

Strafverteidigung

## Bandenmäßige und gewerbsmäßige Steuerhinterziehung (§ 370a AO)

von RA Julian Ott, Berlin\*

Mit dem „Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze“ tritt der neue § 370a AO (gewerbsmäßige und bandenmäßige Steuerhinterziehung) in Kraft (StVBG, BGBl I 01, 3922, [www.bundesanzeiger.de/bgbl1.htm](http://www.bundesanzeiger.de/bgbl1.htm)). Danach wird als Verbrechen mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu zehn Jahren bestraft, wer gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Diese trotz ihrer Stellung in der Abgabenordnung strafrechtliche Norm reicht u.a. wegen ihrer Eignung als Vortat zur Geldwäsche weit in die steuerliche Beratung des Mandanten hinein. Der Beitrag will daher die schon jetzt absehbaren Konsequenzen aufzeigen.

### 1. Die Konsequenzen im Überblick

Wesentliche Folgen der Neuerung für die Handhabung in Steuerstrafverfahren können folgende sein:

- Da für eine „Bande“ der Zusammenschluss von mindestens drei Personen erforderlich ist (vgl. Tz. 3.2), wird außerhalb der organisierten Kriminalität der praktische Schwerpunkt der Norm bei der Alternative „Gewerbsmäßigkeit“ liegen.
- Bereits bei „typischen“ Hinterziehungen von Zinseinkünften über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg liegt aus Sicht der Strafverfolger der Schluss nahe, dass der Täter die für die Gewerbsmäßigkeit erforderliche Absicht hatte, sich durch wiederholte Begehung eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen. § 370a AO ließe sich daher auch auf Fälle erstrecken, die bisher nur als Vergehen nach § 370 AO verfolgt wurden (vgl. Tz. 3.1).
- § 370a AO ist damit auch Vortat zur Geldwäsche. Hierdurch werden die strafprozessualen Ermittlungsmöglichkeiten deutlich erweitert. Eine Verfahrensbeendigung durch Strafbefehl oder Einstellung gemäß § 153a StPO ist in diesem Bereich ausgeschlossen (vgl. Tz. 4).
- Aus der Vortateigenschaft bei der Geldwäsche ergeben sich darüber hinaus erhebliche Risiken für Berater (z.B. Honorarannahme, ausführlich hierzu Gotzens/Schneider, PStR 01, 265).

### 2. Möglichkeiten zur einschränkenden Auslegung?

Der Überblick über die Konsequenzen zeigt, dass die Verteidigung darauf drängen muss, den § 370a AO einschränkend auszulegen, um einer allgemeinen (und unberechtigten) Verlagerung in Steuerstrafsachen weg von § 370 AO hin zu § 370a AO entgegenzutreten. Ein denkbarer Ansatz für eine einschränkende Auslegung könnte eine Beschränkung der Vorschrift auf Fälle von USt-Hinterziehung mit erheblichem Hinterziehungsvolumen sein (vgl. BT-Drucksache 14/7470). Jedoch wurde im StVBG zugleich die Strafvorschrift des § 26c UStG aufgenommen, die sich mit der gewerbs- oder bandenmäßigen Schädigung

Steuerhinterziehung  
als Verbrechen

Weitreichende  
Konsequenzen

Kaum Ansatzpunkte  
zur teleologischen  
Reduktion

\* Der Autor ist für die Kanzlei Derra, Meyer und Partner in Berlin tätig.

des USt-Aufkommens befasst, was gegen eine einschränkende Auslegung spricht. Für die Auslegung von § 370a AO dürfte wegen der Stellung im Gesetz die Rechtsprechung zu § 373 AO (gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel) und § 374 AO (Steherhehlerei) heranzuziehen sein. Weitere Orientierungspunkte für die Auslegung folgen aus mehreren Vorschriften des StGB, welche die bandenmäßige und gewerbsmäßige Begehungsform bestimmter Straftaten (z.B. Diebstahl, Hehlerei und Betrug, vgl. §§ 244, 260, 263 Abs. 3 Ziff. 1 StGB) ahnden.

