

HRRS-Nummer: HRRS 2015 Nr. 635

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2015 Nr. 635, Rn. X

BGH 1 StR 405/14 - Beschluss vom 10. Februar 2015 (LG Frankfurt a.M.)

BGHSt; Schenkungsteuerhinterziehung durch unzutreffende oder gänzlich ausbleibende Angaben zu Vorschenkungen (unrichtige und unvollständige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen; nemo tenetur Grundsatz: Selbstbelastungsfreiheit, Selbstanzeige und Verwendungsverbot, Verwertungsverbot, Unzumutbarkeit; mitbestrafte Nachtat zur Unterlassung).

§ 52 StGB; § 78 StGB; § 370 Abs. 1 AO; § 169 AO; § 14 ErbStG; § 16 ErbStG; § 19 ErbStG; § 30 ErbStG; Art. 6 EMRK; Art. 2 Abs. 1 GG; Art. 1 Abs. 1 GG

Leitsätze

1. Die in einer Schenkungsteuererklärung enthaltene unzutreffende Angabe, vom Schenker keine Vorschenkungen erhalten zu haben, stellt sowohl für die Besteuerung der Schenkung, auf die sich die Erklärung bezieht, als auch für diejenige der Vorschenkungen eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. (BGHSt)
2. Eine hierdurch im Hinblick auf eine Vorschenkungen begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) ist gegenüber einer zuvor durch Unterlassen für diese Schenkungen begangenen Hinterziehung von Schenkungsteuer (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) mitbestrafte Nachtat, deren Straflosigkeit entfällt, wenn die Vortat nicht mehr verfolgbar ist. (BGHSt)
3. Wurde hinsichtlich vorheriger Schenkungen bereits eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) begangen, ist es dem Beschenkten nicht unzumutbar, die Vorschenkungen, auf die sich die Unterlassungstaten bezogen, im Rahmen der Anzeige und Erklärung zu folgenden Schenkungen zu offenbaren. Eine solche Unzumutbarkeit ergibt sich auch nicht aus dem verfassungsrechtlich verankerten Verbot eines Zwangs zur Selbstbelastung (sog. Nemo-tenetur-Grundsatz). (Bearbeiter)
4. Die unrichtige Angabe, vom Schenker keine Vorschenkungen erhalten zu haben, führt sowohl hinsichtlich der erklärten Schenkung als auch hinsichtlich der zuvor erhaltenen weiteren Schenkungen zu einer Steuerverkürzung. Der Auffassung, verkürzt sei nur die Steuer auf den neuerlichen Erwerb, sodass es nur für den Steuersatz und mögliche Freibeträge auf die Vorerwerbe ankomme, ist nicht zu folgen. Der Taterfolg hinsichtlich der zuerst empfangenen Schenkungen ist Folge einer neuen tatbestandlichen Handlung, die zu einem neuen Taterfolg führt und für die deshalb die Verfolgungsverjährung eigenständig zu prüfen ist. Die Tatbestandsmäßigkeit einer solchen neuen Tat scheidet lediglich dann aus, wenn für die Schenkungsteuer bereits die steuerliche Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) eingetreten ist. (Bearbeiter)
5. Auch bei der Schenkungsteuerberechnung ist ein möglicher Steuerbefreiungstatbestand gemäß § 13 ErbStG in Betracht zu ziehen. Angemessen ist gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG eine Zuwendung, die den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht; eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist in vollem Umfang steuerpflichtig (§ 13 Abs. 2 Satz 2 ErbStG). (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 11. März 2014 im Strafausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Hiergegen wendet sich die Angeklagte mit ihrer auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge zum Strafausspruch Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO).

