
Datum: 04.12.1992
Gericht: Oberlandesgericht Köln
Spruchkörper: 2. Strafsenat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 Ws 236/92
ECLI: ECLI:DE:OLGK:1992:1204.2WS236.92.00

Tenor:

Die sofortige Beschwerde wird verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens und die insoweit dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen hat die Staatskasse zu zahlen.

Gründe

- I. 1
1. 2
- Die Staatsanwaltschaft Bonn hat gegen den Angeschuldigten unter dem 23. Mai 1991 3
Anklage erhoben. Sie legt ihm - unter vorläufiger Verfahrensbeschränkung gemäß § 154 a 4
StPO - zur Last, am 10. März 1982, 04. November 1983, 30. Juli 1984 und 16. Dezember
1985 fortgesetzt handelnd durch vier Einzelakte Steuerhinterziehung, strafbar gemäß § 370
Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 AO, begangen zu haben.
- Die Anklageschrift wirft dem Angeschuldigten insoweit vor, er habe bei Abgabe der 5
Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Gesellschafter
der Grundstücksgesellschaft A GBR für die Veranlagungsjahre 1981 bis 1984 den
Finanzbehörden verschwiegen, daß die einzelnen Wohnungsanteile haltenden Gesellschafter
nicht beabsichtigten, aus ihrer Beteiligung an der Gesellschaft einen Totalgewinn (im Sinne
der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gemäß Beschluß vom 25. Juni 1984 = BStBl. 84
II, 751) zu erzielen, weil beabsichtigt gewesen sei, die Anteile an der Gesellschaft noch vor
Erreichung der Gewinnphase wieder zu veräußern.
2. 6
- 7

Dem liegt im wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

- Der als Immobilienkaufmann tätige Angeschuldigte war als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der am 22. Januar 1979 gegründeten Firma B C-Verwaltungsgesellschaft **mbH(K)**, seit dem 25. Oktober 1983: K LOGO C-Verwaltungsgesellschaft mbH, tätig. Ferner war er als Gesellschafter an der am 24. April 1979 gegründeten D Treuhandgesellschaft mbH Steuerberatungsgesellschaft beteiligt. 8
- In Verfolgung auch der Geschäftziele dieser Gesellschaften gründete der Angeschuldigte im April 1981 die Grundstücksgesellschaft A GbR, deren ursprüngliche (anderweitig gesondert verfolgte) Gesellschafter seine Ehefrau E B, F, G (dessen Anteile später der Angeschuldigte teilweise selbst übernahm) und H waren. Ziel dieser Gesellschaft war der Erwerb eines Wohngebäudekomplexes in A, I-Straße 26 - 46 und 90.- 94 sowie J-Straße 1 - 6, das der Firma K im November 1980 zum Kauf angeboten worden war und dessen Wohnungen später wieder vermarktet werden sollten. Durch notariellen Kaufvertrag vom 15. Mai 1981 erwarb die Grundstücksgesellschaft A GbR von der bisherigen Eigentümerin der Firma L, die Wohnanlage mit insgesamt 177 Wohneinheiten für einen Kaufpreis von 11.225.000 DM. 9
- Das Vermarktungskonzept des Angeschuldigten ging in der Folgezeit, dahin, noch im Jahr 1981 Gesellschaftsanteile an der A GbR an eine Vielzahl von Erwerbern zu veräußern, wobei jedem Gesellschaftsanteil eine Wohneinheit entsprach. Die Anleger wurden mit Erwerb der Gesellschaftsanteile Mitgesellschafter der A GbR, als deren "Geschäftsführer" der Angeschuldigte B fungierte. Eine Umwandlung in Wohnungseigentum war erst für einen späteren Zeitpunkt vorgesehen. 10
- Der Vertrieb der Gesellschaftsanteile - teilweise durch die Firma K selbst, teilweise über diverse Anlageberater, darunter zu einem Großteil über die von dem gesondert verfolgten Beschuldigten M betriebene Firma N in O - war im November 1981 abgeschlossen. Zusammen mit dem jeweiligen Kaufvertrag schlossen die einzelnen Erwerber eine Reihe von Verträgen mit verschiedenen Unternehmen, die sogenannte Funktionsträgerleistungen erbringen sollten; die Entgelte hierfür sollten als sofort abzugsfähige Werbungskosten im Rahmen der Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung deklariert werden können. 11
- Die "Erklärung zur gesonderten - und einheitlichen - Feststellung der Einkünfte" für die Grundstücksgesellschaft A GbR gab der Angeschuldigte entweder selbst (für die Jahre 1982 bis 1984) oder durch andere (für das Jahr 19.81) bei den Finanzämtern P bzw. Q ab. 12
- Für das Jahr 1981 ließ der Angeschuldigte seinen gesondert verfolgten Mitarbeiter R unter dem 10. März 1982 Verluste in Höhe von 4.301.784,-- DM erklären (dem folgte allerdings eine neue, berichtigte Erklärung, für die Firma D unterzeichnet von dem Steuerberater S, vom 15. November 1982 nach). Diese Verluste wurden mit Bescheid vom 28. Februar 1983 in Höhe von 2.182.474,-- DM anerkannt. Infolge der steuerlichen Berücksichtigung dieser Verluste führt dies bei den einzelnen Anlegern zu Steuervorteilen in Höhe von 979.159,-- DM. 13
- Für das Jahr 1982 gab der Angeschuldigte die Erklärung am 04. November 1983, für das Jahr 1983 am 30. Juli 1984 und für das Jahr 1984 am 16. Dezember 1985 ab. Für 1982 wurden Verluste in Höhe von 4.495.462,86 DM erklärt, von denen mit Bescheid vom 11. April 1984 1.247.922,-- DM anerkannt wurden. Dies führte bei den Anlegern zu Steuervorteilen in Höhe von insgesamt 743.985,-- DM. Für das Jahr 1983 wurden Verluste in Höhe von 2.073.023,01 DM erklärt, von denen mit Bescheid vom 05. Dezember 1984 1.258.915,-- DM anerkannt wurden. Dies führte bei den Anlegern zu Steuervorteilen von insgesamt 479.124,-- 14

DM. Für das Jahr 1984 wurden Verluste in Höhe von 1.336.922,-- DM geltend gemacht, vom Finanzamt mit Bescheid vom 16. Januar 1986 jedoch 1.343.294,-- DM anerkannt. Bei den Anlegern ergaben sich insoweit Steuervorteile in Höhe von insgesamt 474.919,-- DM.

