

Prof. Dr. Michael Stöber und Dr. Jens Kleinert, RA/FAStR

Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?

Vor einiger Zeit waren die Anleger und Verwalter von luxemburgischen sog. Millionärsfonds massiven steuerstrafrechtlichen Verfolgungsmaßnahmen ausgesetzt. Diese wurden auf ein nach Ansicht der zuständigen Behörden im Investmentsteuerrecht geltendes Gebot der Fremdverwaltung gestützt, gegen das durch eine Einflussnahme der Anleger auf die Verwaltung der betreffenden Investmentfonds verstoßen worden sei. Die Verfasser sind dieser Sichtweise in BB 2016, 278 entschieden entgegengetreten. Inzwischen scheint die Finanzverwaltung das Konzept eines Fremdverwaltungsgebots aufgegeben zu haben. Nach Erkenntnissen der Verfasser gibt es aber innerhalb der Finanzverwaltung Tendenzen, aus einer etwaigen Einflussnahme der in Deutschland ansässigen Anleger auf die Verwaltung der luxemburgischen Millionärsfonds eine Ansässigkeit der Fondsgesellschaft in Deutschland herzuleiten und an diesen Befund womöglich sogar den Vorwurf der Steuerhinterziehung und weitere Strafverfolgungsmaßnahmen zu knüpfen. Wie die Verfasser in diesem Beitrag darlegen, entbehrt jedoch auch dieser mögliche neue Ansatz einer rechtlichen Grundlage.

I. Einleitung und Problemstellung

Inzwischen sind drei Jahre vergangen, seitdem in dieser Zeitschrift der erste Beitrag der Verfasser zu den sog. Millionärsfonds erschienen ist.¹ Diese Fonds sind von einigen Bankhäusern als Spezialfonds luxemburgischen Rechts aufgelegt worden.² Überwiegend geschah dies in der Zeit zwischen dem Inkrafttreten des InvG und des InvStG am 1.1.2004³ und dem Inkrafttreten des an die Stelle des InvG getretenen KAGB am 22.7.2013⁴ und der Änderung des InvStG durch das AIFM-StAnpG am 24.12.2013.⁵ Auf die in Rede stehenden Millionärsfonds ist dann das InvStG in seiner vor dem 24.12.2013 gültigen Fassung anwendbar, das wiederum auf das bis zum 21.7.2013 geltende InvG Bezug nimmt.⁶

Probleme bereiteten die luxemburgischen Millionärsfonds seinerzeit deshalb, weil die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden zumindest zeitweise die Ansicht vertraten, im Investmentsteuerrecht bestehe das Erfordernis einer Fremdverwaltung des Fondsvermögens unter Ausschluss jeden Einflusses der Anleger. Dieses Erfordernis sei bei den Millionärsfonds bisweilen nicht eingehalten worden. Die Anleger hätten daher zu Unrecht die privilegierte Besteuerung nach dem InvStG in Anspruch genommen und sich so der Steuerhinterziehung schuldig gemacht.⁷ Auf diese Sichtweise stützten die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden eine massive steuer- und steuerstrafrechtliche Verfolgung; bundesweit wurden bei Anlegern und Verwaltern von Millionärsfonds Hausdurchsuchungen durchgeführt.⁸

Nachdem die Ansicht der Finanz- und Strafverfolgungsbehörden jedoch – u. a. in dem schon erwähnten Beitrag der Verfasser in dieser Zeitschrift – erhebliche Kritik erfahren hatte, ebten die Verfolgungsmaßnahmen allmählich ab. Recherchiert man zu dem Suchbegriff "Millionärsfonds" in der Internetsuchmaschine Google, so stößt man auf einen Bericht von *Höpfner*, wonach es Anfang 2017 noch eine Durchsuchungswelle bei Anlegern und Verwaltern der Millionärsfonds gegeben hat.⁹ In der Folgezeit ist es um diese Fonds aber wieder sehr ruhig geworden.

Allerdings droht sich nun neues Ungemach anzubahnen. Nach Erkenntnissen der Verfasser gibt es innerhalb der Finanzverwaltung Tendenzen, aus einer etwaigen Einflussnahme des in Deutschland ansässigen Anlegers auf die Verwaltung des Fonds durch die luxemburgische Fondsgesellschaft zu folgern, dass es sich in Wahrheit um eine im Inland ansässige Fondsgesellschaft handle. Die

Konsequenz wäre, dass das im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Luxemburg vorgesehene Schachtelprivileg¹⁰ nicht eingreifen würde und die von der Fondsgesellschaft an eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Dividenden von dieser nicht steuerfrei vereinnahmt werden könnten. Eine bereits erfolgte Inanspruchnahme des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs durch die inländische Kapitalgesellschaft wäre also als unrechtmäßig anzusehen; hierauf könnten wiederum – so die Besorgnis der Verfasser – der Vorwurf der strafbaren Steuerhinterziehung und diesbezügliche Strafverfolgungsmaßnahmen gestützt werden.

Der nachfolgende Beitrag zeichnet noch einmal die bisherige Entwicklung betreffend die luxemburgischen Millionärsfonds nach. Das Hauptanliegen des Beitrags ist es jedoch, die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden und namentlich diejenigen Rechtsanwender, die seinerzeit ein Fremdverwaltungserfordernis mit strafbegründender Wirkung in das Steuergesetz hineinlesen wollten, vor einem weiteren Rechtsanwendungsfehler – nunmehr induziert durch die irriige Annahme einer Inlandsansässigkeit der luxemburgischen Fondsgesellschaft – zu bewahren.

Stöber/Kleinert: Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?(BB 2019, 1174)

1175

II. Das Ausgangsproblem – Erfordernis der Fremdverwaltung im Investmentsteuerrecht?

1. Ansicht der Finanzverwaltung und Kritik

Nach der zumindest noch vor rund drei Jahren vertretenen Ansicht der Finanz- und Strafverfolgungsbehörden folgte aus Sinn und Zweck von InvStG und InvG, jedenfalls aber aus § 31 Abs. 1 InvG (jetzt: § 93 Abs. 1 KAGB) ein investmentsteuerrechtliches Erfordernis der Fremdverwaltung in dem Sinne, dass Anlageentscheidungen bei einem Investmentfonds unbeeinflusst von jeglichen Vorgaben oder Weisungen der Anleger allein durch die Fondsgesellschaft zu treffen seien.¹¹ Dem Anleger wurde also gleichsam völlige Enthaltensamkeit bei der Verwaltung des Fonds abverlangt; der Fonds dürfe nicht durch den Anleger selbst, sondern müsse für diesen durch die Fondsgesellschaft verwaltet werden.¹² Bei den Millionärsfonds sei das Erfordernis der Fremdverwaltung bisweilen bewusst umgangen worden, da die Anleger den Spezialfonds selbst verwaltet hätten. Das InvStG und die darin angeordnete steuerliche Abschirmung des Fondsvermögens¹³ griffen deshalb nicht ein mit der Folge, dass dem einzelnen Anleger die Wirtschaftsgüter des Fonds und die mit ihnen erzielten Erträge zum jeweiligen Zuflusszeitpunkt unmittelbar steuerlich zuzurechnen seien. Wenn die Anleger die Fondserträge in ihren Einkommensteuererklärungen nicht angegeben hätten, könne hierin eine nach § 370 AO strafbare Steuerhinterziehung liegen. Auf der Grundlage dieser Sichtweise leiteten die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden steuer- und steuerstrafrechtliche Verfolgungsmaßnahmen gegen Anleger und Verwalter von Millionärsfonds ein.

