

15.03.2006

S t e u e r s t r a f r e c h t l i c h e R i s i k e n der Drittmittelforschung und -einwerbung

Referat gehalten im Rahmen des Fortbildungsseminars
Steuerrechtliche Probleme an Hochschulen am 16. März 2006 an der
Ruhr-Universität Bochum

I.

Einleitung

Strafrechtliche Risiken im Zusammenhang mit der Einwerbung und Verwendung von Drittmitteln im Bereich der Hochschulen sind in den letzten Jahren Gegenstand umfangreicher Abhandlungen in der strafrechtlichen Fachliteratur gewesen.

Insbesondere unter dem Stichwort „Herzklappenskandal“ ist die Problematik in der Öffentlichkeit bekannt geworden. Sie führte zu Ermittlungen gegen hunderte von Klinikdirektoren und Ärzten an Kliniken, deren Träger die öffentliche Hand ist - insbesondere auch Universitätskliniken. Den Ärzten wurde vorgeworfen, Zuwendungen von Lieferanten und Herstellern von Medizintechnik angenommen und sie unter Verletzung Hochschul- und haushaltsrechtlicher Vorschriften für Forschungs- und Lehrzwecke verwendet zu haben.

Inzwischen liegen auch höchstrichterliche Entscheidungen - so des 2. Strafsenats des Bundesgerichtshofs - vor. Auffällig ist hierbei jedoch, dass Gerichte und Literatur sich unter dem Aspekt möglicher strafrechtlicher Relevanz der Drittmittelforschung und -einwerbung im Wesentlichen mit der möglichen Verletzung der §§ 331 ff StGB, also der Korruptionsvorschriften der Vorteilsannahme und -gewährung bzw. Bestechlichkeit und Bestechung sowie der strafrechtlichen Untreue befasst haben¹.

Der Bundesgerichtshof hatte sich in diesem Zusammenhang mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die für ein Korruptionsdelikt notwendige Unrechtsvereinbarung zwischen dem betroffenen Klinikdirektor und der jeweiligen Medizintechnik-Firma vorlag und hat hierbei auf die wesentlichen hochschulrechtlichen Vorschriften zur Einwerbung von Drittmitteln hingewiesen². Er kommt zu dem Ergebnis, dass eine Erfüllung des Tatbestandes der Vorteilsannahme bzw. -gewährung i. S. d. §§ 331, 333 StGB dann nicht vorliegt, wenn das im jeweiligen Hochschulgesetz vorgesehene Verfahren eingehalten wird. Hierzu gehört, dass die Annahme der Mittel angezeigt und genehmigt wurde. Werden diese Vorschriften verletzt, besteht das Risiko strafrechtlicher Verfolgung.

Soweit hochschulrechtliche Rahmenvorschriften, insbesondere gesetzliche Vorschriften fehlen, ist unter Beachtung dieser höchstrichterlichen strafrechtlichen Rechtsprechung wesentlich, dass der zuständige Amtsträger, also meist der Direktor der Universitätsklinik, dafür Sorge trägt, dass die Transparenz des Vorgangs sichergestellt ist, den Kontroll- und Aufsichtsorganen der jeweiligen Klinik bzw. Universität eine Überwachung ermöglicht wird und so bereits von vorneherein dem Anschein „der Käuflichkeit“ von Entscheidungen des Amtsträgers genügend Rechnung getragen wird. In diesem Zusammenhang wurden auch Fragen der Strafbarkeit wegen strafrechtlicher Untreue nach § 266 Abs. 1 StGB erörtert. Diese Vorschrift ist erfüllt, wenn dem zu betreuenden Vermögen (hier dem Universitätsvermögen) pflichtwidrig ein Nachteil zugefügt

¹ vgl. hierzu BGH MedR 2000, 193; BGH MedR 2003, 41 ff.

² vgl. z. B. §§ 8 Abs. 2, 119 Abs. 2, 3 Nr. 5 Universitätsgesetz BW.

wird etwa dadurch, dass nicht erforderliche medizintechnische Geräte oder Arzneimittel erworben bzw. der Erwerb zu überhöhten Preisen bei gleichzeitiger Zahlung von Provisionen durch das medizintechnische bzw. pharmazeutische Unternehmen erfolgt.

Die eigentliche strafrechtliche Problematik liegt darin, dass die Einwerbung von Drittmitteln für den Hochschulbereich gesetzlich vorgesehen ist und damit ihre Zulässigkeit dem Grunde nach außer Frage steht³. Das Risiko liegt also im Detail. Drittmittel wurden höchst unterschiedlich gewährt, sie werden es möglicherweise heute noch, wenn man bedenkt, dass sie über Schenkungen, Erbeinsetzungen, die Finanzierung konkreter Forschungsvorhaben bis hin zur Finanzierung von Lehrstühlen zufließen. Dabei liegt die Problematik darin, dass die besondere Qualität von Forschung im jeweiligen Fachgebiet, also die Qualität der Leistungen des Forschungsträgers und deren Anerkennung in der Öffentlichkeit mit der Zuwendung von Drittmitteln und deren Höhe in einem unlöslichen Zusammenhang stehen. Man spricht von einem so genannten systemimmanenten Näheverhältnis zwischen Zuwendungsgeber und -empfänger, insbesondere, wenn sich diese Zuwendungen im Hochschulbereich über längere Zeiträume und zudem in beträchtlicher Höhe bewegen⁴. Die Hochschulgesetze statuieren in diesem Zusammenhang Anzeige - und - wenn auch teilweise nur eingeschränkt - Genehmigungspflichten und enthalten Verfahrensvorschriften, um die Drittmittelverwaltung zu ordnen, Wildwüchse zu verhindern und das Entstehen von Abhängigkeitsverhältnissen zu vermeiden. Letztendlich wird die Zuwendung dann strafrechtlich und - im Zusammenhang mit dem Thema meines heutigen Referates - auch steuerstrafrechtlich relevant, wenn der Forschungsträger persönlich entgegen den hochschulrechtlichen Vorschriften über den Umgang mit und über die Verwaltung der zugewendeten Mittel weitgehend nach eigenem Ermessen entscheidet. Dabei ist es nicht von Bedeutung, dass er sie ausschließlich der Forschung und Lehre für sein Institut bzw. seine Klinik zuwendet, etwa Literatur oder Geräte anschaffen lässt,

³ vgl. Dauster NSStZ 1999, 63, 64; Zieschang WissR 1999, 116; Bernsmann *Antikorruptionsregeln - Problemdarstellung anhand von Fallbeispielen* WissR 2002, 1, 3 ff; Gatzweiler WissR 2002, 327, 331.

oder aber auch Forschungs- und Kongressreisen der wissenschaftlichen Mitarbeiter unterstützt und sich ansonsten persönlich in keiner Weise bereichert⁵.