Die Staatsanwaltschaft vertritt die Ansicht, daß sowohl der Angeschuldigte als auch die einzelnen Anleger und somit Mitgesellschafter der A GbR nach dem von dem Angeschuldigten entwickelten Vertriebskonzept sämtlich vorgehabt hätten, ihre Anteile bzw. die Wohnungen schon im Jahr 1984 und damit vor Eintritt in die Gewinnphase, in der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten überstiegen hätten, gewinnbringend weiterzuveräußern, womit die von den Anlegern geltend gemachten Verluste bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Werbungskosten) nicht anzuerkennen wären. Demzufolge macht die Strafverfolgungsbehörde den Angeschuldigten für Steuerverkürzungen in Höhe von insgesamt 2.677.187,-- DM verantwortlich, die den einzelnen Anlegern zugute gekommen seien. 15

In den Jahren 1984 (in zwei Fällen auch schon 1983, in einem Fall 1985) haben - wie sich nicht aus der Anklage, sondern erst aus der Beschwerdebegründung der Staatsanwaltschaft ergibt - insgesamt 41 Anleger ihre Anteile wieder an die "Unternehmensgruppe" B zurück verkauft; dies sind 32,1802 % aller Anteile. Weitere Gesellschafter mit Anteilen von zusammen 24,1804 % waren an einer Veräußerung interessiert, die aber nicht realisiert wurde. 16

3. 17

a) 18

Das vorliegende Ermittlungsverfahren wurde im Anschluß an Betriebsprüfungen bei der sogenannten "B-Gruppe" durch das Finanzamt für Großbetriebsprüfung T unter dem 27. Februar 1987 veranlaßt. Es bezog sich jedoch nach den Anfangsermittlungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung U zunächst - soweit nicht ohnehin andere Objekte in V, W, X und Y betroffen waren - nicht auf den unter dem 23. Mai 1991 zur Anklage gelangten Vorwurf der Steuerhinterziehung hinsichtlich der Einkommenssteuer der einzelnen Anleger. Vielmehr bestand gegen den Angeschuldigten hinsichtlich des Objekts A im Jahr 1987 zunächst der Verdacht (Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 397 AO am 03. Juni 1987), daß er durch das Ausstellen bzw. Akzeptieren von Scheinhonorarrechnungen hinsichtlich der Funktionsträgerunternehmen Gewinnausschüttungen verschleiert und durch Abgabe von unrichtigen Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie Umsatz-, Einkommens-, Körperschafts- und Gewerbesteuerklärungen Steuerverkürzungen zugunsten seiner Unternehmungen und seiner eigenen Person habe. Ferner wurde gegen den Angeschuldigten - soweit es um das Objekt A geht - wegen des Verdachts ermittelt, im Zusammenhang mit der Instandhaltung des Gebäudekomplexes (Fassaden- und Fensterrenovierung) die Gesellschafter der A GbR geschädigt zu haben. 19

b) 20

Der der Anklage zugrundeliegende Tatverdacht resultiert erst aus einem Aktenvermerk des Finanzamts für Großbetriebsprüfung T vom 04. Mai 1990, in dem die Ansicht vertreten wurde, daß nach den mit Beschluß des BFH vom 25. Juni 1984 aufgestellten Rechtsgrundsätzen eine einkommensrechtliche relevante Betätigung oder Vermögensnutzung nur dann gegeben sei, wenn die Absicht bestehe, auf Dauer nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Demgemäß - so die Ansicht des Finanzamts für Großbetriebsprüfung sei davon auszugehen, daß die einzelnen Anleger keine für die Geltendmachung von Verlusten aus Vermietung und 21

Verpachtung erforderliche Einkunftserzielungsabsicht gehabt hätten. Auf dieser Würdigung des Sachverhalts im steuerstrafrechtlicher Hinsicht beruhte sodann der strafrechtliche Ermittlungsbericht des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung U über die Prüfung der Grundstücksgesellschaft A GbR vom 12. November 1990, der seinerseits Grundlage für die Anklageschrift ist.

Durch Verfügung der Staatsanwaltschaft Bonn vom 26. April 1991 ist zunächst eine Teileinstellung des Verfahrens gegen den Angeschuldigten B nach § 170 Abs. 2 StPO erfolgt, soweit im Zusammenhang mit der Renovierung des Objektes A der Verdacht des Betruges oder der Untreue bestand. Durch weitere Verfügung vom 26. April 1991 ist wegen der Vorwürfe der verdeckten Gewinnausschüttung und hierdurch erfolgten Steuerhinterziehung sowie wegen weiterer Vorwürfe im Zusammenhang mit anderen Bauobjekten eine Austrennung der jeweiligen Verfahren erfolgt. Mit Verfügung der Staatsanwaltschaft vom 23. Mai 1991 wiederum sind Verfahren gegen andere Beschuldigte, auch im Zusammenhang mit der vorliegenden Sache, abgetrennt worden. 22

