

Gewerbsmäßige Steuerhinterziehung von Antidumping-Zöllen

von Peter Henseler, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/vereidigter Buchprüfer,
Düsseldorf

Der folgende – oder ähnliche – Sachverhalt beschäftigt in letzter Zeit immer häufiger die Ermittlungsbehörden:

„Die Europäische Kommission verhängt gegen die Einfuhren bestimmter Erzeugnisse mit Ursprung außerhalb der Europäischen Union 50 % Antidumping-Zoll¹. Das von der Maßnahme betroffene X-Werk im A-Land überredet den in der EU ansässigen Importeur I, die betroffenen Erzeugnisse über das B-Land in die EU einzuführen, wobei die Mitlieferung eines Ursprungszeugnisses² gewährleistet sei. Auf diese Weise führt I in den folgenden Monaten mehrfach Waren des X-Werkes im Gesamtwert von ca. 5 Mio. EUR ein und „umgeht“ dadurch Antidumping-Zölle in Höhe von ca. 2,5 Mio. EUR.“

Zollstrafrechtliche Würdigung

Die „Umgehung“ von Antidumping-Zöllen ist eine Zollstraftat im Sinne von § 369 der Abgabenordnung (AO). Sie ist als Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 AO regelmäßig mit Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe belegt. In besonders schweren Fällen kommt eine Freiheitsstrafe bis zu 10 Jahren in Betracht. Seit dem 01.01.2002 ist § 370 a AO in Kraft, wonach derjenige mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu zehn Jahren bestraft wird, der u.a. gewerbsmäßig Steuern (Zölle) verkürzt. Erhebliche Unsicherheiten im Umgang mit dem Begriff der „Gewerbsmäßigkeit“ haben den Gesetzgeber zur Nachbesserung veranlasst. Seit dem 27.07.2002 ist daher nur noch derjenige Zollverbrecher im Sinne von § 370 a, der Abgaben gewerbsmäßig und „in großem Ausmaß“ hinterzieht. Doch auch bei diesem Merkmal ist nicht geklärt, wie es zu verstehen ist. Die Konsequenzen einer Haftung nach § 370 a AO sind jedoch drastisch. Deshalb wird auf sie am Ende dieses Beitrages gesondert eingegangen.

Bisherige Rechtslage: Steuerhinterziehung gem. § 370 AO

Aus strafrechtlicher Sicht ist die „Umgehung“ der Antidumping-Zölle eine Zollstraftat im Sinne von § 369 der Abgabenordnung (AO). Sie ist als Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 AO mit Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe belegt. In besonders schweren Fällen beträgt die Freiheitsstrafe sechs Monate bis zehn Jahre.

Ein solcher „besonders schwerer“ Fall liegt gem. § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO unter anderem vor, wenn der Täter (Einführer) „unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern [bzw. Zölle] verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile [bzw. Zollvorteile] erlangt.“ Ein solcher „Beleg“ kann durchaus das - offenbar gefälschte - Ursprungszeugnis des B-Landes in unserem Ausgangsfall sein³.

¹ Grundlage für die Verhängung von Antidumping-Zöllen ist die VO Nr. 384/96 des Rates vom 22.12.1995 (ABl Nr. L 56 v. 06.03.1996, S. 1) ,zuletzt geändert durch VO Nr. 1972/2002 des Rates vom 05.11.2002 (ABl Nr. L 303 v. 07.11.2002, S. 1)

² Es handelt sich dabei um einen nicht-präferenziellen Ursprungsnachweis nach Art. 26 Zollkodex. Die von den Ausstellungsländern bestimmten Stellen sind zuletzt durch Runderlass Außenwirtschaft Nr. 7/2001 vom 15.03.2001 bekannt gemacht worden.

³ Das gilt jedenfalls dann, wenn der Nachweis selbst gefälscht ist. Ist er nur inhaltlich unrichtig, soll er als bloße schriftliche Lüge keine „nachgemachte oder verfälschte Urkunde“ im Sinne von § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO sein; Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage 2001, RN 274 zu § 370 AO

Einen weiteren „besonders schweren“ Fall stellt gem. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO die Verkürzung von Steuern „in großem Ausmaß“ dar. Ob die oben beschriebene „Umgehung“ von Zöllen i.H.v. 2,5 Mio EUR zu einer Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ führt, ist keineswegs evident, bedarf an dieser Stelle aber noch keiner Klärung⁴.

Der Strafbarkeit nach § 370 AO kann durch eine „Flucht in die Selbstanzeige“ nach § 371 AO entgangen werden. Danach tritt in den Fällen des § 370 AO regelmäßig Straffreiheit ein, wenn die unrichtigen oder unvollständigen Angaben bei der Finanzbehörde berichtigt oder ergänzt werden und die bereits hinterzogenen Steuern nachträglich entrichtet werden.

