

Bearbeiter: Rocco Beck

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 569/96, Beschluss v. 19.12.1997, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 569/96 - Urteil 19. Dezember 1997 (LG Landshut)

BGHSt 43, 381; Konkurrenzen (Figur der natürlichen Handlungseinheit); Beihilfe durch Unterlassen (subjektiv-wertende Täterschaftsabgrenzung des BGH; hypothetische Kausalität); Ingerenz; Strafflosigkeit der Täuschung zur Abwendung von Zuschlägen und Zwangsgeldern im Zusammenhang mit nicht gezahlten Steuern; Darlegungsanforderungen bei der Verfahrensrüge.

§ 13 StGB; § 52 StGB; § 78a StGB; § 263 StGB; § 370 Abs. 1 AO, Art 103 Abs. 2 GG; § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO

Leitsätze

1. Zur Tat und Tatbeendigung bei sukzessiver Ausführung von Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren (Fortführung von BGHSt 41, 368; Abgrenzung zu BGHSt 36, 105 und 38, 37). (BGHSt)

2. Eine Abwendung der Betreuung von Säumnis- und Verspätungszuschlägen sowie Zwangsgeldern als steuerlichen Nebenleistungen durch Täuschung ist weder nach § 370 AO noch nach § 263 StGB strafbar. (BGHSt)

3. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme in Fällen, in denen ein erfolgsabwendungspflichtiger Unterlassender die deliktische Handlung eines Dritten nicht verhindert, nach denselben Kriterien vorzunehmen wie bei den Begehungsdelikten. Danach ist aufgrund wertender Betrachtung abzuwägen, ob die innere Haltung des Unterlassenden zur Begehungstat des anderen als Ausdruck eines sich die Tat des anderen zueigen machenden Täterwillens aufzufassen ist oder ob seine innere Einstellung davon geprägt ist, dass er sich dem Handelnden im Willen unterordnet und das Geschehen ohne innere Beteiligung und ohne Interesse am drohenden Erfolg im Sinne bloßen Gehilfenwillens lediglich ablaufen lässt (BGHR StGB § 27 Abs. 1 Unterlassen 4 m.w.N.). (Bearbeiter)

4. Eine Strafbarkeit wegen Unterlassens kommt grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn festgestellt wird, dass die unterbliebene Handlung den Erfolgseintritt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verhindert hätte (BGHSt 6, 2). Dabei ist in Fällen der Beihilfe durch Unterlassen allerdings zu bedenken, dass es nach der Rechtsprechung ausreichend sein kann, wenn die Tatvollendung durch das Einschreiten erschwert oder abgeschwächt worden oder für den Handelnden riskanter geworden wäre. (Bearbeiter)

5. § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO verlangt eine so genaue Angabe der die Rüge begründenden Tatsachen, dass das Revisionsgericht allein auf ihrer Grundlage prüfen kann, ob der geltend gemachte Verfahrensfehler vorliegt, wenn die behaupteten Tatsachen bewiesen werden (st. Rspr., vgl. BGHR StPO § 344 Abs. 2 Satz 2 Aufklärungsrüge 7, 8 m.w.N.). Dazu gehört die zusammenhängende Mitteilung der Dokumente, auf die die Aufklärungsrüge gestützt wird, weil andernfalls nicht erkennbar ist, ob sich hieraus Umstände ergeben, die zu der vermissten Beweiserhebung drängten (vgl. BGHR StPO § 344 Abs. 2 Satz 2 Aufklärungsrüge 6). (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

I. Auf die Revisionen der Angeklagten Z., H. und Q. wird das Urteil des Landgerichts Landshut vom 2. Mai 1996

1. aufgehoben, soweit der Angeklagte Q. betroffen ist; dieser Angeklagte wird freigesprochen;
2. aufgehoben, soweit die Angeklagten Z. und H. wegen Beteiligung an der bis Ende 1988 begangenen Steuerhinterziehung (Tatkomplex Bayern I) verurteilt worden sind; in diesem Umfang wird das Verfahren gegen diese Angeklagten eingestellt;
3. aufgehoben, soweit dem Angeklagten H. die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in Saarbrücken (Tatkomplex Saarbrücken) und die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung im Herbst 1990 (Tatkomplex Bayern II) zur Last gelegt wird; insoweit wird der Angeklagte H. freigesprochen;

4. aufgehoben, soweit dem Angeklagten J. Z. die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in Saarbrücken (Tatkomplex Saarbrücken) zur Last gelegt wird; insoweit wird der Angeklagte Z. freigesprochen;

5. mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben, soweit dem Angeklagten Z. die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung im Herbst 1990 (Tatkomplex Bayern II) zur Last gelegt wird; insoweit wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landgericht Hof zurückverwiesen.

II. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft werden verworfen.

III. Die Kosten des Verfahrens und die den Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen fallen der Staatskasse zur Last, soweit das Verfahren eingestellt worden ist und die Angeklagten freigesprochen worden sind; ferner hat die Staatskasse die durch das Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft verursachten Kosten und notwendigen Auslagen der Angeklagten zu tragen.

Im übrigen hat das Landgericht Hof auch über die verbleibenden Kosten der Revision des Angeklagten Z. zu entscheiden.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten J. Z. wegen tateinheitlich begangener Hinterziehung von Einkommen-, Vermögen- und Umsatzsteuer zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde. Den Angeklagten H. hat das Landgericht wegen Beihilfe zur Tat des Angeklagten Z. zu einer Freiheitsstrafe von neun Monaten mit Bewährung verurteilt. Den Angeklagten Q. hat das Landgericht in diesem Zusammenhang der leichtfertigen Steuerverkürzung für schuldig erachtet und deswegen eine Geldbuße in Höhe von 15.000 DM gegen ihn verhängt. Die hiergegen gerichteten Revisionen der Angeklagten haben hinsichtlich der Angeklagten Q. und H. in vollem Umfang, hinsichtlich des Angeklagten Z. überwiegend Erfolg. Die zu Ungunsten der Angeklagten eingelegten Revisionen der Staatsanwaltschaft sind unbegründet. 1

A

I. Nach den Feststellungen des angefochtenen Urteils waren die drei Angeklagten - der Angeklagte J. Z. federführend als Bevollmächtigter seiner Eltern, E. und A. Z. - im Rahmen des steuerlichen Beitreibungsverfahrens an Verhandlungen mit der bayerischen Finanzverwaltung beteiligt, die mit dem Ziel geführt wurden, wegen bestehender hoher Steuerschulden der Eheleute Z. eine einvernehmliche Lösung gegen Zahlung eines einmaligen Betrages zu finden. 2

Gegen die zunächst in F im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts P. ansässigen Eheleute Z. bestanden Steuerforderungen in Höhe von schließlich über 41 Mio. DM (Einkommensteuer 1971 bis 1982, Umsatzsteuer 1975, Vermögenssteuer 1978, 1979, 1983 bis 1985, 1987); daneben machte die Finanzverwaltung Säumnis- und Verspätungszuschläge sowie Zwangsgelder in Höhe von weiteren 30 Mio. DM geltend. Die Eheleute Z. hatten 1982 ihren Wohnsitz in die Schweiz verlegt; seitdem bestand nur noch eine beschränkte Einkommensteuerpflicht. Steuererklärungen wurden nicht eingereicht, so daß teilweise Schätzungsbescheide ergingen, teilweise eine Festsetzung der Steuern ganz unterblieb. Soweit für die Jahre seit 1971 Steuerbescheide ergangen waren, wurden Rechtsmittel eingelegt, so daß keiner der Bescheide bestandskräftig wurde. Seit dem 15. Oktober 1983 trat der Angeklagte J. Z. als Zustellungsbevollmächtigter seiner Eltern gegenüber dem zuständigen Finanzamt P. auf. 3

Im Hinblick auf Steuerforderungen in Höhe von rund 7 Mio. DM (Einkommensteuer 1974 bis 1976) erfolgten Mitte 1983 Pfändungen in das Vermögen der Eheleute Z. durch die bayerische Finanzverwaltung. Die Vollstreckung hatte jedoch lediglich in Höhe von 40.000 bis 50.000 DM aus einer Mobiliarzwangsvollstreckung in eine Eigentumswohnung in M. Erfolg. Im übrigen standen dem tatsächlichen Zugriff entweder Rechte Dritter entgegen oder die bayerische Finanzverwaltung sah aus nicht aufklärbaren Gründen von der Vollstreckung in das vorhandene Vermögen ab (z.B. bezüglich der oben bezeichneten Eigentumswohnung in M sowie der Forderung gegen G. T.). Im übrigen stellte sich alsbald heraus, daß dem Fiskus keine Zugriffsmöglichkeiten eröffnet waren, weil die Eheleute Z. im wesentlichen ihr gesamtes Vermögen in die Schweiz und in die Vereinigten Staaten von Amerika verlagert hatten. Eine Rechtshilfe in Steuerangelegenheiten oder Vollstreckungshilfe in Fiskalsachen war von diesen Ländern nicht zu erwarten. Lediglich in Frankreich wurde seit 1983 versucht, sicherungshalber in eine ursprünglich der Steuerpflichtigen A. Z. gehörende Villa in R. zu vollstrecken; diese "Villa B." war allerdings möglicherweise schon 1981, spätestens jedoch im Jahre 1984 auf die Tochter der Eheleute Z., L. Z., übertragen worden; insoweit war eine (Anfechtungs-) Klage vor dem zuständigen Gericht in Frankreich anhängig, die Aussichten auf eine erfolgreiche Zwangsvollstreckung waren eher gering. Die mit 4

dem Steuerfall der Eheleute Z. befaßten Vertreter der bayerischen Finanzverwaltung (Finanzamt P., Oberfinanzdirektion München, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen) waren übereinstimmend der Auffassung, daß es nur geringe Hoffnung gab, die ausstehenden Forderungen von insgesamt 70 Mio. DM im Beitreibungsverfahren zu realisieren.

Vor diesem Hintergrund nahm der Angeklagte J. Z. bereits Mitte 1984 zum Finanzministerium Kontakt auf, um für seine Eltern eine Neufestsetzung der Steuern "nach Grund und Höhe" zu erreichen. Er tat dies zum einen im Interesse seiner Eltern, die zu dieser Zeit wegen der dargestellten Situation nicht nach Deutschland zurückkehren wollten, zum anderen im Interesse des Familienansehens insgesamt. In mehreren Besprechungen, die sich bis Mitte 1987 hinzogen, wurde vergeblich versucht, hinsichtlich einzelner Einkunftsarten und ihrer steuerlichen Beurteilung sowie hinsichtlich einzelner Zwangsvollstreckungsmaßnahmen eine Einigung zu erzielen. Mitte 1987 schlug der Angeklagte J. Z. eine "globale Lösung gegen Zahlung eines bestimmten Betrages" vor, die er bis zur Höhe von 5 Mio. DM aus eigenen Mitteln erbringen wollte. Da man sich über die Höhe des Gesamtbetrages jedoch nicht einigen konnte, kam man überein, daß die "Verhandlungen wohl gescheitert sein dürften". Dessen ungeachtet nahmen die Beteiligten nach einem Gespräch zwischen J. Z. und dem damaligen Finanzminister S. die Verhandlungen Mitte November 1987 erneut auf. 5