Es verblieb somit die Anklage vom 23. Mai 1991 wegen Steuerhinterziehung durch Abgabe der "Erklärung zur gesonderten - und einheitlichen - Feststellung der Einkünfte" der Grundstücksgesellschaft A GbR für die Jahre 1981 bis 1984. 23

Der Angeschuldigte hat sich durch Schriftsätze seines Verteidigers im Zwischenverfahren im wesentlichen dahin eingelassen, daß die nach der Konstruktion der Anklage maßgebliche Entscheidung des BFH vom 25. Juni 1984, in der die steuerlich maßgebliche Gewinnerzielungsabsicht neu definiert worden sei, bei Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 1981, 1982 und 1983 noch nicht bekannt gewesen und daher bei Berücksichtigung der geänderten Rechtsprechung des BFH zur Gewinnerzielungsabsicht die Vorschrift des Art. 103 Abs. 2 GG verletzt sei. Im übrigen komme es zur Frage der Absicht einer Überschußerzielung auf entsprechende Feststellungen bei den jeweiligen Anlegern selbst an; hierzu habe die Anklage aber keine hinreichend bestimmten Tatsachen ermittelt. 24

c) 25

Die Wirtschaftsstrafkammer hat mit Beschluß vom 19. Dezember 1991 die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt, da der Angeschuldigte der angeklagten Tat aus tatsächlichen Gründen nicht hinreichend verdächtig sei. Es sei schon zweifelhaft, ob bei den Anlegern das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht hinreichend sicher festgestellt werden könne. Dabei sei der Gewinnbegriff zugrunde gelegen, der sich jeweils aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ergebe. Bis zum Bekanntwerden des Beschlusses des BFH vom 25. Juni 1984 habe von einem steuerlich beachtlichen Gewinn bereits dann ausgegangen werden können, wenn für den Steuerpflichtigen unter Einschluß von steuerlichen Vorteilen ein wirtschaftlicher Vorteil entstehe. Daher könne für die Zeit bis 1984 selbst bei bestehender Absicht eines Anlegers, seinen Gesellschaft-anteil zu veräußern, nicht auf ein Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Zwar sei dann für die Steuererklärung vom 16. Dezember 1985 für das Jahr 1984 aus steuerstrafrechtlicher Sicht der engere Begriff des Beschlusses des BFH vom 25. Juni 1984 zugrunde zu legen; insoweit fehle es aber an hinreichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht der einzelnen Anleger. Auch Überlegungen des Angeschuldigten selbst, das Objekt A erneut zu „vermarkten“, ließen keinen zwingenden Rückschluß auf die - maßgeblichen - Absichten der einzelnen Gesellschafter zu. Jedenfalls fehle es auch an einem Vorsatz des Angeschuldigten bezüglich des Verschweigens einer für das Besteuerungsverfahren wesentlichen Tatsache. 26

Gegen diesen am 06. Januar 1992 zugestellten Beschluß richtet sich die sofortige Beschwerde der Staatsanwaltschaft vom 09. Januar 1992, eingegangen am 10. Januar 1992, die durch weiteren Schriftsatz vom 08. April 1992 begründet worden ist.

Die nach § 210 Abs. 2 StPO statthafte und auch im übrigen zulässige sofortige Beschwerde ist nicht begründet. 28

Es muß bei der Ablehnung der Eröffnung des Hauptverfahrens verbleiben, weil der Angeschuldigte der angeklagten Tat nicht hinreichend verdächtig (§ 203 StPO) ist. 29

1. 30

Hinsichtlich der von dem Angeschuldigten veranlaßten oder selbst abgegebenen Steuererklärungen für die Jahre 1981 bis 1983 scheidet eine Strafbarkeit des Angeschuldigten nach § 370 AO schon in Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG aus. 31

a) 32

In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 27, 201, 208; BVerfG wistra 91, 175) und des Bundesgerichtshofs (vgl. BGH wistra 82, 108 = NSTz 82, 206 und BGH NSTz 84, 510) geht auch der Senat davon aus, daß § 370 AO 1977 (ebenso wie schon § 392 AO 1968) wegen der Voraussetzung des Bestehens einer Steuerschuld, die sich nach den Vorschriften des materiellen Steuerrechts bestimmt, als ein Blankettstrafgesetz anzusehen ist. Dabei ist es für das in Art. 103 Abs. 2 GG statuierte Bestimmtheitsgebot auch von Bedeutung, ob und inwieweit die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung konkrete Grundsätze herausgearbeitet hat, aus denen materiell-rechtlich auf das Bestehen einer Steuerschuld bzw. steuerstrafrechtlich auf das Vorliegen einer Steuerverkürzung zu schließen ist. 33

b) 34

Vorliegend ist die blankettausfüllende Norm, aus der sich eine etwaige Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO ergeben könnte, in § 2 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit § 21 EStG zu sehen. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommenssteuer der einzelnen Anleger sind nämlich nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG fallen. Hierzu hat aber der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 (BStBl. 84 II, 751) - in Abkehr von der früheren Rechtsprechung gemäß der "Baupatenentscheidung" des BFH vom 17. Januar 1972 (BStBl. 72, 700 = DB 72, 1515) - ausgeführt, daß Gewinnerzielungsabsicht das Bestreben einer Vermögensmehrung im Sinne eines Totalgewinns voraussetze; das bloße Streben nach wirtschaftlichen Vorteilen in Form von Steuervorteilen genüge nicht (mehr). Vermietertätigkeit fällt nach der neueren Rechtsprechung des BFH nur dann unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (mit der Folge der Abzugsfähigkeit von Verlusten unter Berücksichtigung der Werbungskosten), wenn der Vermieter die Absicht hat, auf die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen; es kommt dabei auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden an (siehe hierzu im einzelnen - und damit zur Abgrenzung zur bloßen "Liebhaberei", die die Inanspruchnahme von Steuervorteilen nicht rechtfertigt -: Schmidt, EStG, 11. Aufl., § 2 Anm. 9, 10, § 15 Anm. 8, § 21 Anm. 2; Blümich/Stuhrmann, EStG, § 21 Rdnr. 11; Raupach-Schencking in: Herrmann-Heuer-Raupach, EStG und KStG, 20. Aufl., § 2 Rdnrn. 350 ff., 371, 380 ff.; Littmann-Bitz-Meincke, Einkommenssteuerrecht, 14. Aufl., § 2 Rdnr. 38). 35

