

Beginn des Unterlassens bei der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO und in dubio

Von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Der in dubio Grundsatz wirkt bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen mal verzögernd, mal zeitlich auf den frühestmöglichen Zeitpunkt verkürzend. So kann einmal von der Steuerhinterziehung durch Unterlassen davon auszugehen sein, dass diese erst im Oktober bis Dezember des übernächsten Jahres, mal schon am nächsten Tag nach Abschluss des entsprechenden VZ (=Veranlagungszeitraumes).

Kann der Abschluss der Veranlagungsarbeiten in dem konkreten Veranlagungsbezirk nicht ermittelt werden, kann als grobe Faustformel angenommen werden, dass dieser Abschluss der Veranlagungsarbeiten etwa erst nach 22 bis 24 Monaten nach Abschluss des VZ erfolgt. Ein Strafgericht wird jedoch hier einen gewissen mehrmonatigen Sicherheitszuschlag in dubio pro reo hinzuzusetzen haben. Es wird davor durch Zeugenvernehmungen der zuständigen SGL, der Sachbearbeiter und Beiziehung der betreffenden Steuerakten des Veranlagungsbezirks den Ermittlungsstand erfragen bzw. ermitteln müssen. Es darf nicht zum Nachteil des Angeklagten einfach zu früh den wesentlichen Abschluss der Ermittlungsarbeiten schätzen und damit zu früh von dessen Beginn der Strafbarkeit auszugehen.

Eine andere Frage ist es, ob nach dieser Formel des BGH dem Bestimmtheitsgebot und dem Grundsatz nulla poene sine lege Genüge getan ist. Denn woher soll der Steuerpflichtige wissen, wann seine Strafbarkeit beginnt? Denn der wesentliche Abschluss der Veranlagungsarbeiten wird nirgends für die Steuerpflichtigen allgemein zugänglich veröffentlicht. Der Steuerpflichtige muss jedoch aus dem Gesetz entnehmen können, ab wann er sich strafbar macht. Wenn der wesentliche Abschluss der Ermittlungsarbeiten aber maßgebend für den Beginn der Strafbarkeit bei den Veranlagungssteuern ist, muss der Steuerpflichtige wissen, wann er die Grenze vom straflosen Vorbereitungsstadium zum strafbaren Versuchsbeginn, dem „jetzt geht's los“ überschreitet. Mangels Veröffentlichung des wesentlichen Abschlusses der Veranlagungsarbeiten pro Veranlagungsbezirk, kann der jeweilige Steuerpflichtige bei seinem Veranlagungsbezirk nicht den Bearbeitungsstand erkennen und weiß daher nicht, wann sein Nichtstun in ein strafrechtlich relevantes Unterlassen umschlägt.

Die BGH-Formel dürfte daher dem Bestimmtheitsgebot und dem nulla poene sine

lege-Grundsatz, § 1 StGB, Art 103 II GG, nicht entsprechen und daher verfassungswidrig sein. Denn eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde. = nulla poena sine lege... Dies bedeutet, dass das Verhalten muss in einem förmlichen Gesetz (d.h. vom Gesetzgeber im ordnungsgemäßen Verfahren erlassen) für strafbar erklärt werden; ungeschriebenes

Recht (z.B. Gewohnheitsrecht) ist keine zulässige Grundlage für eine Bestrafung. Durch Gewohnheitsrecht dürfen also keine neuen Straftatbestände und keine vorhandenen Straftatbestände zuungunsten des Betroffenen verschärft oder erweitert werden.

Losgelöst davon, ob nun die Definition des BGH für den Beginn des strafrechtlich relevanten Unterlassens verfassungskonform ist, ergibt sich der Beginn des strafrechtlich relevanten Unterlassens bei den Veranlagungssteuern nach der BGH-Rspr. erst nach **faustformelmäßig** etwa 22 bis 24 Monaten nach Ablauf des VZ (und tatsächlich, wenn die Veranlagungsarbeiten im wesentlichen abgeschlossen sind. Hiervon soll auszugehen sein, wenn 90, 95 oder mehr Prozent der Steuererklärungen veranlagt sind.

Losgelöst davon, dass je nach dem, welchen Prozentsatz man fordert, früher oder später die Strafbarkeit eintreten soll, so wirft sich eine ganz andere Frage auf: was ist, wenn in einem Veranlagungsbezirk die Beamten besonders langsam arbeiten und deswegen die Veranlagungsarbeiten später als im Nachbarfinanzamt abgeschlossen werden? Dies ist nicht realitätsnah? Also gut: was ist, wenn in einem Veranlagungsbezirk viele Sachbearbeiterinnen in Mutterschaftsurlaub gehen oder erkranken und deshalb ein hoher Rückstand und deshalb ein später Abschluss der Veranlagungsarbeiten erfolgt? Was, wenn in einem Veranlagungsbezirk viele Fragen offen sind und deswegen viele Rückfragen geschrieben werden müssen und die Antworten auf sich warten lassen. Was, wenn der Veranlagungsbezirk (G-Bezirk) gar nicht viel überprüft und alle Selbständigen einfach unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO veranlagt und die weitere Klärung der Steuererklärungen der BP überlässt und Prüfungsvorschläge schreibt und damit sehr schnell im wesentlichen seine Veranlagungsarbeiten abschließt?

Kurzum: je nach Arbeitsweise kann in dem einen Veranlagungsbezirk der Abschluss früher, im nächsten später liegen. Was haben diese Zufälligkeiten mit dem Beginn der Strafbarkeit beim Unterlassen zu tun? Was, wenn der Steuerpflichtige umzieht und seinen Umzug anzeigt, das FA aber noch nicht abgegeben hat und der alte, bisherige Veranlagungsbezirk noch nicht seine Veranlagungsarbeiten abgeschlossen

hat – und der neu durch Umzug zuständig gewordene schon seine Veranlagungsarbeiten im wesentlichen abgeschlossen hat? Erwächst dann die Strafbarkeit aufgrund Umzugs? Was ist im umgekehrten Fall? Kann der Steuerpflichtige von einem Veranlagungsbezirk, der seine Veranlagungsarbeiten im wesentlichen schon abgeschlossen hat, in einen anderen Bezirk vorgehen, der noch nicht so weit ist und damit Straffreiheit bei seinem Unterlassen wiedererlangen, auch wenn der alte Bezirk noch nicht abgegeben hat oder sich weigert abzugeben? Kann der Steuerpflichtige die Finanzverwaltung von der Finanzverwaltung Auskunft verlangen, wo der langsamste, noch nicht fertig gewordene Bezirk liegt um in eine Straffreiheit wieder hineinzukommen und entsprechend umziehen zu können?

Insgesamt ist die Rspr. des BGH mit der Definition, wie vorstehende Fragen zeigen, höchst problematisch.

Gleichwohl sollen anhand dieser Rechtsprechung die Auswirkungen von in dubio demonstriert werden:

Fallbeispiel 1:

S gibt keine Einkommensteuererklärung für 2004 ab. Er ist nach § 149 I AO verpflichtet, bis zum 31.05.05 die Einkommensteuererklärung abzugeben. Am 15.09.06 erscheint die Steuerfahndung mit einem Durchsuchungsbeschluss wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung 2004. Dabei werden alle Unterlagen beschlagnahmt.

