

Nachschlagewerk: ja  
BGHSt : nein  
Veröffentlichung: ja

AO 1970 §§ 370 Abs. 1 Nr. 2, 393 Abs. 1

Die strafbewehrte Pflicht zur Abgabe von Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für einen bestimmten Veranlagungszeitraum wird suspendiert, wenn dem Steuerpflichtigen für diesen Zeitraum die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekanntgegeben wird (im Anschluß an BGHSt 47, 8).

BGH, Beschluß vom 23. Januar 2002

- 5 StR 540/01  
LG Pader-

born -



5 StR 540/01

# **BUNDESGERICHTSHOF**

## **BESCHLUSS**

vom 23. Januar 2002  
in der Strafsache  
gegen

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 23. Januar 2002 beschlossen:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Paderborn vom 20. August 2001 gemäß § 349 Abs. 4 StPO jeweils mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben,
  - a) soweit der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung hinsichtlich der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer 1997 (Fälle 4 und 5 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist und
  - b) im Ausspruch über die beiden Gesamtfreiheitsstrafen.
1. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird nach § 349 Abs. 2 StPO verworfen.
2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### **G r ü n d e**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen sowie wegen versuchter Steuerhinterziehung in vier Fällen – unter Einbeziehung rechtskräftiger Einzelstrafen – zu einer Gesamtfreiheits-

strafe von drei Jahren und einer weiteren Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten verurteilt. Die hiergegen gerichtete Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge in dem aus dem Beschlußtenor ersichtlichen Umfang Erfolg; im übrigen ist sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts gab der Angeklagte, der als selbständiger Gewerbetreibender auf sogenannten "Kaffeefahrten" Haushaltsgegenstände vertrieb, für die Veranlagungszeiträume von 1997 bis 1999 weder Umsatz-, noch Gewerbe- oder Einkommensteuererklärungen ab. Dadurch kam es zu einer Steuerverkürzung in Höhe von insgesamt 284.000 DM. Hinsichtlich der Gewerbesteuer für die Jahre 1998 und 1999 sowie bezüglich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 hat das Landgericht nur einen Versuch der Steuerhinterziehung angenommen, weil die Veranlagungsarbeiten im Bezirk Paderborn noch nicht im wesentlichen abgeschlossen waren, bevor dem Angeklagten hinsichtlich dieser Steuern die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekanntgegeben wurde.

II.

Das landgerichtliche Urteil hält rechtlicher Überprüfung nur teilweise stand.

1. Soweit das Landgericht den Angeklagten jeweils wegen vollendeter Steuerhinterziehung bezüglich der Einkommen- und der Gewerbesteuer für den Veranlagungszeitraum 1997 verurteilt hat, reichen die hierzu getroffenen Feststellungen nicht aus.

a) Das Landgericht teilt in den Urteilsgründen mit, daß dem Angeklagten durch die Vollziehung eines Durchsuchungsbeschlusses die Einlei-

tung eines Steuerstrafverfahrens wegen Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung seit dem 23. Juni 1998 bekannt war. Es verhält sich jedoch nicht dazu, auf welchen Tatzeitraum sich die Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens bezog. Dies ist jedoch für die strafrechtliche Bewertung von Belang.

aa) Mit der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens nach § 397 AO treten zugunsten des beschuldigten Steuerpflichtigen die Wirkungen der in der Abgabenordnung normierten Schutzvorschriften gemäß §§ 393, 397 Abs. 3 AO ein. Andererseits verliert der Steuerpflichtige mit der Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige. Maßgeblich ist deshalb, welche Tatvorwürfe zu welchem Zeitpunkt dem Beschuldigten nach der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens im Sinne des § 397 Abs. 3 AO bekanntgegeben worden sind. In der Übergabe einer Durchsuchungsanordnung kann – wie das Landgericht zutreffend angenommen hat – die Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens zu sehen sein (BGH wistra 2000, 219, 225). Die Wirkungen der Bekanntgabe der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens erstrecken sich dann auf diejenigen Tatvorwürfe, die in der Durchsuchungsanordnung genannt sind. Damit ist entscheidend, auf welche Steuerart und auf welchen Tatzeitraum sich die angeordnete Durchsuchung bezogen hat (vgl. BGH aaO).