In den Besprechungen im Dezember 1987 verlangte der für das Finanzministerium federführend verhandelnde Ministerialrat Mie. die Vorlage eines Vermögensstatus, der das im In- und Ausland vorhandene Vermögen der Eheleute Z. enthalten sollte, "damit sowohl die entsprechenden Zwangsvollstreckungsmöglichkeiten abgeklärt werden könnten und gleichzeitig auch für den Bayerischen Obersten Rechnungshof ein nachvollziehbares und tolerierbares Verhältnis zwischen Gegenleistung für die Niederschlagung, dem vorhandenen Vermögen und den Steuerschulden hergestellt werden könnte." Nach mehrfacher Rücksprache mit seinen Eltern legte der Angeklagte J. Z. schließlich mit deren Einverständnis am 11. Januar 1988 einen Status auf den 31. Dezember 1987 vor; dieser war unter Mitwirkung des Angeklagten H. erstellt worden, der als Finanzdirektor der J. AG. über die Vermögensverhältnisse der Eheleute Z. informiert war und deshalb - wie auch der langjährige Steuerberater der Familie Z., der Mitangeklagte Q. - zuvor schon an diversen Besprechungen mit den Vertretern der bayerischen Finanzverwaltung teilgenommen hatte. Der Status wurde in der Folgezeit ergänzt durch erläuternde Stellungnahmen vom 14. April und 24. Mai 1988; abschließend wurde auf der Grundlage der bisherigen Verhandlungsergebnisse zum Vermögensstatus unter Mitwirkung von Q. ein Arbeitspapier erstellt, das der Angeklagte J. Z. Anfang Juni 1988 im Finanzministerium überreichte und das Grundlage des weiteren Vorgehens wurde. Allen Beteiligten an den Gesprächen war die Abhängigkeit zwischen dem "Weltvermögen" der Eheleute Z. und der Höhe der in Aussicht genommenen Zahlung zur Bereinigung des Steuerfalles ebenso bekannt wie das Interesse der Finanzverwaltung, über die Angaben im Vermögensstatus abzuklären, ob im In- oder Ausland weitere Zwangsvollstreckungsmöglichkeiten gegeben sein könnten. Während der laufenden Verhandlungen ruhten die bisher eingeleiteten Zwangsvollstreckungsmaßnahmen. 6

Nach den Feststellungen waren die Darstellungen im Vermögensstatus zum 31. Dezember 1987 bewußt unrichtig und unvollständig. Die Ansätze wurden bei den Passiva überhöht und bei den Aktiva zu niedrig angegeben, so daß anstelle des erklärten Weltvermögens von 24,9 Mio. DM ein nach Auffassung des Landgerichts berücksichtigungsfähiges Vermögen der Eheleute Z. in Höhe von über 68 Mio. DM hätte angesetzt werden müssen. Die im Status fehlenden oder unvollständig angegebenen Vermögenswerte, die einen Zugriff im Wege der Zwangsvollstreckung ermöglicht hätten, betrafen durchweg Vermögensbestandteile, die der Finanzverwaltung dem Grunde nach bekannt waren (Forderung gegen G. T., Villa B. in R., Eigentumswohnung in München), bei denen allenfalls der Umfang der (maximal in Höhe von 3 Mio. DM vorhandenen) Zugriffsmöglichkeiten nicht wahrheitsgemäß dargestellt wurde. Die übrigen unrichtig erklärten Vermögenswerte befanden sich in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten von Amerika; sie standen einem Zugriff im Rahmen einer Zwangsvollstreckung gegen die Eheleute Z. ebensowenig zur Verfügung wie die Erlöse aus den bereits im Jahr 1987 durchgeführten Veräußerungen von 1.960 Aktien der J. AG; einer Verwertung daraus möglicherweise herrührender Rechte durch die Finanzverwaltung standen Rechte Dritter entgegen. 7

Auf der Grundlage dieser Verhandlungsergebnisse kamen die Vertreter der bayerischen Finanzverwaltung (OFD und Finanzministerium) zu dem Ergebnis, man habe keinerlei Zwangsvollstreckungsmöglichkeiten; deshalb solle nach nochmaliger Überprüfung des Status eine "Vereinbarung" ausgearbeitet werden. Nach einem vergeblichen Versuch, die ausdrückliche Zustimmung des Finanzministers S. zu einem Niederschlagungsentwurf zu erhalten, entwarf Ministerialrat Mie. im vermuteten Einverständnis des Finanzministers eine Vereinbarung, die nach mehreren weiteren Abstimmungen mit den Steuerpflichtigen, den Eheleuten Z., dahin konkretisiert wurde, daß die Niederschlagung aller Steuern und Nebenleistungen mit Ausnahme eines zu zahlenden Betrages von 10 Mio. DM und der Forderung in Höhe von 200.000 DM gegen G. T. erfolgen sollte. Mit dieser Regelung erklärten sich die Eheleute Z. einverstanden, was der Angeklagte J. Z. mit Schreiben vom 13. Dezember 1988 an das Finanzministerium bekanntgab. Am 14. Dezember 1988 erteilten die Eheleute Z. ihrem Sohn ausdrücklich Vollmacht zum Abschluß der Vereinbarung. Am 23. Dezember 1988 bekräftigte der Angeklagte J. Z. sein Einverständnis nochmals gegenüber dem Zeugen Lo. vom Bayerischen 8

Staatsministerium der Finanzen.

Der Abschluß der Vereinbarung scheiterte indessen noch im Dezember 1988, weil E. Z. nun nicht mehr bereit war, Zahlungen zu leisten; dies erfuhr kurze Zeit später auch der Angeklagte J. Z. Weitere sichere Feststellungen über die Fortführung der Verhandlungen mit der bayerischen Finanzverwaltung nach diesem Zeitpunkt durch einen der drei Angeklagten konnte das Landgericht nicht treffen. 9

Bereits am 18. Oktober 1988 und am 8. November 1988 war die Niederschlagung aller Steuern und Nebenleistungen mit Ausnahme eines Betrages von 10 Mio. DM und der Forderung gegen G. T. in Höhe von 200.000 DM erfolgt. Nachdem der Oberfinanzdirektion München und dem Finanzamt P. das Scheitern der Verhandlungen bekannt geworden war, wurden auch die restlichen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in Höhe von 10 Mio. DM am 28. November 1989 niedergeschlagen; ausgenommen blieb auch insoweit die Forderung gegen G. T. 10

"Nachdem J. Z. eine Lösung der Steuerprobleme der Eltern in Bayern - u. U. wegen des Ablebens von Dr. Franz Josef Strauß und der Existenz von G. T. als Finanzminister - momentan nicht für machbar oder finanzierbar hielt, ... schlug er seinem Vater den Versuch einer Lösung im Saarland vor." In der Folgezeit meldeten die Eheleute Z. im Frühjahr 1989 ihren Wohnsitz in Saarbrücken an. Im August/September 1989 bat der Angeklagte J. Z. den ihm bekannten Ministerialrat Mie., der im Saarländischen Finanzministerium im Referat Grundsatzfragen tätig war, sich der Steuerangelegenheiten seiner Eltern anzunehmen. Unter Einschaltung eines anderen Verhandlungsführers nahm E. Z. nunmehr Verbindung zum Finanzministerium in Saarbrücken auf. Ab Dezember 1989 versuchte er, über den Mittelsmann Sch. und Q. in mehreren Gesprächen mit dem hierfür unzuständigen Ministerialrat Mie. eine Lösung der steuerlichen Angelegenheiten zu erreichen. Dieser bot im Jahre 1990 an, "die Steuerangelegenheit gegen einen Zahlbetrag von etwa 20 Mio. DM incl. Wegzugsbesteuerung insgesamt durch entsprechende Neufestsetzung abschließend zu 'bereinigen'." Diesen Vorschlag wies E. Z. mit dem Bemerkten zurück, er könne das in Bayern "billiger" haben. Die Verhandlungen im Saarland wurden spätestens im Oktober 1990 ergebnislos beendet. 11

Nunmehr entschloß sich E. Z., die Verhandlungen selbst in die Hand zu nehmen. Er beauftragte - ohne Einschaltung des Angeklagten J. Z., mit dem er aus anderen Gründen zu dieser Zeit erhebliche Differenzen hatte - den Münchener Rechtsanwalt W., die Verhandlungen mit dem Bayerischen Ministerium der Finanzen "weiterzuführen und abzuschließen", ohne daß das Landgericht die Beweggründe von E. Z. für die erneute Aufnahme der Verhandlungen in Bayern klären konnte. Im Oktober 1990 nahm Rechtsanwalt W. Kontakt zu Mie. auf. Nach Klärung der Zuständigkeiten mit dem Saarland wurden die Verhandlungen auf der Grundlage der gescheiterten Vereinbarung vom Dezember 1988 aufgenommen. Nachdem von Rechtsanwalt W. weitere Überprüfungsmöglichkeiten im Hinblick auf den Status zum 31. Dezember 1987 verneint wurden, einigte man sich auf eine "Abzinsung" des bisher vorgesehenen Betrages von 10 Mio. DM auf 8,3 Mio. DM. Mit Schreiben vom 28. November 1990 an Rechtsanwalt W. hielt Mie. für das Finanzministerium die getroffene Vereinbarung dahin fest, daß auf der Grundlage der bisherigen Erkenntnisse eine Beitreibung der ausstehenden Forderungen gegen die Eheleute Z. nicht erfolversprechend erscheine. Aus diesem Grund werde die bayerische Finanzverwaltung die nach dem Stand vom 13. November 1990 bestehenden Steuerrückstände in Höhe von insgesamt 70.952.969,37 DM niederschlagen, sobald die Eheleute Z. einen Betrag von 8,3 Mio. DM gezahlt hätten. 12

Nach Eingang des vorgesehenen Betrages wurden von Rechtsanwalt W. am 5. Dezember 1990 und am 15. Januar 1991 zudem sämtliche Rechtsbehelfe und Klagen gegen die Steuerbescheide zurückgenommen; die Finanzverwaltung hob alle noch offenen Vollstreckungsmaßnahmen auf und verfügte die Niederschlagung sämtlicher Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. 13

In die von Rechtsanwalt W. geführten Verhandlungen waren die Angeklagten J. Z., H. und Q. zu keinem Zeitpunkt eingebunden. Lediglich zu Q. nahm Rechtsanwalt W. vor Beginn der Gespräche "Kontakt" auf. J. Z. erfuhr von den Verhandlungen seines Vaters mit dem bayerischen Finanzministerium jedenfalls am 19. Oktober 1990 durch die ihm zugeleitete Abschrift eines Schreibens vom 17. Oktober 1990, in dem Q. dem Finanzgericht München in einem dort anhängigen Verfahren mitteilte, Rechtsanwalt W. bemühe sich in Verhandlungen mit dem Finanzministerium um eine außergerichtliche Einigung. Eine aktive Beteiligung des Angeklagten J. Z. in dieser Phase konnte das Landgericht indes nicht feststellen. Im Hinblick auf den Angeklagten H. ist den Feststellungen nicht einmal zu entnehmen, daß er von den neuerlichen Verhandlungen Kenntnis hatte. 14

Nachdem die Unrichtigkeit des Vermögensstatus infolge von Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Angeklagten J. Z. und seinem Vater E. Z. bekannt geworden war, wurde die Niederschlagung am 13. Oktober 1993 durch den bayerischen Finanzminister Dr. von Waldenfels wieder aufgehoben. 15

II. Der Tatrichter hat die den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ausfüllende Handlung des Angeklagten J. Z. in der 16

Übergabe des unrichtigen und unvollständigen Vermögensstatus auf den 31. Dezember 1987 und in den dazu abgegebenen weiteren Erläuterungen gesehen. In der Mitarbeit des Angeklagten H. bei der Erstellung dieses Status und der Mitwirkung bei den in diesem Zusammenhang geführten Verhandlungen liegt nach Auffassung des Landgerichts die Beihilfehandlung dieses Angeklagten. Den Angeklagten Q. erachtet das Landgericht einer leichtfertigen Steuerhinterziehung für schuldig, weil er auf der Grundlage des falschen Status ein diesen bestätigendes Arbeitspapier mit erstellte und in der Folge in den Verhandlungen erläuterte.

