

**Bearbeiter:** Rocco Beck

**Zitiervorschlag:** BGH 5 StR 595/93, Beschluss v. 20.06.1994, HRRS-Datenbank, Rn. X

---

**BGH 5 StR 595/93 - Beschluss vom 20. Juni 1994 (LG Bochum)**

**BGHSt 40, 195; Aufgabe der Rechtsfigur der fortgesetzten Handlung im Bereich des Steuerstrafrechts; Steuerhinterziehung.**

**§ 369 Abs. 2 AO; § 370 AO; § 52 StGB**

**Leitsatz**

**Für den Tatbestand der Steuerhinterziehung wird nicht an der Rechtsfigur der fortgesetzten Tat festgehalten (im Anschluss an BGH, Beschluß vom 3. Mai 1994 - GSSt 2 und 3/93 - BGHSt 40, 138). (BGHSt)**

**Entscheidungstenor**

1. Auf die Revision des Angeklagten wird nach § 349 Abs. 4 StPO
  - a) Das Verfahren eingestellt, soweit der Angeklagte wegen Umsatzsteuerhinterziehung für die Jahre 1981 bis 1985 verurteilt worden ist; die dadurch entstandenen Verfahrenskosten und notwendigen Auslagen des Angeklagten fallen der Staatskasse zur Last;
  - b) das Urteil des Landgerichts Bochum vom 12. Mai 1993 im Schuldpruch dahingehend geändert, daß der Angeklagte der Steuerhinterziehung in drei Fällen schuldig ist;
  - c) das oben bezeichnete Urteil im Ausspruch über die Einzelfreiheitsstrafe von zwei Jahren und über die Gesamtstrafe aufgehoben
2. Die weitergehende Revision wird nach § 349 Abs. 2 StPO 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 Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

**Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und neun Monaten verurteilt. Seine auf die Verletzung förmlichen und sachlichen Rechts gestützte Revision hat in dem aus der Beschlußformel ersichtlichen Umfang Erfolg. Im übrigen ist sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO. 1

1. Nach den Feststellungen betrieb der Angeklagte von Mitte April 1980 bis Ende Januar 1988 mit seinem Schwager in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts nacheinander zwei Speiselokale. Mitte August 1988 eröffnete er ein weiteres Lokal, das er als Einzelunternehmen bis Ende 1992 führte. 2

Der Angeklagte, der nach der Aufgabenverteilung in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts während der gesamten Zeit für den Einkauf zuständig war, faßte spätestens Anfang 1981 den Entschluß, nur noch die Hälfte der von der BGB-Gesellschaft erzielten Gewinne zu versteuern. Zu diesem Zweck bezog er ab 1981 durchschnittlich 54 % seines Wareneinsatzes für das jeweilige Restaurant entweder über Barverkaufsrechnungen oder über Rechnungen, die von den Großhandelsfirmen auf "Alias"-Namen ausgestellt waren. Für die abzugebenden Steuererklärungen (monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen, Umsatzsteuerjahreserklärungen, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen) übergab der Angeklagte seinem Steuerberater nur die ordnungsgemäß erstellten Einkaufsrechnungen, die übrigen Belege über die "Schwarzeinkäufe" vernichtete er. Als Betriebseinnahmen teilte er seinem Steuerberater Beträge mit, die sich aus dem nachgewiesenen Wareneinsatz unter Hinzurechnung eines Aufschlagssatzes von 180 % ergaben. Tatsächlich waren die Betriebseinnahmen der Restaurants während ihrer jeweiligen Betriebsdauer wesentlich höher als gegenüber dem Finanzamt erklärt. Der Angeklagte hinterzog auf diese Weise seinem Plan entsprechend Umsatz-, 3

Einkommen- und Gewerbesteuer. Seinen eigenen Angaben zufolge war er von Beginn seiner selbständigen Tätigkeit an der festen Überzeugung, er könne eine Gaststätte nur durch stetige Schwarzzeinkäufe und fortwährende Steuerhinterziehung wirtschaftlich - d. h. mit ausreichendem Gewinn - führen.

