

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 395/01, Beschluss v. 07.11.2001, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 395/01 - Beschluss vom 7. November 2001 (LG Mühlhausen)

BGHSt 47, 138; BGHR; Hinterziehung von Vermögensteuer; Beginn der Verfolgungsverjährung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Veranlagungssteuern; Weitergeltung einer verfassungswidrigen Norm; Gesetzeskraft; Unechtes Unterlassungsdelikt; Verkürzungserfolg; Zweifelsgrundsatz (in dubio pro reo); Zeitgesetz; Rechtsgüterschutz

§ 2 StGB; § 78a StGB; § 370 AO; VStG; § 31 Abs. 2 BVerfGG; § 79 Abs. 1 BVerfGG; § 261 StPO

Leitsätze

1. Hinterziehung von Vermögensteuer für Besteuerungszeiträume bis zum 31. Dezember 1996 bleibt strafbar. (BGHSt)
2. Bei Veranlagungssteuern beginnt die Verfolgungsverjährung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen erst, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat. (BGHSt)
3. Die befristete weitere Anwendbarkeit des bisherigen Vermögensteuerrechts auf Grund von § 31 Abs. 2 BVerfGG schafft kein Recht minderer Qualität, das vom Normadressaten ohne das Risiko, mit einer der vorgesehenen Sanktionen überzogen zu werden, ignoriert werden kann. (Bearbeiter)
4. § 370 AO ist nicht restriktiv dahin auszulegen, daß ungeachtet einer verfassungsgerichtlichen Weitergeltungsanordnung nur materiell mit der Verfassung in Einklang stehende Steuernormen Anknüpfungspunkt für eine Strafbarkeit sein können. Ebensowenig kommt es für die Strafbarkeit darauf an, wie hoch die Verkürzungsbeträge bei verfassungsgemäßen Besteuerungsvorschriften gewesen wären. (Bearbeiter)
5. Die Vorschrift des § 79 Abs. 1 BVerfGG steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Diese einfachgesetzliche Vorschrift wird von der vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen und nach § 31 Abs. 2 BVerfGG ebenfalls mit Gesetzeskraft ausgestatteten Weitergeltungsanordnung als neuerer und speziellerer gesetzlicher Vorschrift gleichen Ranges verdrängt (so auch BFH BStBl II 2000, 378, 380). Die in § 79 Abs. 1 BVerfGG vorausgesetzte Rechtslage, daß auch eine lediglich mit dem Grundgesetz unvereinbare Norm nicht mehr angewandt werden darf, ist in Fällen der vom Bundesverfassungsgericht mit Gesetzeskraft ausgesprochenen Weitergeltung der Norm nicht gegeben. (Bearbeiter)
6. Zwar hat der Gesetzgeber von der Möglichkeit einer den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügenden Neuregelung des Vermögensteuergesetzes innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist keinen Gebrauch gemacht. Im Verstreichenlassen dieser Frist durch den Gesetzgeber liegt indes keine Aufhebung eines Gesetzes im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB mit der Folge, daß eine Strafbarkeit wegen Vermögensteuerhinterziehung auch für die Vergangenheit nicht mehr in Betracht kommen würde. § 2 Abs. 3 StGB greift hier deswegen nicht ein, weil das Vermögensteuergesetz hinsichtlich der Veranlagungszeiträume vor 1997 weiter anzuwenden ist. Anders als es § 2 Abs. 3 StGB voraussetzt, gelten die blankettausfüllenden Normen bezogen auf die maßgeblichen Besteuerungszeiträume wie Zeitgesetze (§ 2 Abs. 4 StGB) fort. (Bearbeiter)
7. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gilt auch die Änderung der Ausfüllungsnormen von Blankettgesetzen als Rechtsänderung im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB (BGHSt 20, 177). (Bearbeiter)
8. Zwar ist der Grundsatz "im Zweifel für den Angeklagten" grundsätzlich auch auf die Frage der Verjährung anzuwenden (vgl. BGHSt 18, 274). Bleibt offen, zu welchem Zeitpunkt der zum Tatbestand gehörige Erfolg eingetreten ist, so greift der Grundsatz "in dubio pro reo" ein. Voraussetzung hierfür ist aber, daß beim Tatrichter Zweifel über tatsächliche Gegebenheiten bestehen, die für die Verjährungsfrage von Bedeutung

sind. Weiß das Gericht hingegen, daß kein Steuerbescheid ergangen ist, und kennt es den Zeitpunkt des Abschlusses der Veranlagungsarbeiten durch das Finanzamt, sind ihm die für die Tatbeendigung maßgeblichen Tatsachen bekannt; für die Anwendung des Grundsatzes "im Zweifel für den Angeklagten" bleibt dann kein Raum. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Mühlhausen vom 3. Mai 2001 wird gemäß § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.

