

Protokoll zum
194. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 29. November 2024¹

„Steuerstrafrecht an den Grenzen des Rechtsstaats“

Dr. Sebastian Beckschäfer

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner bei vbb Rechtsanwälte

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	2
II.	Gerichtsorganisation	2
III.	Faires Verfahren	8
IV.	Verhältnismäßigkeit und Schuldprinzip	9
V.	Bestimmtheitsgrundsatz	11
VI.	Ne bis in idem	13

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 194. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Steuerstrafrecht an den Grenzen des Rechtsstaats“. Sodann stellt er den heutigen Referenten, *Herrn Dr. Sebastian Beckschäfer*, vor. Herr Dr. Beckschäfer habe an der RUB bei Prof. Wolters promoviert und hier einen Lehrauftrag für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Er sei Partner bei der Kanzlei vbb Rechtsanwälte am Standort Essen. Schwerpunktmäßig sei er im Steuerstrafrecht sowie im Compliance-Bereich tätig. Thema seines heutigen Vortrags seien seine praktischen Erfahrungen bei der Strafverteidigung, insbesondere im Zusammenhang mit CumEx-Geschäften. Damit übergibt er Herrn Dr. Beckschäfer das Wort.

Dr. Beckschäfer bedankt sich für die einleitenden Worte sowie die Einladung zum heutigen Bochumer Steuerseminar. Inhalt seines Vortrags seien die verfassungsrechtlichen Grundsätze für Strafen, deren Konflikte mit der Praxis sowie die Lösungsansätze in der Rechtsprechung. Er habe verschiedene Themenblöcke vorbereitet, die er heute abarbeiten wolle. Zunächst rekurriert er auf die Garantien des Rechtsstaats. Ausgangspunkt sei Art. 20 Abs. 3 GG, der eine Bindung an die verfassungsmäßige Ordnung bzw. „Gesetz und Recht“ vorgebe. Dies definiere sich für strafrechtliche Fragen bspw. in Themen der Gerichtsorganisation, der Fairness des Verfahrens bzw. dem rechtlichen Gehör, Verhältnismäßigkeit und dem Schuldprinzip, dem Bestimmtheitsgrundsatz und dem Grundsatz „ne bis in idem“ (vgl. Folie 2 seiner Präsentation).

II. Gerichtsorganisation

Das Grundgesetz garantiere in Art. 101 Abs. 1 S. 1 GG das Verbot des Ausnahmegerichts sowie in Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG den Anspruch auf den gesetzlichen Richter. Im Zusammenhang mit CumEx-Geschäften spiele das Landgericht Bonn eine zentrale

Rolle. Die erste verfassungsrechtliche Frage sei dabei darin zu sehen, ob es sich bei dem Gerichtsstand Bonn um ein verfassungsrechtlich unzulässiges Ausnahmegericht handele. Das BVerfG definiere Ausnahmegerichte als Gerichte, die in Abweichung von der gesetzlichen Zuständigkeit besonders gebildet und zur Entscheidung einzelner konkreter oder individuell bestimmter Fälle berufen seien (BVerfGE 10, 200 (212)). Nun gebe es zwei Erzählungen zum Gerichtsstand Bonn. Nach den Strafverfolgungsbehörden hätten diese Bonn als zuständigen Gerichtsstand identifiziert und den Landgerichtspräsidenten dann organisatorisch auf eine Welle abstrakter Fälle hingewiesen. Der Präsident habe dann im Hinblick auf die (abstrakte) Strafprozesswelle Wirtschaftsstrafrechtskammern bilden können. Die Verteidigersicht divergiere hierzu. Im Zeitpunkt der Mitteilung der Staatsanwaltschaft Köln an das Landgericht Bonn sei bereits gegen eine konkrete Bank ermittelt worden. Insofern sei klar gewesen, für wen diese Kammer gebildet werde. In diesem Zusammenhang verweist *Dr. Beckschäfer* auf ein Interview des Landgerichtspräsidenten Weismann in der NJW (siehe Folie 5 seiner Präsentation). Kritisch könne die Vorgehensweise gesehen werden, weil die vorgesehene Richterschulung wohl auch auf eine rechtssichere Verurteilung gerichtet gewesen sei. *Dr. Beckschäfer* habe versucht, an das Schulungsmaterial zu gelangen. Damit sei er allerdings gescheitert. Zudem stelle sich die Frage, wieso überhaupt Bonn als Gerichtsstand identifiziert worden sei. Hier sitze jedenfalls das BZSt als Geschädigter, weil dort die Auszahlungen veranlasst worden seien. Strafrechtlich sei dies der Erfolgsort gemäß § 7 StPO. Der von ihm beschriebene Vorwurf des Ausnahmegerichts habe sich im Hinblick auf die dahingehende Geschäftsverteilung 2020 gerichtet (siehe Folie 6 seiner Präsentation). Im Ergebnis habe der Vorwurf jedoch nicht durchschlagen können. Das BVerfG habe sich in einem entsprechenden Verfahren dazu inhaltlich nicht positionieren müssen, weil der Rechtsweg in dem Verfahren nicht richtig ausgeschöpft worden sei. In anderen Verfahren hätten sich das OLG Köln sowie der BGH nicht hierzu geäußert. In Folge der Kritik sei aber zumindest der Geschäftsverteilungsplan im Jahr 2024 geändert worden.

