

Die gewerbs- oder bandenmäßige  
Steuerhinterziehung  
(§ 370a AO) –  
ein Schreckensinstrument  
des Gesetzgebers?

Von

Susanne Schneider



Duncker & Humblot · Berlin

# Inhaltsverzeichnis

## *1. Teil*

<b>Einleitung</b>	17
A. Entstehungsgeschichte .....	17
B. Gesetzgeberische Zielsetzung, Motive und Hintergründe .....	23
C. Bedeutung der Vorschrift und Problematik .....	26
I. Gewerbsmäßige Begehung .....	27
II. Bandenmäßige Begehung .....	28
III. „In großem Ausmaß“ .....	29
IV. Konsequenzen und Folgeprobleme .....	31
V. Verfassungskonformität .....	33
D. Kritik an der Vorschrift des § 370a AO .....	34
E. Begrifflichkeiten .....	37
F. Ziel der Arbeit .....	39

## *2. Teil*

<b>Anwendungsbereich und Tatbestand</b>	41
A. Sachlicher Anwendungsbereich .....	41
I. Das Drei-Stufen-Modell .....	43
1. Darstellung .....	43
2. Kritik und Stellungnahme .....	44
II. Geltung nur für Umsatzsteuerhinterziehung .....	45
1. Darstellung .....	45
2. Kritik .....	46
3. Stellungnahme .....	46

III. Beschränkung auf die Organisierte Kriminalität .....	47
1. Darstellung .....	47
2. Kritik und Stellungnahme .....	48
IV. Zusammenfassung .....	49
B. Tatbestand .....	49
I. Die gewerbsmäßige Steuerhinterziehung .....	50
1. Die herkömmliche Interpretation der Gewerbsmäßigkeit .....	50
2. Die Besonderheit im Fall der gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung .....	52
3. Die Lösungsvorschläge .....	56
a) Gewerbsmäßigkeit nur in Fällen von „einigem Umfang“ .....	56
aa) Darstellung .....	56
bb) Kritik .....	57
cc) Stellungnahme .....	58
b) Einschränkung der Gewerbsmäßigkeit über ihr zeitliches Moment .....	59
aa) Darstellung .....	59
bb) Kritik .....	60
cc) Stellungnahme .....	60
c) Abgrenzung zur gewohnheitsmäßigen Begehung .....	61
aa) Darstellung .....	61
bb) Kritik .....	62
cc) Stellungnahme .....	62
d) Einnahme nur bei einem Zufluss von Vermögenswerten .....	63
aa) Darstellung .....	63
bb) Kritik .....	64
cc) Stellungnahme .....	66
e) Steuerhinterziehung „als Gewerbe“ .....	68
aa) Darstellung .....	68
bb) Kritik .....	69
cc) Stellungnahme .....	69
f) Gesamtschau der „Gewerbsmäßigkeit“ und der Steuerhinterziehung in „großem Ausmaß“ .....	69
aa) Darstellung .....	69
bb) Stellungnahme .....	70
g) Gewerbsmäßigkeit im Sinne der allgemein strafrechtlichen Definition ....	71
h) Abschließende Stellungnahme und eigene Ansicht .....	71
4. Zusammenfassung .....	75

II. Die bandenmäßige Begehung .....	75
1. Der hergebrachte Bandenbegriff .....	75
2. Der Bandenbegriff im Fall des § 370a AO .....	77
3. Die Lösungsvorschläge .....	85
a) Bandenmäßigkeit nur bei gewisser Schwere .....	85
b) Orientierung am Karussellgeschäft .....	86
aa) Darstellung .....	86
bb) Kritik .....	87
cc) Stellungnahme .....	87
c) Keine Familienbande .....	88
aa) Darstellung .....	88
bb) Stellungnahme .....	89
d) Einschränkung über die Figur der notwendigen Teilnahme .....	90
aa) Darstellung .....	90
bb) Stellungnahme .....	90
e) Hauptzweck .....	93
aa) Darstellung .....	93
bb) Kritik .....	93
cc) Stellungnahme .....	93
f) Bandenabrede .....	95
aa) Darstellung .....	95
bb) Kritik .....	96
cc) Stellungnahme und eigene Ansicht .....	97
4. Vorläufige Lösung der Fälle unter Zugrundelegung der eigenen Ansicht .....	99
5. Zusammenfassung .....	101
III. „In großem Ausmaß“ .....	101
1. Qualitative oder quantitative Bestimmung .....	103
a) Rein quantitative Bestimmung .....	103
aa) Orientierung an den Vorschriften des Kernstrafrechts .....	104
bb) Quantitative Bestimmung ohne Anlehnung an Vorschriften des Kernstrafrechts .....	105
cc) Orientierung an § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO bezüglich des geforderten Hinterziehungsbetrags .....	107
dd) Kritik .....	107
b) Berücksichtigung qualitativer Aspekte .....	108
aa) Das Erfordernis „in großem Ausmaß“ in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO .....	109