Noch nach den Grundsätzen der Entscheidung des BFH vom 17. Januar 1972 hätte sich der Angeschuldigte nicht strafbar gemacht. Danach reichte es für eine Gewinnerzielungsabsicht schon aus, daß es dem Anleger um Steuervorteile geht. Schon das Streben nach der Erlangung von Steuervergünstigungen als wirtschaftlichem Vorteil hielt der BFH nach dieser Rechtsprechung für genügend, um negative Einkünfte anrechnen zu können; es dürfe keinen Unterschied machen, ob der Gewinn in der eigentlichen wirtschaftlichen Betätigung offen zutage trete oder ob der erzielte Vorteil in der bloßen Verminderung der Einkommenssteuer liege. Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, daß den einzelnen Gesellschaftern die aufgrund der Steuererklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte des Angeschuldigten veranlaßte Berücksichtigung von Verlusten bei ihrer eigenen Einkommenssteuerveranlagung zustand, da ihre Beteiligung an der A GbR jedenfalls zum Zwecke der Steuerermäßigung als wirtschaftlichem Vorteil angestrebt war.

c) 37

Ist demnach festzustellen, daß sich - so auch die Anklage - eine Strafbarkeit des Angeschuldigten nach § 370 AO nur unter Hinzuziehung blankettaus-füllender materiell-rechtlicher Normen des Einkommenssteuerrechts gerade im Sinne der Rechtsprechung des BFH vom 24. Juni 1984 und des dort zugrunde gelegten engeren Begriffs der Gewinnerzielungsabsicht ergeben kann, so ist auch festzuhalten, daß die für Art. 103 Abs. 2 GG maßgeblichen konkreten Grundsätze zum Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht, wie sie der heutigen Rechtsprechung des BFH entsprechen, erstmals durch die Entscheidung vom 25. Juni 1984 herausgearbeitet werden sind und ab diesem Zeitpunkt neu waren. Es handelt sich hierbei auch nicht etwa um ein Detailproblem, das für die in Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG relevante Vorhersehbarkeit für den einzelnen Bürger (vgl. hierzu BGH wistra 84, 178, 181) nicht von Bedeutung wäre; vielmehr betrifft die Gewinnerzielungsabsicht **der** einzelnen an der A GbR beteiligten Anleger sogar die hier allein maßgebliche Frage.

aa) 39

Vorab kann der Beschwerdebegründung nicht darin gefolgt werden, daß die Entscheidung des BFH vom 25. Juni 1984 nicht unmittelbar einschlägig sei, weil sie nur gewerbliche und nicht vermögensverwaltende Personengesellschaften betreffe.

Abgesehen davon, daß sich vorliegend seit dem Vermerk des Finanzamts für Großbetriebsprüfung T vom 04. Mai 1990 gerade auch die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden (grundsätzlich zutreffend, lediglich die Frage einer Rückwirkung nicht beachtend) auf die Maßgeblichkeit des Beschlusses des BFH vom 25.06.1984 berufen haben, ist auch im Schrifttum diese Entscheidung von Anfang an gleichermaßen auf Immobilienanlagen bezogen, worden (vgl. Söffing/Fleischmann DB 84, 2433; Söffing - selbst Richter am BFH - auch in "Frankfurter Allgemeine" vom 25.11.1984, in Anlage zu OM 93; vgl. ferner Schmidt, EStG, § 21 Anm. 2 und Anm. 16; Raupach-Schencking in Herrmann-Heuer-Raupach, EStG, § 2 Rdnr. 371, dort S. E 214). Auch der Bundesfinanzhof selbst hat in der Folgezeit mehrfach entschieden, daß die Grundsätze der Entscheidung vom 25. Juni 1984 zur Gewinnerzielungsabsicht auch für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten (BFH BStBl. 87 II 212; 87 II 668 und 87 II 774).

bb) 42

Der Senat vermag auch der Ansicht der Staatsanwaltschaft nicht zu folgen, daß schon Entscheidungen des BFH aus den Jahren 1976 bis 1981 (und damit vor dem Beschluß vom 25. Juni 1984) eine Abkehr von der Baupatenentscheidung vom 17. Januar 1972 (der eine

Strafbarkeit des Angeschuldigten jedenfalls zu verneinen wäre) erkennen lassen.

Schon vom Wortlaut der Entscheidung vom 25. Juni 1984 her ergibt sich, daß der Bundesfinanzhof dort eine Neubestimmung des Begriffs der Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen hat. Schon der Leitsatz 4 der Entscheidung (BStBl. 84 II 751) - wonach das bloße Streben nach Steuerminderung nicht als ausreichende Einkunftserzielungsabsicht anzusehen ist - endet mit dem Zusatz "Änderung der Rechtsprechung". Auch in den Beschlußgründen selbst (a.a.O. S. 764) heißt es ausdrücklich zur Begründung des Kriteriums der Große Senat seine dem Beschluß in ... BStBl. II 72 700 zugrunde liegende Auffassung, daß die Absicht ... Steuern zu sparen, eine Gewinnabsicht ... sei". (Es folgt die Klarstellung, daß dies gleichermaßen für gewerbliche Tätigkeit wie für nichtgewerbliche Anlagen gilt).

