

Rechtsanwalt (FAfStrR) Eckart C. Hild, Frankfurt a.M.

Zu divergierenden Entscheidungen in streitidentischen Straf- und Steuerverfahren

Der kurze Beitrag thematisiert das Problem, dass bei einem streitidentischen Sachverhalt strafrechtlich die schuldhafte Verkürzung eines Steueranspruchs bejaht wird oder offen bleibt (§ 153a StPO), während später von dem Finanzgericht der angebliche Steueranspruch verneint wird. Es ergibt sich die Frage, wie diese Widersprüchlichkeit aufgelöst werden könnte. Der Beitrag stellt auf einen Lösungsansatz über § 396 AO ab, der den Belangen aller Beteiligten dienlich sein sollte.

Die Thematik ist bekannt, das Ergebnis unbefriedigend. Gemeint ist insbesondere der Fall, dass bei einem zu beurteilenden Sachverhalt strafrechtlich die schuldhafte Verkürzung eines Steueranspruchs bejaht wird oder offen bleibt (§ 153a StPO), und dass steuerrechtlich später von dem Finanzgericht der angebliche Steueranspruch gänzlich verneint wird.

1. Ein Beispiel und seine Folgen

(1) Ein Beispiel mag dies verdeutlichen:¹ Einem inländischen Steuerpflichtigen wird vorgehalten, die von ihm im Ausland gegründete Kapitalgesellschaft sei eine Briefkastengesellschaft gewesen; dies mit der Folge, dass die von der ausländischen Gesellschaft erzielten Gewinne von einer Gesellschaft des Steuerpflichtigen in Deutschland vorbehaltlich zu beachtender DBA-Bestimmungen zu versteuern seien. Der daraus resultierende Steueranspruch belaufe sich auf einen Steuerbetrag von mehreren Millionen Euro. Der Strafverteidiger kann erreichen, dass das Strafverfahren ohne Zahlung der Steuern gemäß § 153a StPO gegen eine Geldauflage in Höhe von mehreren hunderttausend Euro eingestellt wird. Im steuerrechtlich fortgeführten Verfahren wird dann später von dem Finanzgericht befunden, dass es sich um keine Briefkastengesellschaft handelte und somit sich der angebliche Steuerbetrag auf null Euro reduzierte.

Das Ergebnis: Die erfolgte Zahlung der Geldauflage erweist sich im Nachhinein durch den Entscheid des Finanzgerichts als nicht gerechtfertigt.

Das Ergebnis ist unbefriedigend. Die damit verbundene Problematik straf- und steuerrechtlich divergierender Entscheidungen ist aber durch die Vorfragenkompetenz der Strafgerichte angelegt, die es ihnen ermöglicht, eigenständig über den Steuertatbestand zu entscheiden (Art. 97 Abs. 1 GG).² Außerdem sieht das Grundgesetz fünf Gerichtsbarkeiten vor, ohne der einen den Vorrang vor der anderen einzuräumen (Art. 95 GG).

(2) Eine Wiederaufnahme des Strafverfahrens gem. § 359 StPO scheidet mangels eines rechtskräftigen Urteils aus. Auch eine entsprechende Anwendung auf Fälle des § 153a StPO ist nicht möglich.³ Der Verweis auf den EuGH ist nicht weiterführend, wonach eine Einstellung der Staatsanwaltschaft nach § 153a Abs. 1 StPO als rechtskräftiges Urteil i.S.d. Art. 54 des Schengener Durchführungsübereinkommens anzusehen ist und daher für die strafrechtliche Verfolgung derselben Tat in einem anderen Mitgliedstaat ein Verfahrenshindernis darstellt.⁴

(3) Es könnte erwogen werden, die Zustimmung zur Verfahrenseinstellung zu widerrufen, was jedoch schon deshalb keinen Erfolg verspricht, weil der Beschluss über die Verfahrenseinstellung nicht anfechtbar ist (§ 153a Abs. 2 StPO). Einer Gegenvorstellung oder Dienstaufsichtsbeschwerde dürfte in aller Regel der Erfolg versagt bleiben. Inwieweit eine Entschädigung nach dem Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen (StrEG) in Betracht käme, sei hier ebenso nicht vertieft⁵ wie auch die Erwägung, den Steuerberater wegen der gezahlten Geldauflage in Anspruch zu nehmen.