Die Verfasser sind der von der Finanzverwaltung und den Strafverfolgungsbehörden vertretenen Ansicht dezidiert entgegengetreten und haben dargelegt, dass es weder im Investment- noch im Investmentsteuerrecht eine rechtliche Grundlage für die Annahme des Erfordernisses einer Fremdverwaltung des Fonds unter Ausschluss jeden Einflusses der Anleger auf die Anlageentscheidungen gibt.¹⁴ Wie die Verfasser gezeigt haben, sind das InvG und das InvStG ohne Rücksicht auf das Vorliegen einer Fremdverwaltung anwendbar, so dass die im InvStG angeordnete Abschirmwirkung auch bei Fehlen einer Fremdverwaltung eingreift und dem Anleger die Erträge des Fonds ohne entsprechenden Ausschüttungsbeschluss nicht zugerechnet werden können. In steuerstrafrechtlicher Hinsicht fehlt es bei den Millionärsfonds schon an einer Steuerverkürzung, jedenfalls aber an dem erforderlichen Vorsatz der Anleger, so dass sich diese nicht wegen

Steuerhinterziehung gem. § 370 AO strafbar gemacht haben.¹⁵ Das damalige Vorgehen der Strafverfolgungsbehörden gegen die Anleger der luxemburgischen Spezialfonds war mithin unrechtmäßig.

Auch andere Vertreter des Schrifttums lehnten ein Erfordernis der Fremdverwaltung im Investmentsteuerrecht ab.¹⁶ Sehr interessant ist in diesem Kontext auch das Urteil des LG München I vom 21.4.2016.¹⁷ In dem zugrunde liegenden Fall war der Kläger Vorstand einer Finanzdienstleistungsgesellschaft in der Rechtsform einer AG mit Sitz in Köln. Nachdem diese im Jahr 2015 von den besagten Verfolgungsmaßnahmen der Staatsanwaltschaft betroffen war, berief sie den Kläger als Vorstand ab und erklärte die fristlose Kündigung des mit diesem bestehenden Anstellungsvertrags aus wichtigem Grund wegen Verstoßes des Klägers gegen den vermeintlichen Grundsatz der Fremdverwaltung. Die vom Kläger im Urkundenprozess gem. §§ 592 ff. ZPO erhobene Klage auf Fortzahlung der vereinbarten Vorstandsvergütung hatte Erfolg. Das LG München I erachtete die fristlose Kündigung des Anstellungsvertrags als unwirksam, weil ein Gebot der Fremdverwaltung nicht bestehe und daher keine schwere Pflichtverletzung des Klägers und mithin kein wichtiger Grund i. S. d. § 626 Abs. 1 BGB gegeben sei. Das LG München I führte hierzu – ganz im Sinne der von den Verfassern in dieser Zeitschrift vertretenen Auffassung – aus:

“Das Verbot der Einflussnahme lässt sich . . . jedenfalls nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 2 InvG herleiten . . . Im Steuerrecht muss – insbesondere auch mit Blick auf die Strafvorschrift der Steuerhinterziehung in § 370 AO – ein striktes Analogieverbot zulasten der Steuerpflichtigen gelten. Daher kann nicht von einem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal des Verbots der Einflussnahme seitens des Anlegers oder von einem Gebot der Fremdverwaltung ausgegangen werden.”¹⁸

2. Die weitere Entwicklung – Reaktion der Finanzverwaltung auf die Kritik im Schrifttum

In Reaktion auf die im Schrifttum geübte Kritik richtete das BMF zu dem Thema Millionärsfonds unter dem 26.7.2016 ein internes Schreiben an die obersten Steuerbehörden der Bundesländer,¹⁹ in dem diese aufgefordert wurden, bis zum 20.9.2016 ihre Stellungnahmen zur Frage des vermeintlichen Erfordernisses einer Fremdverwaltung im Investmentsteuerrecht beim BMF einzureichen. Bis zum heutigen Tag hat das BMF indes keine finale Position zu dieser Frage veröffentlicht. Ob dies darauf zurückzuführen ist, dass nicht alle oder zumindest keine ausreichende Zahl von Stellungnahmen der obersten Länderfinanzbehörden eingingen, oder aber darauf, dass es Schwierigkeiten bereitet, die unterschiedlichen Stellungnahmen zu einer einheitlichen Position zu vereinen, ist den Verfassern nicht bekannt. Tatsache ist jedenfalls, dass es auch im Jahr 2019 nach wie vor keine Verlautbarung des BMF zu einer Rechtsfrage gibt, die an sich bereits vor vier Jahren hätte beantwortet werden müssen, als die Steuerfahndung und die Staatsanwaltschaft erhebliche steuer- und steuerstrafrechtliche Verfolgungsmaßnahmen auf das vermeintliche Prinzip der Fremdverwaltung stützten. Offenbar hat die diesbezügliche Rechtsunsicherheit aber dazu geführt, dass – soweit ersichtlich – zumindest nach dem Frühjahr 2017 keine Durchsuchungen bei Anlegern und Verwaltern von Millionärsfonds mehr durchgeführt worden sind.

III. Der mögliche neue Ansatz – Annahme eines Inlandsfonds

1. Überblick

Allem Anschein nach verfolgen die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden derzeit das ursprüngliche Konzept eines Gebots der Fremdverwaltung nicht weiter. In Teilen der Finanzverwaltung gibt es jedoch dem Vernehmen nach die Tendenz, auf anderem Wege zu einer höheren Besteuerung der Erträge aus den luxemburgischen Millionärsfonds in Deutschland und gegebenenfalls zu einer

Strafbarkeit der Anleger oder Verwalter unter dem Gesichtspunkt der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO zu gelangen. Wenn der in Deutschland ansässige Anleger auf die Verwaltung des Fonds durch die in Luxemburg ansässige Fonds-

Stöber/Kleinert: Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?(BB 2019, 1174)

1176

gesellschaft Einfluss genommen hat, soll dies nach dem offenbar in der Finanzverwaltung erwogenen neuen Ansatz dazu führen, dass die Fondsgesellschaft als inländisch qualifiziert wird. Die Folge wäre, dass in Bezug auf Dividendenausschüttungen des Fonds an eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft das im deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommen statuierte Schachtelprivileg²⁰ nicht zur Anwendung käme und die Dividenden mithin nicht steuerfrei vereinnahmt werden könnten. Wie im Folgenden näher dargelegt wird, ist aber auch dieses neue Konzept mit geltendem Recht nicht in Einklang zu bringen und daher nicht geeignet, eine Wiederaufnahme der steuer- und steuerstrafrechtlichen Verfolgung der Anleger und Verwalter von luxemburgischen Millionärsfonds zu rechtfertigen.

2. Rechtliche Konstruktion der luxemburgischen Millionärsfonds

Wie schon eingangs gesagt wurde, handelt es sich bei den hier erörterten sog. Millionärsfonds um Spezialfonds (*fonds d'investissement spécialisés* – FIS) luxemburgischen Rechts.²¹ Die Besonderheit dieser Spezialfonds besteht darin, dass ihre Anteile einem oder einigen wenigen sachkundigen Anlegern (*investisseurs avertis*) vorbehalten sind und das Fondsvermögen – daher die Bezeichnung als Millionärsfonds – mindestens 1,25 Mio. Euro betragen muss.²² Als mögliche Rechtsformen der besagten Spezialfonds sieht das luxemburgische Recht insbesondere den *fonds commun de placement* (FCP)²³ und die *société d'investissement à capital variable* (SICAV)²⁴ vor.²⁵ Eine Spezialfonds-SICAV kann u. a. als Aktiengesellschaft (*société anonyme* – S.A.) oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*société à responsabilité limitée* – S.A.R.L.) luxemburgischen Rechts gegründet werden.²⁶

3. Investmentsteuerrechtliche Behandlung der luxemburgischen Millionärsfonds

Nach seinem § 1 Abs. 1 Nr. 2 ist das InvStG in der – hier maßgeblichen – vor dem 24.12.2013 gültigen Fassung auch auf ausländisches Investmentvermögen und ausländische Investmentanteile anwendbar. Luxemburgische Investmentfonds, die als SICAV in der Rechtsform einer S.A. oder S.A.R.L. aufgelegt worden sind, entsprechen bei einem Typenvergleich²⁷ der deutschen Investment-AG.²⁸ Die SICAV ist mithin als Kapitalgesellschaft und Körperschaftsteuersubjekt einzuordnen; wie die deutsche AG ist sie eine von ihren Gesellschaftern zu trennende juristische Person.²⁹ Mit der Geltung des Trennungsprinzips geht eine intransparente inländische Besteuerung auch der SICAV und ihrer Anleger einher.

