

Wann beginnt die Strafverfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung?

Veröffentlicht in: wistra 2004, 11 bis 14

Im Rahmen der Strafverfolgungsverjährung ist für den Beschuldigten die Frage, von welchem Zeitpunkt ab der Lauf der Verjährungsfristen beginnt und damit einhergehend die Frage des Ablaufs der Verjährungsfrist am bedeutsamsten. Im Falle der Steuerhinterziehung stellen die Finanzbehörden zur Bestimmung des Beginns der Verjährungsfrist auf die Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 AO ab. Ermittlungen betreffend der tatsächlichen Bekanntgabe des Steuerbescheids erfolgen regelmäßig nicht. Der folgende Beitrag untersucht, ob die Bekanntgabefiktion auf die Strafverfolgungsverjährung anwendbar ist.

I. Allgemeines

1. Rechtsfolgen der Strafverfolgungsverjährung

Die Bedeutung des Ablaufs der Verjährungsfrist ergibt sich aus den sich daraus ergebenden Rechtsfolgen. Sobald die Verjährung eingetreten ist, darf die Strafverfolgung nicht aufgenommen werden.¹ Ein bereits laufendes Verfahren ist im Ermittlungsverfahren wegen der Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörde im Steuerstrafverfahren nach § 386 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 AO durch die Finanzbehörde (§ 170 Abs. 2 S. 1 StPO i.V.m. §§ 385, 386 Abs. 2, 399 Abs. 1 AO), ansonsten durch die Staatsanwaltschaft einzustellen.² Stellt sich nach der Eröffnung des Hauptverfahrens, aber noch vor Beginn der Hauptverhandlung heraus, daß die Verjährung eingetreten ist, erfolgt die Einstellung des Verfahrens durch Beschluß nach § 206 a StPO. In der Hauptverhandlung muß ein Einstellungsurteil gem. § 260 Abs. 3 StPO ergehen.

2. Anwendbare Normen auf die Strafverfolgungsverjährung

Gem. § 369 Abs. 2 AO gelten für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. § 369 Abs. 2 AO bestimmt, daß für das Steuerstrafrecht zunächst das jeweils besondere Steuerstrafgesetz, im Rang danach ergänzend die allgemeinen Strafgesetze gelten. § 369 Abs. 2 AO verweist auf den Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches, soweit durch die AO keine abschließende Regelung getroffen worden ist. § 369 Abs. 2 AO verweist auf den Allgemeinen und Besonderen Teil des Strafgesetzbuches, weiterhin auf die §§ 1 - 32, 105, 106 und 112 a JGG, auf § 1 Abs. 1 und 2, § 2 Nr. 2, §§ 3, 5, 7, 12, 14 WehrStG und sonstige strafrechtliche Nebengesetze (z.B. Bundeszentralregistergesetz). Den Vorschriften des Allgemeinen Teils des StGB kommt besondere Bedeutung zu. Über § 369 Abs. 2 AO gelangen die Bestimmungen des Strafgesetzbuches über die Verfolgungsverjährung (§§ 78 - 78 c StGB) zur Anwendung. In Bezug auf die Verjährung ist Strafvorschrift der Steuergesetze, die gegenüber den allgemeinen Vorschriften über das Strafrecht etwas anderes bestimmt, lediglich § 376 AO. § 376 AO betrifft die Unterbrechung der Verfolgungsverjährung und erweitert den Katalog der Unterbrechungstatbestände des § 78 c StGB um den Fall, daß dem Beschuldigten die Einleitung des Bußgeldverfahrens bekannt gegeben oder diese Bekanntgabe angeordnet wird. Die Verjährungsfrist für Steuervergehen bestimmt sich nach § 78 Abs. 3 Nr. 3 und 4 StGB, der Beginn nach § 78 a StGB, die Dauer nach § 78 Abs. 2 - 4 StGB, die Unterbrechung nach § 78 c StGB, das Ruhen nach § 78 b StGB und die Wirkung nach § 78 Abs. 1 StGB.

