

HRRS-Nummer: HRRS 2011 Nr. 1142

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2011 Nr. 1142, Rn. X

BGH 1 StR 633/10 - Urteil vom 6. September 2011 (LG Augsburg)

Rechtsfehlerhafte Verwerfung eines Beweisantrages (Begriff; Beweisermittlungsantrag) als bedeutungslos (Fall Schreiber; Steuerhinterziehung bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada: Provisionseinnahmen, Rückfallklausel, Bedeutung und Reichweite des Kompensationsverbots bei der Schätzung); Strafverfolgungsverjährung und Bestechung (Anforderungen an ein Einstellungsurteil; Beendigung; Vorteilsannahme nach dem Ausscheiden aus dem Amt); Umfang der Aufhebung der Feststellungen nach Verfahrensfehlern; präsentés Beweismittel (Kopie; Beruhen); Anrechnung ausländischer Untersuchungshaft (Missbrauch).

§ 370 AO; § 78 StGB; § 244 Abs. 3 StPO; § 331 StGB; § 332 StGB; § 333 StGB; § 334 StGB; Art. 4 DBAKanada 1981; § 1 Abs. 1 EStG; § 8 AO; Part I Division A Subsection 2 des Kanadischen Income Tax Act; § 353 StPO; § 245 Abs. 2 StPO; § 337 StPO; § 51 Abs. 1 Satz 2 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

- 1. Zwar beginnt die Verjährung der Bestechlichkeit nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs spätestens mit dem Ausscheiden des Täters als Beamter, was auch dann gilt, wenn er noch später Vorteile für seine frühere Bestechlichkeit erhält und annimmt (BGHSt 11, 345). Der Senat lässt offen, ob er an seiner bisherigen Rechtsprechung zur Bestechlichkeit festhält. Sie ist jedenfalls nicht auf den Tatbestand der Bestechung zu übertragen.**
- 2. Sind sich der Amtsträger und der Bestechende über die pflichtwidrige Diensthandlung sowie die hierfür zu erbringende Gegenleistung einig und wird die Unrechtsvereinbarung auch tatsächlich vollständig umgesetzt, so kommt es für die Tatbeendigung auf die jeweils letzte Handlung zur Erfüllung der Unrechtsvereinbarung an. Wird die pflichtwidrige Diensthandlung hingegen erst nach der Zuwendung des Vorteils vorgenommen, so führt erst dies zur Beendigung der Tat. Zwar ist die Vornahme der pflichtwidrigen Diensthandlung nicht objektives tatbestandliches Element des § 332 Abs. 1 Satz 1 StGB; die Bestechlichkeit ist vielmehr bereits dann vollendet, wenn der Amtsträger für eine ausgeübte oder künftige pflichtwidrige Diensthandlung einen Vorteil fordert, sich versprechen lässt oder annimmt. Die pflichtwidrige Diensthandlung ist aber dennoch zentraler Bezugspunkt all dieser Tatbestandsvarianten. Wird die pflichtwidrige Diensthandlung erst nach der Zuwendung des Vorteils vorgenommen, so findet der Angriff auf das Schutzgut des § 331 StGB erst darin seinen Abschluss.**
- 3. Bei der Anwendung der Rückfallklausel des DBAKanada muss zunächst die Vorfrage beantwortet werden, welcher Staat der Ansässigkeitsstaat war. Ein Beweisantrag, der auf den Beleg der Ansässigkeit in Kanada gerichtet ist, ist deshalb nicht bedeutungslos.**
- 4. Erweist sich die Revision hinsichtlich der gesamten Verurteilung als begründet, so sind mit dem Urteil an sich auch die ihm zugrunde liegenden, gemäß § 267 Abs. 1 und Abs. 5 StPO in die Urteilsgründe aufgenommenen Feststellungen insgesamt aufzuheben, um dem Tatrichter, an den die Sache zurückverwiesen wird, Gelegenheit zu einer umfassenden neuen Sachverhaltsfeststellung zu geben. Das gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Das Revisionsgericht hat insbesondere zu prüfen, ob und inwiefern sich der angenommene Rechtsverstoß überhaupt auf die Sachverhaltsfeststellung ausgewirkt hat. Sodann ist zu untersuchen, in welchem Umfang die betroffenen Feststellungen aus dem Gesamtzusammenhang des festgestellten Sachverhalts herausgelöst werden können, ohne dass damit die anderen Feststellungen, und sei es auch nur durch Wegfall eines Beweisanzeichens, in Zweifel gezogen werden.**
- 5. In den Urteilsgründen eines Einstellungsurteils wegen Verjährung muss grundsätzlich, von der zugelassenen Anklage ausgehend, in revisionsrechtlich nachprüfbarer Weise dargelegt werden, aus welchen Gründen die Durchführung des Strafverfahrens unzulässig ist, d.h. die tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen des Verfahrenshindernisses sind festzustellen und anzugeben. Der Umfang**

der Darlegung richtet sich nach den besonderen Gegebenheiten des Einzelfalles, insbesondere nach der Eigenart des Verfahrenshindernisses (BGHSt 56, 6 mwN). Gerade bei der Prüfung der Voraussetzungen der Verjährung sind die tatsächlichen Voraussetzungen des behaupteten Verfahrenshindernisses, das zur Einstellung des Verfahrens nach § 260 Abs. 3 StPO führen müsste, hinreichend festzustellen. Hier benötigt ein Einstellungsurteil eine vom Tatrichter festzustellende Sachverhaltsgrundlage. Erst auf dieser Grundlage lässt sich die Verjährungsfrage beurteilen. Daher sind in solchen Fällen eine umfassende Beweisaufnahme und detaillierte Feststellungen zum Tatgeschehen erforderlich, bevor die Verjährungsfrage beurteilt werden kann.

6. Zu schätzen sind nicht die verkürzten Steuern, sondern die je nach Gewinnermittlungsmethode maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen. Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als Grundform hat nur Bedeutung für die Frage, nach welcher Methode der Gewinn zu ermitteln ist, wenn der Steuerpflichtige keine (wirksame) Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart getroffen hat. In einem solchen Fall bleibt es bei der Grundform des § 4 Abs. 1 EStG, also bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (BFHE 224, 513). Formal wird das Wahlrecht dabei allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung begrenzt. In materiell-rechtlicher Hinsicht wird das Wahlrecht auch durch die in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG genannten Voraussetzungen beschränkt.

7. Eine Schätzung muss sich nicht auf nicht geltend gemachte steuermindernde Tatsachen erstrecken, wenn diese vom Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) betroffen sind. Nicht vom Kompensationsverbot erfasst werden im Ergebnis aber auch solche Umstände, die als Faktoren im Rahmen der Schätzung selbst berücksichtigt werden müssen. In die Schätzung einbezogen werden müssen jedenfalls solche steuermindernde Faktoren, für die das Kompensationsverbot ohnehin nicht gilt, weil sie mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, so dass die Steuerermäßigung nicht "aus anderen Gründen" zu erfolgen hat. Die vom Kompensationsverbot erfassten steuermindernden Umstände sind dann aber bei der Strafzumessung zu berücksichtigen; ihr Umfang ist erforderlichenfalls ebenfalls durch Schätzung zu bestimmen. Wegen die steuermindernden Tatsachen - einschließlich derjenigen, die dem Kompensationsverbot unterfallen - und die verschwiegenen steuererhöhenden Faktoren sich gegenseitig auf, kann dies ein Umstand sein, der für die Frage des Hinterziehungsvorsatzes von Bedeutung sein kann (vgl. BGH NSTZ 1991, 89).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 5. Mai 2010, soweit er verurteilt wurde, mit den Feststellungen zu seiner Ansässigkeit, zu den von ihm erzielten Gewinnen sowie zur Höhe des zu versteuernden Einkommens und der verkürzten Steuern aufgehoben. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.
2. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorgenannte Urteil mit den Feststellungen aufgehoben, soweit das Verfahren hinsichtlich des Vorwurfs der Bestechung eingestellt wurde. Ausgenommen hiervon sind Feststellungen, soweit sie die Einrichtung der Rubrikkonten "Holgart" und die diesbezüglichen Kontobewegungen zum Gegenstand haben.
3. 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.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu der Gesamtfreiheitsstrafe von acht Jahren verurteilt. Soweit ihm darüber hinaus in der Anklage Vergehen der Bestechung und der Beihilfe zur Untreue zur Last gelegt worden waren, hat das Landgericht das Verfahren im Hinblick auf den Vorwurf der Bestechung wegen Eintritts von Verfolgungsverjährung und hinsichtlich der Beihilfe zur Untreue eingestellt, weil insoweit die Auslieferung vom kanadischen Justizminister nicht bewilligt wurde. Das Landgericht hat weiter bestimmt, dass von der in Kanada erlittenen Auslieferungshaft neun Tage auf die verhängte Gesamtfreiheitsstrafe angerechnet werden. 1

Die Revision des Angeklagten rügt die Verletzung formellen und sachlichen Rechts. Die Staatsanwaltschaft wendet sich mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten Revision, die ebenfalls auf Verfahrensrügen und die Sachrüge gestützt ist, gegen die Einstellung des Verfahrens hinsichtlich des Vorwurfs der Bestechung. Das Rechtsmittel des Angeklagten führt zur Aufhebung der Verurteilung, das der Staatsanwaltschaft zur Aufhebung der Einstellung des Verfahrens hinsichtlich des Vorwurfs der Bestechung. Demgegenüber können die Feststellungen teilweise - wie aus 2

dem Tenor ersichtlich - aufrechterhalten bleiben.

