

Editörler: Prof. Dr. Feridun YENİSEY, Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ,
Prof. Dr. Ayşe NUHOĞLU, Prof. Dr. Adem SÖZÜER, Prof. Dr. Faruk TURHAN

**Dr. Dr. h.c. SILVIA TELLENBACH'A
ARMAĞAN**

SEÇKİN | Hukuk

seçkin

Akademik ve Mesleki Yayınlar

Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'a Armağan

Editörler: Feridun YENİSEY, İzzet ÖZGENÇ, Ayşe NUHOĞLU, Adem SÖZÜER, Faruk TURHAN

SEÇKİN | Hukuk

No: ?

ISBN 978 975 02 ?

Birinci Baskı: Nisan 2018

Sayfa Tasarımı:

Ayşegül Kemeç

Kapak Tasarımı:

Musa Gündoğan

? Sayfa, 16x23,5 cm.

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

© Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.'ye aittir. Yayınevinin yazılı izni olmadan, tanıtım amaçlı toplam bir sayfayı geçmeyecek alıntılar hariç olmak üzere, hiçbir şekilde kitabın tümü veya bir kısmı herhangi bir ortamda yayımlanamaz ve çoğaltılamaz.

Satış ve Dağıtım:

Yayınevi Merkezi

Eskişehir Yolu, Mustafa Kemal Mah. 2158. Sokak No: 13 Çankaya/ANKARA

Tel: 0-312-435 30 30 Faks: 0-312-435 24 72 seckin@seckin.com.tr

İstanbul Çağlayan Adliyesi Şubesi
D Blok 2. Bodrum Kat No: 1
Çağlayan
Tel: (212) 240 00 15
Faks: (212) 240 00 15
caglayan@seckin.com.tr

İstanbul Kartal Adliyesi Şubesi
C Blok Zemin Kat No: 29
Kartal
Tel: (216) 303 11 23
Faks: (216) 303 11 23
kartalsube@seckin.com.tr

İstanbul Şişli Şubesi
Abide-i Hürriyet Cad.
No: 183/A Şişli
Tel: (212) 234 34 77
Faks: (212) 231 24 69
sislisube@seckin.com.tr

İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi Şubesi
C Blok Zemin Kat No:23
Kartal
Tel: (216) 303 20 00 / 5462
bamsube@seckin.com.tr

Ankara Strazburg Cad. Şubesi
Strazburg Cad. 23/B Sıhhiye
Tel: (312) 230 52 62
Faks: (312) 230 52 62
ankarasube@seckin.com.tr

Web Sitesi: www.seckin.com.tr

Seçkin Yayıncılık Sertifika No: 12416

Baskı:

Sözkesen Matbaacılık Tic. Ltd. Şti. – Sertifika No: 13268

İVOGSAN 1518 Sok. Mat-Sit İşmerkezi No: 2/40 Yenimahalle/ANKARA - Tel: (0-312) 395 21 10

Sunuş

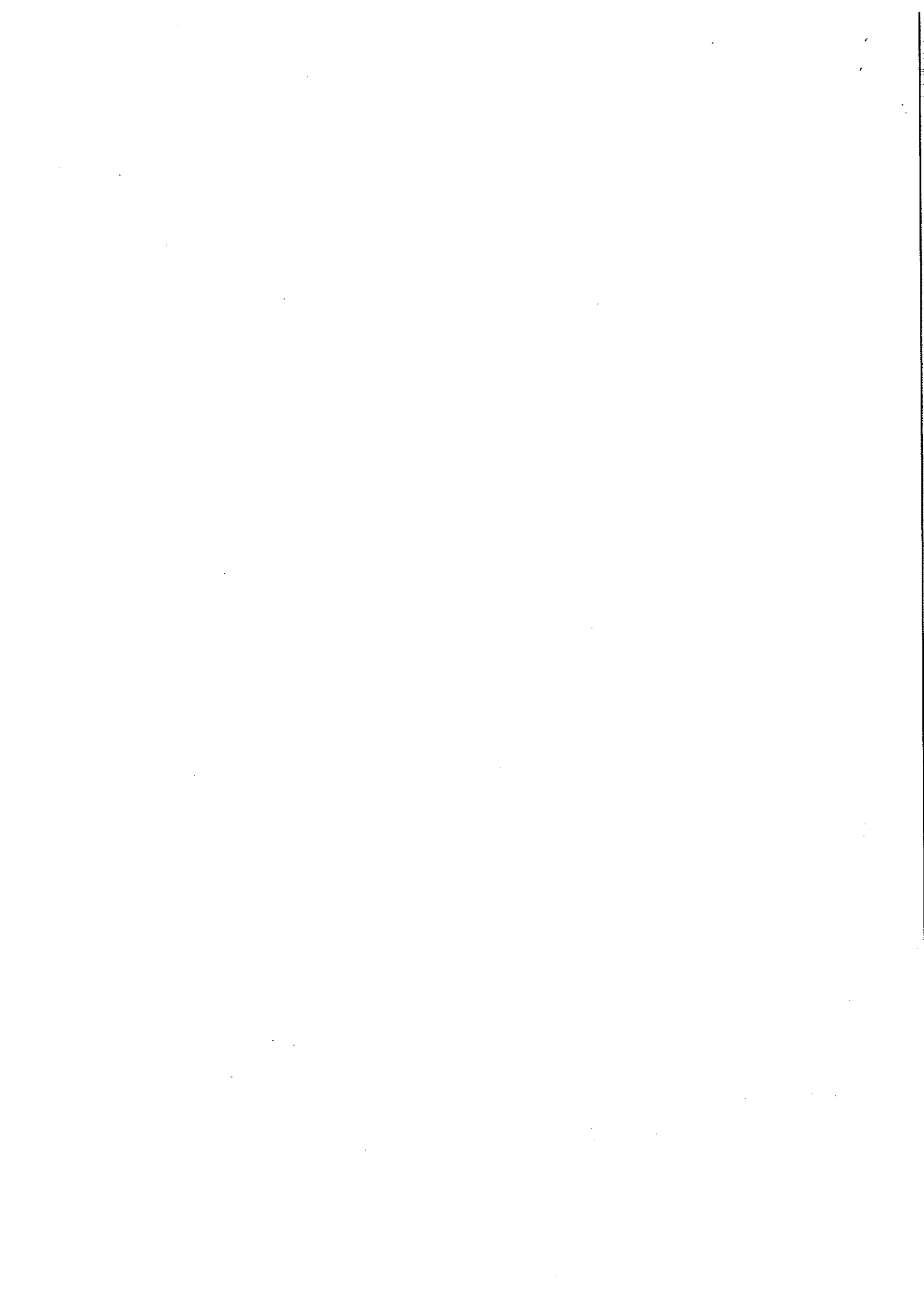
Dr. Dr.h.c. Silva Tellenbach, Freiburg'daki Max-Planck Uluslararası Karşılaştırmalı Hukuk Enstitüsünün Türkiye sorumlusu olarak, meslek hayatı içerisinde Türk Hukukuna büyük hizmetlerde bulunmuş ve halen bir çok üniversitede ceza hukuku öğretim üyesi olarak görev yapan hocaların Alman Ceza Hukuku ile tanışmasına ve böylece Türk Ceza Hukuku biliminin gelişerek, evrensel standartlara ulaşmasına vesile teşkil etmiş olan bir kişidir.

Gerek Alman ceza hukuku biliminden ve gerekse Enstitünün dünya çapındaki kütüphanesinden yararlanan ve Enstitüde kaldığımız dönem sırasında diğer ülkelerdeki seçkin bilim insanları ile tanışarak kalıcı ilişkiler kurmuş olan bizler, Silvia Hanım için bu armağanı yayınlamaya karar verdik.

Bu armağana katkıda bulunan yazarlar, yurt dışından armağana yazı vererek katılan yabancı bilim insanları, hakem olarak görev alan ve anılarını yazan meslektaşlarımız, çağrımıza uyarak kendisine şükranlarını göstermek istediler.

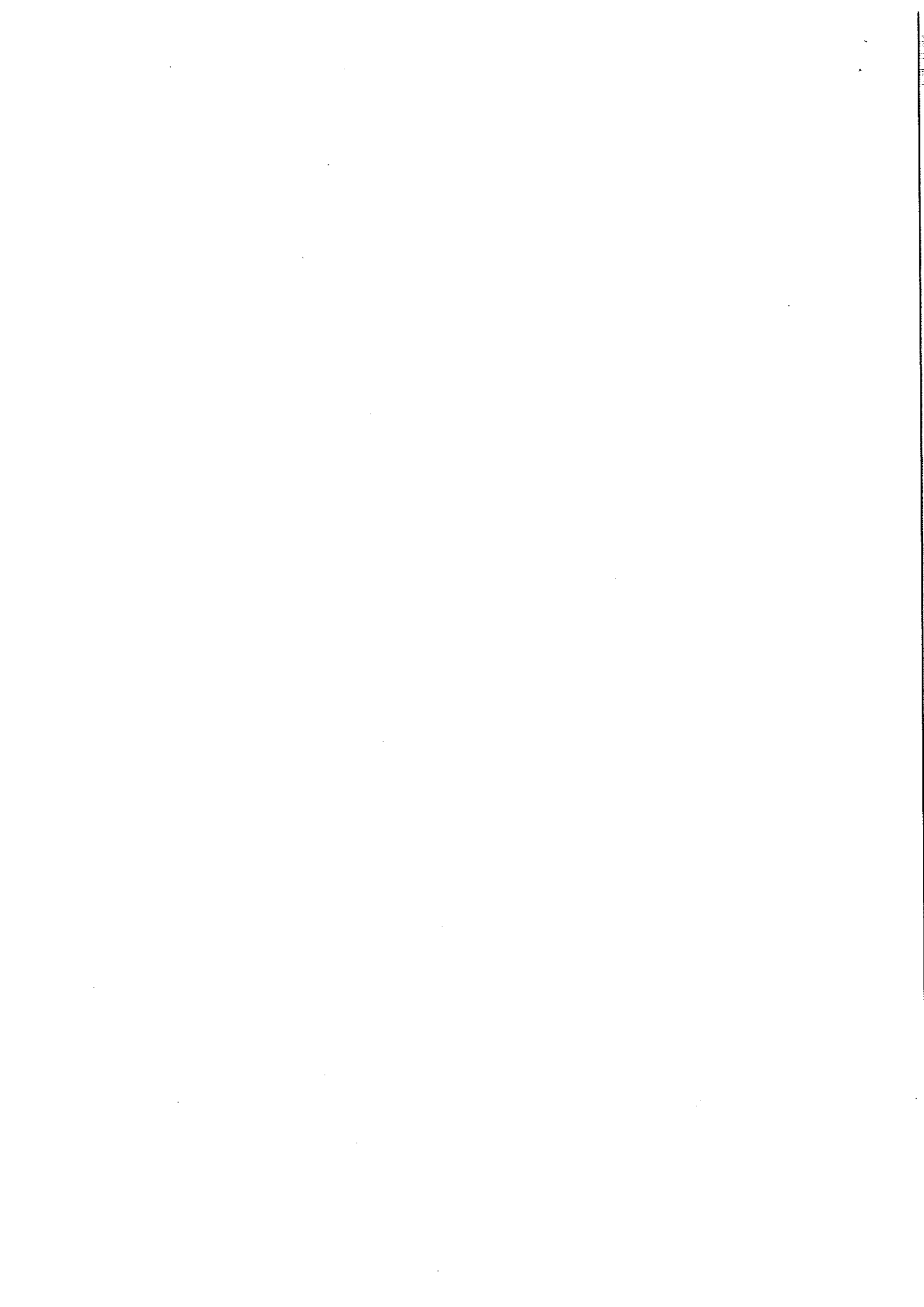
Uzun yılların bilimsel birikimi ile ceza hukuku bilimine Türkçe, Arapça, Farsça, İngilizce ve Almanca eserler kazandırmış olan Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'a, kültürler arasında kurduğu, en ağır siyasi krizlerin bile sarsamadığı güçteki bu dostluk köprüsü için teşekkür ederken, yayınlarına ve bilimsel çalışmalarına devam etmesi dileklerimizle, sevgi ve saygılarımızı sunuyoruz.

Feridun YENİSEY, İzzet ÖZGENÇ, Adem SÖZÜER, Ayşe NUHOĞLU, Faruk TURHAN



Armađana Hakem Olarak Katkıda Bulunanlar

Prof. Dr. Ahmet Gökçen
Prof. Dr. Berrin Akbulut
Prof. Dr. Cumhuri Şahin
Prof. Dr. Fatih Mahmutođlu
Prof. Dr. Hakan Hakeri
Prof. Dr. İlhan Üzülmez
Prof. Dr. Mahmut Koca
Prof. Dr. Osman İsfen
Prof. Dr. Serap Keskin Kizirođlu
Prof. Dr. Zehreddin Aslan
Doç. Dr. Ahmet Yayla
Doç. Dr. Erdal Yerdelen
Doç. Dr. Güçlü Akyürek
Doç. Dr. Hakan Karakehya
Yrd. Doç. Dr. Hasan Sınar
Yrd. Doç. Dr. Mahmut Kaplan
Yrd. Doç. Dr. Murat Aksan
Yrd. Doç. Dr. Neslihan Göktürk
Yrd. Doç. Dr. Selman Dursun
Yrd. Doç. Dr. Sinan Altuç
Yrd. Doç. Dr. Asiye Selcen Ataç
Dr. Mehmet Arslan



İçindekiler

Sunuş.....	5
Armağana Hakem Olarak Katkıda Bulunanlar	7
Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'ın Özgeçmişi.....	15
Lebenslauf von Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach.....	17
Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'ın Yayınları (Veröffentlichungen von Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach).....	19

1. Bölüm: ANI VE DEĞERLENDİRME YAZILARI

TÜRK DOSTU OLMAK: Frau Dr. iur. TELLENBACH.....	43
<i>Prof. Dr. Köksal BAYRAKTAR</i>	43
TÜRK CEZA HUKUKÇULARI AİLESİNİN YARDIMSEVER DOSTU SILVIA TELLENBACH HAKKINDA.....	45
<i>Prof. Dr. Feridun YENİSEY.....</i>	45
MÜMTAZ KİŞİLİK VE BİLİM İNSANI: Dr. Dr. h.c. SILVIA TELLENBACH.....	49
<i>Prof. Dr. Faruk Turhan</i>	49
SAYGIDEĞER TELLENBACH HOCAM'A	51
<i>Dr. Mehmet Arslan</i>	51
ESERLERİYLE DR. TELLENBACH'I TANIMAK.....	53
<i>Av. Ayşe Özge ATALAY</i>	53

2. Bölüm: CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

TCK'NİN 85'İNCİ MADDESİNİN İKİNCİ FIKRASI İLE İLGİLİ BİR YARGITAY KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	63
<i>Yrd. Doç. Dr. Ahmet Hulusi AKKAŞ</i>	63
YARGI KARARI İNCELEMESİ KASTEN İNSAN ÖLDÜRME - KASTEN YARALAMA.....	87
<i>Prof. Dr. A. Köksal BAYRAKTAR.....</i>	87
BERICHT ÜBER DIE ENTSCHEIDUNG „SOLDATEN SIND MÖRDER“ MEINUNGSFREIHEIT UND EHRSCHUTZDELİKTE.....	93
<i>Hilf. Doz. Dr. Selman DURSUN</i>	93
TAKSİRLİ İFLAS SUÇU	103
<i>Doç. Dr. Ali Hakan EVİK.....</i>	103

