

**HRRS-Nummer:** HRRS 2010 Nr. 672

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2010 Nr. 672, Rn. X

---

### **BGH 1 StR 332/10 - Beschluss vom 28. Juli 2010 (LG Saarbrücken)**

**Strafzumessung beim Versuch der Steuerhinterziehung (in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt; Taterfolg der Steuerhinterziehung: Vermögensverletzung und Vermögensgefährdung).**

**§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1, Abs. 4 AO; § 23 Abs. 2 StGB; § 49 Abs. 1 StGB; § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 StGB**

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. Die Geltendmachung des unberechtigten Vorsteuerbetrages von mehr als 534.000 Euro zielt auf einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil in großem Ausmaß i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ab. Der Umstand, dass ebenso wie das Grunddelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO nur versucht worden ist, steht dem nicht entgegen (vgl. BGHSt 33, 370). Für den Eintritt der Regelwirkung der Regelbeispiele besonders schwerer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 AO kann es bei der versuchten Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO) nur darauf ankommen, ob der Täter nach seiner Vorstellung zur Verwirklichung des Regelbeispiels bereits unmittelbar angesetzt hat.

2. Bei der versuchten Steuerhinterziehung ist auch für die Indizwirkung der Regelbeispiele auf die subjektive Tatseite abzustellen. Die Regelbeispiele der besonders schweren Steuerhinterziehung sind im Ergebnis wie ein Tatbestandsmerkmal zu behandeln, weil sie einen gegenüber dem Tatbestand erhöhten Unrechts- und Schuldgehalt typisieren (BGHSt 33, 370, 374).

3. Gegenteiliges ergibt sich nicht aus einem Vergleich mit dem Regelbeispiel des § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Var. 1 StGB, für das der BGH annimmt, dass ein bloßer Betrugsversuch die Voraussetzungen des Regelbeispiels des "Herbeiführens eines Vermögensverlustes großen Ausmaßes" nicht erfüllen kann (vgl. BGHR § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Vermögensverlust 6; BGH wistra 2007, 183; BGH NStZ-RR 2009, 206, 207), da dies auf dem dort vom Gesetzgeber verwendeten Begriff des Vermögensverlustes beruht.

4. Von der Legaldefinition in § 370 Abs. 4 Satz 1 AO werden auch Vermögensgefährdungen bei verspäteter oder zu niedriger Festsetzung erfasst (vgl. BGHSt 53, 71, 85 Rn. 39).

#### Entscheidungstenor

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Saarbrücken vom 12. März 2010 wird als unbegründet verworfen, da die Nachprüfung des Urteils auf Grund der Revisionsrechtfertigung keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben hat (§ 349 Abs. 2 StPO).

Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

#### Ergänzend bemerkt der Senat

Im Fall II.2 der Urteilsgründe hat das Landgericht den Angeklagten rechtsfehlerfrei wegen versuchter Steuerhinterziehung in Tateinheit mit Urkundenfälschung verurteilt. Auch die Strafrahenwahl für diesen Fall, bei der das Landgericht die Strafe dem gemäß § 23 Abs. 2 i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafrahen des § 370 Abs. 3 AO entnommen hat, hält rechtlicher Nachprüfung stand. 1

a) Dem liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Angeklagte ließ beim Finanzamt Köln für die D. GbR betreffend den Monat Juni 2008 eine unrichtige Umsatzsteuervoranmeldung einreichen. Darin wurde zu Unrecht ein Vorsteuerbetrag in Höhe von mehr als 534.000 Euro aus gefälschten Rechnungen der Firma E., denen in Wirklichkeit keine Leistungen zugrunde lagen, geltend gemacht. Das Finanzamt, das Zweifel an der Richtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldung hatte, zahlte die geltend gemachten Vorsteuern nicht als Erstattungsbetrag aus, sondern leitete eine 2

Umsatzsteuersonderprüfung ein.

