

fahren vor dem BFH anhängig ist. Der Antrag auf Ruhen des Verfahrens kann auch hilfsweise für den Fall gestellt werden, dass die Finanzbehörde möglicherweise einen Antrag auf vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 oder Nr. 4 AO ablehnen könnte, weil sich beispielsweise der Antrag auf einen Veranlagungszeitraum bezieht, für den die in dem Musterverfahren streitige Rechtsnorm nicht vergleichbar sein könnte.

Für den Steuerpflichtigen wie für den steuerlichen Berater sind die Regelungen zur vorläufigen Steuerfestsetzung schwer verständlich und bieten eine Reihe von Fallstricken auf. Zum einen ist für einen wirksamen Rechtsschutz des Steuerpflichtigen zu beachten, was Gegenstand des Musterverfahrens ist (höherrangige Vereinbarkeit einer Rechtsnorm oder dessen einfachgesetzliche Auslegung), bei welchem Gericht das Musterverfahren anhängig ist (z. B. Finanzgericht, BFH, BVerfG) und schließlich inwieweit der Vorläufigkeitsvermerk im Steuerbescheid das ent-

sprechende Musterverfahren umfasst (d.h. war es im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung bereits beim BFH, BVerfG, EuGH oder obersten Bundesgericht anhängig und war es in dem entsprechenden BMF-Schreiben zur vorläufigen Steuerfestsetzung aufgenommen). Insoweit bleibt mit Spannung abzuwarten, wie sich der BFH zur Bestimmtheit des von der Finanzverwaltung verwendeten Wortlauts des Vorläufigkeitsvermerks im Revisionsverfahren III R 39/08 äußern wird und welche Erleichterungen der neu eingeführte § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO für die Praxis bringen wird.

Darüber hinaus muss sich der Steuerpflichtige nunmehr auch mit Teil-Einspruchsentscheidungen nach § 367 Abs. 2a AO und Allgemeinverfügungen nach § 173 Abs. 3 bzw. § 367 Abs. 2b AO auseinandersetzen, was die gängige Praxis erschwert, aufgrund von anhängigen Musterverfahren einen Steuerfall mit einem Einspruch „offen“ zu halten, um von zukünftigen Rechtsentwicklungen profitieren zu können.

## Steuerordnungswidrigkeiten als pönalisiertes Verwaltungsunrecht

von Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum

*Die Straf- und Bußgeldvorschriften der AO sollen nach herrschender Meinung das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der einzelnen Steuern, den staatlichen Steueranspruch, schützen.<sup>1</sup> Jedoch folgt die Sanktionswürdigkeit der Steuerverfehlungen nicht nur aus einem Ungehorsam gegenüber dem Staat, sondern auch und gerade aus der damit verbundenen Schädigung der ehrlichen Steuerzahler.<sup>2</sup> Die Steuerpflichtigen bilden eine Solidargemeinschaft. Für den einzelnen Bürger bleibt die Steuerpflicht nur erträglich, wenn gewährleistet ist, dass der Staat die geschuldeten Steuern ebenso gegenüber den anderen durchsetzt. Deshalb liegt es auch im Interesse eines jeden ehrlichen Steuerzahlers, dass der Staat alle geeigneten und erforderlichen Mittel anwendet, damit alle Steuerpflichtigen ihren gesetzlichen Lastenanteil tragen. Damit schützt das Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht grundsätzlich auch eine gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung.<sup>3</sup>*

### INHALTSÜBERSICHT

#### I. Unterscheidung zwischen Kriminalstrafrecht und Verwaltungsunrecht

#### II. Steuerordnungswidrigkeitstatbestände im Einzelnen

1. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)
2. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26b UStG)
3. Steuergefährdung (§§ 379 bis 382 AO)
4. Zweckwidrige Verwendung von Steuernummern (§ 383a i. V. m. § 139a AO)

#### III. Weitere Entkriminalisierung des Steuerrechts zugunsten eines abgestimmten Steuerzuschlagsystems

deutsche Steuerrecht nicht dazu angetan, hier eine Bewusstseinsänderung hervorzurufen.<sup>5</sup> Hilft hier die Ahndung von Verwaltungsunrecht in der Gestalt von sog. Steuerordnungswidrigkeiten?

Die Reichsabgabenordnung (RAO) 1919 bzw. 1931<sup>6</sup> gab den Finanzämtern (den unteren Verwaltungsbehörden) ursprünglich auch die Möglichkeit, im begrenzten Umfang *Kriminalstrafen* zu verhängen. In einem sog. *Unterwerfungsverfahren* war es ihnen möglich, eine *Geldstrafe* festzusetzen, der sich der Beschuldigte des Steuerstrafverfahrens vorbehaltlos unterwarf. Die Unterwer-