Im Übrigen ist die Revision unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts führte die Angeklagte im Zeitraum von Januar 2004 bis November 2007 mit dem zwischenzeitlich verstorbenen Generalkonsul S. eine Beziehung. Einer beruflichen Tätigkeit ging sie während dieser Zeit nicht nach, da S. sie in seiner Nähe haben wollte und ihr zudem einen kostspieligen Lebenswandel finanzierte. Sie wohnte in verschiedenen Wohnungen in F., die von S. finanziert wurden. Zeitweise lebte sie auch in einem Haus in R., das ihr von S. als Wohndomizil für ihre Eltern geschenkt wurde. 2

Im Zeitraum von 23. März 2004 bis 3. Januar 2008 erhielt sie von S. zahlreiche Schenkungen im Gesamtwert von mindestens 2.514.549 Euro. Bei den Schenkungen handelte es sich um Barzuwendungen, Überweisungen, Kraftfahrzeuge, Immobilien sowie um Zahlungen für Mieten, Hotelkosten, Einkäufe und Reisen. Bei den Schenkungen wurde soweit wie möglich vermieden, in Deutschland Spuren nachvollziehbarer Zahlungsflüsse zu hinterlassen. Einkäufe in Modeboutiquen wickelte die Angeklagte mit einer schweizerischen Kreditkarte ab, die ihr von S. zur Verfügung gestellt worden war und über die sie frei verfügen konnte. Einen Betrag in Höhe von 500.000 Euro ließ S. von einer ihm gehörenden Liechtensteiner Stiftung für sie auf ein Nummernkonto bei einer Züricher Bank überweisen. Ebenfalls aus der Stiftung stammte der Kaufpreis für eine ihr geschenkte Immobilie in Österreich, den S. persönlich in bar zu einem Notar nach Sa. brachte. Ein ihr von S. als Schenkung überlassener Porsche wurde in Österreich erworben und angemeldet. Schenkungsteuererklärungen gab die Angeklagte für die Schenkungen nicht ab. 3

Nachdem ihr S. mit notariellem Vertrag vom 12. Dezember 2006 ein mit einem Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung bebautes Grundstück in R. geschenkt hatte, gab die Angeklagte am 20. Mai 2008 hierfür eine Schenkungsteuererklärung ab, die sie jedoch erst am 7. Juli 2008 unterzeichnete. Die im Schenkungsteuerformular enthaltene Frage nach Vorschenkungen verneinte sie. Sie gab vielmehr in der Steuererklärung an, von dem Zuwendenden keine weiteren Schenkungen oder (teil-)unentgeltlichen Zahlungen erhalten zu haben. Bei Abgabe der Schenkungsteuererklärung am 20. Mai 2008 war ihr bewusst, dass sämtliche Schenkungen gegenüber den Finanzbehörden anzuzeigen bzw. zu erklären waren. 4

Nachdem der für die Grundstücksschenkung anzusetzende Grundbesitzwert von der Bewertungsstelle des Lagefinanzamts mit 364.000 Euro festgesetzt worden war, setzte das Finanzamt Fu. mit Bescheid vom 23. Juli 2008 Schenkungsteuer in Höhe von 104.052 Euro fest. 5

2. Nach der Berechnung des Landgerichts hinterzog die Angeklagte dadurch, dass sie in ihrer Schenkungsteuererklärung vom 20. Mai 2008 für die Schenkung der Immobilie in R. im Dezember 2006 nicht nur die Vorschenkungen (im Umfang von 979.345 Euro), sondern auch alle weiteren bis zur Abgabe der Schenkungsteuererklärung von S. erhaltenen Schenkungen (im Wert von 1.171.204 Euro) verschwiegen hatte (UA S. 5 f.), Schenkungsteuer in Höhe von 768.139,50 Euro. Dieser Betrag wurde der Strafzumessung zugrunde gelegt. 6

II.

Die Verfahrensrügen haben keinen Erfolg (§ 349 Abs. 2 StPO). Ergänzend verweist der Senat auf die zutreffenden Ausführungen in der Antragschrift des Generalbundesanwalts. 7

III.

Der Schuldspruch hält rechtlicher Nachprüfung stand. 8

1. Die Beweiswürdigung hinsichtlich der im Wesentlichen geständigen Angeklagten, die nur einzelne Schenkungen bestritten hat, weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten auf. 9