Ist die steuerrechtliche Einordnung derartiger Zuwendungen bereits schwierig, so liegen steuerstrafrechtliche Risiken sowohl bei dem Einwerbenden und Primärempfänger derartiger Drittmittel, meist also dem Instituts- oder Klinikdirektor, dem Lehrstuhlinhaber bzw. dem mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Abteilungsdirektor einer Hochschuleinrichtung. Steuerstrafrechtliche Probleme entstehen auch für denjenigen, der derartige Zuwendungen, etwa in der Form einer Provision oder Bezahlung von Kongress- oder Tagungsteilnahmen oder von sonstigen Geschenken erhält, die einen **geldwerten Vorteil** darstellen - und sofern sie den Finanzbehörden verschwiegen werden - den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllen können.

II.

Die sekundäre Bedeutung steuerstrafrechtlicher Verfolgung gegenüber der Verfolgung von Korruptionsdelikten

Es ist ein im Bereich des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts immer wieder zu beachtendes Phänomen, dass strafrechtliche Risiken im Bereich von Wissenschaft und Forschung zunächst überhaupt nicht erkannt werden, auch und gerade nicht bei den für die Untersuchung und Verfolgung strafrechtlich möglicherweise relevanter Vorgänge zuständigen Behörden, also den Staatsanwaltschaften und hier insbesondere den Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Wie schon eingangs erwähnt, entwickeln sich Strafverfolgungsszenarien häufig zunächst im Bereich des allgemeinen Strafrechts. So werden in der Wirtschaft als anstößig, dann als illegal und schließlich als strafrechtlich relevant empfundene Zuwendungen zunächst nur unter dem Aspekt der strafrechtlichen Untreue und der Bestechung und Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr (§§ 266, 299 StGB) und - soweit Amtsträger beteiligt sind - unter dem

⁴ vgl. hierzu Korte NStZ 1997, 513, 514; König DRiZ 1996, 357 ff; Dauster NStZ 1999, 64; Gatzweiler WissR 2002, 331.

⁵ vgl. Zieschang WissR 1999, 116 f.; Gatzweiler WissR 2002, 332.

Aspekt der Vorteilsgewährung und Vorteilsannahme bzw. Bestechung und Bestechlichkeit (§§ 331 ff StGB), also der eigentlichen Korruptionsdelikte untersucht und verfolgt. Erst nach einer gewissen Analyse in der strafrechtlichen Fachliteratur und durch entsprechende Gerichtsverfahren und strafrechtliche Verurteilungen bis hin zu höchstrichterlichen Grundsatzentscheidungen wird bei derartigen Vorgängen die Frage aufgeworfen, ob über den bejahten und verurteilten Verstoß gegen Vorschriften des besonderen Teils des Strafgesetzbuches hinaus auch steuerstrafrechtliche Implikationen bestehen können. Dieses Phänomen der von mir so bezeichneten „nachläufigen“ steuerstrafrechtlichen Betrachtung und Verfolgung stellt bereits für sich genommen ein erhebliches Risiko für die betroffenen Personen dar, das in einem letztlich leicht zu erklärenden Zusammenhang mit der Zusammensetzung der in derartigen Verfahren tätigen professionellen Berater steht.

Mit der Drittmittelforschung und der Verwendung der eingeworbenen Mittel haben sich bezeichnenderweise zunächst und praktisch ausschließlich Staatsanwaltschaften, Strafgerichte und in letzter Instanz der Bundesgerichtshof als oberstes strafrechtliches Fachgericht befasst. Die Veröffentlichungen zur strafrechtlichen Relevanz nicht ordnungsgemäßer Mitteleinwerbung und -verwendung durch Strafrechtslehrer, Strafrichter, Staatsanwälte und Verteidiger (Fachanwälte für Strafrecht), dominieren. Der insbesondere auch durch das massive Medieninteresse hochgepuschte so genannte Herzklappenskandal, der zu Verfahren in fast allen Bundesländern gegen hunderte hoch geachteter medizinischer Kapazitäten und hoffnungsvoller Nachwuchswissenschaftler führte, legte den Schwerpunkt der Erörterung auf den auch im Bewusstsein weiter Kreise der Bevölkerung als besonders anstößig empfundenen Aspekt möglich korruptiven Verhaltens von Amtsträgern im Hochschulbereich und im öffentlich-rechtlichen Besitz befindlicher Kliniken.

Steuerstrafrechtliche Problematiken sind zunächst so gut wie gar nicht gesehen worden. Abgesehen von diesem personellen Aspekt, der Berater aus dem Bereich des Strafrechtes gibt es einen weiteren Grund dafür,

dass steuerstrafrechtliche Risiken zunächst so gut wie nie gesehen worden sind.

Das Problem liegt hier in der grundsätzlich schwierigen Frage, ob und inwieweit Leistungen im Bereich staatlicher Hochschulen der Besteuerung unterliegen.

Da ein steuerstrafrechtlicher Verstoß objektiv zunächst die Verletzung steuerlicher Verpflichtungen voraussetzt - bekanntlich ist § 370 AO, der die Steuerhinterziehung regelt, eine Blankettstrafbestimmung, die durch die konkreten steuerlichen Vorschriften ausgefüllt werden muss - herrscht auch heute noch bei vielen Verantwortungsträgern im Hochschulbereich die Auffassung vor, dass öffentlich-rechtliche Hochschulen aufgrund der ihnen durch den Staat zugewiesenen hoheitlichen Aufgaben grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen. Dies verführt manchen Verantwortlichen zu der Annahme, er agiere grundsätzlich in einem steuerfreien Raum. Dabei wird die gerade im letzten Jahrzehnt verstärkt eingetretene Entwicklung außer Acht gelassen, die sich wie folgt beschreiben lässt:

Je weiter Aktivitäten zur Erzielung von Einnahmen im Bereich der Hochschulen entfaltet werden, um so mehr muss darauf geachtet werden, inwieweit Steuerpflichten entstehen. So kann bei derartigen wirtschaftlichen Betätigungen ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen. Die in diesem Bereich gewonnenen Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer und die Nettoerträge der Körperschafts- und auch der Gewerbesteuer. Werden die Einnahmen zudem nicht ordnungsgemäß auf Hochschulkonten sondern vom jeweiligen Klinikdirektor eingerichteten, letztendlich privaten Sonderkonten oder ähnlichem vereinnahmt, können hieraus auch einkommensteuerrechtliche Problematiken entstehen⁶.