Der Beschwerdeführer trägt die Kosten seines Rechtsmittels.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sieben Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe verurteilt. Mit seiner auf die Verurteilung wegen Hinterziehung von Vermögensteuer in zwei Fällen beschränkten Revision rügt der Angeklagte die Verletzung materiellen Rechts. Er macht die Strafflosigkeit der abgeurteilten Vermögensteuerhinterziehungen geltend. Das Rechtsmittel hat keinen Erfolg. 1

Nach den Feststellungen besaß der Angeklagte zum 1. Januar 1993 Vermögenswerte von mehr als 1,7 Millionen DM und zum 1. Januar 1995 von mehr als 2,2 Millionen DM. Obwohl er wußte, daß er - bezogen auf diese Zeitpunkte - beim Finanzamt Vermögensteuererklärungen abzugeben hatte, kam er dieser Pflicht nicht nach, um Vermögensteuern nicht bezahlen zu müssen. 2

Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der Revisionsrechtfertigung hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. Zu erörtern ist folgendes: 3

I.

Die Hinterziehung von Vermögensteuer, die bis zum 31. Dezember 1996 entstanden ist, bleibt auch weiterhin strafbar: 4

1. Das Vermögensteuergesetz vom 17. April 1974 (BGBl I S. 949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990 (BGBl. I S. 2467) (VStG) ist auf alle bis zum 31. Dezember 1996 verwirklichten Sachverhalte anzuwenden. 5

Dem steht nicht entgegen, daß das Bundesverfassungsgericht mit Beschluß vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) das Vermögensteuergesetz partiell für mit der Verfassung unvereinbar erklärt hat. Werden Normen für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt, hat dies zwar grundsätzlich zur Folge, daß die Normen nicht mehr angewandt werden dürfen (vgl. BVerfGE 92, 53, 73). Die Rechtsfolgen einer Unvereinbarkeitsklärung können aber zu einem Zustand führen, der von der verfassungsmäßigen Ordnung noch weiter entfernt ist als der bisherige (BVerfGE aaO); dies veranlaßt das Bundesverfassungsgericht vielfach, die Unvereinbarkeitsklärung mit der Anordnung einer befristeten weiteren Anwendbarkeit der verfassungswidrigen Norm zu verbinden, wobei die Frist danach bestimmt wird, wann vom Gesetzgeber die Schaffung eines verfassungsmäßigen Zustandes erwartet werden kann. Hier hat das Bundesverfassungsgericht die Erklärung über die Unvereinbarkeit des § 10 Nr. 1 VStG mit dem Grundgesetz mit der Anordnung verbunden, daß das bisherige Vermögensteuerrecht auf alle bis Ende 1996 verwirklichten Sachverhalte weiter anwendbar bleibt. Würde nämlich das Vermögensteuergesetz ab dem Entscheidungszeitpunkt des Bundesverfassungsgerichts nicht mehr angewendet werden können, hinge die endgültige steuerliche Belastung vom jeweiligen zufälligen Verfahrensstand zum Zeitpunkt des Ergehens der verfassungsgerichtlichen Entscheidung ab (vgl. BFH NJW 1997, 2007, 2008). Der Tenor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, der nach § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft hat (BGBl. I 1995, S. 1191), lautet: 6

"1. § 10 Nummer 1 des Vermögensteuergesetzes vom 17. April 1974 (BGBl 1 S. 949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990 (BGBl 1 S. 2467), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. September 1994 (BGBl 1 S. 2325), ist jedenfalls seit dem Veranlagungszeitraum 1983 in allen seinen seitherigen Fassungen mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar, als er den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/74 nicht mehr angepaßt worden ist, und das zu Gegenwartswerten erfaßte Vermögen mit demselben Steuersatz belastet. 7