### I. Unterscheidung zwischen Kriminalstrafrecht und Verwaltungsunrecht

Die Beschränkung der Sichtweise auf die Gefährdung des Steueranspruchs des (anonymen) Staates führt dazu, dass die Steuerhinterziehung weithin als „Kavaliersdelikt“, ja sogar als eine Art von „Sport“ angesehen wird. Ein steigender Anteil der Bevölkerung sieht Steuerehrlichkeit als wenig lohnend an und hegt sogar Mitleid mit denjenigen, die nicht „bei der Steuer mogeln“.<sup>4</sup> Es schwindet also zunehmend das Bewusstsein dafür, dass Steuerverkürzer die Gemeinschaft und damit zugleich andere (ehrliche) Steuerzahler schädigen. Leider ist das derzeit geltende

1 BGH v. 1. 2. 1989 - 3 StR 179/88, BGHSt 36 S. 100, 102; *Franzen/Gast/Joeks*, Steuerstrafrecht, 6. Aufl., 2005, Einl. Rz. 8 ff., mit weiteren Nachweisen; *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, Diss., 1989, passim.

2 So schon § 23 des Preußischen Klassensteuergesetzes v. 6. 12. 1811, Preuß. Gesetz-Sammlung 1811 S. 361, 367.

3 *Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 2000, S. 97 f.

4 Nach der Erhebung der *Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik* zur „Steuermoralität und Steuermoral der bundesdeutschen Bevölkerung und deren Einstellung zur Steuerreform 1999“, 1999, S. 23 ff., ist dieser Anteil von 37 % (1990) auf 46 % (1999) angestiegen!

5 Zur Interdependenz zwischen Steuermoral und Besteuerungsmoral (= Steuermoral des Staates) und der Akzeptanz des derzeitigen Steuerrechts s. *Tipke* (Fn. 3), S. 80 ff.

6 Reichsabgabenordnung v. 13. 12. 1919 i. d. F. der Bekanntmachung v. 22. 5. 1931, Reichsgesetzblatt I 1931 S. 161.

fung stand nach § 445 RAO 1931 einer rechtskräftigen strafrechtlichen Verurteilung gleich. Unterwarf sich der Beschuldigte jedoch nicht, konnte das Finanzamt einen sog. *Strafbescheid* erlassen, der nach seiner Vollstreckbarkeit wie ein *rechtskräftiges Urteil* wirkte (§ 458 RAO 1931). Als Rechtsbehelf konnte der Beschuldigte bei der Oberfinanzdirektion (OFD = mittlere Verwaltungsbehörde) Beschwerde erheben (§§ 450 ff. RAO 1931). In Anwendung des Art. 19 Abs. 4 GG ließen BFH und BGH gegen die Entscheidung der OFD schließlich das sog. *Berufungsverfahren* zu den ordentlichen Gerichten zu.<sup>7</sup> Das BVerfG verwarf dieses Verfahren in seinem Urteil vom 6. 6. 1967 als *mit dem Grundgesetz unvereinbar* und stellte unmissverständlich fest:

„Kriminalstrafen können nach Art. 92 GG nur durch die Richter verhängt werden. Sie dürfen deshalb auch bei minder gewichtigen strafrechtlichen Unrechtstatbeständen nicht in einem Verwaltungsverfahren ausgesprochen werden.“<sup>8</sup>

Ebenso schließt das Gebot des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) aus, dass Zuständigkeiten, welche die Verfassung den Richtern vorbehält, durch Gesetz den Verwaltungsbehörden zugewiesen werden.<sup>9</sup> Das BVerfG unterschied deutlich zwischen *Kriminalstrafen* und *Bußen als staatliche Reaktion auf bloße Ordnungswidrigkeiten*.<sup>10</sup> Nur die Kriminalstrafe sei eine echte Strafe. Nur sie sei mit einem ethischen Schuldvorwurf im Sinne einer Auflehnung gegen die Rechtsordnung verbunden. Sie werde regelmäßig in das Strafregister eingetragen und gelte als „Vorstrafe“. Der Buße im Ordnungswidrigkeitenverfahren fehle dagegen dieser „Ernst der staatlichen Strafe“.<sup>11</sup>

Dieser Dichotomie folgt seitdem auch die Abgabenordnung. Die bisher als kriminelle Straftaten eingestuftes leichteren Steuer-Verfehlungen wurden in Steuer-Ordnungswidrigkeiten umgewandelt.<sup>12</sup> Nach verbreitetem Verständnis erscheinen Ordnungswidrigkeiten als reines *Verwaltungsunrecht*<sup>13</sup>, so dass deren Ahndung auch durch Verwaltungsbehörden geschehen kann.<sup>14</sup> Diese in der Tradition von *James Goldschmidts* „Verwaltungsstrafrecht“ stehende *qualitative Unterscheidung einer Aliud-Theorie*<sup>15</sup> lässt sich aber nicht durchhalten.<sup>16</sup> Nach der vorzugswürdigen quantitativen Theorie handelt es sich bei der Ordnungswidrigkeit um einen Bagatellfall des allgemeinen Strafrechts, ein wesensgleiches Minus, das nur durch die Schwere der Rechtsgutverletzung abgegrenzt wird.<sup>17</sup>