Ausdruck der Trennung zwischen dem Investmentvermögen und der Sphäre der Anleger ist insbesondere die in § 2 Abs. 1 S. 1 InvStG a. F. angeordnete Umqualifizierung der vom Investmentvermögen ausgeschütteten Erträge und der im Investmentvermögen thesaurierten ausschüttungsgleichen Erträge – und damit der laufenden Investmenterträge – auf der Ebene der Anleger in Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.³⁰ Für die deutsche Einkommenbesteuerung sind die Erträge aus einem Investmentvermögen somit Dividendeneinkünfte.

4. Abkommensrechtliche Behandlung der luxemburgischen Millionärsfonds

a) Grundlagen

Wenn eine luxemburgische Spezialfonds-SICAV Erträge an einen in Deutschland ansässigen Anleger oder eine in Deutschland ansässige Kapitalanlagegesellschaft ausschüttet, stellt sich die Frage nach der abkommensrechtlichen Behandlung der Erträge. Diese ist für die Zeit bis zum 29.9.2013 auf der Grundlage des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 23.8.1958 (DBA-LUX 1958)³¹ und für die Zeit ab dem 30.9.2013 auf der Grundlage des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 23.4.2012 (DBA-LUX 2012)³² zu beantworten.

Zunächst einmal ist die luxemburgische Spezialfonds-SICAV auch abkommensrechtlich als Kapitalgesellschaft einzuordnen.³³ Was die abkommensrechtliche Einkünftequalifikation anbelangt, so bestimmt Art. 10 Abs. 3 DBA-LUX 2012 – im Einklang mit Art. 10 Abs. 3 der deutschen Verhandlungsgrundlage³⁴ – ausdrücklich, dass auch die "Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen" zu den Dividendeneinkünften gehören. Eine entsprechende Regelung enthält das DBA-LUX 1958 nicht. Ausschüttungen auf Anteile an einem Investmentvermögen sind aber in der Regel auch ohne besondere Regelung in dem betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen als Dividendeneinkünfte im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen.³⁵ Dementsprechend sind auch Ausschüttungen einer luxemburgischen SICAV als Dividenden i. S. d. DBA-LUX 1958 zu qualifizieren.³⁶

Sowohl nach Art. 13 Abs. 1 DBA-LUX 1958 als auch nach Art. 10 Abs. 1 DBA-LUX 2012 steht das Besteuerungsrecht in Bezug auf Divi-

Stöber/Kleinert: Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?(BB 2019, 1174)

1177

dendeneinkünfte grundsätzlich dem Vertragsstaat zu, in dem die Person, die die Dividenden bezieht, ihren Wohnsitz hat. Dem anderen Vertragsstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, belässt Art. 13 Abs. 2 DBA-LUX 1958 bzw. Art. 10 Abs. 2 DBA-LUX 2012 jedoch ein Quellenbesteuerungsrecht.³⁷ Der Quellensteuerabzug ist nach Art. 13 Abs. 3, 4 DBA-LUX 1958 auf 15 % der Dividenden bzw. im Fall, dass die Dividenden von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft bezogen werden, die mindestens 25 % der Anteile der ausschüttenden Kapitalgesellschaft hält, auf 10 % der Dividenden begrenzt. Art. 10 Abs. 2 DBA-LUX 2012 begrenzt den Steuerabzug auf 15 % des Bruttobetrags der Dividenden bzw. in dem Fall, dass der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die über mindestens 10 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, auf 5 % des Bruttobetrags der Dividenden.

Nach dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 werden die Dividendeneinkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Kapitalgesellschaft einer Quellenbesteuerung unterliegen, von der Bemessungsgrundlage für die Steuer des Wohnsitzstaates des Beziehers der Dividenden ausgenommen, wenn dieser eine Kapitalgesellschaft ist, die unmittelbar mindestens 25 % der stimmberechtigten Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft hält. Dabei kommt es nach vorzugswürdiger Ansicht nicht darauf an, ob der Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft tatsächlich von seinem in Art. 13 Abs. 2 DBA-LUX 1958 eingeräumten Quellenbesteuerungsrecht Gebrauch gemacht hat.³⁸

Auch Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 1, 2 DBA-LUX 2012 bestimmt, dass Dividendeneinkünfte, die von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, bei einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft als Nutzungsberechtigter von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, wenn das Kapital der ausschüttenden Gesellschaft zu mindestens 10 % unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört. Im Unterschied zu Art. 20 Abs. 2 S. 1 DBA-LUX 1958 enthält Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 1 DBA-LUX 2012 aber eine ausdrückliche Rückfallklausel und

verlangt für die Freistellung von der deutschen Ertragbesteuerung, dass die Einkünfte in Luxemburg *tatsächlich* besteuert werden. Nach dem klaren Wortlaut des DBA-LUX 2012 werden daher Schachteldividenden jetzt nur noch von der deutschen Ertragbesteuerung freigestellt, wenn Luxemburg tatsächlich eine Quellensteuer erhebt.³⁹ Zusätzlich statuiert Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 2 DBA-LUX 2012 nun ein Korrespondenzerfordernis und setzt voraus, dass die Dividenden bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind.⁴⁰

In Bezug auf Dividenden, die von einer in Luxemburg ansässigen SICAV ausgeschüttet werden, macht Luxemburg von seinem abkommensrechtlichen Quellenbesteuerungsrecht keinen Gebrauch.⁴¹ Nach dem mit der Rückfallklausel versehenen neuen Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 1, 2 DBA-LUX 2012 kommt einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft, die diese Dividenden bezieht, das abkommensrechtliche Schachtelprivileg daher nicht mehr zugute. Dagegen enthielt Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 keine Rückfallklausel. Daher bestand unter Geltung des bis zum 29.9.2013 anwendbaren DBA-LUX 1958 für in Deutschland ansässige Anleger die Möglichkeit, sich über eine ebenfalls in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft – in der Regel eine Investment-AG – an einer luxemburgischen Spezialfonds-SICAV zu beteiligen und mittelbar vom Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 zu profitieren. Denn dieses konnte die deutsche Kapitalgesellschaft bei einer mindestens 25 %igen Beteiligung an der SICAV ungeachtet der Nichtausübung des Quellenbesteuerungsrechts durch Luxemburg in Anspruch nehmen. Bei den seinerzeit üblichen Gestaltungen erwarb die SICAV festverzinsliche Anleihen, trennte sodann die Zinskupons vom Anleihemantel ab (sog. *Bondstripping*) und veräußerte die Zinskupons. Der Veräußerungserlös wurde an die deutsche Investment-AG ausgeschüttet und konnte von dieser aufgrund des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs steuerfrei als Dividende vereinnahmt werden. Bei Rückgabe des Anteils an der zwischengeschalteten Investment-AG erwachsen dem Anleger als mittelbare Folge des Bondstripping im Zusammenspiel mit dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg erhebliche steuerliche Verluste, die er zur Verrechnung mit positiven Einkünften nutzen konnte.⁴²

b) Ansässigkeit der Investmentgesellschaft in Luxemburg?

