



BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

1 StR 602/16

vom
21. März 2017
in der Strafsache
gegen

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.

wegen versuchter Steuerhinterziehung u.a.

hier: Revisionen der Angeklagten N. , G. und H.

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat auf Antrag des Generalbundesanwalts und nach Anhörung der Beschwerdeführer am 21. März 2017 gemäß § 349 Abs. 2 und 4 StPO sowie § 357 StPO beschlossen:

1. Auf die Revisionen der Angeklagten N. , H. und G.
 - und unter Erstreckung auf die Mitangeklagte A.
 - wird das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 16. Juni 2016 mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben
 - a) soweit die Angeklagten wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt worden sind und
 - b) im gesamten Strafausspruch.
2. Weiterhin wird auf die Revisionen der Angeklagten H. und G. das vorgenannte Urteil im Schuldspruch dahingehend abgeändert, dass diese Angeklagten jeweils des Bankrotts in Tateinheit mit falscher Versicherung an Eides statt schuldig sind.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
4. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten G. und H. werden als unbegründet verworfen.

Gründe:

1 Das Landgericht hat die Angeklagten G. und H. jeweils wegen versuchter Steuerhinterziehung in Tatmehrheit mit Bankrott und mit falscher Versicherung an Eides statt zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und neun Monaten verurteilt. Der Angeklagte N. und die nicht revidierende Mitangeklagte A. wurden jeweils wegen versuchter Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und zu Freiheitsstrafen von einem Jahr und neun Monaten verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde.

2 Hiergegen richten sich die Revisionen der Angeklagten G. und H. sowie des Angeklagten N. . Die Rechtsmittel haben – gemäß § 357 StPO auch in Bezug auf die Mitangeklagte A. – den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen sind sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

3 1. Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

4 a) Die Angeklagten G. und H. sind auf Grund Testaments vom 10. September 2003 zu gleichen Teilen Erben ihres am 2. November 2003 verstorbenen Vaters P. geworden. Bereits am 20. Oktober 1998 hatte der Erblasser mit seiner Ehefrau, der Mitangeklagten A. , einen Erbverzichtsvertrag geschlossen, auf Grund dessen diese auf die Geltendmachung von Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüchen verzichtete und einen Betrag von 150.000 DM erhielt. Mit dem Tod des Erblasser

sers hatten die Angeklagten G. und H. neben den Gesellschaftsanteilen an den Gesellschaften ihres Vaters auch hohe Verbindlichkeiten – insbesondere aus umfangreichen persönlichen Bürgschaften – geerbt, so dass die Wirtschaftsprüfer Ende des Jahres 2004 im Rahmen eines Schreibens an das Finanzamt K. zur vorläufigen Erbschaftsteuererklärung zu dem Ergebnis gelangten, dass der Gesamtwert des Nachlasses zu keiner Erbschaftsteuerbelastung für die Angeklagten G. und H. führen wird.

5 Um Vermögen der Angeklagten G. und H. durch Verlagerung auf die Mitangeklagte A. vor dem Zugriff von Gläubigern zu schützen, entschlossen sich die drei Angeklagten dazu, dass die Mitangeklagte A. den Erbverzicht vom 20. Oktober 1998 anfechten und als Folge davon einen Pflichtteilsanspruch geltend machen sollte. Nach dem gemeinsamen Plan war dies als rechtliche Grundlage dafür gedacht, Vermögen in Höhe von mindestens fünf Millionen Euro auf die Mitangeklagte A. zu übertragen. So sollten Vermögenswerte dem Haftungsbereich der Angeklagten G. und H. entzogen und auch keine bzw. nur geringe Erbschaftsteuern für den Pflichtteil entrichtet werden. In Umsetzung dieses Plans focht die Mitangeklagte A. mit Schreiben vom 7. Januar 2004 ihre Erbverzichtserklärung aus dem Jahr 1998 gegenüber ihren Töchtern an. Um die Wirksamkeit der Erbverzichtserklärung zu bestätigen und Zweifel darüber auszuschließen, schlossen die Angeklagten A., G. und H. vor dem Angeklagten N., einem Rechtsanwalt und Notar, am 20. Februar 2004 einen Vertrag zur Regelung von Pflichtteilsansprüchen. Eine Bezifferung der Pflichtteilsansprüche erfolgte nicht, obwohl die Beteiligten von einem Betrag von fünf bis acht Millionen Euro ausgingen. Zur Besicherung des noch nicht ausbezahlten Pflichtteilsanspruchs erfolgte die Übertragung von acht Grundpfandrechten im Wert von insgesamt 2.500.000 Euro an die Mitangeklagte

