



## MÖLLENHOFF RECHTSANWÄLTE

Steuern | Zoll | Exportkontrolle

# Infoletter Februar 2022



Sehr geehrte Damen und Herren,

aus der Stadt des Westfälischen Friedens senden wir heute in großer Sorge die neue Ausgabe des Infoletters. Aktuellste Neuerung aus den Bereichen Zoll- und Außenwirtschaftsrecht sind die Änderungen im Bezug auf den **Außenhandel mit Russland / Ukraine** und entsprechende

**Embargoregelungen.** Gestern hat es hier weltweit Verschärfungen gegeben. Weitere Änderungen werden in den nächsten Tagen folgen. Wir berichten, was derzeit bekannt und veröffentlicht und damit wirksam ist. Achten Sie im Außenhandel darauf, hier keine Fehler zu machen. Es ist zu erwarten, dass Verstöße verfolgt und hoch bestraft werden werden.

### Möllenhoff Rechtsanwälte

Inhaber: Dr. Ulrich Möllenhoff  
Rechtsanwaltskanzlei  
Königsstraße 46  
48143 Münster

Tel.: +49 251 - 85713-0  
Fax: +49 251 - 85713-10

E-Mail: [info@ra-moellenhoff.de](mailto:info@ra-moellenhoff.de)



Schlagbaum - Der  
Zollrechtspodcast aus  
Münster

Uns ist wichtig, Sie mit unserem Infoletter über Rechtsänderungen zu informieren. Wir sind aber nicht nur Außenwirtschaftsrechtler, sondern wir sind gleichermaßen Demokraten und Unterstützer von Freiheit und Menschenrechten. Die Nachrichten der letzten Tage und insbesondere heute Morgen entsetzen uns. Wir denken hier insbesondere an alle Menschen in den ukrainischen Gebieten, denen durch diese kriegerische Entwicklung unendliches Leid angetan wird. Wir appellieren an die Verantwortlichen, zum Frieden zurückzukehren.

In einem weiteren Artikel zum Thema Exportkontrolle berichten wir über ein aktuelles Urteil, in dem sich der Bundesfinanzhof (BFH) zur **Reichweite der Altvertragsklausel des Art. § 77 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AWV beim Russland-Embargo** geäußert hat.

Mit bemerkenswerter Konsequenz setzt der NRW-Justizminister seinen Kampf gegen Steuerhinterziehung fort. Neben der deutlichen Erweiterung der Staatsanwaltschaften in NRW will er auch den Gerichten eine einschneidendere Verurteilung für Banden ermöglichen mit einer **Gesetzesvorlage im Bundesrat**, die die **Erweiterung der Regelbeispiele für eine schwere Steuerhinterziehung** schaffen soll. Wir stellen Ihnen die Inhalte dieser Gesetzesvorlage in einem weiteren Beitrag vor.

Gestern hat die EU-Kommission einen **Vorschlag für eine Richtlinie über Nachhaltigkeitspflichten von Unternehmen** veröffentlicht. Die darin



**Jetzt ONLINE!**

[Spotify](#)

[Apple](#)

[Podigee](#)

formulierten Pflichten der Unternehmen gehen nach einer ersten Prüfung über die Anforderungen des deutschen Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG) hinaus. Unsere Einschätzung nach einer ersten inhaltlichen Prüfung des Richtlinienvorschlags stellen wir in unserem letzten Beitrag dar.

Eine interessante Lektüre wünschen

Ihre Möllenhoff Rechtsanwälte

#### **Themen**

I. Exportkontrolle: Aktuelles zur Erweiterung des Russland-Embargos

II. Exportkontrolle: Reichweite der Altvertragsklausel beim Russland-Embargo - Berücksichtigung von Verboten und Beschränkungen bei der Annahme von Zollanmeldungen

III. Steuern: Vorschlag für schärfere Strafen für Steuerhinterziehung als Bande

IV. Compliance: EU-Richtlinienvorschlag über Nachhaltigkeitspflichten von Unternehmen

# I. Aktuelles zur Erweiterung des Russland-Embargos

Aufgrund der Anerkennung der selbsternannten Volksrepubliken Donezk und Luhansk durch die Russische Föderation hat es einige (tages-)aktuelle Embargomaßnahmen gegeben. Inzwischen beschlossen und veröffentlicht sind (Verordnungen entsprechend [EU-ABI. L 42 I vom 23.2.2022](#)):

- Ein Aussetzen der Regelungen des EU-Ukraine Freihandelsabkommens in Bezug auf die selbsternannten Volksrepubliken in der Ostukraine, Verbote von Import und Export sowie Unterstützungshandlungen dazu aus den Gebieten der selbsternannten Volksrepubliken, sog. "spezifizierte Gebiete" ([Verordnung \(EU\) 2022/263 des Rates](#)).
- Bereitstellungsverbote in Form der Listung zahlreicher Personen, Organisationen und Einrichtungen und Banken, insbesondere DUMA – Abgeordnete, die für die Anerkennung gestimmt haben und Mitglieder der Machtelite Russlands sowie Banken, die im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit mit diesen Themen verbunden sind.
- Weitgehende Beschränkungen des Handels mit Staatsanleihen Russlands Vorgenanntes auch mit Übergangsregelungen für Altverträge.