A

Die Revision des Angeklagten I. 3

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen verurteilt, weil er in seinen Steuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 1988 bis 1993 ihm zugeflossene Einkünfte nicht erklärt hatte. Im Einzelnen hat das Landgericht zu der Verurteilung des Angeklagten folgende Feststellungen und rechtliche Wertungen getroffen: 4

1. Der seit Ende der 60er Jahre des letzten Jahrhunderts zunächst im Bereich des Straßenbaus unternehmerisch tätige Angeklagte verlagerte im Laufe der Zeit seine geschäftlichen Aktivitäten hin zum Vermitteln und Vermakeln von Geschäften aller Art. Hierbei kamen ihm seine bereits bestehenden geschäftlichen und freundschaftlichen Beziehungen zu "Exponenten der Wirtschaft und der Politik" zu Gute. Spätestens Mitte der 80er Jahre beschloss der Angeklagte, die ihm aus seinen Vermittlungsaktivitäten zufließenden Provisionen zumindest zum Teil gegenüber den deutschen Finanzbehörden zu verheimlichen, um so seine Einkommensteuerlast rechtswidrig zu reduzieren. Zum Vollzug dieses Tatplans bediente er sich mindestens zweier Tarnfirmen, die formell als Träger der Vermittlungsgeschäfte und wirtschaftlich Berechtigter der verdienten Provisionen auftreten sollten, obwohl sie mangels Personals und Geschäftsausstattung zu werbender Tätigkeit nicht imstande waren. Diese oblag vielmehr tatsächlich dem Angeklagten, der auch Inhaber der jeweiligen Provisionsansprüche wurde und an den die Provisionszahlungen - wenngleich verschleiert - erfolgten. 5

Bei den Tarnfirmen handelte es sich einerseits um die Firma A., die in Panama gegründet worden und dort auch ansässig war, sowie die in Liechtenstein gegründete und ansässige Firma I. Beide Gesellschaften waren Tochterunternehmen der ebenfalls in Liechtenstein ansässigen K. - Anstalt; sie wurden in den Jahren 1984 bis 1991 im Auftrag des Angeklagten durch den Schweizer Staatsangehörigen Pe. treuhänderisch verwaltet. Die Gesellschaften unterhielten verschiedene Stamm- und Unterkonten bei Banken in der Schweiz und in Liechtenstein, hinsichtlich derer im Wesentlichen der Angeklagte und seine Ehefrau verfügungsberechtigt waren. Die zunächst den Stammkonten der Gesellschaften gutgeschriebenen Provisionszahlungen wurden von dort aus auf die Unterkonten weitergeleitet und verteilt. 6

Durch die vielfältigen Kontobewegungen sollte nach dem Plan des Angeklagten "eine Vielzahl von Provisionsempfängern vor- und [dadurch] darüber hinweggetäuscht werden, dass die Provisionen ausschließlich dem Angeklagten zufließen." Im Einzelnen kam es zwischen April 1988 und Oktober 1993 zu Provisionszahlungen an den Angeklagten in einer Gesamthöhe von mehr als 64 Millionen DM. Die Zahlungen erfolgten dabei von der T. AG, der M. GmbH und der A. G.I.E.. Ihnen lagen Vermittlungstätigkeiten des Angeklagten im Zusammenhang mit verschiedenen Geschäften der vorgenannten Firmen zu Grunde, u.a. Flugzeugverkäufe der A. G.I.E. an kanadische und thailändische Fluggesellschaften und die Lieferung von Panzerfahrzeugen des Typs F. von der T. AG an das saudi-arabische Verteidigungsministerium. 7

Die vorgenannten, ihm zugeflossenen Einkünfte erklärte der Angeklagte, der in den fraglichen Veranlagungszeiträumen seinen Hauptwohnsitz in Kaufering in der Bundesrepublik Deutschland hatte, in den von ihm in Deutschland abgegebenen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 1988 bis 1993 nicht. Neben der deutschen Staatsangehörigkeit besitzt der Angeklagte seit 1982 auch die kanadische Staatsangehörigkeit. Auch gegenüber den kanadischen Finanzbehörden erklärte der Angeklagte indes die vorgenannten Einkünfte nicht. 8

Das Verschweigen der Provisionseinkünfte hatte zur Folge, dass in den Veranlagungszeiträumen 1988 bis 1993 Einkommensteuer in einer Gesamthöhe von mehr als 14 Millionen DM nicht festgesetzt wurde. 9

2. Nach der Auffassung der Strafkammer hatte der Angeklagte auf der Grundlage dieser Feststellungen sein (Welt-)Einkommen in den Jahren 1988 bis 1993 in Deutschland zu versteuern. Der Umstand, dass der Angeklagte außer seinem Wohnsitz und seiner Betriebsstätte in Kaufering noch mehrere Wohnungen und Büros in Kanada besessen habe und auch kanadischer Staatsangehöriger ist, sei insoweit unbeachtlich. 10

Die vom Angeklagten "intendierte Verlegung der Steuerpflicht nach Kanada" scheiterte daran, dass er die ihm wirtschaftlich zuzurechnenden Provisionseinnahmen nicht in Kanada versteuert habe. Aufgrund der in Art. 23 Abs. 3 des zur Tatzeit geltenden Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern vom 17. Juli 1981 11

(BGBl. 1982 II S. 801, nachfolgend: DBA Kanada 1981) enthaltenen sog. Rückfallklausel sei das Besteuerungsrecht deshalb für die zunächst möglicherweise freigestellten Einkünfte wieder zurück an die Bundesrepublik Deutschland gefallen.

Die dem Angeklagten wirtschaftlich zugeflossenen Provisionseinkünfte seien daher in den vom Angeklagten 12 abgegebenen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 1988 bis 1993 zu erklären gewesen. Indem er sie verschwieg, verwirklichte er den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

II.

Die gegen die Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten ist begründet, soweit im Zusammenhang mit der 13 Ablehnung eines Antrags vom 22. Februar 2010 (von der Revision als sog. "Ansässigkeitsantrag" bezeichnet) eine Verfahrensrüge erhoben wird. Sie führt zur Aufhebung des Schuld- und Strafausspruchs. Die Feststellungen können indes mit Ausnahme derer zur Ansässigkeit des Angeklagten, zu den von ihm erzielten Gewinnen sowie zur Höhe des zu versteuernden Einkommens und der verkürzten Steuern aufrechterhalten bleiben.

1. Der Strafkammer ist bei der Ablehnung des Antrags vom 22. Februar 2010 ein durchgreifender Rechtsfehler 14 unterlaufen, der seine Ursache letztlich in einer unzutreffenden Rechtsansicht zur Besteuerung der Einkünfte des Angeklagten nach Maßgabe des DBA Kanada 1981 hatte.

a) Der Verfahrensrüge liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: 15

Am 22. Februar 2010 stellte der Verteidiger des Angeklagten einen Antrag, dessen Ziel der Nachweis war, dass der 16 Angeklagte in den fraglichen Veranlagungszeiträumen nach Maßgabe von Art. 4 Abs. 2 DBA Kanada 1981 in Kanada ansässig war. Insoweit wurden 17 einzelne Behauptungen aufgestellt.

Diese hatten z.B. zum Gegenstand, dass der Angeklagte "seit den 70er Jahren eine mindestens 100m² große 17 repräsentative Wohnung ... in Calgary und seit 1988 ein repräsentatives Haus ... in Ottawa besaß" und dass sich der Angeklagte "von Mitte der 80er Jahre bis mindestens Ende des Jahres 1993 regelmäßig über Wochen und Monate in Kanada aufgehalten hat und dass der Angeklagte insgesamt häufig über 6 Monate pro Jahr in Kanada und stets mehr in Kanada als in Deutschland gewesen ist".

Zum Beweis dieser Behauptungen wurden 14 in Kanada lebende Zeugen und ein Zeuge, der über das Auswärtige Amt 18 in Berlin geladen werden sollte, benannt. Im Anschluss finden sich in dem Antrag dann Ausführungen dazu, weshalb die benannten Zeugen Angaben zu den einzelnen Beweisbehauptungen machen könnten.

Zu dem Antrag nahm neben dem Vertreter des Finanzamts Augsburg Stadt am 24. März 2010 auch der Vertreter der 19 Staatsanwaltschaft Stellung. Er beantragte, den Antrag abzulehnen, weil die Behauptungen teilweise zu unbestimmt seien und teilweise lediglich Beweisziele enthielten.

Mit am 21. April 2010 in der Hauptverhandlung verkündetem Beschluss lehnte die Strafkammer den als Beweisantrag 20 behandelten Antrag wegen rechtlicher Bedeutungslosigkeit der unter Beweis gestellten Tatsachen ab. Soweit hier von Interesse hat die Begründung des Beschlusses folgenden Wortlaut:

"Die unter Beweis gestellten Tatsachen sind unter dem Aspekt des Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) rechtlich 21 ohne Bedeutung (§ 244 III S. 2 StPO). Selbst dann, wenn der Angeklagte außer seinem Wohnsitz und seiner Betriebsstätte in Kaufing derartige Niederlassungen auch in Kanada gehabt haben sollte, hätte das DBA die anklagegegenständlichen Provisionseinnahmen des Angeklagten nicht dem steuerlichen Zugriff des deutschen Fiskus entzogen. Denn das in den Jahren 1988 - 1993 in Kraft befindliche DBA 1981 war in Art. 23 III mit einer sog. Rückfallklausel ausgestattet. Danach fiel das Besteuerungsrecht für zunächst freigestellte Einkünfte wieder zurück, wenn in dem Vertragsstaat, wo diese Einkünfte auf Grund einer dort vorhandenen Betriebsstätte erzielt worden waren, entgegen dem DBA und gleich aus welchem Grund keine Besteuerung erfolgte."

b) Die Ablehnung des "Beweisantrages" erfolgte rechtsfehlerhaft, da die Behauptungen rechtlich nicht bedeutungslos 22 sind, denn die Frage, ob der Angeklagte im maßgeblichen Zeitpunkt nach Maßgabe von Art. 4 Abs. 2 DBA Kanada 1981 in Kanada war, ist für den Schuldspruch entscheidend.

