



Klicken Sie bitte [hier](#), um diese Seite jetzt auszudrucken.

▶ AUFSATZ



05.03.2008 sj 2008 Heft 5 S. 18-20

sj 0805 0012

## Änderungen im Steuerstrafrecht zum 01.01.2008

RA/FASt/StB Dr. Ulrich Koops / Jan Kossmann, beide MDS MÖHRLE & PARTNER, Hamburg

Das am 01.01.2008 in Kraft getretene Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen enthält einen Artikel "Änderung der Abgabenordnung". Es finden sich dort Änderungen bei den steuerstrafrechtlichen Vorschriften. Hervorzuheben ist dabei die Streichung des Verbrechenstatbestands § 370a AO. Daneben sollen in den §§ 373, 374 AO Wertungswidersprüche beseitigt werden.

### I. Aufhebung des Verbrechenstatbestands § 370a AO

#### 1. Vorgeschichte

Durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 18.12.2001 (BGBl. I 2001 S. 3922) wurde bei den Steuerdelikten erstmals ein 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 sog. Steuerbeamtenausbildungsgesetzes (BGBl. I 2002 S. 2715) Korrekturen vorgenommen. Insbesondere wurde das Tatbestandsmerkmal der Verkürzung "in großem Ausmaß" hinzugefügt. Die Kritik an der Norm setzte sich jedoch fort.

Die damalige Vorsitzende des für Steuerstraftaten zuständigen 5. Strafsenats des BGH und jetzige Generalbundesanwältin Monika Harms prophezeite der Bestimmung des § 370a AO keine lange Lebensdauer (vgl. FS Kohlmann, 2003, S. 413). Insbesondere verstoße der Tatbestand gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot. Je eher das BVerfG die Gelegenheit erhalte, über § 370a AO zu entscheiden, desto besser sei es für die gesamte Rechtsanwendung und alle Verfahrensbeteiligten in diesem Bereich. Auch der BGH selbst äußerte verfassungsrechtliche Bedenken (vgl. Beschluss vom 02.04.2005 - 5 StR 11/04 und vom 22.07.2004 - 5 StR 85/04, sj 0423 1030 vgl. hierzu auch Koops, sj 2004 Heft 24 S. 20 = sj 0424 0014).

#### 2. Neuregelung

Nun ist der Gesetzgeber einem drohenden Verdikt des BVerfG zuvorgekommen und hat den Tatbestand aufgehoben. Allerdings hat man es dabei nicht belassen, sondern den Versuch unternommen, den materiellen Regelungsgehalt des ausgemusterten § 370a AO im bisherigen System der Steuerdeliktstatbestände unterzubringen.

Ziel der Verschärfung der strafrechtlichen Sanktionen durch den § 370a AO war insbesondere die Bekämpfung der sog. USt-Karussellgeschäfte, die den Staat um zweistellige Milliardenbeträge schädigen. Außerdem sollten banden- oder gewerbsmäßig organisierte Verkürzungen großen Ausmaßes bei anderen Steuern besonders bestraft werden. Nicht zuletzt sollte der Weg zur Anwendbarkeit der Vorschriften des Strafgesetzbuchs über die Geldwäsche geebnet werden.

Nunmehr werden diese Zielsetzungen unter Verzicht auf den Verbrechenstatbestand des § 370a AO durch folgende Maßnahmen weiter verfolgt:

- Die bandenmäßige USt-Verkürzung wird zu einem weiteren Regelbeispiel eines besonders schweren - mit bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe bedrohten - Falls der Steuerhinterziehung nach § 370 AO.
- Das Regelbeispiel der Verkürzung "in großem Ausmaß" wird von dem bisherigen Merkmal des groben Eigennutzes befreit und damit präziser handhabbar.