Nach Auffassung des Landgerichts führten diese Tatbeiträge bereits Ende 1988 zu einer vollendeten Steuerhinterziehung durch den Angeklagten J. Z.; der Taterfolg sei darin zu sehen, daß nahezu sämtliche Steuerforderungen niedergeschlagen worden seien und daß während der laufenden Verhandlungen das Vollstreckungsverfahren verzögert worden sei. Die Tatsache der Verhandlungen und die damit verbundenen falschen Angaben im Status, durch die die Zugriffsmöglichkeiten verschleiert worden seien, hätten bereits ab Januar 1988 ein "Unterlassen von Vollstreckungsmaßnahmen, ein Absehen von Festsetzungen und Verzicht auf Zwangsvollstreckungsmaßnahmen" bewirkt. 17

Beendet worden sei die Tat, die von J. und E. Z. mittäterschaftlich begangen worden sei, durch die Fortführung der Verhandlungen im Oktober/November 1990 durch E. Z. bis zum Abschluß der Vereinbarung im "Verabredungsprotokoll" vom 28. November 1990; für diesen Taterfolg - Bereinigung des Steuerfalls Eheleute Z. gegen Zahlung von 8,3 Mio. DM - sei die Vorlage des falschen Status zum 31. Dezember 1987 durch J. Z. kausal geworden. Von seinen zuvor geleisteten Tatbeiträgen habe sich J. Z. nicht distanziert, auch wenn er seit Ende 1988 nicht mehr an den Verhandlungen beteiligt gewesen sei. 18

Da das Landgericht das gesamte Vorgehen im Beitreibungsverfahren strafrechtlich als ein einheitliches Geschehen angesehen hat, das erst mit dem Verabredungsprotokoll vom 28. November 1990 seinen endgültigen Abschluß gefunden hat, erachtet es die Tat auch erst mit diesem von E. Z. bewirkten Teilakt für beendet im Sinne von § 78a StGB. Erst mit diesem Zeitpunkt beginne auch für die übrigen Beteiligten - die Angeklagten J. Z., H. und Q. - die fünfjährige Verjährungsfrist (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). 19

Diese sei jeweils rechtzeitig unterbrochen worden, erstmals durch den amtsgerichtlichen Durchsuchungsbeschuß gegen J. Z. am 23. Dezember 1993 (gemeint ist der am 23. Dezember 1993 von der Staatsanwaltschaft beantragte und am 30. Dezember 1993 vom Amtsgericht erlassene Durchsuchungsbeschuß gegen diesen Angeklagten), gegen H. entweder durch den Beschuß des Amtsgerichts vom 30. Dezember 1993 oder seine verantwortliche Vernehmung am 13. April 1994, jedenfalls aber durch Anklageerhebung am 20. Januar 1995, und gegen Q. durch einen amtsgerichtlichen Beschlagnahmebeschuß vom 18. Januar 1994. 20

B.

Die der Beurteilung der Verjährungsfrage zugrundeliegende Rechtsauffassung des Landgerichts zum Konkurrenzverhältnis steht mit der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Tatbegriff bei sukzessiver Tatbegehung nicht im Einklang. Das Landgericht geht offenbar davon aus, daß die einzelnen Geschehensabschnitte infolge eines übergeordneten gleichbleibenden Handlungszieles (endgültige Bereinigung des Steuerfalles Eheleute Z.) unter dem rechtlichen Gesichtspunkt einer "natürlichen Handlungseinheit" miteinander zu einer Tat verklammert werden, ohne diese Rechtsfragen allerdings näher zu erörtern. Tatsächlich stellen die zeitlich, örtlich und personell abzugrenzenden Verhandlungen in Bayern bis Ende 1988 (Tatkomplex Bayern I), im Saarland von Sommer 1989 bis Oktober 1990 (Tatkomplex Saarbrücken) sowie erneut in Bayern im Oktober/November 1990 (Tatkomplex Bayern II) vielmehr drei selbständige Taten dar, die einer jeweils gesonderten rechtlichen Beurteilung zu unterziehen sind. 21

I. Nach der Rechtsprechung liegt eine natürliche Handlungseinheit vor, wenn zwischen einer Mehrheit gleichartiger strafrechtlich erheblicher Verhaltensweisen ein derart unmittelbarer räumlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht, daß das gesamte Handeln des Täters objektiv auch für einen Dritten als ein einheitliches zusammengehöriges Tun erscheint, und wenn die einzelnen Betätigungsakte durch ein gemeinsames subjektives Element miteinander verbunden sind (BGHR StGB vor § 1 natürliche Handlungseinheit Entschluß, einheitlicher 3, 4, 7; kritisch zum Begriff der natürlichen Handlungseinheit das Schrifttum, vgl. nur: Stree in Schönke/Schröder, StGB 25. Aufl. vor §§ 52 ff. Rdn. 22 ff.). Ob diese Grundsätze hier überhaupt geeignet wären, ein einheitliches Geschehen im Sinne einer Tat zu begründen, erscheint angesichts der zeitlichen Abläufe und der unterschiedlichen Beteiligten in den verschiedenen Geschehensabschnitten zwischen 1984 und 1990 schon überaus zweifelhaft; indes kann dies letztlich dahinstehen. Denn in Fällen sukzessiver Tatausführung - wie hier - hat der Senat in seiner Entscheidung BGHSt 41, 368 ("Dagobert") für die Beurteilung, inwieweit Teilakte zu einer Tat im Rechtssinne verbunden werden, darauf abgestellt, ob die der Tatbestandsvollendung dienenden Teilakte in sich einen einheitlichen Lebensvorgang bilden. Ein einheitlicher 22

Lebensvorgang in diesem Sinne ist danach gegeben, wenn die einzelnen Handlungen in einem engen räumlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen. Diese tatbestandliche Einheit hat der Senat für den Tatbestand der dort zu beurteilenden Erpressung dann nicht mehr als gegeben erachtet, wenn der Täter nach den Regelungen über den Rücktritt nicht mehr strafbefreiend zurücktreten kann, d. h. entweder bei der vollständigen Zielerreichung oder beim fehlgeschlagenen Versuch. Ein Fehlschlag in diesem Sinne liegt vor, wenn der Täter nach dem Mißlingen des vorgestellten Tatablaufs zu der Annahme gelangt, er könne die Tat nicht mehr ohne zeitliche Zäsur mit den bereits eingesetzten und anderen bereitliegenden Mitteln vollenden, und deshalb ein erneutes Ansetzen notwendig ist, um zum gewünschten Ziel zu gelangen (BGHSt 41, 368, 369).

Diese Grundsätze sind zur Eingrenzung des materiellen Tatbegriffs und zur Bestimmung seiner Reichweite bei sukzessiver Ausführung einer Tat nicht auf den Tatbestand der Erpressung begrenzt, sondern gelten grundsätzlich auch für andere Tatbestände, wobei allerdings Besonderheiten nach den tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Strafvorschriften zu bedenken sind (vgl. BGHR StGB § 99 Ausüben 1 und 5 m. Anm. Rudolphi NSTZ 1997, 489 sowie Schlüchter JZ. 1997, 995 sowie allgemein zum Konkurrenzverhältnis: BGH, Beschluß vom 14. Oktober 1997 - 1 StR 635/96 - m.w.N.). 23

II. Für den Tatkomplex Bayern I ergibt sich auf dieser Grundlage folgendes: Die Vorlage des unrichtigen Vermögensstatus durch den Angeklagten J. Z. im Rahmen der bis Ende 1988 geführten Verhandlungen mit der bayerischen Finanzverwaltung stellt sich tatbestandlich als versuchte Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren nach § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO, §§ 22, 23 StGB dar. 24

1. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers J. Z. sind in den unzutreffenden Angaben zum Weltvermögen der Eheleute Z. steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne von § 370 Abs. 1 AO zu sehen. Zwar sieht das Gesetz eine steuerliche Behandlung wie die von den Beteiligten 1988 in Aussicht genommene und später mit E. Z. tatsächlich abgeschlossene Vereinbarung einer "Generalbereinigung" eines Steuerfalls durch Zahlung eines einmaligen Abschlagsbetrages gegen Niederschlagung sämtlicher Steueransprüche und Vollstreckungsverzicht durch die Finanzverwaltung nicht vor. Für einen rechtswirksamen Erlaß nach § 227 AO fehlten ersichtlich die gesetzlichen Voraussetzungen. Eine Niederschlagung nach § 261 AO war im Hinblick auf die fehlenden Erfolgsaussichten der Vollstreckung gegen die Eheleute Z. zwar naheliegend; sie hätte jedoch nicht zur endgültigen Bereinigung des Steuerfalles geführt, sondern hätte die jederzeitige Wiederaufnahme der Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Steuerpflichtigen ermöglicht, sobald diese nach Deutschland zurückkehren oder vollstreckungsfähige Vermögenswerte bekannt werden würden. Zu Recht weist der Beschwerdeführer Z. darauf hin, daß für die Finanzverwaltung nur die Aussichtslosigkeit etwaiger Beitreibungs- und Zwangsvollstreckungsmaßnahmen zum damaligen Zeitpunkt ausschlaggebend war, die vorgesehene Vereinbarung in Aussicht zu stellen, um auf diese Art wenigstens einen Teil der ausstehenden Steuerschulden zu erhalten. 25

Indessen bezog sich die vorgesehene Bereinigung auf bestehende, durch Steuerbescheid festgesetzte und vollstreckbare Steuerforderungen; insoweit betraf die auf eine pauschale Ermäßigung zielende Vereinbarung die Höhe der "freiwillig" zu zahlenden Steuerbeträge, die wiederum nach den Feststellungen vom angegebenen Weltvermögen der Eheleute Z. abhängig sein sollte. Damit handelte es sich im weiteren Sinne um steuerlich erhebliche Angaben im Beitreibungsverfahren, jedenfalls soweit sie das Weltvermögen betrafen. 26

2. Diese Angaben wurden auch gegenüber den zuständigen Finanzbehörden im Sinne von § 370 Abs. 1 AO gemacht. Dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ist hinreichend deutlich zu entnehmen, daß in die entscheidenden Verhandlungen im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen die Vertreter der zuständigen Oberfinanzdirektion München und des Finanzamts P. eingebunden waren, so daß unabhängig von einer möglichen Weisungsbefugnis des Finanzministeriums die Angaben unmittelbar gegenüber den Vertretern der zuständigen Behörden gemacht wurden, mit denen die Rechtslage auch nach Vorlage des Status im Frühjahr 1988 besprochen wurde (vgl. UA. S. 96). 27

3. Das Ziel der vom Angeklagten J. Z. im Einvernehmen mit seinen Eltern und unter Mitwirkung der Angeklagten H. und Q. geführten Verhandlungen mit den Vertretern der bayerischen Finanzverwaltung in den Jahren 1987/1988 war es, eine endgültige Generalbereinigung des Steuerfalles Eheleute Z. unter Zahlung eines einmaligen Betrages zu erreichen. Um möglichst günstige Konditionen im Hinblick auf die zu zahlende "Abstandssumme" herauszuhandeln, wurde von den Angeklagten der unrichtige und unvollständige Status zum 31. Dezember 1987 erstellt, im Finanzministerium vorgelegt und erläutert, so daß die Finanzverwaltung von einem zu niedrigen Weltvermögen der Eheleute Z. ausging und das Verhandlungsziel mit 10 Mio. DM danach ausrichtete. Der dadurch erstrebte Vorteil ist bei dieser Sachlage in der Differenz zu dem Betrag zu sehen, den die Finanzverwaltung bei Abschluß einer entsprechenden Vereinbarung angesetzt hätte, wären die Werte im Weltvermögen zutreffend und wahrheitsgemäß angegeben worden. 28

4. Nachdem diese Verhandlungen mit der bayerischen Finanzverwaltung Ende Dezember 1988 aus Gründen, auf die 29
der Angeklagte J. Z. keinen Einfluß hatte, mangels Zahlung der Abstandssumme von 10 Mio. DM gescheitert waren,
war dieser Versuch einer endgültigen Generalvereinbarung fehlgeschlagen. Der Angeklagte J. Z. hielt nach den
Feststellungen "eine Lösung der Steuerprobleme der Eltern in Bayern ... momentan nicht für machbar oder
finanzierbar" (UA. S. 102). Insoweit blieb es bei einer versuchten Steuerhinterziehung.

