

▼ **Abgabenordnung**

- ▶ Steuerhinterziehung
- ▶ Verfahrensrecht

„Kippt“ die gewerbs- und bandenmäßige Steuerhinterziehung?

– Auswirkungen des BGH-Beschlusses 5 StR 85/04 –

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops, MDS MÖHRLE & PARTNER, Hamburg

steuer-journal Nr.



sj 0424 0014

Mehr zum Thema:

- ▶ BGH, Beschluss v. 22.7.2004 – 5 StR 85/04
- ▶ § 370a AO
- ▶ Koops/Stendel, Aktuelles zur Steueramnestie

Durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 18.12.2001 (BGBl. I 2001 S. 3922) wurde bei den Steuerdelikten erstmals der Verbrechenstatbestand der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung (§ 370a AO) eingeführt. Da die Vorschrift von Anfang an als völlig verunglückt kritisiert wurde, hat der Gesetzgeber schon ein halbes Jahr später im Rahmen des „Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes“ Korrekturen vorgenommen. Insbesondere wurde das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ hinzugefügt. Die Kritik an der Norm setzte sich jedoch fort und zwar nicht nur in der Literatur, sondern auch in Äußerungen des für Steuerstrafsachen zuständigen 5. Strafsenats des BGH.

I. Anwendungsbereich des § 370a AO

Während nach § 370 AO die Steuerhinterziehung mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder mit Geldstrafe geahndet werden kann, stellt § 370a AO einen Verbrechenstatbestand dar, der eine Ahndung mit Geldstrafe nicht mehr zulässt. Mit Freiheitsstrafe von 1 Jahr bis zu 10 Jahren wird bestraft, wer eine Steuerhinterziehung begeht und dabei gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, handelt und in großem Ausmaß Steuern verkürzt.

II. Verfassungsmäßigkeit des § 370a AO

In einem Beschluss vom 20.4.2004 (5 StR 11/04, PStR 2004 S. 155) wurden seitens des BGH bereits verfassungsrechtliche Bedenken ausgesprochen. Allerdings mussten diese letztlich nicht „auf den Punkt“ gebracht werden, weil der BGH das Landgerichtsurteil bereits auf eine Verfahrensrüge hin aufgehoben hat.

Im Beschluss vom 22.7.2004 (5 StR 85/04) wird der 5. Strafsenat des BGH nun noch deutlicher, auch hier jedoch ohne die Konsequenz der Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG. Der BGH hielt offensichtlich auch diesen Fall für nicht geeignet für eine Vorlage und stellte kurzerhand das Verfahren insoweit nach § 154a StPO ein, weil

der Senat die Tat unter dem Aspekt der „normalen“ Steuerhinterziehung für wesentlich gewichtiger hielt und daher meinte, die Verfolgung darauf beschränken zu können.

Es ist durchaus erkennbar, dass der 5. Strafsenat auf einen geeigneten Fall für eine Vorlage des § 370a AO an das BVerfG wartet. Da dieser Verbrechenstatbestand aber noch relativ jungen Datums ist, sind entsprechende Verfahren noch selten. Auch ist bei den Strafverfolgungsbehörden eine gewisse Zurückhaltung gegenüber der Anwendung des § 370a AO festzustellen.

Entscheidung vom 22.7.2004 – 5 StR 85/04

Dem Beschluss des BGH liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Angeklagte verkürzte in den Jahren 1996 bis 2002 in erheblichem Umfang USt, indem er (Bruch-)Gold ohne Rechnung ankufte und dieses unter Beteiligung mehrerer Personen offiziell an Scheideanstalten weiterverkaufte. Scheineinkaufsrechnungen mit USt-Ausweis wurden als sog. „Abdeckrechnungen“ verwendet. Die zu Unrecht erstatteten Vorsteuern sowie die nicht erklärte USt wurden zwischen den Beteiligten als „Gewinn“ aufgeteilt.

Der BGH weist in seinem Beschluss zur Begründung seiner verfassungsrechtlichen Bedenken zunächst auf die gravierenden Rechtsfolgen des



Hinweis

Weitere Quellen:

Pestke/Motte, Stbg
2002 S. 493

§ 370a AO hin. Neben der Einstufung als Verbrechen mit obligatorischer Freiheitsstrafenandrohung fällt insbesondere ins Gewicht, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige ausgeschlossen ist. Angaben, die den Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO genügen, führen lediglich zur Verschiebung des Strafrahmens durch die gebotene Annahme eines minderschweren Falles. Bedeutsam ist auch, dass die gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung Vortat einer Geldwäsche gem. § 261 StGB ist.

Der Verdacht der Geldwäsche wiederum eröffnet grundsätzlich auch den Anwendungsbereich der Telekommunikationsüberwachung im Gegensatz zum Verdacht der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung. Deshalb können mittelbar Ermittlungsergebnisse der Telekommunikationsüberwachung in das Verfahren nach § 370a AO einfließen. Freilich ist auch bei einem Verdacht der Geldwäsche eine Telekommunikationsüberwachung dann nicht möglich, wenn nur § 370a AO als Vortat in Frage kommt und der Täter auch insoweit strafbar ist.