ÇOCUĞUN SOYBAĞINI DEĞİŞTİRME SUÇU.....	163
<i>Arş. Gör. Fatma Umay GENÇ</i>	163
ÖRTÜLÜ KAZANÇ AKTARIMI ÇERÇEVESİNDE GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇUNUN ŞİRKETLER TOPLULUĞU İLİŞKİSİNDE BAĞLI HALKA AÇIK ORTAKLIKLARDA OLUŞUM ZAMANI	215
<i>Yrd. Doç. Dr. Neslihan GÖKTÜRK</i>	215
BEKÄMPFUNG DER TACHOMANIPULATION DURCH DATENTRANSFER - ODER: KRİMİNALITÄTSPRÄVENTION IST BESSER ALS NEUES STRAFRECHT!.....	235
<i>Prof. Dr. Dr. Eric HILGENDORF</i>	235
TÜRK SERMAYE PİYASASI HUKUKUNDA PİYASA DOLANDIRICILIĞI SUÇU.....	255
<i>Yrd. Doç. Dr. Mahmut KAPLAN Arş. Gör. Cem Ümit BEYOĞLU</i>	255
DOLANDIRICILIK SUÇUNDA ALDATMA UNSURU ÜZERİNE BİR İNCELEME.....	323
<i>Arş. Gör. Ali Şahin KILIÇ</i>	323
AVRUPA KONSEYİ BÜNYESİNDE OLUŞTURULAN TERÖRİZMİN BASTIRILMASI SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN DÜŞÜNCELER	371
<i>Arş. Gör. Erdem İzzet KÜLÇÜR</i>	371
İLAÇLARIN TIBBİ MÜDAHALEDE KULLANILMASINDAN, ÜRETİLMESİNDEN, SATILMASINDAN KAYNAKLANAN SUÇLAR ÇERÇEVESİNDE HEKİM, İLAÇ ÜRETİCİSİ VE ECZACININ CEZA SORUMLULUĞU	399
<i>Prof. Dr. Fatih Selami MAHMUTOĞLU</i>	399
MARKA HAKKINA TECAVÜZ SUÇU	429
<i>Prof. Dr. Ayşe NUHOĞLU</i>	429
ORGANIZED CRIME IN ITALIAN CRIMINAL LAW AND PRACTICE: AN OVERVIEW OF SOME CURRENT PROBLEMS	457
<i>Dr. Attilio NISCO</i>	457
YARGITAY KARARLARI İŞİĞİNDA KANUNİ TEMSİLCİSİNİN RIZASI DIŞINDA EVİ TERK EDEN ÇOCUĞU AİLESİNİ VEYA YETKİLİLERİ HABERDAR ETMEKSİZİN TUTMA SUÇU (TCK M. 234/3)	471
<i>Arş. Gör. Gökhan ÖLMEZ</i>	471
FUHUŞ VE HUKUK	497
<i>Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ</i>	497
“RESMİ BELGEYİ BOZMAK, YOK ETMEK VEYA GİZLEMEK” SUÇU (TCK, M. 205) İLE “ÖZEL BELGEYİ BOZMAK, YOK ETMEK VEYA GİZLEMEK” SUÇUNA (TCK, M. 208) İLİŞKİN YARGITAY KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	517
<i>Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ Prof. Dr. Adem SÖZÜER</i>	517
YÜKSEK EYALET MAHKEMESİ KARAR İNCELEMESİ – ÖNEMSİZ FİLLERİN CEZALANDIRILMASI VE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	539
<i>Arş. Gör. Salih ÖZKAN</i>	539
„RICHTERRECHT IM STRAFRECHT“, RECHTSMISSBRAUCH IM BEREICH DES STEUERSTRAFRECHTS UND DIE RECHTSNACHFOLGE VON STRAFGESETZEN IN DER ITALIENISCHEN RECHTSORDNUNG	565
<i>Prof. Dr. Lorenzo PICOTTI</i>	565
ORGANIZED CRIMES AND ORGANIZED CRIMINAL GROUPS IN THE IRANIAN CRIMINAL LAW.....	593
<i>Prof. Dr. Mansour RAHMDEL</i>	593

CEZA HUKUKUNDAN GÜVENLİK HUKUKUNA PARADİGMA DEĞİŞİMİ: KÜRESEL RİSK TOPLUMUNUN YENİ GÜVENLİK MİMARİSİ HAKKINDA	611
<i>Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Ulrich SIEBER Tercüme: Dr. Mehmet ARSLAN</i>	<i>611</i>
İNTİHARA YÖNLENDİRME SUÇU.....	629
<i>Yrd. Doç. Dr. Hasan SİNAR</i>	<i>629</i>
SENDİKAL HAKLARIN KULLANILMASININ ENGELLENMESİ SUÇU (TCK m. 118)	663
<i>Yrd. Doç. Dr. Cem ŞENOL</i>	<i>663</i>
SUÇ ÖRGÜTÜNE YARDIM ETME SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜMLÜ İŞTİRAK OLARAK KABUL EDİLMESİ.....	687
<i>Dr. M. Emre TULAY (LL.M. Bochum)</i>	<i>687</i>
TÜZEL KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU	703
<i>Arş. Gör. Asuman İNCE TUNCER</i>	<i>703</i>
KAMUYA AÇIK MAHALLERDE FONOGRAMLARIN UMUMA İLETİMİ SUÇU BAKIMINDAN ŞİKAYET HAKKI.....	729
<i>Arş. Gör. Aras TÜRAY</i>	<i>729</i>
SUÇ UYDURMA SUÇU (TCK m. 271)	745
<i>Arş. Gör. Osman Gazi ÜNAL.....</i>	<i>745</i>
SUÇU BİLDİRME SUÇU	777
<i>Arş. Gör. Fatih YURTLU</i>	<i>777</i>

3. Bölüm: CEZA MUHALEMESİ VE İNFAZ HUKUKUNA İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

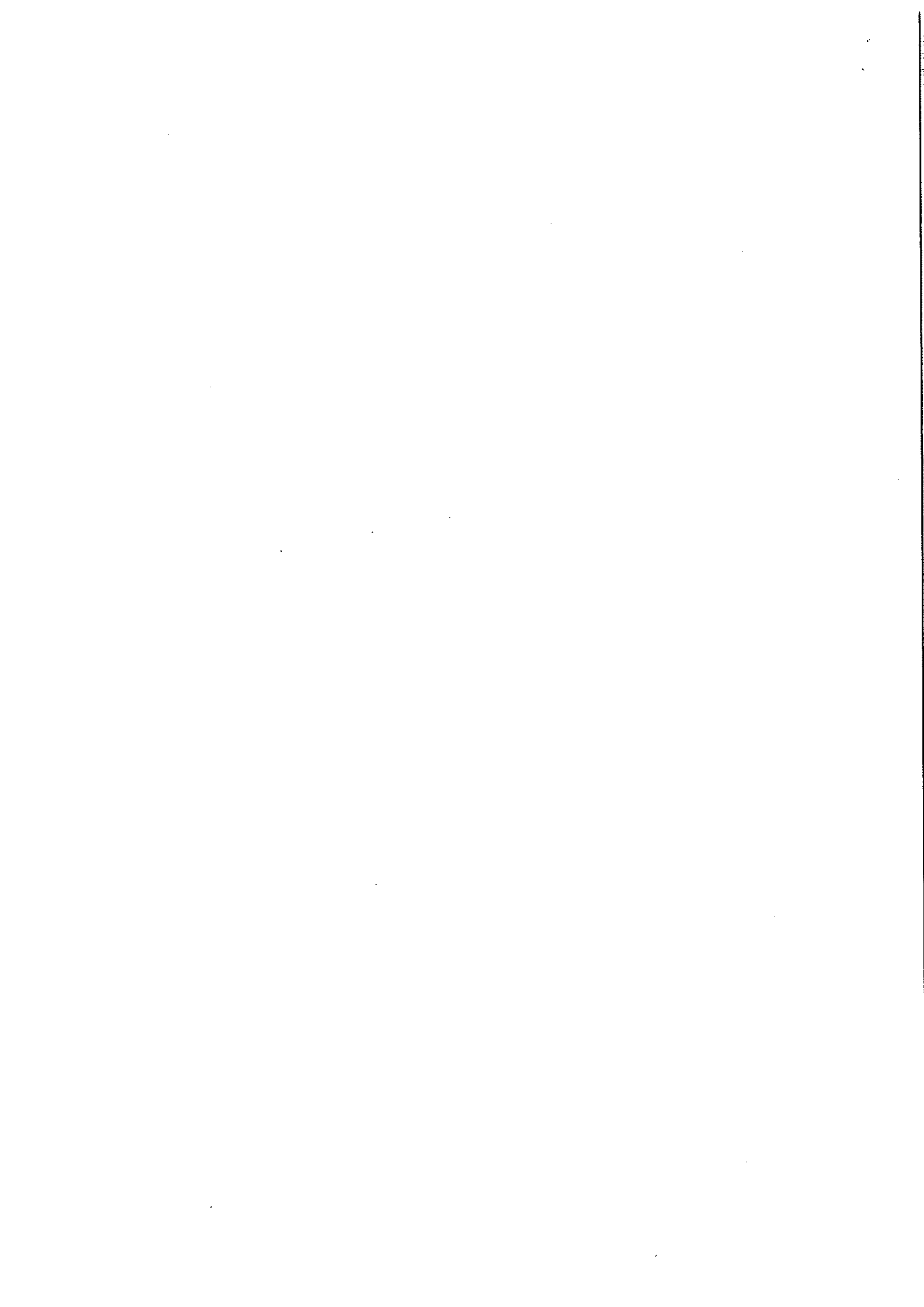
ŞÜPHELİNİN İFADE VERME VE İRADE ÖZGÜRLÜĞÜ	809
<i>Dr. Mehmet ARSLAN, LL.M</i>	<i>809</i>
İHAM İÇTİHAHLARI İŞİĞİNDE NE BIS IN IDEM ETKİSİ	841
<i>Yard. Doç. Dr. Asiye Selcen ATAÇ.....</i>	<i>841</i>
ANAYASA MAHKEMESİ VE YARGITAY KARARLARI İŞİĞİNDE TUTUKLAMA KARARLARINA KARŞI BİREYSEL BAŞVURUDA CMK 141. MADDENİN DURUMU	871
<i>Arş. Gör. Özlem ÇELİK BAŞBOZKURT.....</i>	<i>871</i>
ÖNÖDEME VE KAMU DAVASININ AÇILMASININ ERTELENMESİ	905
<i>Yrd. Doç. Dr. Ali Emrah BOZBAYINDIR</i>	<i>905</i>
JUST MIRANDA RULES OR MIRANDA JUST "RULES"?: A RIGHT OR DAYTIME DREAM OF CHILDREN DRIFTED INTO CRIME?	939
<i>R.A. Ezgi CANKURT.....</i>	<i>939</i>
CEZA SORUŞTURMASI İLE KOVUŞTURMASI EVRELERİNDE UYGULANAN YAYIN YASAĞI KARARLARININ HUKUKİ DAYANAĞI	959
<i>Prof. Dr. Nur CENTEL - Prof. Dr. Hamide ZAFER</i>	<i>959</i>
CEZA YARGILAMASINDA YASAYOLUNUN AMACI VE AYRIMLARI	981
<i>Prof. Dr. Ali Rıza ÇINAR.....</i>	<i>981</i>
SORUŞTURMADA TUZAĞA DÜŞÜRME YASAĞI.....	1003

<i>Yrd. Doç. Dr. Koray DOĞAN</i>	1003
CEZA MUHALEMESİNDE TEMYİZ İNCELEME MERCİİ OLARAK YARGITAY, TEMYİZ İNCELEMESİNDE HUKUKİ DENETİM VE HUKUKİ DENETİMİN SINIRLARI	1025
<i>Prof. Dr. Ahmet GÖKÇEN - Yrd. Doç. Dr. Kerim ÇAKIR</i>	1025
VERURTEILUNG EINES ABWESENDEN ANGEKLAGTEN IM STRAFBEFEHLSVERFAHREN NACH BESTELLUNG EINES PFLICHTVERTEIDIGERS GEMÄß § 408B STPO	1067
<i>Prof. Dr. Osman İSFEN</i>	1067
TÜRK CEZA YARGILAMASI PRATİĞİNDE AVUKATIN ROLÜ	1087
<i>Av. Vehbi KAHVECİ, LL.M.</i>	1087
HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALARIN İNFAZILA HÜKÜMLÜNÜN İSLAHININ SAĞLANMASI MÜMKÜN MÜDÜR?	1095
<i>Doç. Dr. Hakan KARAKEHYA</i>	1095
DIE REVISION IM TÜRKISCHEN STRAFVERFAHREN - ANMERKUNGEN ZUR PRAXIS-	1125
<i>Prof. Dr. Serap KESKİN KIZIROĞLU</i>	1125
SUÇLULARIN GERİ VERİLMESİNDE YENİ ARAYIŞLAR: GERİ VERMEDE BASİTLEŞTİRİLMİŞ USUL	1135
<i>Burcu BAYTEMİR KONTACI, LL.M.</i>	1135
CEZA MUHALEMESİ HUKUKUMUZDAKİ SON GELİŞMELER KARŞISINDA MÜDAFİ	1167
<i>Av. Dr. Salih OKTAR</i>	1167
CEZA HUKUKUNDA AVUKATIN KAMU GÖREVLİSİ OLARAK KABUL EDİLEBİLİRLİĞİ SORUNU	1199
<i>Prof. Dr. Velî Özer ÖZBEK/Dr. Serkan MERAĞLI</i>	1199
DIE AKTUELLEN PROBLEME IN DER PRAXIS DES TÜRKISCHEN STRAFVOLLSTRECKUNGSRECHTS	1221
<i>Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ</i>	1221
KAMU GÖREVLİLERİNİN YARGILANMASI	1233
<i>Prof. Dr. Sami SELÇUK</i>	1233
TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERE DAİR DÜZENLEMELERİ ALEYHE YORUMLAMA SORUNU	1251
<i>Prof. Dr. Cumhuri ŞAHİN</i>	1251
CEZA MUHALEMESİNDEKİ SÜRELERİN KUSUR OLMASIZIN GEÇİRİLMESİNDE ESKİ HALE GETİRME	1267
<i>Prof. Dr. Faruk TURHAN</i>	1267
İSTİNAFTA MADDİ VE HUKUKİ MESELE DENETİMİ	1311
<i>Prof. Dr. Feridun YENİSEY</i>	1311

4. Bölüm: DİĞER ÇALIŞMALAR

MIGRATION UND INTEGRATION: EIN KONTROVERSES THEMA IN DEUTSCHLAND	1343
<i>Yrd. Doç. Dr. İhsan Yılmaz BAYRAKTARLI</i>	1343
KİŞİSEL VERİ DENETİM OTORİTELERİ	1393
<i>Doç. Dr. Seydi KAYMAZ</i>	1393
GERÇEK BİR HUKUKÇU	1465
<i>Prof. Dr. Ahmet MUMCU</i>	1465

BEDÜRFTIGKEITSUNTERHALT NACH TÜRKISCHER RECHTSPRECHUNG	1475
<i>Prof. Dr. Bilge ÖZTAN - Prof. Dr. Fırat ÖZTAN</i>	1475
ÜBERLEGUNGEN UND FREIE GEDANKEN ZUM BEGRIFF „AKADEMIE“	1497
<i>Prof. Dr. Sergio SEMINARA</i>	1497
SİYASİ MEŞRUIYETİN KAYNAĞININ ÖZGÜRLÜK VEYA ADALET OLUŞU VE SONUÇLARI – MADDİ VE ŞEKLİ MEŞRUIYET	1513
<i>Prof. Dr. Doğan SOYASLAN</i>	1513



Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'ın Özgeçmişi

Silvia Tellenbach 1950 yılında Freiburg'da doğdu. Çocukluğu Freiburg ve İtalya'da geçmiş, Roma'daki Alman Lisesi'nde okuyarak Abituru da bu okulda başarıyla vermiştir. İlgilendiği karşılaştırmalı dil bilimleri ile hukuk arasındaki seçimini hukuk bilimi öğrenimi yönünde yapmış, ancak hukuk öğrenimi sırasında İtalyanca, İspanyolca ve Rusça ile ilgilenmeye devam ederek Slavistik alanında ön lisans yapmıştır. O zamanlar Almanya'da yaygın olan farklı profesörlerden ders almak amacıyla öğrenim sırasında üniversite değiştirme imkanından yararlanarak Göttingen, Tübingen ve Freiburg üniversitelerinde okumuş, 1974 yılında birinci hukuk devlet sınavını, hukuk stajını müteakiben 1976 yılında ikinci hukuk devlet sınavını başarıyla vermiştir. Hukuk stajı sırasında Freiburg'taki Max-Planck Yabancılar ve Milletlerarası Ceza Hukuku Enstitüsü'nde yardımcı bilimsel eleman olarak göreve başlamış ve bu sırada Arapça öğrenmeye başlamıştır. İkinci hukuk devlet sınavından sonra ikinci bir öğrenim olarak İslam Bilimlerine (Arapça, Farsça ve Türkçe dilleriyle birlikte) başlamış ve bu öğrenimini de 1984 yılında 1979 tarihli İran İslam Cumhuriyeti Anayasası hakkındaki doktora tezi ile tamamlamıştır. Bu süre içinde Max-Planck Yabancılar ve Milletlerarası Ceza Hukuku Enstitüsünde Türkiye, İran ve Arap Devletleri Bölümünü kurmuştur.

