

Nachschlagewerk: ja

BGHSt : nein

Veröffentlichung : ja

AO § 393 Abs. 1

Bei Anhängigkeit eines Steuerstrafverfahrens rechtfertigt das Zwangsmittelverbot (nemo tenetur se ipsum accusare) nicht, die Abgabe von Steuererklärungen für nachfolgende Besteuerungszeiträume zu unterlassen. Allerdings besteht für die zutreffenden Angaben des Steuerpflichtigen, soweit sie zu einer mittelbaren Selbstbelastung für die zurückliegenden strafbefangenen Besteuerungszeiträume führen, ein strafrechtliches Verwendungsverbot.

BGH, Beschluß vom 12. Januar 2005

– 5 StR 191/04
LG Kaiserslautern –



5 StR 191/04

BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

vom 12. Januar 2005
in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 12. Januar 2005 beschlossen:

Die Revision der Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Kaiserslautern vom 16. September 2003 wird nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten ihres Rechtsmittels zu tragen.

G r ü n d e

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und drei Monaten verurteilt. Ihre hiergegen gerichtete Revision ist unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts unterließ es die Angeklagte pflichtwidrig, für 1995 und 1996 Einkommensteuererklärungen abzugeben. Das Landgericht hat der Angeklagten unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Zinseinkünfte aus ausländischen Kapitalvermögen und verdeckte Gewinnausschüttungen in erheblichem Umfang zugerechnet. Diese ergaben sich aus der Durchführung sogenannter „Schneeballsysteme“. Die Nichtabgabe der Steuererklärungen führte zu Steuerverkürzungen in Höhe von nahezu drei Millionen DM.

Gegen die Angeklagte war bereits 1995, mithin vor Ablauf der Frist zur Abgabe der gegenständlichen Einkommensteuererklärungen für 1995 und

1996, ein Steuerstrafverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung von Umsatzsteuer 1993 und 1994 sowie Einkommensteuer 1993 eingeleitet worden. Am 13. Juni 1996 wurde wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung die Wohnung der Angeklagten durchsucht. In der Folgezeit wurde das Steuerstrafverfahren mehrfach erweitert, unter anderem auch auf den Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung 1995 und 1996. Auf die vom Landgericht ausgesprochenen Tatvorwürfe der Einkommensteuerhinterziehung 1995 und 1996 durch Nichtabgabe der entsprechenden Steuererklärungen wurde das Strafverfahren allerdings erst am 20. September 2000 erweitert. Zu diesem Zeitpunkt waren die Veranlagungsarbeiten für die Einkommensteuer 1995 und 1996 bereits abgeschlossen.

II.

Die Verurteilung der Angeklagten wegen (vollendeter) Steuerhinterziehung in zwei Fällen hält rechtlicher Überprüfung letztlich stand.

1. Zutreffend geht das Landgericht davon aus, daß die Erkenntnisse der Finanzbehörden über Einkünfte der Angeklagten in den Jahren 1995 und 1996, die bereits vor Einleitung des Ermittlungsverfahrens hinsichtlich der ausgeurteilten Taten vorlagen, der Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht entgegenstehen. Diese Kenntnisse von den – die Einkommensteuer der Angeklagten betreffenden – Besteuerungsgrundlagen waren zum Zeitpunkt des Abschlusses der Veranlagungsarbeiten und somit zum Zeitpunkt der Vollendung der Steuerhinterziehung (vgl. BGHSt 47, 138, 144 f.) nicht vollständig. Es war weder der genaue Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung bekannt, noch daß die Angeklagte auch über Einkünfte aus Kapitalvermögen verfügte.

2. Die auffallend späte Einleitung des Ermittlungsverfahrens wegen der ausgeurteilten Taten stellt die Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung nicht in Frage.

a) Nach § 152 Abs. 2 StPO sind die Ermittlungsbehörden verpflichtet, bei Vorliegen eines Anfangsverdachts ein Ermittlungsverfahren einzuleiten. Bei der Frage, ob zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, die einen Anfangsverdacht begründen, steht den Ermittlungsbehörden ein Beurteilungsspielraum zu (vgl. BVerfG – Vorprüfungsausschuß – NJW 1984, 1451, 1452; BGHSt 37, 48, 51; Meyer-Goßner, StPO 47. Aufl. § 152 Rdn. 4 m.w.N.).