2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 1996 zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiterhin anwendbar ..." 8

Damit wirkt sich die Unvereinbarkeitserklärung nicht ex tunc, sondern nur für die Zukunft aus. Die mit einer Unvereinbarkeitserklärung grundsätzlich verbundene Anwendungssperre entfällt (vgl. BFH BStBl. II 2000, 378, 379). Dabei bewirkt die vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich angeordnete Weitergeltung des Vermögensteuergesetzes, daß die Vermögensteuer für die Veranlagungszeiträume vor 1997 auch weiterhin zu erheben ist (vgl. BFH NJW 1997, 2007; 1998, 3592; BVerfG - 3. Kammer des Ersten Senats - NJW 1998, 1854) und die Steuerpflichtigen infolgedessen entsprechende Vermögensteuererklärungen abzugeben haben. 9

2. Aufgrund der ausdrücklich angeordneten Weitergeltung des Vermögensteuergesetzes ist auch eine Hinterziehung von Vermögensteuer weiterhin möglich; sie bleibt strafbar. 10

Dies steht in Einklang mit der überwiegenden Rechtsprechung (vgl. OLG Frankfurt wistra 2000, 154; OLG Hamburg wistra 2001, 112; LG Itzehoe wistra 2001, 31; im Hinblick auf die Festsetzung von Hinterziehungszinsen: BFH BStBl. II 2000, 378; FG Baden-Württemberg EFG 2000, 297; FG Bremen wistra 1999, 199; FG Nürnberg EFG 2000, 602; zu § 169 Abs. 2 Satz 2 AO: FG Düsseldorf EFG 2000, 906; FG Münster NJW 2000, 1136; a. A. LG München II wistra 2000, 74; Niedersächsisches FG DStRE 2000, 940 und EFG 2000, 1227). In der Literatur ist die Frage umstritten (vgl. nur - bejahend - Brandenstein NJW 2000, 2326; Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 5. Aufl. § 370 AO Rdn. 233b; Meine DStR 1999, 2101; Rolletschke DStZ 2000, 211; Schmidt wistra 1999, 121; Wulf wistra 2001, 41; - verneinend - Bornheim StuW 1998, 146; PStR 2000, 75; Degenhard DStR 2001, 1370; Kohlmann/Hilgers-Klautzsch wistra 1998, 161; Plewka/Heerspink BB 1999, 2429; Salditt StraFo 1997, 65; Ulsamer/Müller wistra 1998, 1; Urban DStR 1998, 1995). 11

a) Der Strafbarkeit der Vermögensteuerhinterziehung steht der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) nicht entgegen. Die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes bleiben bezüglich aller bis Ende 1996 verwirklichten Sachverhalte geeignet, die Blankettvorschrift des § 370 AO auszufüllen und zusammen mit dieser einen Straftatbestand der Steuerhinterziehung zu bilden, gegen den nach wie vor Verstoßen werden kann. 12

aa) Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 22. Juni 1995, mit der die Tarifnorm des § 10 Nr. 1 VStG für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt worden ist, angeordnet, daß die gesetzlichen Regelungen der Vermögensbesteuerung befristet bis zum 31. Dezember 1996 weitergelten sollen. Dieser umfassenden Weitergeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts kommt gemäß § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft zu. Damit ist das Vermögensteuergesetz für die Besteuerungszeiträume bis zu diesem Stichtag auch als Ausfüllungsnorm des Blanketttatbestandes des § 370 AO weiter heranzuziehen. Die befristete weitere Anwendbarkeit des bisherigen Vermögensteuerrechts schafft kein Recht minderer Qualität, das vom Normadressaten ohne das Risiko, mit einer der vorgesehenen Sanktionen überzogen zu werden, ignoriert werden kann (BFH BStBl. II 2000, 378, 379; Schmidt wistra 1999, 121, 125). 13