Max-Planck Kurumu Almanya'da üniversiteler dışındaki en büyük bilimsel araştırma kurumu olup, amacı Max-Planck enstitülerinde üniversitelerde yapma imkanı olmayan araştırma imkanlarını sunmak ve araştırmaların yapılmasını en iyi şekilde sağlamaktır. Dr. Silvia Tellenbach öncelikle Türk, İran ve Afganistan hukukları ile belli bazı Arap ülkeleri ve İslam hukuku hakkında olmak üzere 200'ün üzerinde yayın yapmıştır. Bu çalışmalar Almanya, Türkiye, İngiltere, Fransa, Belçika, İtalya, İspanya, Rusya, Gürcistan ve Fas'ta yayınlanmıştır. Dr. Tellenbach 2003 ve 2004 tarihli Türk Ceza Kanunu tasarıları hakkında Avrupa Konseyi için raporlar hazırlamış ve bu tasarıları Türk parlamenterler, bakanlık bürokratları ve Türk ceza hukukçuları ile tartışmıştır. Dr. Tellenbach ayrıca Max-Planck Enstitüsü'nün Birleşmiş Milletler Uluslararası Yugoslavya Ceza Mahkemesi ve Alman Anayasa Mahkemesi için hazırlamış olduğu Enstitü bilirkişi raporlarına katkıda bulunmuş ve Türk, İran, Afganistan, Suriye ve diğer ülkelerin hukukları hakkında Alman mahkemeleri için çok sayıda bilirkişilik

yapmıştır. Birçok Alman ve İsviçre kamu kurumlarında Türk hukuku ile ilgili eğitim seminerleri vermiş, Almanya, Türkiye, İtalya, Fransa, Belçika, Danimarka, İspanya, Gürcistan, ABD, Mısır, Ürdün, Tunus, Cezayir, Fas, Kıbrıs ve İran'da 160 kadar konferansa ve Türkiye'de 50 civarında bilimsel toplantıya katılmıştır.

Dr. Tellenbach Türk hukukçuları için Almanya'da daima merkezi bir irtibat noktasıydı ve Türkiye'deki 20'nin üzerindeki üniversiteden 70'in üzerinde Türk bilim insanı kendisinin koordinesinde Max-Planck Enstitüsünde araştırma yapma imkanına sahip olmuştur. Alman ve Avrupa ceza hukuku ile ilgili en yeni kaynaklarla donatılmış bir kütüphaneyi Türk meslektaşlarına İstanbul'da da sunan Bahçeşehir Üniversitesi'ndeki Max-Planck Kütüphanesi'nin kurulmasına bizzat katılmıştır.

Silvia Tellenbach, Alman Mülteci Bilgi Merkezi ve Federal Göç ve Mülteci kurumlarının uzmanlar grubu üyeleri arasında yer almaktadır. Kendisi, Arap ve İslam Hukuku Topluluğu yönetim kurulu üyesidir. Ayrıca Dr. Tellenbach, Uluslararası Hukuk Komisyonu, Hukuk Karşılaştırmaları Topluluğu, Alman - Türk Hukukçular Birliği, Alman-İran Hukukçular Birliği, Alman-Şarkiyat Topluluğu ve Önyasya Alman Çalışma Topluluğu'nun üyesidir. Keza Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayın kurulu üyesi ve Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Danışma Kurulu üyesi olan Dr. Tellenbach, Diritto penale XXI secola Dergisinin bilim komitesinde yer almaktadır.

23 Eylül 2107'de Bahçeşehir Üniversitesi tarafından Silvia Tellenbach'a fahri doktora ünvanı verilmiştir.

Silvia Tellenbach 1984 yılından 2014 yılına kadar Max-Planck Enstitüsü'nün bütün yabancı misafirlerden sorumlu kişi olarak görev yapmış olup, en son 2010-2015 döneminde olmak üzere birçok dönem kurum çalışanlarının temsilciliğini yapmıştır.

Lebenslauf von Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach

Silvia Tellenbach wurde 1950 in Freiburg geboren. Sie wuchs in Freiburg und in Italien auf, wo sie 1969 an der Deutschen Schule in Rom das Abitur ablegte. Vor der Wahl zwischen vergleichenden Sprachwissenschaften und Jura entschied sie sich für das Studium der Rechtswissenschaften, trieb aber während des Jurastudiums weiterhin Italienisch, Spanisch und Russisch (Zwischenprüfung in Slawistik). Sie machte von der damals in Deutschland noch üblichen Möglichkeit Gebrauch, während des Studiums die Universität zu wechseln, um bei verschiedenen Professoren zu studieren, und legte nach dem Studium in Göttingen, Tübingen und Freiburg 1974 das 1. Juristische Staatsexamen und 1976 nach Ableistung des Referendardienstes das 2. Juristische Staatsexamen ab. Während der Referendarzeit trat sie zunächst als wissenschaftliche Hilfskraft ins Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht in Freiburg ein und begann, arabisch zu lernen. Nach dem 2. juristischen Staatsexamen schloss sie ein Zweitstudium in Islamwissenschaften (mit den Sprache arabisch, persisch, türkisch) an, das sie 1984 mit einer Promotion über die Verfassung der Islamischen Republik Iran von 1979 abschloss. Gleichzeitig baute sie im Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht das Referat Türkei, Iran und arabische Staaten auf. Seit 1984 ist sie Referatsleiterin am Max-Planck-Institut. Die Max-Planck-Gesellschaft ist die größte außeruniversitäre Forschungsinstitution in der Bundesrepublik Deutschland, ihr erklärtes Ziel ist es, an den Max-Planck-Instituten exzellente Forschung zu betreiben, die an den Universitäten nicht betrieben werden kann.

Silvia Tellenbach hat über 200 Publikationen veröffentlicht, vor allem zum Recht der Türkei, Irans, Afghanistans, ausgewählter arabischer Staaten sowie zum Islamischen Recht. Sie sind in Deutschland, der Türkei, USA, Großbritannien, Frankreich, Belgien, Italien, Spanien, Russland, Georgien, Ägypten und Marokko erschienen. Sie hat für den Europarat Gutachten über die Entwürfe eines türkischen Strafgesetzbuchs von 2003 und 2004 erstellt und sie mit türkischen Abgeordneten, Ministerialbeamten und Wissenschaftlern diskutiert. Ferner hat sie an größeren Gemeinschaftsgutachten des Max-Planck-Instituts z.B. für das ICTY und das deutsche Verfassungsgericht mitgewirkt und zahlreiche Gutachten für deutsche Gerichte zum türkischen, iranischen, afghanischen, syrischen und weiteren Rechten erstellt. Sie hielt Schulungsseminare zum türkischen Recht für verschiedene deutsche und schweizerische Behörden. Silvia

Tellenbach hielt etwa 160 Vorträge in Deutschland, der Türkei, Italien, Frankreich, Belgien, Dänemark, Spanien, Georgien, USA, Ägypten, Jordanien, Tunesien, Algerien, Marokko, Zypern, Iran und unternahm ca. 50 Reisen in die Türkei zur Teilnahme an wissenschaftlichen Veranstaltungen. Sie war für türkische Wissenschaftler immer eine Anlaufstelle in Deutschland, und so verbrachten über 70 türkische Wissenschaftler aus über 20 Universitäten Forschungsaufenthalte am Max-Planck-Institut. Sie war mitbeteiligt an der Gründung der Max-Planck-Bibliothek in der Bahçeşehir-Universität, die den türkischen Kollegen auch in Istanbul eine mit modernster Literatur ausgestattete Bibliothek zum deutschen und europäischen Strafrecht bietet.

Silvia Tellenbach ist Mitglied im Expertenforum beim Informationszentrum Asyl beim Bundesamt für Migration und Flüchtlinge. Sie ist Mitglied im Vorstand der Gesellschaft für arabisches und islamisches Recht. Ferner ist sie Mitglied in der Internationalen Juristenkommission, der Gesellschaft für Rechtsvergleichung, der Deutsch-türkischen Juristenvereinigung, der Deutsch-iranischen Juristenvereinigung, der Deutschen Morgenländischen Gesellschaft und der Deutschen Arbeitsgemeinschaft Vorderer Orient. Sie ist Mitglied im Yayın Kurulu der Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi und im Danışma Kurulu der Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi sowie im wissenschaftlichen Komitee der Zeitschrift *Diritto penale XXI secolo*.

Silvia Tellenbach wurde am 23. September 2017 von der Bahçeşehir Universität mit der Ehrendoktorwürde ausgezeichnet.

Silvia Tellenbach war von 1984-2004 verantwortlich für die Angelegenheiten aller ausländischen Gäste am Max-Planck-Institut und mehrere Wahlperioden Mitglied des Betriebsrats, zuletzt 2010-2015.

**„RICHTERRECHT IM STRAFRECHT“,
RECHTSMISSBRAUCH IM BEREICH DES STEUERSTRAFRECHTS UND
~~DEE~~ DIE RECHTSNACHFOLGE VON STRAFGESETZEN IN
DER ITALIENISCHEN RECHTSORDNUNG**

Prof. Dr. Lorenzo PICOTTI*

Inhaltsverzeichnis

1. Vorwort: zu Ehren von Silvia Tellenbach
2. Die Grauzone des Rechtsmissbrauchs zwischen „Richterrecht im Strafrecht“ und Legalitätsprinzip
3. Die neue gesetzliche Definition des „Rechtsmissbrauchs“
4. Die auch rückwirkende Straffreiheit der Fälle des Rechtsmissbrauchs: *abolitio criminis* oder *lex mitior*?
5. Anmerkungen zur „Revision“ des italienischen Steuerstrafrechts von 2015: die „fiktiven“ Umsätze
6. Fazit

1. Vorwort: zu Ehren von Silvia Tellenbach

Ich fühle mich geehrt, zur Würdigung ihrer erzielten Errungenschaften Silvia Tellenbach einen Text zu widmen, welcher, obgleich von einem spezifischen Argument unseres Steuerstrafrechts ausgehend, sich mit Themen beschäftigt, die zur allgemeinen Strafrechtstheorie gehören, supranationale Tragweite haben und die immer wiederaufblühenden Spannungen zwischen klassischen Prinzipien strafrechtlicher Garantien miteinbeziehen, die in unseren Systemen des *civil law* rund um das Legalitätsprinzip (*principio di stretta legalità*), formell ein Gesetzesvorbehalt, und den unablässigen Beitrag der Rechtsprechung zum sog.

* Universität Verona/Italien. Übersetzung auf Deutsch von Marie Endres, Mitarbeiterin am Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg im Breisgau.

„lebendigen Recht“, das mitunter in ein unzulässiges „richterliches Strafrecht“ übergeht, kreisen.

Über ein gemeinsames rechtswissenschaftliches Interesse hinaus¹ ist meine Verbindung zu Silvia Tellenbach geprägt von tiefer Zuneigung und Wertschätzung und – wie ich gleich zu Anfang erwähnen möchte – auch familiärer Art und geht zurück auf die Anfänge meiner Aufenthalte in Freiburg während der achtziger Jahre. Damals fand ich in ihr, dank ihrer Italienischkenntnisse und ihrer kulturellen Offenheit, sofort eine großzügige Unterstützung hinsichtlich meiner holprigen Deutschkenntnisse und meiner Eingliederung am Max-Planck-Institut.

Warum habe ich die familiäre Bindung (welche für uns Italiener immer besonders wichtig ist) erwähnt, die ich mir hier als Zeichen aufbewahrter Erinnerung der uns in bedeutender Weise verbindenden Wurzeln gestatte, bekannt zu machen? Da wir während einer unserer spontanen Unterhaltungen, in welchen wir – zur gegenseitigen Übung – zwischen Deutsch und Italienisch abwechselten, eine unerwartete wissenschaftliche und akademische Verbindung zwischen meinem Großvater, Giovanni Battista Picotti, Professor für mittelalterliche und moderne Geschichte an der Universität Pisa (verstorben 1970 mit 92 Jahren²) und ihrem angesehenen und gleichfalls langlebigen Vater, Professor Gerd Tellenbach, Historiker im Bereich des Mittelalters an der Universität Freiburg und später von 1962 bis 1972 Direktor des Deutschen Historischen Instituts in Rom, festgestellt haben. Letzterer hatte dort im Übrigen bereits vor dem Krieg als junger Assistent gearbeitet³: während er sich in jenen Jahren aus nächster Nähe mit der Sprache und der Kultur unseres schönen Landes beschäftigen konnte, hatten die beiden so die Möglichkeit, sich persönlich kennenzulernen, wichtige Kontakte und bedeutenden wissenschaftlichen Austausch zu schaffen, insbesondere durch einen der ersten Schüler meines Großvaters Picotti, Professor Cinzio Volante, der ebenfalls

¹ Für eine sehr interessante Betrachtung der Spannung zwischen Legalitätsprinzip und übergesetzlichen Quellen islamischer Prinzipien im iranischen Strafrechtssystem angesichts des neuen iranischen Strafgesetzbuchs aus dem Jahr 2013, siehe kürzlich S. Tellenbach, *Fondamenti del diritto penale nella Repubblica islamica dell'Iran*, in *Diritto penale del XXI secolo*, 2016, Heft 2, S. 215 ff.

² Für wesentliche biographische und bibliographische Hintergründe siehe G.M. Varanini, *Picotti, Giovanni Battista*, in *Dizionario Biografico degli Italiani*, Treccani, vol. 83, 2015 ([www.treccani.it/enciclopedia/giovanni-battista-picotti_\(Dizionario-Biografico\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/giovanni-battista-picotti_(Dizionario-Biografico)/)).

³ Für wesentliche Hintergründe zu Leben und Werk Gerd Tellenbachs vgl. Wikipedia https://de.wikipedia.org/wiki/gerd_Tellenbach.

Mittelalterforscher an der Universität Pisa war und an den sich unsere Jubilarin erinnert.

2. Die Grauzone des Rechtsmissbrauchs zwischen "Richterrecht" im Strafrecht und Legalitätsprinzip

Das komplexe und umfassende Bild der Verflechtungen der verschiedenen Ebenen von Strafrecht und Steuerrecht führt oft zu Problemen der Vereinbarkeit strafrechtlicher Garantien, die den Schutz des Adressaten von Norm und Strafe zu gewährleisten haben, und dem Wunsch nach Effizienz, wovon das letztere bestimmt wird und dessen Zweck vorwiegend die Verfolgung der finanziellen Interessen (oder der „steuerlichen Zwecke“) des Staates ist.

Eine Hauptrolle in diesem Spannungsgefüge, von dem das System des Steuerstrafrechts durchzogen ist, spielt unweigerlich die Rechtsprechung – welcher, mehr oder weniger bewusst, auch der Gesetzgeber immer öfter folgt. – Wenn man bedenkt, dass sie sich vor die Notwendigkeit gestellt sieht, Lösungen für konkrete Fälle zu liefern, muss sie auf die eine oder andere Weise Kriterien ermitteln und Maximen aufstellen, die sich in wahre Rechtsprinzipien konsolidieren und nicht nur aus einzelnen Normen, sondern auch aus dem System abgeleitet werden.