¹ Kopacek, FR 1965, 275

² RG, Urt. v. 21.05.1942 - 3 C 283/42-, RGSt. 76, 159; BGH, Beschl. v. 09.11.1960 - 4 StR 407/60 -, MDR 1961, 250

3. Verjährungsfristen im Steuerstrafverfahren

Die Dauer der Verjährungsfrist richtet sich nach der abstrakten Strafandrohung für die Verwirklichung des betreffenden Tatbestandes, wobei die Regelstrafandrohung maßgebend ist, nicht die verwirkte Strafe. Wegen § 78 Abs. 4 StGB bleiben Strafschärfungen und Strafmilderungen unberücksichtigt. Da die Höchststrafe für Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 AO 5 Jahre nicht überschreitet, beträgt die Verjährungsfrist für die Steuerhinterziehung nach § 370 AO gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB 5 Jahre. Da die Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 AO eine Strafschärfung i.S.v. § 78 Abs. 4 StGB darstellt, gilt die 5jährige Verjährungsfrist. § 370 a StGB stellt einen Qualifikationstatbestand dar, § 78 Abs. 4 StGB gelangt nicht zur Anwendung. Im Falle der gewerbsmäßigen und bandenmäßigen Steuerhinterziehung gem. § 370 a AO beträgt die Verjährungsfrist nach § 78 Abs. 3 Nr. 3 StGB 10 Jahre.

Die absolute Verjährungsfrist beträgt gem. § 78 c Abs. 3 S. 2 StGB das Doppelte der gesetzlichen Verjährungsfrist, mithin für die Steuerhinterziehung angesichts der in § 370 Abs. 1 AO angedrohten Freiheitsstrafe insgesamt 10 Jahre. Im Falle des § 370 a AO tritt die absolute Verjährung nach 20 Jahren ein, § 78 c Abs. 3 Satz 2 StGB.

II. Beginn der Strafverfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung durch Handeln

1. Verjährungsbeginn

Wann der Lauf der in § 78 StGB geregelten Verjährungsfrist beginnt, bestimmt § 78 a StGB. Die strafrechtliche Verjährung beginnt gem. § 78 a S. 1 StGB, sobald die Tat beendet ist. Abgestellt wird nicht auf den Zeitpunkt der Tatvollendung, sondern auf den Zeitpunkt, in dem die auf Tatbegehung gerichtete Tätigkeit ihren endgültigen Abschluß gefunden hat. Nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen ist eine Straftat beendet, wenn nach Erfüllung aller objektiven Tatbestandsvoraussetzungen die Rechtsgutverletzung in dem vom Täter angestrebten Umfang eingetreten ist. Bei Erfolgsdelikten beginnt die Verjährung erst mit Eintritt des Erfolges.³

Beendet ist die Tat für den Bereich der Steuerhinterziehung durch Handeln im Zusammenhang mit Veranlagungssteuern erst dann, wenn die Steuer auf Grund der unrichtigen Erklärung zu niedrig festgesetzt und dies dem Steuerpflichtigen durch Steuerbescheid bekannt gegeben ist. Mit der Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheids ist die Steuerhinterziehung vollendet und zugleich beendet, mit der Bekanntgabe beginnt zugleich die Verjährung.⁴

Anders als bei den Veranlagungssteuern beginnt bei Fälligkeitssteuern in Gestalt der sog. Selbsterrechnungssteuern die Verjährung der Strafverfolgung mit dem gesetzlichen Fälligkeitstermin, wenn nicht zuvor der Steuerpflichtige unrichtige Steueranmeldungen abgegeben hat.⁵ Besonderheiten ergeben sich für die Umsatzsteuer. Die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung führt zu einer selbständigen Steuerverkürzung. Während die Abgabe falscher monatlicher Voranmeldungen zur Verkürzung von Vorauszahlungen führt, mithin zu einer Steuerverkürzung auf Zeit, bewirkt die Abgabe der falschen Jahreserklärung die endgültige Steuerverkürzung. Die Umsatzsteuerhinterziehung ist mit dem Eingang der

³ Tröndle/Fischer, § 78a Rn 3; BGH, Urt. v. 23.09.1971 - 4 StR 207/71 -, BGHSt 24, 218, 220

⁴ BGH, Beschl. v. 07.02.1984 - 3 StR 413/83 -, wistra 1984, 142 = NSTZ 1984, 414; Kohlmann, § 376 Rn 26; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rn 15

