Dr. *Ulf Freytag* betonte, dass Instrumente zur Steigerung der Rechtssicherheit für handelnde Personen erforderlich seien. Die Steuerabteilung eines Konzerns möchte Rechtssicherheit durch strukturelle Prozesse und nicht mit der Diskussion um § 370 AO oder Vorsatzfragen belastet werden. Er bitte jeden, Vorschläge zur Erreichung von Rechtssicherheit zu machen, wie es in der Veranstaltung geschehen sei.

Dr. *Sabine Grommes* habe sich ihrer Ansicht nach ausreichend zum Zuschlagsystem positioniert. Ein Tax-Compliance-System sei ein gutes Mittel, um den Vorsatz bei § 370 AO und die Aufsichtspflichtverletzung bei § 130 OWiG ausschließen zu können. Dazu gebe es wenig Rechtsprechung, so dass man daraus den Schluss ziehen könne, dass wenige solcher Fälle vor Gericht kämen und das System mithin bereits wirke. Ihr falle lediglich das „Siemens/Neubürger-Urteil“²¹ ein, nach dem die Verantwortung des Gesamtvorstandes auflebe, so dass keine Ressortverantwortlichkeit bestünde, sowie die „Panzerhaubitzen-Entscheidung“ des BGH²², nach der ein proaktives und reaktives Compliance-Management-System strafmildernd zu berücksichtigen sei. Hinsichtlich der Auswirkungen eines Tax-Compliance-Systems wünsche auch sie sich mehr gesetzliche Regelungen.

Tobias Teutemacher halte es für sinnvoll, das Zuschlagsystem zu nutzen, um sich auf die richtigen Fälle konzentrieren zu können. Dies würde die Praxis vermutlich entlasten.

²¹ LG München I, Urteil vom 10. Dezember 2013 – 5 HKO 1387/10.

²² BGH, Urteil vom 9. Mai 2017 – 1 StR 265/16.

Schließlich sei für die Verwaltung Rechtssicherheit wichtig, weshalb in den §§ 370, 378, 379 AO dahingehende gesetzgeberische Anpassungen stattfinden sollten.

Dr. *Jost Schützeberg* hob hervor, dass der Gegenstand bei der Justiz, der steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren und der Steuerstrafverfahren nahezu ausschließlich die Steuerhinterziehung als Gewerbe, organisierte Steuerhinterziehung oder Handel mit Abdeckrechnungen sei. Die steuerrechtlichen Streitthemen über Bewertungen oder weitere Themen landeten nicht bei der Justiz oder im Steuerstrafverfahren. Es sei aus der Perspektive der Strafverfolgung- aber auch aus der Beschuldigtensicht sinnvoll, die Kompetenzen in Form des steuer(straf)rechtlichen Sachverständes der Justiz und der steuerrechtlichen Expertise der Finanzverwaltung etwa in gemeinsamen Ämtern zu bündeln, so dass Beschuldigten und Beratern stets kompetente Ansprechpersonen gegenüberstünden. Dies verbinde er mit den neuen, beabsichtigten Amtsgestaltungen.

Impressum

Berliner Steuergespräche e.V.

c/o POELLATH

Potsdamer Platz 5

10785 Berlin

www.berlinersteuergespraech.de

berliner.steuergespraech@pplaw.info