Das BVerfG bringt den geringeren Unrechtsgehalt der Ordnungswidrigkeit durch das fehlende Merkmal der *sozial-ethischen Vorwerfbarkeit* zum Ausdruck.<sup>18</sup> Diese Theorie enthält den Gedanken der *Strafbedürftigkeit*, der sich mit dem verfassungsrechtlichen *Übermaßverbot* trifft. Danach ist die Kriminalstrafe *ultima ratio* im Arsenal der staatlichen Handlungsinstrumente<sup>19</sup> und muss im angemessenen Verhältnis zur Schwere der begangenen Tat stehen. Dem entspricht ein mit der Umwandlung der Verwaltungsstrafen in Ordnungswidrigkeiten einsetzender Prozess der *Entkriminalisierung*. Problematisch ist dabei, dass es letztlich die Entscheidung des Gesetzgebers ist, welches Verhalten er nur für „ordnungswidrig“ und welches Verhalten er schon für „strafbar“ hält. Da auch die Legislative an die Verfassung und die Grundrechte (Art. 1 Abs. 3 GG) gebunden ist, wird man die gesetzgeberische Unterscheidung zumindest am Maßstab des *Willkürverbots* überprüfen müssen. Im Übrigen fällt es schwer, zwischen der Sanktion „Geldstrafe“ und „Geldbuße“ zu unterscheiden. Beide Sanktionen lauten auf einen *Anspruch des Staates (der Allgemeinheit) gegen den Täter auf Geldzahlung*. Nur indem man die Geldstrafe mit einer Eintragung in das Bundeszentralregister bepackt und an ihre Stelle nach § 43 StGB eine

Ersatzfreiheitsstrafe treten kann, wird der qualitative Unterschied sichtbar.

Durch die Einstufung einer Steuerverfehlung als (*kriminelle*) *Steuerstraftat* fällt der Gesetzgeber ein *ethisches Unwerturteil*. Dagegen sollen als Steuerordnungswidrigkeiten ethisch indifferente oder den Rechtsgüterschutz nicht wesentlich tangierende Verstöße gegen allgemeine Ordnungsbelange (als bloßes *Ordnungsunrecht*) geahndet werden. In den Fällen der §§ 378 bis 383 AO hat der Gesetzgeber entweder wegen der geringen Bedeutung des zu schützenden Rechtsgutes oder wegen der lediglich abstrakten Gefährlichkeit der Tat die Ahndung als Ordnungswidrigkeit für ausreichend angesehen. Ob damit die richtige Grenzziehung gefunden worden ist, erscheint zumindest für den Tatbestand der *leichtfertigen Steuerverkürzung* (§ 378 AO) zweifelhaft. Denn die Unterscheidung zwischen der (kriminellen) Steuerhinterziehung und der leichtfertigen Steuerverkürzung hängt im Wesentlichen davon ab, *ob dem Täter der Vorsatz nachgewiesen werden kann*.

Die Unterscheidung zwischen Steuerstraftat und -ordnungswidrigkeit wirkt sich besonders in den *Rechtsfolgen* aus. Die Steuerstraftat kann eine *freiheitsentziehende Sanktion* in Gestalt der Freiheitsstrafe (§ 369 Abs. 2 AO, §§ 38, 39 StGB) nach sich ziehen, die Steuerordnungswidrigkeit dagegen nicht (§ 377 Abs. 2 AO, §§ 17, 18 OWiG). Die Geldbuße wird im Gegensatz zur Strafe nicht in das *Bundeszentralregister* eingetragen (s. § 4 Nr. 1 BZRG). Eine Steuerordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße von höchstens 50 000 € (§§ 378 Abs. 2, 383 Abs. 2 AO), im Fall der sog. Gefährdungstatbestände sogar nur von höchstens 5 000 € (§§ 379 Abs. 4, 381 Abs. 2, 382 Abs. 3 AO) bzw. 25 000 € (§ 380 Abs. 2 AO) geahndet werden.<sup>20</sup> Dagegen kann eine Steuerstraftat mit einer Geldstrafe von maximal 1,8 Mio. € (beim Höchststagesatz von 5 000 € und bei 360 Tagen, s. § 369 Abs. 2 AO, § 40 Abs. 1, 2 StGB) belegt werden.<sup>21</sup> Schließlich werden leichtfertig

7 BFH v. 7. 4. 1954 - 97/53 S, BFHE 58 S. 664 (amtliche Entscheidungssammlung des BFH); BFH (Großer Senat) v. 10. 2. 1958 - GrS 1/55 S, BFHE 66 S. 517; BGH v. 21. 4. 1959 - 1 STR 504/58, BGHSt 13 S. 102 (amtliche Entscheidungssammlung des BGH für Strafsachen).

8 BVerfG v. 6. 6. 1967 - 2 BvR 375/60 u. a., BVerfGE 22 S. 49 (amtliche Entscheidungssammlung des BVerfG).

9 BVerfG (Fn. 8), a. a. O., S. 73.

10 BVerfG (Fn. 8), a. a. O., S. 79.

11 Siehe auch BVerfG v. 4. 2. 1959 - 1 BvR 197/53, BVerfGE 9 S. 167, 171.

12 Zweites Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze v. 12. 8. 1968, BGBl I S. 953.

13 *Goldschmidt*, Das Verwaltungsstrafrecht, 1902, S. 529 ff.