Lösung 1:

Das strafrechtlich relevante Unterlassen beginnt nicht am 01.06.05, sondern erst, wenn die Veranlagungsarbeiten im wesentlichen im konkreten Veranlagungsbezirk abgeschlossen sind. Dies ist erst rund 22 bis 24 Monate nach Abschluss des VZ, also erst im Oktober bis Dezember 06. Die Steuerfahndung ist zum Zeitpunkt einer Nichttat erschienen. Der Steuerpflichtige kann danach mangels Unterlagen keine Erklärung mehr für 2004 abgeben und ist auch wegen des diesbezüglich gegen ihn laufenden Ermittlungsverfahrens nicht mehr zum aktiven Tun verpflichtet.

Geht es allerdings um die Frage, ob das Unterlassen bereits verjährt ist, ist ein frühestmöglicher Zeitpunkt für den Beginn des Unterlassens anzunehmen. Nach den Grundsätzen in dubio pro reo also schon am 01.01. des Folgejahres anzunehmen.

Fallbeispiel 2:

S gibt keine Einkommensteuererklärung für 2004 ab. Er ist nach § 149 I AO verpflichtet, bis zum 31.05.05 die Einkommensteuererklärung abzugeben. Am 15.09.10 erscheint die Steuerfahndung mit einem Durchsuchungsbeschluss wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung 2004. Dabei werden alle Unterlagen beschlagnahmt.

Lösung 2:

Das strafrechtlich relevante Unterlassen beginnt in dubio pro reo nicht erst nach 22 bis 24 Monaten, also im Oktober bis Dezember 06, sondern bereits zu einem frühestmöglichen Zeitpunkt, also zum 01.01.05. Denn es ist mangels weiterer Erkenntnisse nicht auszuschließen, dass sich der Steuerpflichtige S am 01.01. endgültig und fest entschloss, keine Erklärung für den VZ 2004 abzugeben. Damit ist in dubio pro reo von einem Verjährungsbeginn am 01.01.05 auszugehen, so dass Strafverfolgungsjährung am 01.01.10 anzunehmen, so dass der Durchsuchungsbeschluss bzw. dessen Beantragung wenige Wochen zuvor nicht mehr die Strafverfolgungsverjährung wirksam unterbrechen können. Die Tat ist wegen eingetretener Strafverfolgungsverjährung nicht mehr verfolgbar.

Fazit: Der Beginn des strafrechtlich relevanten Unterlassens für Einkommensteuer (Veranlagungssteuer) 2004 liegt mal früh – mal spät. Mal am 01.01.05, dann im Oktober bis Dezember 06 (dem wesentlichen Abschluss der Veranlagungsarbeiten). – Ein Widerspruch?

Keineswegs. Die Ursache liegt in der konsequenten Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo. Mal wirkt der Grundsatz zugunsten des Angeklagten möglichst verzögernd wenn es um die Frage geht, ob noch eine nicht strafbare zögerliche Handhabung vorliegt oder schon strafrechtlich relevantes Unterlassen. Dann wirkt in dubio pro reo zeitlich vorverlagernd ebenfalls zugunsten des Beschuldigten, wenn es um die Frage geht, ob Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist oder nicht.

Zum Fallbeispiel 1:

Bundesgerichtshof

StGB §§ 2, 78a; AO § 370; VStG

1. Hinterziehung von Vermögensteuer für Besteuerungszeiträume bis zum 31. Dezember 1996 bleibt strafbar.

2. Bei Veranlagungssteuern beginnt die Verfolgungsverjährung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen erst, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat.

BGH, Beschluss vom 7. 11. 2001 - 5 StR 395/ 01; LG Mühlhausen

(Lexetius.com/2001,2888 [2003/1/6])

- 1 Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 7. November 2001 beschlossen:
- 2 Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Mühlhausen vom 3. Mai 2001 wird gemäß § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.
- 3 Der Beschwerdeführer trägt die Kosten seines Rechtsmittels.
- 4 Gründe: Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sieben Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe verurteilt. Mit seiner auf die Verurteilung wegen Hinterziehung von Vermögensteuer in zwei Fällen beschränkten Revision rügt der Angeklagte die Verletzung materiellen Rechts. Er macht die Straflosigkeit der abgeurteilten Vermögensteuerhinterziehungen geltend. Das Rechtsmittel hat keinen Erfolg.
- 5 Nach den Feststellungen besaß der Angeklagte zum 1. Januar 1993 Vermögenswerte von mehr als 1, 7 Millionen DM und zum 1. Januar 1995 von mehr als 2, 2 Millionen DM. Obwohl er wußte, daß er - bezogen auf diese Zeitpunkte - beim Finanzamt Vermögensteuererklärungen abzugeben hatte, kam er dieser Pflicht nicht nach, um Vermögensteuern nicht bezahlen zu müssen.
- 6 Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der Revisionsrechtfertigung hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. Zu erörtern ist folgendes:
- 7 I. Die Hinterziehung von Vermögensteuer, die bis zum 31. Dezember 1996 entstanden ist, bleibt auch weiterhin strafbar:
- 8 1. Das Vermögensteuergesetz vom 17. April 1974 (BGBl I S. 949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990 (BGBl I S. 2467) (VStG) ist auf alle bis zum 31. Dezember 1996 verwirklichten Sachverhalte anzuwenden.
- 9 Dem steht nicht entgegen, daß das Bundesverfassungsgericht mit Beschluß vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) das Vermögensteuergesetz partiell für mit der Verfassung unvereinbar erklärt hat. Werden Normen für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt, hat dies zwar grundsätzlich zur Folge, daß die Normen nicht mehr angewandt werden dürfen (vgl. BVerfGE 92, 53, 73). Die Rechtsfolgen einer Unvereinbarkeitserklärung können aber zu einem Zustand führen, der von der verfassungsmäßigen Ordnung noch weiter entfernt ist als der bisherige (BVerfGE aaO); dies veranlaßt das Bundesverfassungsgericht vielfach, die Unvereinbarkeitserklärung mit der Anordnung einer befristeten weiteren Anwendbarkeit der verfassungswidrigen Norm zu verbinden, wobei die Frist danach bestimmt wird, wann vom Gesetzgeber die Schaffung eines verfassungsmäßigen Zustandes erwartet werden kann. Hier hat das Bundesverfassungsgericht die Erklärung über die Unvereinbarkeit des § 10 Nr. 1 VStG mit dem Grundgesetz mit der Anordnung verbunden, daß das bisherige Vermögensteuerrecht auf alle bis Ende 1996 verwirklichten Sachverhalte weiter anwendbar bleibt. Würde nämlich das Vermögensteuergesetz ab dem Entscheidungszeitpunkt des Bundesverfassungsgerichts nicht mehr angewendet werden können, hinge die endgültige steuerliche Belastung vom jeweiligen zufälligen Verfahrensstand zum Zeitpunkt des Ergehens der verfassungsgerichtlichen Entscheidung ab (vgl. BFH NJW 1997, 2007, 2008). Der Tenor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, der nach § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft hat (BGBl I 1995, S. 1191), lautet: 1. § 10 Nummer 1 des Vermögensteuergesetzes vom 17. April 1974 (BGBl I S. 949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990 (BGBl I S. 2467), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. September 1994 (BGBl I S. 2325), ist jedenfalls seit dem Veranlagungszeitraum 1983 in allen seinen seitherigen Fassungen mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar, als er den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/ 74 nicht mehr angepaßt worden ist, und das zu Gegenwartswerten erfaßte Vermögen mit demselben Steuersatz belastet. 2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 1996 zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiterhin anwendbar ...
- 10 Damit wirkt sich die Unvereinbarkeitserklärung nicht ex tunc, sondern nur für die Zukunft aus. Die mit einer Unvereinbarkeitserklärung grundsätzlich verbundene Anwendungssperre entfällt (vgl. BFH BStBl II 2000, 378, 379). Dabei bewirkt die vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich angeordnete Weitergeltung des Vermögensteuergesetzes, daß die Vermögensteuer für die Veranlagungszeiträume vor 1997 auch weiterhin zu erheben ist (vgl. BFH NJW 1997, 2007; 1998, 3592; BVerfG - 3. Kammer des Ersten Senats - NJW 1998, 1854) und die Steuerpflichtigen infolgedessen entsprechende Vermögensteuererklärungen abzugeben haben.
- 11 2. Aufgrund der ausdrücklich angeordneten Weitergeltung des Vermögensteuergesetzes ist auch eine Hinterziehung von Vermögensteuer weiterhin möglich; sie bleibt strafbar.

