

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 452/01, Beschluss v. 10.01.2002, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 452/01 - Beschluss vom 10. Januar 2002 (LG Hamburg)

BGHR; Steuerhinterziehung (Anhängigkeit eines Steuerstrafverfahrens; nemo tenetur se ipsum accusare; Selbstbelastungsfreiheit; keine Rechtfertigung neuen Unrechts, hier der Nichtabgabe zutreffender oder der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen); Unzumutbarkeit; Schuldprinzip; Verwertungsverbot bei pflichtgemäßen Angaben; Zusammenveranlagung; Ehegatten-Splitting; Kompensationsverbot

§ 370 AO; § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO; § 337 StPO; § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 32a EStG

Leitsätze

1. Ist gegen einen Steuerpflichtigen wegen der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen ein Steuerstrafverfahren anhängig, rechtfertigt das in § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO normierte Zwangsmittelverbot ("nemo tenetur se ipsum accusare") für nachfolgende Besteuerungszeiträume weder die Nichtabgabe zutreffender noch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen (im Anschluss an BGHSt 47, 8). (BGHR)

2. Inhaltlich findet das Zwangsmittelverbot dort seine Grenze, wo es nicht mehr um ein bereits begangenes steuerliches Fehlverhalten geht, für das ein Steuerstrafverfahren bereits eingeleitet ist. Selbst wenn die Abgabe zutreffender Steuererklärungen für nachfolgende Besteuerungszeiträume mittelbare Auswirkungen auf das laufende Steuerstrafverfahren haben sollte, könnte das ihre Unterlassung nicht rechtfertigen, weil andernfalls neues Unrecht geschaffen und dem Täter zudem gegenüber anderen Steuerpflichtigen eine ungerechtfertigte Besserstellung eingeräumt würde. Die Rechtsordnung kennt kein ausnahmsloses Gebot dahingehend, dass niemand zu Auskünften gezwungen werden darf, durch die er eine von ihm begangene strafbare Handlung offenbaren muss (BVerfGE 56, 37, 42). (Bearbeiter)

3. Eine Ausnahme ist nur anzuerkennen, wenn hinsichtlich derselben Steuer und desselben Besteuerungszeitraums, für den bereits ein Ermittlungsverfahren eingeleitet wurde, weitere Erklärungspflichten bestehen, wie dies z. B. bei Umsatzsteuerhinterziehung der Fall sein kann. In einem solchen Fall muss bei der gebotenen Abwägung das gesetzlich mit Steuererklärungspflichten gesicherte Informationsinteresse des Staates gegenüber dem Interesse des Steuerpflichtigen, sich nicht selbst belasten zu müssen, zurücktreten. Für weitere als die von dem Ermittlungsverfahren erfassten Steuern gilt dies nicht, weil sonst neues Unrecht geschaffen würde, zu dem das Recht auf Selbstschutz nicht berechtigt (vgl. BGHSt 47, 8, 15). (Bearbeiter)

4. Die Frage, ob steuerliche Erklärungspflichten, die lediglich mittelbar zu einer Selbstbelastung des Steuerpflichtigen in einem Steuerstrafverfahren führen, ein strafrechtliches Verwertungsverbot auslösen, kann sich nur dann stellen, wenn neue (zutreffende) Angaben des Steuerpflichtigen in Steuererklärungen zu seiner Überführung hinsichtlich früherer Taten verwertet werden. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 31. Mai 2001 wird nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwölf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und acht Monaten verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Die auf die Sachrüge gestützte Revision des Angeklagten hat keinen Erfolg. Der Erörterung bedarf lediglich folgendes: 1

1. Das angefochtene Urteil weist auch insoweit keinen Rechtsfehler auf, als der Angeklagte wegen Hinterziehung von Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 verurteilt worden ist. 2

