



5 StR 271/04

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

vom 12. Januar 2005
in der Strafsache
gegen

1.

2.

wegen gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung u. a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom 12. Januar 2005, an der teilgenommen haben:

Vorsitzende Richterin Harms,

Richter Häger,
Richter Basdorf,
Richterin Dr. Gerhardt,
Richter Schaal

als beisitzende Richter,

Bundesanwalt H ,
Ministerialrat J

als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt K

als Verteidiger für den Angeklagten S ,

Rechtsanwalt P

als Verteidiger für den Angeklagten Pi ,

Justizhauptsekretärin N ,

Justizangestellte R

als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

- I. Auf die Revisionen der Angeklagten Pi und S wird das Urteil des Landgerichts Dresden vom 30. Januar 2004
 1. im Schuldspruch dahin geändert, daß die Angeklagten jeweils der Steuerhinterziehung in 15 Fällen schuldig sind;
 2. im Ausspruch über die im Fall II.2 der Urteilsgründe gegen die Angeklagten jeweils verhängten Einzelstrafen sowie die jeweilige unter V.4 gebildete zweite Gesamtfreiheitsstrafe mit den Feststellungen aufgehoben.
- II. Die weitergehenden Revisionen werden verworfen.
- III. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

– Von Rechts wegen –

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten Pi und S jeweils wegen gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung und wegen Steuerhinterziehung in 14 Fällen unter Einbeziehung einer zäsurbildenden

14 Fällen unter Einbeziehung einer zäsurbildenden Vorverurteilung zu jeweils zwei Gesamtfreiheitsstrafen von einem Jahr und zehn Monaten mit Aussetzung zur Bewährung sowie drei Jahren und fünf Monaten verurteilt. Die Revisionen der Angeklagten, mit denen sie die Verletzung des sachlichen Rechts rügen, haben eine Änderung der gegen sie verhängten Schuldsprüche zur Folge. Dies führt zur Teilaufhebung der Strafaussprüche. Im übrigen sind beide Rechtsmittel unbegründet.

I.

Dem Urteil liegen folgende Feststellungen zugrunde:

1. Die Angeklagten, die gemeinsam als Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelten, kauften ab März 2000 in großen Mengen umsatzsteuerfrei Goldbarren bei verschiedenen Banken und Scheideanstalten zu marktüblichen Preisen an. Ihrem gemeinsamen Tatplan entsprechend verkauften sie das Gold anschließend unter ihrem eigenen Einkaufspreis an gewerbliche Edelmetallhändler, denen sie jeweils Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erteilten. Die auf diese Lieferung entfallende Umsatzsteuer meldeten die Angeklagten weder in ihren jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen an, noch erklärten sie diese in ihren Umsatzsteuerjahreserklärungen, soweit solche abgegeben wurden. Auf diese Weise verkürzten die Angeklagten in der Zeit von März 2000 bis März 2003 Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt rund 3 Mio. Euro.

2. Dreizehn der vom Landgericht ausgeurteilten Taten betreffen Umsatzsteuervoranmeldungen (1. Quartal 2002 bis März 2003), die in zwölf Fällen durch Abgabe falscher Steueranmeldungen und in einem Fall (Mai 2002) durch Unterlassen bewirkt wurden; für die Jahre 2000 und 2001 sind den Schuldsprüchen die falschen Umsatzsteuerjahreserklärungen zugrunde gelegt worden. Im Hinblick auf die pflichtwidrig nicht abgegebene Umsatzsteuer-

erjahreserklärung 2002 ist das Verfahren nach § 154 Abs. 2 StPO eingestellt worden.

Den Fall II.2 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerjahreserklärung 2001) hat der Tatrichter als gewerbsmäßige Steuerhinterziehung nach § 370a Satz 1 Nr. 1, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ausgeurteilt, indem er die am 17. Januar 2003 beim Finanzamt eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 der rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt hat. Auch wenn die Tat einen Veranlagungszeitraum vor Inkrafttreten des Verbrechenstatbestands nach § 370a AO betreffe, sei die Norm anwendbar, weil die unzutreffende Erklärung am 17. Januar 2003, also nach dem Inkrafttreten der Verbrenchensnorm am 28. Dezember 2001 abgegeben worden sei. Steuerverkürzungen in Millionenhöhe stellten unzweifelhaft ein „großes Ausmaß“ dar; gewerbsmäßiges Handeln sei jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Steuerhinterziehung „als Gewerbe“ betrieben werde, wie es hier der Fall gewesen sei.