- 12 Dies steht in Einklang mit der überwiegenden Rechtsprechung (vgl. OLG Frankfurt wistra 2000, 154; OLG Hamburg wistra 2001, 112; LG Itzehoe wistra 2001, 31; im Hinblick auf die Festsetzung von Hinterziehungszinsen: BFH [BStBl II 2000, 378](#); FG Baden-Württemberg EFG 2000, 297; FG Bremen wistra 1999, 199; FG Nürnberg EFG 2000, 602; zu § 169 Abs. 2 Satz 2 AO: FG Düsseldorf EFG 2000, 906; FG Münster NJW 2000, 1136; a. A. LG München II wistra 2000, 74; Niedersächsisches FG DStRE 2000, 940 und EFG 2000, 1227). In der Literatur ist die Frage umstritten (vgl. nur - bejahend - Brandenstein NJW 2000, 2326; Franzen/ Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht 5. Aufl. § 370 AO Rdn. 233b; Meine DStR 1999, 2101; Rolletschke DStZ 2000, 211; Schmidt wistra 1999, 121; Wulf wistra 2001, 41; - verneinend - Bornheim StuW 1998, 146; PStR 2000, 75; Degenhard DStR 2001, 1370; Kohlmann/ Hilgers-Klautzsch wistra 1998, 161; Plewka/ Heerspink BB 1999, 2429; Salditt StraFo 1997, 65; Ulsamer/ Müller wistra 1998, 1; Urban DStR 1998, 1995).
- 13 a) Der Strafbarkeit der Vermögensteuerhinterziehung steht der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 ([BVerfGE 93, 121](#)) nicht entgegen. Die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes bleiben bezüglich aller bis Ende 1996 verwirklichten Sachverhalte geeignet, die Blankettvorschrift des § 370 AO auszufüllen und zusammen mit dieser einen Straftatbestand der Steuerhinterziehung zu bilden, gegen den nach wie vor verstoßen werden kann.
- 14 aa) Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 22. Juni 1995, mit der die Tarifnorm des § 10 Nr. 1 VStG für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt worden ist, angeordnet, daß die gesetzlichen Regelungen der Vermögensbesteuerung befristet bis zum 31. Dezember 1996 weitergelten sollen. Dieser umfassenden Weitergeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts kommt gemäß § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft zu. Damit ist das Vermögensteuergesetz für die Besteuerungszeiträume bis zu diesem Stichtag auch als Ausfüllungsnorm des Blanketttatbestandes des § 370 AO weiter heranzuziehen. Die befristete weitere Anwendbarkeit des bisherigen Vermögensteuerrechts schafft kein Recht minderer Qualität, das vom Normadressaten ohne das Risiko, mit einer der vorgesehenen Sanktionen überzogen zu werden, ignoriert werden kann (BFH [BStBl II 2000, 378](#), 379; Schmidt wistra 1999, 121, 125).
- 15 bb) Es ergibt sich auch nichts anderes daraus, daß das Bundesverfassungsgericht die Weitergeltungsanordnung nicht ausdrücklich auf das Strafrecht ausgedehnt hat (so: Bornheim PStR 2000, 75, 76). Denn nach der Entscheidungsformel des Beschlusses vom 22. Juni 1995 ([BVerfGE 93, 121](#)) war bis zum 31. Dezember 1996 "das bisherige Recht weiterhin anwendbar". Eine Beschränkung in dem Sinne, daß nur noch Steuerfestsetzungen erfolgen dürften, eine Strafbarkeit wegen Vermögensteuerhinterziehung hingegen ausgeschlossen sein solle, ist dem nicht zu entnehmen, sie war ersichtlich auch nicht gewollt. Ohne eine Strafbewehrung der Normen des Vermögensteuergesetzes würde die Steuerbelastung im wesentlichen auf der Erklärungsbereitschaft der Steuerpflichtigen beruhen. Dies würde im Widerspruch dazu stehen, daß das Bundesverfassungsgericht aus dem Verfassungsgebot der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) für Steuern, deren Festsetzung auf Steuererklärungen beruht, die Notwendigkeit abgeleitet hat, die Steuerpflichtigen nicht nur durch ein Steuergesetz rechtlich gleichmäßig zu belasten, sondern auch einen gleichmäßigen Verwaltungsvollzug durch gesetzgeberische Maßnahmen abzustützen (vgl. [BVerfGE 84, 239](#); vgl. auch BFH [BStBl II 2000, 378](#), 380). Eine solche Beschränkung würde darüber hinaus auch dem Sinn und Zweck der verfassungsgerichtlichen Weitergeltungsanordnung widersprechen, wonach "die Erfordernisse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung" es rechtfertigen, die "Regelungen zur Vermögensbesteuerung für zurückliegende Kalenderjahre wie bisher weiter anzuwenden" ([BVerfGE 93, 121, 148](#)). Es würde dann an jeglicher Absicherung des Gesetzesvollzugs fehlen, so daß eine sofortige Anwendungssperre eine neue Ungleichheit bewirken würde, der nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts im Vergleich zur bestehenden Gleichheitswidrigkeit das größere Gewicht zukäme.
- 16 cc) § 370 AO ist auch nicht - wie teilweise vertreten wird (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 370 AO Rdn. 68. 2; Salditt StraFo 1997, 65, 68) - restriktiv dahin auszulegen, daß - ungeachtet einer verfassungsgerichtlichen Weitergeltungsanordnung - nur materiell mit der Verfassung in Einklang stehende Steuernormen Anknüpfungspunkt für eine Strafbarkeit sein können. Ebensowenig kommt es für die Strafbarkeit darauf an, wie hoch die Verkürzungsbeträge bei verfassungsgemäßen Besteuerungsvorschriften gewesen wären. Formell ordnungsgemäß zustande gekommene Gesetze sind nach der Verfassung so lange und so weit für Bürger, Behörden und Gerichte uneingeschränkt verbindlich, als sie nicht vom Bundesverfassungsgericht aufgrund seines Kassationsmonopols (Art. 100 Abs. 1 GG) aufgehoben worden sind. Soweit das Bundesverfassungsgericht für eine als materiell verfassungswidrig erkannte Norm eine befristete Weitergeltung anordnet, hat es diese Vorschrift gerade nicht aufgehoben; das mit der Zuwiderhandlung gegen diese Norm verbundene objektive Unwerturteil bleibt bestehen (so auch BFH [BStBl II 2000, 378](#), 380).