aa) Nicht zu beanstanden ist indes die Auffassung der Strafkammer, wonach es sich bei Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 23 1981 um eine sog. Rückfallklausel handelt, die zur Folge hat, dass das Besteuerungsrecht für zunächst freigestellte

Einkünfte wieder zurück an den Ansässigkeitsstaat fällt, wenn in dem Vertragsstaat, wo diese Einkünfte auf Grund einer dort vorhandenen Betriebsstätte erzielt worden waren, entgegen dem DBA und gleich aus welchem Grund keine Besteuerung erfolgte. Dieses Verständnis steht in Übereinstimmung mit der - auch aus Sicht des Senats zutreffenden - Auslegung des Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 durch den Bundesfinanzhof (BFH, Urteil vom 17. Oktober 2007 - I R 96/06, BFHE 219, 534; vgl. auch BFH, Urteil vom 11. Juni 1996 - I R 8/96, BFHE 181, 125).

bb) Die in Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 enthaltene Rückfallklausel ist allerdings nicht geeignet, die rechtliche Bedeutungslosigkeit der im gegenständlichen Antrag aufgestellten Behauptungen i.S.v. § 244 Abs. 3 Satz 2 Var. 2 StPO zu begründen, weshalb die Ablehnung des Antrags nicht auf diesen Ablehnungsgrund gestützt werden konnte. 24

(a) Da der Angeklagte nach den Feststellungen sowohl in Deutschland, als auch in Kanada einen Wohnsitz hatte und er deshalb i.S.v. Art. 4 Abs. 1 DBA Kanada 1981 sowohl in Deutschland als auch in Kanada unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war (vgl. einerseits § 1 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 AO sowie andererseits Part I Division A Subsection 2 des Kanadischen Income Tax Act), ist für die Frage, welchem der beiden Staaten das Besteuerungsrecht zusteht, maßgeblich, wo der Angeklagte nach Maßgabe von Art. 4 Abs. 2 DBA Kanada 1981 ansässig war. Art. 4 Abs. 2 DBA Kanada 1981 entscheidet insoweit darüber, welcher der beiden Vertragsstaaten als Ansässigkeitsstaat und welcher als Quellenstaat zu behandeln ist, wenn eine Person nach Art. 4 Abs. 1 DBA Kanada 1981 in beiden Staaten ansässig ist (vgl. allgemein Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 112. Aufl., OECD-Musterabkommen, Art. 4 Rn. 51). Dem danach gegebenen Ansässigkeitsstaat steht grundsätzlich das Besteuerungsrecht für die Gewinne des Unternehmens zu, es sei denn, das Unternehmen verfügt in dem jeweils anderen Staat über eine Betriebsstätte (vgl. Art. 7 Abs. 1 DBA Kanada 1981), der dann der sog. Quellenstaat ist. 25

(b) Stehen demnach sowohl dem Ansässigkeitsstaat, als auch dem Quellenstaat Besteuerungsrechte zu, sieht Art. 23 DBA Kanada 1981 eine Regelung vor, wie die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 definiert insoweit (lediglich), unter welchen Voraussetzungen Gewinne oder Einkünfte aus Quellen eines der beiden Staaten stammen, damit die in Art. 23 Abs. 1 und Abs. 2 DBA Kanada 1981 enthaltenen Vorschriften zur Beseitigung der Doppelbesteuerung angewandt werden können und ordnet sie dem Ansässigkeitsstaat zu, wenn - wie oben dargelegt - im Quellenstaat eine Besteuerung nicht erfolgt. Daher kann Art. 23 DBA Kanada 1981 in seiner Gesamtheit, einschließlich Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981, erst Anwendung finden, wenn nach Maßgabe von Art. 4 DBA Kanada 1981 die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen geklärt ist. 26

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies: Sollte der Angeklagte nach Maßgabe von Art. 4 DBA Kanada 1981 in Kanada ansässig gewesen sein, dann wären im Quellenstaat (Deutschland) zwar erzielte, aber nicht besteuerte Einkünfte aufgrund der Rückfallklausel in Kanada (Ansässigkeitsstaat) zu versteuern. Nur dann, wenn der Angeklagte in Deutschland ansässig war, steht dem deutschen Steuerfiskus die Besteuerung der im Quellenstaat Kanada nicht besteuerten Einkünfte zu. Bei der Anwendung der Rückfallklausel muss daher zunächst die Vorfrage beantwortet werden, welcher Staat der Ansässigkeitsstaat war - Kanada oder Deutschland. Deshalb ist es - wie das Landgericht rechtsirrig annimmt - für die Anwendung der Rückfallklausel eben nicht bedeutungslos, wo der Angeklagte ansässig war. 27

(c) Dies hat die Strafkammer verkannt, wenn sie annimmt, dass es für die Begründung der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen in einem der Vertragsstaaten ausreicht, dass in dem anderen Vertragsstaat eine Besteuerung der dort erzielten Gewinne und Einkünfte nicht erfolgte. Davon ausgehend wird die rechtliche Bedeutungslosigkeit, auf die die Ablehnung des Beweisantrags gestützt wird, rechtsfehlerhaft aus einem Tatbestand abgeleitet, der voraussetzt, dass das Gegenteil der unter Beweis gestellten Tatsachen bereits erwiesen ist. 28

cc) Auf der rechtsfehlerhaften Ablehnung des Antrags beruht das Urteil auch. Bei der gegebenen Sachlage kann der Senat nicht ausschließen, dass das Urteil bei zutreffender Bescheidung des Antrags möglicherweise anders ausgefallen wäre. Ein Austausch der Ablehnungsgründe (z.B. mit dem Ablehnungsgrund der tatsächlichen Bedeutungslosigkeit oder dem des § 244 Abs. 5 StPO) ist dem Senat nicht möglich (vgl. BGH, Beschluss vom 28. August 2002 - 1 StR 277/02, NStZ 2003, 101, 102). 29

dd) Zu keinem anderen Ergebnis würde es führen, wenn man - was offen bleiben kann - den Antrag der Verteidigung vom 22. Februar 2010 nicht als Beweisantrag, sondern lediglich als Beweisermittlungsantrag ansehen würde. 30

(1) Für letzteres könnte zunächst sprechen, dass - wie von der Staatsanwaltschaft in ihrer Stellungnahme vom 24. März 2010 angeführt - die Behauptungen teilweise zu unbestimmt und teilweise lediglich Beweisziele benannt sind. Darüber hinaus bestehen Zweifel, ob die erforderliche Konnexität zwischen den einzelnen Beweisbehauptungen und den Zeugen gegeben ist (vgl. BGH, Urteil vom 8. Dezember 1993 - 3 StR 446/93, BGHSt 40, 3, 6; BGH, Urteil vom 28. November 1997 - 3 StR 114/97, BGHSt 43, 321, 329 f.; BGH, Beschluss vom 3. November 2010 - 1 StR 497/10, NStZ 31

2011, 169). Denn es versteht sich zunächst nicht von selbst, warum die einzelnen Zeugen zu den einzelnen Beweisbehauptungen etwas bekunden können. Auch die im Antrag hinsichtlich der einzelnen Zeugen angeführten Begründungen erschöpfen sich in pauschalen Ausführungen, die den diesbezüglichen Anforderungen nicht gerecht werden. Insoweit gilt allgemein, dass der Antragsteller auch die Tatsachen hinreichend bestimmt zu behaupten hat, aus denen sich die Konnexität ergibt (vgl. BGH, Beschluss vom 3. November 2010 - 1 StR 497/10, NStZ 2011, 169). Dies gilt umso mehr, wenn die unter Beweis gestellten Tatsachen ihrerseits - wie hier - teilweise von gewisser, im Einzelfall aber hinzunehmender Unschärfe sind.

(2) Selbst wenn es sich aber lediglich um einen Beweisermittlungsantrag handeln würde, könnte aufgrund der Behandlung des Antrags durch die Strafkammer ein durchgreifender Rechtsfehler vorliegend nicht ausgeschlossen werden. 32

(a) In solchen Fällen gilt zwar grundsätzlich, dass die Zurückweisung eines Beweisermittlungsantrags die Revision nur dann begründet, wenn das Tatgericht seine Aufklärungspflicht verletzt hat (BGH, Beschluss vom 15. Mai 1996 - 1 StR 131/96, StV 1996, 581). Dass die Zurückweisung des Beweisermittlungsantrags dabei in der Form der Bescheidung eines Beweisantrags erfolgte, ändert hieran grundsätzlich nichts (BGH, Beschluss vom 15. Mai 1996 - 1 StR 131/96, StV 1996, 581 mwN). Ob das Tatgericht seine Aufklärungspflicht verletzt hat, prüft das Revisionsgericht dabei aus seiner Sicht der Dinge (vgl. BGH, Beschluss vom 14. März 1985 - 1 StR 775/84, NStZ 1985, 324, 325 mwN). 33

(b) Hat das Tatgericht aber durch die Behandlung als Beweisantrag und die unzutreffende Begründung hinsichtlich der Bedeutung der Behauptung eine "irreführende Prozesslage" geschaffen, führt dies - abweichend vom vorgenannten Grundsatz - auch dann zum Erfolg der Revision, wenn - am vorstehenden Maßstab gemessen - eine rechtsfehlerfreie Ablehnung des Antrags möglich gewesen wäre (BGH, Beschluss vom 15. Mai 1996 - 1 StR 131/96, StV 1996, 581 mwN). 34

(c) So stellt sich die Sachlage vorliegend dar. Indem das Landgericht den Antrag - trotz abweichender Stellungnahme der Staatsanwaltschaft - als Beweisantrag beschied und zur Ablehnung des Antrags allein die rechtliche Bedeutungslosigkeit anführte, brachte es zum Ausdruck, dass es sich auch aus seiner Sicht um einen Beweisantrag handelte. Insoweit wurde dem Angeklagten und seinen Verteidigern die Möglichkeit genommen, den möglicherweise wegen zu unbestimmter Behauptungen und fehlender Konnexität lediglich als Beweisermittlungsantrag zu qualifizierenden Antrag so nachzubessern, dass er die Qualität eines Beweisantrags erlangt. 35

Dass dem Antragssteller eine solche Nachbesserung nicht möglich gewesen wäre, kann der Senat nicht ausschließen. Es ist ihm daher verwehrt, auf den Gesichtspunkt abzustellen, es handele sich tatsächlich bei dem fraglichen Antrag lediglich um einen Beweisermittlungsantrag. 36

Hinzu kommt, dass das Landgericht den Antragsteller durch die rechtsfehlerhafte Behandlung des Antrags auch im Unklaren darüber lässt, welches Gewicht die Strafkammer den auf Grund der bisherigen Beweisaufnahme erlangten durchaus bedeutsamen Gesichtspunkten beimisst, die für eine Ansässigkeit des Angeklagten in Deutschland sprechen (z.B. Angaben in den Einkommensteuererklärungen, Vorbringen im finanzgerichtlichen Verfahren). Der Angeklagte und seine Verteidiger hatten daher auch keine Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen, aus welchen Gesichtspunkten und in welchem Umfang die Aufklärungspflicht zur Erhebung der beantragten Beweise drängen könnte. 37

III.