⁵ Kohlmann, § 376 Rn 33, 35

Jahressteuererklärung beendet.⁶ Dies gilt auch, wenn nach unterlassenen oder unrichtigen Voranmeldungen keine Jahreserklärung abgegeben wird.⁷ Der Zeitpunkt der Beendigung der Strafverfolgungsverjährung liegt später, wenn die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung oder Vergütung der Steuer führt.⁸ Errechnet der Steuerpflichtige einen Erstattungsbetrag, ist bis zur Zustimmung des Finanzamts eine versuchte Steuerhinterziehung gegeben, mit erteilter Zustimmung gilt die Anmeldung als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 S. 2 AO), so daß damit die Beendigung der Steuerhinterziehung vorliegt, mithin die Verjährung zu laufen beginnt.⁹

2. Maßgeblicher Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheids

Da bei Veranlagungssteuern mit der Bekanntgabe des unrichtigen Bescheides zugleich die Verjährung beginnt, stellt sich die Frage, wie die Frist der Bekanntgabe des Steuerbescheids bestimmt wird, insb. ob § 122 Abs. 2 AO zur Anwendung gelangt. Als Regelfall der Bekanntgabe eines schriftlichen Verwaltungsaktes gilt die Bekanntgabe durch Aufgabe zur Post. § 122 Abs. 2 AO normiert für diesen Fall eine Zugangsfiktion. Ein Steuerbescheid im Geltungsbereich der AO gilt am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Für ins Ausland übermittelte Steuerbescheide gilt die Vermutung, daß die Bekanntgabe einen Monat nach Aufgabe zur Post erfolgt ist, § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO. Von der Anwendbarkeit des § 122 Abs. 2 AO hängt mithin ab, ob die Verjährung der Steuerhinterziehung im Fall des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO erst nach drei Tagen oder bereits nach der gewöhnlichen Postlaufzeit von einem Tag, im Fall des § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO erst nach einem Monat oder bereits nach der gewöhnlichen Postlaufzeit von einer Woche zu laufen beginnt.

Das OLG Hamm¹⁰ hat für den Fall der Steuerhinterziehung durch Unterlassen entschieden, daß für die Hinzurechnung der Zeit für die Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Steuerpflichtigen 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 ist. Das OLG Hamm begründet dies mit dem Verweis auf den Grundsatz „in dubio pro reo“.¹¹ Nichts anderes kann für den Fall der Steuerhinterziehung durch Handeln gelten. Der einfache Verweis auf den Grundsatz „in dubio pro reo“ genügt den Ansprüchen an eine Begründung nicht. Der Beitrag arbeitet deshalb einzelne Argumente heraus, warum die Bekanntgabefiktion nicht zur Anwendung gelangt.

a) Anwendungsbereich der AO

Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Verwaltungsaktes ist, daß er demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, bekannt gegeben wird, § 124 Abs. 1 S. 1 AO. § 41 Abs. 1 VwVfG stellt eine inhaltsgleiche Norm dar. Die Wirksamkeit tritt im Zeitpunkt der Bekanntgabe ein. Die Bekanntgabe selbst wird weder in der AO noch in der VwVfG definiert, § 122 AO enthält wie auch § 41 Abs. 2 bis 5 VwVfG lediglich eine Reihe von Regelungen über die Art und Weise der Bekanntgabe und den Zeitpunkt, zu dem die Bekanntgabe erfolgt ist.

⁶ BGH, Beschl. v. 01.11.1995 - 5 StR 535/95 -, wistra 1996, 105, 106

⁷ BGH, Urt. v. 10.12.1991 - 5 StR 536/91 -, BGHSt. 38, 165, 171

⁸ BGH, Urt. v. 10.12.1991 - 5 StR 536/91 -, wistra 1992, 93, 94; BGH, Beschl. v. 05.04.2000 - 5 StR 226/99 -, wistra 2000, 219, 222

⁹ BGH, Urt. v. 10.12.1991 - 5 StR 536/91 -, wistra 1992, 93, 94; BGH, Beschl. v. 03.03.1989 - 3 StR 552/89 -, wistra 1989, 188; Kohlmann, § 370 Rn 145.2, 146.3

¹⁰ OLG Hamm, Beschl. v. 02.08.2001 - 2 Ws 156/01 -, DStRE 2002, 1095, 1096

¹¹ Auch Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rn 19 lehnt die Anwendung der Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 AO unter Berufung auf den Grundsatz „in dubio pro reo“ ab.