- 17 dd) Die Vorschrift des § 79 Abs. 1 BVerfGG, nach der gegen ein rechtskräftiges Urteil, das auf einer mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärten Norm beruht, die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, steht dieser Beurteilung nicht entgegen (a. A. LG München II wistra 2000, 74). Diese einfachgesetzliche Vorschrift wird von der vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen und nach § 31 Abs. 2 BVerfGG ebenfalls mit Gesetzeskraft ausgestatteten Weitergeltungsanordnung als neuerer und speziellerer gesetzlicher Vorschrift gleichen Ranges verdrängt (so auch BFH [BStBl II 2000, 378](#), 380; vgl. auch OLG Frankfurt wistra 2000, 154; LG Itzehoe wistra 2001, 31, 32; Brandenstein NJW 2000, 2326), ohne daß es insoweit auf die vom Bundesverfassungsgericht angeführte Begründung für die Weitergeltungsanordnung ankommt. Entscheidend ist allein, daß danach die gesetzlichen Regelungen der Vermögensbesteuerung befristet bis zum 31. Dezember 1996 ohne Einschränkung weitergelten sollen. Die in § 79 Abs. 1 BVerfGG vorausgesetzte Rechtslage, daß auch eine lediglich mit dem Grundgesetz unvereinbare Norm nicht mehr angewandt werden darf, ist in Fällen der vom Bundesverfassungsgericht mit Gesetzeskraft ausgesprochenen Weitergeltung der Norm nicht gegeben. b) Die Strafbarkeit der Hinterziehung von Vermögensteuer ist schließlich auch nicht gemäß § 2 Abs. 3 StGB mit Ablauf des 31. Dezember 1996 entfallen.
- 18 Zwar hat der Gesetzgeber von der Möglichkeit einer den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügenden Neuregelung des Vermögensteuergesetzes innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist keinen Gebrauch gemacht. Im Verstreichenlassen dieser Frist durch den Gesetzgeber liegt indes keine Aufhebung eines Gesetzes im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB mit der Folge, daß eine Strafbarkeit wegen Vermögensteuerhinterziehung auch für die Vergangenheit nicht mehr in Betracht kommen würde.
- 19 Nach § 2 Abs. 3 StGB ist das mildeste Gesetz anzuwenden, wenn das bei Beendigung der Tat geltende Gesetz vor der Entscheidung geändert worden ist. Als milderer Rechtszustand kommt auch der ersatzlose Wegfall eines Gesetzes in Betracht, dem wiederum der Wegfall der Anwendung eines formal fortbestehenden Gesetzes gleichkommt (so auch BFH [BStBl II 2000, 378](#), 380; Ulsamer/ Müller wistra 1998, 1, 4). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gilt dabei auch die Änderung der Ausfüllungsnormen von Blankettgesetzen - wie § 370 AO - als Rechtsänderung im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB (BGHSt 20, 177).
- 20 § 2 Abs. 3 StGB greift hier allerdings deswegen nicht ein, weil das Vermögensteuergesetz hinsichtlich der Veranlagungszeiträume vor 1997 weiter anzuwenden ist (vgl. BFH [BStBl II 2000, 378](#); Meine DStR 1999, 2101; Schmidt wistra 1999, 121). Anders als es § 2 Abs. 3 StGB voraussetzt, gelten die blankettausfüllenden Normen bezogen auf die maßgeblichen Besteuerungszeiträume wie Zeitgesetze (§ 2 Abs. 4 StGB) fort. Die Fortgeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts hat für den früheren Rechtszustand dieselbe Wirkung wie Gesetzesänderungen, die der Steuergesetzgeber mit einer Überleitungsregelung verbindet, wonach der neue Rechtszustand erst auf Zeiträume oder Stichtage ab einem bestimmten Datum anzuwenden ist. Daraus folgt, daß für frühere Zeiträume oder Stichtage das bisherige Recht fortgilt (so auch BFH aaO). Für die Strafnorm des § 370 AO hat die Befristung der Weitergeltungsanordnung lediglich die Wirkung, daß für nach Fristablauf gelegene Veranlagungszeiträume keine weiteren Steueransprüche mehr entstehen können, die wiederum Anknüpfungspunkte für neue Hinterziehungshandlungen sein können. Die Hinterziehung von Fristablauf entstandener Steuern ist hingegen weiterhin mit Strafe bedroht, weil die Strafnorm des § 370 AO nicht geändert wurde und die in § 370 AO geschilderten Begehungsvarianten für eine Steuerhinterziehung unverändert fortbestehen.
- 21 II. Die Taten des Angeklagten sind nicht verjährt. Zurecht ist das Landgericht davon ausgegangen, daß auch die Verjährung der Steuerhinterziehung, die der Angeklagte durch Nichtabgabe einer Vermögensteuererklärung für den Hauptveranlagungszeitpunkt 1. Januar 1993 begangen hat, rechtzeitig unterbrochen worden ist.
- 22 1. Nach § 78a Satz 1 StGB beginnt die Verjährung mit der Beendigung der Tat.
- 23 a) Die Frage, wann bei Veranlagungssteuern eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beendet ist, wird in Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beantwortet.
- 24 aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist bei Veranlagungssteuern eine Tat im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erst dann vollendet, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat. Entscheidend sei für die Frage der Vollendung nämlich der Zeitpunkt, zu dem bei ordnungsgemäßer Abgabe auch der unterlassende Täter spätestens veranlagt worden wäre. Erst dann sei die rechtzeitige Festsetzung der Steuer erteilt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Bis zu diesem Zeitpunkt liege nur versuchte Steuerhinterziehung vor (vgl. BGHSt 30, 122, 123; [36, 105](#), 111; [37, 340](#), 344;

BGH wistra 1999, 385). Auch die Beendigung der Unterlassungstat sei damit erst mit Abschluß der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamtes gegeben (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3; so auch Jähnke in LK 11. Aufl. § 78a Rdn. 6, 9; Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 376 AO Rdn. 40, 43; G. Schäfer in Festschrift für Hanns Dünnebier, 1982, S. 541, 543).

