

Bearbeiter: Rocco Beck

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 225/91, Beschluss v. 17.07.1991, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 225/91 - Beschluss vom 17. Juli 1991 (LG Stade)

BGHSt 38, 37; fehlgeschlagener Versuch einer Steuerhinterziehung; Strafklageverbrauch hinsichtlich einer Steuerhinterziehung bei Aburteilung wegen falscher eidesstattlicher Versicherung im steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren.

Art. 103 Abs. 3 GG; § 179 Abs. 2 AO; § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO ; § 370 AO

Leitsätze

1. Der Versuch der Steuerhinterziehung ist erst mit Bestandskraft des Steuerbescheides fehlgeschlagen (Ergänzung BGH, 1. Februar 1989, 3 StR 450/88, BGHSt 36, 105). (BGHSt)

2. Der Freispruch vom Vorwurf einer im steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren abgegebenen falschen eidesstattlichen Versicherung, die in Tateinheit mit der Steuerhinterziehung steht, verbraucht die Strafklage wegen Steuerhinterziehung. (BGHSt)

Entscheidungstenor

Das Verfahren wird eingestellt.

Die Kosten des Verfahrens und die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen fallen der Staatskasse zur Last.

Gründe

Das Landgericht Stade hat den Angeklagten mit Urteil vom 16. November 1990 wegen versuchter Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und zwei Monaten verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Die hiergegen gerichtete Revision des Angeklagten führt zur Einstellung des Verfahrens, weil die Strafklage verbraucht ist. 1

1. Nach den Feststellungen befand sich die Firma A. KG im Frühsommer 1976 in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Um der Gesellschaft Liquidität zu verschaffen, bemühte sich die Firma unter maßgeblicher Mitwirkung des Angeklagten um atypisch stille Gesellschafter, denen für das abgelaufene Geschäftsjahr 1975 eine hohe Verlustzuweisung in Aussicht gestellt wurde, die sie als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen ihrer einkommensteuerlichen Veranlagung sollten geltend machen können. Allen Verantwortlichen in der KG war bewußt, daß das Betriebsfinanzamt die für die Verlustzuweisung erforderliche Mitunternehmerschaft gemäß § 15 EStG bei einem erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erfolgten Beitritt der atypisch stillen Gesellschafter nicht anerkennen würde. Aus diesem Grunde wurden die Beitrittserklärungen von zunächst drei Gesellschaftern im Herbst 1976 auf Ende 1974 rückdatiert und eine entsprechende Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Gewinne eingereicht. Die wirtschaftliche Lage der A. KG besserte sich durch diese Maßnahmen nicht wesentlich; seit März 1977 wurde die Firma nur noch abgewickelt. In dieser Situation faßten die Beteiligten der Geschäftsführung - wiederum unter Mitwirkung des Angeklagten - im Sommer 1977 den Entschluß, zur Ausnutzung der Verluste von 8,8 Millionen DM das Beteiligungsmodell nochmals für 1976 aufzulegen. Zusammen mit dem Anlageberater Dr. R., der sich selbst auch an der KG als atypisch stiller Gesellschafter beteiligte, wurden bis Ende 1977 weitere 13 Interessenten gewonnen, deren Beitritt auf den 1. Januar 1976 rückdatiert wurde, um den wahren Sachverhalt gegenüber dem Finanzamt zu verschleiern. 2

Die KG reichte die entsprechende Gewinnfeststellungserklärung zusammen mit der Bilanz für das Geschäftsjahr 1976 am 27. Januar 1978 beim Betriebsfinanzamt ein. 3

Obwohl der Angeklagte in der Firma A. offiziell keine Funktion erfüllte, bestimmte er die Verhandlungen mit den beitretenden Gesellschaftern maßgeblich. Im Rahmen einer Betriebsprüfung, die ab April 1976 bis September 1978 4

durchgeführt wurde, war er für den Prüfer die entscheidende Auskunftsperson. Als während der laufenden Betriebsprüfung für das Jahr 1976 Zweifel an der Mitunternehmerschaft der 14 atypisch stillen Gesellschafter aufkamen, sorgte er dafür, daß dem Prüfer nachträglich erstellte Belege zum Beweis des Eintrittszeitpunkts 1. Januar 1976 vorgelegt wurden. Nach einer Durchsuchung u.a. bei den Zeugen Dr. R. und Veronika A., die zur Auffindung von Beweismaterial führte, legte die Zeugen A. am 30. Mai 1979 ein Geständnis ab und offenbarte den Zeitpunkt, zu dem die Beitrittserklärungen tatsächlich abgegeben worden waren. Das Betriebsfinanzamt erließ daraufhin am 4. Februar 1980 negative Feststellungsbescheide für 1976, mit denen den 14 atypisch stillen Gesellschaftern eine Verlustzuweisung versagt wurde.