5. Entgegen der Auffassung des Landgerichts ist für den Tatkomplex Bayern I kein Taterfolg eingetreten, der auf die 30
Verhandlungen der drei Angeklagten bis zu diesem Zeitpunkt zurückzuführen war und der den Tatbestand einer
vollendeten Steuerhinterziehung hätte erfüllen können.

a) Die im Oktober und November 1988 erfolgte Niederschlagung aller Steueransprüche aus dem 31
Steuerschuldverhältnis E. und A. Z. - bis auf einen Betrag von 10 Mio. DM und die Forderung gegen G. T. - war, was der
Senat aus der zeitlichen Abfolge und der Niederschlagung auch der restlichen 10 Mio. DM im November 1989 nach
dem Scheitern der Vereinbarung folgert, kein Ergebnis der Verhandlungen; sie beruhte vielmehr auf der Annahme der
Aussichtslosigkeit weiterer Vollstreckungsversuche, wie sie in den vergangenen Jahren offenkundig geworden war.
Andernfalls hätte die Finanzverwaltung nach dem Scheitern der Verhandlungen die vorher erfolgte Niederschlagung
wieder aufgehoben, statt die restlichen Steueransprüche in Höhe von 10 Mio. DM auch noch niederzuschlagen. Es liegt
auf der Hand, daß ohne die seit 1984 vom Angeklagten J. Z. geführten Gespräche über eine Bereinigung des
Steuerfalles eine weitgehende Niederschlagung nach § 261 AO wahrscheinlich bereits zu einem früheren Zeitpunkt
erfolgt wäre.

b) Die Annahme des Landgerichts, infolge der Verhandlungen und der falschen Angaben im vorgelegten Status auf den 32
31. Dezember 1987 seien Verzögerungen im Rahmen der Zwangsvollstreckung verursacht worden, die als nicht
gerechtfertigte steuerliche Vorteile der Eheleute Z. gewertet werden müßten, ist durch die Urteilsgründe nicht belegt.

Im Ansatz zutreffend ist das Landgericht davon ausgegangen, daß im Beitreibungsverfahren nicht gerechtfertigte 33
Steuervorteile auch dadurch erlangt werden können, daß die an sich mögliche Zwangsvollstreckung durch falsche
Angaben des Steuerschuldners verzögert oder das Vollstreckungsergebnis durch ein steuerunehrliches Verhalten
geschmälert worden ist (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Tatsachen 1; Kohlmann, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 Rdn. 190
m.w.N.). Dies setzt allerdings Kausalität zwischen den unzutreffenden Angaben und den unterlassenen
Zwangsvollstreckungsmaßnahmen voraus, die zum steuerlichen Vorteil beim Vollstreckungsschuldner führen.

Den Feststellungen des angefochtenen Urteils ist eine solche Kausalität nicht zu entnehmen: Aus dem 34
Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ergibt sich vielmehr, daß die dem Zugriff der bayerischen Finanzverwaltung
als Vollstreckungsgläubigerin (möglicherweise) offenstehenden Vermögensgegenstände bei Vorlage des Status im
Jahre 1988 allesamt dem Grunde nach bekannt waren (Forderung G. T., Eigentumswohnung München, Villa B. in R.),
zum Teil gepfändet und auch klagbefangen waren, ohne daß insoweit die Zwangsvollstreckung zu diesem Zeitpunkt
betrieben wurde. Aus Gründen, die das Landgericht nicht aufklären konnte, wurde die eingeleitete Zwangsvollstreckung
entweder nicht fortgesetzt (Forderung T., Eigentumswohnung München) oder so zögerlich und nachlässig betrieben,
daß schon deswegen kaum Aussichten auf einen erfolgreichen Abschluß bestanden (Anfechtungsklage Villa B.).
Dementsprechend wurde von den Vertretern der Finanzverwaltung offenkundig nicht überprüft, ob es Unrichtigkeiten
des vorgelegten Vermögensstatus gab, auch soweit sie sich u. a. auf die oben bezeichneten Vermögenswerte
erstreckten, die dem Zugriff in der Zwangsvollstreckung zugänglich waren und bei denen die Fehlerhaftigkeit unschwer
zu erkennen war (vgl. UA. S. 256, 260, 261, 263, 272). Den Feststellungen des Landgerichts ist folglich auch im
Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe an keiner Stelle zu entnehmen, daß die Finanzverwaltung den Versuch
unternahm, während der laufenden Verhandlungen tatsächlich in irgendwelche Vermögenswerte zu vollstrecken. Stets
ist im Zusammenhang mit den Angaben zum Weltvermögen im Status zum 31. Dezember 1987 nur vom Interesse der
Finanzverwaltung die Rede, neue Erkenntnisse über Zwangsvollstreckungsmöglichkeiten zu gewinnen bzw.
Zugriffsmöglichkeiten abzuklären (UA. S. 92, 153, 159, 272, 277, 297, 309, 404). Die Urteilsgründe legen vielmehr nahe,
daß nur im Falle der erkannten Unrichtigkeit des Status, das heißt nach Zahlung des auszuhandelnden Betrages bei
Wegfall der Geschäftsgrundlage für die angestrebte Vereinbarung, ein Zugriff auf etwa neu bekannt gewordene
Vermögenswerte erfolgen sollte (UA. S. 53). Es stand folglich bei den Verhandlungen mit dem Angeklagten J. Z. für die
Vertreter der Finanzverwaltung ersichtlich vor allem die Höhe der zu erzielenden Abstandszahlung und ihre
Abhängigkeit vom Weltvermögen im Vordergrund, nicht dagegen das Bestreben, sofort weitere
Zwangsvollstreckungsmaßnahmen zu ergreifen. Angesichts der zuvor erkennbaren Zögerlichkeit bei weitaus höheren
Vermögenswerten liegt es zudem entgegen der Auffassung des Landgerichts überaus fern, daß die Finanzverwaltung
tatsächlich 1988 - oder auch nach dem Scheitern der Verhandlungen - in das lebenslange Wohnrecht des E. Z. auf
dem Grundstück in R.(Villa B.) sicherungshalber vollstreckt hätte, wenn es im Status angegeben worden wäre.
Warum die Vollstreckung in die Forderung gegen G. T. - in welcher Höhe auch immer - nicht weiter verfolgt wurde, war
ebensowenig zu klären wie die nicht betriebene Vollstreckung in die Eigentumswohnung in München. Unrichtige

Angaben im Vermögensstatus konnten dafür nicht kausal sein.

Hinsichtlich der übrigen im Status unzutreffend angegebenen Vermögenswerte der Eheleute Z. bestand keine realistische Aussicht auf erfolgreiche Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, weil die Vermögenswerte zuvor entweder in die Vereinigten Staaten von Amerika oder in die Schweiz verlagert worden waren, oder aber Rechte Dritter einer Zwangsvollstreckung entgegenstanden, so daß eventuelle sehr fragliche Anfechtungs- und Pfändungsmöglichkeiten im Ergebnis zu keinem zählbaren Erfolg geführt hätten. Dem Angeklagten J. Z. mag eine Verschleierung hinsichtlich des Übergangs der 1.960 Aktien der J. AG. über die zwischengeschalteten Firmen auf die G. AG. vorzuwerfen sein, so daß die Finanzverwaltung nicht erkannte, daß er selbst 1987 wirtschaftlicher Eigentümer der J. AG. geworden war. Indes betrifft dies einen Umstand, der für das Beitreibungsverfahren gegen die Eheleute Z. im Jahr 1988 keine Bedeutung mehr hatte, sondern allenfalls für eine unmittelbare Inanspruchnahme des J. Z. aufgrund einer möglichen eigenen steuerrechtlichen Haftung hätte Bedeutung erlangen können. Im Beitreibungsverfahren kann es strafrechtlich für die Frage der Vollendung einer Steuerhinterziehung durch Erlangung steuerlicher Vorteile nur auf solche - auch vorläufige - Vollstreckungsmaßnahmen ankommen, die konkret Aussicht auf Erfolg hätten haben können. Eine solche Erfolgsaussicht hat das Landgericht in diesem Zusammenhang im Ergebnis verneint (UA. S. 403). Der Senat schließt aus, daß ein neuer Tatrichter abweichend hiervon neue hinreichend tragfähige Feststellungen treffen könnte, welche die Annahme einer Vollendung der Tat rechtfertigen könnten. 35

Soweit sich das Landgericht bei der Annahme, die Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren sei schon im Tatkomplex Bayern I vollendet gewesen, auf Bekundungen des Zeugen D. beruft (vgl. UA. S. 274, 276, 277), sind dessen weitgehend nur wertenden Annahmen nicht durch Tatsachen belegt, was bei den dargelegten Umständen erforderlich gewesen wäre. Es ist anhand der getroffenen sehr gründlichen Feststellungen auch nicht ersichtlich, in welche Vermögenswerte die Finanzverwaltung bei zutreffenden Angaben im Vermögensstatus mit Erfolg hätte vollstrecken können, abgesehen von den bekannten - bereits gepfändeten oder klagebefangenen - Vermögenswerten, bei denen die Zwangsvollstreckung aus nicht aufklärbaren Gründen nicht betrieben wurde. Der Senat schließt auch insoweit aus, daß in einer erneuten Hauptverhandlung neue Erkenntnisse zu erlangen sind, die eine abweichende rechtliche Beurteilung rechtfertigen könnten. 36

Danach ergibt sich, daß die unzutreffenden Angaben im Vermögensstatus nur hinsichtlich der Höhe des "Weltvermögens" der steuerpflichtigen Eheleute Z. und damit für die Höhe des abschließend zu zahlenden Betrages von 10 Mio. DM Bedeutung hatten. 37

6. Der zeitliche Ablauf der sich an den Tatkomplex Bayern I anschließenden Verhandlungen, nämlich das vom Landgericht so genannte "Intermezzo Saarbrücken" (UA. S. 245) und die zu einem Abschluß führenden erneuten Verhandlungen in Bayern (Bayern II), belegt zwei dem Komplex Bayern I folgende zeitlich, räumlich und personell davon und voneinander unabhängige Lebensvorgänge, die bei gleichbleibendem Gesamtziel (Generalbereinigung) sich jeweils als erneutes Ansetzen aufgrund eines neuen, den veränderten Gegebenheiten jeweils angepaßten Entschlusses erweisen. 38

Diese Beurteilung steht nicht im Widerspruch zu den Grundsätzen der Entscheidungen BGHSt 36, 105 (116) und BGHSt 38, 37 (40), die zur prozessualen Tatidentität bei Steuerhinterziehungsdelikten ergangen sind. Danach liegt bei Abgabe einer falschen Steuererklärung zum Zwecke der Steuerverkürzung Tatidentität vor, wenn dieses Ziel nicht nur gegenüber der Veranlagungsstelle des Finanzamts, sondern in der Folge im Rechtsmittelverfahren weiter verfolgt wird. Der Zusammenhang der Tat wird in diesen Fällen hergestellt durch den gleichbleibenden Streitgegenstand und die Identität der Beteiligten im Besteuerungs- und Rechtsbehelfsverfahren. Es bedarf bei natürlicher Betrachtung keines grundlegend veränderten 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; demgegenüber kommt es auf die bisweilen langen Zeiträume bis zur endgültigen Bestandskraft des angefochtenen Steuerbescheides nicht an (BGHSt 38, 37, 40). 39

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich grundlegend von Fällen dieser Art: Eine Vereinbarung, wie sie die an den Verhandlungen beteiligten Angeklagten und die Vertreter der bayerischen Finanzverwaltung zur Erledigung des Steuerfalles Z. im Jahr 1988 anstrebten, war in den Steuergesetzen nicht vorgesehen. Damit konnte durch ein förmliches gesetzmäßiges Verfahren eine einheitliche Tat über den Zuständigkeitsbereich der Oberfinanzdirektion München hinaus nicht geschaffen werden, wie es bei einer Verlegung des Wohnsitzes oder Fortführung eines anhängigen Rechtsstreits im Bereich einer anderen Oberfinanzdirektion oder durch Abgabe einer rechtshängigen Sache an ein anderes Finanzgericht von Rechts wegen möglich wäre. Es gab folglich weder eine Identität der Beteiligten in diesem Verfahren noch handelte es sich um einen gleichbleibenden Streitgegenstand im förmlichen 40

Sinne. Dies wird bereits durch die unterschiedlichen Lösungsansätze in Bayern und im Saarland zur Beilegung des Steuerfalles Z. deutlich. Das generell verfolgte Ziel der Familie Z., eine möglichst günstige Generalbereinigung der gesamten steuerlichen Angelegenheiten in der Bundesrepublik Deutschland zu erreichen, kann eine materiellrechtliche Handlungseinheit vorliegend ebensowenig bewirken wie der Umstand, daß im dritten Handlungsabschnitt 1990 auf Unterlagen zurückgegriffen wurde, die bereits im Jahre 1988 vorgelegt worden waren.