Begrifflich bedeutet Bekanntgabe das Zugänglichmachen des Verwaltungsakts mit seinem jeweiligen Regelungsgehalt. Dies ist bei dem Normalfall des schriftlichen Verwaltungsakts mit dem Zugang des Verwaltungsakts anzunehmen. Die zivilrechtliche Begriffsbestimmung des Zugangs gilt gem. § 130 Abs. 3 BGB auch für amtsempfangsbedürftige Willenserklärungen¹², also auch für den Zugangsbegriff der §§ 124 Abs. 1 und 122 AO und § 41 VwVfG. Bei einem schriftlichen Verwaltungsakt erfolgt der Zugang dadurch, daß er in den Machtbereich des Empfängers gelangt, daß dieser unter normalen Verhältnissen die Möglichkeit hat, vom Inhalt der Erklärung Kenntnis zu nehmen und die Kenntnisnahme nach den von ihm selbst getroffenen Vorkehrungen und nach allgemeinen Gepflogenheiten auch erwartet werden kann.¹³ Die gewöhnliche Postlaufzeit eines auf die Post aufgegebenen Briefes beträgt im Inland einen Tag, so daß der Steuerpflichtige für gewöhnlich am Tag nach Aufgabe zur Post vom Steuerbescheid Kenntnis erlangt. § 122 Abs. 2 AO enthält ebenso wie § 41 Abs. 2 VwVfG für den Zugang von Verwaltungsakten eine Vereinfachungsregel. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO und § 41 Abs. 2 VwVfG gilt ein durch die Post im Inland übermittelter Verwaltungsakt grundsätzlich als am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben.

Ebenso wenig wie § 41 VwVfG Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens ist und auch nicht analog auf andere Verwaltungstätigkeit herangezogen werden kann, enthält auch § 122 Abs. 2 AO keinen allgemeinen Rechtsgedanken für eine Zugangsvermutung außerhalb des Anwendungsbereichs der AO.¹⁴ Der Anwendungsbereich des VwVfG ist in den §§ 1 und 2 VwVfG normiert. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG ist die Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten und die Rechtshilfe für das Ausland in Strafsachen vom Anwendungsbereich des VwVfG ausgeschlossen. § 2 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG hat nur Klarstellungsfunktion, da die Tätigkeit der Rechtsprechung und der Rechtspflege bereits über § 1 VwVfG nicht vom Anwendungsbereich des VwVfG erfaßt wird. Der Anwendungsbereich der AO bestimmt sich nach § 1 AO. Hiernach gilt die AO für alle durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelten Steuern oder Steuervergütungen, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Tätigkeit der Rechtsprechung gehört nicht zur Finanzverwaltungstätigkeit. Zu dem Bereich der Rechtspflege gehören auch die Maßnahmen von Beamten, die unmittelbar in der Rechtspflege tätig sind, wie die Staatsanwaltschaft. Soweit die Steuerfahndung im Rahmen der Steuerstrafverfolgung und nicht im Besteuerungsverfahren tätig wird, übt sie keine Verwaltungstätigkeit aus. Damit ist die Anwendung der Bekanntgabefiktion ausgeschlossen.

Für das Steuerstrafrecht findet sich in § 369 Abs. 2 AO eine gesonderte Anwendungsvorschrift. Für Steuerstraftaten gelten gem. § 369 Abs. 2 AO die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. Strafvorschriften der Steuergesetze, die gegenüber den allgemeinen Vorschriften über das Strafrecht etwas anderes bestimmen, sind lediglich die Vorschrift über die strafbefreiende Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (§ 371 AO) und die Vorschrift über die Unterbrechung der Verfolgungsverjährung (§ 376 AO). § 376 AO betrifft nach der Neufassung durch das EGStGB 1974 (Art. 161 Nr. 7) nur einen kleinen Ausschnitt aus dem weiten Bereich der Strafverfolgungsverjährung. Die Bedeutung des § 376 AO beschränkt sich darauf, daß dem in § 78 c StGB enthaltenen Katalog der Möglichkeiten, die Verjährung zu unterbrechen, eine weitere hinzugefügt wird. Die Anwendung von § 122 Abs. 2 AO im Steuerstrafrecht ist über § 369 Abs. 2 AO ausgeschlossen. Die Strafvorschriften der AO enthalten keine gesonderte Normierung über die Bekanntgabe von Steuerbescheiden. Im StGB fehlt es an einer dem § 369 Abs. 2 AO vergleichbaren rechtsatzmäßigen Anordnung über die Anwendung des § 122 AO auf die Vorschriften der Verjährung im StGB. Eine dem § 122 Abs. 2 AO vergleichbare

