

Umgrenzungs-, Informations- und Akzeptanzfunktion im Strafbefehl im Steuerstrafrecht

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

- I. Einführung
- II. Mindestinhalt des Strafbefehlsentwurfs nach § 409 StPO
- III. Anklagesatz, Wesentliches Ergebnis der Ermittlungen
- IV. Notwendiger Inhalt des Strafbefehls im Steuerstrafrecht
 1. Umgrenzungsfunktion
 2. Informationsfunktion
 3. Akzeptanzfunktion
4. Ableitung des notwendigen Inhalts des Strafbefehls aus § 370 AO
- V. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Umgrenzungs- oder Informationsfunktion
 1. Mängel der Umgrenzungsfunktion
 2. Mängel der Informationsfunktion
 3. Mängel der Akzeptanzfunktion
- VI. Fazit

I. Einführung

Die Finanzbehörde kann den Erlass eines Strafbefehls beim Richter -ebenso wie die Staatsanwaltschaft- durch Einreichen eines Strafbefehlsentwurfs beantragen¹.

Der Strafbefehl erfüllt auch hier die Funktion der Anklageschrift², wenn es nach einem Einspruch des Beschuldigten zur Hauptverhandlung nach § 411 kommt. Ein separater Eröffnungsbeschluss ergeht nicht³. Denn der Richter hat bereits den Entwurf des Strafbefehls geprüft und zugelassen, indem er ihn unterschrieb. Damit entspricht die Unterzeichnung des Strafbefehls der Prüfung und Zulassung der Anklageschrift, mithin dem Eröffnungsbeschluss⁴.

¹ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 65; Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 17.

² Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 29.

³ Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 29.

⁴ Burkhard, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 65.

II. Mindestinhalt des Strafbefehlsentwurfs nach § 409 StPO

Der Strafbefehlsentwurf hat auch im Steuerstrafrecht gemäß § 409 mindestens zu enthalten:

- (1) einen Anklagesatz im Sinn des § 200 Abs. 1, Satz 1.
- (2) Zeit und Ort der Begehung einer Straftat muss der Strafbefehl enthalten. Anzugeben ist im Strafbefehl auch, ob eine Steuerhinterziehung auf Zeit oder auf Dauer vorliegt. Werden beide Vorwürfe erhoben, so ist dies im Strafbefehlsentwurf entsprechend getrennt darzustellen⁵.
- (3) Weiter hat der Strafbefehl die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale, der dem Beschuldigten zur Last gelegten Tat aufzuführen⁶.
- (4) Die einschlägigen Vorschriften sind nach Paragraph, Absatz, Nummer, Buchstabe und mit Angabe des Gesetzes exakt anzugeben⁷.
- (5) Im Strafbefehl sind auch die Beweismittel, die im Falle einer Anberaumung einer Hauptverhandlung Bedeutung haben können anzugeben⁸.
- (6) Im Gegensatz zu Anklageschrift hat der Strafbefehl auch die Rechtsfolgen der dem Täter zur Last gelegten Tat exakt anzugeben: bei Geldstrafen sind die Zahl und Höhe der Tagessätze anzugeben, § 40 Abs. 4 StGB⁹.
- (7) Schließlich hat der Strafbefehl Hinweise auf die Rechtskraft und die Vollstreckbarkeit zu geben, wenn nicht binnen einer Frist von zwei Wochen Einspruch eingelegt wird¹⁰.

Insoweit bestehen keine grundsätzlichen Besonderheiten zwischen einem üblichen Strafbefehl und einem Strafbefehl im Steuerstrafrecht. Die Besonderheiten liegen jedoch im Detail, wie noch zu zeigen sein wird.

⁵ OLG Celle, Urteil vom 22.11.1977,-I Ss 596/77-, zitiert bei Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 32.

⁶ Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 33.

⁷ Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 34.

⁸ Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 35.

⁹ Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 36.

¹⁰ Leise/Dietz/Cratz, § 400 RN 37.

III. Anklagesatz, Wesentliches Ergebnis der Ermittlungen

Der Strafbefehlsentwurf enthält den abstrakten und konkreten Anklagesatz. Im einzelnen muss er enthalten:

- genaue Personalien des Beschuldigten,
- den Namen des Verteidigers,
- die Bezeichnung der Tat, die dem Beschuldigten zur Last gelegt wird, Zeit und Ort ihrer Begehung und die Bezeichnung der gesetzlichen Merkmale der Straftat.

Hierzu bestimmt Nr. 177 Abs. 1 RiStBV: "Der Strafbefehlsentwurf muss klar, übersichtlich und leicht verständlich sein. Er darf sich nicht darauf beschränken, die Straftat formelhaft mit den Worten des Gesetzes zu bezeichnen."

Dies bedeutet, dass die konkreten Tatsachen anzuführen sind¹¹. Es muss zweifelsfrei feststehen, welcher Lebensvorgang erfasst werden soll, damit auch ein in Rechtsfragen unerfahrener Bürger erkennen kann, gegen welchen Vorwurf er sich verteidigen muss¹².

Weiter muss der Strafbefehlsentwurf enthalten:

- die angewendeten Vorschriften nach Paragraph, Absatz, Nummer, Buchstabe und mit der Bezeichnung des Gesetzes, die Beweismittel, bei Zeugen mit Namen und Anschrift, die Festsetzung der Rechtsfolgen, den Hinweis, dass der Strafbefehl vollstreckbar wird, wenn nicht binnen 2 Wochen nach Zustellung Einspruch eingelegt wird.

Wird der Beschuldigte mit Strafvorbehalt verwarnt oder wird gegen ihn ein Fahrverbot angeordnet, so ist er zugleich nach § 268 a Abs. 3 oder § 268 c S. 1 zu belehren¹³.

¹¹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 67.

¹² LR-Müller, § 408 RN 19.

¹³ Rahn/Schaefer, S. 97.

Der Strafbefehlsantrag braucht - wie auch eine Anklage beim Strafrichter-kein wesentliches Ergebnis der Ermittlungen zu enthalten¹⁴.

IV. Notwendiger Inhalt des Strafbefehls im Steuerstrafrecht

Fraglich ist, ob von diesen vorstehenden allgemeinen Anforderungen an den Inhalt eines Strafbefehls, ein Strafbefehl, der eine Steuerstraftat zum Gegenstand hat, weitere besondere Voraussetzungen zu knüpfen sind.

Der Strafbefehl wird systematisch wie die Anklageschrift aufgebaut, indem zuerst der abstrakte und dann der konkrete Anklagesatz dargestellt werden. Der Inhalt des abstrakten Anklagesatzes ergibt sich aus den objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen der einschlägigen Norm¹⁵.

Problematischer ist hingegen der konkrete Anklagesatz, der die im abstrakten Anklagesatz aufgeführten Tatbestandselemente mit Leben erfüllen soll, indem das dem Täter vorgeworfene Verhalten hier subsumiert wird.

Hier stellt sich die Frage, wie konkret der Lebenssachverhalt einer Steuerstraftat dargestellt werden muss. Immerhin soll der Anklagesatz klar, übersichtlich und leicht verständlich sein, Nr. 177 Abs. 1 RiStBV. Dies soll so sein, damit einerseits der Angeklagte, der juristischer Laie ist, den Sachverhalt versteht. Dies soll aber auch deswegen so sein, damit im Falle eines Einspruchs die Öffentlichkeit im Gerichtssaal den Strafbefehl bei dessen Verlesung durch den Sitzungsvertreter der Staatsanwaltschaft verstehen kann. Schließlich findet das Erfordernis des einfachen und kurzen Anklagesatzes nicht zuletzt seinen guten Grund darin, dass auch die Schöffen, die die Akte nicht kennen dürfen¹⁶, den Sachverhalt aufgrund des verlesenen Strafbefehls verstehen können sollen.

Der Forderung nach Einfachheit und leichter Verständlichkeit steht aber die Funktion des Anklagesatzes diametral gegenüber, die der Strafbefehl zu erfüllen hat. Denn der Strafbefehl hat nicht nur zwei Funktionen wie die Anklageschrift zu erfüllen: Der optimale Strafbefehl muss drei Funktionen

¹⁴ Rahn/Schaefer, S. 97.

¹⁵ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 67.