Eine in diesem Zusammenhang besonders zu beachtende Änderung im Verfahrensrecht ergibt sich aus den Möglichkeiten der verdeckten Telefonüberwachung nach § 100a StPO. Während im bisherigen Recht der Verdacht von Steuerstraftaten nur mittelbar als Vortat einer Geldwäsche nach § 261 StGB eine Telefonüberwachung möglich

machte, ist jetzt ein direkter Weg geebnet. [§ 100a Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a\) StPO](#) lässt die Telekommunikationsüberwachung bei Verdacht der bandenmäßigen USt- und Verbrauchsteuerverkürzung zu. Auch für die nachfolgend noch zu behandelnden Tatbestände des gewerbsmäßigen, gewaltsamen oder bandenmäßigen Schmuggels nach [§ 373 AO](#) oder der banden- oder gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung nach [§ 374 Abs. 2 AO](#) wird die Telekommunikationsüberwachung nach [§ 100a StPO](#) unmittelbar möglich. Für alle anderen Tatbestände der Steuerhinterziehung bleibt es dabei, dass verdeckte Telekommunikationsüberwachung nicht zulässig ist.

Um durch die Streichung des [§ 370a AO](#) die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung nicht automatisch aus dem Kreis der Vortaten der Geldwäsche herausfallen zu lassen, nimmt [§ 261 Abs. 1 Satz 3 StGB](#) nunmehr Bezug auf die entsprechenden Regelbeispiele in [§ 370 AO](#). Allerdings gibt es hier eine gewisse Unschärfe bei der Umsetzung, weil der Begriff der "gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung" beibehalten wird, der sich so in [§ 370 Abs. 3 AO](#) auch nach der Neufassung nicht findet. Eine solche Unklarheit ist insofern bedenklich, als der Geldwäscheverdacht wiederum die Möglichkeit der verdeckten Telekommunikationsüberwachung nach [§ 100a StPO](#) eröffnet.

Die Aufhebung des [§ 370a AO](#) hat weitere materiell- und verfahrensrechtliche Konsequenzen:

- Die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige nach [§ 371 AO](#) erstreckt sich wieder auf die bisher durch [§ 370a AO](#) insoweit ausgegrenzten Fälle der bandenmäßigen Steuerhinterziehung. [§ 370a AO](#) sah bei einer Selbstanzeige nur eine Strafmilderung vor, nicht aber eine Straffreiheit.
- Verfahrensbeendigungen durch Strafbefehl und Einstellungen nach [§ 153a StPO](#) werden wieder durchgehend möglich. Der Verbrechenscharakter des [§ 370a AO](#) verschloss insoweit diese Handlungsmöglichkeiten.

Zu begrüßen ist, dass die Selbstanzeigeberatung nun nicht mehr durch die Befürchtung erschwert wird, dass die offenbarte Tat nicht als "einfache" Steuerhinterziehung, sondern als Verbrechen nach [§ 370a AO](#) angesehen wird und daher das Geständnis nicht mehr zur Straffreiheit, sondern unmittelbar in die Strafbarkeit führt. Die in [§ 370a AO](#) dafür vorgesehene Behandlung als minderschwere Fall war nicht geeignet, ein zerstörtes Vertrauen in die reinigende Kraft der Selbstanzeige wiederherzustellen.

### 3. Keine rückwirkende Anwendung des aufgehobenen [§ 370a AO](#)

Die Regelungen des aufgehobenen [§ 370a AO](#) finden auch keine Anwendung auf Steuerhinterziehungen, die in dem Zeitraum zwischen dessen Einführung und Aufhebung begangen und noch nicht abgeurteilt worden sind. Diese Altfälle sind nun ebenfalls nach dem neugefassten [§ 370 AO](#) zu beurteilen. Dieser ist in seinen Folgen milder als der alte [§ 370a AO](#) und damit gem. [§ 2 Abs. 3 StGB](#) zugunsten der Betroffenen auch auf alle Steuerhinterziehungen zwingend anzuwenden, die während der Geltungsdauer des [§ 370a AO](#) begangen wurden. Damit wird auch in diesen Fällen eine strafbefreiende Selbstanzeige wieder möglich.

## II. Änderungen der [§§ 373](#) und [374 AO](#)

Ebenfalls in Teilen werden die Vorschriften der [§§ 373](#) (gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel) und [374 AO](#) (Steuerhinterziehung) geändert. Hierbei handelt es sich aber in erster Linie um Klarstellungen und Vereinfachungen. In der Gesetzesbegründung wird insoweit davon gesprochen, dass Wertungswidersprüche beseitigt werden sollen.