In den USA und Großbritannien ist es zu ähnlichen Beschränkungen gekommen, wobei man in Großbritannien vor allen Dingen Embargos gegen russische Banken und Oligarchen beschlossen hat. Die USA haben in ihrer Executive Order vom 21.02.2022 darüber hinausgehend noch verboten, dass Investitionen in den selbsternannten Volksrepubliken stattfinden oder dass US-Products dorthin unmittelbar oder mittelbar exportiert werden.

Nach Ansicht einiger Stimmen aus der Presse erscheinen diese Maßnahmen als sehr moderat. Dabei wird es auch nicht bleiben. Deswegen erübrigt sich eine Erörterung der Details an dieser Stelle.

Aufgrund der heutigen russischen Militärmaßnahmen gegen die Ukraine werden diese Sanktionsmaßnahmen voraussichtlich deutlich verschärft werden. Es stehen derzeit zur Debatte:

- Erweiterung der Exportkontrolle (Genehmigungspflichten oder Verbote) in die ukrainischen Ostgebiete und in die russische Föderation für weitere Güter, insbesondere Hochtechnologie. Hier könnte es eine **ergänzende Güterliste** geben. Politischen Ankündigungen entsprechend soll diese Liste sehr umfangreich werden. Details dazu werden derzeit nicht öffentlich diskutiert. In der Hochzeit des Iran-Embargos hatte man gegen den Iran ein Verbot

ausgesprochen, sämtliche Güter der einschlägigen Dual-Use-Listen an iranische Personen zu exportieren. Das könnte auch hier in Betracht kommen. Ein Waffenembargo gibt es ohnehin schon.

- Behinderung des russischen Finanzsektors – mutmaßlich bei Sperrung des russischen Anschlusses an das Finanzinformationssystem SWIFT, was zu erheblichen Schwierigkeiten im Überweisungsverkehr mit der russischen Föderation führen wird. Auch eine solche Maßnahme ist bekannt aus der Historie des Iran-Embargos.
- Ausschluss der Inbetriebnahme von North Stream 2.
- Weitere Bereitstellungsverbote gegen Personen, Organisationen oder Einrichtungen, vor allen Dingen der großen russischen Banken sowie der russischen Machtelite.

Was sind etwaige Maßnahmen, die Unternehmen in Deutschland jetzt ergreifen können / ergreifen sollten:

- Sicherstellung, dass die neuen Embargoregeln sorgfältig beachtet werden. Diese können sich täglich verschärfen. Embargoverstöße dürften streng geahndet und hoch bestraft werden. Es wird in diesem Bereich nur sehr begrenzte Übergangsregeln geben, wenn überhaupt. Wir werden über die Entwicklungen weiter berichten.
- Klärung bestehender Vertragsbeziehungen, ob diese von den neuen Regeln betroffen sind, vor allen Dingen, ob gelistete Personen hinter den Vertragspartnern stehen. Dies könnte dazu führen, dass die Umsetzung der Geschäfte schwierig wird bzw. ob die Umsetzung überhaupt möglich ist. Gibt es - ggf. nach Nachverhandlungen mit Vertragspartnern - ergänzende Regelungen, die man zur Absicherung der Geschäftsrisiken mit in die Verträge aufnehmen muss? Hier ist eine sorgfältige Prüfung der vertraglichen Situation erforderlich sowie eine kurzfristige Kontaktaufnahme mit Vertragspartnern und Banken.
- Finanzwege sollten verifiziert und abgesichert werden, ggf. durch (öffentliche) Bürgschaften, sofern dies möglich ist.

**Verfasser:** [Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff](#)

## II. Reichweite der Altvertragsklausel beim Russland-Embargo - Berücksichtigung von Verboten und Beschränkungen bei der Annahme von Zollanmeldungen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich in einem [Urteil vom 19. Oktober 2021, Akz.: VII R](#)

[7/18](#), zur sog. Altvertragsklausel der Außenwirtschaftsverordnung in Bezug auf das damalige Russland-Embargo geäußert. Die Angelegenheit wurde im Rahmen eines Revisionsverfahrens gegen ein Urteil des FG Hamburg vom BFH beurteilt.

