

**27.11.20**

## **Gesetzentwurf**

### **des Bundesrates**

---

## **Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung - Gesetz zur umfassenden Verfolgung der organisierten Steuerhinterziehung**

### **A. Problem und Ziel**

In Bandenstrukturen verübte Steuerhinterziehungen haben in den vergangenen Jahren bei verschiedensten Steuerarten immense Ausmaße erreicht. Diese Taten prägen maßgeblich die organisierte Wirtschaftskriminalität. Ihr besonderer, über den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung regelmäßig erheblich hinausreichender Unrechts- und Schuldgehalt wird jedoch gesetzlich derzeit nicht abgebildet.

Organisierte bandenmäßige Steuerhinterziehung ist nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung (AO) nur dann aufgrund der schwerwiegenden Tatbegehung mit einem regelmäßig erhöhten Strafmaß verbunden, wenn sie die Verkürzung oder Hinterziehung von Umsatz- oder Verbrauchssteuern betrifft. Dieses Regelbeispiel ist mit Wirkung zum 1. Januar 2008 neu eingeführt worden. Es ersetzte den entsprechenden Verbrechenstatbestand des zugleich aufgehobenen § 370a AO alter Fassung, der auf die Bekämpfung des gezielten Umsatzsteuerbetrugs, namentlich in Form von Karussellgeschäften, abzielte.

Die organisierte, als besonders schwer einzustufende Steuerhinterziehung ist jedoch längst nicht mehr auf bestimmte Tattypologien, insbesondere die Umsatzsteuerkarusselle und organisierte Verbrauchssteuerverkürzungen – etwa Alkohol- und Zigarettenschmuggel – beschränkt. Cum-Ex-Geschäfte und verwandte steuerrechtliche Fallgestaltungen werden durch professionelle Marktteilnehmerinnen und -teilnehmer wie internationale Investmentbanken systematisch geplant und durchge-

führt. Die hochprofessionelle und konspirative Zusammenarbeit der Tätergruppen erschwert die Aufklärung der Taten. So werden die tatsächlichen Abläufe durch Nutzung verschachtelter Gesellschaftsstrukturen, Verlegung von Organisationseinheiten in das Ausland (oftmals Offshore), Einschaltung von Treuhänderinnen und Treuhändern sowie diverser weiterer Serviceprovider zielgerichtet verschleiert. Es hat sich ein breites Betätigungsfeld der organisierten Wirtschaftskriminalität herausgebildet. Die systematischen und organisierten Steuerhinterziehungen führen nicht nur zu massiven Steuerausfällen, sondern auch zu Wettbewerbsverzerrungen für steuerehrliche Unternehmen. Zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Wahrung der Steuergerechtigkeit soll der bandenmäßig organisierten Steuerhinterziehung umfassend entgegengewirkt werden.

## **B. Lösung**

Der Gesetzentwurf hebt die Beschränkung des Regelbeispiels der besonders schweren Steuerhinterziehung als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Tatbegehung verbunden hat, auf die Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchssteuern auf. Damit werden 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 (vgl. BT-Drucksache 16/5846, S. 42), 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.

## **C. Alternativen**

Beibehaltung des bisherigen, unbefriedigenden Zustands, der die Fälle des erhöhten Unwert- und Schuldgehalts der organisierten Steuerhinterziehung nicht abbildet.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Keine.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Keiner.

## **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Keiner.

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten:

Keine.

## **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Keiner.

## **F. Weitere Kosten**

Durch die Ausweitung der Zulässigkeit der Telekommunikationsüberwachung kann ein den Länderhaushalten zur Last fallender erhöhter Kostenaufwand bei den Strafverfolgungsbehörden entstehen, dessen Umfang derzeit nicht quantifizierbar ist. Im Übrigen werden jedoch keine Mehrkosten entstehen. Für Bürgerinnen und Bürger und die Unternehmen entsteht kein Erfüllungsaufwand. Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.



27.11.20

**Gesetzentwurf**  
des Bundesrates

---

**Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung -  
Gesetz zur umfassenden Verfolgung der organisierten  
Steuerhinterziehung**

Der Bundesrat hat in seiner 997. Sitzung am 27. November 2020 beschlossen, den beigefügten Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 1 des Grundgesetzes beim Deutschen Bundestag einzubringen.



## **Anlage**

---

### **Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung - Gesetz zur umfassenden Verfolgung der organisierten Steuerhinterziehung**

Vom ...

Der Bundestag hat das folgende Gesetz beschlossen:

#### **Artikel 1**

##### **Änderung der Abgabenordnung**

In § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch ... geändert worden ist, werden die Wörter „Umsatz- oder Verbrauchssteuern“ durch das Wort „Steuern“ und die Wörter „Umsatz- oder Verbrauchsteuervorteile“ durch das Wort „Steuervorteile“ ersetzt.