14 *Rolletschke/Kemper/Dietz*, Steuerverfehlungen, Kommentar zum Steuerstrafrecht, Einführung zu § 377 AO Rz. 1 (Oktober 2000).

15 Ausführliche Nachweise bei *Bohnerf*, Karlsruher Kommentar zum Ordnungswidrigkeitengesetz, 3. Aufl., 2006, Einl. Rz. 55 ff.

16 Ausführlich *Mattes*, Untersuchungen zur Lehre von den Ordnungswidrigkeiten, Bd. 1 u. 2, 1977 u. 2, 1982, S. 135 ff.

17 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Kommentar, Vor § 377 AO Rz. 11 (März 1995), mit weiteren Nachweisen.

18 Siehe BVerfG v. 16. 7. 1969 - 2 BvL 2/69, BVerfGE 27 S. 18, 29.

19 *Seer*, Steueramnestie und Entpönalisierung des Steuerrechts, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, S. 457, 466 f.

20 Die Geldbuße soll nicht nur die Zuwiderhandlung als solche ahnden, sondern zudem den aus der Tat gezogenen wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen. Reicht hierzu das Höchstmaß nicht aus, darf dieses nach § 377 Abs. 2 AO, § 17 Abs. 4 Satz 2 OWiG überschritten werden.

21 Da die Geldstrafe einkommensabhängig ist (§ 40 Abs. 2 Satz 2 StGB), muss sie aber nicht notwendigerweise über der vergleichbaren Geldbuße liegen. Die Abschöpfung eines aus der Tat gezogenen wirtschaftlichen Vorteils erfolgt dagegen nicht durch die Geldstrafe, sondern durch Anordnung des sog. *Verfalls* (§ 369 Abs. 2 AO, §§ 73 ff. StGB), der nicht repressiv-vergeltende, sondern präventiv-ordnende Ziele verfolgt und daher keine dem Schuldgrundsatz unterliegende strafähnliche Maßnahme darstellt, s. BVerfG v. 14. 1. 2004 - 2 BvR 564/95, BVerfGE 110 S. 1, 18 ff.

verkürzte Steuern (§ 378 AO) im Gegensatz zu vorsätzlich hinterzogenen Steuern (§ 370 AO) nicht nach § 235 AO *verzinst*.

## II. Steuerordnungswidrigkeitstatbestände im Einzelnen

### 1. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)

Die leichtfertige Steuerhinterziehung ist im Steuerordnungswidrigkeitenrecht der *Zentraltatbestand*. § 378 AO besitzt denselben Schutzzweck wie die Steuerhinterziehung (§ 370 AO). Abweichend von § 370 AO dient er aber auch dem Schutz vor *leichtfertiger* Beeinträchtigung oder Verletzung. Tathandlung und Tatobjekt stimmen mit dem objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung überein. § 378 Abs. 1 Satz 1 AO beschränkt indessen den Täterkreis auf den Steuerpflichtigen und Personen, die dessen Angelegenheiten wahrnehmen (so etwa dessen Steuerberater). Aus dem Täterkreis des § 378 AO *ausgeschlossen* sind damit etwa Amtsträger (z. B. der Veranlagungsbeamte, Außenprüfer) und Dritte.

Die unter den genannten Täterkreis fallende Person muss den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO *leichtfertig* verwirklicht haben. Der Begriff der Leichtfertigkeit wird im Strafrecht häufig verwendet und meint einen *erhöhten Grad an Fahrlässigkeit*. Er bedeutet allgemein:<sup>22</sup>

- ▶ auf der *Tatbestandsseite* = *grobe Fahrlässigkeit*; sie liegt vor, wenn die im Verkehr erforderliche Sorgfalt in besonders schwerem Maße verletzt worden ist;
- ▶ auf der *Schuldseite* = *individuelle Vorwerfbarkeit*. Als Vergleichsmaßstab für die individuelle Vorwerfbarkeit dient das (gedachte) Verhalten anderer Steuerpflichtiger mit etwa gleicher Vorbildung, Ausbildung, betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Berufserfahrung.

Leichtfertigkeit umfasst sowohl *unbewusste*<sup>23</sup> als auch *bewusste Fahrlässigkeit*<sup>24</sup>. Da der Begriff der Leichtfertigkeit keinen fest umrissenen Inhalt hat, kommt es für die Abgrenzung gegenüber einfacher Fahrlässigkeit vornehmlich auf die Umstände des Einzelfalls an und auf den Blickwinkel, aus dem die Schuld des Täters beurteilt wird. Verallgemeinernd lassen sich lediglich bestimmte *Indizien* formulieren, welche die Anwendung des § 378 AO nahe legen. Auf der objektivierten Tatbestandsebene wird etwa in folgenden Fällen ein leichtfertiges Handeln indiziert:<sup>25</sup>

1. Der Steuerpflichtige *verweigert sich* gänzlich der steuerlichen Erfassung.
2. Der Steuerpflichtige *informiert sich nicht* über seine steuerlichen Pflichten.
3. Der Steuerpflichtige *delegiert* seine steuerlichen Pflichten *auf unkontrollierte Weise*. Trotz Einschaltung eines Steuerberaters bei der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten handelt der Steuerpflichtige objektiv leichtfertig, wenn er die vom Steuerberater vorbereiteten Steuererklärungen ohne Plausibilitätskontrolle blindlings unterschreibt.