- 25 bb) Demgegenüber wird auch die Auffassung vertreten, der Grundsatz "in dubio pro reo" gebiete, daß zugunsten des säumigen Steuerpflichtigen ein erheblich früherer Tatbeendigungszeitpunkt anzunehmen sei (vgl. OLG Hamm, Beschluß vom 2. August 2001 - 2 Ws 156/ 01 -; Franzen/ Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht 5. Aufl. § 376 AO Rdn. 28; Gast-de Haan in Klein, AO 7. Aufl. § 376 Rdn. 19; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts 1998 S. 55; Schmitz wistra 1993, 248; Simon/ Vogelberg, Steuerstrafrecht 2000 S. 92 f., 111 f.). Die Annahme des denkbar spätesten Vollendungszeitpunkts sei für einen Angeklagten nur insoweit günstig, als es um die Frage der Erfüllung des Tatbestandes gehe, nicht aber, soweit für die Frage der Verjährung die Tatbeendigung an den Zeitpunkt der Tatvollendung geknüpft werde. Bei der Verjährung müsse vielmehr zugunsten des Angeklagten darauf abgestellt werden, wann bei einer hypothetischen Veranlagung nach einer rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung frühestens eine Veranlagung erfolgt wäre.
- 26 Wann dieser Zeitpunkt vorliegt, wird allerdings von den Vertretern dieser Ansicht unterschiedlich beantwortet (vgl. Joecks aaO und Gast-de Haan aaO: mit Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Steuererklärung; Simon/ Vogelberg aaO S. 111: mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist und dazu einer durchschnittlichen Bearbeitungsdauer beim Finanzamt; OLG Hamm aaO, Schmitz aaO S. 251: im Hinblick auf regelmäßige Fristverlängerungen nicht vor 30. September des Jahres, in dem die Steuererklärung abzugeben gewesen wäre; Dietz in Leise/ Dietz/ Cratz, Steuerverfehlungen 68. Ergänzungslieferung § 376 AO Rdn. 9: mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nur bei dem Finanzamt bekannten Steuerpflichtigen, bei dem Finanzamt unbekanntem Steuerpflichtigen erst mit allgemeinem Abschluß der Veranlagungsarbeiten; OLG Hamm aaO, Schmitz aaO S. 250, Simon/ Vogelberg aaO S. 93 jeweils unter Hinzurechnung der Postlaufzeit für die Bekanntgabe).
- 27 b) Die abweichenden Auffassungen geben dem Senat keinen Anlaß, seine bisherige Rechtsprechung aufzugeben, wonach bei Veranlagungssteuern eine Unterlassungstat im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erst dann beendet ist, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3).
- 28 aa) Die Beendigung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen setzt voraus, daß der steuerliche Verkürzungserfolg eingetreten ist, weil es sich bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO um ein unechtes Unterlassungsdelikt, d. h. ein Erfolgsdelikt, handelt (vgl. Jähnke in LK aaO § 78a Rdn. 6, 9). Insoweit besteht kein Unterschied zur Steuerhinterziehung durch aktives Tun (vgl. Tröndle/ Fischer, StGB 50. Aufl. § 78a Rdn. 8; Rudolphi in SK-StGB § 78a Rdn. 7).
- 29 Nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO sind Steuern bereits dann verkürzt, wenn sie nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die darin liegende Tatvollendung fällt indes bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen nicht ohne weiteres mit der Tatbeendigung zusammen. Für die Beendigung der Tat und damit für die Frage der Verjährung kommt es nämlich nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem diese Steuern festgesetzt worden wären, wenn der Steuerpflichtige rechtzeitig eine Steuererklärung abgegeben hätte, weil ein dauerhafter Tat-erfolg zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht eingetreten ist. Solange die Veranlagungsarbeiten des Finanzamts noch im Gange sind, ist stets mit der Möglichkeit einer Veranlagung durch Schätzungsbescheid zu rechnen. Die für den Beginn der Verfolgungsverjährung maßgebliche Tatbeendigung ist vielmehr erst dann gegeben, wenn ein Steuerbescheid ergangen ist oder wenn feststeht, daß ein solcher Bescheid nicht mehr ergehen wird. Erst dann liegt eine endgültige Steuerhinterziehung vor und das Tatgeschehen hat über die eigentliche Tatbestandserfüllung hinaus ihren tatsächlichen Abschluß gefunden. Die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht auch nach der Vollendung der Tat uneingeschränkt bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 169 ff. AO) fort.
- 30 Nach begangener Steuerhinterziehung kann indes an sich die Festsetzungsverjährung nicht mehr eintreten, weil insoweit eine Ablaufhemmung bis zur strafrechtlichen Verjährung der Steuerhinterziehung besteht (vgl. § 171 Abs. 7 AO). Da es aber nicht vorhersehbar ist, ob nach Abschluß der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamts noch irgendwann gegen den Täter ein Steuerbescheid erlassen wird, ist die Hinterziehung einer Veranlagungssteuer durch Unterlassen als beendet anzusehen, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3). Erst dann ist regelmäßig nicht mehr mit einer Veranlagung zu rechnen.
- 31 bb) Eine weitere Vorverlegung der Tatbeendigung nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" auf einen früheren Zeitpunkt kommt nicht in Betracht.

- 32 Zwar ist der Grundsatz "im Zweifel für den Angeklagten" grundsätzlich auch auf die Frage der Verjährung anzuwenden (vgl. BGHSt 18, 274). Bleibt offen, zu welchem Zeitpunkt der zum Tatbestand gehörige Erfolg eingetreten ist, so greift der Grundsatz "in dubio pro reo" ein (vgl. Stree/ Sternberg- Lieben in Schönke/ Schröder, StGB 26. Aufl. § 78a Rdn. 14). Voraussetzung hierfür ist aber, daß beim Tatrichter Zweifel über tatsächliche Gegebenheiten bestehen, die für die Verjährungsfrage von Bedeutung sind. Weiß das Gericht hingegen, daß kein Steuerbescheid ergangen ist, und kennt es den Zeitpunkt des Abschlusses der Veranlagungsarbeiten durch das Finanzamt, sind ihm die für die Tatbeendigung maßgeblichen Tatsachen bekannt; für die Anwendung des Grundsatzes "im Zweifel für den Angeklagten" bleibt dann kein Raum.
- 33 Der hypothetische Zeitpunkt, zu dem das Finanzamt einen Steuerbescheid erlassen hätte, wenn der Täter fristgemäß eine Steuererklärung abgegeben hätte, ist für die Frage der Beendigung ohne Bedeutung, da es insoweit auf die endgültige Nichtfestsetzung der Steuern ankommt; die bloße Tatbestandsverwirklichung durch Bewirken einer nicht rechtzeitigen Veranlagung reicht für die Tatbeendigung nicht aus.
- 34 2. Danach ist die Vermögensteuerhinterziehung des Angeklagten bezogen auf den Hauptveranlagungszeitpunkt 1. Januar 1993 nicht verjährt.
- 35 Zurecht hat das Landgericht festgestellt, daß der Lauf der Verjährungsfrist erst nach dem 1. Juni 1995 begonnen hat, weil zu diesem Zeitpunkt erst 94, 34 Prozent der Veranlagungsarbeiten im maßgeblichen Veranlagungsbezirk erledigt waren. Die Durchsuchungsanordnung des Amtsgerichts Vechta vom 28. April 1999 hat damit die Verjährung gemäß § 78c Abs. 1 Nr. 4 StGB wirksam unterbrochen.

Zum Fallbeispiel 2:

Rechtsprechung

Aktenzeichen: 2 Ws 156/01 OLG Hamm

Leitsatz: Für den Beginn der Verfolgungsverjährung einer Steuerhinterziehung muss der Anknüpfungspunkt der Beendigung der Tat zu Gunsten des Steuerpflichtigen soweit wie möglich vorgezogen werden. Er ist demzufolge auf den Beginn und nicht auf das Ende der Veranlagungsarbeiten zu legen.

