



Stellungnahme Nr. 9/2021 Februar 2021

Initiativ-Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung – Gesetz zur umfassenden Verfolgung der organisierten Steuerhinterziehung (BT-Drucks. 19/25819)

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

Rechtsanwalt Dr. Jochen Bachmann, Berichterstatter
Rechtsanwalt Dr. Thomas Curdt, LL.M.
Rechtsanwalt Dr. Kai Greve
Rechtsanwältin Dr. Ute Lusche
Rechtsanwältin Judith Mehren
Rechtsanwältin Silvia Sparfeld, M. A.
Rechtsanwalt Arnold Christian Stange (Vorsitzender)
Rechtsanwältin Ulrike Paul, Vizepräsidentin Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Friederike Wohlfeld, Bundesrechtsanwaltskammer

Mitglieder des Ausschusses Strafprozessrecht

Rechtsanwalt Dr. Matthias Dann
Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Gubitza
Rechtsanwältin Dr. Vera Hofmann
Rechtsanwalt Prof. Dr. Christoph Knauer (Vorsitzender)
Rechtsanwalt Dr. jur. Andreas Minkoff
Rechtsanwalt Jürgen Pauly
Rechtsanwältin Anette Scharfenberg
Rechtsanwalt Franz-Josef Schillo
Rechtsanwältin Dr. Alexandra Schmitz
Rechtsanwältin Stefanie Schott
Rechtsanwalt Klaus-Ulrich Ventzke
Rechtsanwältin Ulrike Paul, Vizepräsidentin Bundesrechtsanwaltskammer
Rechtsanwältin Eva Melina Buchmann, Bundesrechtsanwaltskammer

Verteiler: Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages
Bundeskanzleramt
Bundesministerium der Finanzen
Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
Finanzminister/Senatoren der Länder
Landesjustizminister/Justizsenatoren der Länder
Präsident des Bundesfinanzhofs
Bundesnotarkammer
Bundessteuerberaterkammer
Wirtschaftsprüferkammer
Bundesverband der Freien Berufe
Deutscher Richterbund
Rechtsanwaltskammern
Deutscher Notarverein
Deutscher Anwaltverein
Deutscher Steuerberaterverband e. V.
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
Deutsche Steuer-Gewerkschaft
Deutscher Industrie- und Handelskammertag
Redaktionen der NJW, ZAP, AnwBl, Juristenzeitung, MDR, Legal Tribune ONLINE, JUVE
Verlag für juristische Information GmbH, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Deu-
bner Verlag Online Recht, Beck aktuell, Jurion Expertenbriefing, Juris Nachrichten, Lexis-
Nexis Rechtsnews, Otto Schmidt Verlag

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit rund 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Der Entwurf des Bundesrates sieht vor, die Beschränkung des Regelbeispiels der besonders schweren Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO als „Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Tatbegehung verbunden hat“, auf die Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchssteuern aufzuheben. Es sollen „für die von einem konspirativen, organisierten Handeln getragenen besonders schweren Fälle, die der schweren Kriminalität zugehören und deren Organisations- sowie Kommunikationsstrukturen von außen in offen ermittelnder Form nicht zugänglich sind, zugleich ohne eine zusätzliche Erweiterung des Straftatenkatalogs des § 100a StPO über § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a der Strafprozessordnung (StPO) in verhältnismäßiger Weise die erforderlichen Ermittlungsmethoden eröffnet werden,“ so die Entwurfsbegründung.

Das Vorhaben ist dem Grunde nach nachvollziehbar, soweit es darauf abzielt, „organisierte“ Steuerhinterziehung, die durch „Nutzung verschachtelter Gesellschaftsstrukturen, Verlegung von Organisationseinheiten in das Ausland (oftmals Offshore), Einschaltung von Treuhänderinnen und Treuhändern sowie diverser weiterer Serviceprovider zielgerichtet verschleiert“ wird (S. 2 der Begründung), besser aufklären zu können. Als Beispiel müssen einmal mehr die Cum/Ex-Fälle herhalten, wobei zu bezweifeln ist, dass die seit vielen Jahren bekannte Problematik durch Telefonüberwachungen besser oder schneller aufgeklärt worden wäre.

Der Gesetzgeber hat in jüngster Vergangenheit zahlreiche Anstrengungen unternommen, um Steuerhinterziehungs-, aber auch Steuervermeidungsstrategien entgegenzutreten, insb. durch die Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen. Die Steuerhinterziehung unter Nutzung von Drittstaat-Gesellschaften wurde bereits in das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Nr. 6 AO aufgenommen. Die Cum/Ex-Fälle wurden zum Anlass für eine beispiellose und systemwidrige Verlängerung der Strafverfolgungsverjährungsfristen auf bis zu 35 Jahre (§ 376 AO i. V. m. 78b Abs. 4 StGB) genommen.