Rechtsslage seit dem 01.01.2002: Gewerbsmäßig Steuerhinterziehung, § 370 a AO

Seit dem 01.01.2002 haben solche Fälle noch eine ganz besondere „Note“ durch Einfügung eines § 370 a in die Abgabenordnung erhalten. Danach wird derjenige mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu zehn Jahren bestraft, wer u. a. gewerbsmäßig Steuern (Zölle) verkürzt. Die gewerbsmäßige Steuer- / Zollhinterziehung war damit zum Verbrechenstatbestand im Sinne von § 12 StGB erhoben⁵.

Der Gesetzgeber merkte aber bald, dass er mit dem Merkmal der „Gewerbsmäßigkeit“ über das Ziel hinausgeschossen war; denn nach dem traditionellen Verständnis bedeutet „gewerbsmäßig“ ein Handeln in der Absicht, sich durch wiederholte Begehung der Straftat eine Einnahmequelle zu verschaffen⁶. Aufgrund der Besonderheiten des Steuerrechts – jährliche Abgabe von Steuererklärungen, monatliche Umsatzsteuer- und Lohnsteueranmeldungen – stellt sich allerdings die Frage, ob Steuerhinterziehung überhaupt nicht-gewerbsmäßig begangen werden kann⁷. Dies gilt um so mehr, als eine einmalige Verfehlung auch in den Folgejahren aufrechterhalten werden muss, um Fragen des Finanzamtes nach der plötzlichen Erhöhung der Kapitaleinkünfte oder des Umsatzes bei mehr oder weniger gleichbleibenden Ausgaben zu vermeiden⁸. Auch die Absicht, sich eine Einnahmequelle zu verschaffen, ist bei Steuerhinterziehungen regelmäßig gegeben, da es hierfür schon für ausreichend erachtet wird, wenn der Täter einen Gewinn bzw. Vermögensvorteil zu erzielen beabsichtigt⁹.

Deshalb würde in den meisten Fällen einer „einfachen“ Steuerhinterziehung nach § 370 AO gleichzeitig auch eine gewerbsmäßig Steuerhinterziehung nach § 370 a AO vorliegen. Hiervon wird auch der Erdkundelehrer erfasst, der in seiner Einkommensteuererklärung wiederholt seine Hobbyküche als „Arbeitszimmer“ ausgibt. Das gleiche gilt für die oben geschilderten „Umgehungsfällen“, da auch sie zum wiederholten Begehen verleiten nach dem Muster „geht’s einmal gut, geht’s auch weiter gut.“

⁴ Auf die Bestimmung des Kriterium des „großen Ausmaßes“ wird sogleich unter V eingegangen.

⁵ Auch § 373 AO erfasst die gewerbsmäßige Hinterziehung von Eingangsabgaben (Schmuggel), ist aber wegen seines niedrigeren Strafrahmens noch als Vergehen ausgestaltet. Das Verhältnis des § 373 zu § 370 a AO war bis zu dessen Neufassung unklar (siehe Bender, Das Zoll- und Verbrauchssteuerstrafrecht mit Verfahrensrecht, Stand 01.07.2002, TZ 67), ist aber durch die Einfügung eines weiteren Qualifizierungsmerkmals („in großem Ausmaß“) in § 370 a AO in der Weise geklärt, als dass derjenige, der Eingangsabgaben „nur“ gewerbsmäßig hinterzieht, § 373 a AO und derjenige, der dies auch „in großem Ausmaß“ tut, § 370 a AO verwirklicht. Entsprechendes gilt für das Verhältnis von § 370 a AO zu § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO, der neben dem „großen Ausmaß“ noch ein Handeln „aus grobem Eigennutz“ fordert.

⁶ Vergl. nur: Tröndle / Fischer, STGB, 51. Auflage 2003, vor § 52, Rn 37 m.w.N.

⁷ Spatscheck/Wulf, DB 2002, 392

⁸ Sommer/Füllsack, Stbg 2002, 358

⁹ BGH-Beschluss vom 30.11.1990, 3 StR 396/90, BGHR StGB § 260 Nr. 1, zu „gewerbsmäßig“: BGH, Urteil vom 11.10.1994, 1 StR 820/82, wistra 1995 S. 60.

Zur Lösung dieser Problematik wurden verschiedene Einschränkungsmöglichkeiten diskutiert¹⁰; letztlich konnte aber nur ein Eingreifen des Gesetzgebers für die nötige Rechtssicherheit im Umgang mit § 370 a AO sorgen.