2. Denkbare Lösungsansätze

(1) Dazu sollte vorab berücksichtigt bleiben, dass eine Verfahrenseinstellung gemäß § 153a StPO auch gewichtige Vorteile hat. Diese betreffen insbesondere den prinzipiellen Strafklageverbrauch. Auch ist ungewiss, wie eine öffentliche Hauptverhandlung vor dem Strafgericht verlaufen wäre. Es entspricht daher in der Regel vernünftigem Verhalten eines beschuldigten Mandanten, einer Verfahrenseinstellung in geeigneten Fällen gemäß § 153a StPO zuzustimmen.

(2) Nach § 396 AO kann ein Strafverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens ausgesetzt werden, wenn es insbesondere um die Vorfrage geht, ob

1 Vereinfachtes, auf einem konkreten Fall beruhendes Beispiel.

2 Vgl. dazu *Bernsmann*, Die Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO – missverstanden oder überflüssig: Eine Skizze, in *Festschrift Kohlmann*, 2003, 377 (380). Zitat: „§ 370 AO schützt nicht die Vorfragenkompetenz der Strafjustiz, sondern Vermögensinteressen des Staates. Der bloße Hinweis auf die Interpretationshoheit des Strafgerichts kann das Fehlen einer Rechtsgutsverletzung so wenig ersetzen, wie er der bestraften Person den Verlust an selbstbestimmter Lebenszeit plausibel machen kann.“

3 Zu Diskussionen mit Finanzbehörden sei nebenbei hinzugefügt: Die Zustimmung zur Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO beinhaltet kein Eingeständnis strafrechtlicher Schuld (VerfGH Leipzig v. 11.12.2008, Vf. 123-IV-08, StraFo 2009, 108). Bei der Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO bleibt die Unschuldsvermutung erhalten (BFH v. 20.12.2000, I B 93/99, BFH/NV 2001, 639). Die Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO geht nicht mit dem Makel einer schuldhaften Gesetzesverletzung einher, sondern bietet die Möglichkeit ihn zu vermeiden (OLG Frankfurt a.M. v. 12.07.1996, 1 Ws 82/96, NJW 1996, 3353). Die Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO rechtfertigt nicht die Schlussfolgerung, dass der Steuerpflichtige die ihm zur Last gelegte Tat verübt hat (BFH v. 17.08.2011, VI R 75/10, BFH/NV 2011, 204). Bei der Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO hat die geleistete Geldauflage keinen Strafcharakter (BGH Senat für Anwaltsachen v. 13.11.1978, AnwSt (R) 13/78, NJW 1979, 770; OLG Braunschweig v. 26.10.2000, 1 U 19/00, StraFo 2002, 94). Die Anfrage zur Zustimmung einer Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO kann auch an denjenigen Beschuldigten gerichtet werden, der die Tat bestreitet (Stellungnahme Nr. 34/2009 des Deutschen Anwaltvereins, Seite 10).

4 EuGH v. 11.02.2003, C-187/01 und C-385/01, C-187/01, C-385/01, NJW 2003, 1173; dazu *Böse*, Die Unzulässigkeit einer Wiederaufnahme nach § 364 Satz 1 StPO bei Einstellung des Strafverfahrens wegen der behaupteten Tat nach den §§ 153 ff. StPO, JR 2005, 12.

5 In der Entscheidung des OLG Stuttgart v. 26.07.1996, 4 – 3 StE 3/92, NJW 1997, 206, war der Entschädigungsbetrag mit Einverständnis des Angeklagten um die Geldauflage gemäß § 153a StPO verringert worden.