Gegen diesen Bescheid legte u.a. der Zeuge Dr. R. Einspruch ein und begehrte - im Ergebnis ohne Erfolg - den Erlaß einer einstweiligen Anordnung beim Finanzgericht Hamburg. Am 1. November 1983 legte Dr. R. im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens eine eidesstattliche Versicherung des Angeklagten vor, mit der er dem Antragsteller Dr. R. bestätigte, bereits im Jahre 1975 Verhandlungen mit der Firma A. KG wegen eines Beitritts geführt zu haben und 1976 beigetreten zu sein. Wegen dieses Vorgangs leitete die Staatsanwaltschaft Stade ein Verfahren wegen falscher Versicherung an Eides Statt gegen den Angeklagten ein, das sodann an die Staatsanwaltschaft Hamburg abgegeben wurde. Diese erhob am 1. November 1988 Anklage gemäß § 156 StGB vor dem Amtsgericht Hamburg. Am 13. September 1990 wurde der Angeklagte vom Amtsgericht Hamburg von diesem Vorwurf rechtskräftig freigesprochen.

Bereits am 25. März 1988 hatte die 5. Große Strafkammer des Landgerichts Stade das Verfahren gegen den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in den Jahren 1975 und 1976 durch Urteil eingestellt. Am 1. Februar 1989 hob der Bundesgerichtshof dieses Urteil auf die Revision der Staatsanwaltschaft insoweit auf, als dem Angeklagten eine versuchte Einkommensteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 1976 vorgeworfen wurde (BGHSt 36, 105). Ab 5. September 1990 verhandelte die 6. große Strafkammer des Landgerichts Stade erneut gegen den Angeklagten; sie verkündete am 16. November 1990 das hier angefochtene Urteil.

2. Einer Entscheidung in dieser Sache stand seit dem 13. September 1990 der Strafklageverbrauch durch das freisprechende Urteil des Amtsgerichts Hamburg entgegen. Die falsche Versicherung an Eides statt stellt keine selbständige prozessuale Tat im Sinne des § 264 StPO dar. Sie steht vielmehr in Tateinheit (§ 52 StGB) mit der versuchten Einkommensteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 1976, die Gegenstand der Anklage war und an der der Angeklagte als Mittäter mitgewirkt hat.

a) Wie der Bundesgerichtshof bereits in dieser Sache in seinem Urteil vom 1. Februar 1989 (BGHSt 36, 105, 116) ausgeführt hat, ist bei der Steuerhinterziehung eine Handlungseinheit anzunehmen, wenn der Täter einen noch nicht fehlgeschlagenen Versuch der Steuerhinterziehung durch falsche Angaben gegenüber der Finanzbehörde mit dem Ziel fortsetzt, eine und dieselbe Steuer zu verkürzen, und zwar selbst dann, wenn die späteren Täuschungshandlungen auf einem neuen Entschluß beruhen. Fehlgeschlagen ist der Versuch der Steuerhinterziehung aber nicht schon mit dem Erlaß eines dem Täter ungünstigen Steuerbescheides durch das Finanzamt. Vielmehr ist die Abgabe einer unzutreffenden Steuererklärung zum Zwecke der Steuerverkürzung und die Weiterverfolgung dieses Zieles durch wahrheitswidrige Angaben nach Abgabe der Erklärung mit dem sich anschließenden Rechtsmittelverfahren als eine Einheit zu sehen. Solange dieselbe Steuererklärung im Streit ist, der Täter noch nicht alle Rechtsbehelfe ausgenutzt hat und der Steuerbescheid noch nicht formell rechtskräftig geworden ist, bleibt der Schwebezustand aufrechterhalten mit der Folge, daß der Versuch erst mit Bestandskraft des ablehnenden Steuerbescheides fehlgeschlagen ist. Der Zusammenhang der Tat wird hergestellt durch den gleichbleibenden Streitgegenstand und die Identität der Beteiligten im Besteuerungs- und Rechtsbehelfsverfahren. Die Verfolgung desselben unrechtmäßigen Anspruchs mit den Mitteln der Täuschung während verschiedener Verfahrensabschnitte stellt auch nach der Auffassung des Lebens einen einheitlichen geschichtlichen Vorgang dar. Denn es bedarf bei natürlicher Betrachtung keines neuen Willensentschlusses in bezug auf den Gegenstand der Steuerhinterziehung. Vielmehr ändert der Täter durch die gesetzlich vorgesehenen Rechtsbehelfe der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung nur die eingesetzten Mittel zur Erreichung desselben Zieles.

