

Nachschlagewerk: ja

BGHSt : nein

Veröffentlichung : ja

AO § 371, § 393 Abs. 1

1. Strafbefreiende Selbstanzeige: Wirksamkeitsvoraussetzung (im Anschluß an BGHSt 3, 373) und Aufhebung der Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO
2. Verstoß gegen Belehrungspflicht nach § 393 Abs. 1 AO und Verwertungsverbot

BGH, Beschluß vom 16. Juni 2005

– 5 StR 118/05
LG Lübeck –



5 StR 118/05

BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

vom 16. Juni 2005
in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 16. Juni 2005 beschlossen:

1. Dem Angeklagten wird auf seine Kosten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Begründung der Revision gegen das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 14. Dezember 2004 gewährt.
2. Die Revision des Angeklagten gegen das genannte Urteil wird nach § 349 Abs. 2 StPO verworfen.

Der Angeklagte hat die Kosten der Revision zu tragen.

G r ü n d e

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zwei Monaten verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde; im übrigen ist der Angeklagte freigesprochen worden. Seine gegen die Verurteilung gerichtete Revision, mit der er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt, hat im Ergebnis keinen Erfolg.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts machte der Angeklagte als Geschäftsführer der T -L (T -L) in den Umsatzsteuervoranmeldungen für Januar 1998 und November 1998 sowie für das zweite Quartal 1999 unberechtigt Vorsteuern in Höhe von insgesamt 1,2 Mio. DM aus Rechnungen der I (I) geltend. Dabei wußte der Angeklagte, daß die I die in

Rechnung gestellten Waren nicht geliefert hatte und daß die T -L ih-
rerseits auf die Rechnungen keine Zahlungen geleistet hatte.

II.

Die Verurteilung des Angeklagten begegnet keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken. Die Revisionsangriffe bleiben aus den Gründen der Antragsschrift des Generalbundesanwalts, die auch durch die Gegenerklärung nicht entkräftet werden, ohne Erfolg.

Der weitergehenden Erörterung bedarf nur der Hintergrund einer Verfahrensrüge, mit der geltend gemacht wird, das Landgericht habe zu Unrecht einen Beweisantrag abgelehnt, mit dem nachgewiesen werden sollte, daß die bei dem Angeklagten durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung so fehlerhaft war, daß das Erscheinen des Außenprüfers aufgrund der Nichtigkeit der Prüfungsanordnung die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO nicht hätte auslösen können, so daß der Angeklagte durch seine nachträglich eingereichten zutreffenden Steuererklärungen nach § 371 Abs. 1 AO straflos geworden sei. Letztlich war die Annahme einer (rechtlichen) Bedeutungslosigkeit des unter Beweis gestellten Verfahrensgangs nicht rechtsfehlerhaft. Dies bedarf indes näherer Erläuterung.

1. Der Verfahrensrüge liegt folgender Verfahrensablauf zugrunde:

Die Staatsanwaltschaft Hamburg ermittelte seit August 1998 gegen den Angeklagten wegen Geldwäsche aufgrund einer Verdachtsanzeige der Geschäftsbank der T -L . Nach der Auffassung der in die Ermittlungen einbezogenen Steuerfahndung Lübeck ergab sich bei der steuerlichen Überprüfung der Verdacht der „Umsatzsteuererschleichung“ mittels „Luftrechnungen“. Am 20. Oktober 1998 verfügte die Staatsanwaltschaft Hamburg die Abgabe des Ermittlungsverfahrens an die Staatsanwaltschaft Lübeck, da diese für das Verfahren, welches sich nunmehr allein gegen den Angeklag-

ten „wegen des Verdachts der USt-Hinterziehung („Luftgeschäfte“)" richte, zuständig sei. Nach einem mehrere Monate dauernden Zuständigkeitsstreit übernahm die Staatsanwaltschaft Lübeck im Juni 1999 das Verfahren. Mit Verfügung vom 8. Juni 1999 ersuchte die Staatsanwaltschaft die Steuerfahndung Lübeck um einen Zwischenbericht und Abklärung der in Frage kommenden Durchsuchungsobjekte.