¹² Heinrichs in Palandt, § 130 Rn 3

¹³ BFH, Urt. v. 06.12.1995 - IR 111/94 -, BFH/NV 1996,554; BFH, Urt. v. 26.06.1996 - X R 97/95 -, BFH/NV 1997,90.

¹⁴ Güroff in Beermann, AO § 122 Rn. 32; P. Stelkens/U. Stelkens in Stelkens, VwVfG-Kommentar, § 41 Rn 3a

Zugangsvermutung enthält das BGB nicht. Außerhalb des Anwendungsbereichs der AO ist § 130 BGB anzuwenden. Die Bekanntgabe des Steuerbescheids als maßgeblicher Zeitpunkt für die Bestimmung des Beginns der Strafverfolgungsverjährung erfolgt mit dem tatsächlichen Zugang des Steuerbescheids. Dieser muß von der Steuerfahndungsbehörde ermittelt werden.

Die widerlegbare Bekanntgabevermutung hat, da es sich bei § 122 Abs. 2 AO um eine Sonderbestimmung des Finanzverwaltungsverfahrens handelt, lediglich Bedeutung für die Berechnung von Fristen, wie z.B. Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 S. 1 AO, Fälligkeitszeitpunkt von Abschlußzahlungen nach § 36 Abs. 4 S. 1 EStG, Fälligkeitszeitpunkt von Umsatzsteuer nach § 18 Abs. 4 S. 2 UStG. § 122 Abs. 2 AO ist auf die Bestimmung des Zeitpunkts des Beginns der Verjährung nicht anwendbar.

b) Bedeutung des Rechtsgrundsatzes „in dubio pro reo“

Über § 369 Abs. 2 AO gelangen auch die allgemeinen Lehren, die Rechtsprechung und Literatur zum Strafrecht entwickelt haben, zur Anwendung, so auch der Grundsatz „in dubio pro reo“. Der Grundsatz dient der Überwindung von Zweifeln bei der Rechtsanwendung, die sich aus ungeklärter Beweislage im Strafprozeß ergeben. Die Verurteilung zu Strafe setzt voraus, daß Gewißheit aller tatsächlichen Voraussetzungen des Schuld- und Strafausspruchs besteht. Läßt sich der Sachverhalt nach Ausschöpfung aller prozessual zulässigen und verfügbaren Beweismittel, die aufgrund der richterlichen Aufklärungspflicht (§ 244 Abs. 2 StPO) heranzuziehen sind, nicht zur Überzeugung des Gerichts klären, so muß das Strafverfahren aus Gründen der Rechtssicherheit innerhalb angemessener Frist abgeschlossen werden. Dies ergibt sich aus Art. 6 Abs. 1 MRK. Aus der Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 MRK ergibt sich, daß Umstände, die nicht voll nachgewiesen sind, dem Angeklagten nicht zur Last gelegt werden dürfen. Die Bedeutung des Grundsatzes liegt darin, daß nicht der Beschuldigte bzw. Angeklagte seine Unschuld dartun muß, sondern vielmehr ihm die Tat nachgewiesen werden muß. Daraus ergibt sich weiterhin, daß bei Zweifeln über das Vorliegen einer rechtserheblichen Tatsache stets die dem Angeklagten günstigere Möglichkeit der Entscheidung zugrunde gelegt werden muß.