Dr. Beckschäfer führt weiter aus, dass ein Spannungsverhältnis mit der Garantie aus Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG bestehe. Diese solle vermeiden, dass durch eine auf den Einzelfall bezogene Auswahl der zur Entscheidung berufenen Richter das Ergebnis der Entscheidung – gleichgültig von welcher Seite – beeinflusst werden könne. Diese grundgesetzliche Wertentscheidung stünde in einer Diskrepanz mit der ausfüllenden einfachgesetzlichen Norm. Nach dem Grundgesetz könne man meinen, dass es eine

klare gesetzliche Regelung gebe, wer der gesetzliche Richter sei. Tatsächlich bestehe aber bereits nach §§ 7–11 StPO eine Bandbreite von Gerichtsorten, deren Überprüfung nur eingeschränkt möglich sei. Nach Bonn komme man über den Tatort der Steuerhinterziehung. Dies sei seiner Ansicht nach indes nicht zwingend, da vor der Auszahlung durch das BZSt ein Bescheid ergehe. Dieser werde erst wirksam mit der Bekanntgabe, was bei einer Bank aus Frankfurt dann Frankfurt sei (weitergehend Beckschäfer/Neuhaus, NZWist 2022, 401). Der BGH habe sich gegen diese Einwände nicht geäußert. Neben der StPO werde der gesetzliche Richter durch den Geschäftsverteilungsplan definiert (§ 21e GVG). Problematisch sei, dass die Änderung des Geschäftsverteilungsplans nur schwachen Begründungserfordernissen unterliege. Die Rügemöglichkeit gemäß §§ 222a, b StPO unterliege lediglich einer Wochenfrist und hohen formellen Anforderungen. Hier stehe ein sehr hoher Aufwand bloß geringen Erfolgsaussichten gegenüber. Die Rechtsprechung lege nämlich lediglich einen Willkürmaßstab an. In der Literatur werde das strenger gesehen, insbesondere je näher die Hauptverhandlung zeitlich heranrücke.

Ein spannender Teilbereich im Zusammenhang mit dem gesetzlichen Richter sei noch die Befangenheit (vgl. § 24 StPO) durch Vorbefassung. Nach der tradierten deutschen Auffassung der Rechtsprechung sei dies abzulehnen, wenn nicht besondere Umstände vorlägen. Nach Ansicht des BGH sei die Mitwirkung eines Richters an Vorentscheidungen regelmäßig kein Ablehnungsgrund. Misstrauen gegen die Unparteilichkeit eines Richters seien nicht gerechtfertigt, soweit er in einem früheren Strafverfahren mitgewirkt habe. Eine andere Beurteilung sei nur dann angezeigt, wenn besondere Umstände hinzuträten. Dies könne etwa der Fall sein, wenn das frühere Urteil unnötige und sachlich unbegründete Werturteile über den jetzigen Angeklagten enthalte oder ein Richter sich in sonst unsachlicher Weise zum Nachteil des Angeklagten geäußert habe (vgl. BGHSt 24, 336, 338).

Der EGMR sehe dies dagegen strenger. Nach diesem liege eine Befangenheit durch Vorbefassung beziehungsweise ein Verstoß gegen Art. 6 EMRK nahe, sofern das vorangegangene Urteil Feststellungen enthalten habe, durch welche die Beurteilung über die Frage der Schuld der später angeklagten Person tatsächlich vorweggenommen worden sei. Dies sei insbesondere zu bejahen, wenn das Gericht detaillierte Feststellungen zur Tatausführung und zum Tatmotiv der später angeklagten Person getroffen

habe und damit zum Ausdruck gebracht habe, dass die zur Erfüllung eines Straftatbestands erforderlichen Kriterien auch im Hinblick auf die später angeklagte Person erfüllt wären (EGMR, 16.02.2021 – 1128/17).