Im Kern betrifft die Entscheidung die Auslegung der sog. Altvertragsklausel, also ob mehrere Einfuhren von Munition aus Russland unter die sog. Altvertragsklausel des § 77 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 der Außenwirtschaftsverordnung (AWV) fallen und daher vom Einfuhrverbot des § 77 Abs. 1 Nr. 6 AWV ausgenommen sind. Nach der Altvertragsklausel gilt das Einfuhrverbot nicht für die Erfüllung von vor dem 1.8.2014 geschlossenen Verträgen. Hinzu kommt die Bedeutung der Beachtung von Verboten und Beschränkungen im Rahmen der Zollanmeldung.

Der Sachverhalt stellte sich wie folgt dar:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (A) war Händlerin von Sport- und Jagdwaffen und bezog im Jahr 2016 von einer russischen Gesellschaft Munition. Die ursprünglich dazu getroffenen Verträge mit der russischen Gesellschaft (B) liefen bis zum 31.12.2012, die Laufzeit wurde aber über mehrere Änderungsverträge (Supplements) mehrfach verlängert und der Inhalt des Vertrags im Hinblick auf Art und Menge der zu liefernden Munition sowie im Hinblick auf die Höhe des Gesamtkaufpreises geändert und/oder ergänzt. Auf diese Weise wurden insbesondere mit dem Supplement Nr. 8 vom 15.12.2014 die Laufzeit des Vertrags und der Lieferzeitraum bis zum 31.12.2017 verlängert.

Mit fünf Zollanmeldungen vom 14. bzw. 16.11.2016 meldete die A die von B gelieferte Munition zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr an. Die Munition war bereits im Juli 2016 in ein Zolllager überführt worden. Die Zollanmeldungen wurden zunächst angenommen; allerdings wurden die Waren der A nicht sogleich überlassen.

Im Dezember 2016 nahm die Beklagte und Revisionsbeklagte, das Hauptzollamt (HZA) nach Rücksprache mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie die **Annahme der Zollanmeldungen** gestützt auf § 2 des Außenwirtschaftsgesetzes (AWG), Art. 27 des Zollkodex der Union (UZK) i.V.m. § 7 Abs. 1 des Zollverwaltungsgesetzes (ZollVG) mit der Begründung **zurück**, dass die angemeldete Munition in Teil I Abschn. A der Ausfuhrliste erfasst sei und dass sie dem Einfuhrverbot nach § 77 Abs. 1 Nr. 6 AWV unterliege, da sie nach dem 31.12.2014 in das Wirtschaftsgebiet verbracht worden sei. Die Verlängerung der Vertragslaufzeit mit dem Supplement Nr. 8 vom 15.12.2014 werde von der vorgesetzten Dienststelle als Neuvertrag gewertet, so dass die Ausnahmeregelung des § 77 Abs. 3 AWV nicht greife.

Gegen die Bescheide vom 29.12.2016 erhob A mit Zustimmung des HZA Sprungklage und legte ein Privatgutachten von Prof. Dr. X, Institut für Osteuropäisches Recht der

Universität Z, vor, das zu dem Ergebnis gelangte, dass es sich bei dem Vertrag vom 27.07.2011 um einen sog. Liefervertrag nach russischem Recht handele, dessen ursprünglich vertraglich vereinbarte Verpflichtungen nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen des Russischen Zivilgesetzbuchs im Wege der gesetzlichen Fiktion über die in dem Vertrag festgelegte Geltungsdauer hinaus bestehen geblieben seien; den Ergänzungsvereinbarungen komme keine konstitutive Wirkung zu, so dass dadurch **keine neuen Liefer- und Abnahmeverpflichtungen begründet worden seien.**

In der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragte A, den Gutachter sowie einen (weiteren) Sachverständigen für russisches Recht zu dem Beweisthema zu hören, dass der am 27.07.2011 geschlossene Vertrag nach russischem Recht eine Liefer- bzw. Abnahmeverpflichtung für die Parteien begründet habe, die nicht zum 31.12.2014 erloschen sei.

Das Finanzgericht Hamburg wies die Klage ab und sah in dem Vertrag aus dem Jahr 2011 einen **Rahmenvertrag**, aus dem sich keine Verkaufsverpflichtungen begründen ließen, da sich die konkrete Verpflichtung zur Erbringung der Leistung erst mit der konkreten Bestellung von Munition ergeben würde. Dabei hatte sich das Finanzgericht Hamburg die für diese Auslegung erforderlichen Kenntnisse des russischen Zivilrechts durch das von A vorgelegten Gutachtens angeeignet und davon abgesehen, einen weiteren Gutachter zu beauftragen.