Der prozessualen Tatidentität stehen die bisweilen langen Zeiträume zwischen der Abgabe einer Steuerklärung, dem Erlaß des Steuerbescheides und seiner endgültigen Bestandskraft nicht entgegen. Denn die Steuerhinterziehung ist ein Erfolgsdelikt, das von vornherein auf die Verkürzung eines bestimmten Steueranspruchs gerichtet ist. Seiner Struktur nach ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung trotz oftmals langer Tatzeiträume nicht der der Delikte des Waffengesetzes (vgl. BGHSt 36, 151) oder anderer Dauerdelikte (vgl. BGHSt 23, 141, 148ff.) vergleichbar, bei denen ein zusätzlicher neuer Tatentschluß zu einer Zäsur führen kann, so daß sich die nachfolgende Dauerstraftat als prozessual selbständige Tat darstellt. Auf die dazu entwickelte Rechtsprechung braucht deshalb hier nicht eingegangen zu werden.

b) Demnach stellt sich das gesamte Tatgeschehen - von der Abgabe der unrichtigen Erklärung zur einheitlichen und

gesonderten Gewinnfeststellung 1976 für die Firma A. KG am 27. Januar 1978 bis zum rechtskräftigen Abschluß der finanzgerichtlichen Verfahren, die von den atypisch stillen Gesellschaftern betrieben wurden - als eine prozessuale Tat im Sinne des § 264 StPO dar. Der Angeklagte war zwar weder unmittelbar Beteiligter des Besteuerungsverfahrens noch Bevollmächtigter der Firma A. KG und somit auch nicht Adressat des negativen Feststellungsbescheides vom 4. Februar 1980, um dessen Aussetzung es im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes vor dem Finanzgericht Hamburg ging. (Mit-)Täter einer Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann aber auch derjenige sein, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen, der aber als Dritter zugunsten des Steuerpflichtigen handelt (BGH NStZ 1986, 463). Dies gilt auch, soweit der Angeklagte im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens zugunsten von Dr. R. tätig wurde. Er setzte durch seine falsche Versicherung an Eides Statt die bereits dem Betriebsprüfer gegenüber begangenen Täuschungshandlungen fort, die darauf abzielten, den tatsächlichen Beitrittszeitpunkt der atypisch stillen Gesellschafter zu verschleiern und dadurch eine nicht gerechtfertigte Verlustzuweisung an die einzelnen Gesellschafter zu bewirken.

c) Die Fortsetzung der versuchten Steuerhinterziehung im finanzgerichtlichen Verfahren zur Erwirkung einstweiligen Rechtsschutzes und vorläufiger Anerkennung der Verluste steht mit der falschen Versicherung an Eides Statt sachlichrechtlich im Verhältnis der Tateinheit (§ 52 StGB); in der Abgabe der falschen Versicherung an Eides Statt liegt zugleich ein weiterer Akt der versuchten Steuerhinterziehung. Damit handelt es sich auch prozessual nur um eine Tat im Sinne des § 264 StPO (BGHSt 8, 92, 94f.; 13, 21, 23; 26, 284, 285; BGH NStZ 1984, 135 m.w.N.). An diesem Grundsatz hat auch die Entscheidung des 3. Strafsenats in BGHSt 29, 288 im Hinblick auf den Strafklageverbrauch festgehalten (aaO, S. 293, 295); Ausnahmen davon hat sie nur wegen der besonderen Strukturen des Organisationsdeliktes gemäß § 129 StGB zugelassen. Darauf braucht der Senat hier nicht einzugehen, weil § 370 AO mit den Besonderheiten des Tatbestandes der Bildung krimineller Vereinigungen nicht vergleichbar und eine Notwendigkeit, die dort entwickelten Ausnahmen auf Fälle der hier zu entscheidenden Art auszudehnen, nicht erkennbar ist. 11