Der Grundsatz „in dubio pro reo“ ist nicht ausdrücklich gesetzlich normiert, auch nicht in der StPO. Er läßt sich aus dem Schuldgrundsatz i.V.m. § 261 StPO ableiten.¹⁵ Der Rechtsgrundsatz ist keine Beweisregel, sondern eine Entscheidungsregel. Er greift erst nach abgeschlossener Beweiswürdigung ein.¹⁶ Der Grundsatz „in dubio pro reo“ ist gewohnheitsrechtlich anerkannt. Er findet vereinzelt auch auf Prozeßvoraussetzungen Anwendung.¹⁷ Im Bereich der Verjährung, welche seit dem Urteil des RG v. 21.05.1942 nur noch als Verfahrenshindernis gegen die Durchführung eines Strafverfahrens angesehen wird¹⁸, findet der Grundsatz „in dubio pro reo“ uneingeschränkt Anwendung. Ist nicht feststellbar, wann eine Tat beendet wurde, wirkt sich der Zweifel, ob sie verjährt ist, nach dem Grundsatz in dubio pro reo zu Gunsten des Beschuldigten aus.

Der Grundsatz „in dubio pro reo“ gelangt zur Anwendung, wenn auf Grund des festgestellten Sachverhalts Zweifel über den Zugang des Steuerbescheids bestehen. Demnach setzt dies eine Ermittlungstätigkeit der Steuerfahndung betreffend der tatsächlichen Bekanntgabe des Steuerbescheids voraus. Die Anwendung von § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO ohne Ermittlung des Zeitpunkts des tatsächlichen Zugangs des Steuerbescheids widerspricht dem das Strafrecht leitende Prinzip, daß der Sachverhalt nach Ausschöpfung aller prozessual zulässigen und verfügbaren Beweismittel zur Überzeugung des Gerichts feststehen muß. Aus dem Grundsatz „in

¹⁵ Kohlmann, § 385 Rn 361

¹⁶ Kleinknecht/Meyer-Goßner, § 261 Rn 26

¹⁷ BGH, Beschl. v. 19.02.1963 - 1 StR 318/62 -, BGHSt. 18, 274

¹⁸ BGH, Urt. v. 22.04.1952 - 1 StR 622/51 -, BGHSt. 2, 301, 305, 306

„dubio pro reo“ läßt sich herleiten, daß die Finanzbehörde nicht unmittelbar die Fiktion des § 122 Abs. 2 AO zur Anwendung bringen darf. Die Anwendbarkeit des Grundsatzes „in dubio pro reo“ auf die Verjährung führt dazu, daß für die Bestimmung des Zeitpunkts des Beginns der Verjährung für Vermutungen und Fiktionen kein Raum ist. § 122 Abs. 2 AO gelangt daher nicht zur Anwendung.

Für den Ablauf der Verjährungsfrist ist von einem möglichst frühen Beginn der Verjährung auszugehen, da unter Anwendung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ der dem Täter günstigste Zeitpunkt maßgebend ist.¹⁹ Da für den Beginn der Verjährung auf die Bekanntgabe des Steuerbescheids abzustellen ist, 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. Dies ist die täterfreundlichste Lösung.

In der Literatur²⁰ wird dagegen die Ansicht vertreten, daß für den Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO die in § 122 Abs. 2 AO angeführte Zeitspanne dem Abschluß der Veranlagungsarbeiten hinzugerechnet werden muß. Als Erklärung wird ausgeführt, daß sich der Täter bis zu diesem Zeitpunkt im Versuchsstadium befindet. Durch die Anwendung des § 122 Abs. 2 AO wird der Versuchszeitraum verlängert. Dies stellt jedoch auf Grund der unterschiedlichen Rechtsfolgen keine täterfreundliche Lösung dar. Der Versuch einer Straftat kann gem. § 23 Abs. 2 StGB nach § 49 StGB milder bestraft werden, die Verfolgungsverjährung dagegen schließt die Ahndung der Tat aus. Die Frage nach der Strafverfolgungsverjährung ist getrennt zu beurteilen von der Frage der Dauer des Versuchsstadiums. Der Grundsatz „in dubio pro reo“ muß je nach Fragestellung zu eigenen Ergebnissen führen. Während der Zeitraum des Versuchsstadiums wegen der denkbaren Strafmilderung und des strafbefreienden Rücktritts weit auszudehnen ist, muß für die Frage nach dem Ablauf der Verjährungsfrist der Beginn der Verjährung möglichst frühzeitig eintreten, da unter Anwendung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ der dem Täter günstigste Zeitpunkt maßgebend ist.²¹

c) Anwendbarkeit des § 122 Abs. 2 AO nach Sinn und Zweck

Die Zugangsfiktion ist auch nach Auslegung des § 122 Abs. 2 AO nach Sinn und Zweck der Norm nicht auf die Bestimmung des Beginns der Verjährung nach § 78 StGB heranzuziehen.