bb) Übertragung auf § 370a AO .....	110
cc) Verdoppelung der Beträge .....	111
dd) Entsprechende Lösung losgelöst von § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ...	112
ee) Kritik .....	113
c) Stellungnahme .....	113
2. Großes Ausmaß der einzelnen Steuerhinterziehung oder Gesamtumfang mehrerer Taten .....	119
a) Differenzierung nach dem Konkurrenzverhältnis .....	119
b) Maßgeblichkeit des Gesamtumfangs aller gewerbs- oder bandenmäßiger Steuerhinterziehungen .....	120
c) Einzelfallabhängiger Anknüpfungspunkt .....	120
d) Kritik an der Zusammenfassung .....	121
e) Maßgeblichkeit allein der einzelnen Steuerhinterziehung .....	122
f) Stellungnahme .....	123
3. Hinterziehungsbetrag oder Steuerschaden .....	128
4. Begangene oder auch geplante Taten .....	129
a) Streitstand .....	129
b) Stellungnahme .....	130
5. Autonomes Merkmal oder Ausstrahlung der Gewerbs- und Bandenmäßigkeit .....	131
a) Darstellung .....	131
b) Kritik und Stellungnahme .....	132
6. Ergebnis und Bewertung des Merkmals .....	133
IV. Abschließende Lösung der Beispielfälle unter Zugrundelegung der hier vertretenen Ansicht .....	136

### 3. Teil

## **Strafzumessung** 140

A. Die Regelung des § 370a Satz 2 AO im Einzelnen .....	141
B. Minder schwerer Fall bei Selbstanzeige, § 370a Satz 3 AO .....	146
I. Leerlauf .....	147
1. Darstellung .....	147
2. Kritik .....	148

II. Gesetzliches Indiz .....	149
1. Darstellung .....	149
2. Kritik .....	149
III. Abschließende und zwingende Regelung der Selbstanzeige in § 370a Satz 3 AO	150
IV. Stellungnahme und Behandlung einiger Problemfälle .....	150
V. Bewertung der Regelung .....	153
1. Dogmatische und systematische Streit- und Kritikpunkte .....	153
2. Fragen der praktischen Funktionsfähigkeit .....	155
3. Eigene Wertung .....	157
C. Zusammenfassung .....	159

4. Teil

**Konkurrenzen und Rechtsfolgen sowie Auswirkungen  
und Problem des § 370a AO im Bereich der Geldwäsche** 161

A. Konkurrenzen .....	161
I. Verhältnis des § 370a AO zu § 370 AO .....	161
II. Verhältnis des § 370a AO zu § 373 AO .....	162
1. Vorrang des § 370a AO .....	163
2. Vorrang des § 373 AO .....	165
3. Stellungnahme .....	165
4. Lösung der Beispielfälle unter Zugrundelegung der eigenen Ansicht .....	168
III. Verhältnis des § 370a AO zu §§ 26b, 26c UStG .....	169
1. Möglichkeit von Überschneidungen zwischen § 370a AO und §§ 26b, 26c UStG? .....	170
a) Keine Kollision zwischen § 370a AO und §§ 26b, 26c UStG .....	170
aa) Teleologische Reduktion der §§ 26b, 26c UStG .....	171
bb) Analogieschluss zu § 240 Abs. 1 Satz 3 AO .....	172
b) Möglichkeit von Überschneidungen .....	172
c) Stellungnahme .....	173
2. Lösung des Konkurrenzproblems .....	174
a) Vorrang der §§ 26b, 26c UStG .....	174