¹⁶ str., vgl. Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 30 GVG RN 2.

erfüllen. Er bestimmt einerseits den Prozessgegenstand in persönlicher und sachlicher Hinsicht, § 155 Abs. 1. Dies ist seine Umgrenzungsfunktion¹⁷. Andererseits hat er als das Verfahren tragende Element, aus rechtsstaatlichen Gründen -wie noch zu zeigen sein wird- dem Beschuldigten durch die Kennzeichnung des gegen ihn erhobenen Vorwurfs die für seine mögliche Verteidigung notwendigen Informationen zu vermitteln¹⁸. Dies ist die sog. Informationsfunktion. Insoweit gleicht er der Anklageschrift. Darüber hinaus hat der Strafbefehl eine dritte Funktion zu erfüllen und geht damit über die Anklageschrift hinaus: Der optimale Strafbefehl hat die Akzeptanz des Beschuldigten bezüglich der beantragten und festgesetzten Strafe herbeizuführen, da nur so das Ziel des Strafbefehlsverfahrens die Hauptverhandlung zu vermeiden erreicht werden kann.

Im Einzelnen:

1. Umgrenzungsfunktion

Der Strafbefehl ist wie die Anklageschrift Grundlage für das weitere Verfahren, weil er die Grenzen festlegt, in denen sich die gerichtliche Untersuchung und Entscheidung zu halten haben¹⁹.

Aufgabe des Strafbefehls ist es, die Tat i.S.d. § 264, über die das Gericht zu entscheiden hat, hinreichend zu spezifizieren, so dass z.B. Verwechslungen mit anderen Taten nicht möglich sind (sog. Umgrenzungsfunktion).

Die Umgrenzungsfunktion steckt also den Rahmen des strafrechtlichen Vorwurfs ab. Dieser ist nicht nur maßgebend für das, was abgeurteilt werden kann, sondern auch für den Umfang des Strafklageverbrauchs. Der Begriff der Umgrenzungsfunktion ist deshalb auch als "Streitgegenstand im Strafprozeß" beschrieben worden²⁰.

Die Umgrenzungsfunktion erfordert, dass der Beschuldigte genau bezeichnet wird²¹. Dies ist die sog. **persönliche Umgrenzungsfunktion**²².

¹⁷ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 68.

¹⁸ Krause/Thon, StV 1985, 252, 253.

¹⁹ KK-Treier, § 200 RN 1; KK-Müller, § 408 RN 1.

²⁰ Puppe NStZ 1982, 230, 231.

²¹ Krause/Thon, StV 1985, 252, 253.

²² Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 69.

Die Umgrenzungsfunktion erfordert in sachlicher Hinsicht, dass der Strafbefehl den Verfahrensgegenstand einschließlich des Schuldumfanges so genau wiedergibt, dass klargestellt ist, auf welchen konkreten Sachverhalt er abstellt und welchen Umfang folglich die Rechtskraft des entsprechenden Urteils haben soll²³, sog. **sachliche Umgrenzungsfunktion**²⁴.

Puppe formuliert insoweit, dass im Hinblick auf das Erfordernis der Genauigkeit der Tatschilderung im Anklagesatz dieser so prägnant sein müsse, dass "praktisch unverwechselbar feststeht, welcher historische Vorgang Gegenstand der Aburteilung sein soll"²⁵ oder, dass nach allgemeinen Regeln der Lebenserfahrung eine Mehrfacherfüllung der Tatbeschreibung so außerhalb aller Wahrscheinlichkeit liegt, dass sie praktisch als ausgeschlossen betrachtet und daher ihre theoretische Möglichkeit vernachlässigt werden kann²⁶.

Dem ist mit Blick auf den Grundsatz *ne bis in idem* uneingeschränkt zuzustimmen.

Welche Anforderungen an eine ausreichende Tatkonkretisierung zu stellen sind, läßt sich nicht allgemein sagen²⁷. So lassen sich insbesondere keine Regeln finden, die für das allgemeine Strafrecht und das Steuerstrafrecht gleichsam gelten. Denn die Tatkonkretisierung ist normabhängig. Was für z.B. § 263 StGB gilt, braucht noch nicht z.B. für § 370 AO i.V.m. dem jeweiligen Besteuerungstatbestand auszureichen und umgekehrt. Es ist von Norm zu Norm zu entscheiden, wann der jeweilige Normverstoß hinreichend konkret dargestellt ist. Als allgemeine Aussage läßt sich allenfalls sagen, dass ein Normenverstoß dann hinreichend konkret dargestellt ist, wenn sämtliche geschriebenen und ungeschriebenen Tatbestandmerkmale abstrakt und konkret ausgefüllt, d.h. verständlich umschrieben und nicht nur mit pauschalen Formeln niedergeschrieben sind²⁸.

Die Anklageschrift ist in wesentlichen Punkten fehlerhaft und erfüllt nicht die Aufgabe der Umgrenzungsfunktion, wenn sie nicht ein Minimum an

²³ Krause/Thon, StV 1985, 252, 253.

²⁴ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 69.

²⁵ Puppe, NStZ 1982, 230.

²⁶ Krause/Thon, StV 1985, 252, 253.

²⁷ OLG Düsseldorf, wistra 1991, 32 ff., 34.

²⁸ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 69.

Informationen enthält, wie Tatbeteiligte, das Prozessthema durch Zeit- und Ortsangabe, Ausführungen zur inneren Tatseite oder Angabe des Mindestschadens, falls sich die exakte Höhe des Schadens nicht ermitteln lässt²⁹.

Folgende Umschreibungen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung hierfür gefunden:

BGHSt 23, 336, 340: "Wesentlich für den Bußgeldbescheid als Prozessvoraussetzung ist nur seine Aufgabe, den Tatvorwurf in persönlicher, sachlicher und rechtlicher Hinsicht von anderen denkbaren Tatvorwürfen abzugrenzen. Diese Aufgabe erfüllt in sachlicher Hinsicht, wenn nach seinem Inhalt kein Zweifel über die Identität der Tat entstehen kann, wenn also zweifelsfrei feststeht, welcher Lebensvorgang erfasst und geahndet werden soll."

BGH NSTZ 1982, 189 (bei Pfeiffer): Ein Verfahrenshindernis besteht nur, wenn "unklar bleibt, auf welchen konkreten Sachverhalt (die Anklage) sich bezieht und welchen Umfang die Rechtskraft eines entsprechenden Urteils haben würde."

BGH, NSTZ 1984, 229: "Das strafbare Verhalten, das Gegenstand des Strafverfahrens bildet, muss im Eröffnungsbeschluss so genau bezeichnet werden, dass erkennbar ist, welche bestimmte Tätigkeit gemeint ist; sie muss sich von anderen gleichartigen strafbaren Handlungen des Täters unterscheiden lassen. Welche tatsächlichen Angaben hierzu erforderlich sind, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern ist eine Frage des Einzelfalles. Je mehr aber mit weiteren gleichartigen Taten des Angeklagten zu rechnen ist, umso notwendiger ist es, die in Betracht kommenden Fälle durch tatsächliche Merkmale voneinander zu unterscheiden. (...) Damit weder die Gefahr einer Doppelbestrafung geschaffen, noch die Bestrafung bisher unbekannter Verbrechen unterbunden wird, muss es aus rechtsstaatlichen Gründen hingenommen werden, dass das Hauptverfahren nicht eröffnet werden darf, solange es an ausreichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Unterscheidung einzelner Taten voneinander fehlt. "

²⁹ OLG Frankfurt, OLGSt, § 200 StPO, Nr. 1, Seite 2; Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 69.

BayObLGSt 1991, 6 = wistra 1991, 195: "Die Anklageschrift dient einmal der Bestimmung des Prozeßgegenstandes und hat insoweit eine Umgrenzungsfunktion. Der Prozeßgegenstand wird durch die Bezeichnung des Angeeschuldigten und die Schilderung der Tat als des historischen Lebensvorganges, der dem Angeeschuldigten zur Last gelegt werden soll, bestimmt. Die weiteren nach § 200 StPO in die Anklageschrift aufzunehmenden Angaben haben eine Informationsfunktion (...) Im Rahmen der Umgrenzungsfunktion muss die dem Angeklagten vorgeworfene Tat so beschrieben werden, dass praktisch unverwechselbar feststeht, welcher historische Vorgang Gegenstand der Aburteilung sein soll. Die beschriebene konkrete Tat muss nicht nur nach Ort und Zeit, sondern durch bestimmte Tatbestände so genau gekennzeichnet werden, dass keine Unklarheit darüber möglich ist, welche Handlungen dem Angeklagten zur Last gelegt werden und welchen Umfang die Rechtskraft eines auf der Grundlage der Anklage ergehenden Urteils haben würde (...) Wie die Sachverhaltsschilderung beschaffen sein muss, um die Umgrenzungsfunktion zu erfüllen, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Schilderung muss um so konkreter sein, je größer die allgemeine Möglichkeit ist, dass der Angeklagte verwechselbare Straftaten gleicher Art verübt hat."