Der festgestellte Verfahrensverstoß zieht die Aufhebung des Schuldspruchs nach sich. Zwar hat der Angeklagte selbst dann, wenn er in den fraglichen Veranlagungszeiträumen in Kanada i.S.v. Art. 4 DBA Kanada 1981 ansässig gewesen sein sollte, in den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuererklärungen unrichtige Angaben i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO gemacht, indem er pflichtwidrig die ihm zurechenbaren Provisionseinkünfte verschwie. Dies ist vorliegend aber nicht geeignet, den Schuldspruch bestehen zu lassen. 38

Es spricht zwar einiges dafür, dass es aufgrund des Verschweigens der Provisionseinkünfte in den Veranlagungszeiträumen jeweils zu Steuerverkürzung i.S.v. § 370 Abs. 4 AO kam, wenngleich die Höhe der Steuerverkürzung noch nicht abschließend beurteilt werden kann. Danach könnte zwar der Schuldspruch grundsätzlich bestätigt werden (vgl. BGH, Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, NStZ 2009, 157). Der Senat kann aber in der Gesamtheit nicht sicher ausschließen, dass dann, wenn das neue Tatgericht zu der Feststellung kommen sollte, dass der Angeklagte im Tatzeitraum in Kanada ansässig i.S.v. Art. 4 DBA Kanada 1981 war, in einzelnen Veranlagungszeiträumen die Möglichkeit besteht, dass sich das in Deutschland zu versteuernde Einkommen soweit reduziert, dass eine Steuerverkürzung vollständig entfällt (vgl. insoweit BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 39

StR 58/07).

IV.

Die Aufhebung des Schuldspruchs führt zum Wegfall der Einzelstrafen und des Gesamtstrafenausspruchs. 40

Der Senat kann daher offen lassen, ob - wie von der Revision behauptet - Rechtsfehler bei der Strafzumessung durch das Landgericht zum Nachteil des Angeklagten gegeben sind. 41

V.

Der Verfahrensfehler bedingt die Aufhebung der Feststellungen zur Ansässigkeit des Angeklagten in den fraglichen Veranlagungszeiträumen, zum vom Angeklagten in den Veranlagungszeiträumen erzielten Gewinnen, zur Höhe des jeweils zu versteuernden Einkommens und zur Höhe der jeweils verkürzten Steuern. Demgegenüber können die weitergehenden Feststellungen, namentlich zur Höhe der verfahrensgegenständlichen Provisionseinnahmen und zu deren wirtschaftlicher Zuordnung zum Angeklagten aufrechterhalten bleiben. 42

1. Die dem Urteil zu Grunde liegenden Feststellungen sind aufzuheben, soweit sie durch die Gesetzesverletzung betroffen sind (§ 353 Abs. 2 StPO). 43

Erweist sich die Revision hinsichtlich der gesamten Verurteilung als begründet, so sind mit dem Urteil an sich auch die ihm zugrunde liegenden, gemäß § 267 Abs. 1 und Abs. 5 StPO in die Urteilsgründe aufgenommenen Feststellungen insgesamt aufzuheben, um dem Tatrichter, an den die Sache zurückverwiesen wird, Gelegenheit zu einer umfassenden neuen Sachverhaltsfeststellung zu geben (vgl. Kuckein in KK-StPO, § 353 Rn. 24 mwN). Das gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Das Revisionsgericht hat insbesondere zu prüfen, ob und inwiefern sich der angenommene Rechtsverstoß überhaupt auf die Sachverhaltsfeststellung ausgewirkt hat (BGH, Urteil vom 27. November 1959 - 4 StR 394/59, BGHSt 14, 30, 34). Sodann ist zu untersuchen, in welchem Umfang die betroffenen Feststellungen aus dem Gesamtzusammenhang des festgestellten Sachverhalts herausgelöst werden können, ohne dass damit die anderen Feststellungen, und sei es auch nur durch Wegfall eines Beweisanzeichens, in Zweifel gezogen werden (BGH aaO, BGHSt 14, 30, 35). 44

2. Danach sind zunächst die Feststellungen zur Ansässigkeit des Angeklagten aufzuheben. Diese beschränken sich im Wesentlichen darauf, dass der Angeklagte, wie vom Landgericht ausgeführt, seinen Hauptwohnsitz in Kaufering hatte. Insoweit kann offen bleiben, ob das Urteil in diesem Zusammenhang auch einen auf die Sachrüge zu berücksichtigenden Darlegungsmangel aufweist, weil sich die Strafkammer aufgrund des unzutreffenden Verständnisses von Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 den Blick für das Erfordernis weiterer Darlegungen im Zusammenhang mit der Frage der Ansässigkeit verbaut hat. 45

3. Aufzuheben sind auch die Feststellungen zu den vom Angeklagten erzielten Gewinnen sowie zur Höhe seines zu versteuernden Einkommens und der verkürzten Steuern. Dies folgt bereits daraus, dass sich die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des vom Angeklagten erzielten Gewinns und des in Deutschland zu versteuernden Einkommens des Angeklagten ändern würde, wenn in der neuen Hauptverhandlung festgestellt werden sollte, dass der Angeklagte in den fraglichen Veranlagungszeiträumen in Kanada ansässig war. Bemessungsgrundlage sind dann neben den erklärten Einkünften des Angeklagten auch die verschwiegenen Provisionseinkünfte, die aus Quellen innerhalb Deutschlands stammen. In diesem Fall wären daher in der neuen Hauptverhandlung auch Feststellungen dazu erforderlich, aus welchen Quellen i.S.d. DBA Kanada 1981 die jeweiligen Provisionseinkünfte stammen. Die insoweit mögliche Verringerung des zu versteuernden Einkommens würde darüber hinaus auch die Höhe der - zum Nachteil des deutschen Fiskus - verkürzten Steuern betreffen. 46

Der Senat kann daher offen lassen, ob das vom Angeklagten zu versteuernde Einkommen rechtsfehlerfrei ermittelt wurde. 47

4. Mit Ausnahme der vorgenannten Feststellungen haben die weiteren rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen Bestand. Hierbei handelt es sich namentlich um solche zum Rechtsgrund und zur Höhe der Provisionseinkünfte sowie die diesbezügliche wirtschaftliche Berechtigung des Angeklagten. In Bestandskraft erwachsen auch die Feststellungen dazu, dass die Provisionseinkünfte nicht in Kanada besteuert und in den in Deutschland abgegebenen Steuererklärungen des Angeklagten nicht erklärt wurden. 48

a) Diese Feststellungen sind durch den aufgezeigten Verfahrensverstoß nicht betroffen und können von den aufgehobenen Feststellungen im vorgenannten Sinn getrennt werden. 49

