

**HRRS-Nummer:** HRRS 2009 Nr. 733

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2009 Nr. 733, Rn. X

---

**BGH 1 StR 229/09 - Beschluss vom 24. Juni 2009 (LG Mannheim)**

**Hinterziehung von Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Einkommensteuer durch Scheinrechnungen (Vorspiegelung tatsächlich nicht vorhandener Betriebsausgaben; Verschleierung verdeckter Gewinnausschüttungen); Berechnungsdarstellung bei der Beihilfe (Erfassung der individuellen Tatschuld); Verfolgungsverjährung (Verjährungsunterbrechung).**

**§ 370 AO; § 27 StGB; § 78 StGB; § 78c StGB**

**Leitsätze des Bearbeiters**

1. Beim Delikt der Steuerhinterziehung finden sich die Merkmale der Straftat in der Blankettstrafnorm des § 370 AO und den im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Normen, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (st. Rspr.; vgl. zuletzt BGH, Urt. vom 12. Mai 2008 - 1 StR 718/08 m.w.N.). Um dem Revisionsgericht die sachlich-rechtliche Überprüfung der vom Tatgericht vorgenommenen Rechtsanwendung zu ermöglichen, ist es bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderlich, dass alle steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sind. Dazu gehören jedenfalls die Tatsachen, die den staatlichen Steueranspruch begründen, und diejenigen Tatsachen, die für die Höhe der geschuldeten und der verkürzten Steuern von Bedeutung sind.

2. Bei Beihilfe zur Steuerhinterziehung ist für die Bemessung der Strafe des Gehilfen das im Gewicht seines Tatbeitrages zum Ausdruck kommende Maß seiner Schuld maßgeblich; dabei ist auch zu berücksichtigen, inwieweit Umfang und Folgen der Haupttat ihm zuzurechnen sind (vgl. BGH wistra 2000, 463 m.w.N.). Denn die Strafe jedes einzelnen Tatbeteiligten einer Steuerhinterziehung bestimmt sich nach dem Maß seiner individuellen Schuld. Hieraus folgt, dass sich im Falle der Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung aus dem Urteil auch ergeben muss, in welcher Höhe die eingetretene Steuerverkürzung vom Gehilfen gefördert wurde, wenn der Haupttäter vom Gehilfenbeitrag unabhängig weitere Steuern verkürzt hat, das Ausmaß der vom Haupttäter verkürzten Steuern aber beim Gehilfen strafscharfend gewertet werden soll.

3. Bei Beihilfe zur Hinterziehung von Ertragsteuern durch Verschaffung von Scheinrechnungen müssen in steuerstrafrechtlichen Urteilen grundsätzlich nicht nur Feststellungen zu den dem Haupttäter überlassenen Scheinrechnungen und der Höhe der von diesem verkürzten Steuern getroffen werden. Vielmehr sind in den Urteilsgründen sämtliche steuerlich erheblichen Tatsachen anzugeben, die erforderlich sind, damit das Revisionsgericht die Berechnung der Höhe der vom Haupttäter verkürzten Steuern nachvollziehen kann. Bestehen Anhaltspunkte, dass der Haupttäter Steuern auch unabhängig von Unterstützungsbeiträgen des Gehilfen hinterzogen hat, muss zudem erkennbar sein, ob sich die Hilfeleistung des Gehilfen auf die gesamte Steuerverkürzung des Haupttäters oder nur auf einen näher zu bestimmenden Teil bezogen hat. Als Hilfeleistung in diesem Sinne ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, die die Herbeiführung des Taterfolges durch den Haupttäter objektiv fördert oder erleichtert; dass sie für den Eintritt dieses Erfolges in seinem konkreten Gepräge in irgendeiner Weise kausal wird, ist nicht erforderlich (vgl. BGHR § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21, 27).

**Entscheidungstenor**

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Mannheim vom 28. Januar 2009 mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben

a) in den Fällen 1, 3 bis 8, 10 bis 21 der Urteilsgründe im Ausspruch über die jeweilige Einzelstrafe,

b) im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe.