⁶ vgl. zur Gesamtproblematik: Walz/Wulff *Zentrale Probleme der Besteuerung von staatlichen Hochschulen* WissR 2004, 26 ff.

III.

Die steuerstrafrechtlichen Risiken im Einzelnen

(1)

Die Notwendigkeit der Überprüfung etwaiger steuerpflichtiger Tätigkeiten im Hochschulbereich

Insbesondere durch die neuere Rechtsprechung des EuGH, also des Gerichtshofs der Europäischen Union, ist nachhaltig klargestellt worden, dass entsprechend der Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe im Bereich gemeinnütziger Einrichtungen auch die Steuerfreiheit der nicht im hoheitlichen Kernbereich tätigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften durch den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität begrenzt ist. Soweit also Tätigkeiten im Hochschulbereich ausgeübt werden, die die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art i. S. v. § 4 KStG erfüllen, entsteht Körperschaftssteuerpflicht. Außerdem fällt Gewerbesteuer an, soweit die Tätigkeit als Gewerbebetrieb i. S. v. § 2 GewStG zu beurteilen ist⁷. Umsatzsteuerpflicht entsteht gem. § 2 Abs. 3 UStG ebenfalls bei einer Betriebstätigkeit gewerblicher Art. Die Hauptschwierigkeit bei der Auslegung der gesetzlichen Merkmale liegt darin, dass Einrichtungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften das äußere Bild eines Gewerbebetriebes haben müssen und innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person die wirtschaftliche Tätigkeit herausragt. Weiterhin müssen diese Einrichtungen „einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ dienen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG).

Ich will hier nicht auf die Tätigkeit von Hochschuleinrichtungen oder diese steuerrechtlichen Legaldefinitionen eingehen. Dies ist bereits durch die vorangegangenen Referate fundiert dargestellt worden. Allerdings muss die Empfehlung des strafrechtlichen Beraters und Strafverteidigers dahin gehen, dass jeder im Hochschulbereich Verantwortliche, sei er nun in den Organen oder der Verwaltung der Hochschule tätig oder trage er die Verantwortung als Direktor einer Klinik oder Leiter eines Forschungsinstituts, durch professionelle Beratung die grundsätzlichen Fragen möglicher steuerrechtlicher Verpflichtungen vor der Aufnahme einer

möglicherweise gewerblich orientierten Tätigkeit auch und gerade auf der finanziellen Basis von Drittmittelzuflüssen klären lassen sollte. Ist die Klärung unterblieben und die Tätigkeit bereits begonnen, sollte sie kurzfristig nachgeholt werden.

Die Thematik meines Referates beschränkt sich auf die steuerstrafrechtlichen Risiken im Umgang mit eingeworbenen Drittmitteln. Ähnliche Probleme stellen sich in vielen anderen Hochschulbereichen, in denen Kooperationen mit Industrie- und Wirtschaft bestehen und den Hochschulen und Klinikeinrichtungen Spenden zufließen, so genanntes Sponsoring im Rahmen von Werbemaßnahmen zum Mittelzufluss führt und bei ähnlichen Vorgängen.

Wie bedeutsam für den Bereich des rechtlich und damit auch steuerrechtlich einwandfreien und risikolosen Umgangs mit eingeworbenen Drittmitteln die professionelle Beratung ist, erschließt sich schon daraus, dass nach wie vor eine endgültige Klärung, wie mit Drittmitteln zu verfahren ist, aus der Sicht des Strafrechtlers noch nicht erfolgt ist. Umso mehr muss der Verantwortliche für die Einwerbung und Verwendung von Drittmitteln darauf achten, dass er sich im Rahmen der zulässigen Drittmittelinwerbung bewegt, die vom Gesetz geforderte Transparenz gewahrt wird, unzulässige Einflussnahmen des Drittmittelgebers von vorneherein ausgeschlossen sind und bei der Verwaltung und Verwendung der Drittmittel auch die einschlägigen Steuergesetze beachtet werden.

(2)

Der Beginn steuerstrafrechtlicher Ermittlungen

Gleichzeitig mit der Verstärkung der Korruptionsbekämpfung ist durch die Neufassung des die steuerliche Abzugsfähigkeit von nützlichen Aufwendungen regelnden §§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG das Entdeckungsrisiko steuerstrafrechtlich relevanter Vorgänge erheblich angestiegen. Hegen die Finanzbehörden bei der Betriebsprüfung, insbesondere bei der Prüfung von Zahlungen an Hochschuleinrichtungen und Institute Zweifel an

⁷ vgl. Walz/Wulff WissR 2004, 32.

deren Korrektheit, so sind sie verpflichtet, die zuständige Staatsanwaltschaft einzuschalten. Besteht der Verdacht der Steuerhinterziehung, werden die zuständigen Steuerfahndungsstellen bzw. z. B. in Nordrhein-Westfalen die in selbständige Einrichtungen gegliederten Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung eingeschaltet. Selbst wenn Zahlungen von Unternehmen an Hochschuleinrichtungen von den Unternehmen nicht steuerlich geltend gemacht worden sind, besteht die Gefahr, dass der Betriebsprüfer die buchhalterisch erfassten Zahlungen entdeckt, an ihrer Korrektheit zweifelt und dies der Staatsanwaltschaft mitteilt. Inwieweit dadurch das Steuergeheimnis verletzt wird soll hier keine vertiefte Erörterung finden. Das Risiko auf diesem Wege steuerstrafrechtlicher Verfolgung ausgesetzt zu werden, ist signifikant⁸. Es besteht also ein flagrantes Risiko, dass über Betriebsprüfungen bei Unternehmen, die Zuwendungen an Hochschuleinrichtungen geben, der Verdacht eines korruptiven Hintergrundes entstehen kann, der bei entsprechender Konkretisierung des Verdachtes einer Straftat zu entsprechenden Mitteilungspflichten der Finanzbehörden an die Strafverfolgungsbehörden führt. Hinsichtlich des die Mitteilungspflicht auslösenden Verdachtsgrades sind konkrete Verdachtsmomente im strafprozessualen Sinne erforderlich. Es müssen also Anhaltspunkte dafür bestehen, dass zwischen Zuwendungsgeber und Zuwendungsempfänger aufgrund einer Unrechtsvereinbarung ein korruptiver Straftatbestand erfüllt wird⁹ und damit zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit vorliegen kann¹⁰. Es ist hier nicht der Ort, auf die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine unbeschränkte Mitteilungspflicht der Finanzbehörden an die Strafverfolgungsbehörden einzugehen. Ich beschränke mich auf den Hinweis, dass eine rechtswidrig erfolgte Mitteilung zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot führen kann¹¹.