Noch während des im Nachgang beim BFH laufenden Revisionsverfahrens wurde die Munition im Jahr 2018 nach Erteilung entsprechender Genehmigungen durch das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle vollständig nach Kanada und Neuseeland ausgeführt. Dadurch seien die streitgegenständlichen Zollanmeldungen gegenstandslos geworden und mit ihnen sowohl die Annahmeentscheidungen des HZA als auch deren Rücknahme. Das ursprüngliche Klagebegehren habe sich damit erledigt, sodass A ein berechtigtes Interesse (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) an einer Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits vortrug, denn zum einen gingen beide Vertragsparteien nach wie vor davon aus, dass der **Vertrag vom 27.07.2011 weiterhin Bestand habe**; denn das vereinbarte Munitions-Kontingent sei noch nicht ausgeschöpft und der Vertrag vom 27.07.2011 weder gekündigt noch einvernehmlich beendet worden. Zum anderen seien gegen die beiden Geschäftsführer der Klägerin wegen der hier streitigen Einfuhren noch im Jahr 2017 **strafrechtliche Ermittlungsverfahren** wegen des Verdachts eines Verstoßes gegen § 77 Abs. 1 AWW eingeleitet worden. Diese Verfahren seien zwar im Jahr 2018 nach § 170 Abs. 2 der Strafprozessordnung mit der Begründung eingestellt worden, dass ein unvermeidbarer Verbotsirrtum (§ 17 des Strafgesetzbuchs --StGB--) vorgelegen habe; doch habe man nach diesen Ereignissen auf Anraten der Prozessbevollmächtigten von weiteren Abrufen aus dem Vertragskontingent und ebenso von einer - nach Ansicht der Klägerin ohnehin nur deklaratorisch wirkenden - Vertragsverlängerung über den 31.12.2017

hinaus abgesehen, um weitere möglicherweise strafrechtlich relevante Handlungen auszuschließen. Denn da das FG in seinem Urteil vom 05.12.2017 angenommen habe, dass durch das Supplement Nr. 8 vom 15.12.2014 "neue schuldrechtliche Pflichten begründet" worden seien, hätte die Gefahr bestanden, dass bereits eine erneute Vertragsverlängerung als weiterer "Erwerb" i.S. von § 77 Abs. 1 AWV klassifiziert und dementsprechend strafrechtlich verfolgt worden wäre.

### **Die Entscheidung des BFH**

Der BFH sah die Revision der A als **begründet** an, hob die Vorentscheidung auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

### **Widerruf der Annahme einer Zollanmeldung**

Nach Art. 28 Abs. 1 Buchst. a UZK werde eine begünstigende Entscheidung außer in den Fällen des Art. 27 UZK (u.a.) dann widerrufen, wenn eine oder mehrere Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt seien.

Das FG habe zunächst zutreffend erkannt, dass im Streitfall eine Rücknahme der Annahmen der fünf Zollanmeldungen vom 14. bzw. 16.11.2016 nach Art. 27 UZK nicht in Betracht komme. Nach den Feststellungen des FG seien die Zollanmeldungen nicht auf der Grundlage unrichtiger oder unvollständiger Informationen angenommen worden, sondern weil das HZA das Kaufgeschäft, das den streitigen Einfuhren zugrunde liegt, zunächst anders rechtlich bewertet habe.

Zutreffend sei auch die Annahme des FG, dass ungeachtet dessen im Streitfall grundsätzlich ein Widerruf der Annahmen der Zollanmeldungen nach Art. 28 UZK in Betracht komme. Es entspreche ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass eine unzutreffende Bezeichnung der Änderungsvorschrift unbeachtlich sei, wenn zum Zeitpunkt des Verwaltungshandelns die tatbestandlichen Voraussetzungen einer anderen Änderungsvorschrift erfüllt seien (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2014 - VIII R 44/11), was auch für das Zollrecht gelte. Es sei daher unschädlich, dass das HZA erklärt habe, die Annahmen der fünf Zollanmeldungen würden nach Art. 27 UZK zurückgenommen. Das schließe einen Widerruf nach Art. 28 UZK nicht aus.

### **Verbote und Beschränkungen**

Das FG ist auch zutreffend davon ausgegangen, dass die Annahme einer Zollanmeldung zu widerrufen sei, wenn ihr Verbote und Beschränkungen entgegenstünden.