### 3. Die Merkmale

Besonders wegen der Alternative der gewerbsmäßigen Begehung besteht die Gefahr, dass diese Qualifikation zum Regelfall der Ermittlungen wird. Gerade wegen der fehlenden Einstellungsmöglichkeiten (siehe Tz. 4.4) und des Strafrahmens wird ein Schwerpunkt der Verteidigtätigkeit auf der Ebene des Tatbestandes liegen, da auf der Rechtsfolgenseite dem Richter die Hände gebunden sind: Die Mindeststrafandrohung beträgt ein Jahr Freiheitsstrafe. Einen eingeschränkten Strafrahmen in minder schweren Fällen (wie etwa bei § 244a StGB) gibt es nicht.

#### 3.1 Gewerbsmäßigkeit

Unter Rückgriff auf die Rechtsprechung ist „für die gewerbsmäßige Straftat kennzeichnend die Absicht des Täters, sich durch wiederholte Begehung von Straftaten eine fortlaufende Einnahmequelle von einiger Dauer und einigem Umfang zu verschaffen“ (Schönke/Schröder, StGB, Vorbem. §§ 52 ff. Rz. 95). Als Einnahmequelle reichen geldwerte Vermögensvorteile, zu denen auch die Ersparnis notwendiger Ausgaben zählt, aus (Klein, AO, § 373 Rz. 5).

##### 3.1.1 Subjektives Tatbestandsmerkmal

Die Gewerbsmäßigkeit ist eine subjektive Tatbestandsvoraussetzung:

- Bezüglich des Erwerbs (der „Steuerersparnis“) muss der Täter mit Absicht im Sinne zielgerichteten Willens gehandelt haben.
- Hinsichtlich der übrigen Deliktivoraussetzungen kann bedingter Vorsatz ausreichen (Schönke/Schröder, StGB, Vorbem. §§ 53 ff. Rz. 96).

##### 3.1.2 Auswirkungen

Mit der rein subjektiven Qualität liegt die Annahme eines Anfangsverdachts des § 370a AO sehr nahe, wenn eine über mehrere Veranlagungszeiträume wiederholte Steuerhinterziehung vermutet wird:

- Es besteht die Gefahr, dass die sehr häufigen Sachverhalte der Hinterziehung von Steuern mehrerer Veranlagungszeiträume (z.B. alljährlich nicht erklärte Zinseinnahmen) der Vorschrift unterfallen. Insofern liegt ja die wiederholte Begehung „in der Natur der Sache“. Dem Argument, die Absicht liege vor, weil der Beschuldigte bei korrekter Erklärung im Folgejahr geradezu zu einer Nachfrage des FA einlade, wird schwer zu begegnen sein. Andererseits ist die „alljährliche“ Hinterziehung im Vergleich zu anderen Delikten nicht gerade repräsentativ für gewerbsmäßiges Handeln.
- Bei der Lohn- und Umsatzsteuer verschärft sich die Problematik weiter, wenn wegen monatlicher Abgabe der Anmeldungen eine Wiederholung nahezu immer vorliegt.

Über das USt-Recht hinaus anzuwenden

Insbesondere die „Gewerbsmäßigkeit“ ist künftig bedeutsam

Zinseinkünfte

Lohn- und Umsatzsteuer

Allerdings ist fraglich, ob vor dem Hintergrund der Abschnittsbesteuerung und der Möglichkeit, Steuern durch Unterlassen zu hinterziehen, von wiederholtem Unterlassen auf die für die Gewerbsmäßigkeit erforderliche Absicht geschlossen werden kann. Ferner wird das Erfordernis der Absicht wesentlich höhere Anforderungen an die tatrichterlichen Feststellungen zum subjektiven Tatbestand stellen, als dies beim (bedingten) Vorsatz zu § 370 AO der Fall ist.