Zwischenzeitlich hatte das für die Umsatzsteuervoranmeldungen der T -L zuständige Finanzamt – nachdem es von der Steuerfahndung über die Verdachtslage informiert worden war – im März 1999 eine Umsatzsteuersonderprüfung angeregt. Die entsprechende Prüfungsanordnung erging am 11. August 1999; dies wurde dem Angeklagten durch den Prüfer des Finanzamtes mitgeteilt. Die Umsatzsteuersonderprüfung bei der T -L fand am 17. und 18. August 1999 statt. Bei der Schlußbesprechung am 14. September 1999 räumte der Angeklagte gegenüber dem Umsatzsteuersonderprüfer ein, daß die fraglichen Rechnungen nur „pro forma Rechnungen“ seien, denen keine Warenlieferungen zugrunde lagen. Der Prüfer wies darauf hin, daß er den Prüfbericht an die Buß- und Strafsachenstelle des Finanzamtes zur strafrechtlichen Würdigung weiterleiten werde.

Die Ermittlungsakte wurde von der Steuerfahndung erst Ende März 2000 mit den gewünschten Ermittlungen an die Staatsanwaltschaft zurückgeleitet. Am 15. Mai 2000 wurde bei dem Angeklagten wegen des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung durchsucht; darüber wurde der abwesende Angeklagte telefonisch unterrichtet. Die schriftliche Mitteilung mit der vorgeschriebenen Belehrung über die Beschuldigtenrechte wurde ihm am 2. Juni 2000 zugestellt.

Mit zwei Schreiben vom 14. Februar 2000, welche erst am 28. und 29. Dezember 2000 beim Finanzamt eingingen, reichte der steuerliche Berater des Angeklagten berichtigte Umsatzsteuererklärungen ein. Die sich dar-

aus ergebenden nachzuzahlenden Umsatzsteuern wurden in Teilbeträgen bis zum 25. April 2001 vollständig bezahlt.

2. Die Revision zeigt zutreffend auf, daß das Verhalten der Finanzbehörde im Zusammenhang mit der Umsatzsteuersonderprüfung erheblichen rechtlichen Bedenken unterliegt, welches die Annahme eines strafrechtlichen Verwertungsverbots hinsichtlich der so erlangten Erkenntnisse nahelegt. Insofern ist indes unmittelbar keine Verfahrensbeanstandung angebracht worden.

a) Ein Rechtsverstoß liegt allerdings nicht schon darin, daß trotz des bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahrens eine Außenprüfung angeordnet und durchgeführt worden ist. Mit welchen Mitteln und auf welche Weise das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht beim Verdacht einer Steuerstraftat (§ 386 Abs. 1 Satz 1 AO) nachkommt, ist eine Frage der Zweckmäßigkeit und der Praktikabilität. Dabei schließen sich die Zuständigkeiten der Außenprüfung (§ 193 AO) und die der Steuerfahndung (§ 208 AO) nicht gegenseitig aus (vgl. BFHE 186, 506; BFH/NV 1990, 347; jew. m.w.N). Der Außenprüfer hat aber die Vorschrift des § 10 Betriebsprüfungsordnung 2000 (BpO (2000), zur Tatzeit inhaltsgleich: § 9 BpO) zu beachten sowie zu bedenken, daß nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens der Finanzbehörde nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO die im Rahmen des Besteuerungsverfahrens eingeräumten Zwangsmittel (§ 328 AO) nicht mehr zustehen (vgl. BFH/NV aaO; BFHE 151, 324, 327).

b) Vorliegend hat die Finanzbehörde aber gegen die sich aus § 393 Abs. 1 AO, § 397 Abs. 3 AO und § 10 BpO (2000) ergebenden Mitteilungs- und Belehrungspflichten verstoßen.

Nach § 393 Abs. 1 AO ist der Steuerpflichtige, soweit Anlaß dazu besteht, darüber zu belehren, daß im Besteuerungsverfahren die Anwendung von Zwangsmitteln gegen ihn unzulässig ist, wenn er dadurch gezwungen

wäre, sich selbst wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten; dies gilt jedenfalls dann, wenn gegen ihn wegen einer solchen Tat ein Strafverfahren eingeleitet worden ist. Die Einleitung eines Strafverfahrens ist dem Beschuldigten gemäß § 397 Abs. 3 AO spätestens mitzuteilen, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtig ist. Bei einer Außenprüfung dürfen nach § 10 BpO (2000) die Ermittlungen hinsichtlich eines Sachverhalts, auf den sich der Verdacht einer Straftat bezieht, erst fortgesetzt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, daß seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann.