Hintergrund der beiden von *Dr. Beckschäfer* aufgegriffenen Urteilspassagen sei die Rechtssache Meng. Diese möchte er in der gebotenen Kürze kurz darstellen. Diese verdeutliche die Dramatik der Thematik. Der Freund von Frau Meng sei bei einem Landgericht wegen Mordes zum Nachteil des Ehemanns Herrn Meng angeklagt worden. In diesem Verfahren sei seine Schuld festgestellt worden und das Landgericht habe ausgeführt, dass dies ein gemeinschaftlicher Mord mit Frau Meng gewesen sei. Die Staatsanwaltschaft habe dies überzeugend gefunden und anschließend Frau Meng ebenfalls angeklagt. Die Anklage sei bei der selben Kammer erfolgt, die schon den Freund verurteilt und Frau Meng als Mittäterin des Mordes qualifiziert habe. Das habe dazu geführt, dass sich der Vorsitzende selbst abgelehnt habe, weil er diese Sache schon entschieden habe. Die Selbstablehnung habe jedoch keinen Erfolg gehabt. Die entscheidende Kammer sei der Auffassung gewesen, dass der Richter professionell genug sei, um über die Sache zwei Mal zu urteilen. Frau Meng sei in der Folge zu lebenslanger Haft wegen Mordes verurteilt worden. In der Revision habe der BGH festgestellt, dass Frau Meng durch die vorangegangene Befassung nicht über Gebühr belastet worden sei. Gegen diese Entscheidung habe sich Frau Meng vor dem EGMR gewehrt. Dieser habe festgestellt, dass das Recht auf ein faires Verfahren verletzt worden sei. Urteile des EGMR seien jedoch bloß feststellende Urteile. Das Urteil ändere nichts an der rechtskräftigen Verurteilung. Ins nationale Recht komme die Feststellung nur über einen Antrag auf Wiederaufnahme nach § 359 StPO. Das Urteil müsse jedoch auf dem Konventionsverstoß beruhen. Der Verteidiger von Frau Meng sei mit der Wiederaufnahme beim LG und dem OLG gescheitert, weil es an einem dahingehenden Vortrag gefehlt habe, dass Frau Meng bei einem anderen Richter nicht schuldig gesprochen worden wäre. Das habe das BVerfG im Jahr 2022 nicht überzeugt. Dieses habe eine Rechtsstaatswidrigkeit angenommen, weil Anforderungen gestellt würden, die nicht erfüllt werden könnten. Der Zeitraum zwischen erstinstanzlicher Verurteilung und Erfolg in der Wiederaufnahme liege bei 10 Jahren. Danach stünde Frau Meng nun aber vor der nächsten Hauptverhandlung. Nach *Dr. Beckschäfer* werde deutlich, dass auch im Steuerstrafverfahren die Rechtsansicht des EGMR nur schwer beziehungsweise in weiter Zukunft geltend gemacht werden könne. Ein solcher Aspekt sei daher möglichst frühzeitig sowie nachdrücklich vorzubringen.

Im Rahmen von CumEx-Verfahren habe sich eine solche Thematik ebenso gestellt. Im Urteil des Landgericht Bonn zu CumEx I habe dieses nämlich ebenso Feststellungen zu weiteren beteiligten Personen und deren Tatbeitrag und Vorstellungsbild vorgenommen. Der BGH habe die entsprechende Revision in diesem Punkt verworfen (BGH vom 6.4.2022 – 1 StR 466/2). Das BVerfG habe ebenfalls keine Befangenheit beziehungsweise keinen Entzug des gesetzlichen Richters feststellen können (BVerfG vom 27.1.2023 – 2 BvR 1122/22). Diese Entscheidung sei aber beim EGMR anhängig (25095/23). Diese Situation habe in der Öffentlichkeit keine großen Nachhall gefunden. Gemeinhin werde unterstellt, dass sich Richter stets eine neue Meinung über den gleichen Sachverhalt bilden können, wenngleich dies psychologisch illusorisch sei. Bedingt sei das vornehmlich auch mit ausufernden Justizkosten.

