



5 StR 226/99

BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

vom 5. April 2000
in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 5. April 2000 beschlossen:

- I. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Mannheim vom 22. Dezember 1998 nach § 349 Abs. 4 StPO aufgehoben,
 1. soweit der Angeklagte
 - a) wegen Hinterziehung von Körperschaftsteuer 1990 in zwei Fällen (Fälle III.D.1 Nrn. 1 und 6 der Urteilsgründe) sowie
 - b) wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer 1990 in zwei Fällen (Fälle III.D.4 Nrn. 1 und 7 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist;

in den genannten Fällen wird das Verfahren eingestellt.
 2. mit den zugehörigen Feststellungen, soweit der Angeklagte wegen unterlassenen Steuerabzugs von Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in vier Fällen (Fälle III.D.3 Nrn. 3, 14, 16 und 21 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist;

insoweit bleiben die Feststellungen zum objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung aufrechterhalten;
 3. im Ausspruch über die Gesamtstrafe.
- II. Soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer in 19 Fällen (Fälle III.D.4 Nrn. 3 bis 6 und 8 bis 22 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist, wird das Verfahren abgetrennt.
- III. Die weitergehende Revision gegen das oben bezeichnete Urteil wird nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.

- IV. Soweit das Verfahren eingestellt wird, fallen die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen des Angeklagten der Staatskasse zur Last.
- V. Im Umfang der Aufhebung wird das Verfahren, soweit es nicht eingestellt wird, zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die verbleibenden Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 58 Fällen sowie wegen versuchter Steuerhinterziehung und wegen Betruges zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und acht Monaten verurteilt und ihn im übrigen freigesprochen.

Die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge teilweise Erfolg.

I.

Der Angeklagte betrieb seit 1971 ein Konzertbüro für Popmusik- und später auch Klassikkonzerte. Anfang der neunziger Jahre wurde er zu einem der bedeutendsten Konzertveranstalter Deutschlands. Allein zwischen 1990 und 1994 veranstaltete der Angeklagte ca. 500 Konzerte mit einem Gesamtumsatz von ungefähr 200 Millionen DM. Seine Geschäftstätigkeit erstreckte sich außer auf die Veranstaltung von Konzerten auch auf den Vertrieb von Eintrittskarten. Die Geschäfte wickelte der Angeklagte im wesentlichen über folgende Firmen ab, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er im Tatzeitraum war:

- H GmbH (im folgenden: HoKo), gegründet am 21. Februar 1990,
- C GmbH (im folgenden: CCC), gegründet am 24. April 1990,
- R GmbH (im folgenden: RMV), gegründet am 22. Februar 1990,
- M GmbH (im folgenden: MCD), gegründet am 1. Februar 1991.

Für die Angestellten der Firmen war der Angeklagte jeweils unmittelbarer Ansprechpartner und Weisungsgeber. In den Jahren 1992 bis 1997 trat der Angeklagte im wesentlichen als Veranstalter klassischer Konzerte auf. Bei diesen wurden vor allem Lieder und Opernarien dargeboten, bei denen jeweils der Einzelvortrag der auftretenden Sänger im Vordergrund stand.

1. Nach den Urteilsfeststellungen beging der Angeklagte im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit folgende Straftaten:

a) Zwischen 1990 und 1994 erfaßte der Angeklagte erhebliche Betriebseinnahmen der von ihm geleiteten Firmen HoKo, CCC und RMV, welche aus dem Verkauf von Eintrittskarten und Programmheften stammten, in der Buchhaltung nicht und vereinnahmte sie privat, ohne die Beträge der Körperschaftsteuer, Einkommensteuer oder Umsatzsteuer zu unterwerfen. Hierbei nutzte er vor allem die Gegebenheit aus, daß die Eintrittskarten überwiegend bar und von einer Vielzahl von Vorverkaufsstellen verkauft wurden und die Anzahl der bei den Konzerten jeweils anwesenden Zuschauer nur schwer nachprüfbar war. Soweit der Angeklagte die Buchungen in der Buchhaltung der Firmen nicht selbst vornahm, wies er seine Mitarbeiter hierzu entsprechend an. Die Betriebsausgaben wurden hingegen, auch soweit sie mit nicht verbuchten Einnahmen in Zusammenhang standen, vollständig erfaßt. Der Angeklagte hinterzog hierdurch zwischen 1990 und 1994 mehr

als 3,5 Millionen DM an Körperschaftsteuer und mehr als 2 Millionen DM an Einkommensteuer sowie Solidaritätszuschlag.

b) Im Jahr 1993 täuschte der Angeklagte das Land Baden-Württemberg mit einer fingierten Abrechnung über die Zahl der verkauften Eintrittskarten eines am 31. Juli 1993 im Schloßgarten von Schwetzingen durchgeführten Konzerts. Hierdurch erreichte er, daß das vertraglich an die Besucherzahl gekoppelte Entgelt für die Überlassung der Parkanlage um 8.150 DM zu niedrig bemessen wurde.

c) Schließlich behielt der Angeklagte nach den Feststellungen des Landgerichts in erheblichem Umfang für die in den Jahren 1993 bis 1997 an ausländische Künstler gezahlten Gagen Einkommensteuern und Umsatzsteuern nicht ein, meldete diese – neben Umsätzen aus Kartenverkäufen – bei den Finanzbehörden nicht an und führte sie auch nicht ab. Dem Angeklagten war hierbei bekannt, daß er als Geschäftsführer der als Konzertveranstalter auftretenden vier Unternehmen gemäß § 50 a Abs. 4 EStG, § 73 EStDV und § 18 Abs. 8 Nr. 1 UStG, §§ 51 ff. UStDV zum Abzug, zur Anmeldung und zur Abführung anfallender Künstlereinkommen- und Künstlerumsatzsteuern verpflichtet war. Zur Verdeckung der Zahlung von Leistungsentgelten an die ausländischen Künstler ergriff der Angeklagte umfangreiche Maßnahmen:

aa) So wurden ab Beginn des Jahres 1993 im Ausland ansässige Konzertveranstalter zum Schein in die Vertragsabwicklung eingeschaltet, um die Verpflichtung zum Steuerabzug im Inland zu verschleiern. Zum Teil wurden bereits vollzogene Verträge mit den Künstlern nachträglich geändert. Der Angeklagte nutzte hierbei eine vom Bundesamt für Finanzen bis Ende 1995 angewendete und auf § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG beruhende Freistellungspraxis hinsichtlich des Steuerabzugs auf Zahlungen an ausländische Konzertveranstalter aus. Die Voraussetzungen für die Freistellung vom Steuerabzug in Form der Erbringung einer eigenen organisatorischen Leistung der aus-

ländischen Firmen und deren Beteiligung am wirtschaftlichen Risiko der Veranstaltungen lagen jedoch tatsächlich nicht vor.

bb) In einigen Fällen teilte der Angeklagte die an ausländische Künstler gezahlten Gagen in mehrere Teile auf, um jeweils nur ein Drittel dem Steuerabzug zu unterwerfen. Die restlichen Zahlungen wurden als Gegenleistung für die Planung und die Vorbereitung der Auftritte, das Studium des Repertoires oder Beratungsleistungen bezeichnet.

cc) Für die in den Jahren 1996 und 1997 vom Angeklagten veranstaltete weltweite Konzerttournee der drei Tenöre Luciano Pavarotti, Placido Domingo und José Carreras verwendete der Angeklagte schließlich eine schwer zu durchschauende Konstruktion von Verträgen und Geldflüssen zwischen einer Mehrzahl von in- und ausländischen Firmen, um die wahren Leistungsbeziehungen zwischen den von ihm geleiteten Firmen und den drei Tenören zu verschleiern und um sich seinen steuerlichen Verpflichtungen zu einem erheblichen Teil zu entziehen.

Von Beginn an war geplant, daß jeder der drei Tenöre bei der Konzertreihe von insgesamt zwölf Konzerten pro Auftritt eine Festgage von netto 1,5 Millionen US-Dollar erhalten sollte. Dem Tenor Placido Domingo sollte darüber hinaus jeweils noch eine Zusatzvergütung von 500.000 US-Dollar pro Auftritt gezahlt werden. Von den zwölf Konzerten der drei Tenöre fanden zwei in Deutschland statt, nämlich am 3. August 1996 in Düsseldorf und am 24. August 1996 in München. Zur Verschleierung der Höhe dieser Gagen und zur Vermeidung der „Künstlersteuer“ gemäß § 50a EStG in Form eines Steuerabzugs von den Gagen für inländische Konzerte wurden die Leistungsentgelte zu einem erheblichen Teil als Lizenzzahlungen bezeichnet.