Grundsätze und Prinzipien von denen die Lehre nicht immer überzeugt werden konnte und die vor allem aufgrund ihrer juristischen Relativität keinen akzeptablen Grad der Sicherheit garantieren, einerseits für den Steuerzahler und andererseits für die Steuerbehörde. Dies wäre allerdings, unter Beachtung deutlicher Nöte wirtschaftlichen Handelns und der Abgabenverwaltung, notwendig, nicht nur im Rahmen des wesentlichen Prinzips der „Vorhersehbarkeit“ von Norm und Strafe, das in seinem Dasein als „Grundrecht“ aus Art. 7 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (von nun an: EMRK) und der Rechtsprechung des Straßburger Gerichtshofs anerkannt ist.⁴

⁴ Um ein Bild der "Vorhersehbarkeit", die Bestandteil der nötigen "Qualität" des Strafgesetzes in der europäischen Rechtsprechung ist, herausgebildet seit EGMR, 26. April 1979, Sunday Times vs. United Kingdom, § 49, zu rekonstruieren, vgl. A. Bernardi, *Art. 7 (Nessuna pena senza legge)*, in B. Conforti, S. Bartole, G. Raimondi (Hrsg.), *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padua 2001, 249 f., insbesondere 262 f.; *Adde ex multis* E. Nicosia, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Turin 2006, 56 f.; A. Esposito, *Il diritto penale flessibile. Quando i diritti umani incontrano i sistemi penali*, Turin 2008, insbesondere 325 f.; in jüngerer Zeit V. Manes, *Art. 7*, in S. Bartole, P. De Sena, V. Zagrebelsky

In diesem Zusammenhang, in dem auch die supranationalen Instanzen zur steuerrechtlichen Harmonisierung der Rechtsordnungen eine wichtige Rolle spielen, zumindest im Bereich der Europäischen Union⁵, hat unser Gesetzgeber 2015 mit zwei wichtigen gesetzvertretenden Dekreten (*decreti legislativi*, im Folgenden zit.: D.lgs.) eingegriffen, in Ausführung der Ermächtigung, die im Gesetz vom 11. März 2014, Nr. 23, mit dem erklärten „politischen“ Ziel eines „gleicheren, transparenteren und auf Wachstum ausgerichteten Steuersystems“ (so der Titel, der eher wie ein programmäßiger Slogan klingt) enthalten war, zu gelangen. Damit wollte er ein Bewusstsein für die zu schützende Rechtssicherheit beweisen, die nicht nur dem Strafrecht innewohnt, sondern – wenn auch in unterschiedlichem Umfang und mit spezifischen Ausprägungen – auch dem „neuen Gesicht“ des Steuerrechts, das offener ist gegenüber den Dialogmöglichkeiten mit den Adressaten der steuerlichen Pflichten, welche im „Statut der Rechte des Steuerzahlers“ aufgeführt werden, das im Jahr 2000 eingeführt wurde und auch Gegenstand der genannten Neuerungen ist⁶.

Die erste Reformmaßnahme, Hauptthema dieses Beitrags, stellt das gesetzvertretende Dekret (im Folgenden zit.: D.lgs.) vom 5. August 2015, Nr. 128 dar, das sich auf „Vorschriften über die Rechtssicherheit in den Beziehungen zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde“ bezieht, womit vor

(Hrsg.), *Commentario breve alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Padua 2012, § IX, 278f. mit weiterführenden Hinweisen.

- ⁵ Es reicht, den „Aktionsplan zur Stärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung“ zu nennen, der das Phänomen des sog. *aggressive tax planning* bekämpfen sollte, das die Unterschiede in der Erhebung der Steuern der verschiedenen Staaten ausnutzt und von der Europäischen Kommission mit der Empfehlung COM (2012) 722 vom 6. Dezember 2012 veröffentlicht wurde, das der Gesetzgeber ausdrücklich in Art. 5 Abs. 1, Gesetz vom 11. März 2014, n. 23 erwähnt hat, als Parameter zur „Koordinierung“ der Prinzipien und Leitsätze der Befugnisübertragung, um die neue Vorschrift des Rechtsmissbrauchs einzuführen. Für eine Untersuchung zu den Sanktionsmaßnahmen vgl. B. Barel, F. Foltran, *La legge europea 2013 e le sanzioni in materia di violazione degli obblighi dichiarativi del contribuente. L'incidenza del diritto europeo sulle norme nazionali in materia di sanzioni*, in R. Borsari (Hrsg.), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padua 2013, S. 357 f.
- ⁶ Es handelt sich um das bekannte Gesetz vom 27. Juli 2000, Nr. 2012 bezüglich der „Vorschriften im Bereich des Status der Rechte des Steuerzahlers“ (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*), das die zwingenden Prinzipien für den Erlass und die Formulierungstechnik der steuerrechtlichen Normen abstecken wollte, ein Verhaltenskodex der Finanzverwaltung, gegründet auf den Prinzipien von Transparenz und Rechtssicherheit, den Ermessensspielraum verringern und gleichzeitig dem Steuerzahler zugestehend, die eigenen Rechte zu kennen und effektiver im Verwaltungsprozess der Besteuerung geltend zu machen. Diesbezüglich reicht hier ein Verweis auf G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (Hrsg.), *Commentario breve alle Leggi Tributarie, I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padua 2011.

allem Begriff und Regelung des „Rechtsmissbrauchs“ im steuerrechtlichen Bereich (vgl. unten § 3), mit den jeweiligen strafrechtlichen Auswirkungen (vgl. unten § 4), die vorher Quelle unzähliger Unsicherheiten waren, normativ definiert wurden (in Ausführung der spezifischen Ermächtigung gem. Art. 5 des oben genannten Gesetzes), mit unmittelbaren Auswirkungen auf eine Ausweitung der Anwendung auf steuerrechtliche Straftatbestände.

Die zweite Reformmaßnahme hingegen stellt das D.lgs. 158/2015 dar, das eine allgemeinere, sowohl strafrechtliche als auch verwaltungsrechtliche „Überarbeitung des Steuerstrafsystems“ beinhaltet und Überschneidungen mit der vorgenannten Neuerung aufzeigt, die systematisch zu koordinieren sind und welche deswegen nur in sehr begrenztem Rahmen dargestellt werden (vgl. unter § 5).

Bevor zu einer Untersuchung der besagten Gesetzesneuerungen übergegangen wird, ist es erforderlich, voranzustellen, dass der Begriff des „Rechtsmissbrauchs“ ein allgemeiner und sehr vielseitiger Begriff ist, welcher in unzähligen Bereichen der Rechtsordnung, und zwar nicht nur in der italienischen, auftaucht. Er ist Bestandteil eines generellen Verbots, das die Grenze der Ausübung, welche jedem in Erscheinung tretenden Recht innewohnt, markieren muss, um so dem Richter die Macht zuzuerkennen, „über die Form hinauszugehen, um die wesentlichen Gründe der angeblichen Ausübung zum Vorschein zu bringen, zu berücksichtigen und transparent zu machen“.⁷

Aber abgesehen davon, dass Rechtsmissbrauch ein allgemeingültiger Grundsatz ist, ermittelt er auch einzelne positivrechtliche Institute, welche vom Gesetz in unterschiedlichen Bereichen und spezifischen Fällen vorgesehen sind und, obwohl häufig umstritten, sich zahllos in der Rechtsanwendung wiederfinden⁸.

An dieser Stelle werden wir diesen interessanten, aber schwer abgrenzbaren und heterogenen Forschungsbereich nicht vertiefen, sondern uns auf das *Verbot* des „Rechtsmissbrauchs“ im *steuerrechtlichen Bereich*

⁷ So P. Rescigno, *L'abuso del diritto nel quadro dei principi generali*, in G. Visintini (Hrsg.) *L'abuso del diritto* (Atti del Convegno di Brescia, 2015), Neapel 2016, S. 24, mit Verweis auf seinen frühen Aufsatz: *L'abuso del diritto* (1963) erschienen jetzt im gleichnamigen Band, Bologna, 1998.

⁸ Unter der umfangreichen Literatur in diesem Bereich reicht ein Verweis auf den oben zitierten Sammelband, herausgegeben von G. Visintini, *L'abuso del diritto*, aaO., der eine große Sammlung von maßgeblichen Beiträgen enthält, die vom Zivilrecht über das Prozess- und Verwaltungsrecht bis zum Steuerrecht reichen, auch mit interessanten Anmerkungen zur Rechtsvergleichung.

beschränken, das vorwiegend aus Quellen der Rechtsprechung entsteht, nachdem es 2008 ausdrücklich in unsere Rechtsordnung eingebracht ist – auf Anstoß des Europäischen Gerichtshofs, um der Erhebung der Mehrwertsteuer einen vollständigen Schutz zu garantieren, die einen wesentlichen Bestandteil der Einnahmen des Gemeinschaftshaushalts ausmacht⁹. Dies erfolgte im Rahmen von drei gleichzeitig verabschiedeten Urteilen der Vereinigten Zivilkammern des Kassationsgerichtshofs (*Sezioni unite civili della Corte di Cassazione*)¹⁰, die das Vorhandensein eines allgemeinen „Prinzips zur Bekämpfung der Steuerumgehung“ („*principio antielusivo*“), das verfassungsrechtlich auf die Prinzipien der Zahlungsfähigkeit und der Progressivität der Besteuerung gem. Art. 53 der italienische Verfassung (*Costituzione*, im Folgenden zit.: *Cost.*), gestützt ist.

Ein normativer, wenn auch *nicht erschöpfender*, Ausdruck dieses Prinzips war Art. 37bis des Dekretes des Präsidenten der it. Republik (im Folgenden zit.: D.P.R.) vom 29. September 1973, Nr. 600 (neu eingefügt durch das gesetzvertretende Dekret vom 8. Oktober 1997, n. 358), das jedoch nur die direkten Abgaben betraf und (in Absatz 3) eine Auflistung möglicher „umgehender Handlungen“ enthielt, d. h. – gem. Absatz 1 – *frei von* „triftigen wirtschaftlichen Gründen“ und *darauf gerichtet* „Pflichten oder Verbote zu unterlaufen“, die vom Steuersystem vorgesehen sind und „Steuererminderungen oder Erstattungen zu erhalten, die andernfalls unrechtmäßig wären“: mit der Folge, dass in jenen Fällen die auf diese Weise erlangten „steuerlichen Vorzüge“ abzuerkennen gewesen wären (Absatz 2).

Auf diese Weise diente der Rechtsmissbrauch, kurz: die Nutzung juristischer Werkzeuge, die grundsätzlich *formell* rechtmäßig waren (beispielsweise Verarbeitungen, Zessionen, Unternehmensfusionen, Abwicklungen, Vergütung der Partner, Verträge verschiedenster Art, etc.), aber im

⁹ Europäischer Gerichtshof 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax; sowie vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part service, und 3. September 2009, C-2/08, Olimpicus. Für eine aufmerksame Rekonstruktion des „gemeinschaftlichen Wegs zur Bekämpfung der Steuerumgehung“ vgl. in jüngerer Zeit F. Bruni, *Abuso del diritto e rilevanza penale dell'elusione fiscale*, Mailand 2016, S. 142f.

¹⁰ Cass., Sez. Un. Civ., 23. Dezember 2008, Nr. 30055, 30056, 30057 (sog. Weihnachtssurteile, *sentenze di Natale*). Vgl. dazu in der umfassenden Literatur G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, und weitere Beiträge, enthalten in G. Maisto (Hrsg.), *Elusione ed abuso del diritto tributario – Quaderni Riv. Dir. Trib.*, Nr. 4, 2009; sowie F. Moschetti, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di utilizzo abusivo di norme fiscali di favore*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, S. 197 f.

Wesentlichen darauf ausgerichtet, nur „unrechtmäßige“ Steuervorteile zu erreichen, dazu, der bereits bekannten, aber umstrittenen Kategorie der „Steuerumgehung“ allgemeine Erheblichkeit zu geben, und begründete damit die strafrechtliche Relevanz seitens einer Lehre, die darauf gerichtet ist, Forderungen nach materieller Gerechtigkeit der formellen Achtung des Steuerrechts vorzuziehen.

Und seitdem, vor allem seit dem wichtigen Urteil des Kassationsgerichtshofs im umstrittenen Fall „Dolce & Gabbana“¹¹ haben die Strafrichter systematisch die *Umgehung* von Abgaben - mittels der in Art. 37 bis D.P.R. 600/1973 aufgelisteten Handlungen - auf den Straftatbestand der „wahrheitswidrigen Steuererklärung“ gem. Art. 4 D.lgs.74/2000 zurückgeführt (oder seltener, auf die äußersten Grenzen zurückgreifend, auch auf den Tatbestand der „Unterlassung der Abgabe der Steuererklärung“ gem. Art. 5 desselben Gesetzes) - weil sie zu den erwähnten Handlungen auch das Tatbestandsmerkmal „aktive Elemente“, die *gering* waren im Vergleich zur „tatsächlichen“ Summe oder auf „*vorgetäuschte* passive Elemente“ zählten (Hervorhebungen durch den Autor).

Auch wenn keine „betrügerische“ Erklärung erfolgt, welche sogar den schweren Tatbestand gem. Art. 3 D.lgs.74/2000 erfüllen würde, hat die strafrechtliche Rechtsprechung aufgrund von Nichtvorliegen des maßgeblichen Elements der „*falschen* Darstellungen in den Büchern“ und der anderen „*betrügerischen Mittel*, die geeignet sind, die Untersuchung“ der zu leistenden Steuern „zu behindern“ (Hervorhebungen durch den Autor)

¹¹ Cass. Sez. II, 22. November 2011 (hinterlegt am 28. Februar 2012), Nr. 7739, Staatsanwaltschaft gegen Dolce & Gabbana, insbesondere, § 4.6, S. 59 der Begründung, in der - nach einer ausgedehnten Rekonstruktion der vorangegangenen innerstaatlichen und europäischen Rechtsprechung sowie des normativen supranationalen und verfassungsrechtlichen Kontextes, sich das folgende Rechtsprinzip herausgebildet hat: „nicht jede umgehende Handlung zu steuerlichen Zwecken kann von strafrechtlicher Relevanz sein, sondern nur die, die einer bestimmten, vom Gesetz vorgesehenen Umgehungshandlung entspricht“, sodass sich „im strafrechtlichen Bereich nicht eine allgemeine Umgehungen bekämpfende Regel herausbilden kann, die von speziellen Normen zur Bekämpfung der Umgehung losgelöst ist, wie hingegen die [erwähnten] Vereinigten Zivilkammern des Kassationsgerichtshofs erachten. Im infrage stehenden Fall handelte es sich um einen Fall der sog. „*esterovestizione*“, gewissermaßen des „Missbrauchs der Niederlassungsfreiheit“ aufgrund des *fiktiven* Standortes der Steueradresse eines Unternehmens im Ausland, weswegen es dem zuständigen Richter überlassen war, festzustellen, ob die Übertragung der Firma tatsächlich stattgefunden hatte oder sich eine juristische Form gegründet hatte, die keine dazugehörige echte wirtschaftliche Realität wiedergab. Die Angelegenheit wurde schlussendlich nach zwei Urteilen zur Sache von dem darauffolgenden Urteil des Kassationsgerichtshofes, Sez. III, 24. Oktober 2014 (dep. 30. Oktober 2015), Nr. 43809 geregelt, das erklärte, dass der Tatbestand nicht erfüllt ist, indem es das Vorliegen einer künstlichen Konstruktion mit dem Inhalt des „Missbrauchs“ ausschloss.

die Ausrichtung verhärtet, welche von einem Teil (wenn auch der Minderheit) der Lehre¹² vertreten wird, dem erfolglos von der Mehrheit widersprochen wird¹³. Laut ihr sei der *unrechtmäßige* Abzug von Kosten oder passiven Elementen eine „fiktive“ Darstellung, die sich *normativ* von der Vermutung des objektiven „Fehlen“ unterscheidet, welches hingegen nicht erkennbar ist: deswegen stelle der Rückgriff auf „steuerlich nicht relevante(n)“ Elemente eine gedanklich falsche Aussage, begleitet von dem Zweck der „Umgehung“ der Steuern, dar, aus vermögensrechtlicher Sicht und nicht aus normativer Sicht gedacht; das heißt als Zahlung von geringeren als der eigentlich zu erbringenden Summen¹⁴ an den Staat, was eben genau das Ziel einer „umgehenden“ Handlung ist.