7. Danach ergibt sich für die Beurteilung der Tatbeiträge, die die drei Angeklagten im Tatkomplex Bayern I geleistet haben, folgendes: 41

a) Der Angeklagte J. Z. ist nach den Feststellungen des Urteils einer versuchten Steuerhinterziehung schuldig, zu der der Mitangeklagte H. Beihilfe geleistet hat. Diese Taten sind verjährt. 42

Die versuchte Steuerhinterziehung im Tatkomplex Bayern I war spätestens mit der Weigerung des Steuerpflichtigen E. Z., die vereinbarte Summe von 10 Mio. DM zu zahlen, fehlgeschlagen. Damit war die Tat jedenfalls noch "im Dezember 1988" (UA. S. 101) beendet. Die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB lief deswegen im Dezember 1993 ab. Der Durchsuchungsbeschuß des Amtsgerichts Landshut vom 30. Dezember 1993 gegen den Angeklagten Z. und die diesem Beschuß zeitlich nachfolgenden Maßnahmen sowohl gegen diesen Angeklagten als auch gegen den Angeklagten H. hätten deswegen die Verjährung nur unterbrechen können, wenn die Tat nicht vor dem 31. Dezember 1988 beendet worden wäre, das heißt E. Z. seine Weigerung nicht vor diesem Zeitpunkt erklärt hätte. Den genauen Zeitpunkt, wann E. Z. von der ausgehandelten Vereinbarung Abstand nahm und eine Zahlung an die bayerische Finanzverwaltung verweigerte, konnte das Landgericht nicht feststellen. Der Senat schließt aus, daß ein neuer Tatrichter insoweit sichere Feststellungen treffen könnte. Es gilt danach der Grundsatz in dubio pro reo (vgl. Jähnke in LK 11. Aufl. vor § 78 Rdn. 15 m.w.N.), so daß zugunsten der Angeklagten davon auszugehen ist, daß eine Vereinbarung vor dem 30. Dezember 1988 endgültig fehlgeschlagen war. 43

Im übrigen war der letzte Tatbeitrag des Angeklagten J. Z. in diesem Zusammenhang nach den Feststellungen des Landgerichts ein Telefongespräch, das dieser am 23. Dezember 1988 mit dem Zeugen Lo. vom Bayerischen Ministerium der Finanzen führte, um das Einverständnis der Eltern Z. zu der ausgehandelten, aber wenig später gescheiterten Vereinbarung zu erklären. Auch wenn man auf diesen Zeitpunkt abstellte, lief die fünfjährige Verjährungsfrist bereits am 23. Dezember 1993 ab, ohne daß sie bis zu diesem Zeitpunkt unterbrochen worden wäre. 44

b) Für den Angeklagten Q. kann dahingestellt bleiben, inwieweit seine vom Landgericht festgestellten Beiträge zu den Verhandlungen bis Ende 1988 überhaupt den Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO erfüllen können. Denn eine versuchte Steuerverkürzung kommt allein bei vorsätzlicher Begehung in Betracht. Schon deshalb ist der Angeklagte Q. danach im Tatkomplex Bayern I aus Rechtsgründen freizusprechen. 45

III. Diese rechtliche Bewertung des Tatkomplexes Bayern I führt nicht zum Abschluß des anhängigen Verfahrens. 46

1. Den Angeklagten wird mit der Anklage der Staatsanwaltschaft Landshut vom 18. Januar 1995 nicht nur das Tatgeschehen bis Ende 1988 zur Last gelegt, sondern auch die sich zeitlich daran anschließende Mitwirkung an den Verhandlungen im Saarland (Anfang 1989 bis Herbst 1990) ebenso wie an den nachfolgenden erneuten Verhandlungen, die E. Z. in Bayern führte. Zwar wertet die Anklage sämtliche Tatkomplexe als nur eine Tat. Diese rechtliche Wertung trifft - wie oben dargelegt - nicht zu. Dennoch ist durch die Anklage das gesamte Tatgeschehen in allen drei Tatkomplexen dem Tatrichter zur Entscheidung unterbreitet worden und damit zum Verfahrensgegenstand geworden. 47

2. Für den von der Anklage mit umfaßten Tatkomplex Saarbrücken gilt folgendes: 48

a) Das Landgericht konnte die Vorgänge in Saarbrücken trotz einer umfangreichen Beweisaufnahme nicht umfassend aufklären. Insbesondere ist nicht hinreichend deutlich geworden, wie die angestrebte Gesamtlösung im einzelnen steuerlich gestaltet werden sollte. Den Feststellungen ist zu entnehmen, daß ein anderer Lösungsansatz als in den bisher in Bayern geführten Verhandlungen gesucht wurde. Dies ergibt sich aus dem Vorschlag des Ministerialrats M im Jahr 1990, gegen Zahlung von 20 Mio. DM einschließlich Wegzugsbesteuerung die Steuern neu festzusetzen. Auf welchem Wege dieses Ziel erreicht und wie die bereits entstandenen steuerlichen Nebenleistungen behandelt werden sollten, konnte nicht geklärt werden. Ebensowenig war erkennbar, auf welcher sachlichen Grundlage dieser Vorschlag erarbeitet wurde. Zwar lagen dem Ministerialrat M allgemeine Informationen über die bisherigen Gesprächsergebnisse in Bayern vor; es konnte indessen nicht geklärt werden, welche Unterlagen auf welchem Wege zu diesem Zweck vorgelegt wurden. 49

Bei dieser Sachlage ist zwar nicht auszuschließen, daß auch insoweit der Tatbestand einer versuchten 50

Steuerhinterziehung durch E. Z. im Zusammenwirken mit Dritten erfüllt worden ist. Hierzu könnte der Angeklagte J. Z., der nach dem Scheitern der Verhandlungen mit dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen seinem Vater den Rat gab, eine Lösung im Saarland zu suchen, und zu diesem Zweck im Sommer 1989 den Kontakt zu Ministerialrat Mie. herstellte, Beihilfe geleistet haben, wenn er dabei von einem bestimmten Versuch der Steuerhinterziehung durch seinen Vater ausgegangen wäre. Konkrete Feststellungen hierzu hat das Landgericht nicht getroffen. Der von J. Z. mit erstellte Status auf den 31. Dezember 1987 über das Weltvermögen der Eheleute Z. spielte dort ersichtlich keine Rolle. Der Senat schließt angesichts der vorliegenden Beweisergebnisse auch aus, daß ein neuer Tatrichter in diesem Zusammenhang weitergehende ergänzende Feststellungen treffen könnte, die einen entsprechenden Schuldspruch gegen den Angeklagten J. Z. tragen können. Insoweit ist der Angeklagte daher freizusprechen.

b) Auch die Angeklagten H. und Q. sind im Zusammenhang mit dem Tatkomplex Saarbrücken freizusprechen. 51

Es liegen keine Hinweise dafür vor, daß der Angeklagte H. überhaupt mittelbar oder unmittelbar an den Verhandlungen im Saarland beteiligt gewesen wäre. 52

Bei Q. scheidet eine Verurteilung schon daran, daß im Tatkomplex Saarbrücken keine vollendete Steuerhinterziehung in Betracht kommt und Q. nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts hinsichtlich einer möglichen Steuerverkürzung durch die Familie Z. allenfalls leichtfertig und nicht vorsätzlich gehandelt hat. 53

3. Für den ebenfalls angeklagten Tatkomplex Bayern II hat das Landgericht keine aktive Beteiligung der drei Angeklagten festgestellt. Die Verhandlungen wurden im Herbst 1990 ausschließlich von Rechtsanwalt W. im alleinigen Auftrag des Steuerpflichtigen E. Z. geführt, ohne daß dessen Beweggründe und Absichten bei der erneuten Aufnahme der Verhandlungen mit Mie. aufgeklärt werden konnten. Zu diesem Zeitpunkt bestanden erhebliche Differenzen zwischen dem Angeklagten J. Z. und seinem Vater, so daß jedenfalls keine Einbindung dieses Beschwerdeführers in die Gespräche erfolgte; vielmehr erfuhren die Angeklagten Q. und J. Z. im Oktober 1990 eher zufällig davon, daß erneute Verhandlungen mit der bayerischen Finanzverwaltung geführt werden sollten bzw. geführt wurden. Über eine Kenntnis dieser Entwicklung seitens des Angeklagten H. enthält das Urteil keinerlei Feststellungen. 54

Das Landgericht hat in diesem Zusammenhang weiterhin festgestellt, daß Ministerialrat Mie. zunächst um eine Überprüfung des vorliegenden Vermögensstatus bat, was Rechtsanwalt W. jedoch ablehnte. Daraufhin wurde der unzutreffende Vermögensstatus auf den 31. Dezember 1987 - im November 1990 - von den Beteiligten zur Grundlage ihrer Vereinbarung gemacht, wobei der ursprüngliche Zahlbetrag von 10 Mio. DM auf 8,3 Mio. DM "abgezinst" wurde; die sogenannte Abzinsung sollte "offensichtlich ein Lockmittel für den Abschluß durch E. Z. sein" (UA. S. 251). Trotz Kenntnis von den laufenden Verhandlungen unternahm der Angeklagte J. Z. nichts, "um seine bisherigen Tatbeiträge abzuschwächen oder gar ungeschehen zu machen" (UA. S. 163), er "distanzierte sich weder äußerlich noch innerlich von der Tat" (UA. S. 313), so daß das Landgericht ihm den gesamten Taterfolg, auch soweit er nur durch E. Z. alleine bewirkt worden ist, als Mittäter zugerechnet hat; die Mitwirkung des Angeklagten H. ist als Beihilfe zur gesamten Tat des Angeklagten J. Z. gewertet worden. 55

Auf dieser Grundlage ergibt sich hinsichtlich der Beteiligung der drei Angeklagten am Tatkomplex Bayern II folgendes: 56

a) Für den Angeklagten J. Z. kommt nach den bisherigen Feststellungen allenfalls eine Beihilfe durch Unterlassen aufgrund vorangegangenen gefährdenden Tuns (Ingerenz) in Betracht. Eine eigene Berichtigungspflicht nach § 153 AO traf den Angeklagten Z. nicht. Eine Mittäterschaft an der Steuerhinterziehung, die von E. Z. mit Abschluß der Vereinbarung vom 28. November 1990 bewirkt wurde, scheidet nach der hier gegebenen Sachlage aus. Ob die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Beihilfe aus Ingerenz in objektiver und subjektiver Hinsicht allerdings vorliegen, bedarf weiterer Aufklärung; denn das Landgericht hatte aufgrund seiner abweichenden Rechtsauffassung bisher keine Veranlassung, sich mit diesen Fragen auseinanderzusetzen. 57

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme in Fällen, in denen ein erfolgsabwendungspflichtiger Unterlassender die deliktische Handlung eines Dritten nicht verhindert, nach denselben Kriterien vorzunehmen wie bei den Begehungsdelikten (vgl. dazu im einzelnen: Roxin in LK 11. Aufl. § 25 Rdn. 201 ff.). Danach ist aufgrund wertender Betrachtung abzuwägen, ob die innere Haltung des Unterlassenden zur Begehungstat des anderen als Ausdruck eines sich die Tat des anderen zueigen machenden Täterwillens aufzufassen ist oder ob seine innere Einstellung davon geprägt ist, daß er sich dem Handelnden im Willen unterordnet und das Geschehen ohne innere Beteiligung und ohne Interesse am drohenden Erfolg im Sinne bloßen Gehilfenwillens lediglich ablaufen läßt (BGHR StGB § 27 Abs. 1 Unterlassen 4 m.w.N.; kritisch zu dieser Abgrenzung das Schrifttum: vgl. dazu Roxin aaO. Rdn. 203 ff.). 58

bb) Die Garantienpflicht aus vorangegangenen gefährdenden Tun beruht auf dem allgemeinen Gedanken, daß 59

Schäden für fremde Rechtsgüter abzuwenden sind, die aus einer vom Unterlassenden geschaffenen Gefahr erwachsen können (Jescheck in LK 11. Aufl. § 13 Rdn. 31; vgl. auch BGHSt 37, 106, 115). Dies gilt zumindest dann, wenn das gefährdende Vorverhalten zum einen die Gefahr des Schadenseintritts als naheliegend erscheinen läßt und zum anderen objektiv pflichtwidrig war (vgl. BGHSt aaO.).