A. . Weiter wurde zwischen den Angeklagten A. , G. und H. am 5. März 2004 ein Vertrag über die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (D. GbR) geschlossen, an deren Gesellschaftsvermögen die Mitangeklagte A. als Pflichtteilsberechtigte zu 90 % beteiligt war. Über das dazu geschaffene Konto der D. GbR wurden verschiedene Zahlungen abgewickelt.

6 Mit Schreiben vom 24. Februar 2010 setzte das Finanzamt K. der Mitangeklagten A. eine Frist zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung nach P. . Um die Erbschaftsteuer für die Mitangeklagte A. in Bezug auf den Pflichtteilsanspruch möglichst niedrig zu halten, wurde – nach mehreren Fristverlängerungen – in der von der Mitangeklagten A. unterzeichneten Erbschaftsteuererklärung vom 11. Oktober 2010 der Wert ihres Pflichtteilsanspruchs mit 947.263 Euro angegeben. Die Angeklagten A. , G. und H. sowie der Angeklagte N. wussten, dass diese Erbschaftsteuererklärung falsch war, da sich der Pflichtteil der Mitangeklagten A. nach dem Notarvertrag vom 20. Februar 2004 tatsächlich auf mindestens fünf Millionen Euro belief und die Eingänge auf dem Konto der am 5. März 2004 gegründeten D. GbR, die zu 90 % der Mitangeklagten A. als Pflichtteil gehörten, weit über den in der Erklärung genannten Betrag hinaus gingen. Dieser Erbschaftsteuererklärung folgte das Finanzamt K. nicht und erließ nach durchgeführter Fahndungsprüfung am 31. Mai 2012 für die Mitangeklagte A. einen Erbschaftsteuerbescheid. Darin wurde ausgehend von einem Wert des Erwerbs in Höhe von 14.436.000 Euro eine Erbschaftsteuer in Höhe von 3.485.090 Euro festgesetzt, die nach Einspruch und finanzgerichtlichem Verfahren im Juni 2016 im Wege eines Vergleichs auf 464.000 Euro reduziert wurde.

7 b) Die Angeklagte G. beabsichtigte im Jahr 2004, ein bebau-
tes Grundstück in Ni. zu erwerben. Auf Grund der finanziell schwierigen
Lage und zur Verhinderung des Zugriffs von Gläubigern auf ihr Vermögen sollte
ihr Ehemann das Grundstück als Alleineigentümer für sie beide erwerben. Dies
wurde mit notariellem Vertrag vom 7. September 2004 umgesetzt. Der verein-
barte Kaufpreis für das Grundstück von 850.000 Euro wurde zu Lasten eines
Kontos der Angeklagten G. gebucht. Im Rahmen von notariellen
Urkunden, u.a. einem Treuhandvertrag nebst Wohnrechtsbestellung vom
22. November 2005, erklärte die Angeklagte G. , dass sie wirt-
schaftlich betrachtet Miteigentum am Grundstück besitzt. Im Verfahren DR
gab die Angeklagte G. am 12. Oktober 2010 vor dem Ge-
richtsvollzieher Ho. ein Vermögensverzeichnis ab und versicherte an Eides
statt die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Angaben. In der Erklärung ver-
schwieg die Angeklagte wissentlich und willentlich, dass sie an dem Grundstück
in Ni. im Wert von circa 1.650.000 Euro mit 950.000 Euro wirtschaftlich
beteiligt ist und seit dem Jahr 2004 gegen ihren Ehemann einen Anspruch auf
Einräumung von Miteigentum an dem Grundstück hat.