| | |
|--|----|
| b) Soweit im Zusammenhang mit den in Bestandskraft erwachsenden Feststellungen Verfahrensrügen erhoben wurden, sind diese unbegründet oder aber für den Bestand der Feststellungen ohne Bedeutung. Näherer Erörterung bedarf insoweit lediglich Folgendes: | 50 |
| aa) Zum Rechtsgrund und zur Höhe der vom Angeklagten verschwiegenen Provisionseinkünfte: | 51 |
| (1) Die Ansässigkeit des Angeklagten ist insoweit ohne Bedeutung. Auch soweit das neue Tatgericht zu der Überzeugung gelangen sollte, dass der Angeklagte in den fraglichen Veranlagungszeiträumen in Kanada ansässig gewesen ist, stünden die bisherigen Feststellungen solchen neuen Feststellungen nicht entgegen. Sie könnten widerspruchsfrei getroffen werden. | 52 |
| Insoweit könnte sich allerdings die Notwendigkeit ergeben, weitergehende Feststellungen dazu zu treffen, aus welchen Quellen i.S.d. DBA Kanada 1981 die jeweiligen Provisionseinkünfte stammen (vgl. oben III. und V. 3). | 53 |
| (2) Soweit die Revision im Hinblick auf den Quellenstaat der Provisionseinkünfte die Verletzung von § 245 Abs. 2, § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO im Zusammenhang mit der Ablehnung eines Beweisantrags vom 14. April 2010 rügt, ist diese Rüge für die bestandskräftigen Feststellungen aufgrund der vorstehenden Erwägungen nicht mehr relevant. Auf dem mit ihr aufgezeigten Rechtsfehler beruht das Urteil daher nicht: | 54 |
| (a) Der Verfahrensrüge liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: | 55 |
| In dem genannten Beweisantrag wurde unter Beweis gestellt, dass der Angeklagte die Provisionen aus drei Provisionsgeschäften allein in kanadischen Betriebsstätten erzielt haben soll. Zum Beweis dieser Behauptungen wurden einerseits vier Zeugen benannt. Weiter wurden als Beweismittel 57, teils in ausländischer Sprache verfasste Schriftstücke angeführt, die zusammen mit dem Beweisantrag in der Hauptverhandlung in Kopie übergeben wurden. | 56 |
| Die Strafkammer lehnte auch diesen Beweisantrag mit dem in der Hauptverhandlung vom 21. April 2010 verkündeten Beschluss und der bereits oben angeführten Begründung wegen rechtlicher Bedeutungslosigkeit der unter Beweis gestellten Tatsachen ab. | 57 |
| (b) Insoweit kann offen bleiben, ob es sich bei in Kopie vorgelegten Urkunden tatsächlich um präsen- te Beweismittel i.S.v. § 245 Abs. 2 StPO handelt, wofür nach Auffassung des Senats im Grundsatz einiges spricht (vgl. aber insoweit BGH, Beschluss vom 22. Juni 1994 - 3 StR 646/93, NStZ 1994, 593). Soweit es sich indes um fremdsprachliche Urkunden handelt, bestehen - losgelöst von der Frage, ob nur Originalurkunden präsen- te Beweismittel sind - angesichts der Tatsache, dass bei deren Vorlage ein Dolmetscher nicht anwesend war, demgegenüber Zweifel. | 58 |
| (c) Bei der gegebenen Sachlage erweist sich die Ablehnung des Beweisantrages wegen rechtlicher Bedeutungslosigkeit der unter Beweis gestellten Tatsachen zwar als rechtsfehlerhaft. Die Ablehnung wäre nur dann nicht zu beanstanden, wenn - was die Strafkammer indes nicht rechtsfehlerfrei festgestellt hat - der Angeklagte im Veranlagungszeitraum in Deutschland ansässig war. Denn dann würde, selbst wenn darüber hinaus erwiesen wäre, dass die fraglichen Provisionseinkünfte des Angeklagten durch Betriebsstätten in Kanada verdient worden sind, Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 greifen, nachdem rechtsfehlerfrei - und von der Revision auch nicht angegriffen - festgestellt ist, dass der Angeklagte die Provisionseinkünfte in Kanada nicht versteuerte (vgl. UA S. 85). Dies hätte zur Folge, dass die dann grundsätzlich zwar der kanadischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte wegen der in Kanada unterlassenen Besteuerung wieder der deutschen Besteuerung unterfallen. Durch das Verschweigen dieser Einkünfte wäre bei Ansässigkeit des Angeklagten in Deutschland der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt. Bei der Verkürzungsberechnung könnten dann sämtliche Provisionseinkünfte des Angeklagten - unabhängig vom Quellenstaat - zu Grunde gelegt werden. | 59 |
| (d) Dieser Rechtsfehler wirkt sich indes im Hinblick auf die Feststellungen, die aufrechterhalten bleiben, nicht aus. | 60 |
| bb) Bestehen bleiben können auch die Feststellungen zur wirtschaftlichen Zuordnung der Provisionseinkünfte für den Angeklagten und dazu, dass diese dem Angeklagten im fraglichen Zeitraum zugeflossen sind. Die von der Revision in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge ist nicht begründet. | 61 |
| (1) Der Rüge liegt folgendes Verfahrensgeschehen zu Grunde: | 62 |
| Im Zusammenhang mit dem Zustandekommen und dem Inhalt eines Schuldanerkenntnisses, das zu Gunsten der | 63 |

Firma I. von dem Zeugen Pe. abgegeben wurde und dem die Strafkammer im Zusammenhang mit der Inhaberschaft an der Firma I. zu Lasten des Angeklagten indizielle Bedeutung beimisst, stellte der Verteidiger des Angeklagten in der Hauptverhandlung am 15. März 2010 einen Beweisantrag. Dieser hatte verschiedene Geschehnisse im Vorfeld der Abgabe des Schuldanerkenntnisses und zu dessen tatsächlichen Hintergründen zum Gegenstand.

Zum Beweis der im Antrag aufgestellten Beweisbehauptungen wurden einerseits verschiedene Zeugen benannt. Die Ablehnung von deren Vernehmung wird mit der Revision nicht angegriffen. Weiter wurde die Verlesung mehrerer - wiederum teils fremdsprachiger - Urkunden und deren Inaugenscheinnahme beantragt. Zu diesem Zwecke waren die Urkunden dem Beweisantrag in Kopie beigelegt. Mit am 12. April 2010 in der Hauptverhandlung verkündetem Beschluss wurde der Beweisantrag zurückgewiesen. Der unter Beweis gestellte Sachverhalt, sprich die Entstehungsgeschichte des Schuldanerkenntnisses, wurde zu Gunsten des Angeklagten als wahr unterstellt. 64

(2) Soweit im Hinblick auf die abgelehnte Verlesung (und Inaugenscheinnahme) der mit dem Beweisantrag in Kopie vorgelegten Urkunden die Verletzung von § 245 Abs. 2 StPO gerügt wird, beruht das Urteil auf einem möglicherweise gegebenen Rechtsfehler nicht. 65

(a) Auch insoweit kann offen bleiben, ob und ggfs. in welchem Umfang es sich bei in Kopie vorgelegten Urkunden tatsächlich um präsente Beweismittel i.S.v. § 245 Abs. 2 StPO handelt. 66

(b) Aber selbst wenn aufgrund der Präsenz der Urkunden eine Ablehnung nur im Rahmen der Ablehnungsgründe des § 245 Abs. 2 StPO möglich gewesen wäre, beruht das Urteil nicht auf der dann rechtsfehlerhaft auf § 244 Abs. 3 Satz 2 Var. 7 StPO gestützten Ablehnung des Beweisantrags. 67

(aa) Insoweit ist bei einem Verstoß gegen § 245 Abs. 1 StPO anerkannt, dass der Umstand, dass der Ablehnungsgrund der Unerheblichkeit in Fällen des § 245 StPO nicht gilt, nicht dazu führt, dass bei rechtsfehlerhafter Nichtverwendung eines präsenten Beweismittels eine Beruhensprüfung grundsätzlich zu unterbleiben hat bzw. dass ein Beruhen des Urteils auf der Gesetzesverletzung regelmäßig nicht auszuschließen ist (BGH, Urteil vom 31. Januar 1996 - 2 StR 596/95, NJW 1996, 1685). Für die Prüfung des Beruhens gelten daher auch bei einem Verstoß gegen § 245 Abs. 2 StPO keine Besonderheiten (Becker in LR-StPO § 245 Rn. 80). 68

(bb) Vorliegend kann sicher ausgeschlossen werden, dass das Urteil bei Erhebung der Beweise anders ausgefallen wäre. Wie der Generalbundesanwalt zutreffend ausführt, hat sich die Strafkammer an die im Ablehnungsbeschluss getroffene Wahrunterstellung ohne Einengung, Umdeutung oder inhaltliche Änderung (vgl. BGH, Urteil vom 26. Januar 1982 - 1 StR 802/81, NSTZ 1982, 213) im Rahmen der Beweiswürdigung gehalten und sich dort - soweit geboten (vgl. BGH, Urteil vom 21. Februar 1979 - 2 StR 749/78, BGHSt 28, 310) - ebenso wie im Ablehnungsbeschluss mit den als wahr unterstellten (Indiz-)Tatsachen auseinandergesetzt. 69

Dass das Landgericht daraus nicht die Schlussfolgerung gezogen hat, die der Antragsteller gezogen wissen wollte, ist nicht zu beanstanden (vgl. BGH, Urteil vom 6. August 1986 - 3 StR 234/86, StV 1986, 467). Namentlich kann hierin - wie von der Revision behauptet - keine unzulässige Beweisantizipation erblickt werden. Demnach ist nicht ersichtlich, zu welchen anderen Feststellungen das Landgericht gekommen wäre, wenn es die beantragte Beweiswürdigung durchgeführt hätte. 70

B.

Die Revision der Staatsanwaltschaft 71

Die - auf die Einstellung des Verfahrens hinsichtlich des Vorwurfs der Bestechung beschränkte - Revision der Staatsanwaltschaft hat mit der Sachrüge Erfolg. Eines Eingehens auf die Verfahrensrügen, mit der ein Verstoß gegen § 261 StPO geltend gemacht wird, bedarf es daher nicht. Die von der Aufhebung ausgenommenen Feststellungen sind von dem geltend gemachten Verfahrensverstoß nicht betroffen, wie auch der Antrag des Generalbundesanwalts in der Hauptverhandlung zeigt. 72

I.

Soweit die Einstellung des Verfahrens im Hinblick auf den Vorwurf der Bestechung von der Revision der Staatsanwaltschaft angegriffen ist, hat die Strafkammer in der Gesamtschau der Urteilsgründe folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 73

1. Der Angeklagte richtete im September 1991 beim Schweizerischen Bankverein unter der Kontonummer ein 74

Rubrikkonto mit der Bezeichnung "Holgart" ein, über das nur der Angeklagte sowie die von ihm bevollmächtigten Familienangehörigen verfügungsberechtigt waren. Hinter der Bezeichnung "Holgart" stand der ehemalige Staatssekretär Dr. P. Am 2. September 1991 wurden auf diesem Konto 3.800.000 DM einbezahlt. Dr. P. erhielt vom Angeklagten sodann "aufgrund vorangegangener Unrechtsvereinbarung", die im Urteil nicht näher dargelegt wird, am 13. Dezember 1991 250.000 DM, am 23. Januar 1992 127.000 DM und "letztmals" am 28. April 1992 500.000 DM, die dem vorgenannten Rubrikkonto entnommen wurden.