OLG Karlsruhe, Justiz 1982, 58: "Es ist Aufgabe der Anklage, aus Gründen der Rechtssicherheit und der Ermöglichung einer wirksamen Verteidigung, den Tatvorwurf in persönlicher, sachlicher und rechtlicher Hinsicht von anderen denkbaren Anschuldigungen so abzugrenzen, dass nach seinem Inhalt unter Ausschluss der Verwechslungsgefahr zweifelsfrei feststeht, welcher Vorgang erfasst und geahndet werden soll (...) Die Gleichheit der Tat muss gewahrt bleiben (...) Verfahrenshindernis, wenn (...) unklar bleibt, (...) welchen Umfang die Rechtskraft eines entsprechenden Urteils haben würde."³⁰

Sämtliche vorstehende Entscheidungen ergingen zu allgemeinen Straftatbeständen. Das OLG Düsseldorf hat hingegen speziell für den Strafbefehl in Steuerstrafsachen folgende weitere Anforderungen gestellt:

OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365: "Zur Kennzeichnung einer zu ahndenden Steuerhinterziehung (...) gehört die -wenn auch kurze- Darstellung der tatsächlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, über dessen

³⁰ OLG Karlsruhe, wistra 1994, 319 ff., 320.

Verkürzung entschieden werden soll, die Angabe, durch welches Täterverhalten und für welchen in Betracht kommenden Steuerabschnitt die Erklärungs- und/oder Anmeldepflichten verletzt wurden, sowie ein Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer mit derjenigen, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber der Steuerbehörde nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig angemeldet oder festgesetzt wurden."

Dem OLG Düsseldorf ist hinsichtlich der Anforderungen an die Umgrenzungsfunktion in Steuerstrafsachen zuzustimmen. Denn in Steuerstrafsachen können der Tatablauf und der Schuldumfang nicht schon durch die bloße Angabe der betroffenen Steuerart und der Summe der jeweils verkürzten Abgabe hinreichend deutlich gemacht werden³¹. Es gehört vielmehr zur Kennzeichnung einer zu ahndenden Steuerhinterziehung im Anklagesatz -respektive im Strafbefehl neben der Darstellung der tatsächlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, über dessen Verkürzung entschieden werden soll, auch die Angabe, durch welches Täterverhalten und für welchen in Betracht kommenden Steuerabschnitt die Erklärungspflichten verletzt wurden sowie ein Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer (Steuer-Soll) mit derjenigen, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber der Steuerbehörde nicht oder nicht in voller Höhe festgesetzt wurde (Steuer-Ist)³². Ohne dieses Mindestmaß an Wiedergabe der in Betracht kommenden Lebensvorgänge macht auch ein Strafbefehl das historische Tatgeschehen -und den Umfang des Schuldvorwurfs nicht hinreichend deutlich³³. Es fehlt dann also nach der nicht unumstrittenen Auffassung des OLG Düsseldorf³⁴ an der notwendigen Umgrenzungsfunktion.

Mit dem OLG *Düsseldorf*³⁵ müssen folgende Angaben in einer wirksamen Anklage bzw. einem wirksamen Strafbefehl enthalten sein:

³¹ OLG Düsseldorf, OLGSt, § 200 StPO Nr. 2, Seite 3 m.w.N = wistra 1988, 365, 366.

³² OLG Düsseldorf, OLGSt, § 200 StPO Nr. 2, Seite 4 = wistra 1988, 365, 366; Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 71.

³³ OLG Düsseldorf, OLGSt, § 200 StPO Nr. 2, Seite 4 = wistra 1988, 365, 366.

³⁴ OLG Düsseldorf, OLGSt, § 200 StPO Nr. 2, Seite 4 = wistra 1988, 365, 366; a.A.: BayObLG, wistra 1992, 238 ff., 240.

³⁵ OLG Düsseldorf, NJW 1989, 2145 = wistra 1988, 365 = JR 1989, 435 m. Anm. Rieß; OLG Düsseldorf, NStZ 1991, 99 = wistra 1991, 32.

1. Die tatsächlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, über dessen Verkürzung entschieden werden soll,
2. das Täterverhalten,
3. die Angabe, für welchen in Betracht kommenden Steuerabschnitt die Erklärungs- und Anmeldepflicht verletzt wurde und
4. ein Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer mit derjenigen, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber der Steuerbehörde nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig angemeldet oder festgesetzt wurde.

Eine wirksame Anklageschrift bzw. ein wirksamer Strafbefehl setzt daher u.a. einen Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer (Steuer-Soll) mit derjenigen, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber der Steuerbehörde nicht oder nicht in voller Höhe festgesetzt wurde (Steuer-Ist).

Die Differenz (Steuer-Soll minus Steuer-Ist) ist dann die verkürzte Steuer.

Dieser Vergleich zwischen Soll und Ist unabdingbare Voraussetzung einer wirksamen Anklageschrift in Steuerstrafsachen. Dies gilt namentlich auch in Fällen, in denen dem Angeklagten eine Einkommensteuerverkürzung zur Last gelegt wird. Ohne diesen Vergleich ist die Umgrenzungsfunktion, die die Anklageschrift zu leisten hat, nicht erbracht, es fehlt dann somit an einer wirksamen Anklageschrift. Denn es könnte sein, dass andere (weitere) Beträge derselben Steuerart verkürzt sind, so dass unklar bleiben könnte, welche Verkürzungen angeklagt sind³⁶.

In dem von OLG Düsseldorf entschiedenen Fall beschrieb der Strafbefehl den gegen den Angeklagten erhobenen Vorwurf wie folgt³⁷:

"Das Finanzamt beschuldigt Sie, in X in den Jahren 1979 und 1980 durch zwei selbständige, in sich fortgesetzte Handlungen, und zwar

a) durch Angabe der unrichtigen Umsatzsteuererklärungen 1978 und 1979 für die Firma Y-GbR zum Vorteil dieser Firma die Umsatzsteuer 1978 und 1979 in Höhe von DM

³⁶ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 72.

³⁷ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366.

b) durch Angabe der unrichtigen Einkommensteuererklärungen 1978 und 1979 für die an der vorgenannten GbR Beteiligten zum Vorteil der Eheleute E die Einkommensteuer 1978 und 1979 in Höhe von DM zum Vorteil des die Einkommensteuer 1978 und 1979 in Höhe von DM verkürzt zu haben.

Die Verkürzungen sind eingetreten, weil Sie es unterlassen haben, in die Grundaufzeichnungen ihrer Mandanten Einsicht zuzunehmen.

Vergehen nach § 370 AO".

Nach Auffassung des OLG Düsseldorf war der Entscheidungsgegenstand so ungenau oder so unvollständig bezeichnet, dass weder der historische Ablauf des Tatgeschehens noch der Umfang des Schuldvorwurfs mit genügender Deutlichkeit bei diesem Strafbefehl zu erkennen waren³⁸.

Denn nach Auffassung des OLG Düsseldorf können in Steuerstrafsachen in der Regel Tatablauf und der Schuldumfang nicht schon durch die bloße Angabe der betroffenen Steuerart und der Summe der jeweils verkürzten Abgaben deutlich gemacht werden³⁹. Denn es gehört zur Kennzeichnung einer zu ahndenden Steuerhinterziehung, dass im Anklagesatz oder im Strafbefehlsantrag eine wenn auch nur kurze Darstellung der tatsächlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, über dessen Verkürzung entschieden werden soll, gegeben wird⁴⁰. Dies erfordert die Angabe, durch welches Täterverhalten und für welchen in Betracht kommenden Steuerabschnitt die Erklärungs- und/oder Anmeldepflichten verletzt wurden⁴¹. Ferner gehört hierzu ein Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer mit derjenigen, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber Steuerbehörden nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig angemeldet oder festgesetzt wurden⁴². Ohne dieses Mindestmaß an Wiedergabe der in Betracht kommenden Lebensvorgänge macht auch ein Strafbefehl das historische Tatgeschehen und den Umfang des Schuldvorwurfs nicht hinreichend deutlich⁴³.

³⁸ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366.

³⁹ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366.

⁴⁰ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366.

⁴¹ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366.

⁴² OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366; Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 73.

⁴³ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366; Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 73.