Die übrigen Einzelfälle hat das Landgericht als Steuerhinterziehungen nach § 370 Abs. 1 AO behandelt; bei der Strafzumessung hat es jeweils den Normalstrafrahmen zugrunde gelegt. Dabei wurden die Fälle II.1 (Umsatzsteuerjahreserklärung 2000) und II.3 (Umsatzsteuervoranmeldung 1. Quartal 2002) bei beiden Angeklagten unter Bedacht auf die zäsurbildende Verurteilung des Amtsgerichts Suhl vom 29. April 2002 in eine Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten einbezogen; aus den übrigen Einzelstrafen wurde unter Erhöhung der Einsatzstrafe von zwei Jahren und acht Monaten im Fall II.2 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerjahreserklärung 2001) eine weitere Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und fünf Monaten gebildet.

II.

Der Schuldspruch wegen gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung im Fall II.2 der Urteilsgründe hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand.

1. Das Landgericht hat bei seiner rechtlichen Würdigung nicht beachtet, daß die insoweit den Angeklagten zur Last gelegten Umsatzsteuerverkürzungen für das Jahr 2001 überwiegend bereits vor Inkrafttreten des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes (StVBG) vom 19. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3922) und damit vor Einführung der Verbrechensnorm des § 370a AO bewirkt wurden, indem die Angeklagten entweder falsche monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen im Verlaufe des Jahres 2001 abgaben oder die Abgabe zutreffender Voranmeldungen pflichtwidrig unterließen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 4 Satz 1, §§ 167, 168 AO).

Den Urteilsgründen sind zu den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen in 2001 keine Feststellungen zu entnehmen. Das Landgericht teilt lediglich mit, daß sämtliche „Goldgeschäfte“ gegenüber der Finanzverwaltung nicht erklärt werden sollten und die Angeklagten von Anfang an eine dauerhafte Hinterziehung der darauf entfallenden Umsatzsteuer beabsichtigten. Dementsprechend gaben die Angeklagten durchweg entweder falsche Voranmeldungen ab, oder sie unterließen es, solche überhaupt abzugeben (UA S. 11, 12). Für 2001 stellt das Landgericht ausschließlich auf die verspätet abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung ab; zum Verhältnis zwischen den monatlichen Voranmeldungen und der Jahreserklärung desselben Jahres im Hinblick auf die durch Inkrafttreten des StVBG am 28. Dezember 2001 verschärfte Rechtslage durch § 370a AO verhält sich das Urteil nicht.

2. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kommt der Abgabe einer falschen Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG) im Verhältnis zu den vorangegangenen unzutreffenden monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen in demselben Kalenderjahr (§ 18 Abs. 1 UStG) in steuerstrafrechtlicher Hinsicht ein selbständiger Unrechtsgehalt zu. Zwar beziehen sich die Voranmeldungen und die Jahreserklärungen auf dieselbe Steuerart und dasselbe Steueraufkommen eines jeweiligen Jahres. Beiden Arten von Steuererklärungen kommt jedoch ein eigenständiger Erklärungswert zu, der auch durch die Zusammenfassung in der Jahreserklärung nicht

deckungsgleich wird (BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 13). Materiell-rechtlich handelt es sich jeweils um selbständige Taten im Sinne von § 53 StGB.

Diese rechtliche Bewertung folgt dem vom Steuergesetz vorgegebenen System, das der Finanzverwaltung die zeitnahe Erfassung und Erhebung der Umsatzsteuer ermöglicht (§ 168 AO); erst aufgrund der Jahreserklärung wird die Steuer für den Besteuerungszeitraum erstmals festgesetzt, das Leistungsgebot beschränkt sich nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UStG allerdings auf den Unterschiedsbetrag zur Summe der Vorauszahlungen. Voranmeldungen und Jahreserklärungen stehen gleichwertig nebeneinander und sind vom Steuerpflichtigen vollständig und wahrheitsgemäß abzugeben (§ 149 Abs. 1 und 2, § 150 Abs. 1, § 90 Abs. 1 AO).