§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO stellt eine Vereinfachungsregel dar und hilft bei der Überwindung von Zweifel über den Zeitpunkt der Bekanntgabe. Die gesetzliche Fiktion kennzeichnet eine von dem allgemeinen Sprachgebrauch abweichende Begriffsbildung des Gesetzes. Bei einer natürlichen Betrachtungsweise wäre davon auszugehen, daß ein Brief in dem Zeitpunkt dem Empfänger bekannt gegeben ist, in dem er diesem zugeht. Eine derartige Regelung würde aber zur Folge haben, daß je nach den besonderen Umständen, wie sie sich bei der Beförderung durch die Post oder bei der Situation des Empfängers ergeben können, der Zustellungstag und damit der Fristbeginn weithin ungeklärt bleiben würden und dadurch für das weitere Verhalten der Behörde eine erhebliche Rechtsunsicherheit in Kauf genommen werden müßte. Daher hat der Gesetzgeber in § 122 Abs. 2 AO eine recht erheblich bemessene Frist von drei Tagen nach Aufgabe zur Post festgesetzt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kann davon ausgegangen werden, daß

¹⁹ BGH, Beschl. v. 19.02.1963 - 1 StR 318/62 -, BGHSt. 18, 274; OLG Hamburg, Urt. v. 24.03.1987 - 2 Ss 134/86 -, wistra 1987, 189; OLG Hamm, Beschl. v. 02.08.201 - 2 Ws 156/01 -, DStRE 2002, 1095, 1096

²⁰ Schmitz, wistra 1993, 248, 250, 251; der Beitrag handelt die Frage nach dem Verjährungsbeginn bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen ab, wobei es vor allem um die Vorverlegung des Verjährungsbeginns nach den Grundsätzen „in dubio pro reo“ auf den Beginn des Versuchsstadiums geht. Hierbei wurde die Frage nach der Bestimmung des Versuchsbeginns erörtert.

²¹ BGH, Beschl. v. 19.02.1963 - 1 StR 318/62 -, BGHSt. 18, 274; OLG Hamburg, Urt. v. 24.03.1987 - 2 Ss 134/86 -, wistra 1987, 189; OLG Hamm, Beschl. v. 02.08.201 - 2 Ws 156/01 -, DStRE 2002, 1095, 1096

innerhalb einer Frist von drei Tagen nach Aufgabe zur Post ein Brief dem Empfänger regelmäßig zugegangen sein wird. Die Regelung dient somit der Rechtsklarheit.²²

§ 122 Abs. 2 AO gereicht dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zum Vorteil. Die Frist zur Einlegung des Einspruchs gegen den Steuerbescheid beginnt mit der wirksamen Bekanntgabe des Steuerbescheids. Die Bekanntgabefiktion gilt auch, wenn der Steuerbescheid tatsächlich vor Ablauf der drei Tage dem Steuerpflichtigen zugegangen ist.²³ Auch für den Fall, daß der tatsächliche Zugang des Steuerbescheids vor Ablauf der drei Tage erfolgt, beginnt die Frist zur Einlegung des Einspruchs nach § 347 Abs. 1 S. 1 AO bei Übermittlung durch die Post mit Ablauf des dritten Tages nach Aufgabe des Steuerbescheids zur Post.

Im Rahmen der Ermittlung des Zeitpunkts des Beginns der Verjährung gereicht die Zugangsfiktion zum Nachteil des Steuerpflichtigen, wenn der Steuerbescheid vor dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post erfolgt ist. Durch die Anwendung der Bekanntgabefiktion verschiebt sich das Ende der Verjährung entsprechend um ein bis zwei Tage nach hinten.