**Praxishinweis:** Der Verteidiger wird schließlich künftig in jedem Fall, bei dem der Verkürzungsvorwurf über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg im Raum steht, schon im eigenen Interesse der Vermeidung des persönlichen Risikos aus § 261 StGB zunächst von einem Fall des § 370a AO ausgehen müssen. Er wird sorgfältig prüfen müssen, ob nicht eine Mandatsniederlegung angezeigt ist.

### 3.2 Bande

Hinsichtlich des Bandenbegriffs (vgl. BGH NStZ 01, 421, Abruf-Nr. 020076) dürfte für die Erfüllung des neuen Tatbestandes eine lose Gruppe von Personen erforderlich sein, die sich ausdrücklich oder stillschweigend zur Verübung fortgesetzter, im Einzelnen noch ungewisser Taten (Steuerhinterziehungen) verbunden hat (Tröndle, StGB, § 244 Rz. 17). Ob für eine Bande ein Zusammenschluss von mindestens zwei oder drei Personen erforderlich ist, ist Gegenstand heftiger Diskussionen und in der Rechtsprechung stark umstritten gewesen. Der Große Senat für Strafsachen des BGH hat die Rechtsprechung jedenfalls für § 244 StGB dahingehend geändert, dass nunmehr mindestens drei Personen zur Bildung einer Bande erforderlich sind. Hieraus folgt:

- Hinterziehung in den einschlägigen Zweipersonen-Konstellationen (zusammenveranlagte Ehegatten, Mandant und Steuerberater, Kunde und Bankberater) dürfte unter Verweis auf vorgenannte Rechtsprechung weiterhin im Bereich der einfachen Steuerhinterziehung des § 370 AO anzusiedeln sein, soweit nicht Gewerbsmäßigkeit vorliegt.
- Bei einer möglichen Beteiligung von drei oder mehr Personen kann im Einzelfall bandenmäßige Begehung – außerhalb der organisierten Kriminalität – beim arbeitsteiligen Geschäftsablauf in Unternehmen relevant werden, wenn etwa Buchhaltung und Geschäftsführung unter Beteiligung von drei Personen bewusst zusammenwirkend unrichtig verbuchen.

**Praxishinweis:** Der Grund für die Strafverschärfung bei bandenmäßiger Begehung liegt in der mit dem Zusammenwirken in der Bande verbundenen Effizienzsteigerung und Gefahrerhöhung für potenzielle Tatopfer (Klein, AO § 373 Rz. 11). Die Verteidigung wird vor diesem Hintergrund fragen müssen, worin bei der Tathandlung eine Effizienzsteigerung und Gefahrerhöhung zu sehen ist, die über das Maß der gewöhnlichen Steuerhinterziehung mit mehreren Beteiligten hinausgeht.

## 4. Die Konsequenzen im Einzelnen

Die Strafandrohung von einem bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe führt zur Einordnung des § 370a AO als Verbrechen i.S. des § 12 Abs. 1 StGB. Die Strafbarkeit des Versuchs der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung ergibt sich aus § 23 Abs. 1 StGB, wonach der Versuch eines Verbrechens stets strafbar ist.

**Berater muss  
Mandatübernahme  
prüfen**

**Mindestens  
drei Personen  
erforderlich**

**Verteidigungs-  
ansatz**

#### 4.1 § 370a AO als Vortat der Geldwäsche

Eine zentrale und vom Gesetzgeber beabsichtigte Folge ist die Einstufung dieser qualifizierten Form der Steuerhinterziehung als Vortat der Geldwäsche gemäß § 261 Abs. 1 S. 2 Ziff. 1 StGB. Entsprechend wurde durch Änderung des § 261 Abs. 1 S. 3 StGB neben den Vorschriften über qualifizierten Schmuggel und Steuerhehlerei die neue Norm des § 370a AO aufgenommen:

##### § 261 Abs. 1 S. 3 StGB n.F.

„In den Fällen des Satzes 2 Nr. 3 (Anm. d. Red.: § 373 und § 374 AO) sowie im Falle des § 370a der Abgabenordnung gilt S. 1 auch für unrechtmäßig erlangte Steuervergütungen sowie für Vermögensbestandteile, hinsichtlich derer Abgaben hinterzogen worden sind.“

Damit wurde dem Anliegen des Finanzausschusses des Bundestages jedenfalls für Fälle des § 370a AO entsprochen und das Strafgesetzbuch geändert, damit im Fall der Steuerhinterziehung die „Ersparnis“ des Steuerhinterziehers als „Gegenstand“ i.S. des § 261 StGB (Geldwäsche) behandelt werden kann (BT-Drucksache 14/7470 Ziff. B.). Ob dies rechtstechnisch tatsächlich gelungen ist, ist fraglich, weil die „Steuerersparnis“ des Hinterziehers kein „Gegenstand“ i.S. des § 261 StGB ist: Da § 370a AO im Gegensatz zu den §§ 373, 374 AO also i.d.R. kein geeignetes Objekt der Geldwäsche in Form der „Steuerersparnis“ aufweist, stellt sich wegen des neuen Verweises in § 261 Abs. 1 S. 3 StGB nun das viel diskutierte Problem der Tatbestandsmäßigkeit in Form der Kontamination des Vermögens insgesamt (bzw. des gesamten Einkommens eines Besteuerungszeitraums).

Denn eine Abgrenzung der von § 370a AO betroffenen Vermögensbestandteile vom Gesamtvermögen ist fraglich. Der BGH (wistra 99, 103) hat im Zusammenhang mit der Auslegung von § 257 StGB entschieden, dass sich der „Vorteil“ der Vortat im Falle der Steuerhinterziehung auf das gesamte Vermögen des Betroffenen auswirkt, wenn sich darin – unabtrennbar – die nicht abgeführte Steuerlast befindet. Damit würde, wenn sich diese Rechtsprechung auf das Tatbestandsmerkmal „Gegenstand“ übertragen ließe, jedermann, der Geld von einem Täter der qualifizierten Steuerhinterziehung annimmt und das den Umständen nach wissen konnte, nach der Gesetzesänderung den objektiven Tatbestand der Geldwäsche nach § 261 Abs. 2 StGB erfüllen.

##### Beispiel

Sobald öffentlich bekannt ist, dass gegen bestimmte Personen (z.B. die durch die Presse öffentlich bekannt gewordenen Ermittlungsverfahren wegen § 370a AO gegen bekannte Sportler oder Politiker) ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren geführt wird, wäre die Allgemeinheit i.S. des § 261 StGB bösgläubig. Die betroffenen Beschuldigten könnten noch nicht einmal Alltagsgeschäfte tätigen, ohne dass ihre Geschäftspartner der Gefahr ausgesetzt wären, wegen einer Straftat nach § 261 StGB verfolgt zu werden. Ein Unternehmen, hinsichtlich dessen bekannt wird, dass der Vorwurf der Steuerhinterziehung erhoben wird, müsste den Geschäftsbetrieb einstellen. Denn fortan dürften die Lieferanten kein Geld mehr annehmen und die Arbeitnehmer keinen Lohn mehr empfangen. Schließlich wäre jede Bezahlung, wenn sich die Vorwürfe als richtig herausstellen, ein taugliches Geldwäscheobjekt (zitiert nach einer Stellungnahme des DAV-Strafrechtsausschusses, Abruf-Nr. 020069).

**Kontamination  
des gesamten  
Vermögens?**

**Eine Abgrenzung  
ist kaum möglich**

Denkbare Gegenstände im Sinne des Wortlauts der Norm wären jedoch allenfalls Steuererstattungsansprüche (v.a. der Vorsteuererstattungsanspruch), weil diese im Gesamtvermögen des Vortäters als Forderung bzw. als Verrechnungsposten gegen den Fiskus klar abgrenzbar und damit konkret individualisierbar sind.