Nach Art. 134 Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 1 UZK unterlägen Waren, die in das Zollgebiet der Union verbracht werden, ab dem Zeitpunkt ihres Eingangs der zollamtlichen Überwachung und können einer Zollkontrolle unterzogen werden, die sich gemäß Art. 134 Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 2 UZK ggf. auch auf die Einhaltung von Verboten und Beschränkungen erstrecke. Dementsprechend lehne die Zollbehörde nach § 7 Abs. 1 Nr. 3 ZollVG die Annahme einer Zollanmeldung ab, wenn Verbote und Beschränkungen entgegenstünden.

Wenn Waren bereits in das Zollgebiet der Union verbracht worden seien, erstrecke sich damit notwendig die zollamtliche Überwachung auch auf den Zeitpunkt der Zollanmeldung, so dass die von der Zollbehörde vorzunehmende Prüfung auch bestehende Verbote und Beschränkungen mit umfasse. Ob allerdings im vorliegenden Streitfall die Voraussetzungen für eine Annahme der fünf Zollanmeldungen vom 14. bzw. 16.11.2016 nicht erfüllt worden seien, weil die streitgegenständlichen Einfuhren dem Importverbot des § 77 Abs. 1 Nr. 6 AWV unterlegen hätten, und ob damit der Widerruf der Annahmen der Zollanmeldungen nach Art. 28 Abs. 1 Buchst. a Alternative 1 UZK zu Recht erfolgt war, konnte der BFH mangels ausreichender Feststellungen des FG nicht beurteilen.

Nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 AWG könnten im Außenwirtschaftsverkehr durch Rechtsverordnung Rechtsgeschäfte und Handlungen beschränkt und Handlungspflichten angeordnet werden, um Beschlüsse des Rates der Europäischen Union über wirtschaftliche Sanktionsmaßnahmen im Bereich der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik umzusetzen. Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 AWG seien Beschränkungen und Handlungspflichten nach Art und Umfang auf das Maß zu begrenzen, das notwendig sei, um den in der Ermächtigung angegebenen Zweck zu erreichen. Sie seien gemäß § 4 Abs. 4 Satz 2 AWG so zu gestalten, dass in die Freiheit der wirtschaftlichen Betätigung so wenig wie möglich eingegriffen werde. Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 3 AWG dürften Beschränkungen und Handlungspflichten abgeschlossene Verträge nur berühren, wenn der in der Ermächtigung angegebene **Zweck erheblich gefährdet werde**. Sie seien gemäß § 4 Abs. 4 Satz 4 AWG aufzuheben, sobald und soweit die Gründe, die ihre Anordnung rechtfertigten, nicht mehr vorlägen.

Eine Beschränkung von Rechtsgeschäften i.S. von § 4 Abs. 2 Nr. 1 AWG enthalte § 77 Abs. 1 Nr. 6 AWV. Danach seien die Einfuhr und der Erwerb von in Teil I Abschn. A der Ausfuhrliste erfassten Gütern aus Russland verboten, unabhängig davon, ob die Güter dort ihren Ursprung hätten. Zu den Gütern, die danach grundsätzlich einem Einfuhrverbot unterlägen, gehöre gemäß Teil I Abschn. A Nr. 0003 der Ausfuhrliste auch die streitgegenständliche Munition.

Gemäß § 77 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 6 AWV **gelte das Einfuhrverbot in Bezug auf Russland jedoch nicht für die Einfuhr oder Beförderung von Gütern,**

**deren Lieferung der Erfüllung von Verträgen oder Vereinbarungen diene, die vor dem 01.08.2014 geschlossen worden seien (sog. Altvertragsklausel).** Diese Bestimmung konkretisiere den in § 4 Abs. 4 AWG niedergelegten allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und verdränge als speziellere, embargospezifische Regelung die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 4 Satz 3 AWG.

### **Auslegung des Vertrages – Altvertragsklausel - Ermittlungsgrundsatz**

Zutreffend war die Annahme des FG, dass unter die sog. Altvertragsklausel des § 77 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AWV nur solche Verträge und Vereinbarungen fallen, mit denen konkrete vertragliche Leistungspflichten bereits vor dem 01.08.2014 begründet worden seien, aber noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt worden seien. Ob das der Fall sei, lasse sich allerdings nur auf der Grundlage des konkreten Vertragsinhalts und des jeweils maßgeblichen - ggf. ausländischen - Rechts bestimmen.

Der Vertrag aus dem Jahr 2011 habe die Anwendung russischen Rechts vorgesehen. Inwieweit dadurch bereits konkrete vertragliche Leistungspflichten begründet worden seien, könne sich daher nur nach Maßgabe der vertraglichen Regelungen und des anwendbaren russischen Rechts bestimmen, so der BFH. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass das Finanzgericht als Tatsacheninstanz das ausländische Recht von Amts wegen ermitteln müsse (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 ZPO). Wie es aber letztlich seine Ermittlungen vornehme, stehe im pflichtgemäßen Ermessen, allerdings seien an die Verpflichtung umso höhere Anforderungen zu stellen, je komplexer oder fremder das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen Recht sei.