2. Die Feststellungen tragen den Schuldspruch wegen Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). 10

a) Indem die Angeklagte in ihrer für die am 12. Dezember 2006 erfolgte Grundstücksschenkung abgegebenen Schenkungsteuererklärung wahrheitswidrig angab, von dem Zuwendenden S. keine weiteren Schenkungen oder (teil-)unentgeltliche Zuwendungen erhalten zu haben (UA S. 3), machte sie unrichtige und zugleich unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. 11

aa) Eine Tathandlung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht. 12

Dies ist hier der Fall. Unrichtig waren die Angaben, weil die Angeklagte in der Schenkungsteuererklärung (vgl. 13 Mantelbogen der Schenkungsteuererklärung, Zeile 20) der Wahrheit zuwider angab, vom Schenker S. keine weiteren Schenkungen erhalten zu haben. Unvollständig waren die Angaben, weil die Angeklagte die vom Schenker erhaltenen Vorschenkungen (in den Zeilen 110 bis 114 des Mantelbogens der Schenkungsteuererklärung) nicht im Einzelnen erklärte.

bb) Die Vorschenkungen waren in doppelter Hinsicht steuerlich erheblich im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Zum 14 einen hatten sie Bedeutung für die Höhe des Steuersatzes und den steuerlichen Freibetrag (vgl. § 16 und 19 ErbStG in der für die Schenkungen geltenden Fassung); zum anderen waren die Angaben über die Vorschenkungen Grundlage für die Überprüfung der ordnungsgemäßen Besteuerung sämtlicher Schenkungen des Zuwendenden innerhalb eines Zehnjahreszeitraums. Dies ergibt sich aus den gesetzlichen Besonderheiten der Besteuerung von Schenkungen in § 14 ErbStG.

(1) Gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG bemisst sich die Höhe der für eine Schenkung zu erhebenden Schenkungsteuer in 15 Abhängigkeit von früheren Schenkungen der vorangehenden zehn Jahre. Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden dabei in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG; vgl. dazu BFH, Urteil vom 9. Juli 2009 - II R 55/08, DStR 2009, 2243).

Alle Erwerbe aus diesem Zehnjahreszeitraum sind damit maßgebliche Berechnungsfaktoren für die Höhe des 16 anzuwendenden Steuersatzes und die Höhe der für die einzelne Schenkung zu erhebenden Schenkungsteuer. Indem mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe bei der Besteuerung des letzten jeweiligen Erwerbs im Zehnjahreszeitraum zusammenzurechnen sind, soll verhindert werden, dass bei aufeinanderfolgenden Schenkungen die Freibeträge nach § 16 ErbStG innerhalb von zehn Jahren mehrfach ausgenutzt werden können; zudem soll ausgeschlossen werden, dass die progressive Steigerung des Steuersatzes nach § 19 ErbStG durch Zerlegung einer größeren Schenkung in mehrere Teilschenkungen vermieden werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 9. Juli 2009 - II R 55/08, DStR 2009, 2243; Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht - BewG, ErbStG, Stand 1. Oktober 2013, § 14 ErbStG Rn. 1; Cramer in Lippross, Basiskommentar Steuerrecht, § 14 ErbStG, Lfg. 76, Rn. 1).

(2) § 14 ErbStG nimmt dabei den vorhergehenden Einzelerwerben nicht den Charakter selbständiger steuerpflichtiger 17 Vorgänge und führt auch nicht zu einer nachträglichen Besteuerung der vorherigen Erwerbe, sondern verändert nur die Steuerprogression für den letzten Erwerb (vgl. BFH, Urteil vom 14. Januar 2009 - II R 48/07, DStR 2009, 1142 mwN; Högl aaO Rn. 2). Die Vorschrift enthält lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist (BFH, Urteil vom 9. Juli 2009 - II R 55/08, DStR 2009, 2243 mwN). Damit handelt es sich bei § 14 ErbStG um eine Regelung der Steuerberechnung für die Steuer auf den Letzterwerb, nicht jedoch um die Ermittlung einer Gesamtsteuer für sämtliche Erwerbe innerhalb eines zehnjährigen Zeitraums (Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, 64. Lfg., § 14 Rn. 1.2).

(3) Allerdings hat das Finanzamt, wenn es bei der Besteuerung des letzten Erwerbs noch nicht versteuerte 18 Schenkungen feststellt, deren Besteuerung durch einen besonderen Schenkungsteuerbescheid nachzuholen, sofern noch keine steuerrechtliche Verjährung eingetreten ist (Högl aaO Rn. 3; vgl. auch BFH, Urteil vom 24. August 2008 - II R 16/02, DStRE 2006, 85). Damit sind die Angaben in einer Schenkungsteuererklärung über das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein von Vorschenkungen desselben Schenkers stets Grundlage für die Prüfung der ordnungsgemäßen Besteuerung sämtlicher Schenkungen des vorangehenden Zehnjahreszeitraums.