Um strafrechtliche Risiken zu vermeiden, müssen Zuwender und Empfänger auf Hochschuleseite deshalb schon bei der Gestaltung einer Dritt-

⁸ vgl. zur grundsätzlichen Problematik: Preising/Kiesel *Korruptionsbekämpfung durch das Steuerrecht?* DStR 2006, 118 ff.; Spatscheck *Die Rolle des Steuer(straf)rechts bei der Korruptionsbekämpfung* NJW 2006, 641 ff.

⁹ vgl. Gotzens DStR 2005, 673, 677.

¹⁰ vgl. Söhn in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG § 4 Rn. Q 120; Dörn DStZ 2001, 736.

¹¹ vgl. hierzu im Einzelnen: Preising/Kiesel DStR 2006, 123.

mittelzuwendung neben der Einhaltung der einschlägigen hochschulrechtlichen Regelungen und ggfls. für den Bereich der einzelnen Hochschule darüber hinaus ergangener konkreter Verwaltungsanweisungen darauf bedacht sein, die relevanten Sachverhalte so zu gestalten, dass von vorneherein weder Zuwendungsstraftaten noch Steuerstraftaten entstehen können. Voraussetzung hierfür ist, dass für den zugewendeten Vorteil keine Gegenleistung, jedenfalls keine aus der Sicht des Empfängers pfllichtwidrige Gegenleistung erwartet oder erbracht wird. Auch hier muss professionelle Beratung in Anspruch genommen werden, die notwendigerweise nur dann erfolgreich ist, wenn sie auf profunden strafrechtlichen und steuerrechtlichen Kenntnissen basiert. Es gilt also bei jeder Zuwendung im Vorfeld sorgfältig zu klären, ob es sich bei den geplanten Zahlungen um risikobehaftete Vorteilszuwendungen handelt oder um Gegenleistungen für vertragliche Verpflichtungen, die dann von vorneherein, um Beweisschwierigkeiten vorzubeugen, sorgfältig zu dokumentieren sind¹².

(3)

Zu einer so verstandenen professionellen Risikovermeidung gehört also zunächst grundsätzlich bei jeder Drittmittelinwerbung folgendes zu beachten:

- Verträge über die Durchführung von Forschung mit Drittmitteln müssen die Hochschule, nicht das einzelne Hochschulmitglied als Vertragspartner ausweisen;
- Sollen Drittmittel vereinnahmt werden, ist die vorherige Zustimmung der Hochschule, d. h. des jeweiligen Dienstvorgesetzten, einzuholen, also im Zweifel des Rektors der jeweiligen Universität bzw. Hochschule;
- Zwischen den Verträgen über Drittmittelforschung und Sponsoring und etwa der Beschaffung von medizin-technischem Equipment darf keine sich auf die Dienstausbübung auswirkende Kausalität oder gar Zwangsläufigkeit bestehen.

¹² vgl. Preising/Kiesel DStR 2006, 123 f.

Entscheidend ist folgendes:

- Die Beschaffungsverfahren müssen klar, personell von der Bedarfsbeschreibung der fachkompetenten Forschungsträger einerseits und der Auftragvergebenden Verwaltungseinrichtungen getrennt werden;
- Hochschulmitglieder, die für die Teilnahme an Drittmittelforschungsvorhaben in Betracht kommen, dürfen nur in die Bedarfsbeschreibung einbezogen, nicht jedoch bei der Vergabeentscheidung beteiligt werden.

Schließlich ist im Rahmen der Abwendung strafrechtlicher, gerade auch steuerstrafrechtlicher Risiken sicherzustellen, dass

- umsatzabhängige Zuwendungen seitens der Vertragsfirmen vermieden werden;
- die Finanzierung von Urlaubsreisen, von Betriebsfeiern und von Sachzuwendungen etwa der Zurverfügungstellung von geleaster Pkws o. ä., völlig unterbleiben;
- die Finanzierung von Fortbildungsveranstaltungen mit erheblichem Freizeitwert muss vermieden werden;
- völlig verzichtet werden muss auf das Einrichten von so genannten Bonuskonten bei den Lieferungen für die einzelne Hochschuleinrichtung oder gar deren Leitungsorgan persönlich¹³.

IV.

Die steuerstrafrechtlichen Risiken bei Nichteinhaltung der gesetzlichen Verfahrens- und Transparenzkriterien

Werden die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und die in Rechtsprechung und Schrifttum bei fehlender konkreter Regelung vorgegebenen Verfahrens- und Transparenzregelungen missachtet, ergeben sich ne-

¹³ Bernsmann WissR 2002, 9 ff.;vgl. zur Gesamtproblematik: Gatzweiler WissR 2002, 339 f.

ben den erwähnten strafrechtlichen Risiken (Untreue, Vorteilsannahme und Bestechung sowie Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr - §§ 266, 331 ff., 299 StGB) auch unmittelbare Risiken von Steuerstraftaten, nämlich der Steuerhinterziehung und der ebenso strafbaren Anstiftung und Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§§ 370 AO, 26, 27 StGB).

(1)

*Entgegennahme von Drittmitteln auf Privatkonten des Leiters einer
Hochschulreinrichtung oder einer Universitätsklinik*

Gegenstand strafrechtlicher Ermittlungen in den vergangenen Jahren waren häufig - insbesondere im Bereich der Universitätskliniken - Vorwürfe im Zusammenhang mit Drittmittelzuwendungen pharmazeutischer oder medizin-technischer Unternehmen. Diese Zahlungen wurden oft auf Sonderkonten, wo sie allein der Verfügungsgewalt des jeweiligen Instituts- oder Klinikdirektors unterlagen, überwiesen. Ihm verblieb letztendlich auch die mehr oder weniger alleinige Entscheidung über die Verwendung dieser Gelder.

Eine ähnliche Problematik ergab sich immer dann bei Zahlungseingängen auf so genannte Sonderkonten oft hierzu eigens gegründeter privatrechtlicher Vereine, die nicht zum Finanzkreis der jeweiligen Hochschule gehörten und nicht im Zugriffsbereich der Hochschulverwaltung sowie unter deren Aufsicht standen.