bb) Es ergibt sich auch nichts anderes daraus, daß das Bundesverfassungsgericht die Weitergeltungsanordnung nicht ausdrücklich auf das Strafrecht ausgedehnt hat (so: Bornheim PStR 2000, 75, 76). Denn nach der Entscheidungsformel des Beschlusses vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) war bis zum 31. Dezember 1996 "das bisherige Recht weiterhin anwendbar". Eine Beschränkung in dem Sinne, daß nur noch Steuerfestsetzungen erfolgen dürften, eine Strafbarkeit wegen Vermögensteuerhinterziehung hingegen ausgeschlossen sein solle, ist dem nicht zu entnehmen, sie war ersichtlich auch nicht gewollt. Ohne eine Strafbewehrung der Normen des Vermögensteuergesetzes würde die Steuerbelastung im wesentlichen auf der Erklärungsbereitschaft der Steuerpflichtigen beruhen. Dies würde im Widerspruch dazu stehen, daß das Bundesverfassungsgericht aus dem Verfassungsgebot der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) für Steuern, deren Festsetzung auf Steuererklärungen beruht, die Notwendigkeit abgeleitet hat, die Steuerpflichtigen nicht nur durch ein Steuergesetz rechtlich gleichmäßig zu belasten, sondern auch einen gleichmäßigen Verwaltungsvollzug durch gesetzgeberische Maßnahmen abzustützen (vgl. BVerfGE 84, 239; vgl. auch BFH BStBl. II 2000, 378, 380). Eine solche Beschränkung würde darüber hinaus auch dem Sinn und Zweck der verfassungsgerichtlichen Weitergeltungsanordnung widersprechen, wonach "die Erfordernisse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung" es rechtfertigen, die "Regelungen zur Vermögensbesteuerung für zurückliegende Kalenderjahre wie bisher weiter anzuwenden" (BVerfGE 93, 121, 148). Es würde dann an jeglicher Absicherung des Gesetzesvollzugs fehlen, so daß eine sofortige Anwendungssperre eine neue Ungleichheit bewirken würde, der nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts im Vergleich zur bestehenden Gleichheitswidrigkeit das größere Gewicht zukäme. 14

cc) § 370 AO ist auch nicht - wie teilweise vertreten wird (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 370 AO Rdn. 68.2; Salditt StraFo 1997, 65, 68) - restriktiv dahin auszulegen, daß - ungeachtet einer verfassungsgerichtlichen Weitergeltungsanordnung - nur materiell mit der Verfassung in Einklang stehende Steuernormen Anknüpfungspunkt für 15

eine Strafbarkeit sein können. Ebenso wenig kommt es für die Strafbarkeit darauf an, wie hoch die Verkürzungsbeträge bei verfassungsgemäßen Besteuerungsvorschriften gewesen wären. Formell ordnungsgemäß zustande gekommene Gesetze sind nach der Verfassung so lange und so weit für Bürger, Behörden und Gerichte uneingeschränkt verbindlich, als sie nicht vom Bundesverfassungsgericht aufgrund seines Kassationsmonopols (Art. 100 Abs. 1 GG) aufgehoben worden sind. Soweit das Bundesverfassungsgericht für eine als materiell verfassungswidrig erkannte Norm eine befristete Weitergeltung anordnet, hat es diese Vorschrift gerade nicht aufgehoben; das mit der Zuwiderhandlung gegen diese Norm verbundene objektive Unwerturteil bleibt bestehen (so auch BFH BStBl. II 2000, 378, 390).

dd) Die Vorschrift des § 79 Abs. 1 BVerfGG, nach der gegen ein rechtskräftiges Urteil, das auf einer mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärten Norm beruht, die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, steht dieser Beurteilung nicht entgegen (a.A. LG München II wistra 2000, 74). Diese einfachgesetzliche Vorschrift wird von der vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen und nach § 31 Abs. 2 BVerfGG ebenfalls mit Gesetzeskraft ausgestatteten Weitergeltungsanordnung als neuerer und speziellerer gesetzlicher Vorschrift gleichen Ranges verdrängt (so auch BFH BStBl II 2000, 378, 380; vgl. auch OLG Frankfurt wistra 2000, 154; LG Itzehoe wistra 2001, 31, 32; Brandenstein NJW 2000, 2326), ohne daß es insoweit auf die vom Bundesverfassungsgericht angeführte Begründung für die Weitergeltungsanordnung ankommt. Entscheidend ist allein, daß danach die gesetzlichen Regelungen der Vermögensbesteuerung befristet bis zum 31. Dezember 1996 ohne Einschränkung weitergelten sollen. Die in § 79 Abs. 1 BVerfGG vorausgesetzte Rechtslage, daß auch eine lediglich mit dem Grundgesetz unvereinbare Norm nicht mehr angewandt werden darf, ist in Fällen der vom Bundesverfassungsgericht mit Gesetzeskraft ausgesprochenen Weitergeltung der Norm nicht gegeben. 16