#### **Artikel 2**

##### **Einschränkung eines Grundrechts**

Durch Artikel 1 wird das Grundrecht des Fernmeldegeheimnisses (Artikel 10 Absatz 1 des Grundgesetzes) eingeschränkt.“

#### **Artikel 3**

##### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeines**

#### **I. Zielsetzung und wesentlicher Inhalt des Gesetzentwurfs**

In Bandenstrukturen verübte Steuerhinterziehungen haben in den vergangenen Jahren bei verschiedenen Steuerarten immense Ausmaße erreicht. Diese Taten prägen maßgeblich die organisierte Wirtschaftskriminalität. Ihr besonderer, über den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung regelmäßig erheblich hinausreichender Unrechts- und Schuldgehalt wird jedoch gesetzlich derzeit nicht abgebildet.

Organisierte bandenmäßige Steuerhinterziehung ist nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO nur dann aufgrund der schwerwiegenden Tatbegehung mit einem regelmäßig erhöhten Strafmaß verbunden, wenn sie die Verkürzung oder Hinterziehung von Umsatz- oder Verbrauchssteuern betrifft. Dieses Regelbeispiel ist mit Wirkung zum 1. Januar 2008 neu eingeführt worden. Es ersetzte den entsprechenden Verbrechenstatbestand des zugleich aufgehobenen § 370a AO alter Fassung, der auf die Bekämpfung des gezielten Umsatzsteuerbetrugs (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 28. Oktober 2004, 5 StR 276/04, juris Rdnr. 20), namentlich in Form von Karussellgeschäften, abzielte.

Die organisierte, als besonders schwer einzustufende Steuerhinterziehung ist jedoch längst nicht mehr auf bestimmte Tattypologien, insbesondere die Umsatzsteuerkarusselle und organisierte Verbrauchssteuerverkürzungen – etwa Alkohol- und Zigarettenschmuggel – beschränkt. Cum-Ex-Geschäfte und verwandte steuerrechtliche Fallgestaltungen werden durch professionelle Marktteilnehmerinnen und -teilnehmer wie internationale Investmentbanken systematisch geplant und durchgeführt. Die hochprofessionelle und konspirative Zusammenarbeit der Tätergruppen erschwert die Aufklärung der Taten. So werden die tatsächlichen Abläufe durch Nutzung verschachtelter Gesellschaftsstrukturen, Verlegung von Organisationseinheiten in das Ausland (oftmals Offshore), Einschaltung von Treuhänderinnen und Treuhändern sowie diverser weiterer Serviceprovider zielgerichtet verschleiert. Es hat sich ein breites Betätigungsfeld der organisierten Wirtschaftskriminalität herausgebildet. Die systematischen und organisierten Steuerhinterziehungen führen nicht nur zu massiven Steuerausfällen, sondern auch zu Wettbewerbsverzerrungen für steuererhrliche Unternehmen. Zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Wahrung der Steuergerechtigkeit soll der bandenmäßig organisierten Steuerhinter-

ziehung umfassend entgegengewirkt werden.

Bei den Beratungen zu § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO sah die Bundesregierung für eine schon 2007 vom Bundesrat befürwortete Ausweitung auf alle Steuerarten (vgl. BT-Drucksache 16/5846, S. 89) keine diese Forderung stützenden belastbaren Erkenntnisse (vgl. BT-Drucksache 16/5846, S. 97). Insbesondere aufgrund der Erfahrungen aus umfangreichen Ermittlungskomplexen betreffend die organisierte Hinterziehung von Ertragsteuern haben sich zwischenzeitlich die damals vermissten Anhaltspunkte, dass die geltende Regelung unzureichend sei, ergeben. Im Bereich der Wirtschaftskriminalität sind professionell organisierte und auf Verschleierung angelegte Strukturen weit verbreitet. Die im Rahmen dieser Strukturen begangenen Steuerstraftaten beschränken sich nicht auf die Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchssteuern, sondern zielen häufig auch auf die Hinterziehung von Veranlagungssteuern wie der Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer ab. Insbesondere im Zusammenhang mit der auf die Hinterziehung von Veranlagungssteuern angelegten Vermittlung und Einbindung von Briefkastengesellschaften in Ländern mit niedrigen Steuersätzen sind professionelle Organisationsformen zu beobachten. Gut organisierte Kreisgeschäfte zur Hinterziehung von Kapitalertragsteuern verursachen Steuerschäden in Milliardenhöhe und beschäftigen die Justiz bundesweit. Die Täter sind insoweit darauf bedacht, die tatsächlichen Verantwortlichkeiten durch die Schaffung komplexer Gesellschaftsstrukturen zu verschleiern. Auch ist nicht vermittelbar, warum beispielsweise bandenmäßige Hinterziehung von Biersteuer regelmäßig eine Bestrafung mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren ermöglicht, während einen Täter einer bandenmäßigen Hinterziehung von Gewerbesteuer ein Strafmaß von Geldstrafe oder bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe erwartet.