Gegen diese Mitteilungs- und Belehrungspflichten ist im vorliegenden Verfahren verstoßen worden. Ausweislich der Abgabeverfügung der Staatsanwaltschaft Hamburg vom 20. Oktober 1998 war gegen den Angeklagten ein Ermittlungsverfahren anhängig, welches zumindest auch wegen des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung geführt wurde. Zügige strafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen wurden wegen des mehrmonatigen Zuständigkeitsstreits zwischen den Staatsanwaltschaften Hamburg und Lübeck verhindert. Zwar wäre es der Finanzbehörde in dieser Situation grundsätzlich möglich gewesen, den Sachverhalt durch eine Außenprüfung weiter aufzuklären. Spätestens mit der Aufforderung, im Rahmen dieser Prüfung Unterlagen vorzulegen, hätte dem Angeklagten aber eröffnet werden müssen, daß gegen ihn der Verdacht besteht, durch „Luftrechnungen“ zu Unrecht Vorsteuererstattungen beantragt zu haben. Über diesen bereits sehr konkreten Verdacht und über das gegen den Angeklagten bereits eingeleitete Ermittlungsverfahren wegen Geldwäsche war der Sonderprüfer von dem in die Ermittlungen eingebundenen Steuerfahnder informiert worden. Gleichwohl wurde der Angeklagte nicht über seine Beschuldigtenrechte belehrt, obwohl eine Belehrung in dieser Situation offensichtlich erforderlich war.

c) Der Verstoß gegen Belehrungspflichten über die Aussagefreiheit des Beschuldigten führt im Strafprozeß grundsätzlich zu einem Verwertungsverbot der unmittelbar hierdurch erlangten Informationen (vgl. BGHSt 38, 214).

Der Grundsatz, daß niemand im Strafverfahren gegen sich selbst auszusagen braucht, gehört zu den verfassungsrechtlich verankerten Prinzipien des Strafprozesses. Die Anerkennung des Schweigerechts schützt das Persönlichkeitsrecht des Beschuldigten und ist notwendiger Bestandteil eines fairen Verfahrens. Die Hinweispflicht auf das Recht, nicht auszusagen, dient der Wahrung der Rechte des Beschuldigten. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Beschuldigte durch andere, außerhalb des Straf- und Strafprozeßrechts liegende Vorschriften verpflichtet wird, Angaben zu machen (vgl. BGHSt 38, 214, 221). Im Besteuerungsverfahren und insbesondere auch im Rahmen von Außenprüfungen (§§ 193 ff. AO) ist der Steuerpflichtige verpflichtet, umfassende und wahrheitsgemäße Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen zu machen (§ 90 Abs. 1, § 150 Abs. 2 AO), auch dann, wenn er sich dadurch selbst einer allgemeinen Straftat bezichtigt.

Um sicherzustellen, daß der Steuerpflichtige, gegen den bereits wegen einer Steuerstraftat ermittelt wird, seine Beschuldigtenrechte wahrnehmen kann, enthält das Gesetz (neben § 136 Abs. 1 StPO) in den § 393 Abs. 1, § 397 Abs. 3 AO, § 10 BpO (2000) entsprechende Belehrungspflichten. Ein Verstoß gegen diese Verfahrensvorschriften begründet grundsätzlich ein Verwertungsverbot für den Strafprozeß (vgl. zur Frage eines Verwertungsverbots im Besteuerungsverfahren BFHE 198, 7; FG Mecklenburg-Vorpommern wistra 2003, 473), zu dessen Geltendmachung im Revisionsverfahren es indes einer – hier, wie erwähnt, nicht erhobenen, im übrigen mangels Beruhens auch nicht erfolgsversprechenden – Verfahrensrüge bedürfte (vgl. Meyer-Goßner, StPO 48. Aufl. § 136a Rdn. 27).

3. Der Angeklagte hat nicht durch eine Selbstanzeige gemäß § 371 AO Straffreiheit hinsichtlich der ausgeurteilten Taten erlangt.

a) Eine wirksame Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 AO setzt voraus, daß die bisher unrichtigen, unvollständigen oder ganz unterbliebenen Angaben wahrheitsgemäß nachgeholt werden. Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Berichtigung einer der Ausschlußgründe des § 371 Abs. 2 AO vorliegt oder wenn die Steuern nicht innerhalb angemessener Frist nachgezahlt werden (§ 371 Abs. 3 AO).