überhaupt ein Steueranspruch besteht. Die Ablehnung eines Antrags auf Aussetzung des Strafverfahrens gemäß § 396 AO ist nach herrschender Meinung nicht anfechtbar, da sie eine der Urteilsfindung vorausgehende Entscheidung ist (§ 305 Satz 1 StPO).⁶ Allerdings existieren im Schrifttum auch gewichtige Gegenmeinungen.⁷

Die Möglichkeit einer Verfahrensaussetzung gemäß § 396 AO wird selten, eher zögerlich genutzt, da sie in einem erheblichen Spannungsverhältnis mit dem Gebot einer zügigen Verfahrensdurchführung steht. Der zur Begründung vielfach genannte, geradezu scheinheilig anmutende Hinweis auf das Beschleunigungsgebot geht angesichts der allseits bekannten ohnehin jahrelang andauernden Strafverfahren bei komplizierten Steuersachverhalten fehl. Ein sachgerechtes, den Rechtsfrieden wieder herstellendes Urteil ist immer einem schnellen, womöglich unrichtigen Ergebnis vorzuziehen.⁸

Die Aussetzung des Verfahrens ist derzeitig der einzig wirksame Weg zur Vermeidung divergierender Entscheidungen in Straf- und Steuerverfahren.⁹ Auch der BGH hat darauf hingewiesen, im Hinblick auf ein beim Finanzgericht anhängiges Verfahren die Möglichkeit einer Verfahrensaussetzung gemäß § 396 AO in Betracht zu ziehen.¹⁰

Ein Lösungsansatz dazu kann darin erblickt werden, die Verfahrensaussetzung – unter Beachtung des Beschleunigungsgebots – zeitlich zu befristen. Eine zeitliche Befristung ist möglich.¹¹ Dafür kann im Fall einer erfolgversprechenden Klage angestrebt werden, im Vorfeld das Finanzgericht zu einer zeitnahen Vorziehung des Klageverfahrens zu bewegen. Wird dem entsprochen, so ist prinzipiell kein vernünftiger Grund dafür ersichtlich, einem Antrag auf eine befristete Verfahrensaussetzung gemäß § 396 AO nicht zu entsprechen. Den allseitigen Belangen sollte damit gedient sein.

Ist eine Beschleunigung des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht möglich, so ist das Verfahren dennoch auszusetzen, wenn der Beschuldigte dies beantragt hat, da die diesbezügliche Verfahrensdauer nicht zu seinen Lasten gehen darf.

(3) Für die Zukunft erblickt *Mellinghoff* einen Lösungsansatz zur Vermeidung divergierender Entscheidungen in der Bildung eines gemeinsamen Senats, der von Straf- und Finanzrichtern besetzt ist. Er sollte nicht nur für die Klärung von

Rechtsfragen, sondern auch für die Sachverhaltsermittlung zuständig sowie auf der Ebene der Oberlandesgerichte und Finanzgerichte angesiedelt sein. Dass eine solche gemischte Besetzung Erfolg verspricht, ist an den Kammern für Bau- und Landwirtschaftsachen zu sehen, die bei den Landgerichten bestehen und mit zwei Richtern der ordentlichen Gerichtsbarkeit und einem Richter des Verwaltungsgerichts besetzt sind.¹² Aber diese Zukunftsbetrachtung hilft naturgemäß nicht in der derzeitigen Situation.