Senat: 2

Gegenstand: Beschwerde

Stichworte: Steuerhinterziehung, Einkommensteuerhinterziehung, Gewerbesteuerhinterziehung, Beginn der Verfolgungsverjährung, Anknüpfungzeitpunkt, Ende der Veranlagungsarbeiten, Beendigung der Tat

Normen: AO 370, StGB 78

Beschluss: Strafsache gegen M.G.,
wegen Betruges

Auf die sofortige Beschwerde der Staatsanwaltschaft Bochum vom 10. April 2001 gegen den Beschluss der 6. Strafkammer des Landgerichts Bochum vom 27. März 2001 hat der 2. Strafsenat des Oberlandesgerichts Hamm am 02.08.2001 durch den

Vorsitzenden Richter am Oberlandesgericht, den Richter am Oberlandesgericht und die Richterin am Landgericht nach Anhörung der Generalstaatsanwaltschaft beschlossen:

Die sofortige Beschwerde wird auf Kosten der Landeskasse verworfen, die auch die notwendigen Auslagen des Angeschuldigten zu tragen hat.

Gründe:

I.

Die Staatsanwaltschaft Bochum wirft dem Angeschuldigten mit ihrer Anklage vom 7. Oktober 1999 u.a. die Hinterziehung von Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer durch Unterlassen für die Jahre 1990 bis 1996 vor (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Er soll in dem strafbefangenen Zeitraum erhebliche Einkünfte als reisender Teppichhändler innerhalb Deutschlands erzielt haben. Da der Angeschuldigte diese gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt haben soll er war beim zuständigen Finanzamt Essen-Ost nicht erfasst, da er weder seinen Gewerbebetrieb angemeldet noch zu irgendeinem Zeitpunkt Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht haben soll -, wird ihm die Hinterziehung von Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer durch Unterlassen vorgeworfen. Überdies wird ihm zur Last gelegt, in dem Zeitraum von 1993 bis 1995 in gewerbsmäßiger Weise mit Grundstücken gehandelt zu haben. Er soll erstens am 1. Juli 1992 über einen Strohmann ein Mehrfamilienhaus zum Preis von 370.000,00 DM gekauft und am 16. Dezember 1995 für 1.100.000,00 DM wieder verkauft haben. Am 13. Januar 1994 soll er ein zweites Mehrfamilienhaus zum Preis von 420.000,00 DM und drittens am 15. Mai 1994 weitere zwei Mehrfamilienhäuser für 347.500,00 DM erworben haben. Die Staatsanwaltschaft wertet diese Grundstücksgeschäfte als gewerblichen Grundstückshandel und hat den Angeschuldigten angeklagt, in den Jahren 1993, 1994 und 1995 Gewerbesteuern hinterzogen zu haben.

Das Landgericht Bochum hat durch Beschluss vom 27. März 2001 die Eröffnung des Hauptverfahrens aus Rechtsgründen insofern abgelehnt, als dem Angeschuldigten die Hinterziehung von Umsatzsteuer für die Jahre 1990 und 1991, von Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990 und die Hinterziehung von Gewerbesteuer aus Grundstückshandel für die Jahre 1993, 1994 und 1995 und den sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Einkommensteuer für diese Jahre zur Last gelegt worden ist. Bei der Gewerbesteuer für die Jahre 1993 bis 1995 hat das Landgericht die Eröffnung hilfsweise aus tatsächlichen Gründen abgelehnt.

Seine Entscheidung hat es auf folgende Gesichtspunkte gestützt:

Hinsichtlich der angeklagten Hinterziehung von Umsatzsteuer für die Jahre 1990 und 1991 sowie von Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990, sei die Strafverfolgung verjährt, da die maßgebende fünfjährige Frist des § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB abgelaufen sei.

Die Verjährungsfrist betreffend die Umsatzsteuerhinterziehung habe gemäß § 78 a StGB mit dem Ablauf des 31. Mai 1991 und demjenigen des 31. Mai 1992 begonnen, weil an diesen Tagen die jeweiligen Fristen für die Jahreserklärungen nach § 149 Abs. 2 AO geendet hätten. Folglich sei die Verjährung mit dem Ablauf des 31. Mai 1996 und des 31. Mai 1997 eingetreten. Die Durchsuchungsbeschlüsse des

Amtsgerichts Bochum vom 2. Juni 1997 seien die ersten Maßnahmen gewesen, die die Verjährung hätten unterbrechen können.

Die Verjährungsfrist bezüglich der Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung für das Jahr 1990 habe für diese beiden Taten in dem Zeitpunkt begonnen, in dem das Finanzamt im Wesentlichen die Veranlagungsarbeiten abgeschlossen hätte, wenn der Angeschuldigte rechtzeitig und damit gemäß § 149 Abs. 2 AO spätestens am 31. Mai 1991 seine Steuererklärung abgegeben hätte. Auch wenn dieser Zeitpunkt nach den bisherigen Ermittlungen nicht genau festgelegt werden könne, sei sicher, dass er deutlich vor dem 2. Juni 1992 gelegen hätte, so dass die Verjährung vor den ersten verjährungsunterbrechenden Maßnahmen vom 2. Juni 1997 eingetreten sei.

Hinsichtlich der dem Angeschuldigten für die Jahre 1993, 1994 und 1995 als gewerblicher Grundstückshändler angelasteten Gewerbesteuerhinterziehung könne ein strafrechtlicher Vorwurf nicht erhoben werden, weil es an einem gewerblichen Grundstückshandel im Sinne des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG fehle und damit auch keine Gewerbesteuerpflicht bestanden habe; zumindest sei dem Angeschuldigten ein vorsätzliches Handeln nicht vorzuwerfen. Im Einzelnen führt das Landgericht hierzu Folgendes aus:

"a) Gewerblicher Grundstückshandel setzt nach allgemeiner Ansicht voraus, dass die Veräußerung von Grundstücken in einer Weise erfolgt, die den Tatbestand des § 15 Abs. 2 S.1 EStG erfüllt. An dieser Voraussetzung fehlt es hier selbst dann, wenn man von der Sachverhaltsdarstellung aus der Anklageschrift ausgeht. Die Betätigung des Angeschuldigten auf dem Gebiet des Grundstückshandels kann nämlich nicht als "nachhaltig" bezeichnet werden. Darüber hinaus ist sie als private Vermögensverwaltung und nicht als gewerbliches Handeln zu werten.

aa) Nachhaltig ist eine Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt ist. In der Regel gehört dazu eine Mehrzahl von Einzelhandlungen, wobei sich diese Handlungen auf die Veräußerung und nicht auf die Beschaffung von Gütern oder Leistungen beziehen müssen. Folglich kann ein einziger Verkauf hier der notarielle Vertrag vom 16.12.1995 nicht als nachhaltig angesehen werden, zumal sich der Verkauf auch nur auf ein einziges Grundstück bezog die Häuser Zweibachegge 41 und 43 sowie Märkische Straße 88 waren Bestandteil eines einzigen Grundstücks und der Angeschuldigte nichts unternommen hat, um seine weiteren Grundstücke zu veräußern (vgl. BFH, Urteil vom 12.07.1991 III R 47/88 DB 1992, 252,254; Urteil vom 07.03.1996 IV R 2/92 DB 1996, 1382, 1384; Söffing DB 1998, 1683,1684 c bb). Dies gilt unabhängig von der Größe des verkauften Objekts (so schon BFH, Urteil vom 15.12.1971 I R 49/70 DB 1972, 513).

