



5 StR 328/04

BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

vom 17. März 2005
in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung u. a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 17. März 2005 beschlossen:

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Hildesheim vom 8. März 2004 wird nach § 349 Abs. 2 StPO verworfen.

Der Angeklagte hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

G r ü n d e

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung und versuchter Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Die Revision des Angeklagten, mit der er Verfahrensrügen erhebt und die Verletzung sachlichen Rechts rügt, ist unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. Das Landgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Angeklagte machte als Geschäftsführer der B und R GmbH in den Umsatzsteuerjahreserklärungen für 1994 und 1995 unberechtigt Vorsteuern in Höhe von insgesamt etwa 8,5 Millionen DM geltend, indem er behauptete, diese seien bei Geschäften über Computerzubehör mit der in Hamburg ansässigen S GmbH angefallen. Tatsächlich erfolgten die Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 1 lit. b, § 6a UStG) über in Dänemark ansässige Unternehmen des gesondert verfolgten M. Dieser benutzte auf Veranlassung des Angeklagten die S GmbH als Rechnungsstellerin, um jeweils für die B und R GmbH zum Vorsteuerabzug berechtigende Inlands-

käufe zu fingieren. Weder durch die S GmbH noch durch M wurden die vereinnahmten Umsatzsteuern angemeldet oder abgeführt, was dem Angeklagten bekannt war.

Am 17. Januar 1996 wurde gegen den Angeklagten ein Strafverfahren wegen Umsatzsteuerhinterziehungen in den Jahren 1994 und 1995 eingeleitet, nachdem Unregelmäßigkeiten in bezug auf die S -Rechnungen aufgefallen waren. In der Einleitungsmitteilung, dem Angeklagten am 19. Januar 1996 zugestellt, wurde er über sein strafprozessuales Aussageverweigerungsrecht belehrt, sowie darüber, daß er für Zwecke der Besteuerung – unbeschadet der Einleitung des Ermittlungsverfahrens – zur Mitwirkung verpflichtet sei, seine Mitwirkung insoweit allerdings nicht erzwungen werden kann (§ 393 Abs. 1 AO). Mit Formularschreiben vom 8. November 1996 – überschrieben als „Erinnerung an die Abgabe von Steuererklärungen“ – wurde durch das Finanzamt um die umgehende Abgabe der bisher nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärungen, darunter auch die Umsatzsteuerjahreserklärung 1995, „gebeten“. Dieses Schreiben enthielt zudem den Hinweis, daß die Abgabe der Erklärungen durch Festsetzung eines Zwangsgeldes nach § 333 AO erzwungen werden kann; bei Nichtabgabe würden die Besteuerungsgrundlagen geschätzt. Der Angeklagte beantragte daraufhin über seinen Steuerberater eine Fristverlängerung, die ihm bis zum 28. Februar 1997 gewährt wurde; die Umsatzsteuerjahreserklärung 1995, in der der Angeklagte die falschen Angaben aus den zugehörigen Umsatzsteuervoranmeldungen wiederholte, ging am 4. Dezember 1996 beim Finanzamt ein.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen der unberechtigten Geltendmachung von Vorsteuern in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1994 wegen vollendeter Steuerhinterziehung verurteilt. Die falschen Angaben in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1995 hat es als versuchte Steuerhinterziehung gewertet, da das Finanzamt die damit geltend gemachten Vorsteuern aus den S -Rechnungen – in Übereinstimmung mit inzwischen geänderten Vorsteuerbescheiden – nicht anerkannte. Der hiergegen eingelegte Ein-

spruch wurde erst zurückgenommen, nachdem das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 29. Juni 2000 die Klage gegen den Bescheid vom 26. August 1996 betreffend die Umsatzsteuer 1994 abgewiesen hatte.

2. Die Verurteilung des Angeklagten hält revisionsrechtlicher Überprüfung stand. Die Revisionsangriffe bleiben aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts, die auch durch die Gegenerklärung nicht entkräftet werden, ohne Erfolg.

3. Der Erörterung bedarf nur folgendes:

a) Zutreffend geht das Landgericht davon aus, daß die formularmäßige Erinnerung des Finanzamts vom 8. November 1996 kein strafrechtliches Verwertungsverbot hinsichtlich der Verfolgung der falschen Umsatzsteuerjahreserklärung 1995 nach sich zieht.

Das Erinnerungsschreiben stellt keine bewußte Täuschung des Angeklagten über seine Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 1995 im Sinne des § 136a StPO dar, denn es war grundsätzlich nicht geeignet, den bei Einleitung des Steuerstrafverfahrens ordnungsgemäß nach § 393 Abs. 1 AO belehrten Angeklagten über seine steuerrechtlichen Pflichten zu täuschen; zudem war er steuerlich beraten. Das Schreiben stellt allenfalls eine unbeabsichtigte Irreführung dar, die nicht unter § 136a StPO fällt (vgl. BGHSt 31, 395, 400; BGHR StPO § 136a Abs. 1 Täuschung 3 m.w.N.; Boujong in KK 5. Aufl. § 136a Rdn. 23 m.w.N.).

