

Strafrechtliche Abhandlungen

Neue Folge · Band 182

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

Von

Susanne Schneider



Duncker & Humblot · Berlin

SUSANNE SCHNEIDER

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

Strafrechtliche Abhandlungen · Neue Folge

Begründet von Dr. Eberhard Schmidhäuser (†)
em. ord. Prof. der Rechte an der Universität Hamburg

Herausgegeben von Dr. Dr. h. c. (Breslau) Friedrich-Christian Schroeder
ord. Prof. der Rechte an der Universität Regensburg

in Zusammenarbeit mit den Strafrechtslehrern der deutschen Universitäten

Band 182

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

Von

Susanne Schneider



Duncker & Humblot · Berlin

Zur Aufnahme in die Reihe empfohlen von Professor Dr. Werner Beulke, Passau

Die Juristische Fakultät der Universität Passau hat diese Arbeit
im Wintersemester 2005 / 2006 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 739

Alle Rechte vorbehalten

© 2006 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0720-7271

ISBN 3-428-12292-5

978-3-428-12292-9

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☉

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Diese Arbeit entstand während meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Universität Passau, wo sie im Wintersemester 2005/06 als Dissertation angenommen wurde.

Literatur und Rechtsprechung konnte ich bis einschließlich September 2005 berücksichtigen.

Nicht in die Untersuchung einarbeiten konnte ich daher insbesondere die im Januar 2006 erschienene Dissertation von Georg Wirtz: Das „Al Capone“-Prinzip, welche sich inhaltlich teilweise mit meiner deckt. Überschneidungen sind hauptsächlich im Bereich der Tatbestandsvoraussetzungen des § 370a AO gegeben. Wirtz' Untersuchungsschwerpunkt bildet jedoch – wie der Titel der Arbeit sagt – die Zulässigkeit des „Al Capone“-Prinzips. Selbstverständlich stellt dieses dem § 370a AO zugrundeliegende Prinzip, welches die Unzulänglichkeiten des Strafrechts mittels des Steuerrechts kompensieren und eine Gewinnabschöpfung durch Besteuerung ermöglichen will, auch einen Bestandteil meiner Untersuchung dar. Sie ist aber nicht allein darauf zugeschnitten, sondern versteht sich als umfassende Untersuchung der Probleme im Zusammenhang mit der Vorschrift der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung. Einen Schwerpunkt meiner Arbeit bilden daher desgleichen die Folgeprobleme, die § 370a AO im Bereich der Geldwäsche nach sich zieht.

Sehr herzlich bedanken möchte ich mich bei meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Werner Beulke. Hilfreiche Anregungen gab er im Hinblick auf meine Wahl des höchst interessanten Themas. Während der eigentlichen Entstehung der Arbeit und meiner eigenen Meinungsfindung ließ er mir alle wissenschaftliche Freiheit, die sich ein Doktorand wünschen kann.

Ebenfalls danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Martin Fincke für die schnelle und großzügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Ein großes Dankeschön möchte ich auch an Herrn Prof. Dr. Hartmut Söhn richten, an dessen Lehrstuhl für Verwaltungs-, insbesondere Steuerrecht, ich während der Entstehung meiner Dissertation als wissenschaftliche Mitarbeiterin tätig war. Dort konnte ich tiefere Einblicke in steuerrechtliche Fragestellungen gewinnen und die Arbeit an einem Lehrstuhl näher kennenlernen.

Nicht zu vergessen ist selbstverständlich an dieser Stelle meine Familie. Ich bin ihr unendlich dankbar für all die Unterstützung, die sie mir nicht nur während meiner Zeit als Doktorandin, sondern ununterbrochen zukommen ließ und lässt –

angefangen bei der finanziellen und moralischen Hilfe, dem Verständnis, den Verwöhntagen zu Hause bis hin zu tatkräftigen großen Kleinigkeiten, ohne die das Leben so viel schwerer wäre.

Nürnberg, im Juli 2006

Susanne Schneider

Inhaltsverzeichnis

1. Teil

Einleitung	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

Anwendungsbereich und Tatbestand	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 Gesamumfang mehrerer Taten	119
a) Differenzierung nach dem Konkurrenzverhältnis	119
b) Maßgeblichkeit des Gesamtvumfangs 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

	Inhaltsverzeichnis	13
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

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 Oberloskamps	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

5. Teil

Verfassungskonformität des § 370a AO	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

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

1. Teil

Einleitung

Die vorliegende Untersuchung beschäftigt sich mit den Problemen und Streitfragen, die im Zusammenhang mit der Vorschrift der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung, § 370a AO, aufgetreten sind. Die Regelung, die die effektivere Bekämpfung der Organisierten Kriminalität bezweckt,¹ wurde während der weltweiten Bemühungen des Vorgehens gegen den internationalen Terrorismus nach den Anschlägen vom 11. September 2001 durch das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze² (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, abgekürzt StVBG) vom 19. 12. 2001³ in einer teilweise als „Nacht-und-Nebel-Aktion“ bezeichneten Art und Weise eingeführt.⁴ Die Gesetzesnovelle war jedoch von heftiger Kritik und einer „Flut von Veröffentlichungen“ begleitet.⁵ Daraufhin wurde die Vorschrift schon wenige Monate später durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen⁶ „nachgebessert“, was trotz der heutigen „schnellebigen“ Gesetzgebung „außergewöhnlich“ erscheint.⁷ Auch nach der Gesetzesnovelle begegnet die Vorschrift jedoch in vielfacher Hinsicht erheblichen Auslegungsschwierigkeiten sowie verfassungsrechtlichen Bedenken.