bb) Die Urteilsgründe enthalten weder Feststellungen, welche konkreten Tatvorwürfe die Durchsuchung betraf, noch auf welche Weise der Angeklagte hiervon Kenntnis erlangte. Dies hätte jedoch der Erörterung bedurft. Hätte die Durchsuchung den Vorwurf der Hinterziehung der Einkommen- und Gewerbesteuer für den Veranlagungszeitraum 1997 erfaßt, läge nur ein fehlgeschlagener Versuch der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO vor. Eine Vollendung dieser Taten könnte dann je-

doch nicht mehr eintreten. Mit der Einleitung des Steuerstrafverfahrens wäre nämlich die strafbewehrte Pflicht entfallen, die Einkommen- beziehungsweise Gewerbesteuererklärung noch abzugeben.

(1) Wie der Senat in seinem Beschluß vom 26. April 2001 (BGHSt 47, 8, 12 ff.) ausgeführt hat, wird die Erklärungspflicht jedenfalls dann nach § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO suspendiert, wenn hinsichtlich des Veranlaungszeitraums, für den die Erklärung abzugeben ist, bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Der genannten Entscheidung vom 26. April 2001 lag der Sachverhalt zugrunde, daß der Steuerpflichtige bereits jeweils unrichtige monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hatte. Vor Ablauf der Frist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung war gegenüber dem Steuerpflichtigen, der dann auch keine Umsatzsteuerjahreserklärung mehr abgegeben hatte, die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens hinsichtlich der unrichtigen Voranmeldungen bekanntgegeben worden. Der beschuldigte Steuerpflichtige befand sich in der Zwangslage, entweder mit der Abgabe einer wahrheitsgemäßen Jahreserklärung selbst seine unrichtigen Voranmeldungen aufdecken zu müssen oder den steuerlichen Schaden zu perpetuieren. Der Bundesgerichtshof hat für diesen eng umgrenzten Ausnahmefall gemäß § 393 Abs. 1 AO die strafbewehrte Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung während der Dauer des Steuerstrafverfahrens als suspendiert angesehen, um dem Beschuldigten den Konflikt zu ersparen, sich im Falle wahrheitsgemäßer Angaben selbst belasten zu müssen.

(2) Die Strafbewehrung einer Nichtabgabe von Steuererklärungen zu suspendieren, rechtfertigt sich in diesen Fällen aus dem Zwangsmittelverbot (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Ein vergleichbares Spannungsverhältnis besteht aber auch dann, wenn der Steuerpflichtige nicht innerhalb der Erklärungsfrist (§ 149 Abs. 2 AO) eine Einkommensteuererklärung abgegeben hat und er damit in das Stadium des Versuchs der Einkommensteuerhinterzie-

hung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) eingetreten ist. Mit der ihm gegenüber mitgeteilten Einleitung des Ermittlungsverfahrens entfällt für ihn die Möglichkeit eines strafbefreienden Rücktritts nach § 24 StGB, weil es regelmäßig an der Freiwilligkeit fehlen wird. Da die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens vorher bekanntgegeben worden ist, führt eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO nicht zur Straffreiheit (zur Anwendbarkeit des § 371 AO auf den Versuch vgl. Kohlmann Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 371 Rdn. 31 f.). Für den Steuerpflichtigen bleibt dann nur die Wahl entweder durch Abgabe einer Steuererklärung praktisch den Hinterziehungsumfang selbst aufzudecken oder durch die fortdauernde Unterlassung der Abgabe einer Steuererklärung den rechtswidrigen Zustand weiter zu perpetuieren. Zwänge man den Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Steuererklärung, müßte er alle steuerlich relevanten Tatsachen vortragen (§ 90 Abs. 1 AO), aus denen sich der von ihm beabsichtigte Hinterziehungsumfang errechnen ließe. Eine derartige Pflicht zur Selbstbelastung will das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 AO dem Steuerpflichtigen seinem Grundgedanken nach gerade ersparen. Dies kann wirksam nur dadurch erfolgen, daß die Strafbewehrung der Erklärungspflicht für ein bestimmtes Veranlagungsjahr so lange suspendiert wird, wie für dieses Veranlagungsjahr ein Strafverfahren anhängig ist.