8 c) Die Angeklagte H. wollte im Jahr 2004 ein bebautes
Grundstück in T. erwerben. Um einen Zugriff von Gläubigern auf ihr
Vermögen zu verhindern, sollte die Mitangeklagte A. das Grund-
stück für sie als Erwerberin kaufen. Mit Notarvertrag vom 15. Juni 2004 erwarb
deshalb A. zum Kaufpreis von 270.000 Euro das Grundstück als
Alleineigentümerin. Durch notariellen Treuhandvertrag zwischen H.
und ihrer Mutter A. vom 24. Juni 2004 wurde festgehalten,
dass der Ankauf des Grundstücks treuhänderisch auf Veranlassung der Toch-
ter durch die Mutter erfolgt ist. Mit notariellem Grundstücksübertragungsvertrag
vom 15. Juli 2010 wurde das Eigentum an dem Grundstück von der Mitange-

klagen A. mit Zustimmung der Angeklagten H. auf ihren Ehemann übertragen, um es so weiter vor der Vollstreckung durch Gläubiger zu sichern. Gleichzeitig wurde ein notarieller Treuhandvertrag geschlossen, wonach der Ehemann der Angeklagten H. künftig treuhänderisch das Eigentum an dem Grundstück im Wert von circa 500.000 Euro ausübt.

9 Im Verfahren DR gab die Angeklagte H. vor dem Gerichtsvollzieher L. am 11. Februar 2011 ein Vermögensverzeichnis ab und versicherte an Eides statt die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Angaben. In der Erklärung verschwieg die Angeklagte wissentlich und willentlich, dass sie aus einem Treuhandvertrag mit ihrem Ehemann einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dem Grundstück in T. habe und für sie im Grundbuch auch ein Wohnungsrecht für dieses Grundstück eingetragen sei. Weiter wurde von der Angeklagten H. in der Erklärung nicht angegeben, dass sie Vermögen in Höhe von 700.000 Euro besaß, das sie im Juli 2008 als Ausgleich für die höheren Entnahmen ihrer Schwester vom Konto der D. GbR erhalten hatte. Von diesem Betrag befanden sich im Zeitpunkt der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung 400.000 Euro in ihrem Besitz und weitere 300.000 Euro waren noch auf einem Wertpapierdepot der Mitangeklagten A. angelegt, das diese treuhänderisch für die Angeklagte H. innehatte.

10 d) Nachdem am 1. September 2009 über das Vermögen mehrerer "D. -Gesellschaften" das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, wurden die Angeklagten G. und H. vom Insolvenzverwalter einer dieser Gesellschaften auf Rückzahlung eines Darlehens in Anspruch genommen und durch Urteil des Landgerichts Stade im Februar 2011 rechtskräftig – jede für sich – zur Zahlung von 3.215.000 Euro verurteilt. Der Insolvenzver-

walter erhielt am 18. März 2011 eine Ausfertigung der Entscheidung zum Zweck der Zwangsvollstreckung gegenüber den beiden Angeklagten G. und H. . Die Angeklagte G. stellte beim Amtsgericht Eutin am 7. Juli 2011, die Angeklagte H. am 8. Juli 2011 beim Amtsgericht Lübeck jeweils einen Eigenantrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Den bei den Amtsgerichten eingereichten Anträgen waren Vermögensverzeichnisse mit Vollständigkeitserklärung beigelegt, in denen die Angeklagten G. und H. jeweils die bereits bei der Abgabe der eidesstattlichen Versicherungen unter b) und c) verschwiegenen Vermögenspositionen wiederum nicht angegeben hatten.

- 11 2. Das Landgericht ist in Bezug auf den unter 1.a) festgestellten Sachverhalt davon ausgegangen, dass sich die Angeklagten A. , G. und H. sowie der Angeklagte N. als Mittäter wegen gemeinschaftlicher versuchter Steuerhinterziehung strafbar gemacht haben, da sie zu dem gemeinsamen Zweck möglichst viel vom Vermögen des Erblassers P. für die Familie sichern zu wollen, falsche Angaben im Erbschaftsteuerverfahren gegenüber den Finanzbehörden gemacht haben, um so möglichst wenig Steuern bezahlen zu müssen. Dazu diente auch die Verschiebung von Vermögen durch die Anfechtung des Pflichtteilsverzichts und die anschließende Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs. Im Fall 1 b) und c) der Urteilsgründe geht das Landgericht hinsichtlich der Angeklagten G. und H. jeweils von einer falschen Versicherung an Eides statt aus und sieht durch das nochmalige Verheimlichen derselben Vermögenswerte bei der Abgabe des Vermögensverzeichnisses im Rahmen des Insolvenzverfahrens auch den Tatbestand des Bankrotts in Tatmehrheit dazu als verwirklicht an.