A. Entstehungsgeschichte

Das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz beruht auf einem Entwurf der Bundesregierung vom 10. 09. 2001, dessen „Problem und Ziel“ der Schutz steuerehr-

¹ Vgl. den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 14/7471, 9. Ob dem wirklich so ist, wird von einigen Autoren bezweifelt und ist noch genauer zu untersuchen.

² In dem Entwurf der Bundesregierung hatte das Gesetz noch den Namen „Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und anderen Steuern“, vgl. BT-Drucks. 14/6883, 1. Die Namensänderung wurde vom Finanzausschuss vorgeschlagen, vgl. BT-Drucks. 14/7470, 4.

³ BGBl. I 2001, 3922 ff.

⁴ *Pestke / Motte*, Stbg 2002, 493 möchten die Vorgehensweise des Gesetzgebers nahezu eine solche nennen.

⁵ *Weyand*, INF 2003, 115, 116 erwähnt 60 Veröffentlichungen in der juristischen Datenbank *juris* bereits im Dezember 2002.

⁶ BGBl. I 2002, 2715 ff.

⁷ So *Kemper* in Dietz/Cratz/Rolletschke, § 370a AO Rn. 1, Stand Dezember 2002.

licher Unternehmer vor Wettbewerbsverzerrungen war, die ihren Ursprung im gezielten Missbrauch des Vorsteuerabzugs, insbesondere in Form so genannter Karussellgeschäfte haben. Der Verfolgungsdruck auf organisierte Umsatzsteuerbetrüger sollte zur Sicherung legaler Arbeitsplätze und der Steuergrundlage in der Bundesrepublik verstärkt werden sowie das Umsatzsteueraufkommen als eine der bedeutendsten Einnahmequellen des Fiskus geschützt werden.⁸ Zur Gewährleistung eines wettbewerbsneutralen Umsatzsteuersystems, der Sicherung des Steueraufkommens, Wahrung der Steuergerechtigkeit und Bekämpfung der Arbeitslosigkeit⁹ schlug die Bundesregierung als „Lösung“ in ihrem Gesetzentwurf die Optimierung des Kontroll- und Sicherungssystems im Umsatzsteuerrecht vor.¹⁰ Die Einführung von § 370a AO war selbst in der ersten Lesung des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz noch nicht vorgesehen¹¹ und wurde erstmals – wohl auch unter dem Eindruck der Terroranschläge vom 11. September 2001¹² – in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags vom 20. 11. 2001 vorgeschlagen.¹³

Die Koalitionsfraktionen von SPD und Grünen setzten sich zusammen mit der PDS gegen CDU/CSU und FDP¹⁴ auch bezüglich der Mindeststrafe von einem Jahr für die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung durch. Somit wurde die qualifizierte Steuerhinterziehung zum ersten Mal ein Verbrechen¹⁵ und infolge-

⁸ BT-Drucks. 14/6883, 1, 7. Die Umsatzsteuer betrug im Jahr 2000 etwa 275,5 Milliarden DM, also mehr als 30 % der gesamten Steuereinnahmen, welche sich auf 913,9 Mrd. DM beliefen, vgl. BT-Drucks. 14/6883, 7. Angesichts der hohen Ausfälle durch Umsatzsteuerbetrug mahnte der Bundesrechnungshof wiederholt gesetzgeberische Aktivitäten an, vgl. BT-Drucks. 14/4226, 30 f.; BT-Drucks. 15/1495, 3 ff. Die Steuerausfälle durch Umsatzsteuerhinterziehungen in Deutschland wurden für das Jahr 2001 auf 18 Milliarden Euro geschätzt, vgl. *Mittler*, UR 2004, 1, 2; *Widmann*, DB 2002, 166.

⁹ BT-Drucks. 14/6883, 7.

¹⁰ BT-Drucks. 14/6883, 1. Im Einzelnen wurden die Beschleunigung des Informationsflusses, der Prüfungsabläufe sowie der zwischenstaatlichen Amtshilfe, die Einführung einer Verpflichtung zur Sicherheitsleistung, eines Haftungstatbestandes für Karussellgeschäfte sowie einer allgemeinen Nachschau und die Verbreiterung der Informationsbasis durch Schaffung einer zentralen Auswertungsstelle genannt, sämtlich steuerrechtliche Maßnahmen, vgl. *Joecks* in FGJ, § 370a AO Rn. 2. *Nieskens*, UR 2002, 53, 70 findet es „bemerkenswert“, dass die Maßnahmen allein den Umsatzsteuerbetrug auf der Ausgangsseite betreffen, während bezüglich des weitgehend bekannten Betrugs auf der Eingangsseite keinerlei Regelungen getroffen wurden.