44

Auch das Schrifttum hat dies von Anfang an so gesehen (vgl. etwa Groh DB 84, 2424: „Der Große Senat hat jetzt seine frühere Rechtsprechung als unzutreffend bezeichnet“). Ebenso geht die heutige Kommentarliteratur einhellig davon aus, daß durch die Entscheidung vom 25. Juni 1984 eine grundlegende Änderung der Rechtsprechung des BFH stattgefunden hat (vgl. Blümich-Stuhrmann, EStG, § 21 Rdnr. 11; Raupach-Schencking in Herrmann-Heuer-Raupach, EStG, § 2 Rdnr. 255: „... Rechtsprechung seit BFH vom 25.06.84“).

45

Demgegenüber kann der mit der Beschwerde vertretenen Ansicht, schon aus Entscheidungen des BFH aus der Zeit vor 1984 könne darauf geschlossen werden, daß bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf einen Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten abzustellen sei und daß Steuervorteile für die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht nicht ausreichen, in Ansehung der angegebenen Entscheidungen nicht gefolgt werden:

46

Von den in der Beschwerdebegründung oder von der Generalstaatsanwaltschaft zitierten Entscheidungen des BFH sind diejenigen vom 24.12.1976 (BStBl. 77 II 305), vom 10.11.1977 (BStBl. 78 II 15) und zweimal vom 21.07.1981 (BStBl. 82 II 36 f. und 40 f.) sowie vom 23.03.1982 (BStBl. 82 II 463) nicht einschlägig oder nicht aussagekräftig. In einer weiteren Entscheidung vom 21.07.1981 (BStBl. 82 II 37 ff.) hat der BFH zwar für einen ohnehin anders gelagerten Fall (Schuldzinsen bei Beteiligung an einer AG) die Erwartung eines Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben verlangt; in einer vergleichenden Betrachtung hat er aber in den Gründen dieser Entscheidung gerade zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (a. a. O. S. 39) nichts ausgeführt, was von der Baupatenentscheidung des BFH vom 17.01.1992 abweicht.

47

In der Entscheidung vom 22.01.1981 (BStBl. 81 II 424) war die Frage, ob bloße Steuerersparnisse für eine Gewinnerzielungsabsicht nicht ausreichen, ausdrücklich noch offen gelassen (a. a. O. S. 427), wiederum also nicht abweichend von dem Baupatenbeschluß entschieden worden. Die Schlußfolgerung der Steuerfahndung in ihrer Stellungnahme zu dem angefochtenen Beschluß, daß wegen der Entscheidung vom 22.01.1981 schon zum damaligen Zeitpunkt auf die Baupatenrechtsprechung nicht mehr vertraut werden durfte, ist also nicht gerechtfertigt.

48

Schließlich läßt sich auch aus der Entscheidung des BFH vom 21.10.1980 (BStBl. 81 II 452) nichts für eine Neubestimmung des Begriffs der Gewinnerzielungsabsicht durch die höchstrichterliche Rechtsprechung herleiten. Diese Entscheidung stellt bei der Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Abgrenzung zur Liebhaberei zwar in der Tat darauf ab, daß auf lange Sicht ein Überschuß erzielbar sein muß. Doch ging es in dieser Entscheidung ausschließlich um die Frage des Überschusses auf lange Sicht wegen der Besonderheiten des Falles (Aufwendungen für Renovierung und Einrichtung eines

49

bäuerlichen Mehrfamilienhauses in Höhe von mehreren hunderttausend DM, nachdem der Erwerb des Hauses nur 18.000 DM gekostet hatte); mit der Frage, ob eine Gewinnerzielungsabsicht auch schon aus dem Streben nach Steuervorteilen abgeleitet werden könne (so noch die Baupatenentscheidung vom 17.01.1972), hat sich der Bundesfinanzhof im Urteil vom 21.10.1980 hingegen nicht befafßt.

cc) 50

Nicht entscheidend ist schließlich, ob es schon vor der Entscheidung des BFH vom 25. Juni 1984 eine "entsprechende Verwaltungspraxis" der Finanzbehörden gegeben hat. 51

Inwieweit eine von der Baupatenentscheidung abweichende Verwaltungspraxis der Finanzämter schon in der Zeit vor und bis 1984 tatsächlich bestand, läßt sich dem Ergebnis der Ermittlungen nicht entnehmen. Aber selbst eine bestehende Verwaltungspraxis hätte nichts daran geändert, daß jedenfalls nach dem Standpunkt des Bundesfinanzhofs bis zur "Entscheidung vom 25. Juni 1984 die der Baupatenentscheidung aus dem Jahr 1972 entsprechende Rechtsprechung noch nicht aufgegeben worden war, nach welcher auf die Absicht der Gewinnerzielung auch schon wegen des Strebens nach Steuervorteilen geschlossen werden durfte und nach welcher somit die zugunsten der Anleger geltend gemachten Verluste durchaus einkommensteuerrechtlich abzugsfähig gewesen wären. 52

d) 53

Im Ergebnis führt dies dazu, daß Steueransprüche, die erst aus einer geänderten höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nach der Entscheidung vom 25. Juni 1984 hergeleitet werden, nicht Grundlage strafrechtlicher Verfolgung für Taten sein können, die in der Zeit bis zum Bekanntwerden dieser Entscheidung (im zweiten Halbjahr 1984) begangen worden sind. Somit entfällt eine Strafbarkeit des Angeschuldigten aufgrund der Abgabe der "Erklärung zur gesonderten - und einheitlichen - Feststellung der Einkünfte" vom 10. März 1982 (bzw. vom 18. November 1982) für das Jahr 1981, vom 04. November 1983 für das Jahr 1982 und auch vom 30. Juli 1984 für 1983. Diesem Ergebnis steht auch nicht entgegen, daß der BFH in der Entscheidung vom 25.06.1984 - wenngleich unter einschränkenden Voraussetzungen grundsätzlich eine steuerliche Rückwirkung seiner geänderten Rechtsprechung zugelassen hat. Für die steuerstrafrechtliche Sicht ist in Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG eine Rückwirkung nicht zulässig. 54