Die vom Angeklagten gewählte rechtliche Konstruktion stellte sich im einzelnen wie folgt dar:

(1) Zum einen sollte eine Verlagerung des Gewinns nach Großbritannien erfolgen, um einer Ertragsbesteuerung im Inland zu entgehen. Hierzu gründete der Angeklagte zum Schein die Firma T (im folgenden: TCP), eine Personengesellschaft englischen Rechts mit Sitz in London, die nach außen als Konzertveranstalter der Tournee auftreten sollte. Tatsächlich wurde die Tourneeorganisation aber vom Angeklagten von Mannheim aus durchgeführt. Der zweite Gesellschafter der neu gegründeten Partnership hatte faktisch nur die Stellung eines Angestellten.

(2) Darüber hinaus wurden die Gagenzahlungen – teilweise unter rückwirkender Abänderung bereits vollzogener Verträge – zu einem erheblichen Teil als Lizenzzahlungen nach Irland deklariert, da solche nach Art. VIII des deutsch-irischen Doppelbesteuerungsabkommens vom Steuerabzug freigestellt werden konnten. Hierzu gründete der Angeklagte die Firma I

Ltd. (im folgenden: IIPS) mit Sitz in Cork/Irland und setzte als Direktoren und Gesellschafter zwei Mitglieder einer irischen Anwaltskanzlei ein. Diese vom Angeklagten beherrschte Gesellschaft sollte den örtlichen Konzertveranstaltern gegen Zahlung von Lizenzgebühren die Möglichkeit der Verwendung des Logos „The-3-Tenors“ einräumen, eines graphisch aufbereiteten Schriftzuges. In Wirklichkeit handelte es sich bei den Lizenzgebühren aber weitgehend um verdeckte Gagenzahlungen. Um die Gewinne auch der irischen Ertragsbesteuerung zu entziehen, gründete und leitete der Angeklagte darüber hinaus die Firma Te

(im folgenden: TTL) mit Sitz auf der Kanalinsel Jersey, deren Inhaber die drei Tenöre waren. Diese Firma erwarb die Handelsmarke der drei Tenöre von der Firma W für 200.000 US-Dollar, übertrug die Rechte an dem Logo aber für knapp 40 Millionen US-Dollar an die Firma IIPS weiter.

Es fand dann plangemäß folgender Geldfluß statt: Pro Konzert zahlten die Konzertveranstalter 4,5 Millionen US-Dollar als vorgebliche Lizenzgebühren an die Firma IIPS. 1,5 Millionen US-Dollar hiervon erhielt der Angeklagte für „Beratungsleistungen“. Die jeweils verbleibenden 3 Millionen US-Dollar

der angeblichen Lizenzzahlungen stellten verdeckte Gagenzahlungen für die drei Tenöre dar, für jeden also 1 Million US-Dollar. In der Summe machten diese Beträge ungefähr die Lizenzzahlungen aus, welche die Firma IIPS an die für die drei Tenöre gegründete Firma TTL zu zahlen hatte. Die entsprechend der ursprünglich getroffenen Vereinbarungen noch auf 1,5 Millionen US-Dollar pro Auftritt und Tenor fehlenden 500.000 US-Dollar Gage erhielten die drei Tenöre von der Firma TCP in London, die nach außen als Veranstalter der gesamten Konzerttournee auftrat. Tatsächlich wurden sämtliche eingeschalteten Firmen nur zur Vermeidung des Einkommensteuerabzugs auf die Künstlergagen vorgeschoben. In Wirklichkeit veranstaltete der Angeklagte die Konzerttournee über die bereits genannten und von ihm geleiteten, in Deutschland ansässigen Firmen, an die auch die drei Tenöre ihre Leistungen erbrachten. Nach den Feststellungen des Landgerichts hinterzog der Angeklagte insgesamt mehr als 9,1 Millionen DM an „Künstlereinkommensteuern“ gemäß § 50a EStG und Solidaritätszuschlag sowie mehr als 2,7 Millionen DM an Umsatzsteuern auf Leistungsentgelte an die Künstler und auf Kartenverkäufe.

2. Aufgrund anonymer Anzeigen und der Erkenntnisse aus einer Betriebsprüfung bei einer anderen von dem Angeklagten in den Jahren 1989 und 1990 geführten Gesellschaft hatten sich bereits im Jahr 1994 erste Verdachtsmomente für ein strafbares Verhalten des Angeklagten ergeben. Es wurde daher am 30. November 1994 von der Steuerfahndungsstelle des zuständigen Finanzamts gegen den Angeklagten ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung von Körperschaft-, Umsatz-, Gewerbe-, Vermögen- und Kapitalertragsteuer in „noch nicht rechtsverjährtem Zeitraum“ eingeleitet, ohne daß ihm die Verfahrenseinleitung mitgeteilt wurde. Nachdem die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren am 3. März 1997 von der Steuerfahndung übernommen hatte, beantragte sie aufgrund der von der Steuerfahndung in einem Zwischenbericht vom 26. Februar 1997 niedergelegten Ermittlungsergebnisse einen Haftbefehl und mehrere Durchsuchungsbeschlüsse für die Wohn- und Geschäftsräume des Angeklagten, die Ge-

schäftsräume der von ihm geleiteten Gesellschaften, die Kanzlei seines Steuerberaters sowie für verschiedene weitere Objekte. Die beantragten Beschlüsse wurden am 13. März 1997, ein weiterer am 21. Mai 1997, erlassen. Der Haftbefehl nannte als Tatvorwurf die Hinterziehung von Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer in den Jahren 1991, 1993 und 1994 sowie von Einkommensteuer in den Jahren 1988 bis 1994. Die Durchsuchungsanordnungen erstreckten sich, soweit sie Durchsuchungen bei Kreditinstituten betrafen, auf dieselben Steuerarten und -zeiträume, hinsichtlich der Einkommensteuerhinterziehung allerdings nur auf die Jahre 1990 bis 1994. Die weiteren Durchsuchungsanordnungen nannten als Tatvorwurf die Hinterziehung von insgesamt 6,3 Millionen DM an Steuern, begangen durch die Abgabe von inhaltlich falschen Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1990 bis 1994. Sie beruhten auf Durchsuchungsanträgen der Staatsanwaltschaft, welche die betroffenen Steuerarten und Hinterziehungszeiträume konkret bezeichneten, hierbei aber Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 und 1992 nicht nannten. Nach den Feststellungen des Landgerichts hatten der Angeklagte und sein Steuerberater noch am 13. März 1997 aufgrund einer Indiskretion Kenntnis von dem eingeleiteten Strafverfahren erlangt. Am Tag danach richtete der Steuerberater ein Schreiben mit dem Zusatz „Irgendwelche Versäumnisse sind uns nicht bekannt“ an den Angeklagten, in welchem zusammenfassend dargelegt wurde, welche Pflichten den Angeklagten im Hinblick auf die „Künstlereinkommensteuer“ trafen und inwieweit diese nicht erfüllt worden waren.

Die Auswertung der aufgrund der Durchsuchungsanordnungen am 17. März 1997 beschlagnahmten Unterlagen, insbesondere von Kreditakten, durch eine Ermittlungsgruppe der Steuerfahndungsstelle führte am 25. März 1997 zu einer dem Angeklagten zunächst nicht mitgeteilten Erweiterung des Ermittlungsverfahrens auf den Verdacht der Hinterziehung von Künstlereinkommensteuer gemäß § 50a EStG für den Zeitraum 1995 und 1996 und am 26. März 1997 aufgrund weiterer Sichtung der sichergestellten

Beweismittel zu einer Erweiterung dieses Vorwurfs auf den Zeitraum 1990 bis 1994. Nach den Feststellungen des Landgerichts hatten die Ermittlungsbehörden aufgrund der Auswertung der sichergestellten Unterlagen spätestens am 25. März 1997 Kenntnis von den Vorgängen um die Tournee der „Drei Tenöre“ und spätestens am Tag darauf Kenntnis davon, daß der Angeklagte auch im Zeitraum von 1990 bis 1994 durch die Einschaltung ausländischer Gesellschaften „Künstlersteuern“ hinterzogen hatte. Zwischen 2. und 11. April 1997 gab der Angeklagte dann vier Steuererklärungen mit berichtigen Angaben über die abzuführende Künstlereinkommensteuer für einzelne 1993 bis 1995 betreffende Besteuerungszeiträume ab. Die Verfahrenserweiterungen wurden dem Angeklagten, nachdem allerdings dessen Verteidiger bereits am 16. April 1997 Akteneinsicht erhalten hatte, formell erst am 22. Juli 1997 bekanntgegeben.