Nutzen die Ermittlungsbehörden diesen Beurteilungsspielraum mißbräuchlich aus, kann dies den Grundsatz des fairen Verfahrens gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 1 MRK verletzen. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn ein Steuerstrafverfahren wegen Hinterziehung von Veranlagungssteuern erst nach Abschluß der Veranlagungsarbeiten eingeleitet wird, obwohl bereits zeitlich früher zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerverkürzung vorlagen und mit dem Zuwarten allein erreicht werden soll, daß der Beschuldigte wegen einer vollendeten Tat und nicht nur wegen einer versuchten Steuerhinterziehung verfolgt werden kann, weil mit Einleitung des Ermittlungsverfahrens die Strafbarkeit wegen Nichtabgabe der Steuererklärung entfällt (vgl. BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 3).

Ein solches pflichtwidriges Verhalten der Ermittlungsbehörden, welches mit dem Grundsatz des fairen Verfahrens unvereinbar wäre, führt indes nicht etwa dazu, daß eine Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung ausscheidet. Es ist jedoch vom Tatrichter bei der Festsetzung der Rechtsfolgen zu berücksichtigen (vgl. zu dem ähnlich gelagerten Problem eines Lockspitzeinsatzes BGHSt 45, 321).

b) Will die Revision eine mißbräuchlich späte Einleitung des Ermittlungsverfahrens beanstanden, bedarf es grundsätzlich einer entsprechenden Verfahrensrüge. Mit dieser müssen dem Revisionsgericht alle Tatsachen vorgetragen werden, aus denen sich ergibt, daß bereits zu einem früheren Zeitpunkt eine Anfangsverdachtssituation vorlag, die zur Einleitung eines ent-

sprechenden Ermittlungsverfahrens hätte führen müssen. Darüber hinaus ist darzulegen, aus welchen Umständen der Revisionsführer den Schluß herleitet, die Ermittlungsbehörden hätten aus sachfremden Erwägungen und somit willkürlich von einer früheren Einleitung abgesehen.

Eine solche Verfahrensrüge wurde hier nicht erhoben. Auch im Rahmen der Sachrüge hat die Revision nicht geltend gemacht, das Ermittlungsverfahren sei aus sachfremden Erwägungen erst im Jahr 2000 auf die ausgerichteten Taten erweitert worden.

3. Die Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen für 1995 und 1996 war nicht unter dem Gesichtspunkt suspendiert, daß niemand gezwungen werden darf, sich selbst anzuklagen oder gegen sich selbst Zeugnis abzulegen (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Soweit zutreffende Angaben in den Erklärungen mittelbar zu einer Selbstbelastung des Steuerpflichtigen hinsichtlich zurückliegender Besteuerungszeiträume oder anderer Steuerarten führen, dürfen diese Angaben nicht gegen seinen Willen in einem Strafverfahren gegen ihn verwendet werden.

a) Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich verpflichtet, seine steuerlichen Erklärungspflichten (§§ 90, 150 Abs. 2 AO) zu erfüllen, ohne Rücksicht darauf, ob er hierdurch eigene Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten aufdeckt. Diese weitgehenden Erklärungs- und Mitwirkungspflichten sind im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit und die Notwendigkeit eines gesicherten Steueraufkommens für den Staat sachlich gerechtfertigt (vgl. BVerfG – Kammer – wistra 1988, 302; BGHSt 47, 8, 13).

Dem in Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich verankerten *nemo tenetur*-Grundsatz (vgl. BVerfGE 56, 37, 41 f.) wird in der Abgabenordnung dadurch Rechnung getragen, daß in § 393 Abs. 1 AO der Einsatz von Zwangsmitteln untersagt ist, soweit der Steuerpflichtige Steuerstraftaten offenbaren müßte. Ergänzt wird der Schutz in § 393 Abs. 2 AO hinsichtlich an-

derer Straftaten durch ein begrenztes strafrechtliches Verwertungsverbot (vgl. BVerfGE 56, 37, 47). Ferner kann das Zwangsmittelverbot nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in bestimmten Ausnahmefällen dazu führen, daß die Strafbewehrung der Verletzung steuerlicher Pflichten suspendiert wird. So entfällt während der Dauer des Strafverfahrens die Strafbarkeit hinsichtlich der Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung, wenn wegen der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen des nämlichen Jahres ein Strafverfahren anhängig ist (vgl. BGHSt 47, 8). Ebenso wird die strafbewehrte Pflicht zur Abgabe von Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für einen bestimmten Veranlagungszeitraum dadurch suspendiert, daß dem Steuerpflichtigen für diesen Zeitraum die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekanntgegeben wird (BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 2 und 3).