Als Ergebnis der Rekonstruktion dieses der Reform von 2015 vorangehenden Auslegungsweges wurde betont, dass das „richterliche Strafrecht“ auf diese Weise dazu beigetragen hat, ein „alternatives juristisches Werkzeug“ zu erschaffen. Dieses dient der Rekonstruktion der einzelnen Tatbestände zur Bekämpfung der Steuerumgehung, die aus den durch den steuerrechtlichen Gesetzgeber im unzureichenden Art. 37bis D.P.R. 600/1973 definierten Tatbeständen gewonnen wurde, die grundsätzlich nur für die Ermittlung indirekter Steuern vorgesehen sind, und so genutzt wurden, um auch zu strafrechtlichen Zwecken eine generelle Klausel zur Bekämpfung der Umgehung zu begründen, unter

¹² F. Gallo, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.* 2001, Nr. 2, S. 321 f., 324 f. und vgl. ausführlicher die kritische Rekonstruktion der unterschiedlichen „Phasen“ der Entwicklung in der Rechtsprechung, dargelegt von F. Bruni, *Abuso del diritto*, aaO., S. 299 f., insbesondere S. 313 f., mit weiteren Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung (jedoch nicht immer genau). Zum Thema siehe auch, mit kritischen Hinweisen, A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, aaO., S. 259 f., sowie, einer Sichtweise folgend, die hingegen die „Formung durch die Rechtsprechung“ eher würdigt, R. Borsari, *Profili penale dell'elusione fiscale*, in Id. (Hrsg.), *Profili critici*, aaO., S. 127 f., insbesondere S. 168 f.

¹³ In der strafrechtlichen Lehre vgl. I. Caraccioli, *„Imposta elusa“ e reati tributari „di evasione“ nell'impostazione della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.* 2012, III, S. 61 f.; G. Flora, *Perché l'„elusione fiscale“ non può costituire reato (a proposito del caso Dolce & Gabbana)*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.*, 2011, S. 865 f.; P. Veneziani, *Elusione fiscale, „esterovestizione“ e dichiarazione infedele*, in *Dir. Pen. Proc.* 2012, S. 868; für eine Zusammenfassung vgl. A. Perini, *Reati tributari*, in *Dig. Disc. Pen., Agg.*, VII, Turin 2013, S. 477 f., insbesondere S. 510 f.

¹⁴ Im zweiten Urteil zum Fall Dolce & Gabbana, aaO., hat der Kassationsgerichtshof hingegen betont, dass einzig und allein der Wille, eine umgehende Transaktion durchzuführen, einen allgemeinen Vorsatz darstellen würde, jedoch nicht den speziellen Umgehungsvorsatz, der *ein quid pluris* voraussetzen würde, bestehend aus der „bewussten und ausschließlichen Intention, sich der Zahlung von Steuern zu entziehen im vollen Bewusstsein um die Rechtswidrigkeit des Zwecks und des Mittels“. Kritisch dazu siehe die Bemerkungen von A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, aaO., S. 269-267.

Berücksichtigung dessen, was sich auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene etabliert hat – im Übrigen *jenseits* des spezifisch strafrechtlichen Feldes – zur Durchsetzung der erwähnten „höchst effizienten“ Herangehensweise, die mehr auf die steuerlichen Forderungen des Staates als auf die Notwendigkeit der strafrechtlichen Garantie der Rechtssicherheit¹⁵ Rücksicht nimmt.

Das Aufbrechen des Legalitätsprinzips der Delikte und der Strafen wurde von mehreren Seiten konstatiert, sowohl mit Rücksicht auf den grundlegenden Charakter des Gesetzesvorbehalts (gem. Art. 25 Abs. 2 Cost.) und der entsprechenden Gewaltenteilung (gem. Art. 101 Cost.), als auch mit Rücksicht auf das Erfordernis der „Vorhersehbarkeit“ nicht nur des gesetzlichen Gebotes (Voraussetzung des Persönlichkeitsprinzips der strafrechtlichen Verantwortlichkeit und der Schuld, das sich gem. Art. 27, Abs. 1 und 3 Cost. herleiten lässt.), sondern auch der gerichtlichen Entscheidung selbst, ableitbar aus dem bereits erwähnten Art. 7 EMRK.¹⁶

Um für diese kritikwürdige Richtung der Rechtsprechung im Strafrecht Abhilfe zu schaffen und gleichzeitig der europäischen Rechtsprechung und europäischen Empfehlungen zu folgen sowie die notwendige Rechtssicherheit in diesem schwierigen Feld des Steuersystems zu garantieren, hat der italienische Gesetzgeber die Regierung bevollmächtigt, die genannten Vorschriften „zur Rechtssicherheit in den Beziehungen zwischen Fiskus und Steuerzahler“ zu erlassen, die zuallererst den Rechtsmissbrauch *gesetzlich* definiert und verankert haben und somit

¹⁵ F. Bruni, *Abuso del diritto*, aaO., insbesondere S. 356, wo er die weitergehende Öffnung in der Rechtsprechung (herausgearbeitet durch Cass. Sez III, 6. März 2013, n. 19199, in Riv. It. Dir. Proc. Pen. 2013, 2076 f. mit kritischer Anmerkung von L. Troyer, A. Ingrassia, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*) des Tatbestands gem. Art. 4 D.lgs. 74/2000 hinsichtlich „auch des Verhalten, das nicht direkt auf eine spezifische die Umgehung bekämpfende Norm zurückzuführen ist“, in einem im Übrigen sehr gegensätzlichen Kontext, der eine „wirkliche interpretative Schizophrenie“ enthält, rügt (ebenda, S. 361).

¹⁶ Vgl. prägnant dazu G.M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, unter www.penalecontemporaneo.it (14.9.2014), insbesondere S. 7 f. Zur Ausweitung der Notwendigkeit der „Vorhersehbarkeit“ des Gesetzes auf die Vorhersehbarkeit der richterlichen Entscheidung, das sich auf eben diese Grundlage stützen kann, vgl. V. Zagrebelsky, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità nella materia penale* in V. Manes, V. Zagrebelsky (Hrsg.), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Mailand 2011, S. 69 f., insbesondere S. 88 f. In jüngerer Zeit zu diesem Thema, bezüglich des bekannten Urteils des EGMR, Sektion IV, 14. April 2015, *Contrada vs. Italy* (No. 3), vgl. unter vielen Anmerkungen M. Donini, *Il caso Contrada e la Corte EDU. La responsabilità dello Stato per carenza di tassatività/tipicità di una legge penale retroattiva di formazione giudiziaria*, in Riv. It. Dir. Proc. Pen., 2016, S. 346 f.

ausdrücklich dessen strafrechtliche Relevanz ausgeschlossen haben (vgl. unten § 4).

3. Die neue gesetzliche Definition des "Rechtsmissbrauchs".

Wie bereits erwähnt, hat Art. 1 Abs. 1 des D.lgs. 128/2015 den Begriff des „Rechtsmissbrauchs“ durch das Einfügen des neuen Art. 10bis in das Gesetz 212/2000 zu „Bestimmungen über das Statut der Rechte des Steuerzahlers“ im steuerrechtlichen Bereich definiert. So hat er einerseits die generelle Geltung für den gesamten steuerrechtlichen Bereich¹⁷ festgelegt und andererseits ausdrücklich bestimmt, dass die darauf zurückzuführenden Verhaltensweisen, selbst wenn sie steuerrechtlich nicht erlaubt sind, nicht „zu strafbaren Handlungen führen“ (Abs. 13: vgl. unter § 4).

Der Text des neuen Gesetzes beruht mit einigen wichtigen Neuerungen auf dem der bereits erwähnten die Umgehung bekämpfenden gesetzlichen Regelung, welche im Art. 37 bis D.P.R. 600/1973 enthalten war und formell außer Kraft ist, jedoch unter Aufgabe der kasuistischen Herangehensweise, die in Abs. 3 auftauchte, in dem die einzelnen Handlungen, aus welchen Steuervorteile resultieren konnten, welche gegenüber dem Fiskus nicht durchsetzbar sind, und auf denen die Strafrechtsrechtsprechung basierte, um den – unangebrachten– Anspruch nach einer rechtliche Typisierung dieser Handlungen durchzusetzen.

Der Begriff "Rechtsmissbrauch" ist daher bisher nur *allgemein* im Satz 1 des ersten Absatzes des neuen Artikels definiert, ohne irgendeine weitere kasuistische Aufzählung. Das Verzeichnis dieses Artikels (*Begriff des Rechtsmissbrauchs oder Steuerumgehung*) beinhaltet eine ausdrückliche Gleichsetzung der zwei Begriffe – mittels der Konjunktion „oder“ –, der sich folgendermaßen ergibt: „Rechtsmissbrauch liegt vor bei einer oder mehreren Handlungen frei von jeglicher wirtschaftlicher Substanz, welche, obwohl *formell* das Steuerrecht berücksichtigend, *maßgeblich ungerechtfertigte* Steuervorteile ermöglichen“ (Hervorhebungen durch den Autor). Gleichzeitig sind in Absatz 12 die weiteren Tatbestandsmerkmale verankert, weil der Missbrauch sich „*nur*“ ergeben kann, wenn „die steuerlichen Vorteile nicht abgesprochen werden können, indem die

¹⁷ Ausgenommen ist nur die Ausweitung der prozessualen Vorschriften (Absätze 5 bis 11 des Art. 10 bis vom Gesetz 212/2000) auf den Bereich der Zollgebühren, deren Ermittlung und Kontrolle von einer bereichsspezifischen Norm festgelegt werden.

Verletzung *spezifischer steuerrechtlicher* Normen bestritten wird“ (Hervorhebungen durch den Autor).

Die Gegenüberstellung von „Form“ und „Inhalt“ bestimmt somit den eigentlichen Begriff des Rechtsmissbrauchs¹⁸, dessen naturgegebene Elastizität vom Adverb *„im Wesentlichen“* („*essenzialmente*“) gekennzeichnet ist, welches auf eine Bewertung bezüglich des „Vorrangs“ (oder nicht) der umgehenden Natur des verfolgten Ziels verweist, was sich auch von der Maßgabe gem. Absatz 3 ableitet, der (als ausdrückliche normative Grenze) eine mögliche Entschuldigung der Handlungen vorsieht, die aufgrund „triftiger außersteuerlicher, *nicht nebensächlicher* Gründe“ erfolgten.

Die Elastizität der Grenzen wird nur abgeschwächt von den Präzisierungen gem. Art. 10 bis Absatz 2, der unter Buchstabe a) die „Geschäfte ohne ökonomische Substanz“ definiert, indem er Bezug auf ihre *Unbrauchbarkeit*, „*bedeutende* Auswirkungen abgesehen von steuerlichen Vorteilen zu erwirken“ nimmt (Hervorhebungen durch den Autor). Unter Buchstabe b) definiert er die „ungerechtfertigten“ („auch die nicht unmittelbaren“) steuerlichen Vorteile unter Verweis auf den Widerspruch nicht unbedingt zu speziellen steuerrechtlichen Vorschriften, sondern zum „*Zweck* des Steuerrechts und zu den *Grundsätzen* der Steuerrechtsordnung“ (Hervorhebungen durch den Autor). Zusammengefasst bleibt die Tür zur Interpretation der Finanzverwaltung in den konkreten Fällen und, in zweiter Instanz, auch der Rechtsprechung weit offen, aber – wie dargelegt wird – ohne dass der Begriff begründendes Merkmal des strafrechtlichen Tatbestandes werden kann.

Diesen Ermessensspielraum bedenkt und wägt die günstige gesetzliche Regelung ab, die dem Steuerzahler eine weitreichende Beratungsmöglichkeiten im Vorhinein zuspricht, „um zu erfahren, ob die Handlungen den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs erfüllen“ (Absatz 5) und, noch mehr, das verpflichtende formell kontradiktorische Verfahren mit dem Steuerzahler¹⁹, welches zur Ermittlung des Rechtsmissbrauchs vonseiten der Finanzverwaltung zu befolgen ist (Absatz 6 und 7), mit der entsprechenden Pflicht, falls ein solcher vorliegt, einer umfassenden Begründung „unter Androhung der Nichtigkeit“ in Bezug auf die Missbrauchshandlung, auf die

¹⁸ Zur den wesentlichen Umständen des Rechtsmissbrauchs selbst vgl. die Literaturhinweise gem. Fußnote 6.

¹⁹ Siehe zu diesem Thema den Beitrag von M. Beghin, *Disciplina antibauso in materia tributaria e problematiche procedurali*, in *Riv. Giur. Ec. Azienda*, 2017, S. 52 f., mit weiteren Verweisen.

umgangenen Normen oder Prinzipien, auf die unangemessenen eingetretenen Vorteile und auf die vom Steuerzahler vorgetragenen Erläuterungen, während gem. Absatz 7 auf dem Steuerzahler „die Pflicht, das Vorliegen außersteuerlicher“ rechtfertigen der „Gründe nachzuweisen“ gem. des zitierten Absatz 3 lastet.

4. Die auch rückwirkende Straffreiheit der Fälle des Rechtsmissbrauchs: *abolitio criminis* oder *lex mitior*?

Quid juris, in Bezug auf die strafrechtlichen Auswirkungen?

Sicherlich stellt die Definition des Rechtsmissbrauchs aufgrund ihres dehnbaren Charakters keine Hilfe dar, eine Strafbarkeit oder ein straftatbestandliches Element zu finden, da sie aufgrund der ihr inhärenten Elastizität keine einzige Beschreibung konkreter Handlungen enthält, die sich aus einem Verweis auf den Zweck und die *materiellen* Prinzipien, welche abgesehen von den formellen vorliegen, ergeben würden, während die analytischeren Vorschriften des Art. 37 bis, im vorliegenden Fall Absatz 3, DPR 600/1973, von dem die Rechtsprechung die normative Grundlage abzuleiten beabsichtigte, um die strafrechtlichen typischen Merkmale herzuleiten, ausdrücklich aufgehoben wurden.

In jedem Fall räumt der ausdrückliche Wortlaut des Absatzes 13 des Art. 10 bis, Gesetz 212/2000 jeden Zweifel aus dem Weg, indem er besagt, dass „die rechtsmissbräuchlichen Handlungen“ ohne Ausnahme „keine strafbaren Handlungen nach den Steuerstrafgesetzen begründen“ (Hervorhebungen durch den Autor), sondern nur („bleibt bestehen“) die Anwendung verwaltungsrechtlicher steuerlicher Sanktionen.

Trotz dieses zweifelfreien Wortlauts, verleiten die Reichweite und die eigentliche *ratio* der Vorschrift zu verschiedenen Interpretationen und Einordnungen aus dogmatischer und systematischer Sicht, mit unterschiedlichen Auswirkungen auch auf die Anwendung im konkreten Fall.²⁰

²⁰ Es genügt unter den ersten Kommentaren der Wissenschaft nach der Reform ein Verweis auf A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, aaO. 270f., mit kritischen Anmerkungen zu einigen frühen Urteilen in diesem Bereich, die von Neuem die Grenze zwischen Rechtsmissbrauch und Tatsachen von strafrechtlicher Relevanz zu verwischen scheinen; sowie für vergleichbare Positionen in der Wissenschaft, geäußert von Nocerino, Art. 4, in C. Nocerino, S. Putinati (Hrsg.), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Turin 2016, vor allem 94 f., und von C. Santoriello, *Abuso del diritto ed elusione*, in A. Giarda, A. Perini, G. Varraso (Hrsg.), *La nuova giustizia penale tributaria*, Mailand 2016, 91f.