Auch hier wurde letztendlich durch den jeweiligen Leiter der Hochschuleinrichtung oder Klinik über die Verwendung dieser Mittel verfügt, obwohl diese Mittel dann überwiegend zugunsten der jeweiligen Hochschuleinrichtung Verwendung fanden, sei es durch den Erwerb aus Hochschulmitteln nicht finanzierbarer Medizintechnologie, von Fachliteratur, der Gewährung von Zuschüssen und Stipendien für Doktoranden und Habilitanten bzw. der Kostenübernahme für die Teilnahme von wissenschaftlichen Mitarbeitern an Fachkongressen. Dadurch entstanden durch die mangelnde Transparenz dieser Vorgehensweise vielfältige rechtliche und auch straf- und steuerstrafrechtliche Risiken. So wurde in

der höchstrichterlichen Rechtsprechung in den Zuwendungen eines Medizintechnikunternehmens an einen Förderverein, dessen Vorsitzender der ärztliche Direktor einer Universitätsklinik war und die tatsächlich als Provisionen für die im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit an der Universität erworbenen Geräte standen, die Voraussetzungen des § 331 a. F. StGB bejaht, weil der Bundesgerichtshof davon ausging, dass der betroffene Hochschullehrer durch die Annahme dieser Mittel einen persönlichen Vorteil erhalten habe. Nach § 331 StGB n. F. - eingeführt durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz - genügt schon der Vorteil, der durch die Zuwendung der Mittel auch für einen Dritten, z. B. einem wissenschaftlichen Mitarbeiter im Rahmen der Finanzierung eines Forschungsvorhabens oder einer Teilnahme an einem Fachkongress, ermöglicht wird, um die Strafbarkeit nach dieser Korruptionsvorschrift zu bejahen.

Bei der inzwischen entwickelten auch steuerstrafrechtlichen Sensibilität stellt sich heute zusätzlich die Frage, inwieweit sich der betreffende Klinikdirektor einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO allein dadurch strafbar gemacht hat, dass er bzw. der von ihm beherrschte Förderverein die fragliche Einnahme gegenüber den zuständigen Finanzbehörden nicht erklärt und diesen damit die Möglichkeit entzogen hat, eine mögliche Besteuerung der Drittmittel überhaupt zu überprüfen, sei es unter dem Aspekt einer etwaigen Umsatzsteuerpflicht, sei es eine ertragssteuerliche Zahlungsverpflichtung (Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer).

Wäre der Betrag ordnungsgemäß auf einem hierfür vorgesehenen Drittmittelkonto im Kontenkreis der Hochschulverwaltung eingegangen und durch die zuständigen Fachleute der Hochschulverwaltung daraufhin überprüft worden sind, ob die Zahlung steuerlicher Erklärungspflichten gegenüber den Finanzbehörden auslöst, wäre der entsprechende ärztliche Direktor jeden korruptionsstrafrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Risikos enthoben worden.

In diesem Zusammenhang muss mit einem - teilweise auch im Bereich von Beratern - weit verbreiteten Irrtum aufgeräumt werden, wonach der-

jenige der eine Zahlung mit korruptivem Hintergrund erhält, im Rahmen des verfassungsrechtlich verankerten Grundsatzes des *nemo tenetur se ipsum accusare*, also des Grundrechts auf Selbstbelastungsfreiheit wegen des Verdachts, eine korruptive Zuwendung erhalten zu haben -, von einer steuerlichen Deklarationspflicht befreit sei.

Der für Steuerstrafrecht zentral zuständige 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in einer Grundsatzentscheidung im Zusammenhang mit korruptiven Schmiergeldzahlungen durch Urteil vom 2. Dezember 2005 eindeutig an der Erklärungspflicht des „korruptionsverdächtigen Zahlungsempfängers“ festgehalten.

Erlauben Sie mir einige Hinweise auf diese auch für unsere Thematik wesentliche Entscheidung:

Der Bundesgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 2. Dezember - 5 StR 119/05 - darauf hingewiesen, dass korruptiv erlangte Zahlungen unter die erklärungsspflichtigen sonstigen Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG fallen. Damit steht diese Rechtsprechung in Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹⁴.

Auch Kapitalerträge aus der Anlage derartiger Zahlungen, etwa auf Festgeldkonten, stellen erklärungsspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar.

Wesentlich ist folgendes:

Der Bundesgerichtshof stellt fest, dass die Pflicht zur Abgabe einer wahrheitsgemäßen Steuererklärung auch nicht unter dem Gesichtspunkt entfällt, dass niemand verpflichtet ist, sich selbst anzuklagen oder zur eigenen Überführung beizutragen. Ein Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus korruptiven Zahlungen anzugeben hat, wird seiner durch § 370 AO strafbewehrten Erklärungspflicht bereits dadurch nachkommen können - so

¹⁴ vgl. BFH DStRE 2000, 1187; BFHE 191, 274; BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 4.

der BGH -, dass er diese Einkünfte betragsmäßig offen legt und einer Einkunftsart zuordnet, ohne die genaue Einkunftsquelle zu benennen¹⁵. Eine solche Erklärung reiche regelmäßig zur Festsetzung von Einkommensteuer aus, durch die im Ergebnis eine Verkürzung von Steuern vermieden werde. Derartige Angaben, durch die sich der Steuerpflichtige nicht selbst einer Straftat bezichtige, sondern lediglich Einkünfte offenbaren, seien ihm ohne weiteres zumutbar.

Soweit nach der Abgabenordnung darüber hinaus Erläuterungspflichten (§§ 93 ff AO) bestehen, die mit den in den §§ 328 ff AO genannten Zwangsmitteln durchsetzbar seien, sei der Steuerpflichtige zunächst durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) sowie das in § 393 Abs. 2 AO normierte begrenzte strafrechtliche Verwertungsverbot geschützt¹⁶. Der Bundesgerichtshof versucht also, dem Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit dadurch zu genügen, dass er die steuergesetzlich erzwingbare Erklärungspflicht auf die betragsmäßige Angabe der Einkünfte als solche beschränkt und im Übrigen untersagt, dass der Steuerpflichtige mit Zwangsmitteln zur Abgabe weitergehender Erläuterungen zu einer möglichen deliktischen Herkunft der Einkünfte angehalten werden kann. Nur soweit diese steuerrechtliche Pflicht zur umfassenden Auskunft mit Zwangsmitteln durchsetzbar wäre, könnte aus der Sicht des Bundesgerichtshofs ein Konflikt mit dem verfassungsrechtlich verbürgten nemo-tenetur-Grundsatz bestehen.