Keineswegs kann auch der Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer mit der aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben ermittelten etwa mit dem Hinweis unterbleiben, der Angeklagte wisse doch, was er verkürzt habe. Denn diese Auffassung verkennt, dass der typische Steuerhinterzieher nicht exakt berechnet, welche steuerlichen Konsequenzen seine unrichtige oder unvollständige Erklärung hat. Vielmehr verschweigt er bestimmte Einnahmen oder erfindet Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, ohne sich über die genauen betragsmäßigen steuerlichen Auswirkungen Gedanken zu machen oder gar den Verkürzungsbetrag exakt zu berechnen. Für den typischen Steuerhinterzieher ist nur klar, dass er aufgrund seiner unrichtigen oder unvollständigen Angaben Steuern in für ihn unbekannter Höhe verkürzt. Allenfalls schätzt er den Betrag grob. Ob diese Schätzung jedoch nur annähernd zutreffend ist, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden. Daher muss in der Anklageschrift das steuerliche Ergebnis aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Erklärung dem zutreffenden steuerlichen Mehrergebnis gegenübergestellt werden und durch Subtraktion der Verkürzungsbetrag pro Jahr und Steuerart dargestellt werden.

Völlig unzureichend wäre die Angabe einen bestimmten Betrag Steuern hinterzogen zu haben ohne Angabe der Steuerart. Denn es kann Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Lohnsteuer oder eine andere Steuerart Tatgegenstand sein. Fehlt die Steuerart, ist unklar, welche Tat i.S.d. § 264 angeklagt ist.

Es genügt auch nicht die Angabe, einen bestimmten Betrag Steuern z. B. bei der Einkommensteuer im Jahr 01 verkürzt zu haben. Zwar sind hier Steuerart und -jahr angegeben. Dennoch fehlt hier der Vergleich des Steuer-Solls mit dem Steuer-Ist. Diese Eckdaten sind jedoch wichtig, um den Tarif ersehen zu können und die Differenz berechnen zu können⁴⁴.

Ferner muss bei einer Anklage bzw. einem Strafbefehl wegen Umsatzsteuerverkürzung ersichtlich sein, ob der Vorwurf eine unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung oder falsche Umsatzsteuervoranmeldungen zum Gegenstand hat.

⁴⁴ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 74.

Nach §§ 13, 18 UStG entsteht die Umsatzsteuer bei der regelmäßig in Betracht kommenden Besteuerung nach vereinbarten Entgelten i.S.d. § 16 Abs. 1 UStG mit dem Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes, § 18 Abs. 1 UStG. In der Regel entsteht die Steuerschuld also mit Ablauf jedes Kalendermonats, in dem die Leistungen seitens des steuerpflichtigen Rechnungsstellers ausgeführt worden sind⁴⁵. Der Unternehmer hat daher bis zum 10. eines jeden Monats grundsätzlich für den vorangegangenen Monat oder auf Antrag nach § 44 UStDV für den vorvergangenen Monat eine Voranmeldung abzugeben, § 168 AO. Bis zum 31.05. eines jeden Jahres hat der Unternehmer eine Umsatzsteuererklärung abzugeben, § 18 Abs. 3 UStG, §§ 149, 150 AO. In dieser Umsatzsteuererklärung werden die Monatsergebnisse zusammengefasst. Falls sich die Summe der Fehlbeträge unrichtiger Voranmeldungen mit dem Fehlbetrag einer unrichtigen Jahresumsatzsteuererklärung deckt, entsteht durch die unrichtige Jahreserklärung nach Auffassung des *OLG Düsseldorf*⁴⁶ und *Samson*⁴⁷ keine andere, keine neue und keine größere Steuerverkürzung als die, welche bereits durch die einzelnen monatlichen Voranmeldungen für das jeweilige Kalenderjahr entstanden sind⁴⁸. Durch die unrichtige Jahreserklärung wird der durch die unrichtigen Voranmeldungen bewirkte Erfolg der Umsatzsteuerverkürzung lediglich bekräftigt. Daher kann die Abgabe von unrichtigen Jahreserklärungen, die eine exakte Zusammenfassung der Voranmeldungen darstellt, nur noch als eine mitbestrafte Nachtat gewertet werden⁴⁹.

Nach anderer Auffassung stellt die Jahreserklärung zwar eine eigene, selbständig strafbare Tat dar, sie ist jedoch als -mitbestrafte- Nachtat nicht separat strafbar⁵⁰. Die Nachtat setzt voraus, dass durch die neue Tat die durch die neue Tat erlangten Vorteile lediglich verwertet oder gesichert werden sollen⁵¹. Die Nachtat darf also nicht zu einer Vergrößerung des

⁴⁵ Unter der Voraussetzung, dass der Unternehmer, der monatlich eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben hat, eine Sondervorauszahlung in Höhe von einem Elftel der Summe der Vorauszahlungen für das Vorjahr an die Finanzkasse leistet, erhält dieser Unternehmer auf Antrag eine sog. Dauerfristverlängerung: Er muss die Voranmeldungen bis zum 10. eines jeden Monats nicht für den letzten, sondern nur den vorletzten Monat abgeben, §§ 46 - 48 UStDV.

⁴⁶ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366.

⁴⁷ F/G/S-Samson, § 370 RN 136.

⁴⁸ OLG Düsseldorf, wistra 1988, 365, 366; zum Verhältnis Vortat und Nachtat zur Tat: Maurach/Gössel/Zipf, S. 441 ff., 442.

⁴⁹ F/G/S-Samson, § 370 RN 136 m.w.N..

⁵⁰ Terstegen, S. 69; vgl. auch F/G/S-Samson, § 370 RN 136 m.w.N..

⁵¹ Dreher/Tröndle, vor § 52 Rn 48 ff., 50 m.w.N..

Schadens führen oder ein anderes Rechtsgut tangieren⁵². Nur wenn die Vortat - gleich aus welchen Gründen- nicht strafbar⁵³ oder nicht nachweisbar⁵⁴ ist, lebt die Strafbarkeit der ansonsten mitbestraften Nachtat mangels Mitbestrafung wieder auf⁵⁵.

Fazit: Bei der Umsatzsteuerhinterziehung müssen sowohl der Strafbefehl als auch die Anklageschrift schon im Anklagesatz das Jahr bzw. den Monat bei der Umsatzsteuervoranmeldung angeben und darüber hinaus mitteilen, ob die Jahreserklärung deckungsgleich mit der Gesamtzahl der einzelnen Voranmeldungen ist oder ob die Jahressteuererklärung einen darüber hinausgehenden Hinterziehungstatbestand verwirklichte⁵⁶.

Im übrigen ist, wie bei allen anderen Steuerverkürzungen, die Steuerart, die gesetzlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, Ergebnis der unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung, die gesetzlich zutreffende Steuer, die Differenz zwischen falscher und zutreffender Steuerschuld und schließlich der Gesamtbetrag der Verkürzung anzugeben⁵⁷.

Fehlt es an einem Vergleich zwischen festzusetzender und wegen der Verkürzung festgesetzter Steuer in der Anklageschrift, ist nicht bloß die Umgrenzungsfunktion der Anklageschrift verletzt, sondern erst recht auch die Informationsfunktion. Eine spätere Heilung der Verletzung der Umgrenzungsfunktion scheidet insoweit nach einhelliger Meinung aus⁵⁸. Allerdings läßt das OLG Düsseldorf bei einer mangelhaften Anklageschrift die Heranziehung des wesentlichen Ergebnisses der Ermittlungen zur Auslegung des Anklagesatzes der Anklageschrift zu⁵⁹.

⁵² Dreher/Tröndle, vor § 52 RN 48 ff., 50 m.w.N.; RGSt 64, 283; BGHSt 6, 67.

⁵³ Dreher/Tröndle, vor § 52 RN 48 ff., 50 m.w.N..

⁵⁴ Dreher/Tröndle, vor § 52 RN 48 ff., 50 m.w.N.; MDR 55, 269; GA 71, 84; Hamm JM-BINW 55, 236, Hamm OLGSt 121 zu § 263; Küper, Lange-Festschrift, S. 75.

⁵⁵ Dreher/Tröndle, vor § 52 RN 48 ff., 50 m.w.N..

⁵⁶ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 75.

⁵⁷ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 75.

⁵⁸ Krause, RN 117 m.w.N.; OLG Frankfurt, OLGSt, § 200 StPO, Nr. 1, Seite 1 und Anm. Rieß, Seite 3 ff., 7, 8.