II.

12 Die Verurteilung der Angeklagten G. und H. sowie des
Angeklagten N. wegen versuchter Steuerhinterziehung hält rechtlicher
Nachprüfung nicht stand.

13 1. Die Feststellungen des Landgerichts sind lückenhaft sowie wider-
sprüchlich und belegen bereits nicht, dass die Mitangeklagte A.
einen Pflichtteilsanspruch in Höhe von mindestens fünf Millionen Euro hatte,
der zu einer entsprechenden Erbschaftsteuerpflicht führte.

14 So stellt das Landgericht auf der einen Seite fest, dass die Angeklagten
G. und H. neben den Gesellschaftsanteilen an den "D. -
Gesellschaften" auch hohe Verbindlichkeiten geerbt hatten und die finanzielle
Lage schon wenige Monate nach dem Erbfall angespannt und schwierig gewe-
sen sei, so dass sogar das Thema "Insolvenz anmelden" im Raum stand (UA
S. 10, 54). Ohne weitere Würdigung zitiert das Landgericht aus einem Schrei-
ben der Wirtschaftsprüfer (UA S. 7) vom 13. Dezember 2004 gegenüber dem
Finanzamt K., wonach sich sogar ein negativer Gesamtwert des Nach-
lasses von circa 33 Millionen Euro und damit keine Erbschaftsteuerbelastung
für die beiden Angeklagten G. und H. als Erbsinnen ergeben
würde. Gleichzeitig wird darauf verwiesen, dass auf Grund von persönlichen
Bürgschaften des Erblassers P. im Zusammenhang mit den Schif-
fen der "D. -Gesellschaften" eine umfangreiche und auf mehrere Millio-
nen Euro belaufende Haftung bestehe. Auf der anderen Seite geht das Land-
gericht von einem Pflichtteilsanspruch der Mitangeklagten A. in
Höhe von mindestens fünf Millionen Euro aus und stützt sich dabei auf Anga-
ben der Angeklagten G. und H. zum Wert ihres Vermögens,

die diese in verschiedenen Erklärungen gemacht haben (UA S. 27, 56). Damit wird offensichtlich vom Landgericht – ohne die Grundlagen für seine Überzeugung näher darzulegen – ein aktives Vermögen der Angeklagten G. und in Höhe von mindestens 30 Millionen Euro zu Grunde gelegt (UA S. 56). Konkrete und schlüssige Feststellungen zum Bestand und Wert des Nachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls, der für die Berechnung des Pflichtteils zu Grunde zu legen (§ 2311 Abs. 1 Satz 1 BGB) und auch für einen etwaigen Erbschaft-steueranspruch maßgeblich ist, werden damit aber nicht getroffen.

15 2. Bereits auf diesem dargestellten Rechtsfehler beruht das Urteil, ohne dass es für die Entscheidung auf die vom Generalbundesanwalt näher ausgeführten weiteren Fragen des Bestehens eines Pflichtteilsanspruchs sowie dessen Berechnung und die von der Angeklagten H. insoweit erhobenen Verfahrensrügen ankommt.

16 Der Senat hebt die in Bezug auf die versuchte Steuerhinterziehung getroffenen Feststellungen auf, weil diese von dem Rechtsfehler beeinflusst sind. Dem neuen Tatrichter obliegt es zum Wert des Nachlasses und des Pflichtteilsanspruchs insgesamt widerspruchsfreie Feststellungen zu treffen.

17 3. Die Aufhebung der Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung war gemäß § 357 Satz 1 StPO auf die nicht revidierende Mitangeklagte A. zu erstrecken; denn der dargestellte Rechtsfehler betrifft auch die wegen derselben Tat verurteilte Mitangeklagte A. .

III.