Ende des Jahres 1994 schichtete der Angeklagte das auf dem Rubrikkonto "Holgart" vorhandene Guthaben auf sein Konto Nr. beim Schweizerischen Bankverein um. Auch hier richtete er wieder Rubrikkonten, u.a. eines mit der Bezeichnung "Holgart", ein. Ende Januar 1995 befanden sich auf diesem Rubrikkonto 3.162.000 DM. 75

Am 26. Januar 1995 eröffnete die Ehefrau des Angeklagten bei der Verwaltungs- und Privatbank Vaduz in Liechtenstein drei Währungskonten. Am 27. Januar 1995 wurden dort dem DM-Konto "3.162.00,00" (gemeint sind wohl 3.162.000,00) DM unter Angabe des Zahlungsgrunds "Ref. Holgart" gutgeschrieben. Bei dieser Gutschrift handelt es sich um das Restguthaben des oben genannten Rubrikkontos "Holgart" beim Schweizerischen Bankverein. 76

Am 31. Januar 1995 hob die Ehefrau des Angeklagten von den Währungskonten einen Betrag von insgesamt 11.780.837,50 SFR ab; danach wurden die Währungskonten gelöscht. Anschließend wurden erneut Rubrikkonten eröffnet, darunter auch eines mit der Bezeichnung "Holgart". Die von diesen Rubrikkonten bis Ende 1996 nachvollziehbaren Kontobewegungen weisen keinen Bezug zu Dr. P. auf. 77

2. Hinsichtlich des Vorwurfs der Bestechung ist nach Auffassung der Strafkammer Verfolgungsverjährung eingetreten, da die Tat am 28. April 1992 beendet gewesen sei. Die höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach die ratenweise Bestechung erst dann beendet ist, wenn der Bestochene die ihm abverlangte Diensthandlung vollführt, käme in vorliegender Sache nicht zum Zuge, da die vom Angeklagten belohnten rechtswidrigen Entscheidungen "laut Anklage" bereits am 12. und 20. März 1991 getroffen worden seien. Offen könne bleiben, ob die Tat nicht bereits mit dem Ausscheiden Dr. P. aus seinem Amt als Staatssekretär am 29. Februar 1992 beendet war, da dies am Ergebnis nichts ändere. Ausgehend von diesem Beendigungszeitpunkt und unter Berücksichtigung der im Strafverfahren getroffenen verjährungsunterbrechenden Maßnahmen sei absolute Verfolgungsverjährung am 27. April 2002 um Mitternacht eingetreten. 78

Die Verjährung habe auch nicht nach Maßgabe von § 78b Abs. 4 oder 5 StGB geruht. § 78b Abs. 4 StGB sei vorliegend im Hinblick auf § 2 Abs. 3 StGB nicht anwendbar; bei Inkrafttreten des § 78b Abs. 5 StGB am 11. August 2005 sei die Tat bereits verjährt gewesen. Anhaltspunkte für eine spätere Beendigung der Tat gäbe es auf Grundlage der getroffenen Feststellungen nicht. Namentlich die Kontobewegungen in den Jahren 1995 und 1996 würden nicht für eine Beendigung der Tat erst am 14. Dezember 1995, dem Tag, als bei Dr. P. eine Hausdurchsuchung im Hinblick auf die ihm zur Last liegenden Taten stattfand, sprechen. Dass der Angeklagte darüber hinaus für Dr. P. das Rubrikkonto "Holgart" treuhänderisch verwaltet hat, konnte die Kammer nicht feststellen. 79

II.

Die Einstellung hinsichtlich des Vorwurfs der Bestechung hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand, weil das Landgericht insoweit keine hinreichenden Feststellungen getroffen hat, die dem Revisionsgericht die Prüfung ermöglichen, wann die Tat ihre Beendigung fand. Das Urteil genügt in diesem Zusammenhang nicht den Anforderungen, die an ein Einstellungsurteil wegen Verjährung zu stellen sind. 80

1. Insoweit gilt allgemein:

In den Urteilsgründen eines Einstellungsurteils wegen Verjährung muss grundsätzlich, von der zugelassenen Anklage ausgehend, in revisionsrechtlich nachprüfbarer Weise dargelegt werden, aus welchen Gründen die Durchführung des Strafverfahrens unzulässig ist, d.h. die tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen des Verfahrenshindernisses sind festzustellen und anzugeben. Der Umfang der Darlegung richtet sich nach den besonderen Gegebenheiten des Einzelfalles, insbesondere nach der Eigenart des Verfahrenshindernisses (BGH, Urteil vom 19. Oktober 2010 - 1 StR 266/10, BGHSt 56, 6 mwN). 82

Gerade bei der Prüfung der Voraussetzungen der Verjährung sind die tatsächlichen Voraussetzungen des behaupteten Verfahrenshindernisses, das zur Einstellung des Verfahrens nach § 260 Abs. 3 StPO führen müsste, hinreichend festzustellen. Hier benötigt ein Einstellungsurteil eine vom Tatrichter festzustellende Sachverhaltsgrundlage. Erst auf dieser Grundlage lässt sich die Verjährungsfrage beurteilen. Daher sind in solchen Fällen eine umfassende 83

Beweisaufnahme und detaillierte Feststellungen zum Tatgeschehen erforderlich, bevor die Verjährungsfrage beurteilt werden kann (BGH aaO mwN).

Die Sachverhaltsdarstellung sollte dabei - unbeschadet des Grundsatzes der Einheit der Urteilsgründe - in sich geschlossen sein. Verteilen sich die Feststellungen - wie hier - auf unterschiedliche Passagen des Urteils und wird nicht zwischen der Darlegung des Tatgeschehens, der Beweiswürdigung und der rechtlichen Würdigung unterschieden, so kann das Urteil dem Leser die wesentlichen, die Entscheidung tragenden tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen ohne aufwändige eigene Bemühungen nicht vermitteln (vgl. BGH, Beschluss vom 3. Februar 2009 - 1 StR 687/08, NStZ-RR 2009, 183). 84

2. Diesen Anforderungen an ein Einstellungsurteil wird das angefochtene Urteil nicht gerecht. 85

a) Das Urteil teilt bereits nicht mit, welchen konkreten Inhalt die zwischen dem Angeklagten und dem Zeugen Dr. P. getroffene Unrechtsvereinbarung hatte. Vielmehr erschöpfen sich die Feststellungen im Urteil darin, dass "der Angeklagte dem Mitverfolgten Dr. P. aufgrund vorangegangener Unrechtsvereinbarung letztmals am 28. April 1992 eine Bestechungssumme von 500.000,- DM ausbezahlt". Hinreichend konkrete Feststellungen zum Inhalt der Unrechtsvereinbarung sind indes für die revisionsrechtliche Überprüfung, ob die Strafkammer zu Recht den Eintritt der Verfolgungsverjährung bejaht hat, von erheblicher Bedeutung. Denn grundsätzlich gilt, dass erst dann, wenn der Beamte die Amtshandlung vollzogen und den Vorteil, den er dafür forderte oder sich versprechen ließ, in seinem letzten Stück erhalten und angenommen hat, die Tat beendet ist (BGH, Urteil vom 30. April 1957 - 1 StR 287/56, BGHSt 10, 237, 243; BGH, Urteil vom 22. Mai 1958 - 1 StR 551/57, BGHSt 11, 345). Erforderlich ist daher, dass sich die Feststellungen zur Unrechtsvereinbarung insbesondere auch dazu verhalten, welchen Bestechungslohn der Beamte erhalten und wie die Zuwendung des Bestechungslohns konkret ausgestaltet werden sollte. 86

Vor diesem Hintergrund ist auch die Formulierung, dass die Zahlung "aufgrund vorangegangener Unrechtsvereinbarung letztmals" erfolgte, nicht hinreichend aussagekräftig. Ihr kann insbesondere nicht der alleinige Erklärungsinhalt beigemessen werden, dass der gesamte Bestechungslohn mit der Zahlung der fraglichen 500.000 DM am 28. April 1992 dem Bestochenen zugeflossen ist. Denn insoweit ergeben sich aufgrund der Feststellungen insgesamt allenfalls Zahlungen an Dr. P. in Höhe von 877.000 DM, wohingegen etwa die zugelassene Anklage einen vereinbarten Bestechungslohn von 3.800.000 DM annimmt. 87

b) Der Darlegungsmangel wird auch nicht durch weitere Ausführungen im Urteil beseitigt. Namentlich die sich unmittelbar an die vorstehende Feststellung anschließende rechtliche Würdigung "An diesem Tag [gemeint ist der 28. April 1999] also waren die Bestechungshandlungen des Angeklagten beendet und begann insofern die Verjährung (vgl. BGH aaO BGHSt 11, 345, 347)", ist nicht geeignet die erforderlichen Feststellungen zu ersetzen. Insbesondere kann dieser rechtlichen Würdigung - noch dazu im Zusammenspiel mit dem in der zitierten Fundstelle angeführten Rechtssatz - kein wie auch immer gearteter Feststellungsinhalt beigemessen werden. Auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass in der Anklage, die im Eröffnungsbeschluss unverändert zur Hauptverhandlung zugelassen wurde, dem Angeklagten zur Last gelegt wird, dem gesondert verfolgten Dr. P. einen Bestechungslohn von 3.800.000 DM versprochen zu haben. 88

c) Weitergehende Feststellungen waren zur Unrechtsvereinbarung auch nicht deshalb entbehrlich, weil der Bestochene bereits am 29. Februar 1992 aus seinem Amt ausgeschieden war. 89

aa) Zwar beginnt die Verjährung der Bestechlichkeit nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs spätestens mit dem Ausscheiden des Täters als Beamter, was auch dann gilt, wenn er noch später Vorteile für seine frühere Bestechlichkeit erhält und annimmt (vgl. BGH, Urteil vom 22. Mai 1958 - 1 StR 551/57, BGHSt 11, 345). Diese Rechtsprechung wird in der Kommentarliteratur ohne weiteres auf die Bestechung übertragen (Fischer, StGB, 56. Aufl., § 331 Rn. 30a). 90

bb) Der Senat kann offen lassen, ob er an seiner bisherigen Rechtsprechung zur Bestechlichkeit festhält. Sie ist jedenfalls nicht auf den Tatbestand der Bestechung zu übertragen. Im Einzelnen ist insoweit Folgendes zu sehen: 91