(4) Somit war die von der Angeklagten in der von ihr eingereichten Schenkungsteuererklärung enthaltene Angabe, 19 vom Zuwendenden keine weiteren Schenkungen erhalten zu haben, steuerrechtlich sowohl für die Besteuerung des Erwerbs, für den die Erklärung abgegeben wurde, von Bedeutung als auch für die Besteuerung der Vorerwerbe der vorangehenden zehn Jahre.

b) Der Angeklagten war nicht im Hinblick auf bereits begangene Steuerhinterziehungen durch Unterlassen (§ 370 Abs. 20 1 Nr. 2 AO) unzumutbar, die Vorschenkungen, auf die sich die Unterlassungstaten bezogen, zu offenbaren. Eine solche Unzumutbarkeit ergibt sich auch nicht aus dem verfassungsrechtlich verankerten Verbot eines Zwangs zur Selbstbelastung (sog. Nemo-tenetur-Grundsatz; vgl. dazu Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., § 393 Rn. 26, mN aus der Rspr.).

Allerdings legen die Urteilsfeststellungen nahe, dass sich die Angeklagte im Hinblick auf die Vorschenkungen bereits 21 jeweils wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) strafbar gemacht hat, weil sie diese entgegen § 30 ErbStG nicht angezeigt hat (vgl. zur Tatvollendung und Tatbeendigung der Hinterziehung von

Schenkungssteuer durch Unterlassen BGH, Beschluss vom 25. Juli 2011 - 1 StR 631/10, Rn. 41 f., BGHSt 56, 298, 312 f.).

Eine sich aus dem Nemo-tenetur-Grundsatz ergebende Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens bestand gleichwohl nicht, weil die Angeklagte die Möglichkeit hatte, mit vollständigen und richtigen Angaben zu den Vorschenkungen zugleich die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne von § 371 AO zu erfüllen. Durch eine Selbstanzeige kann der Steuerpflichtige regelmäßig Straf- bzw. Sanktionsfreiheit erlangen (§ 371, § 378 Abs. 3 AO). Die Angeklagte befand sich damit nicht in einer unauflösbaren Konfliktlage, die im Hinblick auf den Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“ und das in § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO normierte Zwangsmittelverbot ihrer steuerrechtlichen Erklärungspflicht entgegenstehen könnte (vgl. BGH, Beschluss vom 17. März 2009 - 1 StR 479/08, Rn. 26, BGHSt 53, 210, 218). Sofern eine Selbstanzeige wegen eines Sperrgrundes im Sinne von § 371 Abs. 2 AO nicht in Betracht gekommen sein sollte, war der Angeklagten die Angabe der Vorschenkungen ebenfalls nicht unzumutbar. Denn soweit erzwungene Angaben zu einer mittelbaren Selbstbelastung führen können, besteht für sie ein strafrechtliches Verwendungsverbot (vgl. BGH, Beschluss vom 21. August 2012 - 1 StR 26/12, BGHR AO § 393 Abs. 2 Verwertungsverbot 3; BGH, Beschluss vom 12. Januar 2005 - 5 StR 191/04, wistra 2005, 148).

c) Die unrichtige Angabe der Angeklagten, vom Schenker S. (innerhalb des vorangehenden Zehnjahreszeitraums) keine Vorschenkungen erhalten zu haben, führte sowohl hinsichtlich der erklärten Grundstücksschenkung vom 12. Dezember 2006 als auch hinsichtlich der von ihr zuvor von S. erhaltenen weiteren Schenkungen zu einer Steuerverkürzung. Gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz AO sind Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Dies war hier der Fall.

aa) Aufgrund der unrichtigen Angaben zu den Vorschenkungen wurde hinsichtlich der erklärten Schenkung eines Grundstücks vom 12. Dezember 2006 die Schenkungssteuer in Höhe von 23.348 Euro zu niedrig festgesetzt und damit verkürzt.