### **Zurückweisung an das Finanzgericht**

Der BFH hat die Sache daher wieder an das Finanzgericht zurückverwiesen, damit dieses das russische Vertragsrecht weiter ermitteln könne. Grundsätzlich ist es so, dass der BFH revisionsrechtlich an die ermittelten Tatsachen durch das Finanzgericht gebunden ist. Diese Bindungswirkung entfällt nur, wenn die Feststellungen durch das Finanzgericht in der ersten Instanz nicht ausreichen, da in diesem Fall ein materieller Mangel der Vorentscheidung vorliegt, was der BFH im vorliegenden Fall auch als einschlägig ansah.

Das Finanzgericht habe sich nur auf eine einzige Erkenntnisquelle zum russischen Recht bezogen (das vorgelegte Gutachten). Es hätte von Amts wegen weitere Ermittlungen anstellen müssen, sich also ergänzend amtliche Auskünfte einholen müssen oder gar ein weiteres Rechtsgutachten in Auftrag geben müssen, was im nachfolgenden Verfahren durch das Finanzgericht nachzuholen sei, so der BFH.

**Verfasser:** [Rechtsanwalt Heiko Panke](#)

### III. Vorschlag für schärfere Strafen für Steuerhinterziehung als Bande

Getrieben von den Cum-Ex-Aktiengeschäften schlägt NRW-Justizminister Biesenbach im Bundesrat noch einmal seinen [Gesetzesentwurf aus 2020](#) auf Verschärfung des Steuerstrafrechts vor, in dem die Beschränkung schärferer Strafen auf die bandenmäßige Steuerhinterziehung von Umsatz- und Verbrauchssteuern in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO aufgehoben werden soll. Die erhöhte Strafdrohung von sechs Monaten bis zu zehn Jahren soll dann als Regelbeispiel für alle bandenmäßig begangenen Steuerhinterziehungen gelten.

(Wir berichteten darüber in unserem [Infoletter Dezember 2020](#), Verschärfung der Abgabenordnung zur organisierten Steuerhinterziehung.)

Denn, nach der Begründung vom [Bundesrat am 27.11.2020 beschlossenen Gesetzentwurfes](#), beschränke sich die als besonders schwer einzustufende Steuerhinterziehung nicht mehr nur auf bestimmte Tattypologien wie Umsatzsteuerkarusselle und organisierte Verbrauchssteuerverkürzungen beim Alkohol- oder Zigarettenschmuggel. Man müsse auch hochprofessionelle und konspirativ zusammenarbeitende Tätergruppen in den höheren Strafrahmen miteinbeziehen, die verschachtelte Gesellschaftsstrukturen nutzten, Organisationseinheiten ins Ausland verlegten, Treuhänder einschalteten, um die Abläufe zielgerichtet zu verschleiern und systematisch und organisiert Steuern zu hinterziehen.

Sobald die Täter verantwortlich gemacht werden können für eine Steuerverkürzung in großem Ausmaß fallen sie bereits jetzt unter den erhöhten Regelstrahmen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO. Kann man das für einzelne Mitglieder einer Bande nicht begründen, fallen sie bisher raus aus dem erhöhten Regelstrahmen.

Die weitere Anregung der Änderung des § 100a StPO aus 2020, die eine Erweiterung der Möglichkeiten der Telekommunikationsüberwachung der Täter bei schwerer Steuerhinterziehung vorschlug, wurde bereits zum 01.07.2021 umgesetzt.

Obwohl der Bundesrat den Gesetzentwurf beschlossen hatte, kam es dann nicht mehr zu einer Beratung im Bundestag in der alten Legislaturperiode. Am 16.02.22 wurde die [Drucksache 66/22](#) mit Bezug zur Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung – Gesetz zur umfassenden Verfolgung der organisierten Steuerhinterziehung - Drucksache 638/20 (Beschluss) dem Bundesrat vorgelegt für die Bundesratssitzung am 11.03.2022.

Über die weitere Entwicklung halten wir Sie in unseren Infolettern auf dem Laufenden und selbstverständlich auch im [Weiterbildungsstudiengang Steuerstrafrecht der FernUniversität Hagen](#), den wir betreuen.

## IV. Compliance: EU-Richtlinienvorschlag über Nachhaltigkeitspflichten von Unternehmen

Im Juni 2021 hat der deutsche Gesetzgeber das **Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten** (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG), verabschiedet (BGBl. Teil I Nr. 46 vom 22.07.2021). Es verpflichtet ab dem 01.01.2023 Unternehmen ab einer bestimmten Größe zur Einhaltung menschenrechtlicher und umweltbezogener Sorgfaltspflichten in ihren Lieferketten (s. hierzu [Infoletter Juli 2021](#)).