Rechtslage seit dem 27.07.2002: Einschränkungen von § 370 a AO

Inzwischen hat der Gesetzgeber nachgebessert. Ab 27.07.2002 ist nur noch derjenige Steuer- / Zollverbrecher, der Abgaben in „großem Ausmaße“ hinterzieht.

Welcher Rahmen mit diesem Merkmal angesprochen ist, ist unklar. Es existieren keine allgemeinen Kriterien, nach denen das Vorliegen eines „großen Ausmaßes“ bei § 370 a AO bestimmt werden kann.

Der Gesetzgeber hat sich hierzu nicht eindeutig geäußert¹¹. Ein Rückgriff auf andere Vorschriften, die diese Merkmal verwenden, führt ebenfalls zu uneinheitlichen Ergebnissen. Bei dem Betrug im Sinne von § 263 des Strafgesetzbuches (StGB) beginnt das „große Ausmaß“ schon ab 50.000 EUR¹². Bei einem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO wird dagegen ein „großes Ausmaß“ verbreitet erst bei Steuerschäden über 1 Millionen DM (also rund 500 000 Euro) angenommen.¹³ Für die Zugrundelegung von solchen Beträgen bei § 370 a AO spricht auch, dass in der Vergangenheit bei „einfachen“ Steuerhinterziehungen (§ 370 AO) von ca. 150.000 Euro noch Geldstrafen verhängt worden sind¹⁴. Jedoch wird von der Rechtsprechung jegliche summenmäßige Abgrenzung abgelehnt. Nach Auffassung des BGH kommt es nicht auf die Höhe des hinterzogenen Betrages, sondern allein auf das „qualitative Ausmaß“ der Hinterziehung an¹⁵. Dass aufgrund dieser Rechtsprechung aber keine verbindliche Aussage über die relevante Grenze möglich ist, belegt der BGH selbst, indem er sogar bei einem hinterzogenen Betrag i.H.v. 2,95 Mio EUR das Vorliegen eines Schadens von „großem Ausmaß“ abgelehnt hat¹⁶.

Für die oben aufgeführten „Umgehungsfälle“ bedeutet dies, dass nicht vorausgesagt werden kann, ab welchen Beträgen der Hinterziehung von Antidumping-/Antisubventionszöllen die Grenze zu einer Steuerverkürzung in „großem Ausmaß“ überschritten wird. Angesichts der im folgenden darzustellenden, massiven Konsequenzen von § 370 a AO kann daher vor Umgehungsfällen nur mit Nachdruck gewarnt werden.

Konsequenzen¹⁷

1. Anders als bei „einfacher“ Steuerhinterziehung gem. § 370 AO ist bei § 370 a AO keine Geldstrafe mehr vorgesehen. Selbst in milder schweren Fällen einer gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung beträgt die Freiheitsstrafe 3 Monate bis 5 Jahre. Zwar kann der Richter, wenn eine Freiheitsstrafe von 6 Monaten oder darüber nicht in Betracht kommt, nach seinem Ermessen auch eine Geldstrafe verhängen (§ 47 Abs. 2 StGB). Auf diese Ausnahmenvorschrift sollte aber nicht vertraut werden.

¹⁰ Eine Übersicht findet sich bei Spatschek/Wulf, NJW 2002, 2983, 2985 f

¹¹ So kann der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses allenfalls entnommen werden, dass an „schwere“ Fälle der Steuerhinterziehung gedacht war (BT-Dr 14/9631).

¹² Der Regierungsentwurf 43 zu § 264 StGB ging von 100.000 DM aus; Tröndle/Fischer, StGB, 51. Aufl. 2003, § 263, Rn 122.

¹³ Kohlmann, SteuerstrafR, Losebl. (Stand Sept. 1997), § 370 AO Rn 330; Schwarz, AO, Losebl. (Stand: Juni 2000), § 370 Rn. 159.

¹⁴ Kohlmann, SteuerstrafR, Losebl. (Stand Sept. 1997), § 370 AO Rn 325.9 (Strafmaßtabellen)

¹⁵ BGH wistra 1993, 109, 110.

¹⁶ BGH wistra 1985, 228

¹⁷ siehe hierzu auch Pestke/Motte, Stbg 2002, S. 493

2. Gegen die gewerbsmäßige Steuer- / Zollhinterziehung hilft keine „Flucht in die Selbstanzeige“. § 370 a AO ist in dem hierfür vorgesehenen § 371 AO nicht erwähnt. Zwar kann nach der „Nachbesserung“ der Vorschrift der Täter / Importeur durch eine Selbstanzeige seine Tat in einen „minder schweren“ Fall umwandeln. Hierdurch winkt ihm keine Straffreiheit, sondern lediglich eine Reduzierung des Strafrahmens von 1 bis 10 Jahren auf 3 Monate bis 5 Jahre.