Dagegen seien weder das allgemeine Persönlichkeitsrecht noch die Menschenwürde schon allein dadurch tangiert, dass ein Steuerpflichtiger zur Angabe von Einnahmen aus Straftaten verpflichtet sei¹⁷. Denn der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit schütze nicht vor einer Bestrafung strafbaren Verhaltens, sondern lediglich vor einer strafrechtlichen Verurteilung, die auf einem rechtlichen Zwang zur Selbstbelastung beruhe¹⁸.

¹⁵ BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 4.

¹⁶ vgl. BVerfGE 56, 37, 47; BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 4.

¹⁷ vgl. auch BVerfG wistra 1988, 302.

¹⁸ BGH NJW 2005, 352, 353.

Nur der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass ein Verantwortlicher im Hochschulbereich auch steuerrechtlichen Haftungsansprüchen gem. § 69 AO ausgesetzt sein kann, soweit Ansprüche aus einem etwaigen Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung von Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden können.

(2)

*Strafrechtliche Risiken bei Inanspruchnahme
geldwerter Vorteile aus Drittmitteln*

Neben den steuerstrafrechtlichen Risiken des Verantwortlichen für die Drittmittelinwerbung bei nicht ordnungsgemäßer Deklaration, Vereinnahmung und Verwendungskontrolle, entfaltet sich eine breit gefächerte Problematik steuerlicher und vor allem auch steuerstrafrechtlicher Problematik bei den Personen, die Zuwendungen empfangen. Hierzu gehören etwa umsatzabhängige Provisionen an den Leiter einer Hochschuleinrichtung bzw. den Direktor einer Universitätsklinik im Zusammenhang mit der Bestellung und Lieferung medizin-technischer Geräte oder pharmazeutischer Präparate. Dasselbe gilt für die Bezahlung von Kongress- oder Tagungsteilnahmen, ebenso wie für die Entgegennahme oft sehr wertvoller, über allgemeines alltägliches Werbematerial hinausgehender Geschenke (wertvolle Weinpräsente, Geschenkkörbe mit hochwertigen Delikatessen, Zuwendung von Kunstgegenständen und wertvollen Büchern etc.). Auch insoweit besteht - ungeachtet eines möglichen Entdeckungsrisikos einer korruptionsstrafrechtlich relevanten Zuwendung die unbedingte Verpflichtung, den erlangten geldwerten Vorteil in der eigenen Einkommensteuererklärung anzugeben und damit der Besteuerung zu unterwerfen. Wie bereits vorstehend erwähnt, lässt die höchstrichterliche Rechtsprechung die Berufung auf den nemo-tenetur-Grundsatz nicht zu, nicht zuletzt mit dem Argument, dass die Deklaration der entsprechenden Zuwendung in der Steuererklärung so hinreichend abstrakt und so wenig konkret erfolgen könne, dass eine unmittelbare Entdeckung eines möglicherweise anderen strafrechtlichen Hintergrundes nicht auf der Hand liege.

Häufig ist den Betroffenen die Notwendigkeit der Angabe derartiger Zuwendungen in der eigenen Einkommensteuererklärung gar nicht bewusst. Auch hier besteht mithin die Aufgabe der zuständigen Gremien im Hochschulbereich, die Mitarbeiter auf allen Ebenen über die bestehenden steuerrechtlichen Erklärungsverpflichtungen und die bei Nichtbeachtung derselben eintretenden steuerstrafrechtlichen Risiken zu unterrichten und zu belehren.

(3)

Steuerstrafrechtliche Risiken bei der Erteilung von Spendenquittungen

Zumindest in der Vergangenheit waren die strafrechtlichen Berater häufig mit so genannten gemeinnützigen Fördervereinen befasst, deren Vereinszweck die Sammlung von Zuwendungen zur Ausstattung einer bestimmten Hochschuleinrichtung, zur Förderung der Forschung etc. bildeten.

Mitglieder dieses Vereins waren zumeist die Angehörigen der jeweiligen Hochschuleinrichtung, Ärzte einer Universitätsklinik, Vorsitzender des Vereins der Leiter der Hochschuleinrichtung bzw. der Klinikdirektor.

Über derartige Vereine sind oft über lange Zeiträume hohe Geldbeträge eingeworben worden, die oft von - z. B. im medizinischen Bereich - von Pharmafirmen oder Medizingeräteherstellern gezahlt wurden.

Abgesehen von der bereits behandelten Problematik der völligen Unzulässigkeit einer umsatzabhängigen Überweisung, also der Zahlung von Boni oder Rabatten für den Bezug von Arzneimitteln und Geräten, die als strafbare Zuwendungen im Sinne des Korruptionsstrafrechts gesehen werden müssen und der Erfüllung des Tatbestands der Steuerhinterziehung (nämlich der Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Einkommen-/Körperschaftssteuer) wurde von Vereinen, denen steuerlich durch die zuständige Finanzbehörde oft der Gemeinnützigkeitsstatus eingeräumt war, ohne jede weitere Prüfung und vertiefte Befassung mit den entspre-

chenden steuerlichen Vorschriften Spendenquittungen an die zahlenden Unternehmen erteilt, die im Rahmen der Körperschaftssteuererklärung vorgelegt wurden.

Auch hierdurch werden unmittelbar steuerstrafrechtliche Risiken ausgelöst. Soweit die mit Spendenquittungen ausgestatteten Pharma- oder Medizintechnikunternehmen bei den zuständigen Finanzbehörden zu Unrecht steuerliche Vergünstigungen bei Vorlage dieser Spendenquittungen erlangt haben, können ihre Verantwortlichen Hinterziehung von Ertragssteuer begangen haben. Die Aussteller der Quittung, also die Verantwortlichen des Fördervereins, können wegen Beihilfe zu der von den Verantwortlichen des jeweiligen Unternehmens begangenen Steuerhinterziehung belangt werden.

Die Problematik unrichtiger Spendenquittungen ist Ihnen sicherlich aus der Diskussion im Zusammenhang mit der Gewährung von Spenden an politische Parteien und Einrichtungen und deren zweckwidriger Verwendung bzw. die Erteilung unzutreffender Spendenquittungen aus der öffentlichen Diskussion in der jüngsten Zeit hinreichend bekannt. Die Problematik für unser steuerstrafrechtliches Thema ist ähnlich.