(1) Strafbarkeit des Vorverhaltens im Rahmen des Tatkomplexes Bayern I.

60

(2) Dokumenten ausgehende Gefahr eines Rückgriffs insbesondere auf den zeitlich überholten Vermögensstatus zum 31. Dezember 1987 fast drei Jahre später im Rahmen der Adäquanz hier bejaht, ist darüber hinaus die Frage der (hypothetischen) Kausalität erneut zu prüfen. Insoweit bedarf es ergänzender Feststellungen. Dazu gilt folgendes: Eine Strafbarkeit wegen Unterlassens kommt grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn festgestellt wird, daß die unterbliebene Handlung den Erfolgseintritt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verhindert hätte (BGHSt 6, 2; BGHR StGB § 306 Nr. 2 Inbrandsetzen 2; Tröndle, StGB 48. Aufl. vor § 13 Rdn. 20, § 13 Rdn. 14; Jescheck in LK 11. Aufl. Rdn. 15 ff.). Dabei ist in Fällen der Beihilfe durch Unterlassen allerdings zu bedenken, daß es nach der Rechtsprechung ausreichend sein kann, wenn die Tatvollendung durch das Einschreiten erschwert oder abgeschwächt worden oder für den Handelnden riskanter geworden wäre (RGSt 71, 176, 178; 73, 52, 54; BGH NJW 1953, 1838; Jescheck in LK 11. Aufl. § 13 Rdn. 57 m.w.N.; vgl. dazu auch Ranft ZStW 97, 268, 275, 281, 288; kritisch: Roxin in LK 11. Aufl. § 27 Rdn. 43 f.).

61

Zwar hat der Vertreter des Finanzministeriums, Ministerialrat Mie., stets darauf verwiesen, daß es ihm auf die Richtigkeit der Angaben in der Vermögensaufstellung entscheidend angekommen sei und daß der Zahlungsbetrag sich an der Höhe des angegebenen Weltvermögens ausgerichtet habe. Ob diese Bedingung indessen auch noch im Tatkomplex Bayern II uneingeschränkte Geltung hatte, erscheint zumindest zweifelhaft. Das Verhalten des Zeugen bei Wiederaufnahme der Gespräche im Herbst 1990, insbesondere die widerspruchslöse Hinnahme der Weigerung seines Verhandlungspartners W., den Vermögensstatus zu überprüfen und - was sich aufdrängen mußte - zu aktualisieren, die sodann nicht nachvollziehbare "Abzinsung" des Zahlbetrages von 10 Mio. DM auf 8,3 Mio. DM, statt die gebotene Erhöhung um die mittlerweile angefallenen Zinsen vorzunehmen, und die daraus sich erschließende Rücksicht der Finanzverwaltung auf eine offenkundig nur begrenzte Zahlungsbereitschaft des E. Z. weisen eher darauf hin, daß es tatsächlich zu diesem Zeitpunkt nicht mehr auf den Status und seine inhaltliche Richtigkeit bei der Vereinbarung ankam, sondern daß auf jeden Fall eine Einigung herbeigeführt werden sollte, um überhaupt noch Zahlungen von den Eheleuten Z. zu erhalten. Eine Bedeutung könnte den unzutreffenden Angaben zum Weltvermögen nur noch insoweit zukommen, als der bayerischen Finanzverwaltung nach Zahlung des zunächst vereinbarten Betrages und Rücknahme sämtlicher Rechtsmittel seitens der Steuerpflichtigen eine allerletzte Möglichkeit offenblieb, bei nachweislichen Unrichtigkeiten zu den Vermögenswerten - seien sie für die Zwangsvollstreckung erreichbar oder nicht - die endgültige Niederschlagung wieder aufzuheben und den erklärten Zwangsvollstreckungsverzicht rückgängig zu machen. Ob bei dieser Sachlage die unterlassene Handlung des Angeklagten J. Z. - die Aufdeckung der unzutreffenden Angaben im Vermögensstatus gegenüber Mie. - den tatsächlich eingetretenen Taterfolg der Vereinbarung vom 28. November 1990 verhindert oder zumindest erschwert hätte, wird der neue Tatrichter (unter Bedacht auf den Grundsatz in dubio pro reo - vgl. BGH bei Dallinger MDR 1966, 24; Jescheck in LK 11. Aufl. § 13 Rdn. 18 aE. -) sorgfältig zu prüfen haben.

62

(1) Die Möglichkeit zur Richtigstellung hatte der Angeklagte J. Z. auch noch, nachdem er von den Verhandlungen seines Vaters mit Mie. Kenntnis erlangt hatte.

63

(2) Sie erscheint bei vorläufiger Würdigung auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen rechtlich auch zumutbar (vgl. dazu Jescheck in LK 11. Aufl. vor § 13 Rdn. 98), obwohl der Angeklagte dabei eine von ihm selbst im Zusammenwirken mit seinem Vater begangene versuchte Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren hätte offenbaren müssen.

64

Die Entscheidung, ob ein bestimmtes, den strafrechtlich mißbilligten Erfolg abwendendes Verhalten zumutbar ist, muß grundsätzlich von dem dazu berufenen Tatrichter im Rahmen einer wertenden Gesamtwürdigung des Einzelfalles getroffen werden, in die einerseits die widerstreitenden Interessen der Beteiligten, andererseits die Gefahr für das bedrohte Rechtsgut einzubeziehen sind (BGH NStZ 1984, 164 m.w.N.). Während eine mögliche drohende Strafverfolgung gegen den Unterlassenden selbst von der Rechtsprechung für zumutbar erachtet worden ist (vgl. BGHSt 11, 353), wird im allgemeinen eine mit der Gefahr strafrechtlicher Verfolgung verbundene Anzeige nächster Angehöriger bei staatlichen Stellen für unzumutbar gehalten, jedoch kommt es auch insoweit auf die Umstände des Einzelfalles an (BGH NStZ 1984, 164 m.w.N.).

65

Dabei ist im vorliegenden Fall einerseits zu bedenken, daß durch die Berichtigung des Vermögensstatus die Situation

66

in der Zwangsvollstreckung für die Finanzverwaltung nicht erheblich verbessert worden wäre, weil ihr weitere Zugriffsmöglichkeiten nicht eröffnet worden wären; möglicherweise wäre bei einer daraus folgenden höheren Abstandssumme von E. Z. auch gar keine Zahlung geleistet worden. Andererseits hätte eine Richtigstellung dazu gedient, die Sach- und Rechtslage seitens der Finanzverwaltung besser als bisher beurteilen zu können. Dem Angeklagten wäre eine solche Richtigstellung um so eher zuzumuten gewesen, als ihm die Regelung des § 371 Abs. 1 AO zugute gekommen wäre. Die Tatsache, daß er sich dabei als wirtschaftlicher Eigentümer der J. AG. hätte zu erkennen geben müssen und damit möglicherweise für Steuerschulden seiner Eltern als Haftender in Anspruch genommen worden wäre, steht dem nicht entgegen. Denn insoweit wäre nur die tatsächlich bestehende steuerliche Rechtslage aufgedeckt worden; billigenwerte entgegenstehende Interessen des Angeklagten sind insoweit nicht zu erkennen. Der Umstand, daß der Angeklagte auch die Beteiligung seines Vaters an einer vorangegangenen versuchten Steuerhinterziehung hätte offenbaren müssen, wiegt in diesem Zusammenhang nicht sehr schwer; denn E. Z. hielt sich dauerhaft im Ausland auf und brauchte dort mit Strafverfolgungsmaßnahmen deutscher Behörden wegen Steuerhinterziehung nicht zu rechnen.

cc) Ob sich der Vorsatz des Angeklagten J. Z. zu dem Zeitpunkt, als er von den erneuten Verhandlungen seines Vaters mit dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen über Rechtsanwalt W. im Oktober 1990 erfuhr, auf alle diese Umstände erstreckte (vgl. zum Vorsatz bei unechten Unterlassungsdelikten: Tröndle, StGB 48. Aufl. § 13 Rdn. 18 und Cramer in Schönke/Schröder, StGB 25. Aufl. § 15 Rdn. 93 ff.), bedarf weiterer Aufklärung. Denn das Landgericht hat dazu bisher keine Feststellungen getroffen. 67

b) Der Angeklagte H. war zwar für den Taterfolg im Tatkomplex Bayern II insoweit mitursächlich, als er zuvor an der Erstellung und Erläuterung des unzutreffenden Vermögensstatus im Jahr 1988 beteiligt war. In der Folgezeit war er aber mit den steuerlichen Angelegenheiten der Eheleute Z. nicht mehr betraut. Obwohl das Landgericht sich ausdrücklich mit der Frage befaßt, inwieweit die Angeklagten Z. und Q. im Herbst 1990 Kenntnis von den Verhandlungen erlangten, schweigt das Urteil, soweit der Angeklagte H. betroffen ist. Auch dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ist nicht zu entnehmen, der Angeklagte H. könnte davon unterrichtet worden sein, daß E. Z. nunmehr mit Mie. eine Einigung zu finden suchte. Hatte der Angeklagte aber keine Kenntnis davon, so kannte er auch nicht die Umstände, die ihn möglicherweise zum Eingreifen aus Ingerenz verpflichteten. Mit fortschreitender Zeit nahm zudem die Bedeutung einer Vermögensaufstellung auf den 31. Dezember 1987, die Anfang 1988 erstellt und vorgelegt worden war, für einen künftigen Vergleich objektiv zunehmend ab; eine Einigung Ende 1990 konnte sachgerecht und wirtschaftlich vertretbar nur auf der Grundlage eines neuen und aktualisierten Status getroffen werden. 68

Der Senat schließt aus, daß in diesem Zusammenhang noch Feststellungen getroffen werden können, die einen sicheren Schluß auf einen relevanten Kenntnisstand des Angeklagten H. im Oktober/November 1990 zulassen, so daß auch insoweit ein Freispruch zu erfolgen hat. 69

c) Der Angeklagte Q. ist vom Vorwurf der Beteiligung am Tatkomplex Bayern II aus Rechtsgründen freizusprechen. 70

Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen: Rechtsfehlerfrei hat das Landgericht festgestellt, daß der Angeklagte Q. nicht vorsätzlich an der Tat des J. Z. und des E. Z. mitgewirkt hat. Handelte der Angeklagte aber bis zuletzt fahrlässig, dann scheidet eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen, die lediglich vorsätzlich begangen werden kann, aus. Damit kommt es nicht mehr auf die Frage an, ob aus dem Verhalten des Angeklagten Q. überhaupt eine Garantenstellung erwachsen konnte. Eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO im Zusammenhang mit dem Tatkomplex Bayern II scheidet schon daran, daß Q. zwar Kenntnis von der Wiederaufnahme der Verhandlungen hatte, aber nicht in Wahrnehmung der Interessen der Steuerpflichtigen handelte, wie es der Tatbestand des § 378 AO erfordert (vgl. auch BayObLG NSTZ 1994, 136; OLG. Braunschweig NJW 1997, 3254). 71

C.