Nicht selten wird die Tat nach § 378 AO geahndet, wenn zwar ein erheblicher, aber kein hinreichend zu erhärtender Vorsatzverdacht besteht. So gelingt es in zahlreichen Fällen nicht, den geltend gemachten Tatbestandsirrtum hinreichend auszuräumen. Insoweit besitzt § 378 AO gewissermaßen die *Funktion eines Auffangtatbestandes*.

In Anlehnung an § 371 AO enthält § 378 AO ebenfalls die sog. *Selbstanzeige als Bußgeldbefreiungsgrund* für den Bereich der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO). Die Selbstanzeige ist ein Fall eines von der Sanktion befreienden Rücktritts

vom vollendeten Delikt. Durch die Selbstanzeige und Nachzahlung der Steuer hebt der Täter sowohl das Handlungs- als auch das Erfolgsunrecht seiner Tat wieder auf. Aufgrund dieser Wiedergutmachung sieht das Gesetz von einer Ahndung der Ordnungswidrigkeit ab.

### 2. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26b UStG)

Das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19. 12. 2001<sup>26</sup> hat außerhalb der AO in § 26b UStG eine Ordnungswidrigkeit geschaffen, welche die *bloße Nichtzahlung einer Steuer* ahndet. § 26b UStG soll Steuerausfällen begegnen, die aus der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG) resultieren. Deshalb verwirklicht § 26b UStG, wer *vorsätzlich* die in einer Rechnung (§ 14 UStG) ausgewiesene Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt nicht zahlt. Unter Geltung des Opportunitätsprinzips kommt eine Verfolgung der Ordnungswidrigkeit allerdings nicht in Betracht, wenn der Unternehmer z. B. wegen zwischenzeitlich unverschuldet eingetretener Zahlungsunfähigkeit gar nicht in der Lage ist, die von ihm in einer Rechnung ausgewiesene Steuer zu entrichten.<sup>27</sup> Der Bußgeldrahmen entspricht dem der leichtfertigen Steuerverkürzung (max. 50 000 €).

### 3. Steuergefährdung (§§ 379 bis 382 AO)

§§ 379 bis 382 AO erfassen Verstöße, die das durch §§ 370, 378 AO geschützte Rechtsgut besonders gefährden, ohne dass eine Bestrafung oder Ahndung möglich wäre, weil sie nur *Vorbereitungshandlungen* sind. Diese Vorbereitungshandlungen werden als Ordnungswidrigkeiten besonders geahndet. Dabei stellt der Versuch einer vorsätzlichen Steuergefährdung noch keine Ordnungswidrigkeit i. S. der §§ 379 bis 382 AO dar (s. § 377 Abs. 2 AO, § 13 Abs. 2 OWiG). §§ 379 bis 382 AO sind gegenüber §§ 370, 378 AO *subsidiär*. Ein Rückgriff auf die subsidiären Tatbestände ist auch im Falle einer strafbefreienden Selbstanzeige ausgeschlossen, soweit Gefährdungsdelikte im Verhältnis zu §§ 370, 378 AO lediglich typische Vorbereitungshandlungen und somit sog. *Durchgangsdelikte* sind.

§ 379 AO erfasst in mehreren Tatbestandsalternativen *Vorbereitungshandlungen*, die es ermöglichen (d. h. abstrakt geeignet sind), eine Steuerverkürzung zu bewirken. Dazu zählen insbesondere:

- ▶ das Ausstellen unrichtiger Belege,
- ▶ das entgeltliche Inverkehrbringen von Belegen,
- ▶ die Verletzung von Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichten,
- ▶ die Verletzung der Pflicht zur Mitteilung bestimmter Auslandtatbestände,
- ▶ die Kontenerrichtung auf falschen Namen.

Das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. 4. 2006<sup>28</sup> ahndet nun, wenn jemand vorsätzlich

22 Ausführlich zum Maßstab der Leichtfertigkeit *Duttge*, Bestimmtheit des Handlungsunwerts von Fahrlässigkeitsdelikten, Habil., 2001.

23 Das heißt, der Täter erkennt die Tatbestandsverwirklichung nicht, weil er pflichtwidrig die nach den Umständen und seinen persönlichen Fähigkeiten mögliche u. erforderliche Sorgfalt außer acht lässt.

24 Das heißt, der Täter erkennt zwar die Möglichkeit einer Tatbestandsverwirklichung, vertraut aber pflichtwidrig und vorwerfbar darauf, dass sie nicht eintreten werde.