In der Rechtsprechung des Kassationsgerichtshofs, der sich unverzüglich mit einer wichtigen Entscheidung eingemischt hat, ergangen infolge einer öffentlichen Anhörung, die genau für den Tag angesetzt war, an welchem die neue Norm in Kraft trat (1. Oktober 2015)²¹, wurde die Norm sofort angewendet, um die strafrechtliche Relevanz der „umgehenden“ Handlungen, welche Gegenstand vorheriger Verurteilungen aufgrund wahrheitswidriger Steuererklärung gem. Art. 4 D.lgs. 74/2000 des Gerichts in Mailand in erster Instanz und des Berufungsgerichts in zweiter Instanz gewesen waren, auszuschließen. Es handelte sich dabei um einen Fall des *stock lending*, d. h. eines Vertrages, des Wertpapierleihgeschäfts, der tatsächlich geschlossen und ausgeführt wurde, aber ohne Volatilität und mit dem einzigen Zweck, steuerlich relevante Vorteile aufgrund der gezahlten und als Kosten ausgewiesenen Provisionen zu erlangen.

Bei dieser Gelegenheit haben die Richter sehr aufmerksam das systematische Bild, in welches sich die Reform einfügt, rekonstruiert und zwei wichtige Prinzipien aufgestellt.

Das erste besagt, dass der erwähnte allgemeine Grundsatz der „Straffreiheit“ des Rechtsmissbrauchs die nötige Überwindung der Rechtsprechung mit sich bringt, die sich nach der Entscheidung im Fall *Dolce & Gabbana* gefestigt hatte und die dazu geführt hatte, dass die Handlungen der „Steuerumgehung“, zurückzuführen auf Handlungen gem. Art. 37 bis D.P.R. 600/1973 (wie die Delikte Unterlassung der Abgabe der Steuererklärung oder der wahrheitswidrigen Steuererklärung, je nach Fall und unter Beachtung der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen, unter anderem die Überschreitung der vorgesehenen Strafbarkeitsschwelle), als strafrechtlich relevant gesehen wurden. Deswegen können diese Normen nicht mehr als Steuerdelikte begründende Merkmale gesehen werden²².

Das zweite besagt, dass die Regelung der zeitlichen Wirkung der neuen Vorschrift im Hinblick auf die strafrechtlichen Wirkungen anders ist, verglichen mit der, welche im Hinblick auf Steuerzwecke gem. Art. 1 Absatz 5, D.lgs. 128/2015 erlassen wurde.

²¹ Cass. Sez. III, 1. Oktober 2015 (dep. 7. Oktober 2015), n. 40272, unter www.penalecontemporaneo.it (9.10.2015), mit einem Kommentar von F. Mucciarelli, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti ed ambiti applicativi*.

²² Cass. Sez. III, 1. Oktober 2015, aaO., S. 22, § 17.

Letztere sieht die *ex nunc*-Anwendbarkeit der neuen Disziplin vor, also ab ihres Inkrafttretens am 1. Oktober 2015, in Konformität mit dem allgemeinen Prinzip *tempus regit actum*, das dem Verwaltungsrecht eigen ist und was auch aus Art. 11 der Bestimmungen zum Gesetz im Allgemeinen (*disposizioni sulla legge in generale*) (sog. Vorspruch zum Zivilgesetzbuch) abgeleitet werden kann. Danach verfügt das Gesetz nur „für die Zukunft“ und hat „keinen rückwirkenden Effekt“: zumindest sofern es nicht anders bestimmt worden ist. Die neue Vorschrift des Rechtsmissbrauchs wird deshalb auf laufende Verfahren und Untersuchungen angewendet, neben der Anwendung auf zukünftige, sowie – aufgrund der ausdrücklichen Bestimmung gem. Art. 1, Absatz 5, D.lgs. 128/2015 – auf bereits erfolgte Handlungen, sofern „die betreffende Steuerauflage nicht zugestellt wurde“.

Wie der Kassationshof betont, hat hinsichtlich der strafrechtlichen Auswirkungen hingegen das ausdrückliche und übergeordnete Prinzip der bedingungslosen Rückwirkung des für den Angeklagten vorteilhafteren Gesetzes gem. Art. 2 des italienischen Strafgesetzbuchs (*codice penale*: im Folgenden zit.: c.p.) zu gelten, welches seine Grundlage in den internationalen Verträgen sowie natürlich in unserer Verfassung findet²³.

Daraus folgt, dass selbst wenn bereits eine Steuerauflage zugestellt wurde, die Klausel der „Straflosigkeit“ des Rechtsmissbrauchs sich dennoch auf die in der Vergangenheit erfolgten Handlungen erstreckt, wie es gerade in dem Fall, welcher dem Kassationshof vorlag, geschehen ist. Dieses hat mit der erwähnten Entscheidung unverzüglich die Verurteilungen mit dem Satz aufgehoben, „weil die Handlung vom Gesetz nicht mehr als Delikt angesehen wird“, aber gleichzeitig hat es den Rechtsspruch an die – gegebenenfalls – für die Umsetzung der verwaltungsrechtlichen Sanktionen zuständigen verwaltungsrechtlichen Behörde²⁴ verwiesen, ausdrücklich „unbeschadet“ des Absatz 13 Teil zwei des Art. 10 bis, Gesetz 212/2000.

²³ Cass. Sez. III, 1. Oktober 2015, aaO., S. 22 f., §§ 18-19, mit umfangreichen Hinweisen auf Art. 15 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte, verabschiedet in New York am 16. Dezember 1966 und auf Art. 7 EMRK, wie vom EGMR im Urteil der Großen Kammer vom 17. September 2009, Scoppola gg. Italien, interpretiert, deren Wirkung „als eines der verfassungsrechtlichen Prinzipien, welche der italienische Gesetzgeber einhalten muss“ auf Art. 117 Cost. basiert, während demgegenüber eine Ausnahme vom genannten Rückwirkungsprinzip der *lex mitior* im vorliegenden Fall nicht dem Grundsatz der Angemessenheit (Art. 3 Cost.) widerspräche.

²⁴ Das Gericht betont jedoch, dass es nicht von einer spezifischen Vorschrift verpflichtet wurde, da es keine Übergangsbestimmungen, die das vorgeschrieben hätten, gab, wie hingegen von vielen Gesetzen zur Entkriminalisierung vorgesehen (ebenda, S. 26, § 20).

In der strafrechtlichen Lehre (und nicht nur da) wurde diese gesetzliche Neuerung²⁵, die der umstrittenen Rechtsprechungslinie, welche darauf gerichtet war, die strafrechtliche Relevanz der umgehenden Handlungen zu bestätigen, ein Ende gemacht hat, sehr begrüßt und somit auch diese erste Entscheidung, die der Neuerung zur vollständigen und sofortigen Anwendung verhalf und damit einen Wendepunkt hinsichtlich des nötigen Respekts, wenn nicht sogar der „Wiederherstellung“, des Legalitätsprinzips im Steuerstrafrecht markierte²⁶.

Auch hinsichtlich der zeitlichen Wirkung hat das führende Schrifttum in einem ersten Kommentar bestätigt, dass die zur Debatte stehende Vorschrift, die die „Straflosigkeit“ der Handlungen, welche Rechtsmissbrauch einschließen, diese vom „Umkreis“ der Tatbestandsmäßigkeit der Steuerdelikte ausschließen würde und somit die Wirkung „einer teilweisen *abolitio criminis*“ („Abschaffung der Strafe“) hätte, „von dem Moment an, von dem nicht ein Straftatbestand in seiner Gesamtheit aus der Rechtsordnung gestrichen würde, sondern nur ein Merkmal des abstrakten Tatbestandes, den der Gesetzgeber auf diese Weise wiedergezeichnet hat und von welchem er die Grenzen in anderer (verminderter) Weise bestimmt hat“²⁷.

Diese letzte Schlussfolgerung, zu welcher auch das kommentierte Urteil des Kassationsgerichtshofs²⁸ zu kommen scheint, überzeugt allerdings nicht, und das Thema bedarf somit einer tiefergehenden Analyse.

Unbeschadet der unbestreitbaren Rückwirkung *in bonam partem* der neuen Vorschrift in strafrechtlicher Hinsicht, unabhängig vom Zeitpunkt der

²⁵ Zusätzlich zur in Fußnote 21 erwähnten Lehre, vgl. A. D’Avirro, in A. D’Avirro, M. Giglioli, M. D’Avirro (Hrsg.), *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele*, Mailand 2017, S. 177 f., das besonders unterstreicht, wie auch die Verletzung spezifischer die Umgehung bekämpfender Normen (zB, zum *transfer price* oder bezüglich des *divided washing*) nicht mehr das Delikt der wahrheitswidrigen Steuererklärung erfüllen können. Für eine positive Bilanz siehe auch, nach einer aktualisierten Untersuchung, M. Bosi, *La rilevanza penale dell’abuso del diritto*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Cont.*, 2/2016 (Berichte des Seminars „*Diritto penale e processo oggi*“ organisiert von ISISC und Gruppo Italiano AIDP, Noto, 18-20 September 2015), S. 54 f., vor allem S. 63.

²⁶ F. Mucciarelli, *Abuso del diritto*, aaO., § 7.

²⁷ F. Mucciarelli, *Abuso del diritto*, aaO., § 5; in diesem Sinne auch A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, aaO., S. 270 f., insbesondere Anmerkung 26.

²⁸ Da es sich um ein anhängiges Strafverfahren handelte, beschränkte sich die Begründung auf einen indirekten Hinweis gem. Art. 2 Abs. 2 c.p. (Cass. Sez. III, 1° Oktober 2015, aaO., § 18, 23), um danach die entlastende Formulierung „weil die Handlung nicht mehr vom Gesetz als Straftatbestand vorgesehen ist“ hinzuzufügen.

erfolgten Zustellung der Steuerauflage Anzeige der steuerlichen Handlung, die nur in steuerrechtlicher Hinsicht relevant ist, kann meiner Ansicht nach nicht von einer, wenn auch nur teilweisen, *abolitio criminis* gesprochen werden, welche auf die Regelung gem. Abs. 2 des Art. 2 c. p. zurückzuführen wäre und aufgrund derer nicht nur die Handlung den Tatbestand „nicht erfüllen würde“, sondern auch „die Vollstreckung und die strafrechtlichen Effekte keine Wirksamkeit entfalten würden“, wenn in der Vergangenheit bereits ein Urteil ergangen ist (sog. Hyper-Rückwirkung (*iperretroattività*) des aufhebenden Gesetzes).

Es handelt sich vielmehr um ein eingetretenes *lex mitior*, zurückzuführen auf das Schema gem. Art. 2 Abs. 4 c.p., welcher besagt, dass „wenn das Gesetz zu dem Zeitpunkt, zu welchem das Delikt verübt wurde, sich von den nachfolgenden Gesetzen unterscheidet, dasjenige angewandt wird, dessen Bestimmungen vorteilhafter für den Angeklagten sind, es sei denn, dass ein unwiderrufliches Urteil gesprochen wurde“.

Und diese Schlussfolgerung basiert auf drei Gründen.

Der erste ist nicht nur formeller Natur und besagt, dass keine ausdrückliche *Aufhebung* – nicht einmal eine teilweise – der Straftatbestände erfolgt ist, sondern vielmehr ein neuer allgemeiner Strafaufhebungsgrund allgemeiner Natur eingeführt wurde. Die strafrechtlichen Normen sind tatsächlich teilweise vom folgenden D.lgs. 158/2015, das im nächsten Absatz behandelt wird, auf Grundlage der gesonderten Ermächtigung gem. Art. 8, Gesetz 23/2014 neu definiert worden. Art. 5, die neue Definition und Tatbestand des Rechtsmissbrauchs betreffend, enthielt allerdings keinerlei Eingriff in das *strafrechtliche* Sanktionensystem, schon gar nicht mit aufhebender Wirkung, um so seine „Revision“ für ein anderes folgendes Dekret (D.lgs. 158/2015) aufzusparen.

Somit ist der gesetzgeberische Wille, die „Kontinuität“ der Form oder besser gesagt, der Formen von geltenden Straftatbeständen, aufrechtzuerhalten, von dem Moment an, in dem er die Vorschrift zum Rechtsmissbrauch eingeführt hat, eindeutig²⁹. Untermauert wird diese

²⁹ Die „Kontinuität der Art der Straftat“ – zu deren Behandlung man beurteilen muss, ob es sich um eine bloße Modifikation der strafrechtlichen Regelung handelt, und nicht um eine, wenn auch nur teilweise, *abolitio criminis* – gründet auf der Dauerhaftigkeit „eines wesentlichen Kerns an negativen Werten“, die auch mit dem neuen Gesetz beibehalten wird, trotz der Aufhebung einer Norm, weil bei einem Vergleich die abstrakten Tatbestände „aufgrund der Verletzung des Rechtsguts und einer Pflichtverletzung, in einem Bereich weitgehend entsprechender

Kontinuität auch von der Tatsache, dass die „umgehenden“ Handlungen, welche dem Rechtsmissbrauch innewohnen, auch wenn sie als „nicht strafbar“ bezeichnet werden, im Steuerrecht ausdrücklich rechtswidrig bleiben (zu den Bedingungen, die durch die neue Norm genauer bestimmt sind, auch hinsichtlich der Ermittlungsweise) und somit den schweren verwaltungsrechtlichen Sanktionen unterliegen, die ohne Frage von

Rechtswidrigkeit“ bleiben (M. Romano, *Commentario sistematico del codice penale [artt. 1-84]*, 3. Auflage, Mailand 2004, Band I, insbesondere § 21, 62f, mit umfassenden Verweisen zu Lehre und Rechtsprechung). Eine andere Ausrichtung, formeller Natur hält stattdessen die „strukturellen Beziehungen“ zwischen den Tatbeständen für entscheidend, da ein Legalitätsproblem nicht von einem Werturteil, das das Rechtsgut in Frage stellt, „abhängen“ dürfe: deswegen sei die Lösung anhand der „diachronischen“ Spezialität zu suchen unter dem Lichte der unterschiedlichen den Tatbestand konstituierenden Elemente, mit denen man sich auseinandersetzen muss, und die so eine einfache Lösung gewähren für den Fall, in dem die Folgenorm von allgemeinem Charakter ist im Vergleich zu der aufgehobenen Norm, welche dann gewissermaßen ganz davon umfasst ist, was aber eine genauere Ermittlung – eigentlich eine „Bewertung“ – für den gegenteiligen Teil erfordert, vor allem, wenn das Verhältnis der Spezialität sozusagen bilateral ist, oder besser gesagt, eine Überlagerung von Normen, wie es häufiger vorkommt. Eine radikale Gegenüberstellung der Kriterien scheint nicht vertretbar (in dieser Hinsicht siehe v.a. T. Padovani, *Tipicità e successione di leggi penale. La modificazione legislativa degli elementi della fattispecie incriminatrice o della sua sfera di applicazione, nell'ambito dell'art. 2, 2° e 3° comma, c.p.*, in Riv. It.dir.procpen., 1982, 1354f und seine folgenden Veröffentlichungen; in jüngerer Zeit: mit einer eleganten dogmatischen Untersuchung, die auch einen Vergleich mit der deutschen Lehre anstellt, vgl. insbesondere G. L. Gatta, *Abolito criminis e successione di norme „integratrici“: teoria e prassi*, Milano 2008, vor allem 215, 232, und weitere), weil nicht der Vorrang der Untersuchung des Inhalts der normativen Tatbestände und des Verhältnisses „zwischen den Gesetzen“ zur Diskussion steht, sondern das immer noch *rechtliche* Erfordernis ihrer Interpretation, die in Zweifelsfällen herauszuarbeiten ist und auch auf das Substrat der wesentlichen Gründe abstellt und somit auf die Entscheidungen zum Schutz der Interessen, die der Gesetzgeber schützen wollte oder will, ohne von dem technischen Charakter der einzelnen Formulierungen (die oft das Ergebnis von politischen Kompromissen oder auch politischer Ignoranz sind) beeinflusst zu werden, welcher riskiert, gegenüber der grundlegenden Bedeutung des Wortlauts blind zu bleiben, und sich so der wesentlichen Scheinwerfer der hermeneutischen Ausrichtung zu entziehen. Für wichtige Klarstellungen in dieser Hinsicht, vgl. insbesondere D. Pulitanò, *Legalità discontinua? Paradigmi e problemi di diritto intertemporale*, in Riv.it.dir.procpen., 2002, 1270f. In der Rechtsprechung siehe Cass. Sez. un., 26 März 2003 (dep. 16. Juni 2003), Nr. 25887, in Cass. Pen. 2003, m. 949, 3310f (mit unterstützender Anmerkung T. Padovani), das als „normal“ das Kriterium des strukturellen Zusammenhangs Gattung-Art bevorzugt, aber anerkennt, dass man auf wertende Kriterien zurückgreifen muss, die im Zusammenhang mit den geschützten Rechtsgütern und den Eingriffsmodalitäten stehen, wenn „Elemente, die eindeutig einen völligen abschaffenden gesetzgeberischen Willen aufzeigen“, vorliegen – weswegen sie ausnahmsweise auch „ohne eine formelle Diskontinuität“ bestehen kann – ohne die die Lehre der Rechtsnachfolge Strafnormen gem. Absatz 3 (heute 4, nach den Neuerung durch das Gesetz vom 24. Februar 2006, Nr. 85) des Art. 2 c.p. Anwendung finden muss. Für gegenteilige Schlussfolgerungen (bezüglich der Neuerungen durch das *d.lgs.* 11 April 2002, Nr. 61 bezüglich wahrheitswidriger Mitteilungen und betrügerischen Konkurses) siehe M. Donini, *Discontinuità del tipo di illecito e amnistia. Profili costituzionali*, ebd., Nr. 828, 2857f. der in seinen Ausführungen dem Bewertungskriterium Vorrang einräumt, das als unerlässlich gesehen wird, auch auf Grund eines Realitätsprinzips (ebd., 2882, 2884).