Ein Sachverhalt habe allerdings Nachhall gefunden und habe zu einer Befangenheit geführt. Ein Richter habe nämlich Geheimakten gegen Privatbankier geführt. So seien die ersten Entscheidungen am Landgericht Bonn zu CumEx durch die 12. Strafrechtskammer getroffen worden. Dann sei jedoch eine Anklage zur 13. Strafrechtskammer erfolgt. Dort habe einer der (Pflicht-)Verteidiger Akteneinsicht erhalten. Gefunden habe er dann im Rahmen der ihm übersandten Unterlagen bereits ausführliche Unterlagen aus den vorangegangenen Verfahren inklusive einer groben Skizze, wie das Verfahren zu führen sei, welche Zeugen zu befragen seien und was die kritischen Punkte bei der Urteilsfindung seien. Der Befangenheitsantrag gegen den Vorsitzenden sei erfolgreich gewesen. Es habe sich natürlich die Frage gestellt, wo dieses Material hergekommen sei. Aus Sicht des objektivierten Angeklagten bestünde der Verdacht, dass die Weitergabe des Materials für eine gewisse Einheit in der Rechtsprechung sorgen solle. Leider seien dahingehende Nachforschungen erfolglos geblieben.

Prof. Seer fragt in Bezug auf das Ausnahmegericht, ob es neben Bonn ähnliche Gerichte mit einer solchen „Expertise“ gebe.

Nach *Dr. Beckschäfer* hätten zum Teil Verfahren in Frankfurt und Wiesbaden stattgefunden. Der überwiegende Teil werde indes in Bonn geführt.

Weiter fragt *Prof. Seer* nach, ob es bislang auch Freisprüche gegeben habe und in welchem Maße die jeweiligen Kammern den Vorsatz prüfen würden.

Dr. Beckschäfer antwortet, dass es bislang nur in einem Verfahren zu einer Einstellung nach § 153a StPO gekommen sei. Zum Vorsatz sei zu sehen, dass die Verfahren

lange her seien. Man lasse eine große Menge an Zeugen aussagen, die aber natürlich über die Frage des Vorsatzes wenig aussagen können. Man verlese auch eine Menge an Urkunden. Auf dieser Grundlage werde im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Vorsatz regelmäßig bejaht, selbst wenn es sich nur um einen Nebenakteur handele. Im Einzelfall würden auch versucht, sich über Tatbestands- bis Verbotsirrtümer (aus Sicht des Angeklagten) zu retten.

Prof. Seer führt aus, dass erst mit dem BMF-Schreiben im Jahr 2009 CumEx-Geschäfte seitens des Staats (und dort nur durch die Exekutive) missbilligt worden seien. Spätestens ab dann hätte man wohl einen Vorsatz annehmen können. Bislang komme dieser Aspekt seines Erachtens nicht hinreichend zum Tragen.

Dr. Beckschäfer stimmt ihm zu. Die Argumentation gehe in der Regel so, dass im JStG 2007 erkennbar gewesen sei, dass die Doppelanrechnung oder Doppelerstattung nicht sein solle. Schon damit sei es steuerrechtlich missbilligt gewesen. Im Übrigen ginge dies einfach nicht, was gemeinhin klar sei.

Prof. Seer erkundigt sich nach den Veranlagungszeiträumen, die vor 2007 gelegen haben.

Dr. Beckschäfer antwortet, dass hierauf bislang noch wenige gekommen seien. Lediglich eine zwei Monate alte Verfügung habe er kürzlich gesehen, in denen entsprechende Geschäfte vor 2007 thematisiert worden seien. Es werde sich überwiegend auf die Fälle 2007–2011 beschränkt. Relativ klar würden die Fälle ab dem BMF Schreiben 2009 gesehen. Das Rekurren auf das JStG 2007 überzeuge seines Erachtens nicht, weil kein Börsenhändler die Begründung eines JStG lese. Zudem seien die Ausführungen im JStG 2007 keineswegs eindeutig. Der BGH stelle primär auf das Eintragen in der Steuererklärung ab.

Prof. Seer stellt fest, dass es sich hierbei letztlich um einen Zirkelschluss handele. Durch das Eintragen habe der Akteur gezeigt haben sollen, dass er etwas verlangt, was ihm eigentlich nicht zustehe.