⁵⁹ OLG Düsseldorf, wistra 1994, 318, 319

2. Informationsfunktion

Die Tatschilderung in der Anklageschrift dient jedoch auch der Information des Angeklagten, des Verteidigers, der Öffentlichkeit und der Richter, namentlich der Schöffen bei Schöffengerichtsverfahren, die den Akteninhalt nicht kennen dürfen⁶⁰ (sog. Informationsfunktion). Deshalb ist es erforderlich, dass die Tatbestände, die die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale der herangezogenen Strafvorschrift ergeben, genau dargelegt sind⁶¹. Dem Angeklagten, dem Verteidiger, der Öffentlichkeit und den Schöffen muss es möglich sein, den Subsumtionsvorgang, den der Staatsanwalt bei Fertigung der Anklageschrift vorgenommen hat, nachvollziehen zu können⁶². Gleiches gilt für den Strafbefehl⁶³. Denn der Beschuldigte, der nach Zustellung des Strafbefehls zu entscheiden hat, ob er Einspruch einlegt, muss verstehen können, was ihm zur Last gelegt wird. Gleichmaßen gilt dies auch für die anwaltliche Beratungspraxis: Denn der Verteidiger hat dem Beschuldigten die Chancen und Risiken eines Einspruchs zu eröffnen. Die Chancen kann er jedoch im konkreten Einzelfall nur entdecken und aufzeigen, wenn er Fehler im Subsumtionsvorgang des Staatsanwalts oder der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes entdeckt.

Denn vor allem soll mit der Information im Strafbefehl und in der Anklageschrift dem Angeklagten eine sachgerechte Verteidigung ermöglicht werden⁶⁴.

3. Akzeptanzfunktion

Nach Sinn und Zweck des Strafbefehls soll dieser die mündliche Hauptverhandlung einsparen. Damit ist der Strafbefehl ein prozessökonomisches strafrechtliches Institut. Denn er kommt ohne Eröffnungsbeschluss und Hauptverhandlung aus. Denn der Strafbefehlsantrag steht der Anklageschrift gleich. Mit der Unterzeichnung des von der Staatsanwaltschaft bzw. BuStra vorgefertigten Entwurfs durch den Richter wird er erlassen. Hierdurch wird aus dem Strafbefehlsentwurf ein Strafbefehl, der einen Eröffnungsbeschluss als auch die Hauptverhandlung entbehrlich macht, so dass der Richter als auch

⁶⁰ str., vgl. Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 30 GVG RN 2.

⁶¹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 76.

⁶² Krause/Thon, StV 1985, 252, 255.

⁶³ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 76.

⁶⁴ OLG Frankfurt, OLGSt, § 200 StPO, Nr. 1, m. Anm. Rieß, Seite 3.; OLG Düsseldorf, wistra 1991, 32 ff., 34.

der Sitzungsvertreter der Staatsanwaltschaft insoweit entlastet werden⁶⁵. Keineswegs ist der Strafbefehl jedoch eine Art minderwertige Anklageschrift, die etwa weniger genau oder gröber sein dürfte, als die Anklageschrift selbst⁶⁶. Denn der Strafbefehl soll nicht nur den Vorwurf im Hinblick auf den späteren Strafklageverbrauch exakt umgrenzen, sondern er muss auch den Angeklagten, der möglicherweise durch den Strafbefehl erstmalig die Argumentationskette der Strafverfolgungsbehörde zur Kenntnis nimmt und erstmalig die Zeugen und sonstigen Beweismittel erfährt, die der Strafverfolgungsbehörde zur Verfügung stehen, als Informationsmedium dienen⁶⁷. Darüber hinaus ist Sinn und Zweck des Strafbefehlsverfahrens die Hauptverhandlung zu ersparen, anderenfalls das Regelverfahren von der Strafverfolgungsbehörde gewählt werden müsste. Damit aber hat der Strafbefehl noch eine weitere Funktion, die über die Umgrenzungsfunktion und die Informationsfunktion hinausgeht: Der Strafbefehl soll dazu führen, dass der Angeklagte den Inhalt des Strafbefehls und das dort aufgeworfene Strafmaß akzeptiert. Denn nur dann wird er keinen Einspruch einlegen, so dass nur so die durch den Strafbefehl gewünschte Einsparung der Hauptverhandlung erfolgt. Diese Funktion, die auf die Akzeptanz der Beschuldigung als auch der ausgeworfenen Strafe hinzielt, sollte als Akzeptanzfunktion des Strafbefehls bezeichnet werden⁶⁸. Aus staatsanwaltschaftlicher Sicht macht es m.E. also keinen Sinn einen Strafbefehl zu formulieren, der sicher nicht von dem Beschuldigten akzeptiert wird. Hieran ändert auch die Neufassung der Nr. 175 RiStBV nichts. Denn Nr. 175 Abs. 3 Satz 2 RiStBV formuliert: "Auf einen Strafbefehl ist nicht schon deswegen zu verzichten, weil ein Einspruch des Beschuldigten zu erwarten ist." Sinn und Zweck der Akzeptanzfunktion des Strafbefehls ist es auch gerade in den Fällen, in denen nach Aktenlage nach Abschluß der Ermittlungen mit einem Einspruch des Beschuldigten zu rechnen ist, den Beschuldigten von der materiellen Richtigkeit des Tatvorwurfs und des Strafmaßes zu überzeugen, so dass der Beschuldigte den Strafbefehl akzeptiert⁶⁹.

Der Unterschied zum Anklageverfahren wird hier deutlich: Während der Angeklagte sich dem Verfahren nicht entziehen kann, notfalls vorgeführt wird, ist

⁶⁵ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 76.

⁶⁶ OLG Düsseldorf, wistra 1991, 32 ff., 34.

⁶⁷ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 77.

⁶⁸ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 77.

⁶⁹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 77.

die Situation beim Strafbefehlsverfahren anders: Hier kann sich der Beschuldigte der Verurteilung in diesem schriftlichen Verfahren durch Einspruchseinlegung entziehen. Dies ändert selbstverständlich nichts an dem Ergebnis einer späteren möglichen Verurteilung. Jedoch ist das Ziel des Strafbefehlsverfahrens, die Hauptverhandlung zu sparen, verpaßt, wenn der Angeklagte Einspruch einlegt. Will also die Strafverfolgungsbehörde auf dem für das Gericht und den Sitzungsdienst der Staatsanwaltschaft prozeßökonomischeren Weg zum gleichen Ergebnis wie im Anklageverfahren kommen, muss sie einen überzeugenden Strafbefehl leisten. Dies gelingt jedoch nur, wenn sie den Strafbefehlsantrag so gut formuliert, dass der Beschuldigte sich keine Chancen bei der Hauptverhandlung ausrechnet. Daher muss unter dem Blickwinkel der Akzeptanzfunktion die Strafverfolgungsbehörde auf alle vorgetragenen oder zu erwartenden Argumente des Beschuldigten im Strafbefehlsentwurf eingehen⁷⁰.

4. Ableitung des notwendigen Inhalts des Strafbefehls aus § 370 AO

Der notwendige Inhalt eines Strafbefehls ergibt sich aus § 370 AO. Denn eine Steuerverkürzung im Sinn des § 370 AO ist eine Minderung des Steueraufkommens durch die in dieser Blankettvorschrift i.V.m. den Besteuerungstatbeständen beschriebenen Tathandlungen der Steuerunehrlichkeit. Ob also Steuern verkürzt sind oder nicht, ergibt ein Vergleich des Steuer-Solls, d.h. der aus dem gesetzlichen Tatbestand geschuldeten Steuer, mit dem Steuer-Ist, das infolge der Steuerunehrlichkeit des Steuerpflichtigen festgesetzt und/ oder entrichtet worden ist⁷¹.

Damit muss denotwendig das Soll dem Ist und die jeweilige Differenz im Strafvorwurf erhoben, d.h. ausdrücklich dargestellt sein. Damit müssen in einer Anklageschrift und auch in einem Strafbefehl Soll und Ist sowie die sich daraus ergebende Differenz dargestellt werden⁷². Dies muss aber auch für jedes Jahr bzw. bei Umsatzsteuervoranmeldungen für jeden Voranmeldungszeitraum gesondert aufgeführt werden⁷³. Denn der strafrechtliche Vorwurf geht nicht dahin, in mehreren Jahren x DM hinterzogen zu haben, sondern aufgrund der Blankettvorschrift des § 370 AO i.V.m. den jeweiligen

⁷⁰ Burkhard, der Strafbehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 77.

⁷¹ Eich, S. 53.

⁷² Burkhard, der Strafbehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 78.

⁷³ Burkhard, der Strafbehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 78.

Besteuerungstatbeständen muss auf jedes Jahr bzw. auf jeden Veranlagungszeitraum separat abgestellt werden⁷⁴. So kann hinsichtlich der Einkommensteuer nicht die Anklage oder der Strafbefehl dahingehend lauten, in 5 Jahren 200.000,-- DM verkürzt zu haben, sondern es muss wegen der Abschnittsbesteuerung für jeden Veranlagungsabschnitt das Soll, das Ist und die Differenz ausdrücklich aufgeführt werden.

