

**HRRS-Nummer:** HRRS 2009 Nr. 177

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2009 Nr. 177, Rn. X

---

**BGH 1 StR 344/08 - Urteil vom 2. Dezember 2008 (LG Bielefeld)**

**Beihilfe und Mittäterschaft bei Steuerhinterziehung (Beendigung bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen; Einkommensteuererklärungen, Gewerbesteuererklärungen und Umsatzsteuererklärungen mit fingierten Angaben zur Verschleierung eines Bordellbetriebes; Abgrenzung von Steuerhinterziehung durch Unterlassen und durch aktives Tun); Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige (Teilselbstanzeige; persönlicher Strafbefreiungsgrund).**

**§ 370 AO; § 371 AO; § 27 StGB; § 25 Abs. 2 StGB; § 13 StGB; § 78a StGB**

**Leitsätze des Bearbeiters**

**1. Zwar ist für die Selbstanzeige eine bestimmte Form nicht vorgeschrieben, so dass auch in der Abgabe einer Steuererklärung eine Selbstanzeige liegen kann. Bei der strafbefreienden Selbstanzeige handelt es sich aber um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, der grundsätzlich nur dem Täter oder Teilnehmer zugute kommt, der die Selbstanzeige abgibt.**

**2. Eine wirksame Selbstanzeige setzt die Nachholung unterlassener oder die Berichtigung unrichtiger Angaben voraus. Jede Berichtigungserklärung erfordert aber wahrheitsgemäße Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen (BGHSt 3, 373, 375 f.). Dies ist nicht erfüllt, wenn eingereichte Steuererklärungen ausschließlich fiktive und damit unrichtige Angaben zu einem erfundenen Sachverhalt enthalten, mit der eine andere steuerpflichtige Tätigkeit (hier: Betrieb eines Bordells) verdeckt werden sollte.**

**Entscheidungstenor**

1. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Bielefeld vom 19. Dezember 2007 mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben,

a) soweit die Angeklagte im Fall II. B. 1. der Urteilsgründe verurteilt worden ist und

b) im gesamten Strafausspruch.

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.

**Gründe**

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 14 Fällen und zur versuchten Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung es zur Bewährung ausgesetzt hat. Die mit der Sachrüge begründete Revision der Staatsanwaltschaft hat zur Verurteilung im Fall II. B. 1. der Urteilsgründe und zum gesamten Strafausspruch Erfolg. 1

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 2

1. Die Angeklagte wurde ab dem Jahr 1994 von ihrem damaligen Lebensgefährten B. S., der in V. das Bordell "Club C." betrieb, als Scheinbetriebsinhaberin vorgeschoben. Tatsächlich arbeitete die Angeklagte lediglich an der Theke mit und übernahm für B. S., dem die Gaststättenkonzession entzogen worden war, die erforderlichen Abrechnungen und andere organisatorische Tätigkeiten. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit wurde die Angeklagte mit Urteil des Amtsgerichts Bielefeld vom 20. September 2002 rechtskräftig für Taten, die vor dem Jahr 2000 beendet waren, wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 16 Fällen und wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen betreffend ein von ihr selbst 3

betriebenes Bordell zu einer zur Bewährung ausgesetzten Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt.

2. In den Jahren 2000 bis 2003 unterstützte die Angeklagte ihren Lebensgefährten B. S. weiterhin beim Betrieb des Bordells und bei der Verschleierung der damit erzielten Einkünfte. Sie befolgte dessen auf Steuerverkürzung gerichtete Anweisungen, indem sie auf sein Geheiß Rechnungsbelege von Lieferanten in bar beglich und B. S. die Tageseinnahmen des Bordells überbrachte. Zudem hielt sie Kontakt zu den angestellten Thekenkräften, die sie anwies, die Einnahmen aus der Prostitution und dem Verkauf von Getränken nur für die Abrechnung mit den Prostituierten aufzuzeichnen und danach zu vernichten. Dabei war ihr bekannt, dass die von B. S. jeweils eingesetzten Scheinbetriebsinhaber nicht die tatsächlich erzielten Einnahmen aus dem Bordell, sondern nur fingierte Umsätze und Gewinne von nicht existierenden Gewerben der Zimmervermietung bzw. des Betriebs einer "Bar mit Animierbetrieb" gegenüber den Steuerbehörden erklärten. 4