Ein Teilnehmer meldet sich zu Wort. Der Berichterstattung habe er entnommen, dass im Fall Johannemann die beratende Kanzlei die Argumente für und wider an den Mandanten herangetragen und zudem Bedenken gegen derartige Geschäfte geäußert habe. Letztlich fülle der Berater auch nicht die Steuererklärung aus. Hieraus einen (Beihilfe-)Vorsatz abzuleiten, halte er nicht für überzeugend.

Dr. Beckschäfer antwortet, dass es maßgeblich darauf ankomme, ob der Berater wisse, wie der Mandant in Wirklichkeit vorgehe. Wisse der Berater, dass sich der Mandant gänzlich anders als begutachtet verhalte, handele es sich mitunter um eine strafbare Handlung. Hinzu komme der Umstand, dass ein Geständnis maßgeblich über die Vollzugsbedingungen bestimme.

Dr. Beckschäfer kommt dann noch einmal auf die Fälle 2009–2011 zu sprechen. Im BMF Schreiben aus dem Jahr 2009 habe gestanden, dass bei einem CumEx-Geschäft eine Bescheinigung von einem Wirtschaftsprüfer erforderlich gewesen sei, dass dem Geschäft keine Absprachen über Leergeschäfte zugrunde gelegen haben. Diese sei in der Steuererklärung beizulegen oder in der Betriebsprüfung nachzureichen. Der BFH vertrete heute die Auffassung, dass im Falle eines CumEx-Geschäftes der Anrechnende im Regelfall wegen der Modellhaftigkeit der Vertragskonzeption kein wirtschaftliches Eigentum habe, was eine Anrechnung ausschließe. Nach Ansicht von *Dr. Beckschäfer* sei der Finanzverwaltung aufgrund der Bescheinigung aber bekannt gewesen, dass ein CumEx-Geschäft vorgelegen habe. Ebenfalls sei die Modellhaftigkeit offensichtlich. Dann könne man fragen, ob überhaupt noch unrichtige Angaben vorlägen oder ob dem Finanzamt nicht genug mitgeteilt worden sei, um die Anrechnung oder Erstattung zu prüfen. Mit dieser Argumentation sei eine Revision geführt worden. Der 1. Senat des BFH habe dem jedoch entgegengesetzt, dass nicht alles offen gelegt worden sei, etwa die konkreten Leerverkäufe.

III. Faires Verfahren

Dann wendet sich *Dr. Beckschäfer* dem fairen Verfahren zu. Der Grundsatz der Waffengleichheit werde aus Art. 2 iVm 20 GG (vgl. BVerfG - 2 BvR 1616/18) sowie Art. 6 EMRK abgeleitet. Im Strafrecht betreffe dies vornehmlich das Recht auf Akteneinsicht. Es solle kein Informationsmonopol des Staates geben, der Verteidiger müsse den Sachverhalt für eine Verteidigung genauso kennen. Unterschiede gebe es naturgemäß im Ermittlungsverfahren, weil die Staatsanwaltschaft dem Verteidiger immer einige Monate voraus sei. Problematisch bei Massenverfahren wie CumEx sei, dass verschiedene Staatsanwaltschaften ermitteln würden, eine Vielzahl von Verfahren geführt würden und es ein bisschen willkürlich sei, welche Beschuldigtengruppe in welchem Verfahren zusammengefasst würden und welche Informationen die Staatsanwaltschaft in diesem Verfahren zusammentrage und welche entlasteten Umstände sich möglicherweise aus einem anderen Verfahren ergäben. Als Verteidiger habe man nur

ein Akteneinsichtsrecht in dem Verfahren des verteidigten Beschuldigten. Diese Situation ändere sich erst in dem Moment, in dem es bei Gericht zur Anklage kommt. Dann seien dem Gericht alle Akten vorzulegen, die für die Schuld- und Rechtsfolgenfrage wesentlich seien. Die Beiziehung anderer Akten werde vom Gericht indes zurückhaltend praktiziert, weil das Verfahren anderenfalls nie zum Ende käme. Der Aktenbegriff werde deswegen sehr formell verstanden. Als Verteidiger könne man nur über § 475 StPO in Verfahren gegen andere Beschuldigte als Dritter ein Akteneinsichtsrecht geltend machen. Nach der Erfahrung von *Dr. Beckschäfer* würden die Akten dennoch regelmäßig nicht vom Gericht beigezogen, selbst wenn die Akten aus dem anderen Prozess auf eine unvollständige Aktenlage schließen ließen. Die Gerichte würden sich dann nämlich darauf berufen, dass darauf zu vertrauen sei, dass die Unterlagen der Staatsanwaltschaft vollständig seien. Der vom Verteidiger vorgebrachte Aspekt sei dann zu den Akten zu nehmen. Darüber hinaus sei nichts weiter relevant, weil dazu ja gerade ein Vortrag des Verteidigers fehle. Eine dagegen gerichtete Aufklärungsrüge sei aussichtslos. Nach Ansicht des BFH müsse nämlich dargelegt werden, was sich denn aus der beigezogenen Akte ergeben hätte und warum daraus ein anderes Ergebnis gefolgt wäre.

