

HRRS-Nummer: HRRS 2012 Nr. 1011

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2012 Nr. 1011, Rn. X

BGH 1 StR 26/12 - Beschluss vom 21. August 2012 (LG Mannheim)

Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren (wiederholte Steuerhinterziehung; Strafklageverbrauch: Tat im prozessualen Sinne; Nemo tenetur-Grundsatz: Selbstbelastungsfreiheit und Selbstanzeige, Verwendungsverbot).

§ 370 AO; Art. 103 Abs. 3 GG; Art. 1 Abs. 1 GG; Art. 6 EMRK; § 393 AO; § 371 AO; § 218 AO; § 284 AO; § 264 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Steuerhinterziehung kann auch im Beitreibungsverfahren begangen werden. Im Beitreibungsverfahren sind dabei steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 AO auch Umstände, die für die Entscheidung des Finanzamts, ob und welche Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen werden sollen, von Bedeutung sind (BGH wistra 1992, 300, 302).
2. Der Umstand, dass auch das Beitreibungsverfahren (Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren) Teil des Besteuerungsverfahrens ist, führt nicht dazu, dass unrichtige Angaben in verschiedenen Verfahrensabschnitten zu einem einheitlichen Lebensvorgang im Sinne des § 264 StPO gehören würden und deshalb Teile derselben Tat im prozessualen Sinn wären. Nach der Rechtsprechung liegt zwar nur eine Tat im prozessualen Sinn vor, wenn nach Abgabe einer falschen Steuererklärung gegenüber der Veranlagungsstelle des Finanzamts im Festsetzungsverfahren das Ziel der Steuerverkürzung in der Folge im Rechtsmittelverfahren weiter verfolgt wird. Anderes gilt aber dann, wenn der Angeklagte mit unrichtigen Angaben im Vollstreckungsverfahren zu seinen Vermögensverhältnissen das Ziel verfolgt, die Vollstreckung wegen bereits festgestellter Steueransprüche in sein Vermögen zu verhindern. Eine rechtskräftige Verurteilung des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren kann in diesem Fall im Hinblick auf eine Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren keinen Strafklageverbrauch auslösen.
3. Die Taten der Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren und im Beitreibungsverfahren stehen selbst dann materiell rechtlich in Tateinheit und nicht im Verhältnis der Tateinheit zueinander, wenn der Täter von Anfang an beabsichtigte, auch im Beitreibungsverfahren unrichtige Angaben zu machen.
4. Wurden die tatbestandsmäßigen Angaben im Wege einer eidesstattlichen Versicherung nach § 284 AO gemacht, unterliegen sie keinem Verwertungsverbot unter dem Gesichtspunkt des Nemo-tenetur-Grundsatzes. Die Aufforderung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung nach § 284 AO gehört nicht zu den unzulässigen Zwangsmitteln zur Durchsetzung einer Mitwirkung i.S.v. § 393 Abs. 1 AO.
5. Der Nemo-tenetur-Grundsatz ("nemo tenetur se ipsum accusare") berechtigt nur zum Schweigen, nicht aber zur Begehung neuen Unrechts.
6. Während im gesamten Besteuerungsverfahren die gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten auch während eines eingeleiteten Steuerstrafverfahrens fortbestehen, ergibt sich für das Strafverfahren aus dem Nemo-tenetur-Grundsatz, dass die im Rahmen einer eidesstattlichen Versicherung nach § 284 AO gemachten wahrheitsgemäßen Angaben über die Vermögenssituation nicht in dem das Festsetzungsverfahren betreffenden Steuerstrafverfahren verwertet werden dürfen. Insoweit gilt für erzwungene Angaben im Beitreibungsverfahren gegenüber einem Strafverfahren wegen einer Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren nichts anderes als im Hinblick auf erzwungene Angaben im Steuerfestsetzungsverfahren, soweit es sich auf andere Veranlagungszeiträume und Steuerarten bezieht, als diejenigen, die von einem bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahren erfasst werden.

Entscheidungstenor

Die Revisionen der Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Mannheim vom 11. August 2011 werden als unbegründet verworfen, da die Nachprüfung des Urteils auf Grund der

Revisionsrechtfertigungen keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten ergeben hat (§ 349 Abs. 2 StPO).

Jeder Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Ergänzend zu den zutreffenden Ausführungen des Generalbundesanwalts in seiner Antragsschrift bemerkt der Senat:

Das Urteil hält auch insoweit rechtlicher Nachprüfung stand, als das Landgericht beim Angeklagten G. jeweils selbständige, in Tatmehrheit zueinander stehende Steuerhinterziehungen im Festsetzungsverfahren und im Beitreibungsverfahren angenommen hat.

1. Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Urteilsfeststellungen hatte der Angeklagte zunächst im steuerlichen Festsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO) unrichtige Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen gemacht und so eine zu niedrige Festsetzung seiner Einkommen- und Umsatzsteuerschuld erreicht. Er war u.a. deswegen mit Urteil des Landgerichts Mannheim vom 24. März 2006 wegen Steuerhinterziehung zu einer zweijährigen Bewährungsstrafe verurteilt worden. Sodann hat sich der Angeklagte - was hier verfahrensgegenständlich ist - in dem die vorgenannte Einkommen- und Umsatzsteuerschuld betreffenden Beitreibungsverfahren, d.h. im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren (§§ 218 ff., 249 ff. AO), "bewusst und systematisch als vermögenslos dargestellt" und so "die Beitreibung der geschuldeten Steuern vereitelt" (UA S. 14). Während er tatsächlich über beträchtliches - wenn auch durch Verlagerung auf Dritte verschleiertes - Vermögen verfügte, behauptete der Angeklagte in zwei an das Finanzamt gerichteten Schreiben und in einer abgegebenen Selbstauskunft bewusst wahrheitswidrig seine Vermögenslosigkeit. Darüber hinaus gab er am 14. September 2001 auf mit Zwangsmittelandrohung verbundenem Verlangen der Finanzbehörden im steuerlichen Vollstreckungsverfahren eine eidesstattliche Versicherung (§ 284 AO) ab, verschwieg aber auch darin wesentliche Teile seiner Vermögenswerte. Zu diesem Zeitpunkt war bereits das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren wegen unrichtiger Angaben im steuerlichen Festsetzungsverfahren eingeleitet. Ein Anfangsverdacht für unrichtige Angaben auch im Beitreibungsverfahren bestand dagegen nicht, ein Ermittlungsverfahren war insoweit zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht eingeleitet.

2. Bei dieser Sachlage begegnet die Verurteilung des Angeklagten G. wegen Steuerhinterziehung (im Beitreibungsverfahren) in vier Fällen, in einem Fall tateinheitlich zusammentreffend mit der Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung, keinen rechtlichen Bedenken.

a) Steuerhinterziehung (§ 370 AO) kann auch im Beitreibungsverfahren begangen werden (vgl. BGH, Urteil vom 24. September 1986 - 3 StR 348/86, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 1; BGH, Urteil vom 19. Dezember 1997 - 5 StR 569/96, BGHR AO § 370 Abs. 1 Beitreibungsverfahren 2 und Konkurrenzen 16; BGH, Urteil vom 23. Juni 1992 - 5 StR 74/92, wistra 1992, 300; Bansemer, wistra 1994, 327; Grote, Steuerhinterziehung außerhalb des Festsetzungsverfahrens, 1989; Jäger in Klein, AO, § 370, Rn. 52; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 370 AO, Rn. 226 ff.; Rolletschke in Graf/Jäger/Wittig, § 370 AO, Rn. 49). Im Beitreibungsverfahren sind dabei steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 AO auch Umstände, die für die Entscheidung des Finanzamts, ob und welche Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen werden sollen, von Bedeutung sind (BGH, Urteil vom 23. Juni 1992 - 5 StR 74/92, wistra 1992, 300, 302). Daher hat das Landgericht zutreffend die Abgabe der einen entsprechenden Taterfolg (vgl. dazu BGH, Urteil vom 19. Dezember 1997 - 5 StR 569/96, BGHSt 43, 381, 390 f.; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 370 AO, Rn. 230) bewirkenden unrichtigen Schreiben bzw. Selbstauskunft wie auch die Abgabe der falschen eidesstattlichen Versicherung im (steuerlichen) Vollstreckungsverfahren durch den Angeklagten G. als taugliche Tathandlungen einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO gewertet (vgl. Bansemer, wistra 1994, 327, 332).

b) Der Verurteilung des Angeklagten G. wegen Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren stand nicht das Verfahrenshindernis des Strafklageverbrauchs entgegen. Die Verurteilung des Angeklagten im Jahr 2006 wegen Steuerhinterziehung im steuerlichen Festsetzungsverfahren betraf andere Taten im prozessualen Sinn als die Hinterziehung im Beitreibungsverfahren.