b) Vorrang des § 370a AO .....	175
aa) Lösung über § 21 OWiG .....	175
bb) Konsumtion bei Handlungsmehrheit .....	176
cc) Handlungseinheit .....	176
c) Idealkonkurrenz .....	178
d) Stellungnahme .....	178
IV. Zusammenfassung .....	180
B. Reichweite und Folgeprobleme des § 370a AO im Bereich der Geldwäsche .....	180
I. Einschätzung der Vortateigenschaft der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung .....	183
1. Befürworter der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung als tauglicher Geldwäschevortat .....	183
2. Gegner der Vortateigenschaft und Kritik an der Ausgestaltung .....	185
3. Stellungnahme .....	187
II. Der Geldwäschegegenstand im Fall der bloßen Ersparnis von Steuern .....	189
1. Der Gegenstandsbegriff des § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB in der Fassung des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes .....	191
a) Bemakelung des gesamten Vermögens des Steuerhinterziehers .....	192
b) Beschränkung der Bemakelung auf betroffene Konten .....	194
c) Bemakelung des Jahreseinkommens .....	194
d) Abgrenzung nach Steuer- und Einkunftsarten .....	195
e) Bemakelung nur der aus dem jeweiligen Geschäftsvorfall stammenden Einnahmen .....	196
f) Begrenzung auf die Höhe der Steuerersparnis .....	196
g) Stellungnahme .....	197
III. Der Gegenstandsbegriff des § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB in der Fassung des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen .....	202
a) Gegenstandslosigkeit des § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB .....	204
b) Bemakelung des Gesamtvermögens .....	205
c) Geldwäsche nur, wenn das verbleibende Vermögen kleiner ist als die Steuerersparnis .....	206
d) Bemakelung der konkret verschwiegenen Einkünfte .....	207
e) Erfassung der konkret verschwiegenen Einnahmen in Höhe der Steuerersparnis .....	208

	Inhaltsverzeichnis	15
	f) Stellungnahme .....	208
	g) Lösung der Beispielfälle .....	214
III.	Im Besonderen: Das Honorar von Rechtsanwälten und Steuerberatern im Rahmen der Geldwäsche .....	216
	1. Darstellung .....	216
	2. Stellungnahme .....	219
IV.	Verfassungskonformität des § 261 StGB in Verbindung mit § 370a AO .....	222
	1. Die Einwände Oberloskampfs .....	223
	2. Verstoß gegen das Willkürverbot, Art. 3 GG .....	226
	3. Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip .....	228
	V. Zusammenfassung .....	229
C.	Rechtsfolgen .....	232
	I. Das Ermittlungsverfahren wegen Taten im Sinne des § 370a AO .....	233
	II. Das Verfahren vor Gericht .....	236
III.	Aus der Eigenschaft als Geldwäschevortat entstehende Rechtsfolgen .....	237
	1. Überwachung der Telekommunikation .....	238
	2. Weitere prozessuale Auswirkungen .....	242
	3. Anzeige- und Meldepflichten .....	243
IV.	Bewertung und Zusammenfassung .....	246
 <i>5. Teil</i> 		
	<b>Verfassungskonformität des § 370a AO</b>	249
A.	Formelle Verfassungsgemäßheit des § 370a AO n. F. ....	250
	I. Verstoß gegen Art. 77 GG .....	250
	II. Erfüllung der Anforderungen des Art. 77 GG .....	251
	III. Kritik und Stellungnahme .....	252
B.	Materielle Verfassungskonformität .....	255
	I. Der Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG .....	256



II. Der Nemo-tenetur-Grundsatz .....	257
1. Rechtsgrundlage und Inhalt .....	257
2. Die Problematik im Hinblick auf § 370a AO .....	259
3. Stellungnahme .....	261
III. Rechtsstaatsprinzip, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und Schuldprinzip .....	264
1. Rechtsgrundlage und Inhalt .....	264
2. Die Beanstandungen hinsichtlich § 370a AO .....	265
3. Stellungnahme .....	268
a) Die mit § 370a AO verfolgten Zwecke .....	268
b) Geeignetheit .....	270
c) Erforderlichkeit .....	271
d) Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, Schuldproportionalität .....	272
IV. Das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot, Art. 103 Abs. 2 GG .....	276
1. Rechtsgrundlage und Inhalt .....	276
2. Mangelnde Bestimmtheit des Merkmals „in großem Ausmaß“ – Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG .....	279
a) Feststellung eines Verstoßes gegen das Bestimmtheitsgebot .....	279
b) Unmöglichkeit der Behebung des Verstoßes .....	284
3. Verneinung der Verletzung von Art. 103 Abs. 2 GG .....	286
4. Stellungnahme .....	288
5. Mangelnde Bestimmtheit des § 370a Sätze 2, 3 AO wegen unklarer Abgrenzung von § 370 Abs. 3 AO .....	295
a) Darstellung .....	295
b) Stellungnahme .....	295
V. Zusammenfassung .....	297

### *6. Teil*

<b>Zusammenfassung und Ausblick</b> .....	300
A. Die wichtigsten Ergebnisse .....	300
B. Fazit und Ausblick .....	306
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	310
<b>Sachwortverzeichnis</b> .....	327