bb) Darüber hinaus liegt hier jedenfalls eine nichtsteuerbare private Vermögensverwaltung und kein gewerbliches Handeln vor. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, die durch das Urteil des VIII. Senats vom 09.12.1986 im Verfahren VIII R 317/82 (vgl. BFHE 148, 480) eingeleitet worden ist, ist nämlich stets private Vermögensverwaltung anzunehmen, wenn nicht mehr als drei einzelne Objekte veräußert werden (vgl. z. B. BFH, Beschluss vom 03.07.1995 GrS 1/93 DB 1995, 1892, 1893), wobei es nicht auf die Größe der Objekte ankommt, worüber mittlerweile zwischen Rechtsprechung und Verwaltung Einigkeit besteht (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 18.05.1999 I R 118/97 BFH / NV 1998, 1033; FinMin. Sachsen, Erlass vom 12.01.2001 32 S 2240-1207 DB 2001, 511). Diese sog. "Drei-

Objekt-Grenze" hat der Angeschuldigte nicht überschritten, ohne dass es einer Erörterung bedarf, ob bei der Anzahl der verkauften Objekte auf die Anzahl der verkauften Grundstücke hier eines oder die Anzahl der verkauften Häuser hier drei abzustellen ist.

cc) Ergänzend ist noch klarzustellen, dass die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels auch nicht damit begründet werden kann, dass der Angeschuldigte die von ihm erworbenen Häuser umfassend saniert und damit deren Wert planmäßig erhöht hat, was der Neuerrichtung von Gebäuden gleichgesetzt werden könnte. Diese Tätigkeit des Angeschuldigten vermag weder das Merkmal der "Nachhaltigkeit" auszufüllen noch eine Gewerblichkeit des Handels zu begründen (vgl. dazu im einzelnen Söffing DB 1998, 1733 mit einer ausführlichen Darstellung der Rspr.).

Es ist insbesondere kein Grund ersichtlich, der es rechtfertigen könnte, die Drei-Objekt-Grenze nur im Bereich des reinen Durchhandelns und nicht auch im Bereich der Bebauung von Grundstücken anzuwenden. Die mit dieser Grenze angestrebten Ziele der Steuervereinfachung und Rechtssicherheit gebieten vielmehr eine umfassende Geltung, weil eine Beschränkung ihrer Anwendung auf die Fälle des Durchhandelns in den Fällen der Bebauung und insbesondere der Renovierung/Modernisierung zu einer extremen Rechtsunsicherheit führen würde, weil es keinen einigermaßen verlässlichen Maßstab für die Unterscheidung von privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel mehr gäbe.

Der gegenteiligen Ansicht des X. Senats des Bundesfinanzhofs (siehe die Urteile vom 24.01.1996 X R 255/93 DB 1996, 1165 und vom 14.01.1998 X R 1/96 DB 1998, 1379) vermag die Kammer deshalb nicht zu folgen. Ergänzend ist dazu hinzuzufügen, dass der X. Senat offensichtlich selbst erkannt hat, dass seine Rechtsprechung mit der der anderen Senate nicht in Einklang steht (vgl. den Vorlagebeschluss an den Großen Senat vom 29.10.1997 X R 183/96 DB 1998, 1379). Das hat auch der IV. Senat deutlich gemacht (vgl. Beschluss vom 22.04.1998 IV B 19/98 BFHE 185, 480). Dieser zweifelt ernstlich daran, dass die Gewerblichkeit des Grundstückshandels mit einer durch die Vornahme von Bauarbeiten bewirkten Wertschöpfung begründet werden kann, soweit es wie hier um Wohneinheiten geht.

b) Selbst wenn man der Rechtsansicht des X. Senats folgen würde, müsste die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt werden, weil ein hinreichender Tatverdacht fehlen würde, soweit die innere Tatseite betroffen ist. Es ist nämlich angesichts der zuvor dargestellten Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel eher unwahrscheinlich, dass der Angeschuldigte den danach bestehenden Steueranspruch gekannt und damit vorsätzlich (vgl. BGH Wistra 1989, 263) gehandelt hat. Darüber hinaus fehlen auch Umstände, mit denen eine Leichtfertigkeit im Sinne von § 378 AO belegt werden könnte."

Gegen diesen Beschluss wendet sich die Staatsanwaltschaft Bochum mit ihrer sofortigen Beschwerde vom 10. April 2001, mit der sie die Eröffnung des Hauptverfahrens wegen des Vorwurfs der Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung für das Jahr 1990 sowie der Gewerbesteuerhinterziehung für die Jahre 1993, 1994 und 1995 mit den sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Einkommensteuer dieser Jahre begehrt.

Die Generalstaatsanwaltschaft hat beantragt, über die sofortige Beschwerde der Staatsanwaltschaft zu entscheiden.

II.

Die zulässige sofortige Beschwerde der Staatsanwaltschaft kann in der Sache keinen Erfolg haben. Die Eröffnung des Hauptverfahrens ist seitens der Strafkammer zu Recht abgelehnt worden.

1. Bezüglich der angeklagten Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990 ist das Landgericht im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass diese Taten wegen eingetretener Strafverfolgungsverjährung nicht mehr geahndet werden können.

a. Hinsichtlich der Einkommensteuerhinterziehung war bereits Anfang Oktober 1996 Verjährung eingetreten war.

Nach § 78 a Satz 1 StGB beginnt die Verjährung mit der Beendigung der Tat. Dies ist bei der dem Angeschuldigten vorgeworfenen Steuerhinterziehung durch Unterlassen, die nach überwiegender Ansicht wie ein unechtes Unterlassungsdelikt zu behandeln ist (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, 2000, Rdnr. 40 zu § 376 AO m. w. Nachw.), mit der Vollendung der Fall. Diese ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige bei rechtzeitiger Abgabe seiner Steuererklärung zum 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 AO) vom Finanzamt veranlagt worden wäre. Das ist nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" der Zeitpunkt, in dem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Finanzamtsbezirk im Wesentlichen, d.h. zu etwa 95 % abgeschlossen sind (vgl. BGHSt 30, 122 ff.; 36, 105,111; BGH Wistra 1999, 385,386; 2001, 194). Bis dahin liegt nur eine versuchte Tat vor.

In Anlehnung an diese Rechtsprechung hat das Landgericht für die Frage des Verjährungsbeginns auf den "allgemeinen Veranlagungsschluss" abgestellt und ausgeführt, dieses Datum zwar nicht exakt bestimmen zu können, es sei aber "deutlich" vor dem 2. Juni 1992 mit der Folge anzusiedeln, dass die Verjährung schon vor der ersten verjährungsunterbrechenden Maßnahme (Durchsuchungsbeschluss des Amtsgerichts Bochum vom 2. Juni 1997) eingetreten war.