Das Finanzamt hat die Schenkungssteuer für den Erwerb des Grundstücks ausgehend von einem gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG ermittelten Wert von 364.000 Euro bei Zugrundelegung der Steuerklasse III und unter Berücksichtigung eines Freibetrages von 5.200 Euro anhand eines Steuersatzes von 29 Prozent berechnet und die Schenkungssteuer in Höhe von 104.052 Euro festgesetzt. Bei Berücksichtigung der Vorschenkungen wäre ausgehend von § 14 ErbStG in der im Jahr 2006 geltenden Fassung ein Steuersatz von 35 Prozent zugrundegelegt gewesen; der Freibetrag wäre nur bei den Vorschenkungen anzusetzen gewesen. Damit wäre für die Schenkung des Grundstücks eine Schenkungssteuer von 127.400 Euro, mithin 23.348 Euro mehr, festzusetzen gewesen.

bb) Auch hinsichtlich der Vorschenkungen führten die unrichtigen Angaben der Angeklagten zu einem angeblichen Fehlen von Vorschenkungen jeweils zu einer Steuerverkürzung. Denn bei zutreffender Angabe der Vorschenkungen hätte das Finanzamt alsbald durch Erlass entsprechender Steuerbescheide die Besteuerung der Vorerwerbe nachgeholt (vgl. dazu Högl aaO Rn. 3).

Der in der Literatur zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zum Teil vertretenen Auffassung, verkürzt sei nur die Steuer auf den neuerlichen Erwerb, sodass es nur für den Steuersatz und mögliche Freibeträge auf die Vorerwerbe ankomme (vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 370 AO Rn. 233h; ihm zustimmend Hilgers-Klautzsch in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 51. Lfg., § 370 AO Rn. 1517.1; demgegenüber ablehnend Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, EL 103, § 370 Rn. 593), folgt der Senat nicht. Zwar trifft es zu, dass in Fällen, in denen die Verfolgung einer Hinterziehung von Schenkungssteuer durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) wegen eingetretener Verfolgungsverjährung nicht mehr in Betracht kommt, die Verfolgung der Hinterziehung derselben Steuer durch nachfolgendes aktives Tun wieder möglich wird, wenn der Täter später - und sei es nur zur Verdeckung seiner Unterlassungstat - gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben macht. Allerdings widerspricht dieses Ergebnis nicht der „gesetzgeberischen Grundwertung“ der Verfolgungsverjährung (so aber Joecks aaO); vielmehr ist es die Folge einer neuen tatbestandlichen Handlung, die zu einem neuen Täterfolg führt und für die deshalb die Verfolgungsverjährung eigenständig zu prüfen ist. Die Tatbestandsmäßigkeit einer solchen neuen Tat scheidet lediglich dann aus, wenn für die Schenkungssteuer bereits die steuerliche Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) eingetreten ist.

d) Allerdings stellt hier die in der Angabe, Vorschenkungen hätten nicht stattgefunden, liegende Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) insoweit eine mitbestrafte und damit konsumierte Nachtat dar, als die Angeklagte wegen noch nicht verjährter Taten der Hinterziehung von Schenkungssteuer bezogen auf die einzelnen Vortaten noch verfolgt werden kann.

aa) Die mitbestrafte Nachtat ist eine selbständige, den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllende rechtswidrige und schuldhaftige Handlung, durch die der Täter den Erfolg der Vortat oder die durch diese erlangte Position sichert, ausnutzt oder verwertet. Sie bleibt straflos, wenn die Bewertung des konkreten Sachverhalts ergibt, dass dieser nachfolgenden, an sich strafbaren Handlung wegen ihres inneren - funktionalen - Zusammenhangs mit der Vortat kein