Prof. Seer fragt, wie viel Zeit Herrn *Dr. Beckschäfer* für eine Akteneinsicht gewährt würde beziehungsweise welche Mittel zu sichten wären.

Dr. Beckschäfer antwortet, dass es auf den Zeitpunkt des Verfahrens ankomme. Bei frühzeitigem Eintritt in das Verfahren stehe ihm alle sechs Monate eine Akteneinsicht zu. Als Verteidiger seien sowieso weitere strafaufklärende Ermittlungen geboten. Die Staatsanwaltschaft solle diese zwar auch ermitteln, regelmäßig werde sich aber auf die strafbegründenden Tatsachen beschränkt. Man bekomme dann auch Datenquellen, die beim LKA als Asservate lägen, beispielsweise den Datenstamm oder die E-Mails des Mandanten.

IV. Verhältnismäßigkeit und Schuldprinzip

Sodann wirft er die Frage nach der Einziehung als neue Strafe auf. Die Einziehung sei die Abschöpfung rechtswidrig erlangter Vermögensvorteile. Diese werde in § 73 StGB geregelt, welchen er kurz vorstellt (siehe Folie 14 seiner Präsentation). Die Einziehung stehe neben dem Grundsystem Schuld bedeutet Strafe und Gefährlichkeit bedeutet Maßregel. Lange war die Einziehung praktisch nicht relevant, weil ihre Anwendung ausgeschlossen gewesen sei, wenn es einen Geschädigten gegeben habe. Dies sei

im Jahr 2017 jedoch geändert worden. Nach dem BVerfG habe die Einbeziehung keinen Strafcharakter, sondern nur eine „Vorteilsabschöpfung“ (BVerfG 2 BvL 8/19 – NJW 2021, 1222). Dies stellt *Dr. Beckschäfer* in Frage. Die Bestimmung des „erlangten Etwas“ würde nämlich entsprechend § 817 BGB nach dem Bruttoprinzip bestimmt. Durch die Tat erlangt habe der Täter auch die hinterzogene Steuer, die regelmäßig schon nachträglich durch Steuerbescheid durchgesetzt werde. Eine Doppelbelastung löse allein § 459g Abs. 4 StPO auf Ebene der Vollstreckung der Einziehung auf. Es existiere keine Gegennorm im Hinblick auf die Durchsetzung des Steuerbescheids, sodass man hier auf Billigkeitsmaßnahmen zurückfalle.

Prof. Seer führt aus, dass das System überhaupt nicht aufeinander abgestimmt sei. Der AO sei die Einziehung praktisch unbekannt. Bei der Einkommensbesteuerung würde überdies das Nettoprinzip gelten. Die Bemessungsgrundlagen würden sich unterscheiden. Dies sei vom Gesetzgeber schlicht übersehen worden beziehungsweise er wolle es nicht sehen. Das Gesetz existiere immerhin seit 2017.

Dr. Beckschäfer stimmt ihm zu. Auf der Ebene der Bemessungsgrundlage der Einziehung könne man sich mitunter noch darüber annähern, dass man auf die Höhe der hinterzogenen Steuer abstelle. Problematisch seien allerdings die divergierenden Verfahrens- und Verjährungsvorschriften (§§ 76 a/b StGB). Die Einziehung könne sogar noch durchgeführt werden, wenn selbst ein Strafverfahren mangels Verjährung ausseide. Die Verjährungsfrist für das selbständige Einziehungsverfahren betrage nämlich 30 Jahre. Der strafrechtliche Zugriff gehe daher deutlich über den steuerrechtlichen hinaus.

Ein Teilnehmer weist in diesem Zusammenhang auf die präventive Beschlagnahmung zur Sicherung der Einziehung nach § 111b StPO hin, bei dem ein Anfangsverdacht ausreichend sei. Hiermit werde eine Verteidigung in der Praxis faktisch unmöglich gemacht.