In dem Regelbeispielkatalog des § 370 Absatz 3 Satz 2 AO werden deshalb die gravierenden Fälle organisierter Wirtschaftskriminalität mit der Beschränkung der bandenmäßigen besonders schweren Tatbegehung auf Umsatz- und Verbrauchssteuern derzeit nicht hinreichend abgebildet.

Mit der Erweiterung des Regelbeispiels auf alle Steuerarten werden diese Unzulänglichkeiten beseitigt. Zugleich wird den Ermittlungsbehörden über den Verweis in § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a StPO auf § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO für alle Fälle der bandenmäßigen besonders schweren Steuerhinterziehung die Ermittlungsmöglichkeit der Telefonüberwachung eröffnet. In gleicher Weise wie bei der bandenmäßigen Hinterziehung von Umsatz- oder Verbrauchssteuern handelt es sich regelmäßig um von einem konspirativen, organisierten Han-

deln getragene Taten, die der schweren Kriminalität zugehören und deren Organisations- sowie Kommunikationsstrukturen von außen in offen ermittelnder Form nicht zugänglich sind. Aufgrund der bloßen Regelwirkung werden im Einzelfall nicht diesen Anforderungen genügende, nicht besonders schwer wiegende Taten (vgl. BT-Drucksache 16/5846, S. 97) bereits nicht von § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO umfasst. Im Übrigen erfordert auch die Anordnung der Telekommunikationsüberwachung nach § 100a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StPO als zusätzliches Korrektiv – wie bisher schon bei sämtlichen Katalogdelikten – eine Abwägung, ob die Tat im Einzelfall schwer wiegt.

## **II. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 des Grundgesetzes (Strafrecht).

## **III. Auswirkungen**

Durch die Ausweitung der Zulässigkeit der Telekommunikationsüberwachung kann ein den Länderhaushalten zur Last fallender erhöhter Kostenaufwand bei den Strafverfolgungsbehörden entstehen, dessen Umfang derzeit nicht quantifizierbar ist. Im Übrigen werden jedoch keine Mehrkosten entstehen. Für Bürgerinnen und Bürger und die Unternehmen entsteht kein Erfüllungsaufwand.

## **B. Zu den einzelnen Vorschriften**

### **Zu Artikel 1 (§ 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO)**

Durch die Ausweitung des Regelbeispiels der bandenmäßigen Tatbegehung ohne Beschränkung auf einzelne Steuerarten werden alle Fälle der Steuerhinterziehung erfasst, denen eine konspirative, systematische Zusammenarbeit durch professionelle Marktteilnehmerinnen und -teilnehmern zugrunde liegt und die zu enorm hohen Steuerschäden führen. Bei einer Unterteilung der Steuern in Besitzsteuern, Verkehrssteuern und Verbrauchsteuern ist nach geltendem Recht nicht nachvollziehbar, warum die organisierte Hinterziehung der Besitzsteuern, namentlich der Einkommensteuer einschließlich der Lohn- und Kapitalertragsteuer, der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer, ebenso wenig von der benannten Regelwirkung nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO umfasst ist wie die neben der Umsatzsteuer übrigen Verkehrssteuern, etwa die Grunderwerb- oder Kraftfahrzeugsteuer. Cum-Ex-Sachverhalte, Steuerhinterziehungen durch organisierte Schwarzarbeit oder die Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Briefkastengesellschaften in Ländern mit niedrigen Steuersätzen erfüllen derzeit die Voraussetzungen einer bandenmäßigen besonders schweren Steuerhinterziehung nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO mangels Erfassung der Kapitalertrag- bzw. Lohnsteuer nicht. Ohne eine Beschränkung auf einzelne Steuerarten werden Unstimmigkeiten bei der Bewertung des Unwert- und Schuldgehalts der Taten vermieden.

Zugleich werden die Ermittlungsmöglichkeiten über den Verweis in § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a StPO auf § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO verhältnismäßig erweitert. Den bandenmäßig begangenen, auch im Einzelfall schwerwiegenden Steuerhinterziehungen liegen – unabhängig von der betroffenen Steuerart – konspirative Organisations- und Kommunikationsstrukturen zugrunde, die nur unter Einsatz verdeckter Ermittlungsmaßnahmen aufgeklärt werden können. Diese Erwägungen waren für die Aufnahme von Delikten, die der organisierten Kriminalität zuzuordnen sind, in den Katalog des § 100a Absatz 2 StPO maßgebend (BT-Drucksache 16/5846, S. 42).

### **Zu Artikel 2 (Einschränkung eines Grundrechts)**

Dem Zitiergebot des Artikels 19 Absatz 1 Satz 2 des Grundgesetzes wird Rechnung getragen.

**Zu Artikel 3** (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.