(1) Wesentlicher Gesichtspunkt, auf den die bisherige Meinung des Senats hinsichtlich der Beendigung der Bestechlichkeit gestützt wurde, war, dass Vergehen gegen §§ 331, 332 StGB nur begehen kann, wer Beamter ist. Verliert jemand das Amt und die Eigenschaft als Beamter, empfängt er aber gleichwohl noch Vorteile aus einer früheren Bestechlichkeit, so setze er diese nicht mehr in strafbarer Weise fort. Straffloses Handeln sei für die Strafverfolgung und deshalb auch für ihre Verjährung nicht bedeutsam. Diese beginne mit der Beendigung strafbaren Verhaltens (BGH, Urteil vom 22. Mai 1958 - 1 StR 551/57, BGHSt 11, 345). 92

(2) Gegen diese Begründung sprechen freilich gewichtige Argumente. Insoweit gelten nachfolgende Grundsätze: 93

(a) Gemäß § 78a Satz 1 StGB beginnt die Verjährung, sobald die Tat beendet ist. Nach dem vom Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung angewendeten materiellen Beendigungsbegriff ist dies erst der Fall, wenn der Täter sein rechtsverneinendes Tun insgesamt abschließt, das Tatunrecht mithin tatsächlich in vollem Umfang verwirklicht ist. Dies bedeutet, dass die Beendigung der Tat nicht allein an die weitere Verwirklichung tatbestandlich umschriebener Merkmale der Straftat nach deren Vollendung anknüpft. Vielmehr zählen zur Tatbeendigung auch solche Umstände, die - etwa weil der Gesetzgeber zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsgüterschutzes einen Deliktstypus mit vorverlagertem Vollendungszeitpunkt gewählt hat - zwar nicht mehr von der objektiven Tatbestandsbeschreibung erfasst werden, aber dennoch das materielle Unrecht der Tat vertiefen, weil sie den Angriff auf das geschützte Rechtsgut perpetuieren oder gar intensivieren (vgl. BGH, Urteil vom 19. Juni 2008 - 3 StR 90/08, BGHSt 52, 300 mwN auch zur Gegenansicht). 94

(b) Für den Straftatbestand der Bestechlichkeit bedeutet dies: 95

Sind sich der Amtsträger und der Bestechende über die pflichtwidrige Diensthandlung sowie die hierfür zu erbringende Gegenleistung einig und wird die Unrechtsvereinbarung auch tatsächlich vollständig umgesetzt, so kommt es für die Tatbeendigung auf die jeweils letzte Handlung zur Erfüllung der Unrechtsvereinbarung an. Wird die pflichtwidrige Diensthandlung hingegen erst nach der Zuwendung des Vorteils vorgenommen, so führt somit erst dies zur Beendigung der Tat. Zwar ist die Vornahme der pflichtwidrigen Diensthandlung nicht objektives tatbestandliches Element des § 332 Abs. 1 Satz 1 StGB; die Bestechlichkeit ist vielmehr bereits dann vollendet, wenn der Amtsträger für eine ausgeübte oder künftige pflichtwidrige Diensthandlung einen Vorteil fordert, sich versprechen lässt oder annimmt. Die pflichtwidrige Diensthandlung ist aber dennoch zentraler Bezugspunkt aller dieser Tatbestandsvarianten. Sie umschreibt den materiellen Unrechtskern, der den Tatbestand der Bestechlichkeit von dem der Vorteilsannahme abhebt und die im Vergleich zu § 331 Abs. 1 StGB erhöhte Strafandrohung rechtfertigt; dies gilt selbst im Falle einer für sich fehlerfreien Ermessensentscheidung, deren Pflichtwidrigkeit allein dadurch begründet wird, dass der Amtsträger sich bei der Entscheidung durch den Vorteil beeinflussen lässt oder sich wenigstens beeinflussbar zeigt (§ 332 Abs. 3 Nr. 2 StGB). Wird die pflichtwidrige Diensthandlung erst nach der Zuwendung des Vorteils vorgenommen, so findet der Angriff auf das Schutzgut des § 331 StGB erst darin seinen Abschluss; denn die Lauterkeit der Amtsausübung sowie das öffentliche Vertrauen in diese werden am nachhaltigsten dadurch beeinträchtigt, dass der durch die Bestechung befangene Amtsträger den "Staatswillen" tatsächlich verfälscht, indem er die erkaufte pflichtwidrige Diensthandlung ausübt (BGH aaO mwN). 96

(c) Für den Tatbestand der Bestechung besteht kein Anlass von diesen Grundsätzen abzuweichen. Für die Beurteilung des vorliegenden Falles bedeutet dies, dass der Abschluss des rechtsverneinenden Tuns in der Auszahlung des gesamten für die Tat vereinbarten Bestechungslohns zu erblicken ist, wenn diese der Diensthandlung nachfolgt. So wie die Vornahme der Diensthandlung auf Seiten des Bestochenen der zentrale Bezugspunkt des Tatbestands ist, erweist sich die Zahlung des Bestechungslohns als der Gesichtspunkt, der das Tatunrecht tatsächlich in vollem Umfang verwirklicht. 97

Ob der Bestochene zur Zeit der Zahlung des Bestechungslohns noch in dem Amtsverhältnis steht, ist demgegenüber jedenfalls für die Beendigung der Bestechung unbeachtlich. Vielmehr ist insoweit lediglich erforderlich, aber auch ausreichend, dass er zur Zeit der Unrechtsvereinbarung tauglicher Täter einer Vorteilsannahme bzw. Bestechlichkeit war. Der Fortbestand des Amtsverhältnisses über diesen Zeitpunkt hinaus ist für den materiellen Unrechtskern der Bestechung ohne Bedeutung. Dies gilt umso mehr, als dass die "Gewährung des Vorteils" - anders die Vornahme der Diensthandlung im Falle der Vorteilsannahme bzw. der Bestechlichkeit - als das die Tatbeendigung markierende Ereignis vom Tatbestand der §§ 333, 334 StGB erfasst und als eigenständige Tathandlungsalternative mit den anderen Alternativen (Anbieten und Versprechen eines Vorteils) regelmäßig zu tatbestandlicher Handlungseinheit verknüpft ist (BGH, Urteil vom 10. Mai 2001 - 3 StR 549/00, BGHSt 47, 22; BGH, Urteil vom 13. Oktober 1994 - 1 StR 614/93, NStZ 1995, 92). Hinzu kommt, dass es ansonsten zu schwer nachvollziehbaren Strafbarkeitslücken kommen könnte (vgl. insoweit aber Fischer, StGB, 58. Aufl., § 331 Rn. 24b mwN). 98

(d) Demgemäß ist bei sukzessiver Zahlung des Bestechungslohns jedenfalls, soweit - wie hier angeklagt, aber nicht aufgeklärt - ein von vornherein feststehender Betrag den Bestochenen zugewendet werden soll, die Tat regelmäßig erst mit der Zahlung des letzten Teils des Bestechungslohns beendet, auch wenn der Bestochene zuvor aus dem Amt ausgeschieden ist. 99

3. Die Einstellung des Verfahrens im Hinblick auf den Vorwurf der Bestechung kann danach keinen Bestand haben. Der Senat kann nicht ausschließen, dass es in einer neuen Hauptverhandlung insoweit zu einer Verurteilung nach § 334 100

StGB in der zur Tatzeit geltenden Fassung kommt. Denn soweit mit der Zahlung am 28. April 1992 die zwischen dem Angeklagten und Dr. P. getroffene Unrechtsvereinbarung noch nicht in vollem Umfang vollzogen war, kommt auf Grundlage des bisherigen Sachstands in Betracht, dass die Bestechung erst mit der am 14. Dezember 1995 erfolgten Durchsuchung der Wohnung des Zeugen Dr. P. beendet ist. Dann hätte sich das Versprechen bzw. die Unrechtsvereinbarung als endgültig fehlgeschlagen erwiesen (vgl. BGH, Urteil vom 18. Juni 2003 - 5 StR 489/02, NStZ 2004, 41). Ausgehend von diesem Beendigungszeitpunkt wäre die Tat zur Zeit des Zugangs des Auslieferungersuchens an die kanadischen Behörden und zur Zeit des Inkrafttretens des § 78b Abs. 5 StGB noch nicht verjährt gewesen.

Das Urteil war deshalb auch insoweit mit den Feststellungen aufzuheben. Ausgenommen werden hiervon die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen, soweit sie die Einrichtung der Rubrikkonten "Holgart" und die diesbezüglichen Kontobewegungen zum Gegenstand haben. Diese Feststellungen sind von dem aufgezeigten Darlegungsmangel nicht betroffen. 101

Keinen Bestand haben die Feststellungen dazu, dass hinter der Bezeichnung "Holgart" der ehemalige Staatssekretär Dr. P. stand und dass die Konten durch den Angeklagten nicht treuhänderisch gehalten wurden. Hinsichtlich dieser den Angeklagten mit Blick auf den Tatbestand der Bestechung belastenden Feststellungen hatte der Angeklagte bislang keine Möglichkeit, sich mit seiner Revision zu verteidigen. 102

C.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf Folgendes hin: 103

1. Der neue Tatrichter wird Gelegenheit haben, die Frage der Ansässigkeit des Angeklagten in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen anhand der in § 4 DBA Kanada 1981 genannten Kriterien aufzuklären. Für die diesbezüglich von Amts wegen bestehende Aufklärungspflicht gilt: Dem Tatrichter ist es dabei erlaubt und aufgegeben, das bisherige Ergebnis seiner Beweisaufnahme zugrunde zu legen. Das sonst im Beweisantragsrecht weitgehend herrschende Verbot einer Beweisantizipation gilt nicht. 104