2. Die weitergehende Revision wird verworfen.

3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 17 Fällen, wegen versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen und wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 22 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. 1

Die Revision des Angeklagten, mit der er ein Verfahrenshindernis geltend macht und die Verletzung sachlichen Rechts rügt, hat den aus dem Tenor ersichtlichen Teilerfolg. Im Übrigen ist sie aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts vom 27. April 2009 unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 2

#### I.

Nach den Urteilsfeststellungen war der Angeklagte seit der Gründung der E. GmbH im Februar 2002 Geschäftsführer dieser Gesellschaft mit Sitz in Mannheim. Gesellschafter war ein aus Gefälligkeit für den Angeklagten handelnder Strohmann. Im Jahr 2005 gründete der Angeklagte eine weitere Gesellschaft, die U. GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. 3

Unter dem jeweiligen Briefkopf dieser Gesellschaften erstellte der Angeklagte in den Jahren 2002 bis 2007 für mehrere Unternehmen gegen Entgelt sog. Abdeckrechnungen, um ihnen die auf diese Rechnungen gestützte Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen. Bei den Rechnungen handelte es sich um Scheinrechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, mit denen in Wirklichkeit nicht ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen in Rechnung gestellt wurden. Wie vom Angeklagten beabsichtigt, wurden die Scheinrechnungen von den Rechnungsempfängern dazu benutzt, durch Geltendmachung der in den Scheinrechnungen enthaltenen Vorsteuerbeträge, durch Vorspiegelung tatsächlich nicht vorhandener Betriebsausgaben und durch Verschleierung verdeckter Gewinnausschüttungen Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer in einer Gesamthöhe von mehr als 668.000,-- Euro zu hinterziehen. Die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge überwiesen die Rechnungsempfänger jeweils auf Konten der als Rechnungsaussteller genannten Unternehmen des Angeklagten. Nach Abhebung der eingegangenen Gelder zahlte der Angeklagte von den Nettorechnungsbeträgen jeweils 85 Prozent an die Rechnungsempfänger aus, die verbleibenden 15 Prozent behielt er als Provision. 4

Die aus dem Handel mit Scheinrechnungen erzielten Erlöse gab der Angeklagte in den für die von ihm geleiteten Gesellschaften eingereichten Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen nicht an; zum Teil stellte er Einnahmen der Gesellschaft fingierte Betriebsausgaben gegenüber. Hierdurch verkürzte er die von den Gesellschaften geschuldeten Steuern um einen Betrag von mehr als 612.000,-- Euro. Da er plangemäß für sich auch keine Einkommensteuererklärungen abgab, verkürzte er in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2007 zudem Einkommensteuern in Höhe von mehr als 156.000,-- Euro. 5

#### II.

Der Schuldspruch wird von den Urteilsfeststellungen getragen. 6

1. In den Fällen 1 bis 22 der Urteilsgründe unterstützte der Angeklagte durch die Überlassung von Abdeckrechnungen die Hinterziehung von Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Körperschaft- bzw. Einkommensteuer durch die Empfänger der Scheinrechnungen. Er hat sich deshalb insoweit jeweils wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar gemacht. In den Fällen 23 bis 39 hat der Angeklagte durch die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen jeweils selbst Einkommensteuern hinterzogen. Da in den Fällen 40 und 41 die Veranlagungsarbeiten für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 bei dem für den Angeklagten zuständigen Finanzamt Mannheim-Stadt noch nicht allgemein abgeschlossen waren, als der Angeklagte verhaftet wurde, hat das Landgericht den Angeklagten insoweit zurecht lediglich wegen versuchter Hinterziehung von Einkommensteuer durch Unterlassen verurteilt. 7

2. Entgegen der Auffassung der Revision ist hinsichtlich der Fälle 1 und 4 der Urteilsgründe keine Verfolgungsverjährung eingetreten. Die Verjährungsfrist wurde jeweils rechtzeitig durch verjährungsunterbrechende Maßnahmen unterbrochen. 8

Zumindest die Durchsuchungsbeschlüsse vom 10. Juli 2008 hatten die Geschäftsbeziehungen des Angeklagten und der von ihm geführten Gesellschaften zu den Empfängern der Abdeckrechnungen zum Gegenstand. Der hierin zum Ausdruck kommende umfassende Verfolgungswille der Ermittlungsbehörden im Hinblick auf die im Rahmen dieser Geschäftsbeziehungen begangenen Steuerhinterziehungen erfasst auch die Beihilfe des Angeklagten zu den von den Rechnungsempfängern begangenen Steuerhinterziehungen. 9

### III.

Die Strafaussprüche in den Fällen 1, 3 bis 8 und 10 bis 21 der Urteilsgründe - jeweils Fälle der Beihilfe zur Steuerhinterziehung - haben keinen Bestand. 10