In [§ 373 AO](#) wird für die gewerbsmäßige Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bzw. den gewerbsmäßigen Bannbruch durch Zuwiderhandlungen gegen Monopolvorschriften der Strafraumen auf sechs Monate bis zu zehn Jahren erhöht und damit an den Strafraumen für Steuerhinterziehungen in besonders schweren Fällen angepasst. Zugleich wird in Satz 2 ein Strafraumen von Geldstrafe bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe für minderschwere Fälle eingeführt. Dies zielt z.B. auf Fälle des bandenmäßigen Schmuggels, bei denen es sich nicht um organisierte Kriminalität im eigentlichen Sinne handelt. Darüber hinaus wird bei der bandenmäßigen Begehung in Zukunft auf das Merkmal "*unter Mitwirkung eines anderen Bandenmitglieds die Tat ausführt*" verzichtet und damit der Bandenbegriff an den des allgemeinen Strafrechts angepasst.

Außerdem wird sowohl in [§ 373](#) wie auch in [§ 374 AO](#) der Versuch ausdrücklich unter Strafe gestellt und der Anwendungsbereich durch Verweis auf [§ 370 Abs. 6 und 7 AO](#) auch auf Abgaben ausgedehnt, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft verwaltet werden oder einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit diesem assoziierten Staat zustehen.

In [§ 374 AO](#) wird nunmehr unter Verzicht auf den bisherigen Verweis auf die [§§ 370, 373 AO](#) der Strafraumen unmittelbar geregelt und auch hier die gewerbsmäßige der bandenmäßigen Steuerhinterziehung gleichgestellt.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist von Bedeutung, dass in den Fällen des gewerbs- oder bandenmäßigen Schmuggels sowie der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung ebenfalls verdeckte Telekommunikationsüberwachung nach [§ 100a StPO](#) zulässig ist.

 **Beratungskonsequenzen:**

1. [§ 370a AO](#) ist zu Recht aufgehoben worden. Er war ein Fremdkörper im Bereich der Steuerhinterziehungstatbestände und des diesbezüglichen Verfahrensrechts. Die Wiederherstellung der herkömmlichen Systematik erleichtert insbesondere die so wichtige Selbstanzeigeberatung. Sie wird nicht mehr durch die Befürchtung belastet, dass die offenbarte Tat nicht als "einfache Steuerhinterziehung", sondern als Verbrechen nach [§ 370a AO](#) angesehen wird und daher das Geständnis nicht mehr zur Straffreiheit, sondern unmittelbar in die Strafbarkeit führt. Die im aufgehobenen [§ 370a AO](#) dafür vorgesehene Behandlung als minderschwere Fall war als Anreiz zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit nicht geeignet.
2. Nach der strafrechtlichen Rückwirkungsregel des [§ 2 Abs. 3 StGB](#) ist [§ 370a AO](#) auch nicht auf Altfälle anzuwenden.
3. Eine etwas groteske Situation ergibt sich aus den aktuellen "Liechtenstein-Enthüllungen". Gerade ist der [§ 370a AO](#) abgeschafft, da wird in der üblichen populistischen Weise die (Wieder-)Einführung eines Verbrechenstatbestands im Steuerstrafrecht gefordert. Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber nicht wieder umschwenkt. Kenner der Materie haben zu Recht darauf hingewiesen, dass das bestehende Sanktionssystem auch für schwerste Steuerhinterziehungen ausreichend ist und kaum Fälle bekannt sind, in denen der zehnjährige Strafrahmen des [§ 370 AO](#) schon einmal ausgeschöpft worden ist.

**Mehr zum Thema:**

[Koops, "Kippt" die gewerbs- und bandenmäßige Steuerhinterziehung?](#)



**Zitiert von:**

[Verschärfungen im Steuerstrafrecht](#)



[Strafverfahreseinleitung nach vorangegangener Selbstanzeige](#)

Fenster schliessen