Nach diesem System verfuhr der Angeklagte auch, nachdem er im August 1988 sein Restaurant als Einzelunternehmen eröffnet hatte. Für 1988 und 1989 gab er dementsprechend unzutreffende Umsatzsteuer-, Einkommen- und Gewerbesteuer-Jahreserklärungen ab; für 1990 sowie 1991 wurden nur unzutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen und keine Jahreserklärungen mehr abgegeben. 4

Das Landgericht hat den Angeklagten auf der Grundlage dieser Feststellungen der fortgesetzten Umsatzsteuerhinterziehung für die Jahre 1981 bis 1987 (rund 195.000 DM) sowie - infolge der gleichzeitigen Abgabe aller drei Steuererklärungen für 1986 und 1987 - der damit in Tateinheit stehenden Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung für 1986 und 1987 (insgesamt rund 100.000 DM) für schuldig befunden. Insoweit ist der Angeklagte zu einer Einzelfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt worden. 5

Für die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit dem Einzelunternehmen des Angeklagten hat das Landgericht ebenfalls eine fortgesetzte Umsatzsteuerhinterziehung für den gesamten Zeitraum 1988 bis November 1991 angenommen; es ist auch insoweit wegen der gleichzeitigen Abgabe aller drei Jahreserklärungen für 1988 und 1989 von Tateinheit der Umsatzsteuerhinterziehung mit der Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung für diese Jahre ausgegangen (rund 250.000 DM). Insoweit hat das Landgericht eine Einzelfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten verhängt. 6

2. Soweit dem Angeklagten im Steuerstrafverfahren darüber hinaus die Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1985 vorgeworfen worden ist, hat die Staatsanwaltschaft schon vor Anklageerhebung das Verfahren wegen Verfolgungsverjährung eingestellt. Die erste wirksame Maßnahme zur Unterbrechung der Verjährung war der Erlaß von Durchsuchungsbeschlüssen im Januar 1992, so daß die vor dem Januar 1987 begangenen Taten verjährt waren, sofern - wovon die Staatsanwaltschaft ausging - hinsichtlich der Jahreserklärungen bei der Einkommen- und Gewerbesteuer keine fortgesetzten Handlungen vorlagen. 7

3. Die vom Landgericht auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs vorgenommene rechtliche Würdigung der Umsatzsteuerhinterziehungen als fortgesetzte Handlungen entspricht nicht dem Beschluß des Großen Senats für Strafsachen des Bundesgerichtshofs vom 3. Mai 1994 (GSSt 2 und 3/93 - zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen -, StV 1994, 306). 8

Zwar betrafen die dem Großen Senat zur Entscheidung nach § 132 Abs. 4 GVG vorgelegten Sachen die Frage, ob an der fortgesetzten Handlung im Rahmen der Straftatbestände des Betruges nach § 263 StGB und des sexuellen Mißbrauchs von Kindern nach § 176 StGB, des sexuellen Mißbrauchs von Schutzbefohlenen nach § 174 StGB und des Beischlafs zwischen Verwandten nach § 173 StGB festgehalten werden soll. Diese Fragen hat der Große Senat für Strafsachen verneint. Nur in diesem Umfang ist die Entscheidung nach § 138 Abs. 1 GVG für die vorliegenden Senate bindend. 9

Im Hinblick auf die tragenden Gründe der Entscheidung des Großen Senats kann jedoch auch für den Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht an der Rechtsfigur der fortgesetzten Tat festgehalten werden. Insoweit handelt es sich um ein allgemeines Problem des Strafrechts, das für Steuerstrafsachen nicht anders beantwortet werden kann, als für die übrigen Bereiche des materiellen Strafrechts. 10

Danach kommt im Ergebnis die Verbindung mehrerer Verhaltensweisen, die jede für sich einen Straftatbestand erfüllen, zu einer fortgesetzten Handlung nur dann in Betracht, wenn dies, was am Straftatbestand zu messen ist, zur sachgerechten Erfassung des verwirklichten Unrechts und der Schuld unumgänglich ist (Beschluß des Großen Senats für Strafsachen des Bundesgerichtshofs vom 3. Mai 1994 aaO). Diese Voraussetzung liegt jedenfalls bei den Tatbeständen der Steuer- und Eingangsabgabenhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO nicht vor. Die Tathandlungen bei der Steuerhinterziehung sind den Tathandlungen des Betrugs vergleichbar und in gleicher Weise voneinander abgrenzbar. Maßgeblich sind die zugrundeliegenden, die Blankettnorm des § 370 AO ausfüllenden steuerrechtlichen Vorschriften. Das gleiche gilt, soweit der Tatbestand durch Unterlassen entgegen steuerlichen Pflichten erfüllt wird. 11

Schon nach der bisherigen Rechtsprechung waren zur Feststellung des Schuldumfangs die genaue Darstellung der steuerlich erheblichen Umstände und die Berechnung der hinterzogenen Abgaben im Einzelfall erforderlich. Der darüber hinaus bei lang andauernden, häufig über Jahre sich erstreckenden Steuer- und Eingangsabgabenhinterziehungen mit einer Vielzahl von Einzelhandlungen auf der Hand liegende Vorteil, bei der Strafzumessung keine Einzelstrafen, sondern in einer Gesamtschau nur eine Strafe finden zu müssen, ist in der 12