Am 17. Juli 1997 wurden vom Amtsgericht Mannheim weitere Durchsuchungsbeschlüsse erlassen, welche als Tatvorwurf die Abgabe von inhaltlich falschen Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen sowie die Nichtabgabe und/oder verspätete Abgabe von Steueranmeldungen gemäß § 50a EStG und eine zu Unrecht beim Bundesamt für Finanzen beantragte Freistellung gemäß § 50d EStG bezeichneten, wodurch für die Jahre 1990 bis 1996 Steuern in einer Größenordnung von 16 Millionen DM hinterzogen worden seien. Diese Durchsuchungsbeschlüsse beruhten auf Anträgen der Staatsanwaltschaft, welche zwar für die Einkommensteuerhinterziehung einen Tatzeitraum von 1990 bis 1996, für die Körper- bzw. Umsatzsteuerhinterziehung aber jeweils nur Tatzeiträume von 1991 bis 1994 bzw. bis 1996 bezeichnet hatten. Im Rahmen einer am 22. Juli 1997 durchgeführten zweiten Durchsuchungsaktion, bei der aufgrund dieser Durchsuchungsbeschlüsse erneut die Wohn- und Geschäftsräume des Angeklagten durchsucht wurden, erlangten die Ermittlungsbehörden Kenntnis von den Vorgängen um ein Konzert des Placido Domingo vom 30. Januar 1997, die am 23. August 1997 zu einer Verfahrenserweiterung hinsichtlich Umsatzsteuerhinterziehung auf das erste Quartal 1997 führte,

welche dem Angeklagten sofort bekanntgegeben wurde. Am 30. August 1997 gab der Angeklagte für die Firma MCD eine Steuererklärung mit berichtigen Angaben über die Künstlereinkommensteuer für das erste Quartal 1997 ab.

Schließlich erließ das Amtsgericht im Zeitraum vom 13. bis 28. August 1997 noch weitere Durchsuchungsbeschlüsse, die ohne Schilderung eines Sachverhaltes und ohne Bezeichnung eines Straftatbestandes oder einer Steuerart pauschal einen Tatzeitraum von 1990 bis 1996 nannten. Am 27. Juli 1998 wurde gegen den Angeklagten Anklage erhoben.

II.

Soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Körperschaftsteuer 1990 in zwei Fällen (Fälle III.D.1 Nrn. 1 und 6 der Urteilsgründe) sowie wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer 1990 in zwei Fällen (Fälle III.D.4 Nrn. 1 und 7 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist, ist das Urteil des Landgerichts aufzuheben; das Verfahren ist insoweit einzustellen. Hinsichtlich dieser Taten wurden keine Handlungen vorgenommen, welche den Lauf der Verjährungsfrist wirksam unterbrochen haben. Dies gilt auch für die erlassenen Gerichtsbeschlüsse, deren verjährungsunterbrechende Wirkung diese Taten nicht erfaßte.

Zwar erstreckt sich die Unterbrechungswirkung von Untersuchungshandlungen grundsätzlich auf alle verfahrensgegenständlichen Taten, wenn in einem Verfahren wegen mehrerer Taten im prozessualen Sinn ermittelt wird. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn der Verfolgungswille des tätig werdenden Strafverfolgungsorgans erkennbar auf eine oder mehrere Taten beschränkt ist (BGHR StGB § 78c Abs. 1 – Handlung 4 und § 78c Abs. 1 Nr. 1 – Bekanntgabe 2; jeweils m.w.N.; Jähnke in LK 11. Aufl. § 78c Rdn. 8; G. Schäfer, Festschrift für Hanns Dünnebier, 1982, S. 541, 547). Der Verfolgungswille der Strafverfolgungsbehörden ist danach das entscheidende Kri-

terium für die sachliche Reichweite der Unterbrechungswirkung (vgl. BGH wistra 2000, 17 m.w.N.). Für die Bestimmung des Verfolgungswillens der Strafverfolgungsorgane ist maßgeblich, was mit der jeweiligen richterlichen Handlung bezweckt wird. Dabei sind neben dem Wortlaut der Verfügung auch der Sach- und Verfahrenszusammenhang entscheidend. Sofern sich die Reichweite nicht aus der Handlung selbst ergibt, ist der sonstige Akteninhalt zur Auslegung heranzuziehen (vgl. BGHSt 16, 164). Bleiben dann immer noch Zweifel, ist davon auszugehen, daß die betreffende richterliche Handlung die Verjährung nicht unterbrochen hat (BGHSt 18, 274). Für die genannten Taten fehlte es bei Erlaß der Gerichtsbeschlüsse – soweit diese überhaupt hinreichend konkret gefaßt waren – an einem entsprechenden Verfolgungswillen der Strafverfolgungsbehörden.

1. Für die zugunsten der HoKo und der CCC begangenen Taten der Umsatzsteuerhinterziehung für 1990 (Fälle III.D.4 Nrn. 1 und 7 der Urteilsgründe) ist mangels rechtzeitiger Unterbrechungshandlungen mit Ablauf des 29. April bzw. des 28. Juni 1997 (vgl. Jähnke aaO § 78 Rdn. 7) Verfolgungsverjährung eingetreten.

Die Verjährungsfrist für Steuerhinterziehung beträgt fünf Jahre (§ 78 Abs. 2 Nr. 4 StGB, § 370 AO). Sie beginnt gemäß § 78a StGB, sobald die jeweilige Tat beendet ist, d.h. bei Steuerstraftaten mit Eintritt des tatbestandlichen Erfolges (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 376 Rdn. 26).

Die Tatbeendigung tritt bei Fälligkeitssteuern – wie hier bei der Umsatzsteuer – bei Erstattungsanmeldungen mit der Zustimmung der Finanzbehörden zur geltend gemachten Steuererstattung ein (vgl. Kohlmann aaO § 376 AO Rdn. 38, Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 4. Aufl. § 376 Rdn. 22, 25). Zwar ist die Tat grundsätzlich bereits mit Eingang der unrichtigen Steuererklärung beendet, da diese als Steueranmeldung der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 168 Satz 1 AO). Wenn allerdings – wie hier – Steuererstattungen geltend gemacht werden,

gilt diese Gleichstellung erst ab Zustimmung der Finanzbehörden (§ 168 Satz 2 AO), so daß die Beendigung der Tat erst zu diesem Zeitpunkt vorliegen kann.

Die Umsatzsteuerjahreserklärungen für das Jahr 1990 für die Firmen HoKo und CCC wurden bereits am 8. April bzw. am 9. Juni 1992 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Dennoch verlagerte sich der jeweilige Verjährungsbeginn auf den 30. April bzw. den 29. Juni 1992, da die Finanzbehörden den geltend gemachten Umsatzsteuererstattungen erst mit zu diesen Zeitpunkten erlassenen Umsatzsteuerbescheiden zustimmten.

a) Bis zur Übernahme des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft am 3. März 1997 wurden keine verjährungsunterbrechenden Maßnahmen vorgenommen. Zwar erstreckte sich die Verfahrenseinleitung der Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes Mannheim vom 30. November 1994 auch auf die Umsatzsteuerhinterziehung „in noch nicht rechtsverjährtem Zeitraum“ und damit auf das Jahr 1990. Diese Verfahrenseinleitung wurde dem Angeklagten aber nicht bekannt gegeben.

b) Auch hinsichtlich des am 13. März 1997 gegen den Angeklagten erlassenen Haftbefehls, der gemäß § 78c Abs. 1 Nr. 5 StGB grundsätzlich eine Verjährungsunterbrechung bewirkt, erstreckte sich hier dessen sachliche Reichweite nicht auf die Umsatzsteuerhinterziehung für das Jahr 1990. Der Haftbefehl war auf einzelne, nach Steuerart und Besteuerungszeitraum konkretisierte Taten beschränkt, nannte die Umsatzsteuerhinterziehung 1990 aber nicht. Die Einkommen- und die Umsatzsteuerhinterziehung 1990 stellen auch keine einheitliche Tat dar, was zu einer Erstreckung der Unterbrechungswirkung auf die Umsatzsteuerhinterziehung hätte führen können. Tateinheit mit der im Haftbefehl aufgeführten Einkommensteuerhinterziehung 1990 liegt hier schon deshalb nicht vor, weil die Steuererklärungen nicht gleichzeitig und in den wesentlichen Punkten inhaltsgleich eingereicht wurden (vgl. hierzu BGHSt 33, 163; BGHR AO § 370 Abs. 1 – Konkurrenzen 11).