3. Zusammenfassung

In der Praxis hat sich die Einstellung eines Strafverfahrens gemäß § 153a StPO im Mandanteninteresse allgemein bewährt. Allerdings gibt es besondere Konstellationen, in denen es der Strafverteidiger als förderlich ansieht, wenn das Finanzgericht möglichst bald vorab über den streitidentischen Sachverhalt entscheidet. Ist dies zeitnah absehbar, so ist dem entsprechenden Antrag auf eine befristete Verfahrensaussetzung gemäß § 396 AO als gangbarer Weg zu entsprechen, wobei ansonsten eine revisionsgerichtliche Überprüfung gem. § 338 Nr. 8 StPO wegen Verletzung der richterlichen Fürsorgepflicht bzw. des Grundsatzes des fairen Verfahrens eröffnet sein muss.¹³

6 Klein/Jäger, AO, 12. Aufl. 2014, § 396 Rn. 16 m.w.N.

7 Z.B. Weidemann, Anmerkung zum Beschluss des AG Münster v. 12.06.2003, 14 Cs 45 Js 1141/01 – AK 471/02, wistra 2004, 195 (197); Bernsmann, Die Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO – missverstanden oder überflüssig: Eine Skizze, in Festschrift Kohlmann, 2003, 377 (384/385).

8 Im Ergebnis auch Bernsmann, Die Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO – missverstanden oder überflüssig: Eine Skizze, in Festschrift Kohlmann, 2003, 377 (384/385).

9 Mellinghoff [Präsident des Bundesfinanzhofs], Grundsätze und Grenzen im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, Stbg 2014, 97 (105).

10 BGH v. 09.06.2004, 5 StR 579/03, wistra 2004, 470.

11 Klein/Jäger, AO, 12. Aufl. 2014, § 396 Rn. 9; Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 396 AO Rz. 72 [März 2010].

12 Mellinghoff, Grundsätze und Grenzen im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, Stbg 2014, 97 (105).

13 Vgl. Bernsmann, Die Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO – missverstanden oder überflüssig: Eine Skizze, in Festschrift Kohlmann, 2003, 377 (385).

Rezensionen

Paul Krell, Untreue durch Stellenbesetzung – Zugleich ein Beitrag zur Pflichtwidrigkeitsdogmatik, Nomos Verlag, Studien zum Wirtschaftsstrafrecht, Neue Folge 3, Baden-Baden 2015, 257 S., EUR 68,—

I. Weder eiserner Besen noch Bürokratieorgie – nein, *Krell* bleibt, das sei allen Personalchefs zu ihrer Beruhigung gleich vorweg mitgeteilt, moderat, ist aber nicht naiv. Das zeigt sich besonders deutlich daran, dass er das Vorsatzerfordernis rechtlich ebenso genau nimmt wie die Möglichkeit von Irrtümern anerkennt, dabei aber mehrfach betont (S. 215–229), dass entsprechende Behauptungen genauso ernsthaft auf ihre Berechtigung überprüft werden müssten. Untreue begeht nach *Krell* nur, wer jemanden ohne Bedarf oder trotz mangelnder Eignung einstellt, und zwar unabhängig davon, ob dies im privaten oder im öffentlichen Sektor geschieht

(S. 200–210). Das Übergehen eines besser Geeigneten ist danach bei Einstellung wie Beförderung ebenso wenig tatbestandsmäßig (S. 192–200) wie das Missachten affektiver Wünsche des Geschäftsherrn (S. 182–187). Demnach sind dreiste Fälle von Ämterpatronage strafbar, Schummeleien unterhalb dieser Schwelle hingegen nicht. Zur Abhilfe verweist *Krell* zum Abschluss seiner vom Mannheimer Ordinarius *Lothar Kuhlen* betreuten und vom dortigen Professor *Jens Bülte* als Lehrstuhlnachfolger von Prof. Dr. *Björn Burkhardt* zweitkorrigierten Dissertation den Gesetzgeber auf das Vorbild Frankreich und den dortigen Tatbestand der *Günstlingswirtschaft* (S. 234).

Das mit knapp über 200 Textseiten schmale Bändchen lässt sich aufgrund klarer Sprache und entscheidungsfreudiger Darstellung durchaus an einem Stück durchlesen. Es vermittelt einem schnell das Gefühl, da habe jemand geschrieben,