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft. 72

I. Aufklärungsrüge ist unzulässig. Die Beschwerdeführerin teilt entgegen § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO den Inhalt der Urkunde, auf die sie sich beruft, nur bruchstückhaft mit. § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO verlangt eine so genaue Angabe der die Rüge begründenden Tatsachen, daß das Revisionsgericht allein auf ihrer Grundlage prüfen kann, ob der geltend gemachte Verfahrensfehler vorliegt, wenn die behaupteten Tatsachen bewiesen werden (st. Rspr., vgl. BGHR StPO § 344 Abs. 2 Satz 2 Aufklärungsrüge 7, 8 m.w.N.). Dazu gehört die zusammenhängende Mitteilung der Dokumente, auf die die Aufklärungsrüge gestützt wird, weil andernfalls nicht erkennbar ist, ob sich hieraus Umstände ergeben, die zu der vermißten Beweiserhebung drängten (vgl. BGHR StPO § 344 Abs. 2 Satz 2 Aufklärungsrüge 6). 73

II. Soweit die Beschwerdeführerin sich im Rahmen der Sachrüge gegen die rechtliche Würdigung des Landgerichts wendet, die Verkürzung steuerlicher Nebenleistungen sei weder von § 370 AO noch von § 263 StGB erfaßt, wird das Rechtsmittel im Hinblick auf die Angeklagten Z. und H. vom Generalbundesanwalt vertreten. Der Beschwerdeführerin ist auch insoweit kein Erfolg beschieden. 74

1. Das Landgericht hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, die steuerlichen Nebenleistungen, die sich aus Verspätungs- und Säumniszuschlägen sowie Zwangsgeldern zusammensetzten und sich zum Zeitpunkt der ersten Verhandlungen Ende 1988 auf rund 30 Mio. DM beliefen, seien von Rechts wegen nicht durch strafrechtliche Sanktionen geschützt. Sie unterfielen nicht der Regelung der §§ 369 ff. AO, weil dort ausdrücklich nur Steuern erfaßt seien. Geschützt sei das Interesse an vollständigem und rechtzeitigem Steueraufkommen und an allgemeiner Steuergerechtigkeit, nicht aber ein allgemeiner Zahlungsanspruch des Fiskus. § 263 StGB sei nicht anwendbar, weil dieser kein allgemeiner Auffangtatbestand sei. Art. 103 GG stünde dem entgegen: Es handele sich nämlich im Rahmen der Abgabenordnung um einen vom Gesetzgeber erkannten und bewußt nicht geregelten Straffreiraum, der nicht durch Heranziehung des § 263 StGB umgangen werden dürfe. 75

2. Diese rechtliche Würdigung des Tatrichters hält der revisionsgerichtlichen Nachprüfung stand. 76

a) Zu den steuerlichen Nebenleistungen gehören nach § 3 Abs. 3 AO neben den Verspätungs- und Säumniszuschlägen die Zwangsgelder, die Zinsen und die Kosten. Durch die Zusammenfassung in einem allgemeinen gesetzlichen Oberbegriff sollten in der Abgabenordnung (AO 1977) die Gesetzessprache vereinfacht und gesetzliche Verweisungen klarer werden (Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO 10. Aufl. AO § 3 Rdn. 263; Kühn/Hofmann, AO 17. Aufl. § 3 Anm. 5). Steuerliche Nebenleistungen sind Geldleistungen, die neben den Steuern im Zusammenhang mit der Besteuerung erhoben werden und auf einer besonderen Anspruchsgrundlage beruhen (Koch/Scholtz, AO 5. Aufl. § 3 Rdn. 40/1 unter Hinweis auf BFH. DB. 1995, 1213 f.). Sie entstehen teilweise von Gesetzes wegen (Zinsen, §§ 233 ff. AO; Säumniszuschläge, § 240 AO; Kosten, §§ 337 ff. AO), teilweise sind sie im Rahmen von Ermessensentscheidungen anzufordern (Verspätungszuschläge, § 152 AO; Zwangsgelder, §§ 328, 329 AO; Kosten nach § 178 AO). Sie sind in der Regel nach den allgemeinen Vorschriften der AO durch Verwaltungsakt festzusetzen, der nicht mit dem Steuerbescheid identisch ist (abweichend: § 240 AO; vgl. insoweit Koch/Scholtz aaO. Rdn. 40/3). Sie sind allerdings grundsätzlich akzessorisch im Verhältnis zu dem zugrundeliegenden Steueranspruch und teilen dessen steuerrechtliches Schicksal (vgl. BFH. BStBl II 1992, 997; BFH/NV 1993, 644; 1994, 687); etwas anderes gilt nach § 240 AO nur für Säumniszuschläge (vgl. aber BFH. BStBl II 1991, 906). 77

Steuerliche Nebenleistungen sind keine Steuern im Sinne der Legaldefinition nach § 3 Abs. 1 AO; sie werden entweder für eine Gegenleistung der öffentlichen Hand erhoben oder aber es fehlt nach Haupt- und Nebenzweck die den Steuern eigene Einnahmeerzielungsabsicht (vgl. BFH. BStBl II 1983, 489; Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO. AO § 3 Rdn. 264). Die hier allein zu beurteilenden Nebenleistungen - Säumnis- und Verspätungszuschläge sowie Zwangsgelder - sind vielmehr nach übereinstimmender Auffassung vorrangig Beuge- oder Druckmittel eigener Art, die dazu dienen sollen, die Steuerpflichtigen zu einem bestimmten erwünschten Verhalten zu veranlassen (BFH. BStBl II 1989, 693; 1991, 906, 908 m.w.N.; Koch/Scholtz aaO Rdn. 40/1; Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO Rdn. 265). Sie stehen ihrer Rechtsnatur nach den Geldbußen und Geldstrafen nahe, mit denen sie den Sanktionscharakter gemeinsam haben (Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO, AO § 3 Rdn. 22). Daß sie daneben teilweise auch anderen Zwecken dienen und nicht ausschließlich als Sanktion anzusehen sind (vgl. BFH. BStBl II 1991, 906), ändert daran nichts. 78

Auf steuerliche Nebenleistungen sind nach § 1 Abs. 3 Satz 1 AO die Vorschriften der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden. Davon ausgenommen sind ausdrücklich die gesetzlichen Bestimmungen des Vierten Teils, Dritter bis Sechster Abschnitt, d.h. die Regelungen über die Festsetzung, die Außenprüfung, die Steuerfahndung und die Steueraufsicht, soweit nichts anderes bestimmt ist. 79

Aus diesen gesetzlichen Regelungen ergibt sich, daß die steuerlichen Nebenleistungen nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich den Vorschriften der Abgabenordnung unterfallen sollten, nicht aber einem anderen Gesetz (so auch: Tipke/Kruse, AO und FGO, 16. Aufl. § 1 AO Rdn. 17). 80

b) Ob damit auch entschieden sein sollte, daß die Nebenleistungen von § 370 AO erfaßt werden, ist umstritten. 81

aa) Während einerseits aus der gesetzlichen Regelung, nur den Vierten Teil, nicht aber den Achten Teil der AO (Straf- und Bußgeldvorschriften; Straf- und Bußgeldverfahren) von der sinngemäßen Anwendung auszunehmen, der Rückschluß gezogen wird, die §§ 369 ff. AO seien auch auf steuerliche Nebenleistungen anwendbar (so: Klein/Orlopp, AO 5. Aufl. § 370 Anm. 3; Scheurmann-Kettner in Koch/Scholtz, AO 5. Aufl. § 370 Rdn. 31), wird andererseits geltend gemacht, die Regelung sei im Blick auf Art. 103 Abs. 2 GG. zu unbestimmt, der Wortlaut des § 370 AO erfasse 82

ausdrücklich nur Steuern und könne nicht erweiternd ausgelegt werden (BayObLG NSTZ 1981, 147; Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO AO § 3 Rdn. 285; Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO, AO § 370 Rdn. 22; Kühn/Hofmann aaO. § 370 Anm. 1 c; Kohlmann, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 108.3; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 4. Aufl. § 370 Rdn. 23, der im Hinblick auf § 239 Abs. 1 AO für Zinsen eine Ausnahme macht).

bb) Dazu ergibt sich im einzelnen folgendes:

83

(1) Der Tatbestand des § 370 AO setzt seinem Wortlaut nach die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung steuerlicher Vorteile voraus. Damit werden alle Geldleistungen erfaßt, denen nach der Legaldefinition in § 3 Abs. 1 Satz 1 AO eine Steuereigenschaft zukommt (BFH BStBl II 1997, 600, 601). Darunter fallen die steuerlichen Nebenleistungen - wie bereits dargelegt - nicht.

84

(2) Eine ausdrückliche Erwähnung finden die Nebenleistungen im Zusammenhang mit den Straf- und Bußgeldvorschriften nicht.

85

(3) Wie die Gesetzssystematik zeigt, läßt sich jedoch weder aus der ausdrücklichen Erwähnung an einzelnen Stellen der Abgabenordnung noch aus ihrem Schweigen auf den Willen des Gesetzgebers schließen, in welchem Umfang eine "sinngemäße" Anwendung für die steuerlichen Nebenleistungen erfolgen sollte. Denn das Gesetz ist in sich nicht konsequent: Einerseits enthält die Abgabenordnung neben der allgemeinen Verweisung nach § 1 Abs. 3 AO spezielle Regelungen für Nebenleistungen (vgl. § 32 Nr. 1, § 46 Abs. 1, § 156, § 233 Satz 2 AO); ferner sind über § 37 AO auf steuerliche Nebenleistungen die Regeln über das Steuerschuldverhältnis ohnehin anwendbar. In diesen Fällen hätte es der Verweisung in § 1 Abs. 3 AO gar nicht bedurft (vgl. im einzelnen Tipke/Kruse aaO. § 1 AO Rdn. 17). Andererseits finden sich ausdrückliche Regelungen zu bestimmten einzelnen Nebenleistungen, die nicht verständlich oder überflüssig wären, wenn die allgemeine Verweisung des § 1 Abs. 3 AO uneingeschränkt gelten sollte: So haftet der Steuerhinterzieher und der Steuerhehler nach § 71 AO für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie - als steuerliche Nebenleistung - für die Hinterziehungszinsen. Demgegenüber wird im § 69 AO die Haftung des Vertreters nach § 34 oder § 35 AO neben der für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ausdrücklich beschränkt auf die infolge von Pflichtverletzungen zu zahlenden Säumniszuschläge (vgl. dazu im einzelnen: Tipke/Kruse aaO; Schwarz, AO § 370 Rdn. 11). Im Ergebnis bleibt unklar, ob der Haftende für weitere steuerliche Nebenleistungen über die Regelung des § 1 Abs. 3 AO in Anspruch genommen werden kann. Der Umfang der "sinngemäßen Anwendung" bleibt undeutlich.