Auch hier ist, soweit überhaupt solche Vereine noch tätig sind und entsprechende Mittel vereinnahmen, professionelle Beratung einzuholen, ob und inwieweit derartige Spendenquittungen überhaupt erteilt werden dürfen.

(4)

*Steuerstrafrechtliche Risiken von Mitgliedern
der Hochschulverwaltungen*

Es wird häufig übersehen, muss aber im Rahmen dieser Thematik behandelt werden, dass Mitarbeiter der Hochschulverwaltungen ebenfalls steuerstrafrechtlichen Risiken ausgesetzt sind, wenn sie von Drittmittelwerbungen durch die Leiter von Hochschuleinrichtungen, Lehrstuhlinhabern oder Klinikdirektoren erfahren und dabei feststellen, dass die Beträge nicht auf den hierzu eingerichteten, der Kontrolle der Hochschulverwaltung unterliegenden Konten, eingehen, sondern auf irgendwelchen Privat- oder Vereinskonten und sie weiter davon Kenntnis erhalten, dass diese Mittel dann von dem einwerbenden Hochschullehrer und Forschungsträger nach seinen Vorstellungen verwandt werden. Soweit die Kanzler der Universitäten bzw. Verwaltungsdirektoren der Kliniken von derartigen Vorgängen Kenntnis haben und ihnen bewusst ist, dass es sich um Zuwendungen handelt, die im Rahmen der Hochschuleinrichtung auf eine mögliche Besteuerung überprüft werden müssen, können sie sich - wenn sie diese Geschehnisse dulden und nicht für eine ordnungsgemäße Vereinnahmung der Drittmittel auf Hochschulkonten Sorge tragen - der Steuerhinterziehung durch Unterlassen bzw. der Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen schuldig machen.

Bekanntlich kennt das Strafrecht nicht nur die aktive Begehung von Straftaten, sondern - bei entsprechender Garantenstellung des Verantwortlichen - auch eine Verwirklichung des jeweiligen Straftatbestandes durch Unterlassen.

Auch Steuerhinterziehung kann nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung durch Unterlassen begangen werden. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO regelt ausdrücklich, dass sich derjenige wegen Steuerhinterziehung strafbar macht, der die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. So tritt eine mögliche Umsatzsteuerverkürzung bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes ein. Unterlässt der Verantwortliche die Abgabe von Steuererklärungen über-

haupt, wird die fragliche Drittmittelzuwendung also nicht deklariert, so kann dies zudem die Verurteilung wegen einer - weiteren - Steuerhinterziehung von Ertragssteuern zur Folge haben. Nach § 34 I 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter eines Steuerpflichtigen eine Steuererklärungs-pflicht ebenso wie diejenigen, auf die etwa durch die Hochschulleitung im Rahmen des Organisationsstatus die Beachtung der steuerlichen Pflichten delegiert worden sind. Neben dem Vorwurf der vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung gem. § 370 AO kommt zudem - wenn Vorsatz nicht vorliegt oder nicht nachweisbar ist - die Begehung einer Steuerordnungswidrigkeit nach § 378 AO in Betracht.

Nach dieser Vorschrift handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung leichtfertig begeht.

Es kann und muss an dieser Stelle auch von mir noch einen Hinweis geben, dass nicht ordnungsgemäße Drittmittelinwerbung -verwaltung und -verwendung, die bisher von den Strafverfolgungsbehörden noch nicht entdeckt ist, unbedingt beendet und durch die zuständigen Organe der Hochschulverwaltung sozusagen „in geordnete Bahnen“ gelenkt werden muss. Dies bedeutet, dass bisher auf privaten oder dem Zugriff der Hochschulverwaltung entzogenen Vereinskonto lagernde Gelder auf den entsprechenden Drittmittelkonten der Universitäten eingenommen und entsprechend der einschlägigen Verwaltungsvorschriften verwaltet werden. Stellt sich hierbei heraus, dass steuerpflichtige Umsätze in der Vergangenheit getätigt und Umsatzsteuer- oder Körperschaftssteuer- und Gewerbesteuerpflichtungen entstanden sind, so kann und muss das verantwortliche Verwaltungsorgan der Hochschule die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige gem. § 371 AO nutzen. Nach dieser Vorschrift wird derjenige, der unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, insoweit straffrei (§ 371 Abs. 1 AO). Straffreiheit tritt nur dann nicht ein, wenn bereits ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Überprüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat erschienen ist oder dem Betroffenen die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens

bekannt gegeben bzw. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war (§ 371 Abs. 2 AO). Weitere Voraussetzung für den Eintritt der Straffreiheit ist, dass die nachzuentrichtenden Steuern innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist gezahlt werden.

Ganz wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass in eine derartige Selbstanzeige alle verantwortlichen Personen, also neben dem möglicherweise verantwortlichen Verwaltungsleiter der jeweiligen Hochschuleinrichtung, auch die für die Einwerbung der Drittmittel verantwortlichen Hochschullehrer bzw. Leiter von Hochschuleinrichtungen oder Direktoren von Kliniken mit einbezogen werden. Alle Personen, die eine ordnungsgemäße nicht verspätete Selbstanzeige gem. § 371 AO abgeben, kommen dann in den Genuss dieses persönlichen Strafaufhebungsgrundes.

(5)

*Straffreiheit wegen Tatbestandsirrtums bzw.
eines unvermeidbaren Verbotirrtums*

Vielleicht ist das Verständnis für den eingangs meiner Ausführungen gegebenen Rat, bei allen steuerrechtlichen und damit auch steuerstrafrechtlichen Unklarheiten professionelle Hilfe in Anspruch zu nehmen, gewachsen.

Die Inanspruchnahme professioneller Hilfe ist angesichts der zahlreichen offenen steuerlichen Bewertungsfragen im Bereich der Hochschulen ein unbedingtes Muss. Sie hat zudem eine höchst bedeutsame strafrechtliche Wirkung:

Nach gefestigter Auffassung in der höchstrichterlichen Rechtsprechung und im strafrechtlichen Schrifttum kann ein Betroffener nicht bestraft werden, wenn er sich entweder über die tatbestandlichen Voraussetzungen geirrt hat, aus denen sich ergibt, dass er einen bestimmten Vorgang als steuerpflichtigen Umsatz den Finanzbehörden hätte anzeigen müssen. Dann liegt ein so genannter Vorsatz ausschließender Tatbestandsirrtum i.