¹¹ Vgl. BT-Drucks. 14/6883.

¹² Vgl. *Höche*, Bank 2002, 196; *Rüping*, FS Kohlmann, 499, 505. Demgegenüber führt *Hetzer*, ZfZ 2003, 221, 224 die nun mögliche Einführung des Verbrechenstatbestandes der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung, während in vorangegangenen Legislaturperioden entsprechende Vorhaben eindeutig gescheitert waren, nicht auf die Terroranschläge, sondern auf die geänderten Mehrheitsverhältnisse in der 14. Legislaturperiode im Bundestag zurück. Vgl. zu gescheiterten Vorhaben *Meyer/Hetzer*, ZRP 1997, 13 ff.

¹³ BT-Drucks. 14/7470, 2.

¹⁴ BT-Drucks. 14/7471, 6.

¹⁵ Verkannt wird dies von *Kruhl*, BB 2002, 1018, 1020, der die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung für einen weiteren besonders schweren Fall des § 370 Abs. 3 AO hält.

dessen gem. § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StGB ohne Weiteres taugliche Vortat der Geldwäsche. CDU/CSU befürchteten – in Anlehnung an eine Stellungnahme des Deutschen Anwaltsvereins¹⁶ und unter Hinweis auf die neue Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs¹⁷ – eine gravierende Begrenzung der Rechtsberatung in Steuer- und Steuerstrafsachen, da der Berater durch Annahme seines Honorars bereits bei leichtfertigem Verkennen der kriminellen Herkunft eine Geldwäsche verwirkliche, was die Mehrheit aber nicht umstimmen konnte.¹⁸ Die zweite und dritte Lesung im Bundestag erfolgten am 27. 11. 2001. Der Bundesrat stimmte am 30. 11. 2001 ohne Beteiligung des Rechtsausschusses zu,¹⁹ so dass nach Art. 9 Abs. 1 StVBG die Einführung des in Art. 2 Nr. 5 StVBG geregelten § 370a AO bereits am Tag nach der am 27. 01. 2001 stattgefundenen Verkündung in Kraft treten konnte.²⁰ § 370a AO lautete danach folgendermaßen:

„§ 370a – Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung.

Mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu zehn Jahren wird 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.“

In diesem Zusammenhang wurde auch der Geldwäschetatbestand dahingehend geändert, dass der Gegenstandsbegriff in § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB an § 370a AO als neue Vortat angepasst und dadurch ein umfassendes Instrumentarium für Ermittlungen zur Bekämpfung der Organisierten Kriminalität eröffnet wurde.²¹

Schon bald, teilweise bereits vor der Verkündung,²² wurden diese Änderungen sowohl in der Literatur²³ als auch durch die Standesvertreter und Interessensverbände der rechts- und steuerberatenden Berufe²⁴ sowie deren Berufsverbände²⁵

¹⁶ Abgedr. in AnwBl. 2002, 27 ff.

¹⁷ BGHSt 47, 68 ff.; m. Anm. *Katholnigg*, JR 2002, 30 ff.; siehe dazu ferner *Ambos*, JZ 2002, 70 ff.; *Bernsmann*, StrafFo 2001, 344 ff.; *Gotzens / Schneider*, wistra 2002, 121 ff.

¹⁸ BT-Drucks. 14 / 7471, 6.

¹⁹ BR-Drucks. 892 / 01.

²⁰ BGBl. I 2001, 3922, 3925. Als Grund für das verfrühte In-Kraft-Treten des § 370a AO vermutet *Fahl*, ZStW 2002, 794, 795, dass bereits die zum Jahresende abgegebenen Steuerklärungen erfasst werden sollten.

²¹ *Harms*, FS Kohlmann, 413, 418.

²² Vgl. etwa *Joecks*, DStR 2001, 2184, 2187 f.; *Spatscheck / Wulf*, DB 2001, 2572 ff.

²³ Vgl. nur *Burger*, wistra 2002, 1 ff.; *Schiffer*, BB 2002, 1174 ff.; *ders.*, StuB 2002, 341 ff.; *Spatscheck / Wulf*, DB 2002, 392 ff.

²⁴ Eingabe der Bundessteuerberater-, Bundesrechtsanwalts- und Wirtschaftsprüferkammer an die Landesfinanzminister, DStR-KR 2002, 19. In der Pressemitteilung der Bundessteuerberaterkammer v. 15. 02. 2002, abrufbar unter <http://www.bstbk.de> wird die Vorschrift als „Irrweg“ bezeichnet. In seiner Rede auf dem Deutschen Steuerberaterkongress 2002 in Hamburg stellte der Präsident der Bundessteuerberaterkammer *Fasolt* fest, dass die Vorschrift „mehr Schaden als Nutzen“ angerichtet habe, vgl. Pressemitteilung der Bundessteuerberaterkammer v. 13. 05. 2002, abrufbar unter <http://www.bstbk.de>. Siehe auch Bundessteuerbera-