Dies folgt auch aus dem Sinn und Zweck des § 370 AO. Denn der Erfolg der Steuerhinterziehung liegt nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach in einer Subtraktion des tatsächlich festgesetzten oder gezahlten Betrages von dem, was unter Zugrundelegung des wahren Sachverhaltes hätte festgesetzt werden oder gezahlt werden müssen⁷⁵.

Dies folgt auch aus dem Gedanken, dass nach Auffassung des BGH ein Strafurteil wegen einer Steuerhinterziehung erkennen lassen muss, welches steuerlich erhebliche tatsächliche Verhalten des Angeklagten im Rahmen welcher Abgabenart und ggf. in welchem Besteuerungszeitraum zu einer Steuerverkürzung geführt hat und welche innere Einstellung der Angeklagte dazu hat⁷⁶.

Der BGH machte in diesem Urteil nur eine Ausnahme dahingehend, dass es bei einem geständigen Angeklagten, der selbst ausreichend sachkundig ist, ausnahmsweise keiner nach Steuerart und Besteuerungszeiträumen dargelegten Berechnung der hinterzogenen Steuern bedürfe⁷⁷.

Letzterem kann nicht gefolgt werden. Denn schon im Hinblick auf den Strafklageverbrauch muss für ein eventuelles neues Verfahren zweifelsfrei erkennbar sein, welcher Zeitraum und welche Steuerarten angeklagt waren und was der Gegenstand des Verfahrens war. Daher müssen neben der Angabe des Zeitraums und der Steuerart auch zur Verdeutlichung des Verkürzungstatbestandes die jeweils erklärten Beträge den zu erklärenden Beträgen und die daraus sich jeweils ergebende Verkürzungssumme im Strafbefehl, wie auch in der Anklageschrift, als auch im Urteil dargestellt werden. Es kann daher nicht auf die Fachkompetenz des Angeklagten

⁷⁴ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 78.

⁷⁵ Klein, S. 26, Eich, S. 53.

⁷⁶ BGH, wistra 1993, 342 = NWB Nr. 19 vom 09.05.1994, Fach 13, S. 845

⁷⁷ BGH, wistra 1993, 342 = NWB Nr. 19 vom 09.05.1994, Fach 13, S. 845.

abgestellt werden. Es genügt nach unserem Strafprozeßrecht eben gerade nicht, wenn der Angeklagte schon selbst weiß, wofür er bestraft wird⁷⁸. Dies fordert auch der Gedanke der Rechtsklarheit. Denn wie wollte man in streitigen Fällen noch unterscheiden, ob der Angeklagte ausreichende Fachkompetenz hat. Würde man sie mit dem Prozeßgericht nachträglich bejahen, wäre der Strafbefehl und im Einspruchsfall der durch den Strafbefehl ersetzte Eröffnungsbeschluß rechtmäßig verfasst. Würde man die Fachkompetenz des Beschuldigten nachträglich -abweichend vom Vordergericht- verneinen, wäre der Strafbefehl und der durch ihn im Einspruchsfall ersetzte Eröffnungsbeschluß rechtswidrig und das Verfahren unrettbar krank, so dass nur eine Einstellung nach § 206 a StPO bzw. in der Hauptverhandlung durch Urteil nach § 260 Abs. 3 StPO in Betracht käme. Ähnliche Probleme ergeben sich bei einer Anklageschrift und dem Urteil: Während beides im Fall der Bejahung ausreichender Kompetenz des Beschuldigten ordnungsgemäß abgefaßt wäre, wäre verneinendenfalls eine Nachtragsanklage gemäß § 266 StPO erforderlich und das Urteil aufzuheben. Da diese Ausnahme in der Rechtsprechung des BGH für die Anklage und das Urteil keinen Bestand haben kann, kann diese Rechtsprechung auch nicht entsprechend auf einen Strafbefehl gegen einen ausreichend Fachkundigen übertragen werden⁷⁹.

Schließlich ist auch die Höhe der Steuerverkürzung von entscheidender Bedeutung, als sie den Schuld- und Unwertgehalt der Tat bestimmt und somit maßgebendes Kriterium für die Strafzumessung ist⁸⁰.

Wären nun keine einzelnen Angaben für jeden Veranlagungsabschnitt in der Anklageschrift oder im Strafbefehl aufgeführt, so müsste, falls sich in einer Hauptverhandlung herausstellt, dass die Strafbarkeit des letzten verfolgten Jahres verjährt ist, aus den Akten der auf dieses Jahr entfallende Verkürzungsbetrag erst herausgesucht und subtrahiert werden. Bei einer entsprechenden Darstellung der einzelnen Veranlagungsabschnitte lässt sich der entsprechende Betrag leicht ausschließen. Auch bei Tatmehrheit ist die Einzeldarstellung für jeden Veranlagungsabschnitt unerlässlich, damit der schwerste Vorwurf mit der Einsatzstrafe belegt werden kann und dann die

⁷⁸ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 78.

⁷⁹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 79.

⁸⁰ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 79; zur Strafzumessung im Steuerstrafrecht: Burkhard, die Praxis der Strafzumessung im Steuerstrafrecht, PStR 1999, 87.

Einzelstrafen für die übrigen Verkürzungstatbestände ausgeworfen werden können⁸¹.

Somit folgt m.E. auch aus § 370 AO, dass der Vergleich des Steuer-Solls mit dem Steuer-Ist für jeden Besteuerungsabschnitt zwingend zum Tatvorwurf gehört.

IV. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Umgrenzungs- oder Informationsfunktion

1. Mängel der Umgrenzungsfunktion

Anerkannt ist, dass schwere Mängel des Anklagesatzes, soweit diese die Umgrenzungsfunktion betreffen, zur Unwirksamkeit des auf der Anklageschrift fußenden Eröffnungsbeschlusses führen, soweit die Mängel nicht durch das mitgeteilte wesentliche Ergebnis der Ermittlungen geheilt werden⁸². Die Unvollständigkeit des wesentlichen Ergebnisses der Ermittlungen allein führt jedoch nicht zur Unwirksamkeit der Anklage⁸³.

Fehlen im Strafbefehl, der im Einspruchsfall den Eröffnungsbeschluss ersetzt, also Angaben über die tatsächlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, über dessen Verkürzung entschieden werden soll oder ist das Täterverhalten nicht (hinreichend) beschrieben oder fehlt die Angabe, für welchen in Betracht kommenden Steuerabschnitt die Erklärungs- und Anmeldepflicht verletzt wurde oder fehlt ein Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer mit derjenigen, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber der Steuerbehörde nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig angemeldet oder festgesetzt wurde, ist der den Eröffnungsbeschluss ersetzende Strafbefehl unwirksam⁸⁴.

⁸¹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 79.

⁸² OLG Düsseldorf, wistra 1994, 318, 319-, BGHSt 5, 225, 227; BGH GA 1980, 108, 109; BGH NSTz 1984, 133; zuletzt: BGH, Beschluß vom 29.11.1994, -4 StR 648/94- m.w.N., zitiert bei wistra 1995, 150 ff., 15 1; BGH, Urteil vom 25.01.1995, - 3 StR 448/94-, wistra 1995, 150 ff., 151.

⁸³ Denn das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen ist kein für den Fortgang des Verfahrens konstitutiver Teil der Anklage, BGH, Urteil vom 25.01.1995, - 3 StR 448/94-, wistra 1995, 150 ff., 151. Dem entspricht es, dass die Staatsanwaltschaft in der Hauptverhandlung nur den Anklagesatz, nicht aber das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen verliert, BGH, Urteil vom 13.12.1994, - 1 StR 641/94-, zitiert bei BGH, wistra 1995, 150 ff., 151.

⁸⁴ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 80.

Ist Einspruch gegen den Strafbefehl eingelegt, liegt in derartigen Fällen ein Prozeßhindernis vor, da ein wirksamer, ordnungsgemäßer Eröffnungsbeschluß Verfahrensvoraussetzung ist, dieser Eröffnungsbeschluß in Form des Strafbefehls die Fehler des letzteren jedoch beinhaltet.

Ist der Strafbefehl erlassen worden, ist er unter obigen Voraussetzungen ebenfalls rechtswidrig. Die Frage, ob er bloß rechtswidrig und anfechtbar oder gar nichtig ist, richtet sich m.E. nach den allgemeinen Kriterien, die auch zur Frage der Nichtigkeit von Urteilen entwickelt wurden. Bei schweren offenkundigen Fehlern ist also von Nichtigkeit auszugehen. Fehlen Angaben zur Zeit, Ort und zur Tatbeschreibung ist von einem schweren Fehler, der auch jedermann sofort ins Auge springt auszugehen. Fehlt der Vergleich zwischen Steuer-Ist und Steuer-Soll sowie der Gesamtbetrag der Verkürzungen, ist m.E. ebenfalls von einem offensichtlichen schweren Fehler auszugehen. Ist nur ein Gesamtbetrag der Verkürzung für mehrere Besteuerungsabschnitte angegeben, wird m.E. ebenfalls von einem schweren unerträglichen Fehler mit der Folge der Nichtigkeit auszugehen sein⁸⁵.