aa) Der Umstand, dass auch das Beitreibungsverfahren (Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren) Teil des Besteuerungsverfahrens ist (vgl. BFH, Beschluss vom 16. Juli 2001 - VII B 203/00, wistra 2002, 191), führt nicht dazu, dass unrichtige Angaben in verschiedenen Verfahrensabschnitten zu einem einheitlichen Lebensvorgang im Sinne des § 264 StPO gehören würden und deshalb Teile derselben Tat im prozessualen Sinn wären. Allerdings liegt nach der Rechtsprechung nur eine Tat im prozessualen Sinn vor, wenn nach Abgabe einer falschen Steuererklärung gegenüber

der Veranlagungsstelle des Finanzamts im Festsetzungsverfahren das Ziel der Steuerverkürzung in der Folge im Rechtsmittelverfahren weiter verfolgt wird (vgl. BGH, Urteil vom 19. Dezember 1997 - 5 StR 569/96, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 16). Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich von dieser Situation jedoch erheblich, denn mit den unrichtigen Angaben im Vollstreckungsverfahren zu seinen Vermögensverhältnissen verfolgte der Angeklagte G. nicht das Ziel einer unrichtigen Steuerfestsetzung; vielmehr wollte er verhindern, dass wegen bereits festgestellter Steueransprüche in sein Vermögen vollstreckt wird. Hierbei handelt es sich um unterschiedliche Lebenssachverhalte. Die rechtskräftige Verurteilung des Angeklagten G. wegen Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren konnte deshalb im Hinblick auf Taten der Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren keinen Strafklageverbrauch auslösen.

bb) Es liegt auch keine tateinheitliche Verknüpfung der Taten vor, die zur Annahme eines einheitlichen Lebenssachverhalts führen könnte. Tateinheit scheidet hier aus, weil die von dem Angeklagten G. zur Tatbestandserfüllung im Festsetzungsverfahren begangenen Handlungen nicht zugleich Teil der weiteren im Beitreibungsverfahren - überdies mit anders gelagerter Zielsetzung - begangenen strafbaren Handlungen nach § 370 AO waren (vgl. BGH, Urteil vom 24. September 1986 - 3 StR 348/86, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 1). Angesichts der neuen unrichtigen Angaben im Vollstreckungsverfahren zu den Vermögensverhältnissen und damit neuem Tatumrecht liegt - entgegen der Auffassung der Verteidigung - auch keine mitbestrafte Nachtat vor. Die Taten der Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren und im Beitreibungsverfahren stehen selbst dann materiell rechtlich in Tateinheit und nicht im Verhältnis der Tateinheit zueinander, wenn der Täter von Anfang an beabsichtigte, auch im Beitreibungsverfahren unrichtige Angaben zu machen. Der Angeklagte G. kann daher nicht mit dem Argument durchdringen, er "habe sich nicht zur Steuerhinterziehung nur im Festsetzungsverfahren entschieden, sondern wollte weiterreichend hinterziehen, sogar über sein eigenes Ende hinaus" (Schriftsatz von Rechtsanwalt L. vom 21. Februar 2012).

c) Erfolglos bleibt auch das Vorbringen, die im Selbstleseverfahren (§ 249 Abs. 2 StPO) in die Hauptverhandlung eingeführte eidesstaatliche Versicherung, die der Angeklagte G. im Beitreibungsverfahren abgegeben hatte und die mit Zwangsmittel nach § 284 Abs. 8 AO hätte erzwungen werden können, unterliege einem Verwertungsverbot. Ein solches ergibt sich insbesondere weder aus § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO noch sonst aus dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung (Nemo-tenetur-Grundsatz).

aa) Eine Berufung des Angeklagten G. auf den Nemo-tenetur-Grundsatz scheidet hier schon deshalb aus, weil dieser Grundsatz ("nemo tenetur se ipsum accusare") nur zum Schweigen, nicht aber zur Begehung neuen Unrechts berechtigt (vgl. BGH, Beschluss vom 10. Januar 2002 - 5 StR 452/01, BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 2; Jäger in Klein, AO, 11. Aufl., § 393 Rn. 29; vgl. grundlegend zum Nemo-tenetur-Grundsatz BVerfG, Beschluss vom 13. Januar 1981 - 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37).

bb) Die Aufforderung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung nach § 284 AO gehört nicht zu den unzulässigen Zwangsmitteln zur Durchsetzung einer Mitwirkung i.S.v. § 393 Abs. 1 AO (BFH, Beschluss vom 16. Juli 2001 - VII B 203/00, wistra 2002, 191). Zwar rechnet zum Besteuerungsverfahren i.S.d. § 393 Abs. 1 AO auch das Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren; mit dem Hinweis auf § 328 AO im Gesetzeswortlaut hat der Gesetzgeber aber den Kreis der zur Durchsetzung eines Mitwirkungsverlangens der Behörde unzulässigen Maßnahmen ausdrücklich auf die dort genannten Zwangsmittel (Androhung und Festsetzung des Zwangsgeldes, Ersatzvornahme und unmittelbaren Zwang) begrenzt (BFH aaO).

cc) Darüber hinaus liegt der von der Verteidigung geltend gemachte Verstoß gegen den Nemo-tenetur-Grundsatz auch deswegen nicht vor, weil sich der Angeklagte G. in keiner Konfliktlage befand, in der er gezwungen war, sich wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit selbst zu belasten (vgl. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO).