Ebensowenig stellt die Abgabe verschiedener Steuererklärungen eine Tat im prozessualen Sinn dar.

c) Auch die ebenfalls am 13. März 1997 vom Amtsgericht Mannheim erlassenen Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnungen haben die Verfolgungsverjährung im Hinblick auf die Umsatzsteuerhinterziehung 1990 nicht gemäß § 78c Abs. 1 Nr. 4 StGB unterbrochen.

Soweit sie sich auf die Wohn- und Geschäftsräume des Angeklagten und der von ihm geleiteten Gesellschaften beziehen, erfaßten sie die Taten der Umsatzsteuerhinterziehung für das Jahr 1990 nicht.

Zwar deckte der pauschal gehaltene Wortlaut der Durchsuchungsbeschlüsse („Abgabe von inhaltlich falschen ESt-, USt-, GewSt- und USt-Erklärungen 1990 – 1994“) an sich auch die Umsatzsteuerhinterziehungen für das Jahr 1990 ab. Es fehlte indessen insoweit am Verfolgungswillen der Strafverfolgungsbehörden bei Erlaß der Anordnungen, obgleich – wie sich bereits aus dem Einleitungsvermerk der Steuerfahndungsstelle ergibt – auch die Taten der Umsatzsteuerhinterziehung für das Jahr 1990 Gegenstand des Ermittlungsverfahrens waren.

Zur Auslegung des Verfolgungswillens und damit der sachlichen Reichweite der Verjährungsunterbrechung ist mangels anderer Anknüpfungspunkte auf die den gerichtlichen Anordnungen zugrunde liegenden Durchsuchungsanträge der Staatsanwaltschaft zurückzugreifen (vgl. G. Schäfer aaO S. 549). Ein Rückgriff auf diese Anträge zeigt, daß dort – im Gegensatz zu den Durchsuchungsanordnungen – die jeweiligen Hinterziehungszeiträume für die einzelnen Steuerarten konkret bezeichnet waren. Anders als bezüglich der Einkommensteuerhinterziehung war das Jahr 1990 nicht erfaßt. Nach der insoweit eindeutigen Bezeichnung der Taten sind die Umsatzsteuerhinterziehungen für das Jahr 1990 vom den Durchsuchungsanordnungen zugrunde liegenden Verfolgungswillen mithin nicht umfaßt. Die

Beschränkung des Verfolgungswillens der Staatsanwaltschaft ergibt sich auch aus der Bezugnahme des Durchsuchungsantrags auf den Zwischenbericht der Steuerfahndungsstelle vom 27. Februar 1997. Dort wurde der bestehende Tatverdacht hinsichtlich der einzelnen Steuerarten, Hinterziehungszeiträume und Hinterziehungsbeträge genau konkretisiert, wobei für das Jahr 1990 ausschließlich die Einkommensteuer aufgeführt wurde.

Die anders formulierten, aber gleichfalls am 13. März 1997 bezüglich mehrerer Kreditinstitute nach § 103 StPO erlassenen Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnungen erfaßten die Umsatzsteuerhinterziehungen für das Jahr 1990 ebenfalls nicht. Die Beschränkung des Verfolgungswillens manifestiert sich hier in der genauen Bezeichnung von Steuerarten und Hinterziehungszeiträumen, auf die sich die Untersuchungshandlungen erstrecken sollten. Der am 21. Mai 1997 erlassene Durchsuchungsbeschluß hatte keine weitergehende verjährungsunterbrechende Wirkung.

d) Auch sonst wurden vor Ablauf der Verfolgungsverjährung für diese Taten keine hinreichenden Unterbrechungshandlungen vorgenommen.

Die am 17. März 1997 durchgeführte Beschuldigtenvernehmung des Angeklagten erstreckte sich lediglich auf die im Haftbefehl enthaltenen Tatvorwürfe. Sie unterbricht daher die Verfolgungsverjährung hinsichtlich der Umsatzsteuerhinterziehungen für das Jahr 1990 nicht gemäß § 78c Abs. 1 Nr. 1 StGB.

Auch in der Akteneinsichtsgewährung an den Verteidiger des Angeklagten liegt keine wirksame Verjährungsunterbrechung bezüglich der Umsatzsteuerhinterziehung für das Jahr 1990. Zwar kann in der Gewährung erster Akteneinsicht zugleich die Bekanntgabe einer Verfahrenseinleitung im Sinne von § 78c Abs. 1 Nr. 1 StGB liegen, soweit sie dem Angeklagten vorher noch nicht auf andere Weise bekannt gemacht wurde. Diese Bekanntgabe kann sogar über einen für den Beschuldigten tätigen Rechtsanwalt erfol-

gen, wenn – wie hier – aus den Umständen klar ersichtlich wird, daß die diesem gewährte Akteneinsicht zur Information des Beschuldigten über Existenz, Inhalt und Umfang des Ermittlungsverfahrens dienen soll und auch tatsächlich gedient hat (BGHR § 78c Abs. 1 Nr. 1 – Bekanntgabe 2).

Die Reichweite einer derartigen Bekanntgabe erfaßt dabei grundsätzlich den gesamten Verfahrensgegenstand, hier also den der Verfahrenseinleitung vom 30. November 1994. Sie ging jedoch nicht weiter als der zu diesem Zeitpunkt noch bestehende Verfolgungswille, der in den Durchsuchungsanträgen zum Ausdruck kommt. Die Verjährung wurde daher nicht darüber hinausgehend unterbrochen. Die Staatsanwaltschaft hätte ausdrücklich darauf hinweisen müssen, wenn sie angesichts der sehr pauschalen Verfahrenseinleitung und der später im Vermerk der Steuerfahndung vom 26. Februar 1997 erfolgten Konkretisierung der Tatvorwürfe sowie der auf diese beschränkten Durchsuchungsbeschlüsse nun einen weiter gehenden Verfolgungswillen gehabt hätte.

2. Soweit dem Angeklagten Körperschaftsteuerhinterziehungen für 1990 zugunsten der HoKo und der CCC zur Last gelegt werden (Fälle III.D.1 Nrn. 1 und 6 der Urteilsgründe), ist die Verfolgungsverjährung am 30. August bzw. 8. November 1997 eingetreten.

a) Die für den Verjährungsbeginn maßgebliche Tatbeendigung tritt bei der Körperschaftsteuer als Veranlagungssteuer bei Steuernachzahlungen dann ein, wenn der unrichtige Steuerbescheid bekannt gemacht wird (vgl. Franzen/Gast/Joecks, aaO § 376 Rdn. 17, 18). Dies war hinsichtlich der Körperschaftsteuererklärungen 1990 für die CCC am 31. August 1992 und für die HoKo am 9. November 1992 der Fall. Soweit das Urteil für die CCC als Erlaßzeitpunkt des Körperschaftsteuerbescheides 1990 den 15. Oktober 1993 angibt, handelt es sich – wie die Revision zutreffend feststellt – um ein offensichtliches Schreibversehen. Die Tabelle im Urteil auf Seite 73 enthält zu Unrecht untereinander zweimal dasselbe Datum.

b) Da die Körperschaftsteuerhinterziehungen für 1990 in den oben genannten Handlungen der Strafverfolgungsorgane in derselben Weise behandelt wurden wie die Umsatzsteuerhinterziehungen für 1990, konnten die dort erwähnten Handlungen auch hier die Verfolgungsverjährung nicht unterbrechen.

c) Der Lauf der Verjährungsfrist wurde auch nicht durch die am 17. Juli 1997 erlassenen Durchsuchungsanordnungen gemäß § 78c Abs. 1 Nr. 4 StGB unterbrochen. Zwar deckte der mehrere Steuerarten umfassende Wortlaut der Durchsuchungsanordnungen – wie bei den Durchsuchungsbeschlüssen vom 13. März 1997 – auch die Körperschaftsteuerhinterziehungen für 1990 ab. Ein Rückgriff auf die Durchsuchungsanträge der Staatsanwaltschaft zeigt aber auch hier, daß das Jahr 1990 hinsichtlich der Körperschaftsteuer vom Verfolgungswillen ausgenommen war.

d) Schließlich konnten auch die am 13., 20. und 28. August 1997 vom Amtsgericht Mannheim erlassenen Durchsuchungs- und Beschlagnahmearordnungen die Verfolgungsverjährung nicht unterbrechen. Diese Anordnungen nennen weder die dem Beschuldigten zur Last liegenden Taten, noch bezeichnen sie die beweiserheblichen Unterlagen hinreichend konkret, sondern sprechen nur von den Unterlagen, die zur Aufklärung des – nicht näher bezeichneten – Sachverhalts dienlich sind. Die Anordnungen sind inhaltlich zu unbestimmt und konnten daher die Verfolgungsverjährung nicht wirksam unterbrechen.