Es besteht auch kein Verwertungsverbot nach § 136a StPO wegen der Ausübung unzulässigen Zwangs. Ein solches Verwertungsverbot kommt nur dann in Betracht, wenn der Zwang gezielt als Mittel zur Herbeiführung einer Aussage angewandt wurde (vgl. BGHR StPO § 136a Abs. 1 Zwang 3 m.w.N.). Dies ist hier nicht der Fall. Durch das Finanzamt wurde im Wege automatisierter Datenverarbeitung nach Fristablauf eine formularmäßige Er-

innerung wegen mehrerer nicht fristgerecht abgegebener Steuererklärungen an den Angeklagten versandt. In dem pauschalen Hinweis auf die Möglichkeit der Verhängung eines Zwangsgeldes nach § 333 AO ist zudem noch keine konkrete Zwangsmittelandrohung zu sehen, da sich der Hinweis weder auf eine bestimmte Verpflichtung bezieht (§ 332 Abs. 2 Satz 2 AO) noch eine bestimmte Höhe festlegt (§ 332 Abs. 2 Satz 3 AO).

b) Der Verurteilung des Angeklagten wegen der falschen Angaben in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1995 steht auch nicht der Grundsatz entgegen, daß niemand verpflichtet ist, sich selbst anzuklagen oder gegen sich selbst Zeugnis abzulegen (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Aus diesem Grundsatz kann die Strafflosigkeit der Wiederholung unrichtiger Angaben aus Umsatzsteuervoranmeldungen in der zugehörigen Jahreserklärung nicht hergeleitet werden.

aa) Dem Steuerpflichtigen werden weitreichende, im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit und die Notwendigkeit eines gesicherten Steueraufkommens für den Staat sachlich gerechtfertigte (vgl. BVerfG – Kammer – wistra 1988, 302; BGHSt 47, 8, 13) Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten auferlegt, die dieser selbst dann zu erfüllen hat, wenn er hierdurch eigene Straftaten aufdeckt.

Nach dem in Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich verankerten *nemo tenetur*-Grundsatz (vgl. BVerfGE 56, 37, 41 f.), ist es jedoch unzulässig, eine strafrechtliche Verurteilung auf eine zuvor erzwungene Selbstbelastung zu stützen (vgl. BVerfG – Kammer – NJW 2005, 352). Dem wird in der Abgabenordnung dadurch Rechnung getragen, daß in § 393 Abs. 1 AO der Einsatz von Zwangsmitteln untersagt wird, soweit der Steuerpflichtige eigene Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten offenbaren müßte. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs führt das Zwangsmittelverbot zudem dazu, daß die Strafbarkeit wegen der Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung entfällt, wenn wegen der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuer-

ervoranmeldungen desselben Jahres ein Strafverfahren anhängig ist (BGHSt 47, 8). Denn aufgrund der engen Verzahnungen zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und zugehöriger Jahreserklärung, die sich auf dieselbe Steuerart und dasselbe Steueraufkommen beziehen, wäre das Verbot der Anwendung von Zwangsmitteln der Abgabenordnung wirkungslos, wenn der Steuerpflichtige mit der Strafdrohung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zur Abgabe einer selbstbelastenden Umsatzsteuerjahreserklärung gezwungen wäre (vgl. BGHSt 47, 8, 15).

bb) In der Wiederholung der falschen Angaben aus den Umsatzsteuervoranmeldungen in der Umsatzsteuerjahreserklärung liegt indes die Begehung neuen Unrechts, wozu weder das Recht auf Selbstschutz (vgl. BGHSt 3, 18, 19; BGH wistra 1993, 66, 68) noch das Zwangsmittelverbot (vgl. BGHSt 47, 8, 15; BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 2 und 3; BGH, Beschluß vom 12. Januar 2005 – 5 StR 191/04) berechtigen.

Bei der Abgabe falscher Umsatzsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und der Abgabe einer falschen Umsatzsteuerjahreserklärung für dasselbe Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 UStG) handelt es sich materiellrechtlich um jeweils selbständige Taten im Sinne von § 53 StGB (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 13; BGH NJW 2005, 836; vgl. auch BGH, Urteil vom 12. Januar 2005 – 5 StR 271/04). Zwar beziehen sich die Erklärungen auf dieselbe Steuerart und auf dasselbe Steueraufkommen des jeweiligen Jahres; sowohl den Umsatzsteuervoranmeldungen als auch der Umsatzsteuerjahreserklärung kommt jedoch jeweils ein eigenständiger Erklärungswert zu. Durch die Wiederholung der falschen Angaben in der Jahreserklärung will der Täter erreichen, daß die durch die falschen Voranmeldungen eingetretene Steuerverkürzung auf Zeit (vgl. BGHR aaO) nunmehr zu einer endgültigen Steuerverkürzung wird. Dies stellt ein neuerliches Unrecht dar. Das hinter § 393 Abs. 1 Satz 2 AO stehende Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung geht zurück auf ein Recht zur Passivität, erlaubt jedoch nicht die

neuerliche Vornahme verbotener Handlungen (vgl. Joecks in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 393 Rdn. 37 m.w.N.).

cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den strafprozessualen Rechten des Beschuldigten. Diesem steht es frei, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Macht der Beschuldigte Angaben zur Sache, unterliegt er zwar keiner Wahrheitspflicht; er hat aber auch kein „Recht zur Lüge“ (vgl. Boujong in KK 5. Aufl. § 136 Rdn. 20 m.w.N.). Verletzt der Beschuldigte im Rahmen seiner Vernehmung durch unwahre Angaben die allgemeinen Strafgesetze, kann er deswegen bestraft werden (vgl. BGHSt 18, 204; Boujong aaO).

In der Wiederholung der falschen Angaben ist auch nicht lediglich eine straflose Selbstbegünstigung zu sehen. Denn die Straflosigkeit des § 258 Abs. 5 StGB gilt nur für die Strafvereitelung als solche, nicht auch für andere mit ihr in Tateinheit stehende Delikte (vgl. BGHSt 15, 53, 54), wie die hier durch die falsche Umsatzsteuerjahreerklärung begangene (erneute) Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO.

c) Auch die Tatsache, daß die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Suspendierung der Strafbarkeit wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen in bestimmten Ausnahmefällen erst nach der Tatzeit im hier zu beurteilenden Fall erging, führt zu keiner abweichenden Beurteilung (vgl. aber LG Frankfurt am Main wistra 2004, 78). Denn der Angeklagte hat sich nach den Feststellungen des Landgerichts auch der Steuerhinterziehung durch falsche Umsatzsteuervoranmeldungen in elf Fällen schuldig gemacht; durch die Verurteilung allein wegen eines Falles der versuchten Steuerhinterziehung durch falsche Angaben in der zugehörigen Umsatzsteuerjahreerklärung 1995 ist er nicht beschwert.

Das Landgericht hat ausgeführt, daß die Angaben in der Umsatzsteuerjahreerklärung 1995 in Übereinstimmung mit den (falschen) Angaben in

den Umsatzsteuervoranmeldungen Januar bis November 1995 erfolgten (UA S. 16, 17). Der Tatrichter hätte damit den Angeklagten auch – nach Erteilung eines entsprechenden rechtlichen Hinweises gemäß § 265 StPO – wegen vollendeter Steuerhinterziehung durch falsche Angaben in den Voranmeldungen verurteilen können. Denn die Umsatzsteuerhinterziehungen durch falsche Voranmeldungen eines Jahres und die anschließende Umsatzsteuerjahreserklärung des nämlichen Jahres bilden eine einheitliche Tat im Sinne des § 264 StPO (BGH NJW 2005, 836, zur Veröffentlichung in BGHSt bestimmt). Dies folgt – unbeschadet dessen, daß es sich materiellrechtlich um mehrere Taten im Sinne von § 53 StGB handelt – aus der engen Verzahnung von Umsatzsteuervoranmeldungen und nämlicher Jahreserklärung, die dazu führt, daß eine getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen, von den Besonderheiten des materiellen Umsatzsteuerrechts geprägten Lebensvorgangs erscheinen würde (vgl. BGH aaO).

Daß die Staatsanwaltschaft hier das Verfahren hinsichtlich der Voranmeldungen des Jahres 1995 nach § 154 Abs.1 StPO eingestellt hat, statt die Verfolgung gemäß § 154a StPO auf die Jahreserklärung zu beschränken, ändert an der umfassenden Kognitionspflicht des Tatrichters auch bezüglich der falschen Voranmeldungen nichts (vgl. BGHSt 25, 388, 390).

Die Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung in elf Fällen, begangen durch die falschen Voranmeldungen, hätte hier den Unrechtsgehalt der Steuerverkürzungen durch den Angeklagten sogar besser erfaßt, da die angemeldeten Vorsteuern durch das Finanzamt zunächst – in Unkenntnis des wahren Sachverhalts – anerkannt wurden, der Schaden für den Fiskus somit tatsächlich eingetreten war. In diesem Fall hätte es dann allerdings nahe gelegen, von der Verfolgung der falschen Angaben in der Jahreserklärung 1995 gemäß § 154a StPO abzusehen, denn diese bezogen sich letztlich auf den gleichen Steuerschaden wie die Angaben in den Voranmeldungen.

Durch den Schuldspruch nur wegen eines Falles der versuchten Steuerhinterziehung ist der – allein revidierende – Angeklagte indes nicht beschwert.

Harms Häger Gerhardt

Brause Schaal