3. B. S. gab bei den Finanzbehörden hinsichtlich des von ihm geführten Bordells und der hierbei erzielten Umsätze und Gewinne für die Jahre 2000 bis 2003 keine Steuererklärungen ab. Zur Verschleierung des wahren Sachverhalts veranlasste er - was die Angeklagte wusste - jeweils Strohleute, darunter seinen Sohn, den Mitangeklagten M. S., für fingierte Einzelunternehmen der gewerblichen Zimmervermietung und einer Schankwirtschaft Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Einkommensteuererklärungen abzugeben. Diese Steuererklärungen enthielten erfundene Angaben zu Umsätzen und Gewinnen, die plangemäß jeweils erheblich unter den tatsächlichen Umsätzen und Gewinnen des von B. S. betriebenen Bordells lagen. 5

a) Für die Jahre 2000 und 2001 gab M. S. am 4. Juni 2002 in Absprache mit B. S. im eigenen Namen jeweils Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen mit fingierten Angaben ab (Fall II. B. 1. der Urteilsgründe). Hierdurch wurden zugunsten von B. S. Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuer in einer Gesamthöhe von 328.600 Euro hinterzogen. 6

b) Im Jahr 2002 meldeten die Eheleute G. zur Verschleierung des Bordellbetriebes B. S. s Scheingewerbe für Zimmervermietung und Schankwirtschaft an. Auf Veranlassung B. S. s gaben sie für die Monate März bis Dezember 2002 unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Da B. S. auch weiterhin keine Steuererklärungen einreichte, verkürzte er für das Jahr 2002 durch Unterlassen Umsatzsteuer in Höhe von 85.600 Euro und unternahm den Versuch der Verkürzung von Gewerbesteuer im Umfang von 23.400 Euro sowie von Einkommensteuer von 81.400 Euro (Fälle II. B. 2. bis 4. der Urteilsgründe). 7

c) In den Monaten Februar bis Juni und August 2003 unterstützte M. K., der zum Schein eine Schankwirtschaft und einen Animierbetrieb angemeldet hatte, B. S. durch die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, die jeweils fiktive Umsätze enthielten. B. S. selbst gab auch für das Jahr 2003 keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab und verkürzte hierdurch monatlich Umsatzsteuer in Höhe von jeweils annähernd 6.000 Euro (Fälle II. B. 5. bis 16. der Urteilsgründe). 8

d) Im Januar bzw. Februar 2004 wurden gegen B. S. und die Angeklagte steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren eingeleitet. 9

4. Im Fall der am 4. Juni 2002 von M. S. eingereichten Steuererklärungen (Fall II. B. 1. der Urteilsgründe) hat das Landgericht B. S. als (Mit-)Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) und die Angeklagte als seine Gehilfin (§ 27 StGB) angesehen. 10

In den übrigen Fällen hat die Strafkammer das Verhalten der Angeklagten jeweils tatmehrheitlich als Beihilfe zu von B. S. begangenen Steuerhinterziehungen gewertet. 11

## II.

Die Revision der Staatsanwaltschaft erfasst nur im Fall II. B. 1. der Urteilsgründe auch den Schuldspruch; im Übrigen ist sie wirksam auf den Strafausspruch beschränkt. 12

Die Staatsanwaltschaft beanstandet zwar allgemein die Verletzung materiellen Rechts. Aus der lediglich zum Strafausspruch ausgeführten Sachrüge ergibt sich jedoch, dass der Schuldspruch grundsätzlich nicht angegriffen wird (vgl. BGHR StPO § 344 Abs. 1 Antrag 3 und 5; BGH wistra 2007, 112, 113; BGH, Urt. vom 16. Juni 2005 - 5 StR 140/05; vgl. auch Nr. 156 Abs. 2 RiStBV). Dies gilt indes nicht für den Fall II. B. 1. der Urteilsgründe. Zwar wendet sich die Staatsanwaltschaft insoweit vordergründig nur gegen die Gesamtstrafenbildung; denn sie macht geltend, die Strafkammer hätte statt einer zwei Gesamtstrafen bilden müssen, weil die Umsatzsteuerhinterziehung B. S. s für die Jahre 2000 und 2001, zu der die Angeklagte Beihilfe geleistet habe, bereits vor der Vorverurteilung der Angeklagten 13

durch das Landgericht Bielefeld vom 20. September 2002 beendet gewesen sei. Deshalb sei die hierfür zu verhängende Einzelstrafe mit den Strafen aus der Vorverurteilung gesamtstrafenfähig gewesen. Zu diesem Ergebnis gelangt die Staatsanwaltschaft aber nur deshalb, weil sie sich zugleich gegen den Schuldspruch wendet, indem sie geltend macht, die Umsatzsteuerhinterziehungen B. S. s bezüglich der Jahre 2000 und 2001 seien bereits beendet gewesen, als M. S. am 4. Juni 2002 mit weiteren Steuererklärungen auch unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2000 und 2001 beim Finanzamt eingereicht hat. Sie rügt damit, dass die Angeklagte nicht (bereits) wegen Beihilfe zu bereits im Mai 2001 bzw. Mai 2002 beendeten Steuerhinterziehungen durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) B. S. s, sondern (erst) zu einer von B. S. am 4. Juni 2002 gemeinschaftlich mit M. S. begangenen Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) in sechs tateinheitlichen Fällen verurteilt worden ist. Damit beanstandet die Staatsanwaltschaft auch das vom Landgericht angenommene konkurrenzrechtliche Verhältnis der im Fall II. B. 1. der Urteilsgründe abgeurteilten Taten.