Meistens wird jedoch nicht jede Betragsangabe für die einzelnen Besteuerungsabschnitte fehlen, sondern nur z. B. der Vergleich zwischen Steuer-Soll und Steuer-Ist in den einzelnen Jahren, während der Gesamtbetrag der Verkürzung -und für jedes Jahr gesondert ausgeworfen- angegeben sein wird. Dann wird man wohl m.E. nicht von einem so gravierenden Fehler ausgehen können, der es unerträglich erscheinen läßt, wenn ein derartiger Strafbefehl rechtskräftig wird. Hier wird also nur von einem rechtswidrigen und daher anfechtbaren Strafbefehl auszugehen sein, der bei Fristversäumnis in Rechtskraft erwächst.

2. Mängel der Informationsfunktion

Verschiedentlich wird behauptet, dass nur Fehler in der Umgrenzungsfunktion zur Unwirksamkeit der Anklageschrift bzw. des Strafbefehls führen sollen⁸⁶. Fehler hinsichtlich der Informationsfunktion sollen in der Revision bloß zur Aufhebung und Zurückverweisung führen⁸⁷. Zu Recht halten *Krause/Thon* die

⁸⁵ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 80.

⁸⁶ BayObLGSt 1991, 6, 10, 11, m.w.N; BayObIG, wistra 1992,238 ff., 240.

⁸⁷ BayObLGSt 1991, 6, 10, 11, m.w.N; BayObIG, wistra 1992,238 ff., 240.

Umgrenzungs- und Informationsfunktion in der Anklageschrift für grundsätzlich gleichwertig -wenn nicht sogar die Informationsfunktion aus dem Gesichtspunkt der Verteidigung für wichtiger- und vertreten die Auffassung, dass zumindest schwerwiegende Informationsmängel -wie z.B. das Fehlen der exakten Angaben bezüglich des Vergleichs zwischen erklärter und zu erklärender Steuer, Steuerart und Veranlagungszeitraum- ein Verfahrenshindernis darstellen⁸⁸.

Es muss daher die Frage aufgeworfen werden, ob überhaupt unterschiedliche Rechtsfolgen bei der Verletzung der Umgrenzungsfunktion und der Informationsfunktion gerechtfertigt sind. Dies führt zu der Frage zurück, was die Umgrenzungsfunktion und was die Informationsfunktion leisten muss. Erst dann kann man über die Konsequenzen der Verletzung der Umgrenzungsfunktion und der Informationsfunktion nachdenken⁸⁹.

Die Umgrenzungsfunktion soll die Tat zeitlich, räumlich und sachlich abgrenzen. Dies ist hauptsächlich wichtig für den Strafklageverbrauch, also die Frage, ob eine später ggf. abzuurteilende Tat schon einmal Prozessgegenstand eines früheren Verfahrens war.

Die Informationsfunktion soll dem Angeklagten, der Öffentlichkeit und ggf. den Schöffen den Tatvorwurf, also den Prozeßgegenstand übermitteln⁹⁰.

Bei einer Anklageschrift oder einem Strafbefehl, der der von ihm zu leistenden Umgrenzungsfunktion nicht gerecht wird, ist also der Prozeßgegenstand nicht klar umrissen. Dies kann jedoch nicht dem Angeklagten angelastet werden. Fehler hierbei müssen vielmehr zu Lasten der Strafverfolgungsbehörde gehen. Denn eine korrekte Anklageschrift zu entwerfen ist Aufgabe des Staatsanwaltes. Ist die Umgrenzungsfunktion jedoch nicht klar erbracht, ist die Anklageschrift unzulässig. Man mag also auch insoweit wie im Zivil- oder Öffentlichen Recht von einer Zulässigkeit und einer Begründetheit sprechen.

Wird die Unzulässigkeit der Anklageschrift nicht erkannt, ergeht ein entsprechender Eröffnungsbeschluss bzw. der beantragte Strafbefehl wird erlassen. Damit aber krankt das weitere Verfahren doch exakt an dem Fehler der

⁸⁸ Krause/Thon, StV 85, 252 f., 256.

⁸⁹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 81.

⁹⁰ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 81.

Anklageschrift bzw. des Strafbefehlsantrages. Denn der Eröffnungsbeschluss bzw. der Strafbefehl haben den Fehler der Anklageschrift bzw. den des Strafbefehlsantrages unkorrigiert übernommen.

Eine Heilung der fehlerhaften Anklage bzw. des fehlerhaften Strafbefehlsantrages durch das Gericht scheidet aus, da ansonsten gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz verstoßen würde indem die Judikative die Anklageschrift bzw. den Strafbefehlsantrag der Staatsanwaltschaft, also der Exekutive, nachbessern oder ggf. großteils oder in den wesentlichen Punkten selbst schreiben würde. Kläger und Richter wären also eine Person. Hier hilft auch nicht weiter, dass die StPO selbst ein Zwischenverfahren vorsieht. Denn dies dient nicht dazu, eine unschlüssige oder unzulässige Anklageschrift durch den Richter schlüssig oder zulässig zu machen. Vielmehr soll eine Anklage gegen Unschuldige vermieden werden. Das Zwischenverfahren dient also zur Überprüfung des hinreichenden Tatverdachts und somit zur Entlastung der Gerichte⁹¹.

Auch trägt der Hinweis nicht, dass nach Auffassung von *Kleinknecht/Meyer-Goßner* das völlige Fehlen von Angaben zur Tatzeit unschädlich sein soll⁹², wenn die Identität der Tat aufgrund anderer mitgeteilter Umstände feststeht. Dies scheint eine für den Normalfall unbrauchbare, nur extreme Einzelfälle betreffende Ausnahmesituation zu sein. Jedenfalls ist eine derartige Ausnahmesituation für ein Steuerstrafverfahren kaum vorstellbar. Denn wann weiß ein Staatsanwalt oder Gericht schon im Zeitpunkt der Anklageerhebung oder der Hauptverhandlung, dass die angeklagte Tat auch ohne Zeitangabe hinreichend konkretisiert ist und Verwechslungsmöglichkeiten mit anderen Taten des Täters ausgeschlossen sind? Die scheinbar auch ohne Zeitangabe angeklagte Tat des Täters kann sich doch auch bei späterer Betrachtung als eine von vielen Taten herauskristallisieren und dann stellt sich das Problem der mangelnden Abgegrenztheit der damals angeklagten und ggf. verurteilten Tat. Mit anderen Worten: Das Problem der Umgrenzungsfunktion also auch die Frage des Strafklageverbrauchs stellt sich immer erst nachträglich, nie im Vorfeld einer Anklageerhebung. Daher kann man m.E. auch nicht vorab auf die Zeitangabe verzichten⁹³ und hoffen, dass die angeklagte Tat die einzige

⁹¹ Kleinknecht/Meyer-Goßner, vor § 199 RN 1.

⁹² Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 200 RN 7; BayObLG, wistra 1992, 238 ff., 240.

⁹³ Burkhard/Adler, unbestimmte Einleitungsverfügung entfaltet keine Sperrwirkung, DStZ 2000, 592; dieselben, StBp 2001, 138.

des Täters (dieser Art) ist, so dass es einer genaueren Umgrenzung vielleicht ausnahmsweise nicht bedürfe⁹⁴.

Daher erscheint das Ergebnis, dass Fehler in der Umgrenzungsfunktion eine Anklageschrift oder einen Strafbefehlsantrag und einen darauf beruhenden Eröffnungsbeschluß bzw. den Strafbefehl unheilbar rechtswidrig machen als zutreffend.