In der weiteren Begründung hebt der BGH hervor, dass durch die Einführung des § 370a AO das Normengefüge der §§ 370 ff. AO einerseits völlig neu gestaltet, andererseits aber keine Klarheit darüber geschaffen werde, welche Konkurrenzverhältnisse entstanden sind. Die Strafrahmen seien so wenig aufeinander abgestimmt, dass erhebliche Wertungswidersprüche entstünden.

Der BGH kommt dann zu den **Kernaussagen seiner verfassungsrechtlichen Bedenken**: Dabei legt er zunächst dar, dass die typischen Begehensweisen im Bereich der Steuerhinterziehung sehr schnell dazu führen können, dass die Tatbestandsmerkmale der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Begehung erfüllt sind. Typischerweise ziehe sich ein einmal begonnenes steuerunehrliches Verhalten über längere Zeiträume hin. Zudem seien ganz häufig mehrere Personen in das Hinterziehungsgeschehen eingebunden. Auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des BGH zu den allgemeinen Delikten seien daher die Tatbestandsmerkmale der Gewerbsmäßigkeit und der bandenmäßigen Begehung im Steuerstrafrecht leicht erfüllt. Die verfassungsmäßig gebotene Eingrenzung des Anwendungsbereiches der Norm könne also nur über die weiteren Tatbestandsmerkmale des § 370a AO erreicht werden. Das danach entscheidende Verbrechenmerkmal der Steuerverkürzung „in großem Ausmaße“ könne eine solche eingrenzende Funktion indes keineswegs leisten. Das Tatbestandsmerkmal lasse nicht erkennen, unter welchen Voraussetzungen es erfüllt sei, welche Anknüpfungspunkte maßgebend sein sollen und ob es auf den jeweiligen Einzelfall ankommt

oder ob bei einer Vielzahl von Hinterziehungstaten – wie etwa bei der monatlich anzumeldenden LSt – eine Gesamtbetrachtung des Tatbildes entscheidend sein soll. Der Steuerpflichtige sei nicht in der Lage, durch Auslegung Tragweite und Anwendungsbereich des Verbrechenstatbestandes zu ermitteln und zu konkretisieren. Ein Rückgriff auf die Rechtsprechung zum Strafzumessungsmerkmal des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO („aus grobem Eigennutz in großem Ausmaß“) sei nicht möglich. Das Strafzumessungsrecht sei durch einen weiten Beurteilungsspielraum geprägt. Dieser sei aber auch nur dort vertretbar, nicht aber im Bereich der Abgrenzung von Vergehen und Verbrechen im Rahmen der §§ 370, 370a AO. Hier fordere das aus Art. 103 Abs. 2 GG herzuleitende Gebot der Bestimmtheit von Straftatbeständen klarere Auslegungskriterien.

► Beratungskonsequenzen:

Trotz des deutlichen Bekenntnisses des für Steuerstrafsachen zuständigen 5. Strafsenat des BGH zur Verfassungswidrigkeit des § 370a AO darf in der Praxis zunächst nicht davon ausgegangen werden, dass die Vorschrift nicht angewendet werden kann. Solange sie das BVerfG nicht für verfassungswidrig erklärt hat, ist § 370a AO gültig. Daher besteht z.B. bei Selbstanzeigen im Bereich wiederholter erheblicher Steuerverkürzungen keine Sicherheit, dass Straffreiheit und nicht nur Strafmilderung erreicht werden kann.

Freilich wird man mit dem Hinweis auf die deutliche Aussage des BGH zur Verfassungswidrigkeit des § 370a AO die Strafverfolgungsorgane zur entsprechenden Zurückhaltung bei der Anwendung motivieren können. Was nützen Ermittlungen und Anklage, wenn – unter Umständen nach Jahren – herauskommt, dass eine Verurteilung nach § 370a AO wegen dessen Verfassungswidrigkeit unmöglich ist? Die Äußerungen des BGH dürften in der Praxis also von ganz erheblichem Gewicht sein.

Im Bereich der Steueramnestie hat das BMF jüngst klargestellt, dass eine Amnestieerklärung für Veranlagungszeiträume vor 2002 nicht dazu verwendet werden darf, das Vorliegen des § 370a AO für den Veranlagungszeitraum 2002 zu begründen. Das bedeutet, dass in den Fällen, in denen sich der Tatbestand der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung nur aus Umständen des Amnestiezeitraumes 1993 bis 2001 begründen lässt, eine wirksame Selbstanzeige für 2002 zur Straffreiheit führt (vgl. hierzu auch Koops/Stendel, Aktuelles zur Steueramnestie, steuer-journal 23/04 S. 18 = sj 0423 0015).