d) Der rechtskräftige Freispruch vom Vorwurf der falschen Versicherung an Eides Statt durch das Amtsgericht Hamburg vom 13. September 1990 verbrauchte die Strafklage für das gesamte Tatgeschehen der Steuerhinterziehung. Dies gilt nicht nur im Verhältnis zum atypisch stillen Gesellschafter Dr. R., an dessen versuchter Steuerhinterziehung der Angeklagte im finanzgerichtlichen Verfahren unmittelbar mitwirkte, sondern auch im Hinblick auf die übrigen am Gewinnermittlungsverfahren der Firma A. KG Beteiligten. Denn das Verfahren zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 AO ist ein einheitliches Verfahren, das bei Beteiligung mehrerer Personen an einer gemeinsamen Einkunftsquelle die gleichmäßige steuerliche Behandlung aller Beteiligten sicherstellen und eine einheitliche Entscheidung gewährleisten soll. Dementsprechend ist der Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid gemäß § 182 Abs. 1 AO bindend für die Einkommensteuerveranlagungen. Diese Einheitlichkeit gilt auch, soweit - wie hier - das Feststellungsverfahren mit dem Erlaß negativer Feststellungsbescheide gegenüber den Beteiligten endet. 12

3. Dem Strafklageverbrauch steht schließlich nicht entgegen, daß das vor der 6. großen Strafkammer des Landgerichts Stade verhandelte Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung bereits seit langem rechtshängig war (Eröffnungsbeschuß vom 11. September 1986), bevor das Verfahren wegen falscher Versicherung an Eides Statt gegen den Angeklagten eingeleitet wurde. Zwar stand diesem zeitlich nachfolgenden Verfahren von Anfang an das Verfahrenshindernis der anderweitigen Rechtshängigkeit entgegen, so daß es hätte eingestellt werden müssen. Dies gilt um so mehr, als dem Landgericht Stade der weitaus umfassendere strafrechtliche Vorwurf zur Entscheidung unterbreitet war (vgl. BGH bei Pfeiffer/Mebach NStZ 1984, 212; BGH NJW 1953, 273). Nachdem diese rechtlichen Zusammenhänge aber weder von den damit befaßten Staatsanwaltschaften noch vom Amtsgericht erkannt worden waren und infolgedessen das Verfahrenshindernis der Rechtshängigkeit keine Beachtung gefunden hatte, führte das rechtskräftige freisprechende Urteil dessen ungeachtet zum Strafklageverbrauch. Insbesondere handelte es sich dabei nicht um ein nichtiges, hier nicht zu beachtendes Urteil. Denn ihm hafteten keine schwerwiegenden und offenkundigen Mängel an, die es gerechtfertigt erscheinen lassen könnten, von seiner gänzlichen Unwirksamkeit auszugehen (vgl. BGHSt 29, 351, 352; BGH NStZ 1984, 279). Es handelt sich vielmehr um eine verfahrensrechtlich fehlerhafte, im übrigen aber nach rechtsstaatlichen Grundsätzen zustandegekommene Sachentscheidung, deren Rechtskraft als Verfahrenshindernis bei den zeitlich nachfolgenden Entscheidungen wegen derselben prozessualen Tat zu berücksichtigen ist. Das durch Art. 103 Abs. 3 GG verbürgte Recht, nicht wegen derselben Tat mehrfach in einem Strafverfahren verfolgt zu werden, geht insoweit den Verfahrensgrundsätzen bei gleichzeitiger Rechtshängigkeit derselben Sache vor. Das Verfahrenshindernis des Strafklageverbrauchs ist von Amts wegen auch noch in der Revisionsinstanz zur Vermeidung einer Doppelbestrafung zu berücksichtigen (vgl. RGSt 30, 340; 49, 170; BGHSt 9, 190, 192; K. Schäfer in Löwe/Rosenberg, StPO 24. Aufl., Einl. Kap. 12 Rdnr. 19). 13