b) Als Selbstanzeige kämen die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für das zweite Quartal 1999 (eingegangen beim Finanzamt am 28. Dezember 2000) und die zutreffende Umsatzsteuerjahreserklärung für 1998 (eingegangen beim Finanzamt am 29. Dezember 2000), in denen der Angeklagte den umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalt wahrheitsgemäß angibt, in Betracht (vgl. BGHR AO § 371 Abs. 1 Unvollständigkeit 2). Einer strafbefreienden Wirkung dieser berichtigten Erklärungen steht hier aber der Ausschlußgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO entgegen, da dem Angeklagten im Mai 2000 die Einleitung des Strafverfahrens bekannt gegeben worden war. Der Umstand, daß das Begleitschreiben das Datum des 14. Februar 2000 trägt, ist dabei unerheblich, weil es für die Selbstanzeige auf den Eingang bei der Finanzbehörde ankommt (vgl. Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO 183. Lfg. Dezember 2004 § 371 Rdn. 65).

c) Auch im Zusammenhang mit der Umsatzsteuersonderprüfung bei der T -L im August 1999 liegen die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht vor.

aa) Insoweit ist allerdings fraglich, ob das Erscheinen des Außenprüfers bei der T -L am 17. August 1999 die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ausgelöst hat.

(1) In der Literatur werden verschiedene Fallkonstellationen diskutiert, in denen die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO entfallen soll. Nach einer Meinung soll bereits die formelle oder materielle Rechtswidrigkeit der Prüfung dazu führen, daß trotz Erscheinens eines Amtsträgers eine wirksame Selbstanzeige noch möglich ist (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht 33. Lfg. Januar 2005 § 371 Rdn. 155.5). Nach anderer Auffassung soll es darauf ankommen, ob die Ergebnisse der Prüfung steuerrechtlich (vgl. Rüping aaO § 371 Rdn. 154) oder strafrechtlich einem Verwertungsverbot (vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 371 Rdn. 162) unterliegen. In der steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung ist diese Frage – soweit ersichtlich – bisher noch nicht entschieden.

(2) In den Fällen, in denen die dem Erscheinen des Amtsträgers zugrunde liegende Prüfungsanordnung nichtig ist, weil sie an besonders schwerwiegenden, offenkundigen Fehlern leidet (vgl. § 125 AO), wird eine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ausscheiden. Gegen eine weitergehende Einschränkung dieses Sperrgrundes könnten folgende Erwägungen sprechen: Mit der Regelung der Selbstanzeige verfolgt der Gesetzgeber vornehmlich den steuerpolitischen Zweck, dem Täter einen Anreiz zu geben, bisher verheimlichte Steuerquellen zu offenbaren. Die Straffreiheit soll daher nicht eintreten, wenn die bisher verborgene Steuerquelle durch die Finanzbehörde bemerkt wurde oder wenn sie nach dem normalen Verlauf der Dinge alsbald bemerkt würde (vgl. Joecks aaO § 371 Rdn. 132). Die Situationen, in denen eine nachträgliche Straffreiheit durch eine Selbstanzeige nicht mehr erreicht werden kann, sind aus Gründen der Rechtssicherheit weitgehend objektivierend beschrieben. Bereits nach dem Wortlaut von § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO wird nicht auf die Anordnung oder die Durchführung der – möglicherweise mehrere Wochen dauernden – Prüfung abgestellt, sondern auf das tatsächliche Erscheinen des Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, in welchem sich für den Steuerstraftäter das Risiko der Entdeckung manifestiert. Nach dem Sinn und Zweck des § 371 AO erscheint es in dieser Situation, in der mit der baldigen Aufdeckung der bisher verheim-

lichten Steuerquelle zu rechnen ist, nicht mehr angezeigt, dem Steuerstraftäter für deren Offenbarung Straffreiheit in Aussicht zu stellen.

Für den Steuerpflichtigen muß jederzeit eindeutig erkennbar sein, ob eine Selbstanzeige dazu führt, daß er in bezug auf den offenbarten Sachverhalt straffrei wird. Ein Abstellen auf die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung oder der Prüfungsdurchführung oder auf die steuerliche oder strafrechtliche Verwertbarkeit des Prüfungsergebnisses würde insoweit zu erheblichen Unsicherheiten führen, da solche Mängel in vielen Fällen nicht ohne weiteres erkennbar sein werden und unter Umständen erst nach langdauernden Streitigkeiten feststehen. Anders ist dies nur dann, wenn die Prüfungsanordnung an so gravierenden Fehlern leidet, daß sich ihre Nichtigkeit aus § 125 AO ergibt.

bb) Der Senat braucht letztlich aber nicht zu entscheiden, unter welchen Umständen das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde, namentlich eines Prüfers zur Durchführung einer Außenprüfung, die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO nicht auslöst. Denn der Angeklagte hat mit der bloßen Bestätigung des Außenprüfungsergebnisses schon keine taugliche Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs.1 AO abgegeben.