2. 55

Aber auch hinsichtlich der "Erklärung zur gesonderten - und einheitlichen - Feststellung der Einkünfte" vom 16. Dezember 1985 für das Jahr **1984** ist hinreichender Tatverdacht einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO nicht gegeben. Insoweit fehlt es an genügenden tatsächlichen Anhaltspunkten, daß die Anleger nicht die im Sinne der engeren Rechtsprechung des BFH vom 25. Juni 1984 erforderliche Gewinnerzielungsabsicht, gerichtet auf einen Totalüberschuß, hatten und daß somit durch die steuerliche Berücksichtigung ihrer Verluste Steuern verkürzt worden sind. (Das gleiche würde im übrigen hinsichtlich der Steuererklärungen für die Jahre 1981 bis 1984 gelten, wenn insoweit nicht schon aus den oben zu II. 1. dargelegten Gründen eine Strafbarkeit ausschiede). 56

Für die Frage des Vorliegens einer für Verlustabzüge beachtlichen Gewinnerzielungsabsicht ist auf die Ebene der Gesellschafter, nicht der Gesellschaft abzustellen (so auch der Standpunkt des Finanzamts für Großbetriebsprüfung T vom 04. Mai 1990, Band II Bl. 415 und Bl. 425 d. A.). Es kommt auf die Person des einzelnen steuerpflichtigen Anlegers an, weil 57

die Grundstücksgesellschaft A GbR als nichtgewerbliche Personengesellschaft selbst nicht steuerpflichtig war. Die Ermittlungen hätten also ergeben müssen - da die Anklage von einer vollendeten Steuerhinterziehung zugunsten aller Anleger mit einem Gesamtschaden von 2.677.187,- DM ausgeht -, daß bei jedem einzelnen Anleger die im Sinne der Entscheidung des BFH vom 25. Juni 1984 erforderliche umfassende Total-Gewinnerzielungsabsicht gefehlt hat.

Das Fehlen dieser Gewinnerzielungsabsicht ergibt sich jedenfalls nicht aus der schriftlichen Befragung durch die Staatsanwaltschaft in dem Serienbrief an die Anleger vom 30. Juli 1990. 58

Ganz überwiegend haben die Anleger eine schon ab dem Erwerb der Anlage im Jahre 1981 bestehende Wiederveräußerungsabsicht in Abrede gestellt. Sie haben teilweise angegeben, es habe sich für sie um eine Anlage mit langfristigem Charakter und um eine zusätzliche Altersversorgung gehandelt. Mag auch in Einzelfällen (soweit früherer Schriftwechsel mit den betreffenden Anlegern vorhanden ist) Zweifel an der Richtigkeit dieser Angabe angebracht sein und mag auch die Staatsanwaltschaft einen Teil der Antworten der Anleger für "gesteuert" halten, so wären doch im Regelfall den Anlegern ihre schriftlichen Bekundungen gegenüber der Staatsanwaltschaft, es habe keine Rückkaufsabsicht und auch keine entsprechenden Angaben mit dem Angeschuldigten oder mit der Firma K gegeben, nicht zu widerlegen sein. Es ist, nicht zu erwarten, daß die Anleger als Zeugen in der Hauptverhandlung anders aussagen werden als sie es schriftlich gegenüber der Staatsanwaltschaft getan haben. Dies wäre für sie nicht nur steuerschädlich. Sie müßten zudem mit Ermittlungsverfahren wegen Beteiligung an der dem Angeschuldigten vorgeworfenen Steuerhinterziehung rechnen, wobei aber festzuhalten ist, daß die Staatsanwaltschaft bisher Ermittlungsverfahren gegen die als Zeugen behandelten Anleger nicht eingeleitet hat. 59

c) 60

Auch aus dem Konzept des Angeschuldigten - soweit es den Anlegern überhaupt bekannt geworden ist läßt sich in tatsächlicher Hinsicht nicht hinreichend auf eine (ggf. schon anfängliche) Wiederveräußerungsabsicht der Anteile und damit auf eine steuerschädliche Einkunftserzielungsabsicht der Anleger schließen. 61

Zwar haben die Ermittlungen durchaus Anhaltspunkte dafür ergeben, daß der Angeschuldigte nach seinem ursprünglichen Vertriebskonzept im Anschluß an den Erwerb der Wohnanlage im Jahr 1981 einen späteren Rückerwerb der Wohnungen (bzw. vor eine Umwandlung in Wohnungseigentum: der Anteile der GbR) ins Auge gefaßt hatte. In diese Richtung weisen das Telefax vom 19. Juli 1981 an den Mitgesellschafter G, das Rundschreiben der Firma K (unterzeichnet von dem Angeschuldigten und dem Prokuristen Z) vom 07. September 1981, und diverse weitere Schreiben, wie sie auch in der Beschwerdebegründung angeführt worden sind. 62