Der Angeklagte hatte in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1991 bis 1996 wesentliche Teile seiner Einkünfte aus freiberuflicher Gutachter- und Referententätigkeit nicht angegeben und daneben die Kapitalerträge seiner Geldanlagen in Luxemburg gänzlich verschwiegen. Hierfür wurde der geständige Angeklagte zu recht wegen Hinterziehung von Einkommensteuer in sechs Fällen verurteilt. Obwohl ihm die Einleitung des Ermittlungsverfahrens bereits im November 1998 bekanntgegeben worden war, machte er auch noch danach in den Einkommensteuererklärungen für 1997 und 1998, die er im Dezember 1998 bzw. März 2000 beim Finanzamt einreichte, in gleicher Weise wie in den Vorjahren falsche Angaben. Das Landgericht verurteilte den Angeklagten auch insoweit wegen Hinterziehung von Einkommensteuer und berücksichtigte dabei strafscharfend, daß er unter dem Eindruck eines Ermittlungsverfahrens weiterhin unvollständige Angaben gemacht habe. Dies begegnet keinen rechtlichen Bedenken. 3

a) Zwar befand sich der Angeklagte in einer Konfliktsituation, weil er nach Einleitung des Ermittlungsverfahrens bei wahrheitsgemäßer Angabe der Größenordnung seiner freiberuflichen Einkünfte und seiner Kapitalerträge in zukünftigen Steuererklärungen wegen des sprunghaften Anstiegs der zu erklärenden Einkünfte weitere Anhaltspunkte für die ihm zur Last gelegten Einkommensteuerhinterziehungen liefern würde. Dies gestattete ihm indes nicht, für die nachfolgenden Besteuerungszeiträume unrichtige Steuererklärungen einzureichen. 4

aa) Allerdings ist anerkannt, daß das in § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO normierte Zwangsmittelverbot ("nemo tenetur se ipsum accusare") zu einer Suspendierung der Strafbewehrung der Verletzung von steuerlichen Erklärungspflichten führen kann, wenn sich der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner Erklärungspflichten in einer unauflösbaren Konfliktlage befindet, aus der er sich durch eine (strafbefreiende) Selbstanzeige (§ 371 AO) nicht mehr befreien kann (vgl. BGHSt 47, 8, 12 ff.). So sieht der Bundesgerichtshof z. B. die Strafbewehrung der Verletzung der Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung bis zum 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 AO) jedenfalls solange für ausgesetzt an, wie gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für dieselben Besteuerungszeiträume geführt wird (BGH aaO S.14). 5

bb) Inhaltlich findet das Zwangsmittelverbot jedoch dort seine Grenze, wo es nicht mehr um ein bereits begangenes steuerliches Fehlverhalten geht, für das ein Steuerstrafverfahren bereits eingeleitet ist. Selbst wenn die Abgabe zutreffender Steuererklärungen für nachfolgende Besteuerungszeiträume mittelbare Auswirkungen auf das laufende Steuerstrafverfahren haben sollte, könnte das ihre Unterlassung nicht rechtfertigen, weil andernfalls neues Unrecht geschaffen (vgl. BGH aaO S. 15 m.w.N.) und dem Täter zudem gegenüber anderen Steuerpflichtigen eine ungerechtfertigte Besserstellung eingeräumt würde (vgl. Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO und FGO § 393 AO Rdn. 29). Die Rechtsordnung kennt kein ausnahmsloses Gebot dahingehend, daß niemand zu Auskünften gezwungen werden darf, durch die er eine von ihm begangene strafbare Handlung offenbaren muß (BVerfGE 56, 37, 42). Im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit und die Notwendigkeit eines gesicherten Steueraufkommens für den Staat ist es vielmehr sachlich gerechtfertigt, daß die Steuerpflichtigen grundsätzlich zur Auskunft verpflichtet sind, ohne Rücksicht darauf, ob hierdurch Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten aufgedeckt werden (vgl. BVerfG - Kammer - wistra 1988, 302). Eine Ausnahme ist nur anzuerkennen, wenn hinsichtlich derselben Steuer und desselben Besteuerungszeitraums, für den bereits ein Ermittlungsverfahren eingeleitet wurde, weitere Erklärungspflichten bestehen, wie dies z. B. bei Umsatzsteuerhinterziehung der Fall sein kann. In einem solchen Fall muß bei der gebotenen Abwägung das gesetzlich mit Steuererklärungspflichten gesicherte Informationsinteresse des Staates gegenüber dem Interesse des Steuerpflichtigen, sich nicht selbst belasten zu müssen, zurücktreten. Für weitere als die von dem Ermittlungsverfahren erfaßten Steuern gilt dies nicht, weil sonst neues Unrecht geschaffen würde, zu dem das Recht auf Selbstschutz nicht berechtigt (vgl. BGH aaO S. 15). 6