S. v. § 16 StGB vor, der die Strafbarkeit entfallen lässt. Sehr häufig ist aber die Fehleinschätzung, ob ein bestimmter Vorgang der Besteuerung nach Umsatzsteuer-, Körperschaftssteuer- oder Gewerbesteuerrecht unterliegt, ein Irrtum über das rechtliche Gebotensein bzw. Verbotensein einer Handlung. Ein solcher Irrtum ist ein strafrechtlicher Verbotsirrtum i. S. d. § 17 StGB. War dieser Verbotsirrtum vermeidbar, so bleibt der Handelnde im strafrechtlichen Risiko. Er kann allenfalls eine Strafmilderung erwarten (§ 17 Satz 2 StGB). Fehlte ihm jedoch bei der Begehung der Tat die Einsicht, Unrecht zu tun, so handelte er ohne Schuld, wenn er diesen Irrtum nicht vermeiden konnte. Dies ist der so genannte unvermeidbare Verbotsirrtum, der nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung immer dann bejaht werden muss, wenn der Handelnde bei Zweifeln, die für seinen Berufskreis bedeutsam sind, der ihm obliegenden Erkundigungspflicht genügt hat und die notwendigen Auskünfte bei verlässlichen sachkundigen Personen eingeholt hat. Dabei muss die Auskunftsperson so ausgewählt werden, dass sie die Gewähr für eine objektive, sorgfältige, pflichtgemäße und verantwortungsbewusste Auskunftserteilung bietet¹⁹. Konkret bedeutet dies für die hier behandelte Problematik, dass die Beauftragung eines nicht spezialisierten Rechtsanwaltes keinesfalls ausreichend ist, um die schwierigen steuerrechtlichen und ggfls. steuerstrafrechtlichen Problematiken im Hochschulbereich einer derart soliden und zuverlässigen Klärung zuzuführen. Unabdingbar notwendig ist die Beauftragung eines Steuerberaters, der möglichst in diesem speziellen steuerlichen Bereich über Kompetenz und Erfahrung verfügt. Gegebenenfalls ist weiterer Rat auch eines steuerlich versierten Rechtsanwaltes, eines weiteren Steuerberaters oder eines steuerstrafrechtlich spezialisierten Rechtsanwaltes einzuholen²⁰.

Ebenso empfiehlt es sich, steuerrechtliche Zweifelsfragen mit den zuständigen Finanzbehörden zu klären. Unzutreffende Auskünfte aus diesem Bereich können ebenso zur Unvermeidbarkeit des Irrtums und damit zur Straflosigkeit führen. Ergibt sich aus der Beratung die Erkenntnis, dass eine Rechtsfrage umstritten oder die Rechtsprechung hierzu kontro-

¹⁹ BGHSt 40, 264; vgl. auch OLG Bremen NStZ 1981, 265; Tröndle/Fischer BGB 52. Aufl. § 17 Rn. 9 m. w. N.

²⁰ vgl. OLG Stuttgart NJW 1977, 1408; KG JR 1977, 379; OLG Hamm NJW 1982, 659.

vers ist, kann dies im Einzelfall zu bedingtem Unrechtsbewusstsein führen²¹.

Gerade im Bereich steuerlich unklarer Sachverhalte wäre es dann auch angezeigt, neben der eigentlichen steuerfachlichen Beratung auch einen Steuerstrafrechtler, also einen Anwalt mit der speziellen steuerstrafrechtlichen und strafprozessualen Erfahrung im Zusammenhang mit der Verteidigung in Steuerstraftaten, in den Beraterkreis einzubeziehen.

Dies erscheint angesichts der von mir geschilderten Informationsdurchlässigkeit zwischen Finanzbehörden und Strafverfolgungsbehörden - und zwar in beide Richtungen - umso wichtiger. Man muss sich hierbei immer vor Augen halten, dass Korruptionssachverhalte stets steuerliche - oft auch steuerstrafrechtliche - Auswirkungen haben. Möglicherweise wird über den Weg der Aufdeckung von Steuerverfehlungen seitens der Strafverfolgungsbehörden versucht werden, mit Hilfe der Finanzverwaltung unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses auch etwaige korruptive Hintergründe leichter aufzuklären. Spatscheck²² spricht mit Recht davon, dass der Gesetzgeber offenbar versucht habe,

„die Finanzverwaltung unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses zu Zuträgern der Korruptionsabteilungen der Staatsanwaltschaften zu machen.“

Umso mehr muss für die Hochschulpraxis grundsätzlich folgendes beachtet werden:

Steuerliche, steuerstrafrechtliche und strafrechtliche Fragen sind jeweils vor der Umsetzung eines bestimmten Forschungsvorhabens, einer bestimmten Investition oder der Schaffung einer Hochschuleinrichtung mit Drittmitteln umfassend durch Heranziehung auch disziplinübergreifender professioneller Berater zu prüfen und einer Klärung zuzuführen. Stellt sich dann später heraus, dass die Steuer- und Strafverfolgungsbehörden

²¹ vgl. OLG Köln MDR 1954, 374; OLG Köln GA 1960, 318; OLG Bremen NJW 1960, 163; KG JR 1964, 70; OLG Frankfurt NJW 1964, 508; Schönemann NJW 1980, 741; Kuntz GA 83, 457; SK-Rudolphi § 17 StGB Rn. 40; Tröndle/Fischer § 17 Rn. 9 b.

²² Spatscheck NJW 2002, 645.

die in Frage stehende Rechtsfrage anders als die hinzugezogenen Berater entscheiden, kann der betroffene Verantwortliche der Hochschuleinrichtung oder Hochschulverwaltung stets für sich zumindest einen unvermeidbaren Verbotsirrtum in Anspruch nehmen und sich damit die Garantie der Straffreiheit verschaffen.

Dass dies voraussetzt, die vorangegangene umfassende Beratung möglichst sorgfältig zu dokumentieren, also den Beratungsvorgang schriftlich zu erfassen und ggfls. schriftliche steuer- und strafrechtliche gutachterliche Stellungnahmen der hinzugezogenen Berater einzuholen und zu den Akten zu nehmen, muss zum selbstverständlichen Standard ordnungsgemäßer Hochschulverwaltung werden. Nur so lassen sich schädliche und oft karrieregefährdende Ermittlungsmaßnahmen gegenüber Angehörigen der Hochschulen und ihrer Verwaltungen vermeiden und der objektiv bestehende Konflikt zwischen Strafrecht und Hochschulrecht im Rahmen der Drittmittelinwerbung und -verwendung lösen.

Prof. Gatzweiler