Andererseits ist aber eine solche Absicht den Interessenten vor Erwerb der Beteiligung nicht durchgängig und jedenfalls nicht nachweisbar mitgeteilt worden. Der als Beschuldigter vernommene Anlageberater M hat dazu erklärt, die Initiatoren hätten sich bereit erklärt, das Objekt zurückzunehmen, falls einer der Anleger den Wunsch hatte, es zurückzugeben; der dann im Jahr 1984 (teilweise) erfolgte Rückkauf sei erfolgt, ohne daß ihm - M-dies von vornherein garantiert worden sei. Auch der Prospekt "Ersterwerbermodell A bei U" = "Beteiligungsangebot der K" - der Grundlage des Vertriebs war - teilt zu einer etwaigen Rückkaufsabsicht des Angeschuldigten nichts mit. Eine zwischenzeitliche Veräußerung des Gesellschaftsanteils wird in dem Prospekt nur insoweit erwähnt, als diese 63

grunderwerbssteuerfrei ist (S. 3). Ansonsten ist im Prospekt die Möglichkeit eines etwaigen Rückerwerbs nicht angesprochen (S. 4). Die im Prospekt (S. 3) angebotene Hilfe für eine "jederzeit gesicherte Verwertung" - auf die die Beschwerdebeurteilung abstellt - läßt sich nur als allgemeine Floskel (für eine etwas später im Einzelfall beabsichtigte Veräußerung) verstehen, aus der nicht auf eine generelle konkrete Rückkaufsabsicht geschlossen werden kann.

Daß das Vertriebskonzept keineswegs generell so angelegt war, daß bei den Erwerbern auf eine Wiederveräußerungsabsicht geschlossen werden kann, zeigt etwa das Beispiel des Anlegers A2. Dieser wurde durch ein Schreiben der Vertriebsgesellschaft Firma B2 vom 27. Oktober 1981 geworben. Darin wird eine Weiterveräußerung (nicht etwa: Rückveräußerung) des Anteils wieder nur insoweit erwähnt, als diese grunderwerbssteuerfrei sei. Für den Fall der Auflösung der GbR nach fünf Jahren ist dann von einer Eigentumsübertragung der Wohnung als "grunderwerbssteuerfrei" die Rede. Dies zeigt, daß der Wiederverkauf keineswegs "vorprogrammiert", sondern der Verbleib von späterem Wohnungseigentum bei den Anlegern vorgesehen war. 64

Entscheidend ist aber ohnehin nicht die nach dem eigenen Konzept etwa bestehende Rückkaufsabsicht des Angeschuldigten B, sondern - was hiervon zu unterscheiden ist - eine schon bei Abgabe der jeweiligen Steuererklärung bestehende etwaige Wiederveräußerungsabsicht der Anleger nach Ablauf der Spekulationsphase. 65

d) 66

Nach der Beschwerdebeurteilung sind unter den Anlegern drei Gruppen vorhanden: diejenigen, die tatsächlich "wie vereinbart" zurückgekauft haben; diejenigen, die dies verlangt haben; schließlich diejenigen, bei denen es keine Anhaltspunkte für eine Rückkaufsabsicht gibt. 67

Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, daß die dritte Gruppe (ca. 44 % der Anleger und damit der größte Anteil innerhalb der drei Gruppen) für die von der Anklage angenommene vollendete Steuerhinterziehung ersichtlich ausscheidet. Bei wem die Gewinnerzielungsabsicht nicht wegen eines von vornherein bestehenden Wiederveräußerungsverlangens im Zweifel steht, bei dem ist eine Steuerverkürzung nicht feststellbar; ihm standen die Verlustabzüge aus Vermietung und Verpachtung zu. 68

Aber auch bei denjenigen Anlegern, die tatsächlich wiederverkauft oder aber einen Wiederverkauf vergeblich gewünscht haben, läßt sich nicht einheitlich auf eine von Anfang bestehende Rückveräußerungsabsicht schließen. 69

Am ehesten könnte dies zwar noch bei den sogenannten N-Anlegern angenommen werden, deren Anteile am 25. April 1984 zurückgenommen wurden. Selbst diese haben aber bei ihrer schriftlichen Befragung durch die Staatsanwaltschaft als Zeugen angegeben, daß ihnen im Zusammenhang mit ihrem Beitritt keine Zusagen zu einer Rückübertragung bzw. Weiterveräußerung des Anteils gemacht wurden; sie seien erst im Frühjahr 1984 auf die Möglichkeit eines Rückkaufs angesprochen worden. Dem entspricht auch das "Verwertungskonzept A I" des Angeschuldigten vom 6. März 1984 (Übertragung des Wohnungseigentums auf jeden Gesellschafter nach Ablauf des 31.12.1986; Veräußerung der Wohnung danach "sofern gewünscht"). 70

Zur einer weiteren Gruppe von Gesellschaftern, die keine N-Kunden waren, aber ebenfalls (zu unterschiedlichen Zeiten) rückveräußert haben (S. 9 der Beschwerdebeurteilung) sind 71

nach dem Ergebnis der Ermittlungen die Gründe und der Zeitpunkt des Entstehens der Veräußerungsabsicht nicht ersichtlich.

Somit verbleibt allenfalls ein geringer Teil von Anlegern, die unter Bezugnahme auf - als "Möglichkeit" des Rückkaufs bezeichnete - anfängliche Zusicherungen eine Wiederveräußerung angestrebt haben (S. 9 unten/10 der Beschwerdebegründung; die weiteren S. 11 der Beschwerdebegründung genannten Namen betreffen erst ein späteres Interesse an einer Veräußerung). Für diese gilt aber folgendes:

e)

Selbst wenn - insbesondere in Bezug auf die letztgenannte Gruppe - eine (mündliche, jedoch nicht durchsetzbare und im Falle ihrer Nichteinhaltung allenfalls Schadensersatzansprüche auslösende) dem Angeschuldigten zuzurechnende "Zusage" zu einer Rücknahme der Anteile gegeben worden sein sollte, so bleibt doch weiterhin die Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 04. April 1991 (Band" IV Bl. 274 d. A.) zu beachten, auf welche die Strafkammer von ihrem Standpunkt aus nicht mehr einzugehen brauchte.