bestrafender Natur sind³⁰ und die „bestehen bleiben“ („*restano ferme*“) (Art. 10bis, Absatz 13, letzter Teil, Gesetz 212/2000). Letztendlich erscheint es unangemessen, bedenkt man die *ratio legis* und den Zusammenhang, in der in Frage stehenden Norm eine „implizite“ Entscheidung über die, wenn auch nur teilweise, Abschaffung des Straftatbestandes (oder Sub-Tatbestandes) zu sehen, da er eine *ex tunc*-Wirkung hätte, die in der Lage wäre, auch die „Auswirkungen“ der rechtskräftigen Urteile aufzuheben.

Der zweite und wichtigere Grund dogmatischer Natur, der das Vorliegen einer (wenn auch teilweisen) *abolitio criminis* ausschließt, rührt von der rechtlichen Natur der in Frage stehenden Vorschrift, die, wie bereits erwähnt, einen neuen ausdrücklichen „Strafausschließungsgrund“ im engen Sinn in das steuerstrafrechtliche System einführt, welcher von einer außerstrafrechtlichen Norm definiert wird (Rechtsmissbrauch)³¹.

Und dass es sich um einen reinen Ausschließungsgrund der Anwendbarkeit strafrechtlicher Sanktionen handelt, lässt sich in erster Linie von der Formulierung der Vorschrift ableiten („Die missbräuchlichen Handlungen *begründen keine* Strafbarkeit im Sinne des Steuerstrafrechts. Die Anwendung *verwaltungsrechtlicher* Sanktionen bleibt bestehen“: Hervorhebungen durch den Autor), welcher mit einer gewissen Häufigkeit

³⁰ Wie bekannt ist, genießen die Kategorie der „strafenden Maßnahmen“ auch nicht strafrechtlicher Art im engeren Sinne, die also die verwaltungsrechtlichen mit einschließen, welche ähnliche Merkmale an Schwere und Verbindungen zu rechtswidrigen Taten aufweisen, die Straftaten ähneln (nach den sog. „Engel“-Kriterien, nach dem Namen des Beschwerdeführers in der berühmten Entscheidung des EGMR vom 8. Juni 1976: vgl. für alle E. Nicosia, *Convenzione europea*, aaO, 42f.) die konventionsrechtlichen Garantien gem. Art. 6 und 7 EMRK, einschließlich des Verbots des *bis in idem*, auf welches später zurückgekommen wird, wie es vom EGMR (Große Kammer) selbst festgelegt wurde, 4. März 2014, *Grande Stevens gg Italien*, wo die Anwendung der „Zweigleisigkeit“ gegen den Marktmissbrauch gerügt wurde. An dieser Stelle reicht ein Verweis, unter der sehr umfassenden Lehre zu diesem Thema, auch für weitere bibliografische Hinweise und Hinweise in der Rechtsprechung, auf F. Viganò, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, unter www.penalecontemporaneo.it (8.2.2016). Zu dem Thema vgl. auch den Bericht zu den Leitlinien des Ufficio del Massimario penale des Kassationsgerichtshofes, Nr. 26/2017: *Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea* (herausgegeben von M. Brancaccio).

³¹ Vgl. zu diesem Punkt M. Romano, *Commentario*, aaO., § 9, 57, der ausschließt, dass eine, wenn auch nur teilweise, *abolitio criminis*, die Einführung eines Strafbarkeitsgrundes (im engen Sinne) begründen könne, weil – im Gegensatz zu dem, was festgestellt wird, wenn ein Entschuldigungsgrund eingeführt wird – der Gesetzgeber „die Ablehnung der Rechtsordnung fortbestehen“ lässt, sowohl in Bezug auf die Rechtswidrigkeit als auch in Bezug auf die Schuld. *Dagegen* mit einer allgemeinen Feststellung D. Pulitanò, *Diritto penale*, 6. Auflage, Turin 2015, 593, laut dem „der Effekt der Einschränkung des Bereichs der Strafbarkeit – und somit der einer teilweisen *abolitio criminis* – auch von der Einführung eines Strafausschließungsgrundes herrühren könnte“.

im Steuerstrafrecht wiederkehrt, gerade um die Strafausschließungsgründe im engeren Sinne (sowohl „gleichzeitige“ als auch „nachträgliche“, je nach typischer Handlung) zu definieren³².

Zum zweiten muss man darauf hinweisen, dass auch der gestrichene („nachträgliche“) Strafausschließungsgrund, der vom ursprünglichen Art. 16 D.lgs. 74/2000 vorgesehen war und vom erwähnten D.lgs. 158/2015 aufgehoben wurde, auf die gleiche Weise formuliert war und in dem der Ausdruck „führt nicht zu einer strafbaren Handlung“ mit der umgehenden Handlung desjenigen verbunden war, der *später* den Ansichten des Finanzministeriums oder des Beratenden Ausschusses „für die Anwendung der Normen zur Bekämpfung von Umgehungen“ gefolgt ist. Eine Streichung, die auf eben dem Bedeutungsverlust in Folge der Reformen bezüglich der „umgehenden“ Handlungen, die durch das D.lgs. 128/2015 erfolgten, zurückzuführen ist, wie regelmäßig betont wurde³³.

Auch unter diesem Gesichtspunkt sieht man sich vor eine Reihe von Normen gestellt, die Straflosigkeitsgründe normieren, „rechtsmissbräuchliche“ Handlungen, vorgenommen sowohl vor dem novellierenden Eingriff als auch danach, anwendbar sind, und unter denen der für den Angeklagten „vorteilhafteste“ Vorrang haben muss, was gem. Art. 2 Abs. 4 c.p. im konkreten Fall festzustellen ist. Und das kann nur der sein, der mit dem D.lgs. 128/2015 eingeführt wurde, da er über eine bedingungslose Straflosigkeit der umgehenden Handlungen verfügt, es sei denn, dass sich der Steuerzahler bereits vorher den Auffassungen, die von einer heute aufgehobenen Norm empfohlen wurden, angepasst hat.

Indem in jedem Fall, wie durch letztgenannte, nur die konkrete Anwendung der Strafen (im engen Sinne) auf „Tatsachen“, die bereits früher von der Rechtsprechung auf die erwähnten strafrechtlichen Handlungen der Unterlassung der Abgabe der Steuererklärung oder der wahrheitswidrigen

³² Man beachte die gem. der außer Kraft getretenen Art. 7 und 16 *d.lgs.* 74 /2000 (vgl. auch oben, § 2), die erste wurde im Rahmen des *d.lgs.* 158/2015 vom neuen Absatz 1 ter des Art. 4 *d.lgs.* 74/2000 ersetzt, nach dem „die einzeln berücksichtigten Bewertungen nicht zu einer Strafbarkeit führen, wenn sie sich um weniger als 10 Prozent von den korrekten unterscheiden“. Und der „nachträgliche“ Grund für die Strafbarkeit, der mit dem *d.lgs.* 158/2015 den Art. 13 *d.lgs.* 74/2000 umgewandelt hat, bestehend aus der Zahlung der steuerlichen Schuld vor Eröffnung der Verhandlung. Zu den angemeldeten Zweifeln bezüglich der Anwendung, vgl. zuletzt Cass. Sez. III, 12. April 2017 (dep. 15. Juni 2017), Nr. 30139, *Froglient*, unter [www. Penalecontemporaneo.it](http://www.Penalecontemporaneo.it) (4.07.2017) mit Anmerkungen von A. Termine, *Il nuovo Art. 13. D.lgs. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?*

³³ A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, siehe aaO, S. 84.

Steuererklärung (wenn alle anderen objektiven und subjektiven Tatmerkmale vorliegen, die von dem entsprechenden Tatbestand verlangt werden) zurückgeführt wurden, verhindert wird - gerade weil sie als „umgehend“ angesehen wurden-, hat der unübertroffenen systematischen Einordnung Giuliano Vassallis zufolge *keinen Einfluss* auf ihre Tatbestandsmäßigkeit³⁴.

Bereits in ähnlichen Fällen der Einführung bloßer Strafausschließungsgründe für Tatsachen, die ihren rechtswidrigen Charakter nicht verlieren und nur den speziell dafür vorgesehenen verwaltungsrechtlichen Sanktionen unterliegen, haben Rechtsprechung und Lehre, wenn auch mit einigen Unsicherheiten, ausgeschlossen, dass von einer *abolitio criminis* gesprochen werden könne, indem sie die dauerhafte Rechtswidrigkeit der Handlungen als „nicht strafbar“ aus Gründen der kriminalpolitischen Opportunität hervorhoben³⁵.

Die Schlussfolgerung erscheint auch vollkommen vereinbar mit der *ratio legis*, schlichtweg die Sicherheit der „Straflosigkeit“ in den Verhältnissen mit den Steuerzahlern zu garantieren, in Bezug auf welche die Finanzverwaltung prüft oder prüfen kann, dass die durchgeführten Handlungen, wenn auch formell rechtmäßig, sich als *materiell* „umgehend“ erweisen, ohne jedoch die abstrakten Tatbestände zu berühren, die *normativ* gleich bleiben (vorbehaltlich der Änderungen einiger

³⁴ G. Vassalli, *Cause di non punibilità*, in *Enc. Dir.*, VI, Mailand 1960, S. 609 f., insbesondere S. 636. Zur Anerkennung der Existenz und Selbständigkeit der genannten Kategorie, auch in den Fällen, in denen „sie in die Begehung der Straftat selbst eingebettet sind“ (sofern vorhergehend oder gleichzeitig) vgl. T. Padovani, *Diritto penale*, 10. Auflage, Mailand 2012, S. 364 f.; D. Pulitanò, *Diritto penale*, aaO. S. 241 f., der die Unterscheidung der Strafausschließungsgründe von den Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründen unterstreicht; G. Marinucci, E. Dolcini, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, 6. Auflage (aktualisiert von E. Dolcini, G.L. Gatta), Mailand 2017, S. 428 f., S. 432, wo er die „besondere Geringwertigkeit der Tat“ („*particolare tenuità del fatto*“) (gem. Art. 131 bis c.p.) erwähnt, die ohne Frage starke Übereinstimmungen mit der ansonsten ganz anderen vorliegenden Annahme aufweisen kann. M. Donini, *Discontinuità del tipo*, aaO., S. 2874 f., anerkennt die selbständige Existenz der Strafausschließungsgründe im engeren Sinn, „einhergehend“ mit der Tat, die sich in dogmatischer Hinsicht von der Vermutung der Atypizität unterscheiden, aber beschränkt sie auf die „subjektiven“ oder persönlichen (ebenda, S. 2875), vor allem, um das „Strafmaß“, das für die Fälle wahrheitswidriger Mitteilung (*false comunicazioni sociali*) gem. Art. 2621 und 2622 c.c. (*codice civile*: it. Bürgerliches Gesetzbuch) und die für ihn die Tatbestandsmäßigkeit konstituierende Elemente sind, vorgesehen ist, auszuschließen.

³⁵ Der bekannteste Fall war die gesetzliche Regelung der „Strafausschließung“ des Besitzes von Betäubungsmitteln in „geringen Mengen“ gem. Art. 80 vom Gesetz 22. Dezember 1975, Nr. 685: zu diesem Thema M. Romano, *Commentario*, aaO., § 9, S. 57, mit Verweisen auf die Rechtsprechung; *amplius* M. Donini, *Discontinuità*, aaO., S. 2872 f., der die Norm als zeitgemäßen „subjektiven Strafausschließungsgrund“ hinsichtlich der Handlung einordnet.

konstituierender Elemente, die später mit dem D.lgs. 158/2015 hinzugekommen sind, dessen Untersuchung – wie dargelegt wird – die Annahme bestätigt: vgl. unten § 5).

Gleichzeitig reagiert der Gesetzgeber auch auf die damit einhergehende zusammenlaufende Notwendigkeit, eine „Doppelung“ strafrechtlicher Sanktionen im engen Sinne und verwaltungsrechtlicher Sanktionen für dieselben Handlungen, unter Verletzung des verfassungsrechtlichen Verbots des *bis in idem*, zu vermeiden³⁶.

Die neue Norm aus 2015 hat letztendlich eine höchst *deklaratorische* Funktion der *voluntas legis* (nicht jedoch der authentischen Interpretation, da die Vorschrift, die Objekt dieser Interpretation hätte sein sollen, Art. 37 D.P.R. 600/1973, außer Kraft gesetzt wurde), ohne irgendeine aufhebende Wirkung, nicht einmal einer teilweisen *abolitio criminis*, der zuvor geltenden strafrechtlichen Tatbestände gem. Art. 2 Abs. 2 c.p. Schließlich gibt es eine letzte „systematische“ Überlegung, die hier relevant wird, und zwar ohne genauer auf die anspruchsvolle Debatte der allgemeinen Rechtslehre zu den Auswirkungen und Regelungen, einzugehen, die an die Veränderungen der Strafrechtsrechtsprechung - in diesem Fall besser gesagt, des Strafgesetzes angesichts der vorherigen Rechtsprechung – im Laufe der Zeit anzuerkennen bzw. anzuwenden sind.³⁷

³⁶ Zusätzlich zu den in Fußnote 29 genannten Verweisen, mit spezifischem Verweis auf die Zweigleisigkeit (*doppio binario*) im Steuerbereich vgl. EGMR, Große Kammer, 15. November 2016, A und B gegen Norwegen, ric. N. 24130/11 und 29758/11 unter www.penalecontemporaneo.it (16.11.2016), der eigentlich dessen Anwendungsbereich einschränkt, mit kritischen Anmerkungen von F. Viganò, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*; und zu den neuesten Entwicklungen *Idem, Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, Kommentar zu EGMR, Sez I, 18. März 2017, Johannesson u. a. gegen Island, ric. Nr. 22007/11 unter www.penalecontemporaneo.it (20.5.2017).