(1) Mit der Selbstanzeige gemäß § 371 AO soll dem Täter selbst nach einer vollendeten Steuerhinterziehung noch die Möglichkeit gegeben werden, seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und eventuelle Verfehlungen nachträglich zu berichtigen. Dem Staat soll dadurch der Zugriff auf bisher unbekannte Steuerquellen ermöglicht werden. Eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO setzt daher voraus, daß der Steuerpflichtige eine gewisse Tätigkeit entfaltet, die zu einer Berichtigung und Ergänzung der bisherigen Angaben führt. Er muß hierdurch einen wesentlichen Beitrag zur Ermöglichung einer zutreffenden nachträglichen Steuerfestsetzung leisten (vgl. BGHSt 3, 373, 375). Durch die Berichtigung und Ergänzung der bisherigen oder die Nachholung von bisher unterbliebenen Angaben

durch den Steuerpflichtigen muß das Finanzamt in der Lage sein, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt vollends aufzuklären (vgl. BGHSt 49, 136, 139 m.w.N.).

Für eine wirksame Selbstanzeige reicht es daher nicht aus, daß der Steuerpflichtige lediglich das von einem Außenprüfer erarbeitete Ergebnis anerkennt oder auf Vorhalt bestimmter auffälliger Sachverhalte die Unrichtigkeit seiner bisherigen Angaben einräumt (vgl. BGHSt 3, 373; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 371 Rdn. 56; Kohlmann, Steuerstrafrecht 33. Lfg. Januar 2005 § 371 Rdn. 63; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO 183. Lfg. Dezember 2004 § 371 Rdn. 77).

(2) Hier hat der Angeklagte nach abgeschlossener Prüfung in der Schlußbesprechung auf Vorhalt des Prüfers zu bestimmten Rechnungen eingeräumt, daß diesen weder Warenlieferungen noch Zahlungen zugrunde lagen; vielmehr hat er sie als „pro forma Rechnungen“ bezeichnet. Darin ist kein hinreichender Beitrag des Angeklagten zu sehen, der als Berichtigung seiner bisher unzutreffenden Angaben im Sinne des § 371 Abs. 1 AO gewertet werden kann. Für die Finanzbehörde hat sich durch die bloße Bestätigung des Ergebnisses der Außenprüfung keine wesentliche Verbesserung der für die zutreffende Steuerfestsetzung notwendigen Tatsachengrundlage ergeben.

Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Fall auch von dem der Entscheidung in BGHSt 49, 136 zugrundeliegenden Sachverhalt. Dort hatte der Beschuldigte im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen eingeräumt, daß sämtliche Angaben im Zusammenhang mit Vorsteuererstattungsanträgen unrichtig waren und insbesondere die Existenz der vorsteuerberechtigten Unternehmen vorgetäuscht worden war. Daraus ergab sich ohne weiteres, daß ein irgendwie gearteter Steuererstattungsanspruch unter keinen Umständen in Betracht kam (vgl. BGHSt 49, 136, 141). Vorliegend hat der Angeklagte jedoch unrichtige Rechnungen in die Buchhaltung eines existieren-

den Unternehmens und letztlich in dessen Umsatzsteuervoranmeldungen einfließen lassen. Für das Finanzamt war somit auch nach Bestätigung des Außenprüfungsergebnisses hinsichtlich einzelner Rechnungen keinesfalls die Möglichkeit einer zutreffenden Festsetzung ohne weitere langwierige Nachforschungen gegeben.

Die Tatsache, daß der Prüfer des Finanzamts im Rahmen der Außenprüfung gegen seine Belehrungspflichten verstoßen hat, ändert an dem gefundenen Ergebnis nichts. Denn auch die Bestätigung eines steuerstrafrechtlich relevanten Vorhalts gegenüber einem Finanzbeamten außerhalb jeglicher offizieller Amtshandlung wäre nicht als Selbstanzeige zu bewerten.

Harms

Basdorf

Richterin am Bundesgerichtshof
Dr. Gerhardt ist durch Urlaub an der
Unterschrift gehindert
Harms

Brause

Schaal