eigener Unwertgehalt zukommt, so dass auch kein Bedürfnis besteht, sie neben der Haupttat selbständig zu bestrafen (BGH, Urteil vom 18. Juli 2007 - 2 StR 69/07, wistra 2007, 458; vgl. auch Rissing-van Saan in LK, 12. Aufl., Vor § 52 Rn. 151; Fischer, StGB, 62. Aufl., Vor § 52 Rn. 65 f.; Sternberg-Lieben/Bosch in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., Vor § 52 Rn. 129). Voraussetzung für die Strafflosigkeit der Nachtat ist, dass die Geschädigten der beiden Straftaten identisch sind, die Nachtat kein neues Rechtsgut verletzt und der Schaden qualitativ nicht über das durch die Haupttat verursachte Maß hinaus erweitert wird (vgl. BGH, Urteil vom 20. Februar 2014 - 3 StR 178/13, Rn. 11, wistra 2014, 392; Beschluss vom 21. August 2012 - 1 StR 26/12, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 22; Urteil vom 24. September 1986 - 3 StR 348/86, BGHR StGB § 1 Nachtat, mitbestrafte 1; Urteil vom 22. April 1954 - 4 StR 807/53, BGHSt 6, 67, 68; Urteil vom 4. Februar 1954 - 4 StR 445/53, BGHSt 5, 295, 297; Rissing-van Saan aaO Vor § 52 Rn. 153; Sternberg-Lieben/Bosch aaO Rn. 131).

So verhält es sich auch hier im Hinblick auf die Taten der Hinterziehung von Schenkungsteuer durch Unterlassen der Angeklagten betreffend die von ihr erhaltenen Vorschenkungen. Mit der Falschangabe, es habe keine Vorschenkungen gegeben, sicherte sich die Angeklagte lediglich die Vorteile der Hinterziehung der Schenkungsteuer durch vorangegangene Unterlassungstaten (zur Sicherung der Vorteile aus einer Unterlassungstat als mitbestrafte Nachtat vgl. Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., § 370 Rn. 247 mwN). Es wurde insoweit weder ein neues Rechtsgut verletzt noch entstand eine weitergehende Steuerverkürzung (vgl. zur Verhinderung der Festsetzung einer bereits verkürzten Steuer BGH, Beschluss vom 7. Juli 1993 - 5 StR 212/93, wistra 1993, 302).

bb) Allerdings entfällt die Strafflosigkeit einer Nachtat, wenn die Vortat - z.B. wegen Verjährung - nicht mehr verfolgbar ist (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 13. November 2008 - 5 StR 344/08, wistra 2009, 105, 106 sowie BGH, Beschluss vom 27. Oktober 1992 - 5 StR 517/92, BGHSt 38, 366, jeweils mwN).

Ob hier für einzelne der länger zurückliegenden Vortaten bereits Verjährung eingetreten ist, kann der Senat nicht ohne weiteres feststellen. Es fehlt an entsprechenden tatsächlichen Feststellungen, da das Landgericht die Vortaten nicht in den Blick genommen hat (zum Verjährungsbeginn bei Hinterziehung von Schenkungsteuer durch Unterlassen vgl. BGH, Beschluss vom 25. Juli 2011 - 1 StR 631/10, Rn. 41 f., BGHSt 56, 298, 312 f.). Die Prüfung, ob und gegebenenfalls in welchen Fällen hinsichtlich der Hinterziehung von Schenkungsteuer für Vorschenkungen die Nachtat durch eine Unterlassungs-Vortat mitbestraft ist, obliegt daher dem neuen Tatrichter (vgl. BGH, Urteil vom 19. Oktober 2010 - 1 StR 266/10, BGHSt 56, 6).

e) Der Schuldspruch der Steuerhinterziehung wird bereits durch die Verkürzung der Schenkungsteuer für die Grundstücksschenkung vom 12. Dezember 2006 getragen.

Sofern sich die Angeklagte durch Verschweigen von Vorschenkungen wegen weiterer in gleichartiger Tateinheit begangener Steuerhinterziehungen durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) strafbar gemacht hat, muss dies im Urteilstenor nicht zum Ausdruck kommen. Zwar kann es sich grundsätzlich auch bei gleichartiger Tateinheit empfehlen, dies im Urteilsspruch kenntlich zu machen. Davon kann aber gemäß § 260 Abs. 4 Satz 5 StPO abgesehen werden, wenn der Tenor unübersichtlich würde. Denn dies widerspräche dem auch zu berücksichtigenden Gebot der Klarheit und Verständlichkeit der Urteilsformel (vgl. BGH, Urteil vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, wistra 2007, 388, 391). So verhält es sich auch hier; einer Aufhebung des Schuldspruchs bedarf es daher nicht.

IV.