### III.

Der Schuldspruch im Fall II. B. 1. der Urteilsgründe hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 14

Entgegen der Auffassung der Strafkammer waren die von B. S. begangenen Steuerhinterziehungen durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) für die Jahre 2000 und 2001 jeweils bereits mit Ablauf des Monats Mai des Folgejahres vollendet und beendet. Damit war zu diesen Zeitpunkten jeweils auch die Beihilfe der Angeklagten zu diesen Taten beendet (vgl. BGHSt 20, 227, 228; Fischer, StGB 55. Aufl. § 78a Rdn. 4). 15

1. B. S. war als Betreiber des Bordells verpflichtet, für die in den Jahren 2000 und 2001 getätigten Umsätze jeweils bis zum 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO) eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben (§ 18 Abs. 3 UStG). Indem er dies unterließ, ließ er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis. Mit Ablauf der Abgabefrist war die entsprechende Umsatzsteuer jeweils verkürzt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO) und der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) vollendet, da die Umsatzsteuererklärung als Steueranmeldung (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG, § 150 Abs. 1 Satz 3 AO) einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 168 Satz 1 AO). 16

Zugleich war die Tat jeweils beendet (st. Rspr.; vgl. BGHSt 38, 165, 170; BGH wistra 1991, 215, 216). Diese Taten stehen damit nicht in Tateinheit mit den gemeinschaftlich von B. und M. S. am 4. Juni 2002 durch Einreichung unrichtiger Steuererklärungen begangenen Steuerhinterziehungen in der Form aktiven Tuns (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). 17

2. In der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung durch M. S. auf Veranlassung B. S. s am 4. Juni 2002 lag entgegen der Auffassung des Landgerichts auch keine strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) mit Wirkung für die Angeklagte. Zwar ist für die Selbstanzeige eine bestimmte Form nicht vorgeschrieben (vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 371 AO Rdn. 65); daher kann auch in der Abgabe einer Steuererklärung eine Selbstanzeige liegen. Bei der strafbefreienden Selbstanzeige handelt es sich aber um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund (vgl. Joecks aaO Rdn. 32 m.w.N.), der grundsätzlich nur dem Täter oder Teilnehmer zugute kommt, der die Selbstanzeige abgibt (vgl. Joecks aaO Rdn. 33). Die Angeklagte hat weder eine Selbstanzeige noch eine Steuererklärung abgegeben. Zudem setzt eine wirksame Selbstanzeige die Nachholung unterlassener oder die Berichtigung unrichtiger Angaben voraus. Jede Berichtigungserklärung erfordert aber wahrheitsgemäße Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen (BGHSt 3, 373, 375 f.). Daran fehlt es hier. Die von dem Mitangeklagten M. S. eingereichten Steuererklärungen enthielten ausschließlich fiktive und damit unrichtige Angaben zu einem erfundenen Sachverhalt, mit dem die Tätigkeit B. S. s als Bordellbetreiber verdeckt werden sollte. Damit liegt auch keine wirksame Teilselbstanzeige vor (vgl. dazu BGH wistra 1999, 27, 28; Joecks aaO Rdn. 75). 18

### IV.

Auch der Strafausspruch hat keinen Bestand. 19

Aufgrund der Aufhebung des Schuldspruchs im Fall II. B. 1. der Urteilsgründe kann auch die für diesen Tatkomplex verhängte Einsatzstrafe von einem Jahr und sechs Monaten Freiheitsstrafe nicht bestehen bleiben. Dies zieht die Aufhebung des Gesamtstrafausspruchs nach sich. Der Senat hebt auch die - übrigen - an sich fehlerfrei festgesetzten - Einzelstrafen zwischen vier Monaten Freiheitsstrafe und 20 Tagessätzen auf, um dem neuen Tatgericht eine stimmige Abstufung der Strafen zu ermöglichen. Damit kommt es auf die vom Generalbundesanwalt beanstandete, nicht der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (vgl. BGH GS NJW 2008, 860) entsprechende Form der Kompensation einer festgestellten rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung nicht mehr an. 20