86

(4) Auch aus der unterschiedlichen Terminologie des Gesetzes in § 239 AO über die "entsprechende" Anwendung der für Steuern geltenden Vorschriften auf die Zinsen, die nach § 3 Abs. 3 AO zu den steuerlichen Nebenleistungen zählen, ist im Verhältnis zu § 1 Abs. 3 AO jedenfalls kein sicherer Schluß zu ziehen, der eine Erweiterung der Strafvorschrift des § 370 AO rechtfertigen könnte (vgl. auch Tipke in: Tipke/Kruse aaO., der den Gebrauch der Begriffe "sinngemäß" und "entsprechend" in derselben Vorschrift nebeneinander in § 1 Abs. 2 und Abs. 3 AO als einen terminologischen Schönheitsfehler bezeichnet und § 1 Abs. 3 AO insgesamt für eine "unausgegorene Fehlleistung" hält).

87

(5) Die Gesetzesmaterialien zur Entstehungsgeschichte des § 1 Abs. 3 AO ergeben lediglich, daß durch die auf Initiative des Finanzausschusses nachträglich eingefügte Regelung wohl nur eine ergänzende Klarstellung zu § 3 Abs. 3 AO dahingehend beabsichtigt war, die steuerlichen Nebenleistungen wegen ihrer Abhängigkeit von den Steuern grundsätzlich durch die Regelungen der Abgabenordnung und nicht durch allgemeine Verwaltungsvorschriften zu erfassen (BT-Drucks VI/1982 S. 98, 99; BT-Drucks VII/4292, S. 15; so auch Tipke/Kruse aaO.), ohne daß die Auswirkungen auf den Achten Teil der Abgabenordnung dabei bedacht wurden.

88

(6) Schließlich erlauben auch allgemeine übergeordnete Gesichtspunkte, die sich aus dem Rechtsschutzinteresse und dem erkennbaren Sinn und Zweck einer gesetzlichen Vorschrift herleiten lassen, keinen Schluß auf den Willen des Gesetzgebers im Hinblick auf die hier zu klärende Frage: Zu Recht hat das Landgericht hervorgehoben, daß das zu schützende Rechtsgut des § 370 AO im Anspruch des Steuergläubigers auf den vollen Ertrag jeder einzelnen Steuer zu sehen ist (BGHSt 36, 100; 40, 109). Dazu gehört der allgemeine Zahlungsanspruch des Fiskus nicht (so auch: BayObLG NSTZ 1981, 147). Es handelt sich hier vielmehr um einen Folgeanspruch, der sich erst aus der Verweigerung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Anspruch des Staates auf rechtzeitige und vollständige Zahlung der Steuern ergibt und der als Ungehorsamsfolge neben den Steueranspruch tritt.

89

Daß derartige Zahlungsansprüche des Fiskus - ungeachtet ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für die allgemeine Einnahmesituation des Staates - unter den strafrechtlichen Schutz des § 263 StGB zu stellen sind, versteht sich nicht von selbst. So wird im Schrifttum (Tröndle, StGB 48. Aufl. § 263 Rdn. 42; Cramer in Schönke/Schröder, StGB 25. Aufl. § 263 Rdn. 78 a; Lackner in LK 10. Aufl. § 263 Rdn. 252) und in der Rechtsprechung (vgl. nur RGSt 71, 281; 76, 278;

90

BayObLG. wistra 1991, 230 f.; OLG Karlsruhe NStZ 1990, 282 m.w.N.; OLG. Stuttgart MDR 1981, 422) allgemein die Auffassung vertreten, daß den straf- oder ordnungsrechtlichen Sanktionen, die eine Vermögenseinbuße zur Folge haben - wie Geldstrafe, Geldbuße, Einziehung, Verfall oder Verwarnungsgeld -, ein strafrechtlicher Schutz über § 263 StGB zu versagen ist, wenn ihre Abwendung durch Täuschung erfolgt. Denn die staatlichen Sanktionen würden "nicht durch ihren wirtschaftlichen Gehalt, sondern durch ihren kriminalpolitischen Zweck der Repression und Prävention charakterisiert" (so Lackner aaO.). Deshalb komme ihnen keine Bedeutung im wirtschaftlichen Verkehr zu mit der Folge, daß sie nicht unter den Schutzbereich des § 263 StGB fielen (vgl. auch BGHSt 38, 345, 351, wo diese Frage letztlich offengelassen wird). Zwar kommt hier entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin wegen der insoweit abschließenden steuerrechtlichen Regelung im Rahmen der Abgabenordnung, wie sie vom Gesetzgeber erkennbar gewollt war, in Fällen der vorliegenden Art eine Ahndung nach § 263 StGB nicht in Betracht (vgl. aber die Entscheidung des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 1. Dezember 1980, in NStZ 1981, 147 aE. unvollständig wiedergegeben). Indessen können die zu § 263 StGB entwickelten Grundsätze im Rahmen der entsprechenden Sonderregelung des § 370 AO zur Klärung herangezogen werden, ob aus der Sicht des Gesetzgebers der AO 1977 aus allgemeinen Erwägungen ein Sanktionsbedürfnis hinsichtlich der steuerlichen Nebenleistungen auf der Hand lag und dieses ohne Zweifel über die Regelungen im § 1 Abs. 3 in Verbindung mit § 370 AO abgedeckt werden sollte. Diese Frage ist mit Blick auf die dargelegten zu § 263 StGB entwickelten Grundsätze zu verneinen. Jedenfalls für die hier allein zu beurteilenden steuerlichen Nebenleistungen - die Säumnis- und Verspätungszuschläge sowie die Zwangsgelder - steht der Beuge- und Sanktionscharakter im Vordergrund, nicht ihre wirtschaftliche Bedeutung für die staatlichen Einnahmen. Sie sind insoweit den Bußgeldern des Ordnungswidrigkeitenrechts vergleichbar, die - ebenfalls ohne das Gewicht des strafrechtlichen Unwerturteils - darauf gerichtet sind, die Rechtsordnung bereits im Vorfeld des Strafrechts durchzusetzen, und deshalb nicht vom wirtschaftlichen Vermögensbegriff erfaßt werden (vgl. BayObLG wistra 1991, 230).

c) Auf der Grundlage dieser Erwägungen ergibt sich, daß jedenfalls eine erweiternde Auslegung der Strafnormen der §§ 91 370 ff. AO über § 1 Abs. 3 AO im Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG nicht in Betracht kommt. Denn die Verweisungsnorm des § 1 Abs. 3 AO erlaubt keine klare Abgrenzung, welches Verhalten strafbar sein soll. Auch unter Heranziehung üblicher Auslegungsmethoden ist nicht zu ermitteln, ob und in welchem Umfang gegebenenfalls eine Sanktionierung im Einzelfall vom Gesetzgeber gewollt war (vgl. Gribbohm in LK 11. Aufl., § 1 Rdn. 45, 49).

Bei dieser Sachlage braucht der Senat nicht abschließend zu entscheiden, ob eine Sanktionierung überhaupt nicht 92 gewollt war und deshalb bewußt keine Regelung in der AO 1977 getroffen worden ist, wie das Landgericht meint (ebenso: Kohlmann aaO. § 370 AO, Rdn. 108.4). Sollte der Gesetzgeber in diesem Bereich aber tatsächlich eine Sanktionierung für erforderlich erachten, so bedürfte es einer klaren gesetzlichen Grundlage.

III. Auch im übrigen hat die Nachprüfung des angefochtenen Urteils aufgrund der allgemein erhobenen Sachrüge im 93 Hinblick auf die Schuldsprüche keinen zu Gunsten der drei Angeklagten wirkenden Rechtsfehler ergeben.

IV. Soweit die Beschwerdeführerin ausdrücklich den Rechtsfolgenausspruch im Hinblick auf den Angeklagten Z. 94 angreift, gilt folgendes:

Der Senat verkennt den Umstand der erheblichen Steuerforderungen gegen die Eheleute Z., die dem gesamten 95 Verfahren zugrunde lagen, nicht. Indes durfte das Landgericht im hier alleine interessierenden Beitreibungsverfahren bei der Strafzumessung für den Angeklagten Z. darauf abstellen, daß ohne Berücksichtigung "freiwilliger" Zahlungen aufgrund der Vereinbarung Vermögenswerte in Höhe von allenfalls 3 Mio. DM im Wege der Zwangsvollstreckung von der Finanzverwaltung hätten erlangt werden können. Dies gilt um so mehr, als der Angeklagte selbst nicht Steuerschuldner der zugrundeliegenden hohen Steuerforderungen war, sondern diese ausschließlich seine Eltern betrafen; auch war er in den Jahren zuvor nicht daran beteiligt, die Vermögenswerte der Steuerpflichtigen in das Ausland zu verlagern, wo sie dem Zugriff durch die Finanzverwaltung entzogen waren. Ferner durfte der Tatrichter mildernd bedenken, daß die ursprünglichen Steuerforderungen gegen die Eheleute Z. in Höhe von mehr als 40 Mio. DM infolge der "Abstandszahlung" des E. Z., insbesondere aber auch der nachträglichen Zahlungen des Angeklagten J. Z. in Höhe von mehr als 30 Mio. DM nahezu vollständig bezahlt worden sind. Daß die vom Angeklagten erbrachten Zahlungen aufgrund einer möglichen eigenen steuerlichen Haftungsschuld als wirtschaftlicher Übernehmer der J. AG. erfolgte, ändert nichts an der strafmildernd zu bedenkenden Wirkung des dadurch eingetretenen nahezu vollständigen Ausgleichs des strafrechtlich relevanten Schadens.

Abgesehen von alledem ist die Höhe der Strafe jedenfalls vor dem Hintergrund der dem Angeklagten noch 96 vorgeworfenen Tat (Tatkomplex Bayern II) und des sich daraus ergebenden reduzierten Schuldumfangs nicht zu beanstanden.

D.

I. Vorausgesetzt, der neue Tatrichter kommt zu dem Ergebnis, eine Beihilfe aus Ingerenz sei gegeben, weist der Senat 97 vorsorglich auf folgendes hin:

Der im Beitreibungsverfahren bedeutsame, von E. Z. erlangte steuerliche Vorteil liegt im Tatkomplex Bayern II jedenfalls 98 in der Differenz zu dem Betrag, der bei Angabe eines zutreffenden Weltvermögens aus Sicht der Finanzverwaltung als Mindestbetrag einer abzuschließenden "Vereinbarung" in Frage gekommen wäre. Selbst wenn es für eine solche Vereinbarung keine ausdrückliche gesetzliche Regelung gibt, wurde diese einvernehmliche Lösung von den Beteiligten als faktisch realisierbar angesehen. Für die Frage des steuerlichen Vorteils kommt es bei der hier gegebenen Sachlage nicht auf die den Steuerforderungen im einzelnen zugrundeliegenden steuerrechtlichen Beurteilungen - sei es im Festsetzungs-, sei es im Feststellungsverfahren - an. Gegen die Steuerpflichtigen, die Eheleute Z., waren vollstreckbare Steuerbescheide über rund 41 Mio. DM erlassen worden. Eine Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 FGO) war ersichtlich nicht gewährt worden. Demnach waren die Bescheide nach § 251 Abs. 1 AO ohne Rücksicht auf ihre noch nicht eingetretene Bestandskraft vollstreckbar, der Fiskus hatte somit einen Anspruch auf Zahlung der festgesetzten Steuern. Werden dem Steuerpflichtigen sodann auf Grund unzutreffender Angaben im Rahmen auch einer vorläufigen Vollstreckung ungerechtfertigte Vergünstigungen gewährt, so liegt darin ein steuerlicher Vorteil im Sinne von § 370 Abs. 1 und Abs. 4 AO.

II. Etwa erforderliche Entscheidungen nach dem Strafrechtsentschädigungsgesetz zugunsten der Angeklagten H. und 99 Q., für die der Senat keinen Anhalt hat, wird das Landgericht Landshut zu treffen haben.

III. Der Senat hat nach § 354 Abs. 2 StPO im Einklang mit hierzu übereinstimmenden Anträgen des 100 Generalbundesanwalts und der Verteidigung des Angeklagten Z. die Sache an ein anderes Landgericht, und zwar an eine Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts Hof zurückverwiesen.