Der Strafausspruch kann keinen Bestand haben, weil das Landgericht der Strafzumessung einen zu großen Schuldumfang zugrunde gelegt hat.

Das Landgericht ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass es sich bei den in einer Schenkungsteuererklärung anzugebenden Vorschenkungen um alle Schenkungen desselben Zuwendenden innerhalb eines Zehnjahreszeitraums vor Abgabe der Erklärung handelt. Zwar trifft es zu, dass die Schenkungsteuer anhand eines zehn Jahre in die Vergangenheit reichenden Zeitraums zu bemessen ist. Maßgeblicher Stichtag für die Anwendung des § 14 ErbStG ist dabei aber entgegen der Auffassung des Landgerichts nicht der Zeitpunkt der Abgabe der Schenkungsteuererklärung, sondern derjenige der Entstehung der Steuer des letzten Erwerbs, auf den sich die Schenkungsteuererklärung bezieht (vgl. BFH, Urteil vom 28. März 2012 - II R 43/11, DStRE 2012, 1067; vgl. auch Högl aaO Rn. 25 und Cramer aaO Rn. 6). Dies war hier die Grundstücksschenkung vom 12. Dezember 2006. Bei allen nach diesem Zeitpunkt erfolgten Schenkungen an die Angeklagte handelt es sich somit um Nachschenkungen, die in der sich auf die Grundstücksschenkung beziehenden Schenkungsteuererklärung nicht anzugeben waren.

Das Verschweigen der Nachschenkungen stellt daher keine Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. Eine Strafbarkeit wegen pflichtwidrigen Unterlassens der Abgabe weiterer Schenkungsteuererklärungen für die nach der Grundstücksschenkung vom 12. Dezember 2006 erfolgten weiteren Schenkungen ist nicht Gegenstand des angefochtenen Urteils. Indem das Landgericht Nachschenkungen im Wert von 1.171.204 Euro mit einbezogen hat, ist es somit rechtsfehlerhaft von einem zu hohen Schuldumfang ausgegangen. Es bedarf daher einer neuen

tatrichterlichen Strafzumessung.

Die Urteilsfeststellungen sind von dem Rechtsanwendungsfehler nicht betroffen; sie haben daher Bestand. Soweit für die Strafzumessung erforderlich, hat das neue Tatgericht weitere Feststellungen - insbesondere zu den Vorschenkungen - zu treffen, die mit den bisherigen nicht im Widerspruch stehen. 38

V.

Für die neue Hauptverhandlung bemerkt der Senat im Hinblick auf den für die vorzunehmende Strafzumessung maßgeblichen Schuldumfang: 39

Das neue Tatgericht wird die Gelegenheit haben, bei den einzelnen Vorschenkungen zu prüfen, ob ein Steuerbefreiungstatbestand gemäß § 13 ErbStG in Betracht kommt. Insbesondere bei den der Angeklagten vom Schenker S. als Taschengeld und für Mieten zugewendeten Beträgen erscheint das Vorliegen des Steuerbefreiungstatbestands für Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts (§ 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG) nicht von vornherein ausgeschlossen (vgl. dazu Hartmann in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht - BewG, ErbStG, Stand 1. April 2013, § 13 ErbStG, Rn. 112; Cramer in Lipross, Basiskommentar Steuerrecht § 13 38 39 40 ErbStG, Lfg. 75, Rn. 68 f.), wengleich dies im Hinblick auf die Höhe der einzelnen Zuwendungen eher fernliegt. Angemessen ist gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG eine Zuwendung, die den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht; eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist in vollem Umfang steuerpflichtig (§ 13 Abs. 2 Satz 2 ErbStG). 40

Soweit sich das Tatgericht hinsichtlich der Vorschenkungen von Vortaten der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) seitens der Angeklagten überzeugt, wird es das Konkurrenzverhältnis zu dem hier abgeurteilten Tatgeschehen in den Blick nehmen. Es wird dabei insbesondere zu klären haben, inwieweit sich das Verschweigen von Vorschenkungen in der verfahrensgegenständlichen Schenkungsteuererklärung als im Hinblick auf nicht verjährte Unterlassungstaten mitbestraftes und damit strafloses Nachtatverhalten darstellt. 41