25 *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 23 Rz. 93.

26 BGBl I S. 3922.

27 *Seer* (Fn. 25), § 23 Rz. 99, mit weiteren Nachweisen.

28 BGBl I 2006 S. 1095.

oder leichtfertig Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt. Damit soll der Verkauf von Belegen im Internet unterbunden werden.<sup>29</sup> Der Verkäufer soll sich nicht darauf berufen können, nichts von einer steuermisbräuchlichen Verwendung der Belege durch die Erwerber gewusst zu haben.

Den Tatbestand der *Gefährdung von Abzugsteuern* (§ 380 AO) verwirklicht, wer vorsätzlich oder leichtfertig seiner Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten und abzuführen, nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt. Entgegen seiner amtlichen Überschrift ist § 380 AO kein bloßes Gefährdungs-, sondern ein *Erfolgsdelikt*. Abzugsteuern sind Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG), Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG), Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG), Vergütungsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG). Das Einbehalten und Abführen ist eine *Gesamtpflicht*. Diese Pflicht verletzt auch, wer zwar einbehält, aber nicht abführt. § 380 Abs. 1 AO hat nur dann eigenständige Bedeutung, wenn der Verpflichtete (z. B. der Arbeitgeber) die nicht abgeführten Beträge rechtzeitig und vollständig angemeldet hat. Andernfalls liegt bereits vorrangig Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vor (§§ 370, 378 AO).

Der Tatbestand des § 381 AO sanktioniert vorsätzliche oder leichtfertige Zuwiderhandlungen gegen bestimmte Vorschriften, die der besonderen Steueraufsicht bei den speziellen *Verbrauchssteuern* (§§ 209 bis 217 AO) dienen. Dasselbe gilt für den Tatbestand der Gefährdung von *Ein- und Ausfuhrabgaben* (§ 382 AO). Mangels entsprechender Kompetenz der Europäischen Gemeinschaften ist das Straf- und Bußgeldrecht auch in Zollsachen nach wie vor nationale Angelegenheit der Mitgliedstaaten. Der Gefährdungstatbestand dient der Sicherung des zollamtlichen Warenverkehrs über die Grenze. Ihn verwirklicht, wer als Pflichtiger oder bei der Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Pflichtigen bestimmten, in § 382 Abs. 1 AO näher spezifizierten Vorschriften der Zollgesetze und deren Verordnungen *vorsätzlich oder fahrlässig* zuwiderhandelt.

#### 4. Zweckwidrige Verwendung von Steuernummern (§ 383a i. V. m. § 139a AO)

§ 383a AO dient dem *Datenschutz* nach Einführung der nach §§ 139a bis d AO nunmehr vorgesehenen *bundeseinheitlichen Steuernummer*. § 383a Abs. 1 AO wendet sich gegen die *zweckwidrige Erhebung und Verwendung der Daten durch Private*. Auf eine Bußgeldbewehrung pflichtwidriger Handlungen öffentlicher Stellen hat der Gesetzgeber mit Blick auf die Möglichkeiten des Disziplinarrechts dagegen verzichtet. Der Tatbestand erfasst vorsätzliche und leichtfertige Begehungsweisen.

### III. Weitere Entkriminalisierung des Steuerrechts zugunsten eines abgestimmten Steuerzuschlagsystems

Die wesentliche Rechtfertigung einer Kriminalstrafe ist die Herstellung eines Schuldausgleichs unter gleichzeitiger Berücksichtigung spezial- und generalpräventiver Gesichtspunkte.<sup>30</sup> Das Steuerstrafverfahren ist dementsprechend ein Individualverfahren, das nach Schuld und Verantwortung fragt. Das Steuerstrafrecht ist mithin a priori *ungeeignet, strukturelle Vollzugsdefizite auszugleichen* und die gebotene Belastungsgleichheit herzustellen.<sup>31</sup> Dasselbe gilt für das dem Opportunitätsprinzip folgende Ordnungswidrigkeitenrecht, bei dem es ebenfalls der Feststellung eines persönlichen, individuellen Fehlverhaltens bedarf.

Im steuerlichen Massenverfahren sollte ein Fehlverhalten deshalb primär nicht durch das dafür untaugliche Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, sondern durch eine effiziente Ausgestaltung des hierfür bestimmten Besteuerungsverfahrens hergestellt werden. Es macht keinen Sinn, die Strafbarkeitszone ohne Rücksicht auf ihre Vollzugsfähigkeit normativ auszudehnen. Straftatbestände, die mehr oder weniger nur auf dem Papier stehen, diskreditieren das Recht und untergraben die Steuermoral. Nicht minder stehen in Deutschland die Steuerordnungswidrigkeitstatbestände mehr oder weniger auf dem Papier. Sie werden nur sporadisch, eher zufällig verfolgt und sind nicht geeignet, Gesetz- und Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs im Massenverfahren zu sichern.