Dementsprechend hat der Senat in steuerstrafrechtlicher Hinsicht die Abgabe falscher Umsatzsteuervoranmeldungen grundsätzlich als Steuerverkürzung auf Zeit gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 AO behandelt und erst in der Abgabe der falschen Jahreserklärung die endgültige Steuerverkürzung – auf Dauer – gesehen (vgl. BGHR aaO m.N.). Auf diese Weise können solche Fälle strafrechtlich nach ihrem Unrechtsgehalt zutreffend erfaßt werden, in denen sich der Täter lediglich vorübergehend Liquidität durch die Abgabe falscher Voranmeldungen beschaffen, in der Jahreserklärung sodann aber zutreffende Angaben machen will. Diese rechtstechnische gesetzliche Systematik zur zeitnahen Steuererfassung und -erhebung schöpft steuerstrafrechtlich den Unrechtsgehalt der Taten indessen dann nicht mehr aus, wenn der Täter von Anfang an, das heißt schon bei Abgabe der falschen Umsatzsteuervoranmeldungen beabsichtigt, eine Steuerverkürzung auf Dauer zu bewirken, oder er die Finanzverwaltung dauerhaft pflichtwidrig in Unkenntnis über die von ihm bewirkten Umsätze belassen und keine zutreffende Jahreserklärung abgeben will. In solchen Fällen geht die Hinterziehung auf Zeit in eine solche auf Dauer über, mit der Folge, daß der gesamte monatlich erlangte Vorteil als vom Vorsatz umfaßtes Handlungsziel bei der Strafzumes-

sung zu berücksichtigen ist (st. Rspr., BGHSt 43, 270, 276; BGH NStZ 2000, 38; BGH wistra 1997, 262 f.; vgl. auch Rolletschke wistra 2004, 246 f. m.w.N.). Die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung oder die Abgabe einer den Voranmeldungen entsprechenden falschen Umsatzsteuerjahreserklärung kann in solchen Fällen keine Vertiefung des bereits entstandenen Unrechts mehr bewirken (so zutreffend: Rolletschke aaO, S. 248). Nur bei einer solchen rechtlichen Wertung können auch die Fallgestaltungen ihrem Unrechtsgehalt entsprechend erfaßt werden, in denen vor Ablauf der steuerrechtlichen Fristen für die Abgabe der Jahreserklärung ein Steuerstrafverfahren wegen der bereits durch die Voranmeldungen entstandenen Umsatzsteuerverkürzungen eingeleitet wird und die Pflicht zur Abgabe der Jahreserklärung damit nach § 393 Abs. 1 AO suspendiert ist (BGHSt 47, 8, 12 ff.).

Im Hinblick auf die gesetzssystematisch vorgegebene enge steuer- und steuerstrafrechtliche Verzahnung zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung für denselben Besteuerungszeitraum kann der Schuld- und Unrechtsgehalt der einzelnen Taten nur in einer Zusammenschau zutreffend gewürdigt werden. Der Senat hat dementsprechend auch zwischen Voranmeldungen und Jahreserklärung des nämlichen Jahres prozessual eine einheitliche Tat im Sinne des § 264 StPO angenommen (BGH, Beschluß vom 24. November 2004 – 5 StR 206/04, zur Veröffentlichung in BGHSt bestimmt).

Angesichts der aufgezeigten Besonderheiten im Umsatzsteuerrecht, insbesondere im Hinblick auf die Verknüpfungen zwischen den verschiedenen Erklärungspflichten, kommt ein Schuldspruch wegen gewerbs- oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung nach § 370a AO bei der Verkürzung von Umsatzsteuer nur dann in Betracht, wenn der gesamte zu beurteilende Besteuerungszeitraum von der Verbrechensnorm erfaßt wird und nicht nur die noch ausstehende Jahreserklärung. Dies ist im Hinblick auf die Veranlagungssteuern anders zu beurteilen, bei denen allein die nach Ablauf des Ka-