Das Zwangsmittelverbot findet inhaltlich jedoch dort seine Grenze, wo es nicht mehr um ein bereits begangenes steuerliches Fehlverhalten des Betroffenen geht, für das ein Steuerstrafverfahren bereits eingeleitet ist. Eine Ausnahme von der strafbewehrten Pflicht, vollständige und wahrheitsgemäße Angaben im Besteuerungsverfahren zu machen, ist aus diesem Grund nur anzuerkennen, wenn hinsichtlich derselben Steuerart und desselben Besteuerungszeitraums, für den bereits ein Ermittlungsverfahren eingeleitet wurde, weitere Erklärungspflichten bestehen (BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 2). Anderenfalls würde – durch Nichtabgabe von oder durch falsche Angaben in Steuererklärungen – neues Unrecht geschaffen, zu dem das Recht auf Selbstschutz nicht berechtigt; zudem würde dem Täter gegenüber anderen Steuerpflichtigen eine ungerechtfertigte Besserstellung eingeräumt (BGHSt 47, 8, 15 m.w.N.; BGHR § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 2).

b) Die Abgabe der Einkommensteuererklärungen für 1995 und 1996 war der Angeklagten auch zumutbar.

aa) Allerdings besteht auch für den Steuerpflichtigen, gegen den bereits wegen zurückliegender Besteuerungszeiträume oder anderer Steuerarten des gleichen Besteuerungszeitraumes ein Strafverfahren eingeleitet wurde, durch die Pflicht zur Abgabe von wahrheitsgemäßen Steuererklärungen für die nachfolgenden Besteuerungszeiträume eine Konfliktsituation. Kommt er seiner Verpflichtung nicht nach oder macht er erneut falsche Angaben, begeht er gegebenenfalls eine weitere Steuerhinterziehung. Erklärt er nunmehr vollständig und wahrheitsgemäß, besteht die Möglichkeit, daß seine Angaben Rückschlüsse auf die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen für die strafbefangenen Besteuerungszeiträume zulassen. Dies kann dazu führen, daß der Steuerpflichtige sich mittelbar selbst belastet.

Erklärt beispielsweise ein Beschuldigter, der bisher Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen verschwiegen hat, für die nachfolgenden Steuerjahre diese Einkünfte nunmehr wahrheitsgemäß, könnte dies die Ermittlungsbehörde veranlassen, daraus Rückschlüsse für zurückliegende Steuerjahre zu ziehen. Aufgrund des engen Zusammenhangs bei den Besteuerungsgrundlagen wäre der Steuerpflichtige somit gezwungen, durch seine Angaben (mittelbar) zum Nachweis der Steuerhinterziehung für die zurückliegenden Steuerjahre beizutragen. Gleichwohl führt diese das Zwangsmittelverbot tangierende Situation nicht zur Suspendierung strafbewehrter steuerlicher Pflichten (vgl. BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungsspflicht 2).

bb) Das Persönlichkeitsrecht des betroffenen Steuerpflichtigen wäre jedoch dann unverhältnismäßig beeinträchtigt, wenn die unter Zwang herbeigeführten (mittelbaren) Selbstbezeichnungen für andere Zwecke verwendet würden als für diejenigen, die die Auskunftspflicht rechtfertigen (vgl. BVerfGE 56, 37, 50).