In dieser Entscheidung - die vom Ausgangspunkt her den Grundsätzen des Beschlusses des BFH vom 25. Juni 1984 folgt - hält das Finanzgericht Rheinland-Pfalz nicht einmal das im dortigen Fall bereits vorliegende notarielle und damit den Veräußerer bereits einseitig bindende Angebot, die Immobilie nach Ablauf von fünf Jahren wieder zurückzukaufen, für ausreichend, um auf eine fehlende Überschußerzielungsabsicht des Käufers (mit der Folge der Versagung der Verlustabschreibungen) schließen zu lassen. Es habe nämlich immer noch in der freien Entscheidung des Anlegers gestanden, ob er dieses auch annehmen wolle. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, daß der Anleger auf die Dauer der Vermögensnutzung gesehen doch ein positives Totalergebnis erzielen könne.

So liegt es auch hier. Selbst bei denjenigen Anlegern, denen tatsächlich Zusagen zu einer Rücknahme der Gesellschaftsanteile gemacht worden sein sollten, hat es an einer entsprechenden steuerschädlichen Bindung durch eine solche Zusage gefehlt.

Diese Sicht steht auch in Einklang mit der Ansicht der Finanzverwaltung Berlin gemäß Schreiben vom 27. Mai 1992 (Band V Bl. 212) zu einer vergleichbaren rechtlichen Problematik, die wegen bislang nicht erfolgter Klärung zum Zwecke einer bundeseinheitlichen Rechtsanwendung erst noch den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder vorgetragen werden soll: Danach sei eine Einkunftserzielungsabsicht bei den einzelnen Gesellschaftern (erst dann) zu verneinen, wenn bei befristeten Rückkaufangeboten eine Aufgabe der Beteiligung bis zu diesem Zeitpunkt feststehe oder nach dem mutmaßlichen Geschehensablaufes sicher zu erwarten sei; ein durch ein Angebot geschaffener "Schwebezustand" - der vorliegend allenfalls vorgelegen haben kann führe noch nicht zur Steuerschädlichkeit.

f)

Nach alledem kommt eine Steuerhinterziehung für das Jahr 1984 infolge der Steuererklärung vom 16. Dezember 1985 in einem - gegenüber der Anklage erheblich eingeschränkten - Umfang in Betracht: nämlich allenfalls in den Fällen, in denen nachweisbar eine Rückkaufsabsicht tatsächlich bei einzelnen Anlegern bestanden hat und durch die tatsächlich erfolgte Veräußerung der Anteile (überwiegend am 15. April 1984) auch tatsächlich manifestiert worden ist. Tatsächliche Feststellungen dazu, bei welchen Anlegern diese beiden Voraussetzungen vorgelegen haben, sind aber nicht getroffen worden.

Dem Ermittlungsergebnis läßt sich zudem auch nicht entnehmen, inwieweit die "Erklärung zur gesonderten - und einheitlichen - Feststellung der Einkünfte" vom 16. Dezember 1985 speziell zu den Anlegern, die im Verlauf des Jahres 1984 Verkauft haben, überhaupt unrichtige Angaben enthält. Dies ist weder aus dem Ermittlungsbericht der Steuerfahndung noch aus der Anklage oder aus der Beschwerdebegründung ersichtlich. Die entsprechende Steuererklärung befindet sich nicht bei den Akten; das Ermittlungsergebnis weist lediglich aus, daß in der Erklärung insgesamt ein Verlust in Höhe von 1.336.922,-- DM angegeben worden ist.

3. 81

Nach alledem kann der für die Eröffnung des Hauptverfahrens erforderliche hinreichende Tatverdacht einer vollendeten Steuerhinterziehung nicht bejaht werden. Es braucht daher auch nicht darauf eingegangen zu werden, daß die Akten und die Anklage nichts dazu wiedergeben, ob die Finanzbehörden gegenüber den Anlegern inzwischen Steuernachforderungen wegen bei der Veranlagung zu Unrecht eingetragener Verluste geltend gemacht oder Neuveranlagungen zur Einkommenssteuer durchgeführt haben (was konsequenterweise hätte erfolgen müssen, wenn man mit der Anklage von einer vollendeten Steuerhinterziehung auszugehen hätte).

In Betracht kommt zwar auch der (untaugliche) Versuch der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO) durch den Angeschuldigten: nämlich wenn und insoweit der Angeschuldigte selbst subjektiv von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht der Anleger (die tatsächlich nicht nachweisbar ist) ausgegangen sein sollte. Doch auch insoweit fehlt es an genügenden Anhaltspunkten, die hinreichenden Tatverdacht im Sinne des § 203 StPO begründen.

4. 84

Soweit schließlich der angefochtene Beschluß eine Zulassung der Anklage auch insoweit abgelehnt hat, als der Angeschuldigte durch Vorlage fingierter Rechnungen über tatsächlich nicht erbrachte Leistungen eine Steuerhinterziehung begangen haben könnte, fehlt es nach der Anklage an jeglicher Konkretisierung.

Die Anklageschrift vermerkt lediglich, daß ein solcher - anders gearteter - Vorwurf zu prüfen wäre. Auch die Beschwerdebegründung geht hierauf nicht mehr ein.

5. 87

Die Kostenentscheidung beruht auf § 473 Abs. 1 StPO. 88