Die zugehörigen Feststellungen enthalten keine ausreichende Tatsachengrundlage zur Höhe der von den Rechnungsempfängern hinterzogenen Ertragsteuern. Sie ermöglichen dem Senat nicht die gebotene Nachprüfung, ob das Landgericht hinsichtlich des Angeklagten von einem zutreffenden Schuldumfang ausgegangen ist, zumal das Landgericht auch in diesen Fällen den Umfang der verkürzten Steuern ausdrücklich als straferschwerenden Umstand gewertet hat. Dies zieht die Aufhebung des Ausspruchs über die Gesamtfreiheitsstrafe nach sich. 11

1. Nach § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO müssen die Urteilsgründe die für erwiesen erachteten Tatsachen, also das Tatgeschehen mitteilen, in dem die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden. Beim Delikt der Steuerhinterziehung finden sich die Merkmale der Straftat in der Blankettstrafnorm des § 370 AO und den im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Normen, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (st. Rspr.; vgl. zuletzt BGH, Urt. vom 12. Mai 2008 - 1 StR 718/08 m.w.N.). Um dem Revisionsgericht die sachlich-rechtliche Überprüfung der vom Tatgericht vorgenommenen Rechtsanwendung zu ermöglichen, ist es bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderlich, dass alle steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sind. Dazu gehören jedenfalls die Tatsachen, die den staatlichen Steueranspruch begründen, und diejenigen Tatsachen, die für die Höhe der geschuldeten und der verkürzten Steuern von Bedeutung sind. 12

2. Bei Beihilfe zur Steuerhinterziehung ist für die Bemessung der Strafe des Gehilfen das im Gewicht seines Tatbeitrages zum Ausdruck kommende Maß seiner Schuld maßgeblich; dabei ist auch zu berücksichtigen, inwieweit Umfang und Folgen der Haupttat ihm zuzurechnen sind (vgl. BGH wistra 2000, 463 m.w.N.). Denn die Strafe jedes einzelnen Tatbeteiligten einer Steuerhinterziehung bestimmt sich - wie auch sonst - nach dem Maß seiner individuellen Schuld. Hieraus folgt, dass sich im Falle der Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung aus dem Urteil auch ergeben muss, in welcher Höhe die eingetretene Steuerverkürzung vom Gehilfen gefördert wurde, wenn der Haupttäter vom Gehilfenbeitrag unabhängig weitere Steuern verkürzt hat, das Ausmaß der vom Haupttäter verkürzten Steuern aber beim Gehilfen strafscharfend gewertet werden soll. 13

3. Diesen Anforderungen genügt das angefochtene Urteil in den Fällen 1, 3 bis 8 und 10 bis 21 der Urteilsgründe nicht, in denen der Angeklagte durch Übergabe von Scheinrechnungen nicht nur zur Hinterziehung von Umsatzsteuer, sondern auch zur Verkürzung von Ertragsteuern Hilfe geleistet hat. Denn die getroffenen Feststellungen lassen in diesen Fällen nicht erkennen, in welchem Umfang die von den Rechnungsempfängern verwirklichte Hinterziehung von Ertragsteuern durch Unterstützungsleistungen des Angeklagten gefördert wurde und inwieweit die Rechnungsempfänger unabhängig davon weitergehend Steuern verkürzt haben. Das Urteil ist daher insoweit im Ausspruch über die Einzelstrafen und im Übrigen im Gesamtstrafenausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufzuheben. 14

In den Urteilsgründen werden zwar hinsichtlich der von den Haupttätern verkürzten Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowohl jeweils die tatsächlich geschuldeten als auch die aufgrund unrichtiger Angaben der Haupttäter zu niedrig festgesetzten Ertragsteuern genannt und hieraus der Verkürzungsbetrag errechnet. Auch gibt das Landgericht - zumeist unter ausdrücklicher Nennung des festgestellten Gewinns aus Gewerbebetrieb - jeweils das zu versteuernde Einkommen und das aufgrund unrichtiger Angaben bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegte niedrigere zu versteuernde Einkommen an. Die aufgeführten Unterschiedsbeträge in den Bemessungsgrundlagen lassen sich dabei aber überwiegend nicht allein mit den in den Urteilsgründen mitgeteilten Rechnungsbeträgen aus den vom Angeklagten zur Verfügung gestellten Scheinrechnungen erklären. Es liegt daher nahe, dass in diesen Fällen Teilbeträge der von den Haupttätern verkürzten Steuern nicht auf der Verwendung der vom Angeklagten erstellten Scheinrechnungen, sondern auf anderen unrichtigen Angaben der Haupttäter beruhen. Jedenfalls kann der Senat auf der Grundlage der vom Landgericht getroffenen Tatsachenfeststellungen in den Fällen 1, 3 bis 8 und 10 bis 21 der Urteilsgründe nicht ausschließen, dass die Steuerverkürzungen der Haupttäter zum Teil auf unrichtigen Angaben beruhen, die nicht im Zusammenhang mit den im Urteil festgestellten Unterstützungsleistungen des Angeklagten 15