Die Erfüllung der steuerrechtlichen Offenbarungspflichten ist dem Steuerpflichtigen nur dann zumutbar, wenn die – im Besteuerungsverfahren erzwingbaren – Angaben in einem Strafverfahren nicht gegen ihn verwendet

werden dürfen (vgl. Joecks in Festschrift für Kohlmann, 2003, S. 451, 463). Das Verbot des Selbstbelastungszwanges führt daher dazu, daß die Erklärungen eines Beschuldigten, die er in Erfüllung seiner weiterbestehenden steuerrechtlichen Pflichten für nicht strafbefangene Besteuerungszeiträume und Steuerarten gegenüber den Finanzbehörden macht, allein im Besteuerungsverfahren verwendet werden dürfen. Für das laufende Strafverfahren dürfen diese Informationen soweit sie unmittelbar oder auch mittelbar zum Nachweis einer Steuerhinterziehung für die zurückliegenden Steuerjahre führen können, nicht herangezogen werden.

Ein solches – unmittelbar aus dem verfassungsrechtlich verankerten Verbot des Selbstbelastungszwangs – herzuleitendes Verwendungsverbot hinsichtlich der Angaben des Steuerpflichtigen führt nicht dazu, daß dieser unverhältnismäßig besser gestellt wird, als vom Gesetz vorgesehen. Denn das Verwendungsverbot bedeutet nicht, daß ihm bei nunmehr zutreffenden Angaben, jedoch bei Fehlen der sonstigen Voraussetzungen des § 371 AO die Wirkungen einer strafbefreienden Selbstanzeige zugute kommen. Ergeben sich für die Ermittlungsbehörden anderweitige Verdachtsmomente (etwa aus Kontrollmitteilungen) für das Vorliegen einer Steuerstraftat, sind sie nicht gehindert, diese zu verfolgen. Allein ein Rückgriff auf die wahrheitsgemäßen Angaben des Steuerpflichtigen ist ihnen verwehrt.

Der Senat braucht im vorliegenden Fall nicht darüber zu entscheiden, wie weit das Verwendungsverbot im Einzelfall reicht. Im vorliegenden Fall hat die Angeklagte überhaupt keine Erklärungen abgegeben. Insoweit ist allerdings darauf hinzuweisen, daß das allgemeine Persönlichkeitsrecht nicht vor der Bestrafung strafbaren Verhaltens schützt, sondern lediglich vor einem rechtlichen Zwang zur Selbstbelastung und einer darauf beruhenden strafrechtlichen Verurteilung (vgl. BVerfG – Kammer – Beschluß vom 15. Oktober 2004 – 2 BvR 1316/04).

4. Die Berechnung des Schuldumfangs begegnet keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken.

a) Das Landgericht hat der Angeklagten mit rechtsfehlerfreier Beweiswürdigung die angeblich an die O -W V L als Lizenzgeberin für das Schneeballsystem abgeführten Lizenzgebühren als verdeckte Gewinnausschüttungen zugerechnet. Soweit der Tatrichter bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auf Schätzungen zurückgegriffen hat, vermittelt die Gesamtschau der Urteilsgründe dafür eine tragfähige Grundlage.

b) Allerdings unterliegt es rechtlichen Bedenken, daß das Landgericht bei der Ermittlung der Höhe der hinterzogenen Einkommensteuer das Einkommen des Ehemannes aus nichtselbständiger Arbeit mit einbezogen hat.

Insoweit fehlt es bei der Angeklagten im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO an einer Offenbarungspflicht für die Einkünfte ihres Ehemannes. Das Landgericht hätte richtigerweise den persönlichen Steuersatz der Angeklagten – unter Einschluß des Einkommens ihres Ehemannes – nach der Splittingtabelle berechnen und anschließend diesen Steuersatz auf das der Angeklagten zuzurechnende Einkommen anwenden müssen.

Allerdings gefährdet dies hier nicht den Bestand des Urteils. Denn die Änderungen bei dem von der Angeklagten verursachten tatbestandlichen Steuerschaden sind angesichts der ihr zutreffend zuzurechnenden Einkünfte (1995: etwa 730.000 DM; 1996: etwa 2,1 Mio. DM) und angesichts des an den Ehemann gezahlten Gehalts (1995: 80.500 DM; 1996: 69.000 DM) so gering, daß auszuschließen ist, daß das Urteil auf diesem Fehler beruht.

Darüber hinaus liegt es nicht fern, daß es auch möglich gewesen wäre, der Angeklagten das an den Ehemann ausgezahlte Gehalt ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

Harms Häger Basdorf
Gerhardt Schaal