Die Inanspruchnahme des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 steht und fällt allerdings mit der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der ausschüttenden Fondsgesellschaft in Luxemburg. Wie bereits ausgeführt wurde, kann eine Spezialfonds-SICAV in der Rechtsform einer luxemburgischen Aktiengesellschaft (S.A.) oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung (S.A.R.L.) konstituiert werden; sie ist dann auch abkommensrechtlich eine Kapitalgesellschaft und juristische Person.⁴³ Nach Art. 3 Abs. 5 S. 1 DBA-LUX 1958 hat eine juristische Person ihren Wohnsitz grundsätzlich in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort ihrer Leitung befindet. Als Ort der Leitung definiert Art. 3 Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 den Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Zumindest auf den ersten Blick erscheint es naheliegend, die geschäftliche Oberleitung einer luxemburgische Spezialfonds-SICAV dort zu verorten, wo deren Geschäftsführungs- und Vertretungsorgane für die Gesellschaft tätig sind. Bei einer Spezialfonds-SICAV in der Rechtsform einer S.A. ist der Verwaltungsrat (*conseil d'administration*)⁴⁴ und bei einer Spezialfonds-SICAV in der Rechtsform einer S.A.R.L. sind die Geschäftsführer (*gérants*)⁴⁵ die Geschäftsführungs- und Vertretungsorgane der Gesellschaft. Diese werden ihre Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit für die SICAV in aller Regel in Luxemburg ausüben.⁴⁶

Bei den Millionärsfonds scheinen Teile der Finanzverwaltung aber dazu zu neigen, aus einer etwaigen Einflussnahme des in Deutschland

ansässigen Anlegers auf die Verwaltung des Fonds auf eine Ansässigkeit der Fondsgesellschaft in Deutschland zu schließen. Zwar wird der Gedanke eines Gebots der Fremdverwaltung offenbar nicht mehr weiterverfolgt. Wohl aber soll die zumindest partielle Eigenverwaltung eines Millionärsfonds durch den Anleger in anderer Hinsicht steuerschädlich sein. Auf die den Anlegern vorgeworfene Einflussnahme wird nach diesem neuen Ansatz die Annahme gestützt, der Ort der geschäftlichen Oberleitung der Fondsgesellschaft sei in Wahrheit nicht in Luxemburg, sondern wegen der faktischen Leitung der Gesellschaft durch den in Deutschland ansässigen und auf die Verwaltung des Fonds Einfluss nehmenden Anleger in Deutschland belegen. Bei dieser Sichtweise würde es an der Ansässigkeit der Fondsgesellschaft in Luxemburg als Voraussetzung für die Anwendung des Schachtelprivilegs des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 fehlen mit der Folge, dass dieses nicht zur Anwendung käme. Dass das BMF diesen Aspekt nicht – neben dem Verstoß gegen das vermeintliche Fremdverwaltungsgebot – bereits im Schreiben vom 26.7.2016⁴⁷ als Hilfsbegründung ins Feld geführt hat, mag daran liegen, dass das BMF seinerzeit noch primär auf das Konzept eines Fremdverwaltungsgebots setzte.

5. Bewertung des neuen Ansatzes

a) Die Rechtsprechung des BFH zum Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung

Dem vorstehend skizzierten neuen Ansatz zur Rechtfertigung einer strengeren Besteuerung der Erträge aus luxemburgischen Millionärsfonds – und womöglich einer neuerlichen strafrechtlichen Verfolgung der Anleger solcher Fonds⁴⁸ – steht indes die gefestigte Rechtsprechung des BFH entgegen. Nach Art. 3 Abs. 5 S. 1, Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 richtet sich die Ansässigkeit einer juristischen Person und damit auch einer luxemburgischen Spezialfonds-SICAV nach dem Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Wortgleich stellt auch § 10 AO für die Geschäftsleitung einer Gesellschaft auf den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ab. Das luxemburgische Einkommensteuerrecht knüpft für die unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften (*collectivités*) an deren *administration centrale* an;⁴⁹ dieser Begriff stimmt inhaltlich mit dem des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung i. S. d. § 10 AO überein.⁵⁰ Der Begriff "Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung" in Art. 3 Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 kann daher in gleichem Sinne verstanden werden wie in § 10 AO.⁵¹ Nach der ständigen Rechtsprechung des RFH zur RAO⁵² und des BFH zur AO⁵³ ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird.⁵⁴ Zum Fall einer vermögensverwaltenden Gesellschaft führt der BFH in seinem grundlegenden Urteil vom 7.12.1994 aus:

"Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden . . . Unter der ‚geschäftlichen Oberleitung‘ einer Kapitalgesellschaft . . . ist ihre Geschäftsführung im engeren Sinne zu verstehen. Das ist die sog. laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorische Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (‚Tagesgeschäfte‘). Zu ihnen gehören nicht die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung. Von der laufenden Geschäftsführung ist deshalb die Mitwirkung der Gesellschafter an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen zu unterscheiden . . . Sie ist solange kein Teil der Geschäftsleitung . . ., als die Gesellschafter sich nicht ständig in den gewöhnlichen

Geschäftsverkehr der Kapitalgesellschaft einmischen und nicht alle Geschäftsführungsentscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen . . .“⁵⁵

Für die Bestimmung des Orts der geschäftlichen Oberleitung ist danach auf die laufende Geschäftsführung bei Tagesgeschäften im Rahmen des gewöhnlichen Betriebs und nicht auf einzelne Geschäftsvorgänge abzustellen.⁵⁶ Wie der BFH in weiteren Entscheidungen klargestellt hat, ist daher im Regelfall der Ort maßgeblich, an dem die zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführungstätigkeit entfalten, d. h. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt.⁵⁷ Dies ist regelmäßig der Ort, an dem sich das Büro der zur Vertretung befugten Personen befindet.⁵⁸

Speziell für den Fall einer ausschließlich vermögensverwaltend tätigen Kapitalgesellschaft hat der BFH im Urteil vom 7.12.1994 ausgesprochen, dass der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung auch dort liegen kann,

“wo die Kapitalgesellschaft die laufende Kontrolle über ihr Vermögen ausübt, wo sie ihre Wertpapiere verwahrt oder wo sie ihre Steuererklärungen anfertigt bzw. unterschreibt, wenn sie nur an keinem anderen Ort gewichtigere Entscheidungen trifft“.⁵⁹

Wenn die gesetzlichen Vertreter einer vermögensverwaltenden Gesellschaft ihre Tätigkeit für diese in Geschäftsräumen ausüben, die sich an einem Ort im Ausland befinden, und wenn sie dort die Handlungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit – insbesondere die Kontrolle über das Vermögen der Gesellschaft – vornehmen, ist der Ort der geschäftlichen Oberleitung mithin nach den vom BFH aufgestellten Grundsätzen im Ausland belegen. Dieser verlagert sich, wie der BFH nicht nur im Urteil vom 7.12.1994,⁶⁰ sondern auch in

Stöber/Kleinert: Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?(BB 2019, 1174)

1179

anderen Entscheidungen⁶¹ ausdrücklich festgestellt hat, auch dann nicht ins Inland, wenn die dort ansässigen Gesellschafter die laufenden Geschäfte beobachten, kontrollieren und fallweise beeinflussen, solange sie die tatsächliche Geschäftsleitung nicht völlig an sich ziehen, indem sie ständig in die Tagespolitik eingreifen und dauernd die im gewöhnlichen Betrieb erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen.⁶² Dementsprechend hat der BFH es auch in seinem Urteil vom 7.12.1994 als für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung unerheblich angesehen, dass ein beherrschender Gesellschafter der vermögensverwaltenden GmbH über den An- und Verkauf von Aktienpaketen durch die GmbH beschlossen hatte.⁶³

b) Anwendung auf die luxemburgischen Millionärsfonds

Die vom BFH in seinem Urteil vom 7.12.1994⁶⁴ und in weiteren Entscheidungen aufgestellten Grundsätze lassen sich ohne Weiteres auf eine als S.A. oder S.A.R.L. konstituierte luxemburgische Spezialfonds-SICAV anwenden. Als Investmentgesellschaft ist diese zwingend eine vermögensverwaltende Gesellschaft; wie jetzt durch § 1 Abs. 1 S. 1 KAGB (“kein operativ tätiges Unternehmen”) bestätigt wird, können Investmentgesellschaften begriffsnotwendig nicht gewerblich, sondern nur vermögensverwaltend tätig sein, weil andernfalls kein Investmentvermögen vorläge.⁶⁵ Auf der Grundlage der angeführten Rechtsprechung des BFH hat eine Spezialfonds-SICAV den Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung in Luxemburg, wenn ihre Vertretungsorgane – also die Mitglieder des Verwaltungsrats bzw. die Geschäftsführer⁶⁶ – in dort belegenen Büroräumen die wesentlichen auf das Tagesgeschäft bezogenen Entscheidungen treffen und Handlungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vornehmen, namentlich die Kontrolle über das Fondsvermögen ausüben, bei einer luxemburgischen Depotbank die Wertpapiere der SICAV

verwahren und für diese in Luxemburg die Steuererklärungen anfertigen, sofern sie an keinem anderen Ort gewichtigere Entscheidungen treffen. Diese Voraussetzungen werden in den hier in Rede stehenden Fällen regelmäßig erfüllt sein.⁶⁷

Bei Erfüllung der genannten Voraussetzungen ist es nach der Rechtsprechung des BFH für die Bestimmung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung ohne Bedeutung, wenn in Deutschland ansässige Anleger sich in Entscheidungen über einzelne Maßnahmen der Verwaltung des Fondsvermögens einmischen, solange es sich nicht um eine ständige Einmischung handelt und die Anleger nicht alle Geschäftsführungsentscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen.⁶⁸ In den hier untersuchten Sachverhalten wird die Einflussnahme der Anleger ein solches schädliches Ausmaß in aller Regel nicht erreichen. Dann aber ändert die Einflussnahme nichts daran, dass sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der SICAV i. S. d. § 3 Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 bzw. i. S. d. § 10 AO im Großherzogtum Luxemburg befindet.