cc) Ist aber bereits die Nichtabgabe von Steuererklärungen für zukünftige Besteuerungszeiträume derselben Steuer weiterhin strafbar, dann gilt dies erst recht für die Abgabe inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen. 7

b) Auf die von der Verteidigung aufgeworfene Frage, ob steuerliche Erklärungspflichten, die lediglich mittelbar zu einer Selbstbelastung des Steuerpflichtigen in einem Steuerstrafverfahren führen, ein strafrechtliches Verwertungsverbot auslösen können (vgl. hierzu BGH aaO S. 16; Hellmann aaO Rdn. 30; Rüping/Kopp NSTZ 1997, 530, 533 f.), kommt es im vorliegenden Fall nicht an. Diese Frage kann sich nur dann stellen, wenn neue (zutreffende) Angaben des Steuerpflichtigen in Steuererklärungen zu seiner Überführung hinsichtlich früherer Taten verwertet werden. Hier hat der Angeklagte aber zum einen weiterhin unrichtige Angaben gemacht und damit gerade keine zutreffenden Erklärungen abgegeben, die zu seiner Überführung bezüglich der von ihm in den vorangegangenen Jahren begangenen Taten hätten herangezogen werden können. Zum anderen hat das Landgericht die Verurteilung auf dessen Geständnis und nicht auf seine Angaben in nachfolgenden Steuererklärungen gestützt. 8

2. Schließlich begegnet es keinen rechtlichen Bedenken, daß das Landgericht im Rahmen der Strafzumessung nicht zugunsten des Angeklagten die Möglichkeit eines Realsplittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) berücksichtigt hat. Der Angeklagte hatte bei der Einreichung seiner Einkommensteuererklärungen 1993 bis 1997 zu Unrecht eine Zusammenveranlagung mit seiner von ihm dauernd getrennt lebenden Ehefrau beantragt (vgl. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG) und dadurch unberechtigt die für ihn steuerlich günstige Möglichkeit des Splitting-Verfahrens bei Anwendung des Einkommensteuertarifes (§ 32a EStG) herbeigeführt. 9

Einer Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an die getrennt lebende Ehefrau stand zwar für den Bereich der Strafzumessung das Kompensationsverbot nicht entgegen (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO; vgl. BGHR AO § 370 Abs. 4 Satz 3 Einkommensteuer 1). Es lagen indes die Voraussetzungen für eine Durchführung des grundsätzlich möglichen, aber als Wahlrecht des materiellen Steuerrechts vom Willen beider Ehegatten abhängigen Realsplittings nicht vor. Dieses ist nämlich nicht automatische Folge einer Getrenntveranlagung von Ehegatten. Der Sonderausgabenabzug für Unterhaltszahlungen setzt vielmehr neben einem Antrag beim Finanzamt auch die Zustimmung des Empfängers dieser Zahlungen voraus (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), weil dieser dann seinerseits die erhaltenen Leistungen einer Besteuerung unterwerfen muß (§ 22 Nr. 1a EStG). Hieran fehlt es im vorliegenden Fall. 10