b) Die Strafbarkeit der Hinterziehung von Vermögensteuer ist schließlich auch nicht gemäß § 2 Abs. 3 StGB mit Ablauf des 31. Dezember 1996 entfallen. 17

Zwar hat der Gesetzgeber von der Möglichkeit einer den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügenden Neuregelung des Vermögensteuergesetzes innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist keinen Gebrauch gemacht. Im Verstreichenlassen dieser Frist durch den Gesetzgeber liegt indes keine Aufhebung eines Gesetzes im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB mit der Folge, daß eine Strafbarkeit wegen Vermögensteuerhinterziehung auch für die Vergangenheit nicht mehr in Betracht kommen würde. 18

Nach § 2 Abs. 3 StGB ist das mildeste Gesetz anzuwenden, wenn das bei Beendigung der Tat geltende Gesetz vor der Entscheidung geändert worden ist. Als milderer Rechtszustand kommt auch der ersatzlose Wegfall eines Gesetzes in Betracht, dem wiederum der Wegfall der Anwendung eines formal fortbestehenden Gesetzes gleichkommt (so auch BFH BStBl II 2000, 378, 380; Ulsamer/Müller wistra 1998, 1, 4). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gilt dabei auch die Änderung der Ausfüllungsnormen von Blankettgesetzen - wie § 370 AO - als Rechtsänderung im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB (BGHSt 20, 177). 19

§ 2 Abs. 3 StGB greift hier allerdings deswegen nicht ein, weil das Vermögensteuergesetz hinsichtlich der Veranlagungszeiträume vor 1997 weiter anzuwenden ist (vgl. BFH BStBl II 2000, 378; Meine DSiR 1999, 2101; Schmidt wistra 1999, 121). Anders als es § 2 Abs. 3 StGB voraussetzt, gelten die blankettausfüllenden Normen bezogen auf die maßgeblichen Besteuerungszeiträume wie Zeitgesetze (§ 2 Abs. 4 StGB) fort. Die Fortgeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts hat für den früheren Rechtszustand dieselbe Wirkung wie Gesetzesänderungen, die der Steuergesetzgeber mit einer Überleitungsregelung verbindet, wonach der neue Rechtszustand erst auf Zeiträume oder Stichtage ab einem bestimmten Datum anzuwenden ist. Daraus folgt, daß für frühere Zeiträume oder Stichtage das bisherige Recht fortgilt (so auch BFH aaO). Für die Strafnorm des § 370 AO hat die Befristung der Weitergeltungsanordnung lediglich die Wirkung, daß für nach Fristablauf gelegene Veranlagungszeiträume keine weiteren Steueransprüche mehr entstehen können, die wiederum Anknüpfungspunkte für neue Hinterziehungshandlungen sein können. Die Hinterziehung vor Fristablauf entstandener Steuern ist hingegen weiterhin mit Strafe bedroht, weil die Strafnorm des § 370 AO nicht geändert wurde und die in § 370 AO geschilderten Begehungsvarianten für eine Steuerhinterziehung unverändert fortbestehen. 20

II.