Im Übrigen geht auch das BMF im Schreiben vom 26.7.2016⁶⁹ – in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH – implizit davon aus, dass der Sitz eines dem luxemburgischen Recht unterstehenden Investmentvermögens auch bei nachhaltiger Einflussnahme seitens der Anleger auf die Investitionsentscheidungen in Luxemburg bleibt. Wörtlich heißt es in dem besagten Schreiben des BMF:

„. . . Darüber hinaus sind die Folgewirkungen bei einem Versagen der Eigenschaft als Investmentvermögen zu bestimmen. Hierbei sind folgende Fragestellungen zu beachten: . . . Anwendbarkeit der §§ 7 ff. AStG bei Steuersubjekteigenschaft des Investmentvehikels . . .“.

Da § 7 Abs. 1 AStG tatbestandlich voraussetzt, dass weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung der Körperschaft im Inland liegt, nimmt das BMF in seinem Schreiben vom 26.7.2016 mit der Anwendbarkeit der §§ 7 ff. AStG zugleich an, dass auch bei „nachhaltigen unzulässigen Eingriffen“⁷⁰ der in Deutschland ansässigen Anleger unverändert ein ausländischer, in concreto luxemburgischer Ort der Geschäftsleitung gegeben ist. Denn ungeachtet der Frage, ob die Sperrwirkung des § 7 Abs. 1 AStG a. F.⁷¹ bei Steuersubjekten eingreift, die – wirklich oder vermeintlich – nicht als Investmentvermögen einzuordnen sind, kann das AStG bei Beteiligung an einem Körperschaftsteuersubjekt i. S. d. § 7 Abs. 1 AStG von vornherein nur zur Anwendung kommen, wenn dieses einen ausländischen Ort der Geschäftsleitung hat.⁷²

IV. Steuerstrafrechtliche Beurteilung – Steuerhinterziehung gem. § 370 AO?

1. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung

Wie gezeigt wurde, lässt sich bei den luxemburgischen Millionärsfonds auch dann kein Ort der Geschäftsleitung der Fondsgesellschaft im Inland konstruieren, wenn der in Deutschland ansässige Anleger auf die Verwaltung des Fonds Einfluss genommen hat, solange die Letztentscheidungsbefugnis hinsichtlich der Vorgänge des Tagesgeschäfts bei der Geschäftsführung der luxemburgischen SICAV geblieben ist.⁷³ In diesen Fällen ist das Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 mithin zu Recht in Anspruch genommen worden.

Diese Bewertung muss aufgrund des Bestimmtheitsgebots des Art. 103 Abs. 2 GG auch und erst recht in steuerstrafrechtlicher Hinsicht im Rahmen der Anwendung des Tatbestands der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO gelten. Dieser setzt in objektiver Hinsicht eine Steuerverkürzung voraus. Gem. § 370 Abs. 4 AO sind Steuern insbesondere dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden.⁷⁴ Insoweit ist ein Vergleich vorzunehmen zwischen der hypothetischen steuerlichen Behandlung bei zutreffender, d. h.

materiell richtiger Erhebung der Steuer (Soll-Steuerfestsetzung) und der steuerlichen Behandlung, die der jeweilige Sachverhalt aufgrund unrichtiger, unvollständiger oder pflichtwidrig

Stöber/Kleinert: Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?(BB 2019, 1174)

1180

unterlassener Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen tatsächlich erfahren hat (Ist-Steuerfestsetzung).⁷⁵ In den hier in Rede stehenden Fällen der luxemburgischen Millionärsfonds kommt es für das Vorliegen einer Steuerverkürzung entscheidend darauf an, ob das Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 eingreift oder nicht. Dies hängt wiederum davon ab, ob die Fondsgesellschaft nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 5 S. 1, Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 in Luxemburg oder in Deutschland ansässig ist.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG schützt Art. 103 Abs. 2 GG gerade das Vertrauen auf den Wortlaut der einschlägigen Strafnorm; dieser Schutz umfasst bei einem Blankettstrafgesetz wie § 370 AO auch die den Tatbestand vervollständigenden Bezugsvorschriften.⁷⁶ Wie soeben festgestellt wurde, gehören zu ihnen in den hier in Rede stehenden Fällen auch die Bestimmungen des Art. 3 Abs. 5 S. 1, Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958, wonach eine juristische Person ihren Wohnsitz grundsätzlich in dem Vertragsstaat hat, in dem sich der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung befindet. Mit dem deutschen Umsetzungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG hat auch das DBA-LUX 1958 den Charakter eines innerstaatlichen Parlamentsgesetzes erlangt.⁷⁷ Soweit die mittels des Umsetzungsgesetzes in das deutsche Recht überführten Vorschriften des DBA-LUX 1958 im Rahmen der Blankettnorm des § 370 AO für steuerstrafrechtliche Zwecke herangezogen werden, müssen auch sie dem Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG genügen.

Es entspricht nicht nur der Rechtsprechung des BFH, sondern auch dem allgemeinen Sprachgebrauch, unter der geschäftlichen Oberleitung die laufende Geschäftsführung im Rahmen des gewöhnlichen Betriebs der Gesellschaft zu verstehen. Stellt man bei einer Investmentgesellschaft im Fall der Einflussnahme des Anlegers dagegen nicht auf den sonst maßgeblichen Ort der laufenden Geschäftsführung, sondern auf den Ansässigkeitsort des Anlegers ab, läuft dies letztlich auf eine teleologische Reduktion des Art. 3 Abs. 5 S. 1, Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 hinaus. Denn aus dieser Regelung ergibt sich bei Zugrundelegung des herkömmlichen Begriffs der geschäftlichen Oberleitung eine Ansässigkeit der Fondsgesellschaft in Luxemburg. Unterstellt man aber, dieses Ergebnis entspreche bei Einflussnahme des Anlegers nicht dem Sinn und Zweck des Art. 3 Abs. 5 S. 1, Abs. 6 S. 1 DBA-LUX 1958 und diese Regelung sowie die an die Ansässigkeit in Luxemburg anknüpfenden Steuervorteile griffen in diesem Fall trotz des uneingeschränkten Wortlauts der Bestimmungen des DBA-LUX 1958 nicht ein, so werden Letztere im Ergebnis zu Lasten des Steuerpflichtigen teleologisch reduziert. Mit Art. 103 Abs. 2 GG unvereinbar ist indes nicht nur eine strafbegründende Analogie,⁷⁸ sondern auch eine strafbegründende teleologische Reduktion.⁷⁹ Die Annahme, im Fall der Einflussnahme des in Deutschland ansässigen Anlegers auf die Verwaltung des Fonds sei die Fondsgesellschaft nicht in Luxemburg, sondern in Deutschland ansässig, verbietet sich mithin auch und gerade in steuerstrafrechtlicher Hinsicht.

Weil auch im Falle einer Einflussnahme des Anlegers auf die Verwaltung des Fonds das abkommensrechtliche Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 berechtigt in Anspruch genommen worden ist, hätte die Steuer auch bei Mitteilung dieser Einflussnahme nach materiellem Recht nicht höher festgesetzt werden können, so dass eine Steuerverkürzung nicht gegeben ist. Damit ist bereits der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO nicht erfüllt.

2. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung

In jedem Fall fehlt es aber in den hier in Rede stehenden Fällen auf Seiten der Anleger am Vorsatz und damit am subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Stellt man sich – entgegen der hier vertretenen Ansicht – auf den Standpunkt, eine Einflussnahme des in Deutschland ansässigen Anlegers auf die Verwaltung des Fonds führe gleichsam zur Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der Fondsgesellschaft von Luxemburg nach Deutschland, so bezöge sich der strafrechtliche Vorwurf im Rahmen des § 370 AO letztlich auf die unterlassene Offenbarung jener Einflussnahme. Eine vorsätzliche Verletzung von Offenbarungspflichten gegenüber den Finanzbehörden kann einem Steuerpflichtigen jedoch nur in Bezug auf solche Umstände zur Last gelegt werden, deren steuerrechtliche Relevanz er zumindest für möglich hält.⁸⁰ Hiervon ist insbesondere dann auszugehen, wenn es eine Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis gibt, der zufolge die betreffenden Tatsachen steuerrechtlich beachtlich sind, weil dann davon ausgegangen werden kann, dass dem Steuerpflichtigen die mögliche Relevanz bewusst ist.⁸¹ Denn die Steuerpflichtigen bzw. ihre Berater orientieren sich für die Beurteilung, welche Umstände für eine materiell richtige Besteuerung offenzulegen sind,⁸² an der höchstrichterlichen Rechtsprechung oder gegebenenfalls – wenn eine solche verlautbart wurde – an einer abweichenden Rechtsauffassung der Finanzverwaltung. Überdies muss sich der Vorsatz bei § 370 AO auf die Steuerverkürzung beziehen. Der Steuerpflichtige muss den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennen oder ihn zumindest für möglich halten; andernfalls liegt ein den Vorsatz ausschließender Tatbestandsirrtum gem. § 16 Abs. 1 S. 1 StGB vor.⁸³ Bei den Millionärsfonds ist somit für den subjektiven Tatbestand des § 370 AO erforderlich, dass der Anleger weiß oder wenigstens für möglich hält, dass das abkommensrechtliche Schachtelprivileg wegen Ansässigkeit der Fondsgesellschaft in Deutschland nicht eingreift und deshalb eine höhere Steuerfestsetzung erfolgen müsste.

Wie dargelegt wurde, gibt es eine Rechtsprechung oder allgemeine Verwaltungspraxis dahin, dass die Einflussnahme eines in Deutschland ansässigen Anlegers auf die Verwaltung eines Fonds durch eine nach den allgemeinen Kriterien im Ausland ansässige Fondsgesellschaft zur Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der Fondsgesellschaft nach Deutschland führe, aber gerade nicht. Ganz im Gegenteil lässt sich sowohl der Rechtsprechung des BFH⁸⁴ als

Stöber/Kleinert: Millionärsfonds im Steuer(straf)recht: Wie geht es weiter?(BB 2019, 1174)

1181

auch der angeführten Stellungnahme der Finanzverwaltung⁸⁵ entnehmen, dass eine solche Einflussnahme die Auslandsansässigkeit einer Fondsgesellschaft grundsätzlich nicht berührt. Somit bestand aus Sicht der Anleger keinerlei Anlass, im Rahmen der Abgabe ihrer Steuererklärungen auf den Umstand einer Einflussnahme auf die Verwaltung des luxemburgischen Millionärsfonds hinzuweisen. Ebenso wenig mussten die Anleger wissen oder damit rechnen, dass das abkommensrechtliche Schachtelprivileg wegen Inlandsansässigkeit der Fondsgesellschaft nicht anwendbar war und daher eine höhere Steuerfestsetzung erfolgen musste. Damit verbietet sich die Annahme eines auch nur bedingten Vorsatzes sowohl hinsichtlich der steuerrechtlichen Relevanz einer etwaigen Einflussnahme als auch hinsichtlich einer Steuerverkürzung. Auch hieran scheidet gem. § 16 Abs. 1 S. 1 StGB eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO.

Eine solche ergäbe sich selbst dann nicht, wenn im Nachhinein der BFH – in Abweichung von der Linie seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung – oder der BGH gegen die hier vertretene Auffassung entscheiden würde, dass eine etwaige Einflussnahme der Anleger auf die Verwaltung der luxemburgischen Millionärsfonds zu einer Verlagerung der Geschäftsleitung der Fondsgesellschaft nach Deutschland und zu einem Verlust des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs führe. Zum einen verstößt die rückwirkende strafbegründende Änderung einer gefestigten Rechtsprechung nach vorzugswürdiger Ansicht gegen das Rückwirkungsverbot des

Art. 103 Abs. 2 GG.⁸⁶ Zum anderen würde es auch im Falle einer solchen BFH- oder BGH-Entscheidung dabei bleiben, dass es am Vorsatz des Steuerpflichtigen hinsichtlich der steuerlichen Relevanz der Einflussnahme wie auch hinsichtlich einer Steuerverkürzung fehlt. Denn im Zeitpunkt der Verwirklichung des objektiven Tatbestands des § 370 AO war eine Rechtsprechung besagten Inhalts weder existent noch zu erwarten.

3. Ergebnis

Nach alledem ist bei den luxemburgischen Millionärsfonds für die Annahme einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gem. § 370 AO aufgrund einer vermeintlich unberechtigten Inanspruchnahme des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs des Art. 20 Abs. 2 S. 1, 3 DBA-LUX 1958 und der unterlassenen Offenbarung der Einflussnahme des Anlegers auf die Verwaltung des Fonds kein Raum. Auch unter diesem Gesichtspunkt bietet eine etwaige Selbstverwaltung des Fonds durch die Anleger mithin keinerlei rechtliche Grundlage für eine strafrechtliche Verfolgung der Anleger oder Verwalter der Millionärsfonds. Jedenfalls das evidente Fehlen eines auch nur bedingten Vorsatzes der Anleger und Verwalter im Hinblick auf die Notwendigkeit der Offenlegung einer etwaigen Einflussnahme und im Hinblick auf eine Steuerverkürzung schließt eine Strafverfolgung aus.

V. Fazit

Wie die Verfasser bereits in BB 2016, 278 dargelegt haben, ist ein Grundsatz der Fremdverwaltung im Investmentsteuerrecht nicht anzuerkennen. Die damaligen Strafverfolgungsmaßnahmen gegen Anleger und Verwalter der luxemburgischen Millionärsfonds entbehrten daher einer rechtlichen Grundlage. Eine etwaige Einflussnahme der Anleger auf die Verwaltung des Fonds führt auch nicht dazu, dass sich die Ansässigkeit der luxemburgischen Fondsgesellschaft von Luxemburg nach Deutschland verlagern würde. Daher wurde bei den Millionärsfonds auch das abkommensrechtliche Schachtelprivileg zu Recht in Anspruch genommen. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist für Strafverfolgungsmaßnahmen gegen Anleger oder Verwalter der in Rede stehenden Fonds kein Raum.

Die steuer- und steuerstrafrechtliche Verfolgung der Anleger und Verwalter von Millionärsfonds ist somit nach wie vor unrechtmäßig und sollte daher endgültig eingestellt bleiben. Es ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung und die Strafverfolgungsbehörden das dort bislang nur intern diskutierte Konzept einer Inlandsansässigkeit der luxemburgischen Fondsgesellschaften nicht weiterverfolgen und von weiteren steuer- und steuerstrafrechtlichen Maßnahmen gegen die Anleger und Verwalter von Millionärsfonds Abstand nehmen. Sollten die Finanzbehörden oder Staatsanwaltschaften die Verfolgungsmaßnahmen dennoch wieder aufnehmen und erneut Durchsuchungen nach §§ 102 ff. StPO beantragen, werden die zuständigen Ermittlungsrichter (§ 162 Abs. 1 S. 1 StPO) die Rechtslage eingedenk des Bestimmtheitsgebots des Art. 103 Abs. 2 GG und des Rechtsstaatsprinzips des Art. 20 Abs. 3 GG gründlicher zu prüfen haben, als dies zuweilen im Zuge der Durchsuchungswellen der Jahre 2015 bis 2017 geschehen ist. Angesichts der dargelegten klaren Rechtslage ist nur eine Ablehnung etwaiger Durchsuchungsanträge vertretbar.