Diese Entscheidung des Landgerichts ist zwar im Ergebnis nicht zu beanstanden. Nach dem Grundsatz "in dubio pro reo", der auch für die Frage der Verjährung gilt (vgl. BGH NJW 1963, 1209), ist aber für die Feststellung des Verjährungsbeginns ein früherer Beendigungszeitpunkt der Tat zu bestimmen. Der "allgemeine Veranlagungsschluss" als Anknüpfungspunkt für die Vollendung der Tat ist nur für die Abgrenzung des Versuchs von der Vollendung sachgerecht, nicht aber für den Verjährungsbeginn. Zu Gunsten des Steuerpflichtigen muss nämlich der hypothetische Beendigungszeitpunkt im Sinne des § 78 a StGB soweit wie möglich vorgezogen werden. Er ist demzufolge auf den Beginn und nicht auf das Ende der Veranlagungsarbeiten zu legen. Nur so können Zweifel über den hypothetischen Veranlagungszeitpunkt nicht zu Ungunsten des Täters ausschlagen (vgl. Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., § 376 Rdnr. 28; Schmitz, Wistra 1993, 248, 251; a. A. Kohlmann, Steuerstrafrecht, 2000, § 376 Rdnr. 43). Hinzuzurechnen ist zudem noch wie beim tatsächlich ergangenen Steuerbescheid - die Zeit für die Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Steuerpflichtigen. Dabei ist

nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" nicht die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, sondern der für den Steuerpflichtigen unter normalen Verhältnissen günstigere Postlauf von einem Tag zu Grunde zu legen (vgl. Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 372 Rdnr. 28; a. A. Schmitz, a.a.O., der von der Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO ausgeht).

Als Beendigungszeitpunkt im Sinne des § 78 a StGB, der die Verjährungsfrist in Gang setzt, ist deshalb der unmittelbar nach Ablauf der Steuererklärungsfrist liegende Zeitpunkt zu bestimmen. Als Erklärungsfrist ist aber stets vom 30. September des Folgejahres auszugehen, auch wenn § 149 Abs. 2 AO insoweit den 31. Mai des Folgejahres vorsieht. Ließe man nämlich die Verfolgungsverjährung bereits unmittelbar nach Ablauf der Erklärungsfrist am 31. Mai des Folgejahres beginnen, so bliebe unberücksichtigt, dass die Erklärungspflicht nicht nur nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO, sondern regelmäßig jährlich durch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder für solche Erklärungen verlängert wird, die durch Personen, Gesellschaften und andere Vereinigungen im Sinne der §§ 3, 4 Nrn. 3 u. 8 StBG angefertigt werden. Da dem Finanzamt in der Regel nicht bekannt ist, ob der Erklärungspflichtige steuerlich beraten ist oder nicht, kann das Finanzamt entweder den Erklärungspflichtigen unter Fristsetzung auffordern, seine Erklärung abzugeben, oder es wartet ohnehin bis zum Ablauf der verlängerten Frist zum 30. September ab. In jedem Fall beginnt die Veranlagung nicht vor dem Ende einer der beiden Fristen. Da der Erfolg und damit die Vollendung der Steuerhinterziehung durch Unterlassen in der unterbliebenen Festsetzung der Steuer liegt und die Verjährung nach § 78 a StGB nicht vor der Vollendung der Tat beginnen kann, ist die Beendigung mit dem Ablauf beider hypothetischer Zeitspannen anzunehmen (vgl. Schmitz, a.a.O., 248, 251; Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 376 Rdnr. 28; a.A. Simon / Vogelberg, Steuerstrafrecht, 2000, S. 92 f., 111 f., der den Verjährungsbeginn auf den 30. Juni des Folgejahres vorverlegt, indem er für den Zeitpunkt der Tatvollendung auf die Erklärungsfrist des § 149 Abs. 2 AO, dem 31. Mai des Folgejahres, abstellt und eine Bearbeitungszeit von vier Wochen zuzüglich einem Tag Postlaufzeit zugrunde legt).

Deshalb ist zu Gunsten des Angeschuldigten davon auszugehen, dass er unmittelbar nach Ablauf der zum 30. September 1991 verlängerten Frist veranlagt worden wäre, so dass unter Zugrundelegung einer fiktiven minimalen Bearbeitungszeit und einer Postlaufzeit von einem Tag spätestens am 15. Oktober 1996 die Verjährung eingetreten ist.

b. Hinsichtlich der dem Angeschuldigten vorgeworfenen Hinterziehung von Gewerbesteuer für das Jahr 1990 hat das Landgericht im Ergebnis ebenfalls rechtsfehlerfrei den Eintritt der Strafverfolgungsverjährung bejaht.

Die vorstehenden Ausführungen zur Einkommensteuerhinterziehung hinsichtlich der Bestimmung des Verjährungsbeginns treffen grundsätzlich auch für die Gewerbesteuerhinterziehung zu, jedoch mit folgender Besonderheit: Da die Gewerbesteuer aufgrund des vom Finanzamt errechneten Steuermessbetrages nach § 16 GewStG von der Gemeinde festgesetzt wird, ist für die Beendigung (= Verjährungsbeginn) der Tat auf die Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheides der Gemeinde und nicht auf die des Gewerbesteuermessbescheides durch das Finanzamt abzustellen (vgl. OLG Köln, BB 1970, 1335, 1336). Bei der Bestimmung des hypothetischen Beendigungszeitpunktes im Sinne des § 78 a StGB ist dementsprechend noch eine fiktive Bearbeitungszeit durch die Gemeinde

hinzuzurechnen, so dass als Verjährungsbeginn der 31. Oktober des Folgejahres festzusetzen ist.

2. Das Landgericht hat auch in nicht zu beanstandener Weise die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt, soweit dem Angeschuldigten die Hinterziehung von Gewerbesteuern aus gewerblichem Grundstückshandel für die Jahre 1993 bis 1995 zur Last gelegt worden ist. Insoweit wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die zutreffenden Ausführungen des Landgerichts in dem angefochtenen Beschluss, die eingangs wiedergegeben worden sind, Bezug genommen.

Letztlich kann hier dahin stehen, ob der Angeschuldigte die Merkmale eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllt hat oder ob lediglich eine nicht steuerpflichtige private Vermögensverwaltung vorliegt. Zu dieser Fragestellung hat sich mittlerweile eine umfängliche Rechtsprechung entwickelt, die teilweise von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abweicht. Der Senat braucht zu dieser Abgrenzungsfrage vorliegend nicht Stellung zu beziehen, denn in Übereinstimmung mit dem Landgericht ist jedenfalls ein hinreichender Tatverdacht zu verneinen, soweit die innere Tatseite betroffen ist. Angesichts der umfangreichen und keineswegs einheitlichen Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel, die außerdem von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abweicht, erscheint es bei vorläufiger Tatbewertung als unwahrscheinlich, dass der Angeklagte vorsätzlich seiner Steuerpflicht nicht nachgekommen ist. Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den bestehenden Steueranspruch kennt und dass er ihn trotz dieser Kenntnis gegenüber der Steuerbehörde verkürzen will (vgl. BGH St 5,90,91 f.; BGH Wistra 1986, 174; 1986, 220f; 1989, 262, 263; Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 370 AO Rdnr. 187 f.). Dass der Angeschuldigte sich der möglichen steuerlichen Bedeutung seines Handelns bewusst war, kann aber angesichts der unterschiedlich bewerteten Rechtslage nicht angenommen werden. Irrt der Steuerpflichtige aber über das Bestehen eines Steueranspruchs, schließt dieser Tatbestandsirrtum den Vorsatz aus. Eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO scheidet gleichfalls aus. Einem Steuerpflichtigen muss zugebilligt werden, sich diejenige Rechtsauffassung zu eigen zu machen, die für ihn vorteilhafter ist.

III.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 473 StPO.