³⁷ Zu diesem Thema ist die Diskussion lebhaft, aufgrund des unzweifelhaften Eindringens von *common-law*- Institututen – welche die Rolle der Rechtsprechung als „Rechtsquelle“ anerkennen, obgleich ohne die Einschränkungen und traditionellen Abwägungen dieser Systeme – in unsere Rechtsordnungen des *civil law*, insbesondere Infolge der Urteile der supranationalen Gerichte (vor allem EGMR und Gerichtshof der Europäischen Union). Zu diesem Thema reicht ein Verweis auf die tiefgehende Untersuchung von A. Cadoppi, *Il valore del precedente nel diritto penale*, 2. Auflage, Turin 2008 und auf die Beiträge von M. Donini, *Europeismo giudiziario e scienza penale. Dalla dogmatica classica alla giurisprudenza-fonte*, Mailand 2011, insbesondere 67f. In der Rechtsprechung wird verwiesen auf C. Cost. 12. Oktober 2012, Nr. 230, das die Frage der Unterlassung nach Art. 673 c.p.p. der Aufhebung einer Verurteilung wegen *abolitio criminis* im Falle des Dazwischenkommens einer begrüßenswerten „Änderung der Rechtsprechung“ für unbegründet erklärt hat

Es reicht hier, zu unterstreichen, dass gerade weil es sich bei unserer Rechtsordnung um eine Rechtsordnung des *civil law* handelt, die also auf dem Prinzip des Richters, der nur dem Gesetz unterworfen ist (Art. 101 Cost.) und der Legalität im Strafrecht (Art. 25 Abs. 2 Cost.) fußt, man nicht aufgrund systematischer Kohärenz behaupten kann, dass die vorherige kritisierte Ausweitung der *Anwendung* der oben erwähnten steuerstrafrechtlichen Tatbestände auf die Handlungen der „Umgehung“, die durch die Gerichte erfolgte, gleichgesetzt werden kann mit dem formellen Rang einer „Quelle“ zur *Typisierung* der vorgenannten Straftatbestände, weswegen die zur Debatte stehende Bestimmung der „Straflosigkeit“ im Vergleich dazu einen (wenn auch teilweisen) „aufhebenden“ Effekt hätte.

Mit anderen Worten: man kann nicht von einer *abolitio criminis sine abrogatio legis* sprechen, da ein „Gesetz“, welches nun (teilweise) aufgehoben worden wäre, *nicht* existierte.

Daraus folgt, dass die einzelnen Verfahren, die vor Gericht aufgrund der, wenn auch kritisierten, interpretativen Ausweitung geführt wurden, unwiderruflich abgeschlossen bleiben, und die entsprechenden Entscheidungen Rechtskraft haben, da die neue Norm nur auf die noch anhängigen oder zukünftigen Verfahren anwendbar ist, selbst wenn sie sich auf Tatsachenbezieht, die *vor* dem Inkrafttreten des „vorteilhafteren“ Gesetzes, das den genannten neuen Strafausschließungsgrund (im engeren Sinn) eingeführt hat, eingetreten sind lagen.

Und es lohnt sich auch eine Anmerkung *a contrario*. Wenn es stimmt, dass in Lehre und Rechtsprechung die Annahme einer *abolitio criminis* sich von der *abrogatio legis* unterscheiden, sodass sich somit die Möglichkeit einer *abrogatio legis sine abolitio criminis* ergibt, so betrifft dies Situationen, die sich sehr von der hier vorliegenden unterscheiden, in welchen also die formelle Aufhebung einer *Strafnorm* der (meist teilweisen) Strafbarkeit von Tatsachen, die in den Regelungsbereich anderer gleichzeitig eingeführter

Vorschriften, sowohl allgemeinen Charakters³⁸ als auch spezielleren Charakters, nichts anhat³⁹.

Wie bereits erwähnt, sehen wir uns im vorliegenden Fall mit der gegenteiligen Annahme der Einführung eines (ausdrücklichen) Strafausschließungsgrundes im engen Sinne konfrontiert, der Handlungen betrifft, die eine Strafe aufgrund ihres Charakter bloßer „umgehender Handlungen“, welche einen „Rechtsmissbrauch“ darstellen, nicht verdienen (was *in concreto* und *ex post* festzustellen ist, ohne Gegenstand eines abstrakten strafrechtlichen Verbots gewesen zu sein), und in welchem man kein Anzeichen einer (wenn auch nur teilweisen) Abschaffung *abstrakter* Straftatbestände feststellen kann.

5. Anmerkungen zur „Revision“ des italienischen Steuerstrafrechts von 2015: die „fiktiven“ Umsätze

Der delegierte Gesetzgeber hat das Bild der vom Ermächtigungsgesetz (*legge di delega*) 23/2014 beabsichtigten Eingriffe mit dem Erlass des gesetzvertretenden Dekrets (*decreto delegato*) D.lgs. 158/2015 vervollständigt.

Es wurde bereits angemessen betont⁴⁰, dass es sich nicht um eine organische und einschneidende Reform des Steuerstrafrechts gehandelt hat, sondern – wie sich auch vom Titel ableiten lässt – um die einfache „Revision“ mehrerer Punkte, die das Bild der Straftatbestände nicht erschüttert hat, sondern nur einige grundlegende Elemente genauer skizziert hat, auch mittels der Neuformulierung oder des Hinzufügens ausschlaggebender Vorschriften hinsichtlich umstrittener Aspekte, um in jedem Fall zu

³⁸ Umstritten war allerdings die anzuwendende Regelung auf die Aufhebung des Tatbestandes des Angriffs auf die Staatsgewalt (*oltraggio a pubblico ufficiale*), aufgehoben durch Gesetz vom 25. April 1999, Nr. 205, aber weiterhin strafbar als schwere Beleidigung gegen die Staatsgewalt (*ingiuria aggravata dalla qualità di pubblico ufficiale della vittima*) gem. Art. 594 und 61 Nr. 10 c.p. (bis zur Wiedereinführung nach Art. 341 bis c.p. durch Gesetz vom 15. Juli 2009, Nr. 94): vgl. Cass. Sez. Un., 17. Juli 2001, Avitabile, in *Cass. Pen.* 2002, S. 482 f.

³⁹ Wie es zum Beispiel im Fall der Aufhebung von Art. 324 c.p. geschah, der Privatinteressen im offiziellen Angelegenheiten (*interesse privato in atti d'ufficio*) unter Strafe stellte, für den Fall, dass im konkreten Fall alle das Delikt des Amtsmissbrauch gem. Art. 323 c.p., der durch dasselbe Gesetz vom 26. April 1990, Nr. 86 neuformuliert wurde, konstituierenden Elemente vorliegen sollten (zu dem Thema siehe Cass. Sez. Un. 26. Juni 1990, Monaco, in *Cass. Pen.* 1990, S. 1896, zusätzlich zu den Verweisen aus Fußnote 28).

⁴⁰ Vgl. unter den ersten Anmerkungen des *Ufficio del Massimario* des Kassationsgerichtshofs, herausgegeben von P. Molino, P. Silvestri (28.10.2015).

versuchen, Doppelungen von strafrechtlichen Sanktionen im engen Sinn und verwaltungsrechtliche Sanktionen mit Strafcharakter für die gleichen unrechtmäßigen Handlungen zu vermeiden.⁴¹

Unter der novellistischen Eingriffen interessiert an dieser Stelle (abgesehen von dem bereits erwähnten, welcher die Aufhebung des Art. 16 betrifft) der, der die Definition von „objektiv oder subjektiv *vorgetäuschten* Handlungen“ (Hervorhebung durch den Autor.) eingeführt hat, auf welche sich der neue Buchstabe g bis) des Art. 1 D.lgs. 74/2000 bezieht, unter gleichzeitiger Einführung dieses neuen konstitutiven Elements in den Straftatbestand der „Betrügerischen Erklärung mittels anderer Tricks“ („*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*“) gem. Art. 3, der entsprechend modifiziert wurde.

Gem. der neuen Vorschrift werden die „*angeblichen* Handlungen, die sich von den in Art. 10bis“, Gesetz 212/2000 „normierten unterscheiden“ und „die mit dem Willen, sie nicht vollständig oder nur teilweise zu realisieren, durchgeführt werden, d.h. die Handlungen, welche sich auf *zum Schein zwischengeschaltete* Personen beziehen“ als „*fiktiv*“ angesehen (Hervorhebungen durch den Autor).

Mit dieser Definition beinhaltet dieses Element ein wichtiges Merkmal der „*arglistigen Täuschung*“, welche sich somit erheblich unterscheidet von den Handlungen, die den verbleibenden Tatbestand der „*wahrheitswidrigen Steuererklärung*“ erfüllen (gem. des ebenso neuformulierten Art. 4 D.lgs. 74/2000; Hervorhebungen durch den Autor), die sich nur auf die Angabe „aktiver Elementen in geringerer als der *tatsächlichen* Höhe oder *nichtvorliegende* passive Elemente“ beziehen (Hervorhebungen durch den Autor). Die Hypothese einer Angabe nur „fiktiver“ Elemente, auf deren Interpretation im *normativen* Sinn (anstelle natürlicher Inexistenz) vorher die oben aufgeführte Rechtsprechung basierte, um so auch den „umgehenden“ Handlungen strafrechtliche Relevanz zuzusprechen (vgl. oben § 2), ist somit grundlegend überwunden.

Zusammengefasst wird der „Betrug“ auch ergänzt von der „Vortäuschung“, die als betrügerischer *Schein*, mit der Wahrheit nicht übereinstimmend, verstanden wird; während „Wahrheitswidrigkeit“ nur

⁴¹ Diesbezüglich muss man hervorheben, dass Art. 8 des ausführenden Gesetzes 23/2014 „die Möglichkeit, die Strafe für weniger schwere Tatbestände zu mindern oder *verwaltungsrechtliche Strafen* anstelle von strafrechtlichen anzuwenden, auch unter Berücksichtigung eines angemessenen Strafmaßes“ vorsah (Hervorhebungen durch den Autor).

bei eindeutiger Inexistenz dieser Elemente vorliegt, wodurch die Erklärung lediglich „falsch“ oder „unwahr“ ist.

Beide unterscheiden sich somit deutlich von der „Steuerungumgehung“, bei der hingegen *tatsächliche* und *glaubwürdig gemachte* Handlungen vorliegen, auch wenn sie *entscheidend* dazu beitragen, unrechtmäßige Steuervorteile zu erzielen. Deswegen sind nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers letztere Handlungen nicht strafbar, unter der Bedingung, dass betrügerische oder täuschende Umstände, eingeschlossen die „fiktiven“ oder auch die nur ideell „falschen“ (also „unwahren“), welche den Straftatbestand erfüllen würden, *fehlen*⁴².

Es scheint also aufgrund der Substitution des umstrittenen Erfordernisses des „Scheins“ (*fittizietà*) mit dem des „Nichtvorliegens“ (*inesistenza*) im Tatbestand des Art. 4 D.lgs. 74/2000 nicht so, als ob man in diesem Zusammenhang über eine teilweise *abolitio criminis* reden könne. Nicht nur war der erste Begriff von Art. 1 D.lgs. 74/2000 nicht normativ festgelegt, weswegen er nicht einmal als „außer Kraft“ oder ersetzt bezeichnet werden kann, sondern seine *Interpretation* war als objektives „Nichtvorliegen“ bereits hermeneutisch als „naturalistischer“ Begriff hergeleitet worden, im Gegensatz aber zu dem „normativen“, welcher von der Rechtsprechung und einer Minderheit der Literatur akzeptiert wurde (vgl. oben, § 2 und Fußnote 11 und 12).

Deswegen stehen wir auch hier nicht vor einer teilweisen *abolitio criminis*, sondern vor einer bloßen Modifikation des Tatbestands gem. Art. 4 D.lgs. 74/2000, der im „Kern“ strafrechtlich zu missbilligen *bleibt*, weil im Übrigen, im Fall von „Schein“-Kosten oder anderen passiven „Schein“-Verbindlichkeiten die vorteilhaftere Norm angewendet werden muss, sowohl wenn sich das objektive „Nichtvorliegen“ herausstellt, als auch wenn hingegen der „fiktive“ Charakter zum Vorschein kommt, der heute die

⁴² Vgl. zu diesem Thema Cass., Sez. III, 1. Oktober 2015, Nr. 40272, aaO., S. 21, § 17. Somit überzeugt die These derjenigen nicht, die glauben, dass ähnliche „Merkmale“ auch in Handlungen, die „umgehende Wirkung“ haben, bestehen können, weshalb sie „als rechtsmissbräuchlich in verwaltungsrechtlicher Hinsicht qualifiziert werden“ könnten (C. Santoriello, *Abuso del diritto*, aaO., S. 93, Hervorhebungen durch den Autor). Und tatsächlich, wenn alle Ausprägungen des Rechtsmissbrauchs, eingeschlossen der, welche die negative Grenze des Rechtsmissbrauchs darstellt (weswegen sie „Restcharakter“ hat), ausgeschlossen der bei Vorliegen einer Verletzung anderer (spezifischer) Vorschriften und vor allem der, die gem. d.lgs. 74/2000 (Absatz 12, Art. 1bis Gesetz 212/2000) zu bestrafen sind, weiterbestehen, kann logischerweise keine Straftat vorliegen, und umgekehrt. Mit ähnlichen Worten vgl. auch A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, aaO., S. 274 f., und Fußnoten 29, 30 und 31.

schwerere Annahme der arglistigen Täuschung gem. Art. 3 erfüllen würde, welcher gem. Art. 2, Absatz 1 c.p. rückwirkend nicht anwendbar ist.

Im Fall der einfachen Steuerumgehung wird selbstverständlich der Strafausschließungsrund des Rechtsmissbrauchs angewendet werden, immer vorausgesetzt, dass keine rechtskräftige vorherige Verurteilung vorliegt.

6. Fazit

Zu guter Letzt bestätigen auch diese kurzen Gedanken zum „Revisionseingriff“ in das steuerstrafrechtliche System mit dem D.lgs. 158/2015 den eindeutigen Willen des italienischen Gesetzgebers, eine klare Abgrenzungslinie zwischen „Rechtsmissbrauch“ (oder Umgehung), der wesentlich ist für steuerrechtliche Maßnahmen, die aber nur in der Form der Aberkennung der unrechtmäßig erlangten „Vorteile“ sowie durch ausschließlich verwaltungsrechtliche Sanktionen erfolgen, und den Delikten der „Steuerflucht“ in ihren verschiedenen Formen zu ziehen – darunter die „wahrheitswidrige Steuererklärung“ – da nur auf diese, gem. der vorgesehenen Bedingungen, die einschneidenderen Strafmaßnahmen im engeren Sinne angewendet werden, wodurch das Risiko einer doppelten Bestrafung für die gleichen Handlungen, was das Verbot von verfassungsrechtlichem und konventionsrechtlichem Rang des *bis in idem* verletzen würde, ausgeschlossen wird.

Dieses Ergebnis scheint heute erreicht; dank der neuen gesetzlichen Regelung und vorbehaltlich einer genaueren Überprüfung im Rahmen der konkreten Anwendung in der Rechtsprechung, die zeigen wird, ob und wann der Gesetzgeber seine Funktion und Verantwortung, die grundlegenden Entscheidungen der Kriminalpolitik zu erarbeiten, welche zu seiner Kompetenz gehören, wirklich ernst nimmt und so die Grenze zwischen rechtmäßig und widerrechtlich mittels möglichst genauer *gesetzlicher Vorschriften* aufzeigt, können einerseits die Harmonisierungsbestrebungen der supranationalen Instanzen sinnvoll umgesetzt werden, als auch die Einhaltung der Grundrechte garantiert werden – *in primis* das Legalitätsprinzip und das Verbot des *bis in idem* – als auch das richtige Gleichgewicht zwischen gesetzgebender Gewalt und richterlicher Gewalt (wieder) hergestellt werden, indem die Exzesse des „Richterrechts im Strafrecht“, das in unserer Rechtsordnung, die sich auf dem

Legalitätsprinzip der Delikte und Strafen gründet, keinen Platz haben dürfte, aber unweigerlich einen Platz in der Aporie des Systems findet.

Und indem ich dieses Bestreben nach einem eindeutigeren, rechtsstaatlicheren und ausgeglicheneren Strafrechtssystem ausdrücke, das unsere gemeinsame Verpflichtung als Rechtswissenschaftler ist, möchte ich meinen Beitrag wissenschaftlicher und persönlicher Hochachtung zu Ehren Silvia Tellenbachs abschließen.