Auf europäischer Ebene hat die EU-Kommission gestern, am 23.02.2022, einen Vorschlag für eine **Richtlinie über Nachhaltigkeitspflichten von Unternehmen** angenommen. Die Richtlinie hat zum Ziel, ein nachhaltiges und verantwortungsvolles unternehmerisches Verhalten in den globalen Wertschöpfungsketten zu fördern, indem Unternehmen verpflichtet werden, negative Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die Menschenrechte sowie auf die Umwelt zu ermitteln und erforderlichenfalls zu verhindern, abzustellen oder zu vermeiden ([Proposal for a Directive on corporate sustainability due diligence](#)).

Der europäische Richtlinienvorschlag geht dabei in weiten Teilen über die Regelungen des deutschen LkSG hinaus, sowohl was den Anwendungsbereich betrifft als auch einzelne Anforderungen an unternehmerische Sorgfaltspflichten.

### **Anwendungsbereich**

Folgende Unternehmen sollen nach dem derzeitigen Vorschlag betroffen sein:

1. EU-Unternehmen mit im Durchschnitt mehr als **500 Mitarbeitern** und einem Netto-Jahresumsatz von mindestens 150 Mio. EUR weltweit
2. andere Unternehmen mit mindestens **250 Mitarbeitern** und einem Netto-Jahresumsatz von mindestens 40 Mio. EUR weltweit, sofern mindestens 50% dieses Umsatzes in bestimmten Wirtschaftszweigen erzielt wurden (z.B. Textil- und Lebensmittelindustrie, Gewinnung von Bodenschätzen)
3. Unternehmen, die nach den Rechtsvorschriften eines Drittstaats gegründet wurden und einen Umsatz in Höhe der unter 1. bzw. 2. genannten Unternehmen innerhalb der EU erwirtschaften.

Unternehmen, die sich bislang entspannt zurückgelehnt haben, weil sie die im deutschen LkSG zugrunde gelegte Größe – **3.000** im Inland beschäftigter Mitarbeiter ab dem **01.01.2023** bzw. **1.000** im Inland beschäftigte Mitarbeiter ab dem **01.01.2024** – nicht erreichen, sollten im Auge behalten, dass sie nach den geringeren Schwellenwerten des derzeitigen europäischen Vorschlags möglicherweise künftig betroffen sein können. Da es sich bei dem Legislativvorschlag der Kommission um eine Richtlinie handelt, muss diese nach deren Inkrafttreten noch in nationales Recht umgesetzt werden. Es ist davon auszugehen, dass das bestehende deutsche Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz entsprechend der europäischen Vorgaben angepasst werden wird.

## **Sorgfaltspflichten**

Was die von den Unternehmen zu beachtenden Sorgfaltspflichten betrifft, finden sich im europäischen Entwurf viele der Elemente wieder, die die deutsche Regelung schon enthält:

- Integration der Sorgfaltspflichten in die Unternehmenspolitik (Art. 5)
- Identifizierung tatsächlicher und potenzieller negativer Auswirkungen (Art. 6)
- Verhinderung und Minimierung potenzieller nachteiliger Auswirkungen (Art. 7)
- Beendigung oder Reduzierung negativer Auswirkungen (Art. 8)
- Einrichtung eines Beschwerdeverfahrens (Art. 9)
- Regelmäßige Kontrolle von Maßnahmen (Art. 10)
- Veröffentlichung jährlicher Berichte auf Unternehmenshomepage (Art. 11)

Die Art. 12 bis 14 sehen einzelne Unterstützungsmaßnahmen für die Unternehmen durch die EU-Kommission (Veröffentlichung von Leitlinien, Mustervertragsklauseln) und die Mitgliedstaaten (spezielle Websites, Plattformen oder Portale) vor. Im Zusammenhang mit den beschriebenen Unterstützungsmaßnahmen wird betont, dass den KMU, die in den Wertschöpfungsketten der Unternehmen vertreten sind, besondere Aufmerksamkeit geschenkt wird (Art. 14).