stehen. Solche Steuerverkürzungen könnten dem Angeklagten damit nicht ohne weiteres zugerechnet werden. Da die Strafkammer die Höhe der durch die Haupttäter hinterzogenen Steuern als maßgeblichen straferschwerenden Gesichtspunkt bei der Bemessung der Einzelstrafen für den Angeklagten berücksichtigt hat, beruht das Urteil in den genannten Fällen auf diesem Darstellungsmangel (vgl. hierzu auch BGH, Urt. vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08). Die gebotene Aufhebung dieser Einzelstrafen zieht die Aufhebung des Gesamtstrafenausspruchs nach sich.

4. Anders als in den genannten Fällen enthält die Darstellung der Fälle 23 bis 41 der Urteilsgründe, die eigene Steuerhinterziehungen des Angeklagten betreffen, noch ausreichende Feststellungen, um eine revisionsgerichtliche Nachprüfung des Schuldumfangs zu ermöglichen. Entgegen der Auffassung der Revision ist insoweit ein den geständigen Angeklagten beschwerender Rechtsfehler nicht vorhanden. Die Fälle 2, 9 und 22 der Urteilsgründe, die lediglich die Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer zum Gegenstand haben, sind von dem Darstellungsmangel ebenfalls nicht betroffen. 16

#### IV.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf folgendes hin: 17

1. Bei Beihilfe zur Hinterziehung von Ertragsteuern durch Verschaffung von Scheinrechnungen müssen in steuerstrafrechtlichen Urteilen grundsätzlich nicht nur Feststellungen zu den dem Haupttäter überlassenen Scheinrechnungen und der Höhe der von diesem verkürzten Steuern getroffen werden. Vielmehr sind in den Urteilsgründen sämtliche steuerlich erheblichen Tatsachen anzugeben, die erforderlich sind, damit das Revisionsgericht die Berechnung der Höhe der vom Haupttäter verkürzten Steuern nachvollziehen kann. Bestehen Anhaltspunkte, dass der Haupttäter Steuern auch unabhängig von Unterstützungsbeiträgen des Gehilfen hinterzogen hat, muss zudem erkennbar sein, ob sich die Hilfeleistung des Gehilfen auf die gesamte Steuerverkürzung des Haupttäters oder nur auf einen näher zu bestimmenden Teil bezogen hat. Als Hilfeleistung in diesem Sinne ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, die die Herbeiführung des Taterfolges durch den Haupttäter objektiv fördert oder erleichtert; dass sie für den Eintritt dieses Erfolges in seinem konkreten Gepräge in irgendeiner Weise kausal wird, ist nicht erforderlich (vgl. BGHR § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21, 27). 18

2. Unterstützt der Gehilfe mit seinem Verhalten die Hinterziehung verschiedener Steuern, hier etwa Umsatzsteuer und Ertragsteuern, kann nach § 154a Abs. 2 StPO eine Verfolgungsbeschränkung auf einzelne Steuerarten - etwa die Umsatzsteuer - in Betracht kommen, wenn der weitergehende Steuerschaden bezüglich der übrigen Steuerarten für die Strafzumessung beim Gehilfen aufwändig zu ermitteln ist und nicht beträchtlich ins Gewicht fällt. Dies schließt die straferschwerende Berücksichtigung des Umstandes, dass der Gehilfe durch dieselben Handlungen auch die Verkürzung weiterer Steuern gefördert hat, nicht aus. Lediglich dann, wenn auch die Höhe dieser weitergehenden Steuerverkürzungen straferschwerend berücksichtigt werden soll, bedarf es einer revisionsgerichtlich anhand der Urteilsgründe im Einzelnen nachprüfaren Berechnung des Umfangs auch dieser Steuerverkürzungen. 19

3. Angesichts des in der neuen Hauptverhandlung zu beachtenden Verbots der reformatio in peius (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO) und damit einer Obergrenze für die neu zu bildende Gesamtstrafe von drei Jahren Freiheitsstrafe erscheint im vorliegenden Fall - auch mit Blick auf den für die Strafzumessung bedeutsamen Umstand der Vorstrafen des Angeklagten - eine Anwendung des § 154a Abs. 2 StPO erwägenswert. 20