Prof. Dr. Michael Stöber ist Universitätsprofessor an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel und Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, deutsches und internationales Steuer-, Handels- und Wirtschaftsrecht sowie Zivilverfahrensrecht. Schwerpunkte seiner Forschungs- und Veröffentlichungstätigkeit sind insbesondere das deutsche und europäische Vertrags-, Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht. Er ist im Beirat des Betriebs-Berater.



Dr. Jens Kleinert, RA/FAStR, ist als Steuerpartner im Kölner Büro einer internationalen Sozietät tätig. Zu seinen Tätigkeitsschwerpunkten gehört die Beratung auf dem Gebiet des Ertrag- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, insbesondere auch unter Einsatz von Investmentvermögen.

¹ *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278 ff.

² Dazu noch u. III. 2.; näher *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 280.

³ Art. 1, 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2676.

⁴ Art. 1 des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2011/61/EU über die Verwalter alternativer Investmentfonds v. 4.7.2013, BGBl. I 2013, 1981; allgemein zum KAGB *Emde/Dreibus*, BKR 2013, 89 ff.; *van Kann/Redeker/Keiluweit*, DStR 2013, 1483 ff.

⁵ Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz v. 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318.

⁶ Näher *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 281 f.

⁷ S. dazu *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 280 f.

⁸ S. dazu z. B. Handelsblatt v. 24.8.2015, 28; manager magazin 09/2012, 20.

⁹ *Höpfner*, abrufbar unter www.fgs-blog.de/neue-fahndungswelle-bei-sogenannten-millionaersfonds/ (Abruf: 8.5.2019; das Abrufdatum bezieht sich auf alle folgenden Links, soweit nicht anders angegeben).

¹⁰ Dazu u. III. 4.a).

¹¹ Näher dazu *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 280 f.

¹² S. dazu auch *Fischer*, FR 2016, 27.

¹³ Dazu *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 279.

¹⁴ *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 281 ff.

¹⁵ *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 283.

¹⁶ S. *Fischer*, FR 2016, 27 ff.

¹⁷ LG München I, 21.4.2016 – 5HK O 12922/15.

¹⁸ LG München I, 21.4.2016 – 5 HK O 12922/15, I. 2.a. (2) (a).

¹⁹ BMF, 26.7.2016 – IV C 1 – S 1980-1/15/10001:004.

²⁰ Dazu u. III. 4.a).

²¹ S. die luxemburgische Loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés, mit deutscher Übersetzung abgedruckt in *Baur/Tappen*, Investmentgesetze, Band 3, 3. Aufl. 2016, 501 ff.

²² S. Art. 1 Abs. 1, 21 Abs. 1, 27 der Loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés.

23 Näher zum luxemburgischen FCP *München*, in: Baur/Tappen, Investmentgesetze, Band 3, 3. Aufl. 2016, Spezialfonds, Rn. 15 ff.

24 Näher zur luxemburgischen SICAV *Gutsche*, Vergleich der luxemburgischen SICAV mit der deutschen Investment-AG mit veränderlichem Kapital unter dem Aspekt der Umsetzung der Europäischen Investmentrichtlinie, 2014, 58 ff.; *München*, in: Baur/Tappen, Investmentgesetze, Bd. 3, 3. Aufl. 2016, Spezialfonds, Rn. 56 ff.

25 S. Art. 4 ff., Art. 25 ff. der Loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés.

26 S. Art. 25 der Loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés.

27 Allgemein dazu BFH, 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, 974 f., BB 1992, 1845 Ls; *Hummel*, in: Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 1, Rn. 108 f.

28 FG Sachsen-Anhalt, 22.3.2017 – 3 K 383/16, DStRE 2019, 30, 34 ff.; FG Düsseldorf, 17.10.2017 – 6 K 1141/14, IStR 2018, 159, Rn. 58 ff.; FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 167 ff.; *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 280.

29 S. Art. 100-2 der luxemburgischen Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.

30 *Helios/Gstädtner*, in: Haisch/Helios, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 7, Rn. 88; *Steinmüller*, Ausländische Hedgefonds und Private Equity-Pools im Investmentsteuerrecht, 2005, 54; *Stöber/Kleinert*, BB 2016, 278, , 279; *Völker*, in: Moritz/Jesch, InvStG, 2015, § 5, Rn. 1.

31 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 23.8.1958, BGBl. II 1959, 1269, 1270.

32 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.4.2012, BGBl. II 2012, 1402, 1403.

33 Eingehend dazu FG Sachsen-Anhalt, 22.3.2017 – 3 K 383/163, DStRE 2019, 30, 34 ff.; ebenso FG Düsseldorf, 17.10.2017 – 6 K 1141/14, IStR 2018, 159, Rn. 58 ff.; FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 166 ff.

34 Abrufbar unter

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/International_ales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html.

35 S. BMF, 30.3.1998 – IV C 7 – S 1301 Jap – 5/98, BStBl. I 1998, 367; *Stöber*, in: Lademann, EstG, Stand: Januar 2019, § 49, Rn. 1716; *Tischbirek/Specker*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA, Rn. 183.

36 FG Sachsen-Anhalt, 22.3.2017 – 3 K 383/16, DStRE 2019, 30, 33, 36 f.; FG Düsseldorf, 17.10.2017 – 6 K 1141/14, IStR 2018, 159, Rn. 62 ff.; FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 172 ff.; a. A. für den Fall, dass die SICAV am Tag der Ausschüttung kein über die Einlagen der Gesellschafter hinausgehendes Vermögen hat, FG Hessen, 29.11.2017 – 4 K 1186/16, BeckRS 2017, 142627, Rn. 59 ff.: steuerneutrale Kapitalrückzahlung; ähnlich BMF, 2.12.2013 – IV C 1 – S 1980-1/12/10005:004, BStBl. I 2013, 1506 f.; hiergegen zu Recht FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 177 ff.

37 S. *Siegers*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: September 2018, Art. 10 DBA-LUX 2012, Rn. 11 ff.

38 Zutreffend FG Düsseldorf, 17.10.2017 – 6 K 1141/14, IStR 2018, 159, Rn. 78 ff.; FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 196 f.; FG Hessen, 29.11.2017 – 4 K 1186/16, BeckRS 2017, 142627, Rn. 56 f.; s. auch FG Sachsen-Anhalt, 22.3.2017 – 3 K 383/16, DStRE 2019, 30, 37 f.

39 So jedenfalls für Ausschüttungen von SICAV *Jacob*, IStR 2012, 749, 755; *Käshammer/Kestler*, IStR 2012, 477, 481; *Siegers*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: September 2018, Art. 22 DBA-LUX 2012, Rn. 21.