b) Auch wenn der Angeklagte hier nicht i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO "in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat", weil eine Auszahlung des geltend gemachten Erstattungsbetrages vom Finanzamt verweigert worden war (vgl. § 168 Satz 2 AO), durfte das Landgericht die Strafe dennoch dem gemäß § 23 Abs. 2 i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafraumen des § 370 Abs. 3 AO entziehen. Denn die Geltendmachung des unberechtigten Vorsteuerbetrages von mehr als 534.000 Euro zielte auf einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil in großem Ausmaß i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ab (vgl. BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 84 ff.). Der Umstand, dass ebenso wie das Grunddelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO nur versucht worden ist, steht dem nicht entgegen (vgl. BGH, Beschluss vom 18. November 1985 - 3 StR 291/85, BGHSt 33, 370; glA Joecks in Franzen/ Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 370 Rn. 276; Fischer, StGB 57. Aufl. § 46 Rn. 101). Für den Eintritt der Regelwirkung der Regelbeispiele besonders schwerer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 AO kann es bei der versuchten Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO) nur darauf ankommen, ob der Täter nach seiner Vorstellung zur Verwirklichung des Regelbeispiels bereits unmittelbar angesetzt hat. Denn bei der versuchten Steuerhinterziehung ist auch für die Indizwirkung der Regelbeispiele auf die subjektive Tatseite abzustellen. Dabei sind bei der Bestimmung des für den strafbaren Deliktsversuch geltenden Strafraumens die Regelbeispiele besonders schwerer Steuerhinterziehung im Ergebnis wie ein Tatbestandsmerkmal zu behandeln, weil sie einen gegenüber dem Tatbestand erhöhten Unrechtsund Schuldgehalt typisieren (BGHSt 33, 370, 374). Ist der Schuldgehalt der versuchten Tat geringer, kommt auch für den Strafraumen des besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 Satz 1 AO) die Strafraumverschiebung des § 23 Abs. 2 i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB in Betracht.

Gegenteiliges ergibt sich nicht aus einem Vergleich mit dem Regelbeispiel des § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Var. 1 StGB, für das der Bundesgerichtshof annimmt, dass ein bloßer Betrugsversuch die Voraussetzungen des Regelbeispiels des "Herbeiführens eines Vermögensverlustes großen Ausmaßes" nicht erfüllen kann (vgl. BGH, Beschluss vom 17. November 2006 - 2 StR 388/06, BGHR § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Vermögensverlust 6; BGH, Beschluss vom 9. Januar 2007 - 4 StR 428/06, wistra 2007, 183; BGH, Beschluss vom 24. März 2009 - 3 StR 598/08, NStZ-RR 2009, 206, 207). Denn der dort vom Gesetzgeber verwendete Begriff des Vermögensverlustes ist nach dem Wortsinn enger zu verstehen als die in anderem Zusammenhang verwendeten Begriffe des Vermögensschadens oder -nachteils und verbietet daher eine Ausdehnung auf bloße Gefährdungsschäden (BGH, Beschluss vom 7. Oktober 2003 - 1 StR 212/03, BGHSt 48, 354, 358 f.). Dies rechtfertigt, die im bloßen Ansetzen, einen Vermögensverlust herbeizuführen, liegende Gefährdung auch bei Versuchstaten für die Regelwirkung nicht ausreichen zu lassen. Zutreffend hat der Generalbundesanwalt darauf hingewiesen, dass im Gegensatz hierzu § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ausdrücklich Bezug nimmt auf den Begriff der Steuerverkürzung und damit auf die Legaldefinition in § 370 Abs. 4 Satz 1 AO. Von dieser Definition werden auch Vermögensgefährdungen bei verspäteter oder zu niedriger Festsetzung erfasst (vgl. BGHSt 53, 71, 85 Rn. 39; Joecks aaO § 370 AO Rn. 51).

Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung, ob ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 3 AO gegeben ist, hat das Landgericht ausdrücklich berücksichtigt, dass es letztlich nicht zu einer Tatvollendung gekommen ist. Dabei musste es hier nicht ausdrücklich erörtern, ob das Vorliegen des vertypen Milderungsgrundes des Versuchs (§ 23 Abs. 2 StGB) ausnahmsweise zum Entfallen der Regelwirkung führen konnte. Denn die vom Landgericht erwogenen Strafzumessungsgründe legen eine solche Möglichkeit nicht nahe. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung der Höhe des geltend gemachten Erstattungsbetrages und des Umstandes, dass die Auszahlung nur durch die besondere "Wachsamkeit" des Finanzamtes verhindert wurde. Im Übrigen wäre - worauf der Generalbundesanwalt zutreffend hinweist - die verhängte Strafe auch angemessen (vgl. § 354 Abs. 1a Satz 1 StPO).