lenderjahres jeweils abzugebenden Jahreserklärungen für die Tathandlung nach §§ 370, 370a AO maßgeblich sind (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand 30. Lfg. Oktober 2002, § 370a AO Rdn. 8). Hier war der Verkürzungsschaden infolge der Gesetzssystematik der Fälligkeitssteuer im wesentlichen bereits durch die Abgabe falscher Umsatzsteuervoranmeldungen für Januar 2001 bis November 2001 oder durch deren pflichtwidrige Nichtabgabe eingetreten, indem die Angeklagten ihre monatlich bewirkten Goldverkäufe gegenüber den Finanzbehörden verschwiegen. Lediglich die Voranmeldung für Dezember 2001 war nach Inkrafttreten des § 370a AO in der Fassung des StVBG vom 19. Dezember 2001 noch einzureichen. Da die Angeklagten von Anfang an beabsichtigten, die Umsatzsteuer auf Dauer zu verkürzen, konnte der Schaden durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung zum gesetzlich vorgesehenen Termin am 31. Mai 2002 – mithin zu einem Zeitpunkt, als noch die ursprünglich geltende weite Fassung des § 370a AO in Kraft war – auch nicht vergrößert oder vertieft werden. Ebenso wenig konnte dies die nachträglich eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung vom 17. Januar 2003 bewirken, die ohnehin als mitbestrafte Nachtat zum beendeten Unterlassungsdelikt anzusehen ist (vgl. BGHSt 39, 233, 235).

3. Der Senat hat den Schuldspruch im Fall II.2 der Urteilsgründe selbst geändert und auf den nach den Feststellungen zweifellos erfüllten Grundtatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zurückgeführt. Es beschwert die Angeklagten in diesem Zusammenhang nicht, wenn auf das Unterlassungsdelikt nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch Nichtabgabe der Jahreserklärung 2001 abgestellt wird; denn insoweit liegt eine Tat im Sinne von § 264 StPO vor (BGH, Beschluß vom 24. November 2004 – 5 StR 206/04). Gegen den Schuldspruch hätten sich die geständigen Angeklagten im übrigen nicht anders als geschehen verteidigen können (§ 265 StPO). Bei dieser Sachlage kommt es mithin auf die fortbestehenden Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 370a AO (vgl. BGH NJW 2004,

2990; BGH, Urteil vom 28. Oktober 2004 – 5 StR 276/04; jeweils m.w.N.) nicht an.

Bei beiden Angeklagten zieht die Änderung des Schuldspruchs die Aufhebung der insoweit verhängten Einzelstrafe sowie der – zweiten – Gesamtstrafe nach sich. Zwar bleibt vorliegend im Fall II.2 der Schuldumfang von rund 2,6 Mio. DM gleich; es besteht zudem die Möglichkeit, den erhöhten Strafraumen nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO heranzuziehen. Es kann jedoch nicht völlig ausgeschlossen werden, daß bei einer abweichenden rechtlichen Bewertung des Falles II.2 der Urteilsgründe als Vergehen statt eines Verbrechens nach § 370a AO sowohl eine den Angeklagten geringfügig günstigere Einzel- als auch eine geringfügig günstigere Gesamtstrafe verhängt worden wäre.

Für die Neufestsetzung der Strafen weist der Senat auf folgendes hin:

Die gesetzliche Systematik der Umsatzsteuererhebung, die materiell-rechtlich dazu führt, daß sowohl die durch die Voranmeldungen als auch die durch die Jahreserklärung begangenen Steuerhinterziehungen nebeneinander ausgeurteilt werden können, gebietet es, im Rahmen der Strafzumessung jeweils uneingeschränkt zu berücksichtigen, daß die Steuerverkürzung hinsichtlich des gesamten Steuerschadens von Anfang an auf Dauer angelegt war. Allerdings empfiehlt es sich in Fällen der vorliegenden Art, das Verfahren regelmäßig gemäß § 154a StPO entweder auf die Voranmeldungen oder auf die Jahreserklärung zu beschränken. Für den Fall, daß der Tatrichter gleichwohl für ein Steuerjahr sowohl die Voranmeldungen als auch die Jahreserklärung ausurteilt, ist der engen Verzahnung bei der Umsatzsteuer eines Steuerjahres im Rahmen der Gesamtstrafbildung Rechnung zu tragen,

indem die Einzelstrafen für die Voranmeldungen und die Einzelstrafe für die Jahreserklärung besonders eng zusammengezogen werden.

Harms Häger Basdorf
Gerhardt Schaal