Eine derartige Differenzierung würde aber letztlich zu einem Wertungswiderspruch führen, weil nicht ersichtlich ist, warum die Schädigung des Fiskus durch Erlangung von Steuererstattungen anders behandelt werden soll, als diejenige durch Vorenthaltung von Steuern, auf die der Fiskus Anspruch hat. Sinnvoll wäre diese Unterscheidung nur dann, wenn wegen der besonderen Missbrauchsanfälligkeit des USt-Systems ein spezifisch hierauf zugeschnittener Straftatbestand in Rede stünde, was bei § 370a AO gerade nicht der Fall ist.

Abgesehen von der Brisanz des Strafrahmens der neuen Norm für den Beschuldigten wird es wegen der mit der „Vortat-Eigenschaft“ verbundenen Gefahren für Dritte entscheidend auf eine exakte Tatbestandsabgrenzung ankommen. Die sich für den Verteidiger und den steuerlichen Berater aus § 261 StGB ergebenden Risiken vor allem im Hinblick auf die Entgegennahme von Honoraren oder Auslagenersatz sind erläutert bei Gotzens/Schneider, PStR 01, 265.

#### 4.2 § 370a AO im Ermittlungsverfahren

Die Auswirkungen auf das Ermittlungsverfahren sind vielfältig:

- Im Vergleich zum bisherigen Instrumentarium bei der Verfolgung von Steuerstraftaten erweitert die neue Regelung den Umfang zulässiger Ermittlungsmaßnahmen deutlich. Über die gewerbs- und bandenmäßige Begehungsform des § 370a AO ist der Weg eröffnet, die Einsatzvoraussetzung des § 110a Abs. 1 Ziff. 3 und 4 StPO für verdeckte Ermittler zu erfüllen. Auch ist es möglich, über die Erweiterung auf den Tatverdacht einer Geldwäsche zu einer Telekommunikationsüberwachung nach § 100a Ziff. 2 StPO zu gelangen.
- Die Tendenz, gegen den Berater den Verdacht der Teilnahme anzunehmen mit der Folge des Verlustes der Beschlagnahmefreiheit gemäß § 97 Abs. 2 S. 4 StPO, könnte sich weiter ausweiten, da mit der Vortateigenschaft zur Geldwäsche ein leicht zu begründender Anknüpfungspunkt vorliegt.
- Die erhöhte Straferwartung und der Verbrechenscharakter der neuen Vorschrift wird die verfassungsrechtlich gebotene und in § 112 Abs. 1 S. 2 StPO festgeschriebene Verhältnismäßigkeitsprüfung bei der Anordnung von Haft insoweit beeinflussen, als an die Feststellung der Unverhältnismäßigkeit höhere Anforderungen zu stellen sein werden, weil die Bedeutung der Strafsache und die Rechtsfolgenabwägung in die Abwägung einzubeziehen sind.
- Mit Blick auf die erhöhte Bedeutung der Steuerstrafsache wegen des Strafrahmens und die Möglichkeit des Zusammentreffens mit einer Straftat nach § 261 StGB könnte es wegen Nr. 267 RiStBV dazu kommen, dass vom Recht des Staatsanwalts, das Verfahren an sich zu ziehen, bei § 370a AO Gebrauch gemacht wird.

#### 4.3. Wahlverteidigung, Pflichtverteidigung

Der Vorwurf des § 370a AO ist ein Fall notwendiger Verteidigung. Ein Pflichtverteidiger muss gemäß § 140 Abs. 1 Ziff. 2 StPO bestellt wer-

**Gefahr für  
den Berater  
beim Honorar**

**Ermittlungs-  
methoden gegen  
organisierte  
Kriminalität**

**Beschlagnahme  
beim Berater**

**Anordnung von  
Untersuchungshaft**

**Staatsanwaltschaft  
statt Finanzbehörde**

den, da dem Beschuldigten ein Verbrechen zur Last gelegt wird. Im Ermittlungsverfahren dürfte dem Verteidiger mit Blick auf das Risiko aus § 261 StGB nur die Möglichkeit bleiben, bei der StA bzw. beim FA einen Antrag auf Beordnung nach § 141 Abs. 3 S. 2 StPO anzuregen.