Zwar sind insoweit die Anforderungen an die Bestimmtheit der Tat nicht hoch, da ihre Einzelheiten durch die Untersuchung erst ermittelt werden sollen. Ein Anfangsverdacht genügt (vgl. Jähnke aaO § 78c Rdn. 5); die Taten brauchen in ihren Einzelheiten nicht festzustehen (BGH wistra 1991, 272, 273). Sie müssen lediglich so individualisiert sein, daß sie von denkbaren ähnlichen oder gleichartigen Vorkommnissen zu unterscheiden sind (vgl.

BGHSt 22, 375, 385; Jähnke aaO). Auch diesen Anforderungen wird die Anordnung aber nicht gerecht.

Da die Durchsuchungsanordnungen weder Straftatbestände noch Tatvorwürfe enthalten, vermag auch ein Rückgriff auf die Durchsuchungsanträge der Staatsanwaltschaft den Mangel nicht zu heilen. Zwar erwähnen diese Durchsuchungsanträge im Gegensatz zu den bisher beantragten und erlassenen Durchsuchungsanordnungen nun ausdrücklich die Körperschaftsteuerhinterziehung für 1990, nehmen auf Aktenvermerke der Steuerfahndungsstelle Bezug und bringen hierdurch den Verfolgungswillen für die Körperschaftsteuerhinterziehung für 1990 zum Ausdruck. Die zum Zwecke der Auslegung der sachlichen Reichweite der Verjährungsunterbrechung grundsätzlich mögliche Heranziehung des Inhaltes der Ermittlungsakten und des Durchsuchungsantrages (vgl. o. II. vor 1. und II.1.c) kann jedoch dann keine Verjährungsunterbrechung mehr bewirken, wenn die jeweilige Durchsuchungsanordnung selbst den verfassungsrechtlichen Mindestvoraussetzungen nicht standhält. Danach müssen derartige schwerwiegende Eingriffe in die Lebenssphäre der Betroffenen meßbar und kontrollierbar sein. Diesen Anforderungen wird aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein Durchsuchungsbefehl, der keinerlei tatsächliche Anhaltspunkte über den Inhalt des Tatvorwurfs enthält, jedenfalls dann nicht gerecht, wenn solche Angaben nach dem Ergebnis der Ermittlungen ohne weiteres möglich und den Zwecken der Strafverfolgung nicht abträglich sind (BVerfGE 42, 212, 219 f.; 96, 44, 51 f.; BVerfG wistra 1999, 257; vgl. auch Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO 44. Aufl. § 105 Rdn. 5 m.w.N.). Die Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnungen des Amtsgerichts Mannheim vom 13., 20. und 28. August 1997 nennen lediglich die Durchsuchungsorte sowie zum Teil die Namen der Firmen, deren „Schriftstücke und sonstige Gegenstände, die als Beweismittel von Bedeutung sein können“ für den Zeitraum 1990 bis 1996 im Rahmen der Durchsuchungen aufgefunden werden sollten. Eine Schilderung der Tatvorwürfe enthalten die Anordnungen ebensowenig wie die Angabe von Strafvorschriften. Zumindest die Bezeichnung des Straftat-

bestandes und der Steuerarten wäre aber im vorliegenden Fall neben der Nennung des Hinterziehungszeitraumes geboten gewesen. Dieser Mangel ist so schwerwiegend, daß die Durchsuchungsanordnungen keine verjährungsunterbrechende Wirkung entfalten konnten.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die verfassungsrechtlichen Anforderungen für eine Durchsuchungsanordnung dann als gewahrt angesehen werden können, wenn diese lediglich frühere ergänzt, die ihrerseits hinreichend bestimmt waren und sich auf denselben Tatvorwurf bezogen haben. Dies war hier jedenfalls nicht gegeben, da sich die Durchsuchungsanordnungen vom August 1997 erstmals auf die Körperschaftsteuerhinterziehung für das Jahr 1990 erstrecken sollten.

III.

Die auf die Verletzung formellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat keinen Erfolg. Der Erörterung bedarf lediglich folgendes:

Die Revision rügt, daß das Gericht die Verurteilung des Angeklagten wegen Nichtanmeldung der „Künstlereinkommensteuer“ nach § 50a EStG auf längere und komplizierte fremdsprachige Urkunden gestützt hat, ohne diese nach Übersetzung im Wege der Verlesung oder im Selbstleseverfahren nach § 249 StPO in die Hauptverhandlung eingeführt zu haben. Die Verwertung der Urkunden widerspreche daher § 261 StPO. Diese Rüge greift im Ergebnis nicht durch.

1. Soweit die Nichtverlesung der Vermerke von Rechtsanwalt W vom 19. Oktober 1995 und 24. Mai 1996 gerügt wurde, ist die Rüge bereits unzulässig. Sie entspricht nicht den Anforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO.

2. Im übrigen ist die Rüge unbegründet.

a) Auch wenn die Strafprozeßordnung zur Beweiserhebung über den Inhalt von Urkunden und anderen als Beweismittel dienenden Schriftstücken grundsätzlich die Verlesung gemäß § 249 Abs. 1 StPO vorsieht, ist es nicht ausgeschlossen, Urkunden im Wege des Vorhalts in die Hauptverhandlung einzuführen (vgl. BGH, Urt. vom 7. November 1991 – 4 StR 252/91 –, insoweit in BGHSt 38, 111 nicht abgedruckt). Zurecht weist allerdings die Revision darauf hin, daß es sich bei einem Vorhalt nicht um einen Urkundenbeweis, sondern lediglich um einen Vernehmungsbehelf handelt. Ein Vorhalt kann nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nicht Grundlage einer Verurteilung sein. Beweisgrundlage ist nicht der Vorhalt, sondern die bestätigende Erklärung desjenigen, dem der Vorhalt gemacht wird (st. Rspr.; vgl. nur BGHSt 11, 159, 160 und 11, 338, 340/341). Der Inhalt einer Urkunde kann somit durch ihre Erörterung Gegenstand der Hauptverhandlung werden (vgl. BGHSt 11, 159, 160; BGH NJW 1992, 3247, 2348). In einem solchen Fall bedarf es keiner Verlesung der Urkunde. Der Tatrichter kann vielmehr die vom Angeklagten auf die – nicht nach § 273 StPO protokollierungspflichtigen (vgl. BGHSt 11, 159, 161; BGH bei Kusch NStZ 1995, 220) – Vorhalte über den Inhalt der Schriftstücke abgegebenen Erklärungen seiner Überzeugungsbildung zugrunde legen (vgl. BGH, Urt. vom 15. März 1978 – 2 StR 666/77 –).

Der Einführung des Inhalts eines Schriftstücks in die Hauptverhandlung im Wege des Vorhalts sind jedoch, insbesondere wenn das Urteil auf den Wortlaut des Schriftstücks gestützt werden soll (vgl. hierzu BGHSt 5, 278; BGH, Urt. vom 6. Juni 1957 – 4 StR 165/57 –), dann Grenzen gesetzt, wenn es sich bei dem vorgehaltenen Schriftstück um ein längeres oder ein solches handelt, das sprachlich oder inhaltlich schwer zu verstehen ist. Es bestünde dann nicht die Gewähr dafür, daß die Auskunftsperson den Sinn der schriftlichen Erklärung auf den bloßen inhaltlichen Vorhalt hin richtig erfaßt hat (BGHSt 11, 159, 160 f., vgl. auch BGH StV 1999, 359). Dies könnte die Wahrheitsfindung gefährden und das rechtliche Gehör und damit die Verteidigung des Angeklagten beeinträchtigen (BGHSt 5, 278, 279).