Gleiches muss aber letztlich m.E. auch bei einem Verstoß gegen die Informationsfunktion gelten⁹⁵. Denn der Angeklagte soll durch die Verlesung der Anklageschrift bzw. des Strafbefehls den Vorwurf (noch einmal) hören. Mit dem Verlesen der Anklageschrift bzw. des Strafbefehls soll der Angeklagte als auch die Schöffen und die Öffentlichkeit im Gerichtssaal über den Prozessgegenstand informiert werden⁹⁶. Die Verlesung ist wesentlicher Teil der Hauptverhandlung und wesentliche Förmlichkeit⁹⁷. Normzweck des § 243 Abs. 3 ist es, dass alle Beteiligten wissen, auf welche Tat sie ihr Angriffs- und Verteidigungsvorbringen richten müssen⁹⁸. Die Schöffen, die die Akte nicht kennen dürfen⁹⁹, müssen verstehen, worüber sie anschließend urteilen sollen. Auch hier ist die umfassende Information durch die Anklageschrift bzw. den Strafbefehl unbedingt erforderlich. Gleiches gilt letztlich auch für die Öffentlichkeit. Denn Öffentlichkeit in der Hauptverhandlung bedeutet nicht nur, dass Zuhörer anwesend sein dürfen, sondern dass sie auch eine Art Kontrollinstanz sind, die die Recht- und Gesetzmäßigkeit jederzeit überprüfen dürfen¹⁰⁰. Dann müssen auch die Zuhörer die Chance haben zu überprüfen, auf welcher Sachverhaltsgrundlage verhandelt und entschieden wird. Öffentlichkeit im Gerichtssaal zuzulassen, heißt also auch sie zu informieren. Andernfalls machte es -außer der Befriedigung etwaiger Sensationslust- keinen Sinn, die Öffentlichkeit zuzulassen¹⁰¹.

Die Fortsetzung eines z.B. an der Informationsfunktion mit erheblichen Mängeln behafteten Verfahrens ist daher aus Rechtsgründen nicht

⁹⁴ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 81.

⁹⁵ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 82.

⁹⁶ Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 243 RN 18; KK-Treier, § 243 RN 23 ff..

⁹⁷ KK-Treier, § 243 RN 23 ff., 24.

⁹⁸ KK-Treier, § 243 RN 23.

⁹⁹ KK-Treier, § 243 RN 23 ff., 24.

¹⁰⁰ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 83.

¹⁰¹ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 83.

möglich¹⁰². Zwingende Folge ist die Einstellung durch Beschluß nach § 206 a außerhalb der Hauptverhandlung oder innerhalb der Hauptverhandlung durch Urteil nach § 260 Abs. 3¹⁰³.

3. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Akzeptanzfunktion

Verstößt der Strafbefehl gegen die Akzeptanzfunktion, hat dies nicht etwa die Rechtswidrigkeit oder gar Nichtigkeit des Strafbefehls zur Folge. Vielmehr versagt dann der Verfasser des Strafbefehlsentwurfs schlicht mit dem Versuch, den Angeklagten von der materiellen Richtigkeit des Vorwurfs und der beantragten und festgesetzten Strafe zu überzeugen. Die Konsequenz ist ein Einspruch des Angeklagten.

V. Heilungsmöglichkeiten

Die Heilung eines mangelhaften Anklagesatzes ist nur durch die Hinzuziehung des wesentlichen Ergebnisses der Ermittlungen möglich¹⁰⁴. Da bei einem Strafbefehl wie bei einer Strafrichteranklage kein wesentliches Ergebnis der Ermittlungen vorhanden sein muss und dies i.d.R auch nicht ist, scheidet eine Heilung insoweit durch Heranziehung des wesentlichen Ergebnisses der Ermittlungen aus¹⁰⁵.

Eine Heilung in der mündlichen Hauptverhandlung etwa durch einen ergänzenden Vortrag des Sitzungsvertreters der Staatsanwaltschaft scheidet ebenfalls aus, da zu diesem Zeitpunkt der Eröffnungsbeschluss -im Strafbefehlsverfahren ersetzt durch den Erlass des Strafbefehls- ergangen ist und dieser auf dem mangelhaften Strafbefehlsentwurf beruht. Wollte man insoweit eine Heilung zulassen, dann würde dem den Strafbefehlsentwurf unterzeichnenden Richter quasi gedanklich ein anderer Strafbefehlsentwurf

¹⁰² ebenso der BGH in einem obiter dictum- "Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob es dennoch Fälle geben kann, in denen das Fehlen des in § 200 Abs. 2 Satz 1 StPO vorgeschriebenen wesentlichen Ergebnisses der Ermittlungen oder dessen unzureichende Darstellung ausnahmsweise zur Unwirksamkeit der Anklage führen kann. Dies könnte allenfalls bei gravierenden Informationsmängeln gelten, die es dem Angeklagten -auch unter Berücksichtigung des Akteninhalts- unmöglich machen, zu erkennen, auf welche Beweisgrundlage sich der erhobene Anklagevorwurf stützen soll, BGH, Urteil vom 25.01.1995, -3 StR 448/94-, wistra 1995, 150 ff., 151.

¹⁰³ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 83.

¹⁰⁴ OLG Düsseldorf, wistra 1994, 318, 319.

¹⁰⁵ Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Ffm. 1997, S. 83.

nachträglich untergeschoben, nämlich der Strafbefehlsentwurf mit den inhaltlichen mündlichen Ergänzungen des Sitzungsvertreters der Staatsanwaltschaft.

Auch würde die Informationsfunktion des Strafbefehls leerlaufen, wollte man eine nachträgliche Ergänzung in der mündlichen Hauptverhandlung zulassen.

Praxishinweis:

Ist die Umgrenzungsfunktion verletzt, muss nicht zwingend die Informationsfunktion verletzt sein. Denn der Beschuldigte wird möglicherweise auch genügend Anhaltspunkte finden, damit er weiß, worum es geht und wie er sich wogegen verteidigen soll. Ist allerdings die Informationsfunktion verletzt, wird in der Regel auch die Umgrenzungsfunktion verletzt sein.

Diese drei Funktionen hat genauso auch ein Durchsuchungsbeschluss zu erfüllen. Sind bei einem Durchsuchungsbeschluss allerdings Umgrenzungs- oder Informationsfunktion nicht hinreichend erfüllt, so fehlt es an einer konkret bezeichneten Tat oder einem konkreten Sachverhalt, so dass der Durchsuchungsbeschluss aufzuheben ist, bzw. nach Vollzug seine Rechtswidrigkeit festzustellen ist¹⁰⁶. Nachbesserungsmöglichkeiten oder Heilungsmöglichkeiten gibt es weder beim Durchsuchungsbeschluss (nach dessen Vollzug) noch im Strafbefehlsverfahren. Ob Korrekturen im Strafbefehl durch den Richter nur vor Unterzeichnung oder noch nach Unterzeichnung aber vor dessen Absendung (Entäußerung des Gerichts, vergleichbar der Verkündung) vorgenommen werden können, kann für die hiesige Betrachtung dahinstehen. Jedenfalls nach Versendung ist dann spätestens klar, welchen Inhalts der Strafbefehl erlassen wurde, so dass Änderungen, Ergänzungen, Klarstellungen, Korrekturen des erlassenen und versandten Strafbefehls nicht mehr möglich sein.

Ob der Durchsuchungsbeschluss nach Unterzeichnung durch den Richter und vor Vollzug durch die Strafverfolgungsbehörden noch korrigiert werden kann, sprengt hier ebenfalls den Umfang dieses Aufsatzes. Auch hier steht aber fest, dass Änderungen nach Vollzug des Durchsuchungsbeschlusses nicht mehr zulässig sind und daher bei Vollzug im Beschluss enthaltene Fehler nicht mehr

¹⁰⁶ LG Darmstadt, Beschluß vom 22.07.02, - 9 Qs 377/2002-.

nachträglich durch eine Korrektur oder Ergänzung¹⁰⁷ geheilt werden können¹⁰⁸.

Erkennen die Strafverfolgungsbehörden oder Gerichte vor Erlass oder Vollzug des Durchsuchungsbeschlusses bzw. Erlass oder Absendung des Strafbefehls inhaltliche, materiellrechtliche oder sonstige Fehler, können diese berichtigt werden. In der Regel hat dabei das Gericht den Antrag auf Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses bzw. Strafbefehls zurückzuweisen und die Strafbefehlsbehörden können dann einen neuen Antrag mit dem dann zutreffenden Inhalt stellen.

VI. Fazit

Es gibt keine Heilungsmöglichkeit nach Erlass und Versendung des beantragten Strafbefehls, wenn dieser an Mängeln leidet, die durch weiteren Vortrag aus der Akte etc. erst behoben werden könnten. Der Strafbefehl muss -wie die Anklage ggf. i.V.m. dem wesentlichen Ergebnis der Ermittlungen- aus sich selbst heraus die Umgrenzungs- und Informationsfunktion erfüllen, andernfalls ist er unwirksam.

¹⁰⁷ so aber AG Darmstadt (alle ESCH-Sachen).....u.a. Albert und viele andere

¹⁰⁸ LG Nürnberg-Fürth, Beschluß vom 07.05.1999, -12 Qs 1/99- StV 1999, 531; PStR 2000, 4; LG Darmstadt, Beschluß vom 22.07.02, - 9 Qs 377/2002-.