3. Selbst bei Annahme eines minder schweren Falles bleibt dem Täter das Strafverfahren (samt öffentlicher Hauptverhandlung) nicht erspart. Eine Einstellung des Verfahrens gegen Erfüllung von Auflagen (z.B. Zahlung eines bestimmten Geldbetrages) gem. § 153 a StPO kommt nicht in Betracht, da dies im Falle eines Verbrechens wie § 370 a AO nicht möglich ist. Auch eine Abgeltung der Tat mittels Strafbefehl ist aus diesem Grunde ausgeschlossen.

4. Schon im Vorfeld einer Anklage berechtigt der Verdacht einer gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung zu weitreichenden behördlichen Eingriffen. Gemäß § 98 StPO können bei gewerbsmäßiger Begehung personenbezogene Daten maschinell abgeglichen und übermittelt werden (sog. Rasterfahndung). Auch eine Telefonüberwachung nach § 100 a StPO kommt in Betracht, da § 370 a AO Vortat für eine Geldwäschetat i.S.d. § 261 StGB ist¹⁸.

5. Die Verjährungsfrist für die Verfolgung einer gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung beträgt gem. § 78 Abs. 3 Nr. 3 StGB 10 Jahre.

6. Mittäter der gewerbsmäßigen Steuer- / Zollhinterziehung kann insbesondere in den „Umgehungsfällen“ nicht nur der Importeur, sondern auch dessen EU-Abnehmer sein, der den Importeur möglicherweise nur „vorschiebt“, um auf diese Weise in den Besitz des zollfreien Erzeugnisses zu gelangen. Es ist nicht notwendig, dass der Mittäter selbst Steuerschuldner noch sonst Steuerpflichtiger in bezug auf die hinterzogenen Steuern ist¹⁹. Es kann bereits genügen, wenn der Abnehmer gemeinsam mit dem Importeur die Steuer- / Zollhinterziehung bewusst und gewollt anstrebt und hierfür einen ergänzenden Tatbeitrag erbringt²⁰. Selbst wenn danach im Einzelfall keine Mittäterschaft angenommen werden kann, liegt in der aktiven Unterstützung, falsche Angaben zu machen jedenfalls eine Teilnahme im Sinne der §§ 26, 27 StGB²¹, die als Anstiftung oder Beihilfe zur gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung ebenfalls hohen Strafen unterliegt.

Fazit

Die Umgehung von Antidumpingzöllen²² der Europäischen Kommission und des Rates durch Umleitung der Ware über Drittstaaten hat seit dem 1.1.2002 eine neue Qualität erhalten, als seit diesem Tage solche Fälle als Verbrechen im Sinne des § 370 a AO geahndet werden können. Die Novelle dieser Vorschrift per 26.07.2002 hat diesen Tatbestand zwar entschärft und verlangt nunmehr eine Steuer-/Zollhinterziehung „großen Ausmaßes“ für die

¹⁸ Hierzu: J. Meyer, DStR 2002, 880

¹⁹ BGH, 28.05.1986, 3 StR 103/86, NStZ 1986, 463

²⁰ Tröndle / Fischer, StGB, 51. Aufl. 2003, § 25 Rn 6 m.w.N.; Nach dem Urteil BGH, 26.11.1986, 3 StR 107/86 (wistra 1987, 106) kommt es für die Abgrenzung von Mittäterschaft und Beihilfe bei der Steuerhinterziehung grundsätzlich auf eine wertende Gesamtschau an, deren Ergebnis unter anderem von dem Grad des eigenen Interesses am Taterfolg, dem Umfang der Tatbeteiligung sowie der Tatherrschaft oder wenigstens dem Willen zur Tatherrschaft abhängt.

²¹ BGH NJW 2002, 2495, 2496)

²² Entsprechendes gilt für die Umgehung von Antisubventionszöllen gemäß VO Nr. 2026/97 des Rates v. 06.10.1997 (ABl Nr. L 288 v. 21.10.1997, S. 1), zuletzt geändert durch VO Nr. 1973/2002 v. 05.11.2002 (ABl Nr. L 305 v. 07.11.2002, S. 4)

Verwirklichung des Verbrechenstatbestandes. Angesichts der Unsicherheiten bei der Bestimmung dieses qualifizierenden Merkmals muss mit Nachdruck vor solchen oder ähnlichen Umgehungspraktiken bei Antidumpingzöllen gewarnt werden.