Andererseits kommt auch in diesem Fall ein Verstoß gegen die §§ 249, 261 StPO nur dann in Betracht, wenn aus dem Schriftstück Tatsachen entnommen worden sind, die überhaupt eines Beweises bedurften. Dies ist z. B. dann nicht der Fall, wenn Schriftstücke in den Urteilsgründen nicht zum Zwecke des Beweises, sondern nur zur Schilderung eines nicht bestrittenen und unzweifelhaften Sachverhalts wörtlich wiedergegeben werden (BGHSt 11, 159, 162).

Auch im Falle eines (Teil-)Geständnisses, in dem der Angeklagte den äußeren Geschehensablauf im wesentlichen eingeräumt hat, ist eine im Urteil vorgenommene Verwertung des Inhalts in der Hauptverhandlung nicht verlesener Schriftstücke, die dem Angeklagten vorgehalten wurden und zu denen er sich geäußert hat, nicht von vornherein ausgeschlossen. Sie verstößt jedenfalls dann nicht gegen §§ 261, 249 StPO, wenn es für das Urteil nicht auf den genauen Wortlaut der Urkunden ankommt und der Angeklagte, dem die zugrunde liegenden Umstände bekannt waren, aufgrund des Vorhalts den Inhalt der Schriftstücke in groben Zügen erfassen konnte und auch tatsächlich erfaßt hat, sofern sich die Verwertung im Urteil auf diese groben Züge beschränkt.

So verhält es sich hier. Der Angeklagte räumte nach den Urteilsfeststellungen den äußeren Geschehensablauf hinsichtlich der Gagenzahlungen an die drei Tenöre im Wege vorgeblicher Lizenzzahlungen über die dazwischen geschalteten ausländischen Firmen vollständig ein (UA S. 104, 130). Insbesondere bestätigte er die gesamte festgestellte steuerliche Konzeption (UA S. 126) sowie den festgestellten Zahlungsfluß, wie er sich auch aus den ihm vorgehaltenen Zahlungsaufstellungen ergibt. Der Angeklagte behauptete lediglich einschränkend, daß es sich bei der festgestellten vertraglichen Konstruktion um eine von den Tenören an ihn herangetragene Möglichkeit der „Steuroptimierung“ gehandelt habe, wobei den Gagen Bruttovereinbarungen zugrunde gelegen hätten (UA S. 117). Außerdem habe er sich mit der

Firma TCP ein dauerhaftes Standbein seiner geschäftlichen Aktivitäten im Ausland schaffen wollen (UA S. 122).

Das Landgericht hat dem Angeklagten lediglich solche Schriftstücke vorgehalten und sie mit ihm erörtert, die von ihm stammten, an ihn gerichtet waren oder ihm sonst bekannt waren, weil sie zentrale Punkte seiner Geschäftstätigkeit im Rahmen der Organisation der Konzerttournee der drei Tenöre betrafen. Da die Schriftstücke den Sachverhaltskomplex betrafen, dessen äußeren Geschehensablauf der Angeklagte im wesentlichen eingeräumt hatte, konnte er sich zu ihnen – auch soweit es sich um längere oder für Außenstehende kompliziert erscheinende Schriftstücke handelte – ohne weiteres äußern. Der Angeklagte wurde bei den Vorhalten insbesondere nicht mit ihm unbekanntem oder für ihn schwer verständlichem Sachverhalten konfrontiert, was Bedenken an der Zulässigkeit der Vorhalte rechtfertigen hätte können. Der genaue Wortlaut der Urkunden spielte für die Beweiswürdigung keine Rolle und ist im Urteil nicht wiedergegeben. Es ist daher auszuschließen, daß das Gericht die Schriftstücke als vermeintlich verlesene Urkunden verwertet hat (vgl. hierzu BGH bei Pfeiffer/Miebach NStZ 1985, 495). Wenn das Gericht aus dem vom Angeklagten bestätigten Inhalt der Schriftstücke dann andere Schlüsse zieht als der Angeklagte oder die Verteidigung, ist dies rechtlich nicht zu beanstanden.

b) Soweit die Revision rügt, daß dem Angeklagten einzelne Schriftstücke nicht einmal vorgehalten wurden, widerspricht dies den Feststellungen im Urteil, nach denen der Angeklagte den Inhalt dieser mit ihm erörterten Schriftstücke bestätigt hat (UA S. 130). Die Rüge, ein derartiger Vorhalt sei nicht vorgenommen worden, muß aber bereits deshalb erfolglos bleiben, weil kein Beweis für die Richtigkeit der Behauptung erbracht werden kann. Es widerspräche der Ordnung des Revisionsverfahrens, über Vorgänge in der Hauptverhandlung, die keine wesentlichen Förmlichkeiten darstellen und deshalb in die Sitzungsniederschrift nicht aufzunehmen sind, Beweis zu er-

heben (BGHSt 17, 351, 352 f.; 31, 139, 140). Dies käme einer Wiederholung eines Teils der tatrichterlichen Verhandlung gleich.

c) Eine Übersetzung der fremdsprachigen Urkunden ins Deutsche war nicht erforderlich, da Beweisgrundlage nicht die Urkunden selbst, sondern die Äußerungen des Angeklagten waren. Für einen Vorhalt ist die Übersetzung fremdsprachlicher Urkunden nicht erforderlich, wenn deren Inhalt den Prozeßbeteiligten in zutreffender Weise zur Kenntnis gebracht wird (vgl. BGH bei Dallinger MDR 1975, 369).

IV.

Die Sachrüge des Angeklagten hat teilweise Erfolg.

1. Soweit der Angeklagte wegen unterlassenen Steuerabzugs von Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in vier Fällen (Fälle III.D.3 Nrn. 3, 14, 16 und 21 der Urteilsgründe) wegen Steuerhinterziehung verurteilt wurde, ist die Verurteilung aufzuheben; der Schuldspruch bedarf erneuter tatrichterlicher Prüfung. Rechtsfehlerfrei geht das Landgericht davon aus, daß der Tatbestand erfüllt ist; die Feststellungen, mit denen das Landgericht eine strafbefreiende Wirkung von Selbstanzeigen ausgeschlossen hat, sind jedoch lückenhaft und tragen die Verneinung der Wirksamkeit der Selbstanzeigen nicht.

Der Angeklagte war gemäß § 50a Abs. 4 EStG i.V.m. §§ 73 ff. EStDV verpflichtet, von den an nicht in Deutschland ansässige Künstler gezahlten Gagen im Wege des Steuerabzugs die anfallende Einkommensteuer (sog. Künstlereinkommensteuer) einzubehalten, anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Dieser Verpflichtung ist der Angeklagte in den oben genannten Fällen nicht nachgekommen und wurde deshalb vom Landgericht rechtsfehlerfrei jeweils der Steuerhinterziehung für schuldig befunden.

Nach den Urteilsfeststellungen reichte der Angeklagte zwischen dem 4. und 11. April sowie am 30. Juli 1997 beim zuständigen Finanzamt Steueranmeldungen mit berichtigten Angaben ein, die das Landgericht rechtsfehlerfrei als Selbstanzeigen angesehen hat. In der Hauptverhandlung gab der Angeklagte an, daß es sich hierbei um „freiwillige Selbstanzeigen“ gehandelt habe, die er aufgrund einer inneren Abkehr von den Taten vorgenommen habe, ohne mit der Tatentdeckung gerechnet zu haben. Das Landgericht erachtet diese Einlassung jedoch für widerlegt; es verneint gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeigen, da die Taten, auf die sich die Anmeldungen bezogen hätten, zum Zeitpunkt der Berichtigung bereits entdeckt gewesen seien und der Angeklagte bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen müssen. Am 17. März 1997 habe wegen anderer Steuerstraftaten des Angeklagten eine Durchsuchungsaktion stattgefunden. Da ihm Umfang und Inhalt der sichergestellten Beweismittel bekannt gewesen seien, sei ihm auch wegen der konkreten Fassung der Durchsuchungsbeschlüsse und des Haftbefehls klar gewesen, daß die eingearbeiteten Ermittlungskräfte innerhalb weniger Tage auch die Taten der Hinterziehung der Künstlereinkommensteuer entdecken würden. Hinzu komme, daß der Angeklagte auch aufgrund eines Schreibens seines Steuerberaters vom 14. März 1997 erkannt habe, daß dieser mit einer unmittelbar bevorstehenden Entdeckung der Taten gerechnet habe. Tatsächlich führten die Auswertungen der sichergestellten Beweismittel bereits am 25. und 26. März 1997 zu Verfahrenserweiterungen auf die Hinterziehung von „Künstlereinkommensteuer“ in den Jahren 1995 und 1996 beziehungsweise 1990 bis 1994.