Prof. Seer kritisiert die niedrige Schwelle für den Anfangsverdacht und dessen Erfordernis für weitreichende Grundrechtseingriffe. Ebenso verhalte es sich mit der niedrigen Grenze des Vorsatzes. Letztlich werde es dem Richter wohl immer möglich sein, das Ergebnis so zu steuern, wie er es gerade haben wolle.

Fraglich sei nach *Dr. Beckschäfer*, was für die Tat erlangt werde. Er bildet das Beispiel, dass sich eine Bank in einem CumEx-Fall 10 Millionen Euro zu Unrecht habe erstatten

lassen. Dafür hätten nun fünf Manager jeweils 100.000 Euro Boni erhalten. Einziehung 1 richte sich gegen die Bank in Höhe von 10 Millionen Euro. Einziehung 2 richte sich gegen die fünf Manager. Letztere hätten für die Tat einen Bonus erlangt. Das führe dazu, dass der Staat mehr erhalte als er verloren habe. Nach dem LG Bonn gehe dies, weil unterschiedliche Einziehungsverhältnisse vorlägen. Der BGH habe dies im Ergebnis bestätigt (Urt. v. 28.7.2021 – 1 StR 519/20). Nach *Dr. Beckschäfer* sollten Bank und Manager vielmehr als Gesamtschuldner gelten.

Prof. Seer erachtet das Bruttoprinzip als eine grundlegende Fehlannahme. Der Vorteil beurteile sich ausgehend von der Nettogröße.

Nach *Prof. Wolters* sei die Differenz zwischen Brutto und Netto als Strafe zu werten. Diese werde dann bei der Schuldangemessenheit der Gesamtsanktion berücksichtigt.

Ein weiterer problematischer Aspekt sei nach *Dr. Beckschäfer*, dass der erlangte Tatlohn mitunter versteuert werde, das Bruttoprinzip aber gerade auf den eigentlichen Tatlohn abstelle. Der BGH differenziere wenig überzeugend danach, ob der Täter über den Tatlohn zwischenzeitlich verfügt habe, selbst wenn er hierauf später Einkommenssteuer gezahlt habe. Dann werde der gesamte Tatlohn einbezogen.

V. Bestimmtheitsgrundsatz

Anschließend wendet sich *Dr. Beckschäfer* dem Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG zu. Danach könne eine Tat nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt gewesen sei, bevor die Tat begangen worden sei. Um dessen Reichweite aufzuzeigen, stellt er zwei Urteile des BGH näher dar (siehe Folie 18 seiner Präsentation). Nach BGH v. 6.9.2022 – 1 StR 389/21, werde der Bestimmtheitsgrundsatz selbst dann erfüllt, wenn die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vorhersehbar bleibe, weil jedermann die Bedeutung einer verwaltungsrechtlichen Vorfrage für die Strafbarkeit erkennen und, wenn er die Verwaltungsrechtslage nicht aufklären könne, von seinem Vorhaben Abstand nehmen könne. Nach BGH v. 15.12.2022 – 1 StR 295/22 bestimme das KraftStG nicht selbst, ob überhaupt und ggf. durch wen eine Steuererklärung abzugeben sei. Deshalb habe es letztlich allein der Ordnungsggeber in der Hand, zu entscheiden, ob bei der widerrechtlichen Benutzung von Kraftfahrzeugen eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gegeben sei. Hierin habe der BGH eine Verletzung des Bestimmtheitsgebots erkannt. Für *Dr. Beckschäfer* liegen

die beiden Entscheidungen nah zusammen. Dennoch käme der BGH zu konträren Ergebnissen.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Der BGH habe doch letztlich Probleme mit dem Vorbehalt des Gesetzes. Dann müsse er sich doch im Hinblick auf Art. 80 GG fragen, ob im KraftStG eine hinreichende Verordnungsermächtigung enthalten sei. Sei dies der Fall, sehe *Prof. Seer* kein Problem mit dem Bestimmtheitsgebot.

Dr. Beckschäfer wirft ein, dass der gedankliche Unterschied wohl darin liege, dass sich die Abgabeverpflichtung selbst aus einem Gesetz ergeben müsse.

Nach *Prof. Seer* hätte der BGH dann aber sagen müssen, dass diese Verordnung nicht wirke. Dann verwerfe er nur die Verordnung und kein Gesetz, weshalb das Verwerfungsmonopol des BVerfG nicht tangiert sei.