40 S. dazu *Käshammer/Kestler*, IStR 2012, 477, 481 f.

- 41 S. Art. 66 der Loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés.
- 42 Näher zu den entsprechenden Gestaltungen BMF, 2.12.2013 – IV C 1 – S 1980-1/12/10005:004, BStBl. I 2013, 1506.
- 43 S. o. III. 4.a).
- 44 S. Art. 441-5 der Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.
- 45 S. Art. 710-15 der Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.
- 46 S. auch FG Düsseldorf, 17.10.2017 – 6 K 1141/14, IStR 2018, 159, Rn. 61; FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 171.
- 47 BMF, 26.7.2016 – IV C 1 – S 1980-1/15/10001:004.
- 48 Dazu noch u. IV.
- 49 S. Art. 159 Abs. 1 der luxemburgischen Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.
- 50 S. *Steichen*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Oktober 2013, Art. 3 DBA-LUX 1958, Rn. 95.
- 51 *Siegers*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Oktober 2013, Art. 3 DBA-LUX 1958, Rn. 16 f., 72.
- 52 RFH, 16.6.1931 – I A 462/30, RStBl. 1931, 848, 849; RFH, 23.6.1938 – III 40/38, RStBl. 1938, 949; RFH, 11.7.1940 – III 135/39, RStBl. 1940, 706.
- 53 BFH, 29.4.1987 – X R 6/81, BFH/NV 1988, 63, 64; BFH, 21.9.1989 – V R 55/84, BFH/NV 1990, 353, 354; BFH, 21.9.1989 – V R 32/88, BFH/NV 1990, 688; BFH, 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, 178, BB 1995, 288; BFH, 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437, 438, BB 1999, 1416, RIW 1999, 633; BFH, 12.2.2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602, 604, BB 2004, 1266; BFH, 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601, BB 2015, 533, Rn. 27.
- 54 Ebenso *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Februar 2019, § 10 AO, Rn. 1; *Gersch*, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 10, Rn. 2; *Kratzsch*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: März 2019, § 10 AO, Rn. 4; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Februar 2019, § 10 AO, Rn. 14 f.
- 55 BFH, 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, 178, BB 1995, 288.
- 56 S. auch bereits RFH, 16.6.1931 – I A 462/30, RStBl. 1931, 848, 849.
- 57 S. etwa BFH, 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759, 760; BFH, 29.4.1987 – X R 6/81, BFH/NV 1988, 63, 64; BFH, 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64, 65; BFH, 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554, 555, BB 1991, 1322; BFH, 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86, 87, RIW 1998, 254, BB 1998, 205; BFH, 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437, 438, BB 1999, 1416, RIW 1999, 633; BFH, 12.2.2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602, 605, BB 2004, 1266; BFH, 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601, BB 2015, 533, Rn. 27; ebenso *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Februar 2019, § 10 AO, Rn. 16.
- 58 BFH, 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64, 65; BFH, 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554, 555, BB 1991, 1322; *Buciek*, in: Gosch, AO/FGO, Stand: Dezember 2018, § 10 AO, Rn. 22; *Kratzsch*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: März 2019, § 10 AO, Rn. 9; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Februar 2019, § 10 AO, Rn. 33.
- 59 BFH, 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, 178, BB 1995, 288; ebenso *Buciek*, in: Gosch, AO/FGO, Stand: Dezember 2018, § 10 AO, Rn. 35; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Februar 2019, § 10, Rn. 2a; *Kratzsch*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: März 2019, § 10 AO, Rn. 12.
- 60 BFH, 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, 178, BB 1995, 288.
- 61 S. BFH, 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695, 697, BB 1968, 1276; BFH, 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86, 87, RIW 1998, 254, BB 1998, 205; s. auch BFH, 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759, 760; ebenso bereits RFH, 11.7.1940 – III 135/39, RStBl. 1940, 706 f.
- 62 So auch *Buciek*, in: Gosch, AO/FGO, Stand: Dezember 2018, § 10 AO, Rn. 17.
- 63 BFH, 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, 178, BB 1995, 288.
- 64 BFH, 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, 178, BB 1995, 288.
- 65 S. *Schneider-Deters*, in: Patzner/Döser/Kempff, Investmentrecht, 3. Aufl. 2017, § 1 KAGB, Rn. 11.

66 S.o. III. 4.b).

67 S. auch FG Düsseldorf, 17.10.2017 – 6 K 1141/14, IStR 2018, 159, Rn. 61; FG Düsseldorf, 17.12.2018 – 2 K 3874/15, BeckRS 2018, 39012, Rn. 171.

68 In diesem Sinne auch *Berger*, in: *Berger/Steck/Lübbehüsen*, InvG/InvStG, 2010, § 1 InvStG, Rn. 31.

69 BMF, 26.7.2016 – IV C 1 – S 1980-1/15/10001:004, S. 5.

70 BMF, 26.7.2016 – IV C 1 – S 1980-1/15/10001:004, S. 4.

71 § 7 Abs. 7 AStG hatte in der hier maßgeblichen bis zum 31.12.2017 gültigen Fassung folgenden Wortlaut: "Die Absätze 1 bis 6a sind nicht anzuwenden, wenn auf die Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind, es sei denn, Ausschüttungen oder ausschüttungsgleiche Erträge wären nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen."

72 S. *Protzen*, in: *Kraft*, AStG, 2. Aufl. 2019, § 7, Rn. 79.

73 Vgl. auch *Fischer*, FR 2016, 27, 28 f.

74 Näher dazu *Jäger*, in: *Klein*, AO, 14. Aufl. 2018, § 370, Rn. 85 ff.

75 S. *Rolletschke*, in: *Rolletschke/Kemper*, Steuerstrafrecht, August 2018, § 370 AO, Rn. 229; *Schmitz/Wulf*, in: *Münchener Kommentar zum StGB*, 2. Aufl. 2015, § 370 AO, Rn. 80.

76 S. BVerfG, 8.5.1974 – 2 BvR 636/72, BVerfGE 37, 201, BB 1974, 1469, NJW 1974, 1860, 1862; BVerfG, 6.5.1987 – 2 BvL 11/85, BVerfGE 75, 329, NJW 1987, 3175; BVerfG, 15.10.1990 – 2 BvR 385/87, NJW 1992, 35; BVerfG, 16.6.2011 – 2 BvR 542/09, NJW 2011, 3778, Rn. 59.

77 Vgl. BVerfG, 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, RIW, 2016, 385, DStR 2016, 359, Rn. 34 ff.; *Stöber*, DStR 2016, 1889, 1891.

78 BVerfG, 6.5.1987 – 2 BvL 11/85, BVerfGE 75, 329, NJW 1987, 3175; BVerfG, 26.6.2008 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346, Rn. 31; BVerfG, 16.6.2011 – 2 BvR 542/09, NJW 2011, 3778, Rn. 58.

79 BVerfG, 16.6.2011 – 2 BvR 542/09, NJW 2011, 3778, Rn. 58; vgl. auch BVerfG, 26.6.2008 – 2 BvR 542/09, NJW 2008, 3346, Rn. 31.

80 S. dazu BGH, 10.11.1999 – 5 StR 221/99, NStZ 2000, 203, 204; *Jäger*, in: *Klein*, AO, 14. Aufl. 2018, § 370, Rn. 44.

81 S. BGH, 10.11.1999 – 5 StR 221/99, NStZ 2000, 203, 204; BGH, 23.2.2000 – 5 StR 570/99, NStZ 2000, 320, 321.

82 S. dazu *Jäger*, in: *Klein*, AO, 14. Aufl. 2018, § 370, Rn. 43 ff. m. w. N.

83 BGH, 13.11.1953 – 5 StR 342/53, NJW 1954, 241, 242; BGH, 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160, Rn. 21 f.; BGH, 24.1.2018 – 1 StR 331/17, NStZ-RR 2018, 180, 182; *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO, Rn. 502 f.

84 S. o. III. 5.a).

85 S. o. III. 5.b).

86 S. etwa *Schmitz*, in: *MünchKomm-StGB*, 3. Aufl. 2017, § 1, Rn. 37 m. w. N., auch zur Gegenansicht; in diesem Sinne auch BVerfG, 23.6.2010 – 2 BvR 2559/08, 2 BvR 105/09, 2 BvR 491/09, BVerfGE 126, 170, Rn. 81 f.; BVerfG, 28.7.2015 – 2 BvR 2558/14, 2 BvR 2571/14, 2 BvR 2573/14, wistra 2016, 21, Rn. 64 f.; a. A. etwa BGH, 8.4.2010 – 5 StR 491/09, wistra 2010, 263. Der vom BGH a. a. O. angeführte Beschluss BVerfG, 11.11.1964 – 1 BvR 488/62, 1 BvR 562/63, 1 BvR 216/64, BVerfGE 18, 224, 240 f. bezieht sich allein auf die – vom BVerfG bejahte – Zulässigkeit einer rückwirkenden Änderung der Rechtsprechung im Steuerrecht und gibt für die Frage der Vereinbarkeit einer rückwirkenden strafbegründenden Rechtsprechungsänderung mit Art. 103 Abs. 2 GG nichts her.