Die Erwägungen des Landgerichts halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Zwar ist die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeigen trotz der bei dem Angeklagten am 17. März 1997 von der Steuerfahndung durchgeführten Durchsuchung nicht bereits gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a oder b AO ausgeschlossen. Die Urteilsfeststellungen zur Tatentdeckung im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sind jedoch lückenhaft. Sie lassen besorgen, daß das

Landgericht den für eine Tatentdeckung maßgeblichen Tatbegriff verkannt hat und deshalb zu Unrecht weitgehend einen Anfangsverdacht hat ausreichen lassen.

Im einzelnen gilt folgendes:

a) Zurecht ist das Landgericht allerdings nicht bereits vom Ausschluß der Straffreiheit für die Selbstanzeigen allein aufgrund der am 17. März 1997 durchgeführten Durchsuchung ausgegangen.

aa) Zwar sind die Beamten der Steuerfahndung im Rahmen der Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Angeklagten „zur Ermittlung einer Steuerstraftat“ im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO erschienen. Das gegen den Angeklagten eingeleitete Ermittlungsverfahren betraf jedoch andere Taten als diejenigen, die Gegenstand seiner späteren Selbstanzeigen waren. Das Ermittlungsverfahren erstreckte sich zum Zeitpunkt der Durchsuchung lediglich auf den Verdacht der Hinterziehung persönlicher Steuern des Angeklagten und betrieblicher Steuern der von ihm geleiteten Gesellschaften, nicht aber auf die Hinterziehung von Künstlereinkommensteuern, hinsichtlich derer der Angeklagte später berichtigte Steuererklärungen abgab. Auf diesen Tatvorwurf wurde das Ermittlungsverfahren erst durch die Verfahrenserweiterungen vom 25. und 26. März 1997 ausgedehnt.

Obwohl der Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO, der lediglich von der Ermittlung „einer Steuerstraftat“ spricht, weder eine zeitliche noch eine sachliche Begrenzung der Sperrwirkung vorsieht, ist diese Norm einschränkend auszulegen und die von ihr ausgehende Sperrwirkung formal zu begrenzen (h. M.; vgl. die Nachweise bei Kohlmann aaO § 371 Rdn. 150). Eine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 1 Nr. 1 lit. a AO besteht für die von späteren Selbstanzeigen erfaßten Sachverhalte jedenfalls dann nicht, wenn sie zum Zeitpunkt, in dem ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat erschie-

nen ist, weder vom Ermittlungswillen des Amtsträgers erfaßt waren noch mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in engem sachlichen Zusammenhang standen.

So lag der Sachverhalt hier. Das Ermittlungsverfahren erstreckte sich zum Zeitpunkt der Durchsuchung ausschließlich auf den Verdacht der Hinterziehung von Steuerarten, die mit der Einkommensteuer der Künstler, für die der Angeklagte lediglich gemäß § 50a EStG im Steuerabzugsverfahren die Anmeldungs- und Abführungspflicht hatte, nicht eng verknüpft waren.

Es bedarf hier daher keiner Entscheidung, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen auch Sachverhalte von der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO erfaßt werden, die zwar nicht von der Ermittlungsabsicht der Amtsträger umfaßt sind, aber in einem engen sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang mit dem Verfahrensgegenstand des Ermittlungsverfahrens stehen (vgl. zur sachlichen und zeitlichen Reichweite der Sperrwirkung des § 371 Abs. 1 Nr. 1 lit. a AO bereits BGH wistra 1983, 146 und die Nachweise zum Meinungsstand bei Kohlmann aaO Rdn. 158 ff. und Franzen/Gast/Joecks aaO § 371 Rdn. 149 ff.).

bb) Da das Ermittlungsverfahren erst am 25. bzw. 26. März 1997 auf den Verdacht der Hinterziehung von Künstlereinkommensteuer erweitert wurde, konnte hier – ungeachtet der grundsätzlichen Möglichkeit, die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens durch die Übergabe einer Durchsuchungsanordnung nach § 102 StPO bekanntzugeben (vgl. Kohlmann aaO Rdn. 174; Franzen/Gast/Joecks aaO Rdn. 168) – im Rahmen der Durchsuchung vom 17. März 1997 auch keine sich auf diesen Tatvorwurf erstreckende Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO an den Angeklagten erfolgt sein. Wegen des jedenfalls fehlenden engen Zusammenhangs zum bisherigen Verfahrensgegenstand konnte – unabhängig vom insoweit zugrunde zu legenden Tatbegriff (vgl. hierzu die Nachweise bei Kohlmann aaO Rdn. 191 ff.) – die Bekanntgabe der Tatvor-

würfe, auf die sich die Durchsuchungsanordnungen erstreckten, die Hinterziehung der Künstlereinkommensteuern nicht erfassen.

b) Die Urteilsfeststellungen lassen jedoch nicht erkennen, ob das Landgericht die sachliche Reichweite des Begriffs der Tatentdeckung im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO zutreffend bestimmt hat.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs reicht für die Annahme einer Tatentdeckung ein bloßer Anfangsverdacht nicht aus. Das Merkmal der Tatentdeckung erfordert mehr als die Kenntnis von Anhaltspunkten, auch wenn die Wahrscheinlichkeit späterer Aufklärung gegeben ist (BGH wistra 1983, 197). Der Tatverdacht muß sich soweit konkretisiert haben, daß bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist (vgl. BGHR AO § 371 – Selbstanzeige 5; BGH wistra 1983, 197; 1985, 74, 75; 1988, 308; 1993, 227; Kohlmann aaO Rdn. 203 m.w.N.; Franzen/Gast/Joecks aaO Rdn. 186).

Die Feststellungen des Landgerichts ermöglichen keine revisionsgerichtliche Überprüfung der Subsumtion unter den Rechtsbegriff der Tatentdeckung, da sie konkrete Angaben zur Kenntnis der Finanzbehörden von den einzelnen Taten vermissen lassen. Der Umfang der hierfür erforderlichen Feststellungen richtet sich nach dem Begriff der Tat im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.

aa) Nach einer Ansicht ist der Begriff der Tat im materiell-rechtlichen Sinn zu verstehen (vgl. Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO § 371 AO Rdn. 242, Kohlmann aaO Rdn. 241, 206, 191.2). Danach stellt die Hinterziehung von Steuern für jede Steuerart und jeden Besteuerungszeitraum eine selbständige Tat dar. Nach einer anderen Ansicht ist unter „Tat“ im Sinne des § 371 AO die Tat im strafprozessualen Sinn des § 264 StPO und damit als einheitliches historisches Geschehen zu verstehen (vgl. die Nachweise bei Kohlmann aaO).

Der Bundesgerichtshof hat noch zur fortgesetzten Handlung ausgesprochen, daß auch für einzelne Teile der Tat eine Selbstanzeige möglich ist (BGHR AO § 371 Abs. 1 – Fortsetzungszusammenhang 1), wobei er allerdings ausdrücklich offen gelassen hat, wie weit die Ausschlußgründe des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO in die Vergangenheit oder in die Zukunft wirken. Der Bundesgerichtshof hat aber jedenfalls auf den Einzelakt (BGHR AO § 371 Abs. 2 Nr. 1 – Sperrwirkung 1; AO § 371 Abs. 2 Nr. 2 – Tatentdeckung 2; BGH wistra 1988, 308) oder auf die einzelne Handlung und die Zuordnung zu den einzelnen Steuerabschnitten abgestellt (BGHSt 35, 36, 37).