Dr. Beckschäfer führt aus, dass die gesetzliche Bestimmtheit im Steuerstrafrecht ein wenig fehl konstruiert sei. Für den Steuerpflichtigen sei die Steuerstrafbarkeit nämlich oftmals nicht klar vorhersehbar.

Prof. Seer führt aus, dass oftmals von dem Selbstvollzug der Steuergesetze die Rede sei. Er würde jedoch eher den Maßstab eines objektivierten Empfängerhorizonts mit juristischem Fachverstand in der Materie anlegen. Bei der ErbSt z.B. wisse selbst der Fachberater zum Teil nicht, was er tun solle. Das sei für ihn dann unbestimmt. Bisläng gebe es keine einzige Entscheidung des BVerfG, wo dieses ein Steuergesetz wegen Unbestimmtheit verworfen habe. Kürzlich habe *Prof. Seer* die Unbestimmtheit für § 13a ErbStG vertreten (Stichwort Hyperlexie).

Dr. Beckschäfer weist drauf hin, dass es im Steuerrecht hinsichtlich der Bestimmtheit eine Mindermeinung gebe, die zwischen der Sanktionsnorm als Bestrafung und der Verhaltensnorm wie sie sich aus dem Gesetz ergebe (Abgabeverpflichtung) differenziere. Erstere unterliege einem strengen Bestimmtheitsgrundsatz, während dieser bei Letzterer lockerer zu handhaben sei.

Das überzeuge *Prof. Seer* jedoch nicht. Der Steuerpflichtige müsse doch wissen, was von ihm verlangt würde.

Dr. Beckschäfer ist der Meinung, dass die Entwicklung der Hyperlexie in Zukunft noch erhebliche Friktionen bereiten werde. Aus den Ideen der International Law Association würden häufig Grundsätze als soft law ausgehandelt, die dann über EU-Recht in hard

law implementiert würden. Man denke etwa an Lieferketten-Sorgfaltspflichten. Diese würden ihre Schlagkraft in der Regel dadurch gewinnen, dass ein Verstoß gegen sie eine Ordnungswidrigkeit und gegebenenfalls sogar eine Strafbarkeit begründe. Er finde dies bedenklich.

VI. Ne bis in idem

Zuletzt wendet er sich dem Grundsatz „ne bis in idem“ zu. Hiernach dürfe niemand für eine Tat mehrmals bestraft werden. Für das Steuerstrafrecht sei hieraus vor allem etwas aus der internationalen Perspektive zu gewinnen. *Dr. Beckschäfer* erläutert insofern Art. 50 GrCh und Art. 54 SDÜ (siehe Folien 21 f. seiner Präsentation). Der Anwendungsbereich der GrCh sei eröffnet, wenn zumindest EU-Recht umgesetzt werde. Nach Ansicht des EuGH (Urt. v. 26. 2. 2013 – Rs. C-617/10, Rn. 34 – Åkerberg Fransson) würden auch rein nationale Sachverhalte im Bereich des Umsatzsteuerrechts diesen eröffnen. Nach Ansicht des EuGH enthalte Art. 50 GrCh dabei einen eigenständigen Strafbegriff. Die Gleichartigkeit der Bestrafung beurteile er dabei ausgehend von der Einordnung nach dem innerstaatlichen Recht, der Art der Zuwiderhandlung und der die Art und Schwere der angedrohten Sanktion ab. Für das deutsche Recht sei dies im Hinblick auf die Einziehung als Strafe nach dem Bruttoprinzip und für die Hinterziehungszinsen in Höhe von 6 % relevant. Bezüglich Art. 54 SDÜ sei zu sehen, dass der Strafbegriff sehr weit verstanden werde. Hier wäre ein Bezug zu § 370 Abs. 6, 7 AO und dem One-Stop-Shop-Verfahren denkbar.

Damit bedankt sich *Prof. Seer* für den interessanten Vortrag von Herrn Dr. Beckschäfer. Letztlich könne man über jedes seiner Unterthemen drei Stunden diskutieren. Die Materie des Steuerstrafrechts halte er für hoch interessant, weshalb er sich besonders über die Bereitschaft von Herrn Dr. Beckschäfer zu einem Vortrag gefreut habe. Beim nächsten Bochumer Steuerseminar werde Herr Philipp Kern zum Thema „Die Neuregelung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens des § 200a AO – Tatbestand und Rechtsfolgen“ referieren. Damit beendet er das heutige Bochumer Steuerseminar.