Der deutsche Gesetzgeber agiert hinsichtlich der Pönalisierung bisher ohne ersichtlichen Gesamtplan. Jüngst hat er das Arsenal sonstiger Sanktionsmittel der Finanzverwaltung um einen sog. *Strafzuschlag* in § 162 Abs. 4 AO erweitert. Allerdings beschränkt sich dessen Anwendungsbereich auf die Verletzung von sog. Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen (§ 90 Abs. 3 AO) im internationalen Konzern. Der „Strafzuschlag“ ist *weder Strafe noch Buße im Sinne des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts*. Er ist den *amerikanischen Civil Penalties* (Sec. 6651 ff. Internal Revenue Code) nachgebildet, die sich von den *Criminal Penalties* deutlich unterscheiden.<sup>32</sup> Er entspricht dem Verspätungszuschlag und ist ein spezifisches Druckmittel der Steuerverwaltung zur Durchsetzung von Aufzeichnungspflichten. Jedoch wirkt der Zuschlag i. S. des § 162 Abs. 4 AO nur punktuell und ist im deutschen Besteuerungsverfahren (noch) ein Fremdkörper. In seiner derzeitigen Ausgestaltung führt er zu unverhältnismäßigen Wertungsschiefen. Wer sich als Gewerbetreibender nur im Inland betätigt, keine Steuererklärung abgibt und pflichtwidrig nicht einmal eine Buchführung unterhält, muss einen Verspätungszuschlag von max. 25 000 € und ggf. eine Geldbuße von max. 5 000 € (§ 379 Abs. 1 AO) befürchten. Ein Steuerpflichtiger, der seine Steuerklärungs- und Buchführungspflichten dagegen voll erfüllt, aber den Verrechnungspreis nicht dokumentiert, wird nach § 162 Abs. 4 Satz 2 AO mit mindestens 5 % der Verrechnungspreis-Einkünfte und mindestens 5 000 € belangt. Diese die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit behindernde Ungleichbehandlung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit der Art. 43, 48 EGV<sup>33</sup> und wird sich als isolierte Maßnahme dauerhaft nicht halten lassen.

Der Gesetzgeber implementiert hier mit den sog. Strafzuschlägen für einen engen Sachbereich kurzerhand ein Instrumentarium des amerikanischen Rechtskreises, ohne ein Gesamtkonzept zu besitzen. Da das *Steuerstrafrecht* den regulären Verwaltungsvollzug nicht sicherstellen kann, sollte es sich auf seine originäre Aufgabe konzentrieren, *schwere Steuerkriminalität* zu bekämpfen. Die Kluft zwischen dem materiellen Gesetz und seiner praktischen Umsetzung lässt sich nur überwinden, wenn die Legislative das Gesetz der Vollzugswirklichkeit anpasst. Vorzugswürdig ist m. E. ein *verschuldensunabhängiges Steuerzuschlagsystem*<sup>34</sup>, das strafrechtliche Sanktionen zumindest im Bereich minderschwere Steuerergehen ersetzt. Kommt der Steuerpflichtige seinen gesetzlichen Pflichten nicht oder nicht

29 Begründung des Regierungsentwurfs v. 13. 2. 2006, BT-Drucks. 16/634, S. 12.

30 BVerfG v. 21. 6. 1977 - 1 BvL 14/76, BVerfGE 45 S. 187, 253 ff.; BVerfG v. 20. 3. 2002 - 2 BvR 794/95, 105 S. 135, 175 S. 185; BVerfG v. 14. 1. 2004 - 2 BvR 564/95, 110 S. 1, 18 ff.

31 *Papier*, Steuerreform als Verfassungsproblem, Die Steuerberatung, 1999 S. 49, 56.

32 *Seer*, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, Rz. 86 f.

33 *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 162 AO Tz. 82, m. w. N. (August 2006).

34 *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003 S. 40, 56 ff.

rechtzeitig nach, so sollte kraft Gesetzes ein *obligatorischer Verspätungszuschlag*<sup>35</sup> entstehen. Ein sog. *Nachzahlungszuschlag* kann an die nach Kontrolle des Steuerfalls festgesetzte Mehrsteuer prozentual anknüpfen und generalpräventiv gegen Steuerverkürzungen wirken.<sup>36</sup> Eine an dem *realen Marktzinsniveau* ausgerichtete, *bereits mit der Entstehung der Steuer einsetzende Verzinsung* (zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen) könnte im Übrigen dafür sorgen, dass eine verspätete oder unsorgfältige Erstellung von Steuererklärungen wirtschaftlich ohne Vorteil bleibt.

Ein derartiges Zuschlagsystem wäre angesichts der derzeit geübten Rechtspraxis keineswegs revolutionär. Werden Steuerstrafverfahren nach § 153a StPO gegen Geldauflagen und Akzeptanz einer hohen Steuerfestsetzung eingestellt, kommt es faktisch bereits jetzt zu einer (*gesetzlich aber ungesteuerten, höchst uneinheitlichen*) *Steuerzuschlagspraxis*. Ein vorab durch feste Prozentsätze normiertes Steuerzuschlagsystem würde dem wildwüchsigen „*Ablasshandel*“<sup>37</sup> sein Ende bereiten, Strafgerichte, Finanzverwaltung sowie Strafverfolgungsbehörden entlasten und zugleich weniger stark in die Grundrechte des Steuerbürgers eingreifen.