Begründung des Beschlusses vom 3. Mai 1994 als Argument für die Beibehaltung einer fortgesetzten Tat als nicht ausreichend verworfen worden. Dies kann demnach auch hier keine tragfähige Grundlage für eine gesonderte Behandlung der Steuerstraftaten bilden. Der Senat verkennt nicht, daß die vom Großen Senat als durchgreifend erachteten Bedenken gegen zu ungenaue Feststellungen zum objektiven und subjektiven Tatbestand im Rahmen der Steuerhinterziehungsdelikte grundsätzlich nicht bestehen, andererseits aber gerade bei den hier in Frage stehenden Verhaltensweisen dem Tatrichter nunmehr häufig die Aufgabe abverlangt wird, Hunderte von Einzelstrafen auszuwerfen, die auch mit den vom Großen Senat für Strafsachen empfohlenen Mitteln (vgl. dazu die Ausführungen unter IV 1 b, CC) nur mit erheblichem Begründungsaufwand zu bewältigen sind. Indes rechtfertigt dieser Gesichtspunkt allein keine Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen, die die Entscheidung des Großen Senats für Strafsachen tragen.

Dies gilt um so mehr, als erhebliche Nachteile der fortgesetzten Handlung im Bereich der Steuerhinterziehungsdelikte 13  
andernfalls fortgeschrieben würden. So bliebe es möglicherweise bei der bisherigen Rechtsprechung, wonach einheitlich für den Beginn der Verjährung auf die Beendigung des letzten Teilakts abzustellen sei (vgl. dazu den Anfragebeschuß des Senats in dieser Sache vom 23. November 1993, wistra 1994, 57; Rücknahme durch Beschluß vom 17. Mai 1994); auch die daran anknüpfende Ablaufhemmung bei der steuerlichen Festsetzungsfrist nach §§ 169 Abs. 1 Satz 4, 171 Abs. 7 AO ließe weiterhin einen steuerlichen Rückgriff auf Handlungen zu, die bei der Annahme von Einzeltaten in verjährter Zeit (§ 78 Abs. 3 Nr.4 StGB) begangen worden sind. Die dagegen gerichteten Bedenken sind durch die Aufgabe der Rechtsfigur des Fortsetzungszusammenhangs hinfällig geworden.

4. Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall folgendes: 14

a) Die Annahme einer fortgesetzten Handlung beschwert den Angeklagten, soweit er wegen Steuerhinterziehung im 15  
Zusammenhang mit den beiden Lokalen verurteilt worden ist, die er mit seinem Schwager in Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben hat (Fall II 1 der Urteilsgründe). Denn die in den Jahren 1981 bis 1985 begangenen Umsatzsteuerhinterziehungen mit einem Schuldumfang von rund 150.000 DM sind verjährt. Die Umsatzsteuerjahreserklärung 1985 wurde am 15. Oktober 1986 abgegeben; die übrigen Erklärungen für die Vorjahre wurden vor diesem Zeitpunkt beim Finanzamt eingereicht. Die verjährungsunterbrechenden Durchsuchungsbeschlüsse wurden am 21. Januar 1992 erlassen. Der Senat hat die danach verjährten Einzeltaten eingestellt. Es verbleiben somit im Fall II 1 der Urteilsgründe noch zwei Fälle der Tateinheitlich begangenen Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Einkommensteuerhinterziehung, die sich auf die Jahressteuererklärungen 1986 (57.532,-- DM) und 1987 (89.370,-- DM) beziehen.

b) Darüber hinaus wird der Angeklagte durch die Annahme einer fortgesetzten Handlung im Zusammenhang mit 16  
seinem Einzelunternehmen (Fall II 2 der Urteilsgründe) nicht beschwert. Dies gilt auch für den Strafausspruch. Zwar bleibt die bisherige Einzelstrafe von einem Jahr und sechs Monaten damit erhalten, die angesichts des zugrundeliegenden Schadensumfangs im Verhältnis zu den im übrigen verbleibenden Taten im Fall II 1 der Urteilsgründe zur Einsatzstrafe werden wird. Der Senat verkennt nicht, daß dies zu einer höheren Einsatzstrafe führt, als wenn die im Rahmen des Einzelunternehmens begangenen Steuerhinterziehungen in den Jahren 1988 bis 1991 in eine Vielzahl von Einzeltaten aufgelöst würden, für die sodann jeweils neue Einzelstrafen gefunden werden müßten. Dies mag im Einzelfall eine Beschwer darstellen. Im Hinblick auf den im Verhältnis zum Schadensumfang im Fall II 2 der Urteilsgründe geringen Schaden, der jeweils für 1986 und 1987 verbleibt, und unter Berücksichtigung der lange zurückliegenden Tatzeiten, geht der Senat hier jedoch davon aus, daß dem Angeklagten daraus im Ergebnis kein Nachteil entstehen wird.