(3) Wenn für frühere Veranlagungszeiträume ein Steuerstrafverfahren eingeleitet sein sollte, läßt dies die Erklärungspflicht allerdings unberührt. Auch soweit sich – wie hier vorliegend bei der völligen Verschleierung der Einkünfte – das steuerliche Fehlverhalten hinsichtlich der einzelnen Veranlagungszeiträume praktisch gleicht, gilt nichts anderes. Das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 AO erlaubt nicht die Begehung neuen Unrechts. Dies bedeutet, daß der Steuerpflichtige die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens für die Vorjahre nicht zum Anlaß nehmen darf, für einen späteren Veranlagungszeitraum keine oder gar unrichtige Angaben zu machen (BGHSt 47, 8, 15). Die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Erklä-

rungspflicht mag dabei mittelbar Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren haben, weil die Aufdeckung bislang verheimlichter Einkunftsquellen zu Ermittlungen der Finanzbehörden auch im Hinblick auf die Vorjahre Anlaß geben könnte. Selbst wenn die Gefahr zu entsprechenden Rückschlüssen auf die Vorjahre bestehen sollte, könnte dies nicht ein neuerliches Fehlverhalten im Hinblick auf zukünftige Veranlagungszeiträume rechtfertigen (BGH, Beschl. vom 10. Januar 2002 – 5 StR 452/01, zur Veröffentlichung vorgesehen).

b) Mithin hätte es der Feststellung bedurft, auf welche Veranlagungszeiträume sich der Durchsuchungsbeschluß des Amtsgerichts Bielefeld bezog. Sollte dieser frühere Tatzeiträume oder andere Steuerarten betroffen haben, hätte das Landgericht für die Einkommen- und Gewerbesteuer 1997 ermitteln müssen, wann jeweils die Veranlagungsarbeiten im wesentlichen abgeschlossen waren. Dieser Zeitpunkt ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs für die Vollendung maßgebend (BGH wistra 1999, 385; zuletzt BGH, Beschl. vom 7. November 2001 – 5 StR 395/01, zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen – vgl. hierzu Jäger PStR 2002, 1 ff.). Für die Tatvollendung bei der Hinterziehung der Gewerbesteuer ist dabei auf den Zeitpunkt abzustellen, bis zu dem die Arbeiten hinsichtlich der Festsetzung der Gewerbesteuer (§ 16 GewStG) durch die zuständige Gemeinde im wesentlichen abgeschlossen sind (vgl. BGH NJW 1991, 1315). Nur soweit nicht vor jenen – konkret festzustellenden – Zeitpunkten dem Angeklagten die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens für diesen Veranlagungszeitraum bekanntgegeben wurde, kann eine Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung erfolgen.

c) Dieser Mangel, der zur Aufhebung des Schuldspruchs nötig, zieht auch die Aufhebung der hierfür verhängten Einzelstrafen und der Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren nach sich. Die übrigen Einzelstrafen können bestehenbleiben, weil auszuschließen ist, daß sie von dem Rechtsfehler beeinflußt sind.