Denkbar wäre, dass sich die Entscheidung über die Stellung des Antrags in Zweifelsfällen zu einem Kriterium entwickelt, ob ein Ermittlungssachverhalt aus Sicht der Strafverfolgungsbehörde einer Würdigung unter dem Gesichtspunkt des § 370a AO unterzogen werden wird. Hierin könnte ein Ansatzpunkt für einen offensiven Umgang des Verteidigers mit der Geldwäscheproblematik liegen.

**Praxishinweis:** Wenn, wie bei § 370a AO meist zu erwarten, das Verfahren nicht selbstständig von der Finanzverwaltung durchgeführt werden wird, kann die Verteidigung gemäß § 392 AO nicht mehr allein von Angehörigen der steuerberatenden Berufe wahrgenommen werden.

#### 4.4 § 370a AO und die Verfahrensbeendigung

Die Einstufung des § 370a AO als Verbrechen versperrt die im Steuerstrafrecht häufige Verfahrensbeendigung durch Einstellung gegen Auflage gemäß § 153a StPO, da diese Vorschrift nur auf Vergehen anwendbar ist. Gleiches gilt für die Einstellung wegen Geringfügigkeit nach §§ 153 StPO, 398 AO. Ebenso ist der Abschluss des Verfahrens im Strafbefehlsweg versperrt, da § 407 Abs. 1 S. 1 StPO ein Vergehen voraussetzt. Die Möglichkeit, das einheitlich von der Finanzbehörde geführte Steuerstrafverfahren durch Antrag auf Erlass eines Strafbefehls gemäß § 400 AO abzuschließen, ist daher für Fälle des § 370a AO nicht gegeben.

Die Durchführung einer öffentlichen Hauptverhandlung lässt sich daher nicht durch die genannten Beendigungsarten abwenden. Die Hauptverhandlung wird darüber hinaus wegen der Einstufung als Verbrechen gemäß § 25 GVG auch nicht vor dem Strafrichter (als Einzelrichter) stattfinden, sondern zum Schöffengericht oder zur Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts angeklagt werden.

#### 4.5 § 370a AO und die Selbstanzeige

Nach dem Wortlaut des § 371 AO ist die Selbstanzeige nur auf Fälle des § 370 AO zugeschnitten. Der Gesetzgeber hat eine entsprechende Ergänzung des Wortlauts des § 371 AO nicht vorgenommen. Es wird daher die Frage aufzuwerfen sein, ob es sich hierbei um eine Gesetzeslücke handelt oder eine Aufnahme des § 370a in § 371 bewusst unterlassen wurde. Im Falle einer Lücke stellt sich die (bislang ungeklärte) Frage der analogen Anwendung von § 371 AO auch auf Fälle des § 370a AO. Dabei wird das hinter § 371 stehende fiskalische Interesse gegen das gesetzgeberische Ziel der rigorosen Bekämpfung der organisierten Kriminalität abzuwägen sein.

**Praxishinweis:** Für den Berater wird sich vor allem bei der Umsatzsteuer das große Problem stellen, ob er zu einer Selbstanzeige raten kann, wenn Hinterziehungen über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg im Raum stehen. Äußerst wünschenswert zur Schaffung von etwas Rechtssicherheit wäre hier ein BMF-Schreiben, da sonst eine lange Phase der Unsicherheit bis zur höchstrichterlichen Klärung bevorsteht.

Keine Beendigung  
nach §§ 153, 153a  
StPO und § 398 AO

Eine Regelung  
bewusst  
unterlassen?