Wie schon bei der Änderung der Verjährungsregelung im Jahressteuergesetz wird aber auch beim jetzigen Gesetzgebungsvorhaben die Reichweite des Anwendungsbereichs der Änderungen unterschätzt und in der Gesetzesbegründung vollends ignoriert.

Die Änderungen beschränken sich nämlich nach der jetzigen Entwurfsfassung keineswegs auf „organisierte“ Steuerhinterziehungen „organisierter Marktteilnehmer“ unter „Nutzung verschachtelter Gesellschaftsstrukturen“ oder „Verlegung von Organisationseinheiten in das Ausland“.

Nach der Entwurfsfassung liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 5 AO vor, wenn

„der Täter als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Steuerhinterziehungen verbunden hat, Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat.“

Für die Erfüllung des Regelbeispiels ist also weder gewerbsmäßiges Handeln noch eine Steuerverkürzung im großen Ausmaß erforderlich. Da die Steuerhinterziehung ein Jedermann delikt ist, ist die Anwendung auch nicht auf den oder die Steuerpflichtigen beschränkt.

Der Begriff der Bande setzt den Zusammenschluss von mindestens drei Personen voraus, die sich mit dem Willen verbunden haben, künftig für eine gewisse Dauer mehrere selbstständige, im Einzelnen

noch ungewisse Straftaten des im Gesetz genannten Deliktstyps zu begehen (so der Leitsatz der Entscheidung des Großen Senats des Bundesgerichtshofs vom 22.03.2001)¹.

Eine „Bande“ erfordert demnach keineswegs eine „Organisation“ im Sinne gefestigter Strukturen. Es ist nicht einmal ein „gefestigter Bandenwille“ erforderlich, wie der Bundesgerichtshof ausdrücklich betont. Schon aus diesem Grunde wird der Entwurf seinem im Titel geführten Vorhaben, die organisierte Steuerhinterziehung umfassend verfolgen zu können, nicht gerecht.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs soll für eine Bande aber nicht einmal erforderlich sein, dass alle Bandenmitglieder auch Mittäter sind: Mitglied einer Bande kann danach auch derjenige sein, dem nach der Bandenabrede nur Aufgaben zufallen, die sich bei wertender Betrachtung als Gehilftätigkeit darstellen.²

Die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO nimmt auf die zitierte Rechtsprechung ausdrücklich und zustimmend Bezug.³

Damit erweist sich bereits, dass die beabsichtigte Neuregelung keineswegs nur „besonders schwere“, sondern auch alltägliche Fälle der Steuerhinterziehung ohne gesteigerten Schuldgehalt umfasst.

Eine Bande gründet schon eine dreiköpfige Familie, die beschließt, künftig die Einnahmen ihres gemeinsam geführten Restaurants nur noch unvollständig der Besteuerung zu unterwerfen. Auch das Ehepaar und ihr Steuerberater können eine Bande bilden.⁴ Fortgesetzte Begehung liegt bereits mit der (auch nur geplanten) dritten Steuererklärung vor, dazu gehören auch Umsatzsteuervoranmeldungen.

Würden derart alltägliche Straftaten nun zum besonders schweren Fall erhoben, ergäbe sich bereits ein Missverhältnis zu den weiteren gesetzlichen Regelbeispielen wie der Steuerhinterziehung im großen Ausmaß oder unter der Beteiligung von Amtsträgern.

Es wäre aber vor allem schwer begründbar, weshalb eine Steuerhinterziehung, begangen durch eine dreiköpfige Familie, auch bei geringem Schadensvolumen eine Telekommunikationsüberwachung rechtfertigen soll, eine Steuerhinterziehung in Millionenhöhe, begangen nur durch zwei Täter, aber nicht.

Angesichts des mit der Änderung zu bewirkenden – und bezweckten – tiefgreifenden Grundrechtseingriffs, nämlich der Eröffnung der Telefonüberwachung (§ 100a Abs. 2 Nr. 2 a) StPO), erweist sich die in dieser Weise weitreichende Fassung des § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO als unsystematisch, unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig.

Sofern der Gesetzgeber Telefonüberwachungsmaßnahmen für erforderlich hält, um Fälle besonders schwerer Kriminalität im Bereich der Ertragsteuerhinterziehung besser aufklären zu können, bedürfte es einer konkreten Regelung des Anwendungsbereichs, so dass nur Fälle mit einem erhöhten Unrechtsgehalt und einer insbesondere aufgrund des erhöhten Organisationsgrades besonders erschwerten Aufklärungsmöglichkeiten erfasst werden, damit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprochen wird.

* * *

¹ BGHSt 46, 321.

² BGHSt 47, 214.

³ Bundestags-Drucksache 16/5846, S. 75.

⁴ Joecks in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 Rn. 580.