2. Die gesondert verhängte weitere Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten kann gleichfalls keinen Bestand haben.

a) Das Landgericht hat allerdings zutreffend eine zweite Gesamtfreiheitsstrafe gebildet, weil das Berufungsurteil des Landgerichts Paderborn vom 17. Mai 2000 insoweit Zäsurwirkung entfaltet hat. Der spätere Gesamtstrafenbeschuß gemäß § 460 StPO des Amtsgerichts Niebüll vom 3. Mai 2001 mußte demgegenüber außer Betracht bleiben, weil Entscheidungen nach § 460 StPO keine neuen tatrichterlichen Feststellungen ermöglichen (Fischer in KK 4. Aufl. § 460 Rdn. 3; Rissing-van Saan in LK 11. Aufl. § 55 Rdn. 6; jeweils mit umfangreichen weiteren Nachweisen).

Eine Einbeziehung auch der Versuchstaten (Fälle 6 bis 9) war nach § 55 Abs. 1 Satz 1 StGB nicht möglich, weil diese nicht vor Erlaß dieses Berufungsurteils des Landgerichts Paderborn begangen wurden. Maßgeblich ist hierfür, daß die jeweils einzubeziehenden Taten beendet waren (BGH NJW 1997, 750, 751; wistra 1996, 144, 145). Die hier relevanten Taten der Steuerhinterziehung (Einkommensteuer 1998, 1999 und Gewerbesteuer 1998, 1999) befanden sich noch im Versuchsstadium, weil die Veranlagungsarbeiten für diese Besteuerungszeiträume noch nicht abgeschlossen waren. Der Versuch der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO, der durch Unterlassen begangen wird, beginnt mit dem Zeitpunkt, bis zu dem die Erklärung spätestens zu erfolgen hat. Soweit es – wie hier – nicht vorher zu einer Vollendung der Taten kommt, endet die Strafbarkeit wegen Unterlassens erst dann, wenn der rechtswidrige Zustand wieder aufgehoben wird. Insoweit gelten die Grundsätze, die für die Beendigung bei Dauerdelikten entwickelt worden sind (vgl. hierzu Rissing-van Saan aaO § 55 Rdn. 9). Bei den hier vorliegenden Taten endete der rechtswidrige Zustand erst mit der Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, weil ab diesem Zeitpunkt gemäß § 393 Abs. 1 AO die Strafbewehrung der Abgabe ei-

ner Steuererklärung suspendiert war (vgl. auch BGH wistra 1992, 23 zu § 266a StGB).

b) Die Gesamtfreiheitsstrafe ist aber nicht rechtsfehlerfrei gebildet worden. Das Landgericht geht von einer unzutreffenden Einsatzstrafe im Sinne des § 54 Abs. 1 Satz 2 StGB aus. Die hier zugrundezulegende höchste Strafe, die für die Fälle 6 bis 9 verhängt wurde, beträgt vier Monate und nicht – wie das Landgericht irrtümlich angenommen hat – sechs Monate. Soweit das Landgericht auf S. 17 der Urteilsgründe auch – im Widerspruch zu den zutreffenden Ausführungen auf S. 15 der Urteilsgründe – Fall 5 bei der konkreten Bestimmung dieser zweiten Gesamtstrafe einbezogen hat, beruht dies gleichfalls auf einem Versehen. Da diese Fehler sich auf die Festsetzung der zweiten Gesamtfreiheitsstrafe ausgewirkt haben können, muß auch die zweite Gesamtstrafe neu gebildet werden.

c) Der Senat weist dabei darauf hin, daß in diese zweite Gesamtstrafe die Fälle 4 und 5 dann einzubeziehen sind, wenn sich aus den noch vorzunehmenden (oben dargelegten) Ermittlungen ergeben sollte, daß die jeweilige Vollendung der Taten oder die Beendigung ihres Versuchs zeitlich später als das Berufungsurteil des Landgerichts Paderborn vom 17. Mai 2000 lagen.

Harms      Häger      Raum  
Brause      Schaal