Ähnlich der deutschen Regelung betont der europäische Richtlinienvorschlag die Verpflichtung der Geschäftsleitung eines Unternehmens, sich zur Einhaltung der unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Bezug auf menschen- und umweltrechtliche Risiken zu bekennen. Ein besonderer Aspekt, der sich von der deutschen Regelung abhebt, ist die Verpflichtung nach Art. 15, dass Unternehmen einen **Plan** verabschieden müssen, um sicherzustellen, dass das **Geschäftsmodell** und die **Strategie des Unternehmens** mit dem **Übereinkommen von Paris** vereinbar sind, die **globale Erwärmung auf 1,5 Grad Celsius zu begrenzen**. Betroffen sind Unternehmen mit mindestens 500 Mitarbeitern und einem Nettoumsatz von mindestens 150 Mio. nach Art. 2 Nr. 1 a) bzw. Nr. 2 a). Auf der Grundlage von Informationen, die dem Unternehmen nach vernünftigem Ermessen zur Verfügung

stehen, soll in diesem Plan ermittelt werden, inwieweit der Klimawandel ein Risiko für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens darstellt oder sich auf diese auswirkt.

In der deutschen Regelung wird in § 3 Abs. 3 LkSG ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Verletzung von Pflichten des LkSG keine (eigene) zivilrechtliche Haftung begründet. Es erfolgt ein Verweis auf die allgemeinen zivilrechtlichen Haftungsregelungen. Der Richtlinienentwurf legt den Mitgliedstaaten auf, sicherzustellen, dass Unternehmen für Schäden haften, die durch eine Verletzung der festgelegten Sorgfaltspflichten eingetreten sind. Es bleibt abzuwarten, ob es aufgrund dieser Richtlinienvorgabe tatsächlich zu einer verschärften Haftungsregelung im deutschen LkSG kommen wird.

Ähnlich der deutschen Regelung werden in einem Annex zum Richtlinienentwurf verschiedene internationale Übereinkommen aufgelistet, die den Schutz von Menschen- und Umweltrechten enthalten und die nach der Richtlinie zu schützenden Positionen konkretisieren und damit „greifbarer“ machen.

### **Einschätzung und weiteres Vorgehen**

Es bleibt spannend, welche Änderungen am derzeitigen Vorschlag noch vorgenommen werden und mit welchen Vorgaben die Richtlinie letztendlich verabschiedet werden wird. Sollten keine grundlegenden Änderungen am Anwendungsbereich vorgenommen werden, werden deutlich mehr Unternehmen betroffen sein, als nach der aktuellen Fassung des deutschen LkSG. Inhaltlich sind die beschriebenen Sorgfaltspflichten recht vergleichbar, was bedeutet, dass Unternehmen, die nach dem deutschen LkSG betroffen sind, voraussichtlich keine wesentlichen Veränderungen an den bereits etablierten Compliance-Maßnahmen vornehmen müssen.

Der deutsche Gesetzgeber hatte davon abgesehen, eine zivilrechtliche Haftung im LkSG festzuschreiben, sondern sah den Rückgriff auf die bestehenden Haftungsregeln für ausreichend (s.o.). Wie die in der Richtlinie vorgesehene zivilrechtliche Haftung vom nationalen Gesetzgeber umgesetzt werden wird – sofern sie Inhalt der Regelung bleibt – und ob es hierdurch zu einer verschärften Haftungsregelung kommen wird, bleibt gleichsam abzuwarten.

Der nächste Schritt im Gesetzgebungsverfahren wird sein, dass der Kommissionsvorschlag dem Europäischen Parlament und dem Rat zur Entscheidung vorgelegt wird. Die Mitgliedstaaten haben zwei Jahre nach Inkrafttreten der Richtlinie Zeit, diese in nationales Recht umzusetzen.

Die Umsetzung von Compliance-Maßnahmen im Unternehmen lässt sich erfahrungsgemäß nicht von jetzt auf gleich erreichen, sondern bedarf eines gewissen

Prozesses. Wir empfehlen Ihnen daher, sich frühzeitig auf die künftigen Regelungen vorzubereiten. Auch wenn bislang nur "die Großen" nach dem LkSG in die Pflicht genommen werden, erwartet die Bundesregierung auch von Unternehmen, die nicht direkt vom Anwendungsbereich des deutschen LkSG umfasst sind, dass Sie sich freiwillig an den [Nationalen Aktionsplan Wirtschaft und Menschenrecht \(NAP\)](#) halten, mit dem die UN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte umgesetzt werden. Der NAP konkretisiert die Erwartungen der Bundesregierung an staatliche Institutionen und Unternehmen in Bezug auf den Schutz von Menschenrechten in Liefer- und Wertschöpfungsketten.

Gerne unterstützen wir Sie dabei, angemessene Compliance-Maßnahmen zur Beachtung dieser Prinzipien in Ihrem Unternehmen zu etablieren.

**Verfasserin:** [Rechtsanwältin Almuth Barkam](#)

---

*Sollten Sie diesen Newsletter abbestellen wollen oder Ihre Daten ändern, so klicken Sie bitte [hier](#)*

*[Impressum](#)*