Die Taten des Angeklagten sind nicht verjährt. Zurecht ist das Landgericht davon ausgegangen, daß auch die Verjährung der Steuerhinterziehung, die der Angeklagte durch Nichtabgabe einer Vermögensteuererklärung für den Hauptveranlagungszeitpunkt 1. Januar 1993 begangen hat, rechtzeitig unterbrochen worden ist. 21

1. Nach § 78a Satz 1 StGB beginnt die Verjährung mit der Beendigung der Tat. 22

a) Die Frage, wann bei Veranlagungssteuern eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) 23 beendet ist, wird in Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beantwortet.

aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist bei Veranlagungssteuern eine Tat im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erst dann vollendet, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat. Entscheidend sei für die Frage der Vollendung nämlich der Zeitpunkt, zu dem bei ordnungsgemäßer Abgabe auch der unterlassende Täter spätestens veranlagt worden wäre. Erst dann sei die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Bis zu diesem Zeitpunkt liege nur versuchte Steuerhinterziehung vor (vgl. BGHSt 30, 122, 123; 36, 105, 111; 37, 340, 344; BGH wistra 1999, 385). Auch die Beendigung der Unterlassungstat sei damit erst mit Abschluß der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamtes gegeben (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3; so auch Jähnke in LK 11. Aufl. § 78a Rdn. 6, 9; Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 376 AO Rdn. 40, 43; G. Schäfer in Festschrift für Hanns Dünnebier, 1982, S. 541, 543).

bb) Demgegenüber wird auch die Auffassung vertreten, der Grundsatz "in dubio pro reo" gebiete, daß zugunsten des säumigen Steuerpflichtigen ein erheblich früherer Tatbeendigungszeitpunkt anzunehmen sei (vgl. OLG Hamm, Beschluß vom 2. August 2001 - 2 Ws 156/01 -; Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht 5. Aufl. § 376 AO Rdn. 28; Gast-de Haan in Klein, AO 7. Aufl. § 376 Rdn. 19; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts 1998 S. 55; Schmitz wistra 1993, 248; Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht 2000 S. 92 f., 111 f.). Die Annahme des denkbar spätesten Vollendungszeitpunkts sei für einen Angeklagten nur insoweit günstig, als es um die Frage der Erfüllung des Tatbestandes gehe, nicht aber, soweit für die Frage der Verjährung die Tatbeendigung an den Zeitpunkt der Tatvollendung geknüpft werde. Bei der Verjährung müsse vielmehr zugunsten des Angeklagten darauf abgestellt werden, wann bei einer hypothetischen Veranlagung nach einer rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung frühestens eine Veranlagung erfolgt wäre.

Wann dieser Zeitpunkt vorliegt, wird allerdings von den Vertretern dieser Ansicht unterschiedlich beantwortet (vgl. 26 Joecks aaO und Gast-de Haan aaO: mit Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Steuererklärung; Simon/Vogelberg aaO S. 111: mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist und dazu einer durchschnittlichen Bearbeitungsdauer beim Finanzamt; OLG Hamm aaO, Schmitz aaO S. 251: im Hinblick auf regelmäßige Fristverlängerungen nicht vor 30. September des Jahres, in dem die Steuererklärung abzugeben gewesen wäre; Dietz in Leise/Dietz/Cratz, Steuerverfehlungen 68. Ergänzungslieferung § 376 AO Rdn. 9: mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nur bei dem Finanzamt bekannten Steuerpflichtigen, bei dem Finanzamt unbekanntem Steuerpflichtigen erst mit allgemeinem Abschluß der Veranlagungsarbeiten; OLG Hamm aaO, Schmitz aaO S. 250, Simon/Nogelberg aaO S. 93 jeweils unter Hinzurechnung der Postlaufzeit für die Bekanntgabe).

b) Die abweichenden Auffassungen geben dem Senat keinen Anlaß, seine bisherige Rechtsprechung aufzugeben, 27 wonach bei Veranlagungssteuern eine Unterlassungstat im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erst dann beendet ist, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3).

aa) Die Beendigung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen setzt voraus, daß der steuerliche Verkürzungserfolg 28 eingetreten ist, weil es sich bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO um ein unechtes Unterlassungsdelikt, d. h. ein Erfolgsdelikt, handelt (vgl. Jähnke in LK aaO § 78a Rdn. 6, 9). Insoweit besteht kein Unterschied zur Steuerhinterziehung durch aktives Tun (vgl. Tröndle/Fischer, StGB 50. Aufl. § 78a Rdn. 8; Rudolphi in SK-StGB § 78a Rdn. 7).

Nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO sind Steuern bereits dann verkürzt, wenn sie nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die 29 darin liegende Tatvollendung fällt indes bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen nicht ohne weiteres mit der Tatbeendigung zusammen. Für die Beendigung der Tat und damit für die Frage der Verjährung kommt es nämlich nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem diese Steuern festgesetzt worden wären, wenn der Steuerpflichtige rechtzeitig eine Steuererklärung abgegeben hätte, weil ein dauerhafter Taterfolg zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht eingetreten ist. Solange die Veranlagungsarbeiten des Finanzamtes noch im Gange sind, ist stets mit der Möglichkeit einer Veranlagung durch Schätzungsbescheid zu rechnen. Die für den Beginn der Verfolgungsverjährung maßgebliche Tatbeendigung ist vielmehr erst dann gegeben, wenn ein Steuerbescheid ergangen ist oder wenn feststeht, daß ein solcher Bescheid nicht mehr ergehen wird. Erst dann liegt eine endgültige Steuerhinterziehung vor und das Tatgeschehen hat über die eigentliche Tatbestandserfüllung hinaus ihren tatsächlichen Abschluß gefunden. Die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht auch nach der Vollendung der Tat uneingeschränkt bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 169 ff. AO) fort.

Nach begangener Steuerhinterziehung kann indes an sich die Festsetzungsverjährung nicht mehr eintreten, weil 30

insoweit eine Ablaufhemmung bis zur strafrechtlichen Verjährung der Steuerhinterziehung besteht (vgl. § 171 Abs. 7 AO). Da es aber nicht vorhersehbar ist, ob nach Abschluß der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamts noch irgendwann gegen den Täter ein Steuerbescheid erlassen wird, ist die Hinterziehung einer Veranlagungssteuer durch Unterlassen als beendet anzusehen, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3). Erst dann ist regelmäßig nicht mehr mit einer Veranlagung zu rechnen.

bb) Eine weitere Vorverlegung der Tatbeendigung nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" auf einen früheren Zeitpunkt kommt nicht in Betracht. 31

Zwar ist der Grundsatz "im Zweifel für den Angeklagten" grundsätzlich auch auf die Frage der Verjährung anzuwenden (vgl. BGHSt 18, 274). Bleibt offen, zu welchem Zeitpunkt der zum Tatbestand gehörige Erfolg eingetreten ist, so greift der Grundsatz "in dubio pro reo" ein (vgl. Stree/Sternberg-Lieben in Schönke/Schröder, StGB 26. Aufl. § 78a Rdn. 14). Voraussetzung hierfür ist aber, daß beim Tatrichter Zweifel über tatsächliche Gegebenheiten bestehen, die für die Verjährungsfrage von Bedeutung sind. Weiß das Gericht hingegen, daß kein Steuerbescheid ergangen ist, und kennt es den Zeitpunkt des Abschlusses der Veranlagungsarbeiten durch das Finanzamt, sind ihm die für die Tatbeendigung maßgeblichen Tatsachen bekannt; für die Anwendung des Grundsatzes "im Zweifel für den Angeklagten" bleibt dann kein Raum. 32

Der hypothetische Zeitpunkt, zu dem das Finanzamt einen Steuerbescheid erlassen hätte, wenn der Täter fristgemäß eine Steuererklärung abgegeben hätte, ist für die Frage der Beendigung ohne Bedeutung, da es insoweit auf die endgültige Nichtfestsetzung der Steuern ankommt; die bloße Tatbestandsverwirklichung durch Bewirken einer nicht rechtzeitigen Veranlagung reicht für die Tatbeendigung nicht aus. 33

2. Danach ist die Vermögensteuerhinterziehung des Angeklagten bezogen auf den Hauptveranlagungszeitpunkt 1. Januar 1993 nicht verjährt. 34

Zurecht hat das Landgericht festgestellt, daß der Lauf der Verjährungsfrist erst nach dem 1. Juni 1995 begonnen hat, weil zu diesem Zeitpunkt erst 94,34 Prozent der Veranlagungsarbeiten im maßgeblichen Veranlagungsbezirk erledigt waren. Die Durchsuchungsanordnung des Amtsgerichts Vechta vom 28. April 1999 hat damit die Verjährung gemäß § 78c Abs. 1 Nr. 4 StGB wirksam unterbrochen. 35