Der Tatrichter darf also seine Entscheidung davon abhängig machen, welche Ergebnisse von der Beweisaufnahme - vor dem Hintergrund des bisherigen Beweisergebnisses - zu erwarten sind und wie diese zu erwartenden Ergebnisse zu würdigen wären (BGH, Beschluss vom 5. September 2000 - 1 StR 325/00, NJW 2001, 695; Urteil vom 9. Juni 2005 - 3 StR 269/04, NStZ 2005, 701). 105

Bei dieser Prognose könnte die bestandskräftige Feststellung, dass der Angeklagte seine Provisionseinkünfte in Kanada nicht versteuert hat und dass diese auch dort nicht versteuert wurden, ein gewichtiges Indiz dafür sein, dass er i.S.d. DBA nicht in Kanada ansässig war. Weitere Beweismstände für den Ort der Ansässigkeit können sich möglicherweise aus den Unterlagen zu seinen deutschen Einkommensteuererklärungen, den finanzgerichtlichen Akten und den Auslieferungsunterlagen ergeben. 106

Zu der Frage, ob die Aufklärungspflicht insoweit auch zur Vernehmung von Auslandszeugen drängt, und zur Bewertung des dadurch möglicherweise zu erzielenden Beweisergebnisses verweist der Senat auf die Entscheidungen des Bundesgerichtshofs vom 12. Oktober 1999 - 1 StR 109/99, NStZ 2000, 156, vom 7. Mai 2008 - 5 StR 634/07 und vom 14. September 2004 - 4 StR 309/04, StV 2005, 115 sowie des Bundesverfassungsgerichts vom 2. Oktober 2003 - 2 BvR 149/03, NStZ 2004, 214. 107

Falls der Angeklagte eine Ansässigkeit in Kanada - sei es auch in Form eines förmlichen Beweisantrags - durch Auslandszeugen unter Beweis stellt, gilt, wenn eine Bescheidung nach § 244 Abs. 5 Satz 2 StPO in Erwägung gezogen wird, derselbe Maßstab der Aufklärungspflicht (BGH, Beschluss vom 5. September 2000 - 1 StR 325/00, NJW 2001, 695). 108

2. Sollte das neue Tatgericht hingegen zu der Überzeugung gelangen, dass der Angeklagte in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen in Kanada ansässig war, schliesse dies eine Strafbarkeit des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung nicht von vornherein aus. Denn nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA Kanada 1981 stünde der Bundesrepublik Deutschland auch in diesem Fall das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus deutschen Quellen zu. Eine eingetretene Strafbarkeit würde dabei auch dann nicht nachträglich wieder entfallen, wenn gemäß Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 im Ergebnis die Besteuerung an Kanada zurückgefallen sein sollte, weil die deutschen Finanzbehörden in Unkenntnis von den vom Angeklagten verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen eine Besteuerung insoweit nicht durchgeführt haben. 109

3. Sollte das Landgericht für die Gewinnermittlung die Besteuerungsgrundlagen erneut zu schätzen haben, wird es zunächst die Gewinnermittlungsmethode festzustellen haben (zu den Voraussetzungen einer Schätzung vgl. BGH, Beschluss vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635, 636). Denn zu schätzen sind nicht die verkürzten Steuern, sondern die je nach Gewinnermittlungsmethode maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen (vgl. BGH, Beschluss vom 19. Juli 2007 - 5 StR 251/07, wistra 2007, 470). 110

Welche Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln sind, hängt von der Gewinnermittlungsmethode ab. Maßgeblich für die Schätzung ist daher, ob der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG) oder nach Maßgabe von § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu bestimmen war. Betriebsvermögensvergleich und Einnahme-Überschussrechnung sind zwei unterschiedliche, aber grundsätzlich gleichwertige Gewinnermittlungsmethoden. Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als Grundform hat nur Bedeutung für die Frage, nach welcher Methode der Gewinn zu ermitteln ist, wenn der Steuerpflichtige keine (wirksame) Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart getroffen hat. In einem solchen Fall bleibt es bei der Grundform des § 4 Abs. 1 EStG, also bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (BFH, Urteil vom 19. März 2009 - IV R 57/07, BFHE 224, 513). Formal wird das Wahlrecht dabei allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung begrenzt. In materiell-rechtlicher Hinsicht wird das Wahlrecht auch durch die in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG genannten Voraussetzungen beschränkt (BFH, Urteil vom 21. Juli 2009 - X R 46/08, BFH/NV 2010, 186). Im vorliegenden Fall könnte sich möglicherweise aus den vom Angeklagten eingereichten Steuererklärungen die Ausübung des Wahlrechts entnehmen lassen (vgl. BFH, Urteil vom 24. September 2008 - X R 58/06, BFHE 223, 80). 111

Die für die Bestimmung des tatbestandlichen Schuldumfangs (ggf. durch Schätzung) maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen hängen auch davon ab, ob im Rahmen der steuerlichen Erklärungen nicht geltend gemachte steuermindernde Tatsachen bei der Feststellung der Steuerverkürzung wegen des Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) nicht zu berücksichtigen sind. Auf diese hat sich - sofern trennbar - die Schätzung der für den tatbestandlichen Schuldumfang bedeutsamen Tatsachen auch nicht zu erstrecken. Nicht vom Kompensationsverbot erfasst werden im Ergebnis auch solche Umstände, die als Faktoren im Rahmen der Schätzung selbst berücksichtigt werden müssen (vgl. Wulf in MüKo-StGB § 370 AO Rn. 149). In die Schätzung einbezogen werden müssen jedenfalls solche steuermindernde Faktoren, für die das Kompensationsverbot ohnehin nicht gilt, weil sie mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, so dass die Steuerermäßigung nicht "aus anderen Gründen" zu erfolgen hat. Hierunter fallen namentlich solche Betriebsausgaben, die unmittelbar mit verschwiegenen Betriebseinnahmen zusammenhängen, nicht aber solche Betriebsausgaben, die andere als die nicht verbuchten Geschäfte betreffen (vgl. auch BGH, Urteil vom 18. November 1960 - 4 StR 131/60, BStBl I 1961, 496; siehe auch Jäger in Klein, AO, 10. Aufl., § 370 Rn. 136 mwN). Die vom Kompensationsverbot erfassten steuermindernden Umstände sind dann aber bei der Strafzumessung zu berücksichtigen (st. Rspr., vgl. BGH, Beschluss vom 8. Januar 2008 - 5 StR 582/07, wistra 2008, 153); ihr Umfang ist erforderlichenfalls ebenfalls durch Schätzung zu bestimmen. Wiegen die steuermindernden Tatsachen - einschließlich derjenigen, die dem Kompensationsverbot unterfallen - und die verschwiegenen steuererhöhenden Faktoren sich gegenseitig auf, kann dies ein Umstand sein, der für die Frage des Hinterziehungsvorsatzes von Bedeutung sein kann (vgl. BGH, Urteil vom 24. Oktober 1990 - 3 StR 16/90, NStZ 1991, 89). Nach den bislang getroffenen Feststellungen liegt hier allerdings angesichts der Höhe der verschwiegenen Einkünfte und der vom Angeklagten getroffenen Verschleierungsmaßnahmen das Fehlen eines Hinterziehungsvorsatzes fern. 112

4. Die - isoliert betrachtet rechtsfehlerfreien - Ausführungen des Landgerichts zur Annahme eines unbenannten besonders schweren Falles i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 1 AO (vgl. UA S. 110 f.) geben dem Senat Anlass zu dem Hinweis, dass diejenigen Umstände, die allein zur Einstufung des Falles als besonders schwer herangezogen worden sind und damit zur Wahl des erhöhten Strafrahmens geführt haben, im Rahmen der Strafzumessung im engeren Sinne nicht nochmals erschwerend berücksichtigt werden dürfen (vgl. für den Fall eines verwirklichten Regelbeispiels BGH, Beschluss vom 22. April 2004 - 3 StR 113/04, NStZ-RR 2004, 262). 113

5. Auch wenn - wie vom Generalbundesanwalt zutreffend ausgeführt - das Verfahren besonderes Aufsehen in der Öffentlichkeit erregt hat und die Taten des Angeklagten nicht nur wegen des hohen Schadens, den sie verursachten, sondern auch aus anderen Gründen besonders schwer wiegen, bedarf es, um generalpräventive Gesichtspunkte strafschärfend zu berücksichtigen, der Feststellung, dass es zu einer gemeinschaftsgefährdenden Zunahme von Straftaten kam, wie sie zur Aburteilung stehen (BGH, Beschluss vom 8. Mai 2007 - 4 StR 173/07, NStZ 2007, 702 mwN). Solche Feststellungen sind bisher nicht getroffen. 114

6. Wengleich die vom Angeklagten im Auslieferungsverfahren bemühten zahlreichen Rechtsmittel angesichts ihrer überwiegenden Erfolglosigkeit durchaus missbräuchlichen Charakter aufweisen, erscheint fraglich, ob die 115

Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des § 51 Abs. 1 Satz 2 StGB gegeben sind. Denn die Anwendung von § 51 Abs. 1 Satz 2 StGB kommt bei einem Verhalten in Betracht, das nicht der Verteidigung des Täters dient und entweder gerade darauf abzielt, eine (angeordnete) U-Haft zu verlängern, um sich durch deren spätere Anrechnung einen Vorteil bei der Strafvollstreckung zu verschaffen, oder den Zweck verfolgt, das Verfahren aus anderen Gründen böswillig zu verschleppen (vgl. BGH, Beschluss vom 23. Februar 1999 - 4 StR 49/99, NStZ 1999, 347). Denn es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Angeklagte allein in der Absicht handelte, seine Auslieferung zu verhindern und eine Verschleppung des Verfahrens indes lediglich als Folge seiner von anderweitigen Motiven getragenen Vorgehensweise hinnahm.

Das neue Tatgericht wird bei einer etwaigen Anrechnungsentscheidung auch Gelegenheit haben, nach § 51 Abs. 4 Satz 2 StGB den Anrechnungsmaßstab zu bestimmen. 116