(1) Zum Zeitpunkt der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung durch den Angeklagten G. im (steuerlichen) Vollstreckungsverfahren am 14. September 2001 war zwar das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren wegen falscher oder fehlender Angaben im Festsetzungsverfahren, das zu der Verurteilung dieses Angeklagten durch das Landgericht Mannheim am 24. März 2006 führte, bereits eingeleitet. Die unrichtige eidesstattliche Versicherung des Angeklagten G. betraf aber nicht das Festsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO), sondern diente dazu, im Vollstreckungsverfahren (§§ 249 ff. AO) Vermögenswerte aufzuspüren, auf die dann aufgrund eines dinglichen Arrests gegen den Angeklagten G. hätte zugegriffen werden können. Das Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren (Vollstreckungsverfahren), das zur hier angefochtenen Verurteilung durch das Landgericht Mannheim vom 11. August 2011 führte, war demgegenüber damals noch nicht eingeleitet. Die Einleitung wurde erst mit Aktenvermerk des Finanzamts Karlsruhe-Durlach vom 11. Dezember 2002 bewirkt. Der Angeklagte G. erfuhr davon erst im Jahre 2006.

(2) Bei dieser Situation befand sich der Angeklagte G. in keiner Konfliktsituation.

Soweit die erzwungenen Angaben überhaupt zu einer mittelbaren Selbstbelastung in einem Strafverfahren wegen anderer Taten hätten führen können, hätte für sie dort ein Verwendungsverbot bestanden (vgl. BGH, Urteil vom 12. Januar 2005 - 5 StR 191/04, wistra 2005, 148). Während - verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BVerfG, Beschluss vom 13. Januar 1981 - 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37, 41) - im gesamten Besteuerungsverfahren die gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten auch während eines eingeleiteten Steuerstrafverfahrens fortbestehen (anderes führte zu einer mit dem Gleichheitssatz unvereinbaren Privilegierung des in ein Strafverfahren verwickelten Steuerpflichtigen, BFH, Beschluss vom 19. September 2001 - XI B 6/01, BFHE 196, 200 mwN), ergibt sich für das Strafverfahren aus dem Nemo-tenetur-Grundsatz, dass die im Rahmen einer eidesstattlichen Versicherung nach § 284 AO gemachten wahrheitsgemäßen Angaben über die Vermögenssituation nicht in dem das Festsetzungsverfahren betreffenden Steuerstrafverfahren verwertet werden dürfen. Insoweit gilt für erzwungene Angaben im Beitreibungsverfahren gegenüber einem Strafverfahren wegen einer Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren nichts anderes als im Hinblick auf erzwungene Angaben im Steuerfestsetzungsverfahren, soweit es sich auf andere Veranlagungszeiträume und Steuerarten bezieht, als diejenigen, die von einem bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahren erfasst werden (vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 26. April 2001 - 5 StR 587/00, BGHSt, 8, 12 ff., 15, und vom 10. Januar 2002 - 5 StR 452/01, BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 2; vgl. auch Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Lfg. 212, § 393 Rn. 108). Damit hätte sich der Angeklagte G. bei wahrheitsgemäßen Angaben in der eidesstattlichen Versicherung mangels entsprechender Verwertbarkeit nicht im Hinblick auf das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung im Festsetzungsverfahren selbst belastet (vgl. auch Bülte in Graf/Jäger/Wittig, § 393 AO, Rn. 21).

Es ist auch nicht ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung schon zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung des Angeklagten G. im Beitreibungsverfahren vorgelegen haben (vgl. dazu Muhler in Müller-Gugenberger, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl., § 15 Rn. 36a) und die förmliche Einleitung eines entsprechenden Ermittlungsverfahrens wegen falscher Angaben verzögert wurde (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 16. Juni 2005 - 5 StR 118/05, BGHR AO § 393 Abs. 1 Belehrungspflicht 1). Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, hätte der Angeklagte G. mangels Tatentdeckung aber noch bis zur Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO Straffreiheit erlangen können (vgl. BGH, Beschluss vom 17. März 2009 - 1 StR 479/08, BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 7 sowie BGH, Beschluss vom 27. Mai 2009 - 1 StR 665/08, wistra 2009, 465). Er befand sich damit nicht in einer Konfliktlage, in der ihm das Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung die Verweigerung der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung über seine Vermögensverhältnisse erlaubt hätte.