III. Beginn der Strafverfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Nach dem Beschluß des OLG Hamm vom 02.08.2001²⁴ findet der Grundsatz „in dubio pro reo“ auch auf den Fall der Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen nach § 371 Abs. 1 Nr. 2 AO Anwendung. Bei der durch Nichtabgabe einer Steuererklärung bewirkten Steuerverkürzung gilt nichts anderes als bei der durch Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung. Für den Verjährungsbeginn bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist der Eintritt des Taterfolges maßgeblich. Die Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist in dem Zeitpunkt vollendet, in dem bei rechtzeitiger Abgabe der Steuererklärung im regelmäßigen Geschäftsgang die Veranlagung beendet gewesen und ein Steuerbescheid zugestellt worden wäre. Zugleich ist die Tat aber auch beendet, denn die Beendigung der Tat ist bei der Steuerhinterziehung i.d.R. mit der Vollendung zeitgleich. Für die Beendigung der Steuerhinterziehung und damit für den Beginn der Verfolgungsverjährung ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die Steuer bei rechtzeitiger Steuererklärung frühestens festgesetzt und der Steuerbescheid frühestens bekannt gegeben worden wäre.²⁵ Richtigerweise muß deshalb auf die Erklärungsfrist des § 149 Abs. 2 AO abgestellt werden.²⁶ Die gewöhnliche Bearbeitungszeit der Finanzbehörde ist zu bestimmen, da die Verjährungsfrist bei Veranlagungssteuern mit dem Abschluß der Veranlagungsarbeiten für die jeweilige Steuer und für das betreffende Kalenderjahr im betreffenden Finanzamtsbezirk beginnt. Die Zeit für die Bekanntgabe des Steuerbescheides ist hinzuzunehmen. Die Zustellungsfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO greift dabei nicht ein.²⁷ Entscheidend ist die tatsächliche Bekanntgabe des Steuerbescheides an den Steuerpflichtigen. Bei Zweifeln über den Zugang des Steuerbescheides ist die für den Steuerpflichtigen unter normalen Verhältnissen günstigere Bekanntgabe am Folgetag zugrunde zu legen. Auf den Eintritt der Rechtskraft des Steuerbescheides kommt es nicht an.²⁸

²² BVerwG, Urt. v. 23.07.1965 - VII C 170.64 -, BVerwGE 22, 11, 13

²³ Tipke/Kruse, Kommentar AO/FGO, 94. EL April 2001, § 122 Rn53

²⁴ OLG Hamm, Beschl. v. 02.08.201 - 2 Ws 156/01 -, DStRE 2002, 1095, 1096

²⁵ a.A. BGH, Beschluß v. 07.11.2001 - 5 StR 395/01 -, wistra 2002, 64, 66

²⁶ Schmitz, wistra 1993, 248, 251 ff. führt aus, daß der Ablauf der Frist nach § 149 Abs. 2 AO nicht den Beginn des Versuchs markiere, sondern es für die Rechtzeitigkeit der Erklärung auf die zum 30. September verlängerte Frist ankomme.

²⁷ OLG Hamm, Beschl. v. 02.08.201 - 2 Ws 156/01 -, DStRE 2002, 1095, 1096; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 376 Rn 19; aA Schmitz, wistra 1993, 248, 250

²⁸ BGH, Beschl. v. 02.07.1986 - 3 StR 87/86 -, wistra 1986, 257

IV. Fazit

Die Anwendung von § 122 Abs. 2 AO zur Bestimmung der Bekanntgabe des Steuerbescheids als maßgeblicher Zeitpunkt des Beginns der Verjährung scheidet sowohl für den Fall der Steuerhinterziehung durch Handeln und durch Unterlassen nach teleologischer Auslegung von § 122 Abs. 2 AO als auch über den Grundsatz „in dubio pro reo“ aus. Darüber hinaus fehlt es an einer Anwendungsnormierung des § 122 Abs. 2 AO auf die Verjährungsvorschriften im StGB, so daß sich die Bekanntgabe des Steuerbescheids nach § 130 BGB bestimmt. Die Finanzbehörden müssen den Tag der Zustellung des Steuerbescheids ermitteln. Dieser ist für die Frage des Beginns der Verjährung maßgeblich. Läßt sich der Tag der Zustellung des Steuerbescheids nicht ermitteln, ist für die Verjährung nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ die gewöhnliche Postlaufzeit von einem Tag zu Grunde zu legen.