Nach Aufgabe der Rechtsprechung zur fortgesetzten Handlung ist – insbesondere unter Berücksichtigung der mit § 371 AO vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen (vgl. hierzu Kohlmann aaO Rdn. 8 ff.) – ohnehin auf die einzelne Handlung, d. h. auf die Nichtabgabe bzw. die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung, abzustellen. Die einzelne Tat im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO bestimmt sich folglich nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigem. Der Senat braucht hierbei im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden, ob dies auch für die Fälle der Tateinheit bei gleichzeitiger Abgabe von in wesentlichen Punkten inhaltsgleichen Steuererklärungen gilt (zur Tateinheit vgl. BGHSt 33, 163; BGHR § 370 AO – Konkurrenzen 11).

bb) Die Urteilsfeststellungen müssen daher so konkret gehalten sein, daß erkennbar wird, daß für jede einzelne Steuererklärung bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist. Dabei bedarf es indes entgegen der Ansicht der Revision nicht bereits der Kenntnis der Finanzbehörden von den jeweiligen Besteuerungsgrundlagen (so auch Koch/Scholz, AO § 371 5. Aufl. Rdn. 33); auch ist eine detaillierte Schilderung der entdeckten Tatumstände im Urteil nicht erforderlich.

Die Urteilsfeststellungen des Landgerichts werden diesen Anforderungen für eine revisionsgerichtliche Überprüfbarkeit der Subsumtion nicht ge-

recht. Das Urteil schildert hinsichtlich der Tatentdeckung längere Zeiträume (1995 bis 1996, 1990 bis 1994: UA S. 13). Es ist daher zu besorgen, das Landgericht habe übersehen, daß sich die Tatentdeckung auf die einzelnen unrichtigen oder nicht abgegebenen Steuererklärungen erstrecken muß und eine grobe Kenntnis des Gesamtgeschehens nicht ausreicht. Der Senat kann nicht ausschließen, daß das Landgericht angenommen hat, die Kenntnis der Unrichtigkeit einzelner Steuererklärungen und der Begehungsmodalitäten stelle die Tatentdeckung für den gesamten Tatkomplex in den angegebenen Zeiträumen dar. Zur Klarstellung hätte das Landgericht bei der gegebenen Sachlage zumindest darlegen müssen, daß die konkreten Erkenntnisse, auf die sich die Verurteilungserwartung stützt, gerade für diejenigen Taten bereits vorgelegen haben, hinsichtlich derer später Selbstanzeigen abgegeben wurden. Da somit nicht auszuschließen ist, daß sich die vorhandenen Erkenntnisse der Steuerfahndung bei Abgabe der Selbstanzeigen ausschließlich auf andere Taten aus dem Tatzeitraum erstreckt haben und im übrigen nur ein Anfangsverdacht bestanden hat, beruht das Urteil auf diesem Fehler. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die Angabe eines Tatzeitraumes dann ausreichen kann, wenn die Kenntnis bestanden hat, daß sämtliche in diesen Zeitraum fallenden Steuererklärungen unrichtig waren. Dies war hier nicht der Fall.

2. Die Verneinung einer wirksamen Selbstanzeige im Fall III.D.3 Nr. 25 der Urteilsgründe begegnet allerdings keinen rechtlichen Bedenken. Hinsichtlich dieser Tat ging die Selbstanzeige erst am 30. Juni 1997 ein (UA S. 81), obwohl dem Angeklagten die Verfahrenserweiterung insoweit bereits am 23. Juni 1997 mitgeteilt worden war (UA S. 14). Dies steht gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO einer strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige entgegen.

3. Danach bedarf es allein ergänzender Feststellungen zu den objektiven und subjektiven Umständen der Selbstanzeigen. Der Wegfall der insoweit verhängten Einzelstrafen zieht die Aufhebung der Gesamtstrafe nach

sich. Der Senat schließt aus, daß die Höhe der verbleibenden Einzelstrafen – insbesondere die verhängte Einsatzstrafe von drei Jahren und sechs Monaten Freiheitsstrafe – davon beeinflußt sein kann.

V.

Soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer in 19 Fällen (Fälle III.D.4 Nrn. 3 bis 6 und 8 bis 22 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist, wird das Verfahren abgetrennt, da insoweit vor einer Entscheidung des Senates ein Vorabentscheidungsverfahren beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (im folgenden: Gerichtshof) gemäß Art. 234 Abs. 3 EG durchzuführen ist.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts wurden die drei Tenöre im Rahmen der von dem Angeklagten organisierten Konzerttournee als Solisten tätig. Für die durchgeführten Veranstaltungen lagen jeweils Bescheinigungen der zuständigen Kulturbehörden vor, nach welchen die getätigten „Veranstaltungsumsätze“ denen der in § 4 Nr. 20 lit. a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen gleichartig sind. Von den an die Tenöre für ihre Gesangsdarbietungen ausgezahlten Gagen behielt der Angeklagte als Geschäftsführer der als Konzertveranstalter tätigen Firmen nicht nur keine Einkommensteuern, sondern auch keine Umsatzsteuern im Wege des Steuerabzugs ein und führte solche auch nicht an das Finanzamt ab. Das Landgericht hat deswegen den Angeklagten in den genannten Fällen jeweils wegen Umsatzsteuerhinterziehung verurteilt.

Zwar sind gemäß § 18 Abs. 8 Nr. 1 UStG i.V.m. §§ 51 ff. UStDV Leistungsempfänger nicht in Deutschland ansässiger Unternehmer verpflichtet, die Umsatzsteuer auf die von diesen Unternehmern erbrachten Leistungen einzubehalten, anzumelden und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Eine Umsatzsteuerpflicht besteht indes dann nicht, wenn eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG eingreift. Das Landgericht hat die im vorliegenden

Fall für die Umsätze der Tenöre in Betracht kommende Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 lit. a UStG mit der Begründung verneint, daß diese Vorschrift auf Solisten nicht anwendbar sei, da es sich bei diesen nicht um „Einrichtungen“ im Sinne von § 4 Nr. 20 lit. a UStG handele.

Die Frage, ob es sich bei Solisten um „Einrichtungen“ im Sinne von § 4 Nr. 20 lit. a UStG handeln kann, ist für das vorliegende Verfahren entscheidungserheblich, da die Kulturbehörden für die betroffenen Konzertveranstaltungen jeweils Bescheinigungen über die „Gleichwertigkeit“ der „Veranstaltungsumsätze“ mit denen von Einrichtungen im Sinne von § 4 Nr. 20 lit. a UStG erteilt hatten. Diese Bescheinigungen über die Gleichartigkeit der kulturellen Aufgaben besitzen auch für das Strafverfahren materiellrechtliche Bindungswirkung (vgl. hierzu Vogel/Schwarz, UStG 11. Aufl. § 4 Nr. 20 Rdn. 6b). Dementsprechend ist das Landgericht davon ausgegangen, daß die Steuerbefreiungen auch für die darbietenden Künstler galten, soweit sie überhaupt nach § 4 Nr. 20 UStG steuerbefreiungsfähig waren.

Zur Klärung dieser Frage ist nach Art. 234 Abs. 3 EG die Vorabentscheidung des Gerichtshofs herbeizuführen, der für die Auslegung von Art. 13 Teil A Absatz 1 lit. n der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EG 1977 Nr. L 145, 1) ausschließlich zuständig ist, dessen nationale Umsetzung § 4 Nr. 20 lit. a UStG darstellt.

2. Der Umstand, daß die vom Gerichtshof zu entscheidende Rechtsfrage die Mehrzahl und das Schwergewicht der vom Landgericht abgeurteilten Taten nicht betrifft, gebietet im vorliegenden Fall die Abtrennung der von der Rechtsfrage betroffenen Verfahrensteile zur Vorlage an den Gerichtshof.

Zwar kann die Aufspaltung des bisher einheitlichen Verfahrens – insgesamt gesehen – zu einer erhöhten zeitlichen Beanspruchung der Gerichte

und der Beteiligten sowie zur Notwendigkeit einer nachträglichen Gesamtstrafenbildung führen. Im vorliegenden Fall können jedoch verfahrensökonomische Gesichtspunkte eine erhebliche, unvorhersehbar lange Verzögerung der übrigen Verfahrensteile nicht rechtfertigen. Das Schwergewicht der Taten, wegen derer der Angeklagte vom Landgericht verurteilt wurde, ist von der vom Gerichtshof zu entscheidenden Rechtsfrage nicht betroffen. Die Einsatzstrafe von drei Jahren und sechs Monaten kann aufgrund des vorliegenden Beschlusses in Rechtskraft erwachsen. Insbesondere gebietet die sich aus Art. 6 Abs. 1 Satz 1 MRK ergebenden Pflicht zur Beschleunigung des Verfahrens, im Hinblick auf die nicht von der Vorlagepflicht erfaßten Verfahrensteile, eine Abtrennung des Verfahrens vorzunehmen.

Harms

Häger

Basdorf

Tepperwien

Raum