Eine derartige Entkriminalisierung des Steuerrechts mindert keineswegs die *staatliche Autorität*. Diese würde ganz im Gegenteil *gestärkt*, wenn die Exekutive die Steuergesetze bereits im Besteuerungsverfahren breitflächig durchsetzen könnte. Da sich das Steuerstrafrecht dann ganz auf Fälle gesteigerter krimineller Energie beschränkt, könnte es seinen Verfassungsauftrag besser erfüllen. Wenn sich die Strafverfolgungsbehörden mit deutlich weniger Fällen zu befassen hätten, ließen sich die (Steuer-)Strafverfolgungsbehörden von den Finanzbehörden auch *ressortmä-*

*ßig trennen*. Dadurch entfielen die durch die *Gemengelage von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren* hervorgerufenen Probleme. Das Spannungsverhältnis zwischen steuerlichen Mitwirkungspflichten und dem strafrechtlichen Selbstbeichtigungsverbot<sup>38</sup> ließe sich so weitgehend auflösen. Die für die Steuerordnungswidrigkeit geforderte individuelle Einzelfallbetrachtung könnte wegen der verminderten Eingriffsintensität von schlichten Steuerzuschlägen in steuerlichen Massenverfahren zurücktreten.<sup>39</sup> Die aus dem Gesetz für jedes steuerliche Fehlverhalten milderer Schwere ablesbare (außerstrafrechtliche) Sanktion würde dem verfassungsrechtlich fundierten Bestimmtheitsgebot auf besondere Weise gerecht. Vom Verhandlungsgeschick abhängige „*Strafverfahreenseinstellungs-*“ und „*Gesamtvereinigungspakte*“ wichen einem ex ante transparenten Verfahren, das festen Regeln folgt. Dadurch würde zugleich das dem Schuldprinzip verpflichtete (Steuer-)Strafrecht nachhaltig gestärkt. Auf den in der Praxis kaum relevanten Zwitter des Steuer-Ordnungswidrigkeitentatbestandes ließe sich wohl getrost verzichten.

35 Vorbild für den Automatismus ist der gem. § 240 AO erst nach erfolgter Steuerfestsetzung greifende Säumniszuschlag.

36 Vorbild für eine solche Regelung ist der im US-amerikanischen Steuersystem vorgesehene sog. *Failure to File-Penalty* (Sec. 6651 IRC), s. dazu *Seer* (Fn. 32), Rz. 86 f.

37 Dazu kritisch *Seer*, Konsensuale Paketlösungen im Steuerstrafrecht, in: Festschrift für Kohlmann, 2003, S. 535, 549 ff.

38 Siehe dazu *Seer*, in: Tipke/Kruse (Fn. 33), § 208 AO Tz. 130 ff. (Juli 2007).

39 Zu den Grenzen verschuldensunabhängiger Steuerzuschläge aus dem Blickwinkel des Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), s. *Seer/Krumm*, *StuW* 2006 S. 346 ff.

## Einführung in das Europäische Sekundärrecht im Bereich der direkten Steuern

von Dr. Florian Haase, M.I.Tax, Hamburg\*

*Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche nationale Steuerrecht ist inzwischen hinlänglich bekannt und zunehmend Gegenstand literarischer Erörterungen. Dies gilt jedoch vor allem hinsichtlich des Europäischen Primärrechts, d. h. der Grundfreiheiten des EG-Vertrags, sowie hinsichtlich der Judikate des Europäischen Gerichtshofs. Der nachstehende Beitrag soll eine Lücke in der Ausbildungsliteratur schließen und stellt die zentralen Regelungen des Europäischen Sekundärrechts (das meint die in der Praxis bedeutsamsten Richtlinien der EG) und ihre Umsetzung im internationalen Steuerrecht Deutschlands dar.*

### INHALTSÜBERSICHT

#### I. Fusionsrichtlinie

1. Historie und Zwecksetzung
2. Exkurs: Grundprinzipien von Umwandlungsvorgängen mit Auslandsbezug

#### II. Mutter-Tochter-Richtlinie

1. Zwecksetzung
2. Persönlicher Anwendungsbereich
3. Sachlicher Anwendungsbereich
4. Rechtsfolgen und Umsetzung in nationales deutsches Recht

#### III. Zinsrichtlinie

1. Zwecksetzung
2. Persönlicher Anwendungsbereich

#### 3. Sachlicher Anwendungsbereich

4. Rechtsfolgen und Umsetzung in nationales deutsches Recht

#### IV. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie

1. Zwecksetzung
2. Persönlicher Anwendungsbereich
3. Sachlicher Anwendungsbereich
4. Rechtsfolgen und Umsetzung in nationales deutsches Recht

\* Der Verf. ist als Associate Partner bei Rödl & Partner in Hamburg tätig.