18 Die von der Angeklagten H. gegen die Verurteilung wegen falscher Versicherung an Eides statt und wegen Bankrotts erhobenen Verfahrensrügen haben aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift vom 6. Dezember 2016 näher dargelegten Gründen keinen Erfolg (§ 349 Abs. 2 StPO).

IV.

19 Die Verurteilung der Angeklagten G. und H. wegen Bankrotts (§ 283 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 StGB) und falscher Versicherung an Eides statt (§ 156 StGB) hält rechtlicher Nachprüfung stand (§ 349 Abs. 2 StPO). Die Schuldsprüche sind aber entsprechend der Antragschrift des Generalbundesanwalts dahingehend abzuändern, dass beide Delikte in Tateinheit statt in Tatmehrheit zueinander verwirklicht wurden.

20 1. Nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen des Landgerichts haben die Angeklagten G. und H. nicht ausschließbar bereits in der Krise im Sinne des § 283 Abs. 1 StGB bei Abgabe der Versicherungen an Eides statt am 12. Oktober 2010 bzw. 11. Februar 2011 und nochmals nach sicherem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit im Rahmen der Vorlage des Vermögensverzeichnisses mit Vollständigkeitserklärung vom 7. Juli 2011 bzw. 8. Juli 2011 die oben genannten Grundstücke bzw. Bargeld und Bankguthaben verschwiegen.

21 Das Verschweigen dieser jeweiligen Vermögensbestandteile im Rahmen der eidesstattlichen Versicherung im Sinne des § 156 StGB und deren späteres nochmaliges Verheimlichen bei der Vorlage des Vermögensverzeichnisses

beim Insolvenzantrag im Sinne des § 283 Abs. 1 Nr. 1 StGB beziehen sich auf dasselbe geschützte Rechtsgut, nämlich an der vollständigen Erfassung des pfändbaren Schuldnervermögens im Interesse der Gläubiger. Die Abgabe der falschen eidesstattlichen Versicherungen dienen der Verschleierung der wahren Vermögenslage und dem Verheimlichen von Vermögensbestandteilen. Insoweit stehen daher diese Gesetzesverletzungen in Tateinheit – und nicht, wie das Landgericht meint, in Tatmehrheit – zueinander (BGH, Beschluss vom 20. August 1982 – 3 StR 282/82; Urteil vom 20. Dezember 1957 – 1 StR 492/57, BGHSt 11, 145; Urteil vom 7. Juni 1983 – 4 StR 140/83, EzSt StGB § 283 Nr. 1).

22 Selbst wenn man in dem Erwerb der Grundstücke im Jahr 2004 durch den Ehemann bzw. die Mutter dieser Angeklagten und den treuhänderischen Erwerb von Vermögenswerten aus der D. GbR bereits ein Beiseiteschaffen von Vermögensbestandteilen im Sinne des § 283 Abs. 1 Nr. 1 StGB sehen würde, so wäre bei dieser bis zur Erteilung der Restschuldbefreiung noch nicht beendeten Tat (vgl. BGH, Beschluss vom 14. März 2016 – 1 StR 337/15, BGHSt 61, 180) ebenfalls von Tateinheit zwischen den Verurteilungen wegen Bankrotts und falscher Versicherung an Eides statt auszugehen (vgl. BGH aaO).

23 2. Die notwendige Änderung des Schuldspruchs kann der Senat in entsprechender Anwendung von § 354 Abs. 1 StPO selbst vornehmen, da auszuschließen ist, dass sich die Angeklagten anders als geschehen hätten verteidigen können.

24 3. Die Annahme von Tateinheit statt Tatmehrheit bedingt auch die Aufhebung der für diese beiden Delikte vom Landgericht jeweils verhängten Einzelstrafen für die beiden Angeklagten G. und H. .

25 Die maßgeblichen Feststellungen zur Strafzumessung bleiben aufrecht erhalten, da sie von dem aufgezeigten Fehler der konkurrenzrechtlichen Bewertung der Taten nicht betroffen sind. Der neue Tatrichter ist dadurch aber nicht gehindert, insoweit ergänzende Feststellungen zu treffen, die mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehen.

Raum

Jäger

Cirener

Fischer

Bär