

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 1170

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2017 Nr. 1170, Rn. X

BGH 1 StR 365/16 - Urteil vom 5. September 2017 (LG Arnsberg)

Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung (unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen: Begriff des Scheingeschäfts; Ablehnung eines besonders schweren Falls trotz Vorliegen eines Regelbeispiels: revisionsrechtliche Überprüfbarkeit); tatrichterliche Beweiswürdigung (Anforderungen an die Darstellung eines Freispruchs im Urteil; revisionsrechtliche Überprüfbarkeit).

§ 370 Abs. 1, Abs. 3 AO; § 41 Abs. 2 Satz 1 AO; § 261 StPO; § 267 Abs. 5 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäfts hervorrufen, aber die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtswirkungen nicht eintreten lassen wollen (st. Rspr.). Entscheidend ist dabei, ob die Beteiligten zur Erreichung des angestrebten Erfolges ein Scheingeschäft für genügend oder ein ernst gemeintes Rechtsgeschäft für erforderlich erachtet haben.

Entscheidungstenor

1. Die Revisionen des Angeklagten sowie der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts Arnsberg vom 24. November 2015 werden verworfen.

2. Der Angeklagte trägt die Kosten seines Rechtsmittels. Die Kosten der Revision der Staatsanwaltschaft und die hierdurch entstandenen notwendigen Auslagen des Angeklagten fallen der Staatskasse zur Last.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zwei Monaten verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt sowie ausgesprochen, dass aufgrund einer Verfahrensverzögerung fünf Monate der Gesamtfreiheitsstrafe als vollstreckt gelten. Von weiteren Tatvorwürfen wurde der Angeklagte freigesprochen. 1

Dagegen wendet sich der Angeklagte, soweit er verurteilt wurde, mit der ausgeführten Sachrüge; die Staatsanwaltschaft beanstandet mit ihrer Revision, die vom Generalbundesanwalt hinsichtlich des freigesprochenen Komplexes „Ma.“ vertreten wird, den Freispruch und erstrebt im Übrigen Verurteilungen wegen besonders schwerer Fälle der Steuerhinterziehung. Beide Rechtsmittel bleiben ohne Erfolg. 2

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen: 3

1. Der Angeklagte ist seit 1984 Alleingesellschafter und -geschäftsführer der 1980 gegründeten Br. GmbH mit Hauptsitz in M. (nachfolgend: B. -GmbH). Das Unternehmen hat 40 Mitarbeiter und gehört im deutschsprachigen Raum zu den Marktführern in den Bereichen Personalwirtschaft und betriebliche Datenerfassung, insbesondere Zeiterfassung. Einen Großteil der Aufträge erhält die Firma durch Behördenaufträge. Treibende Kraft ist der Angeklagte, der auch sämtliche Programme, auf welchen der Firmenerfolg fußt, maßgeblich mitentwickelt hat. Er ist ständig mit der Fortentwicklung der Programme befasst und zieht sich daher, wie auch in den hier verfahrensgegenständlichen Zeiträumen, immer wieder aus dem aktuellen Firmengeschehen zurück, um sich den Programmen zu widmen, ist aber dennoch zumindest per Computeranbindung ständig für Firmenmitarbeiter erreichbar, was diesen auch durch ein grünes Zeichen in deren Computer angezeigt wird. 4

Im Jahr 2006 beabsichtigte er, Steuern zu sparen, und ließ deshalb die Lu. Limited (nachfolgend: L. Ltd.) auf G. gründen, wobei er davon ausging, dass dies steuerrechtlich zulässig sei. In diesem Zusammenhang unterzeichnete er eine Vereinbarung zwischen ihm und der B. -GmbH, in welcher er die Verantwortung für das Software-Design auf die „L. Ltd.“ übertrug und sein Gehalt neu auf 96.000 € im Jahr festsetzte, nachdem er in den Vorjahren noch über 600.000 € erhalten hatte. Zugleich wurde festgelegt, dass für die Koordination zwischen B. -GmbH und L. Ltd. fortan 5

regelmäßige Besprechungen in G. oder P. zwingend erforderlich seien. Zugleich entwarf er einen Vertrag zwischen der B. -GmbH und L. Ltd., wonach die L. Ltd. alle Urheberrechte der von der B. -GmbH vertriebenen und erstellten Software „hält“ und dafür als Vergütung 50 % der Lizenzerlöse erhält (UA S. 10). Ein diesem Entwurf entsprechender Vertrag wurde am 23. August 2006 zwischen den Unternehmen abgeschlossen. Der Angeklagte beabsichtigte auch diesen Vertrag umzusetzen, unterließ dies jedoch in der Folge aus Bequemlichkeit, so dass der Vertrag mit Ausnahme eines Mitarbeiters niemandem bekannt wurde. Dennoch kam es in der Folge zu Rechnungsstellungen durch die L. Ltd. in Höhe von insgesamt 689.381,33 € bis zum Jahresende 2006, welche ausgezahlt und als Betriebsausgaben verbucht und der Steuererklärung zugrunde gelegt wurden. Entsprechend der vorgenannten Vereinbarung erhielt der Angeklagte 2006 durch die B. -GmbH nur einen Bruttoarbeitslohn von 96.000 €, während er im Kalenderjahr 2005 noch 605.040 € brutto verdient hatte.

Keine Berücksichtigung bei der Einkommensteuererklärung des Angeklagten fanden Einnahmen aus der Weiterveräußerung von Flugsicherheitstrainingseinheiten, welche dieser durch den Neukauf von Flugzeugen für die B. -GmbH erhalten hatte, ebenso verschiedene Privatflüge, deren Kosten jedoch als Betriebsausgaben verbucht worden waren. Auch in der die B. -GmbH betreffenden Gewerbesteuererklärung, der Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags und der Körperschaftsteuererklärung für jeweils das Kalenderjahr 2007 verschwieg der Angeklagte verdeckte Gewinnausschüttungen, so dass die jeweiligen Steuerbeträge zu niedrig festgesetzt wurden. In gleicher Weise gilt dies für die am 9. September 2008 eingereichte Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2007. 6

2. Hinsichtlich des Komplexes „Ma.“ wird dem Angeklagten zur Last gelegt, dass er unzutreffende Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für die B. -GmbH für die Jahre 2002 bzw. 2003 bis 2007 und für sich selbst unzutreffende Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2007 abgegeben habe, indem er verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Flügen nach Ma. sowie mit der Anmietung einer Wohnung und in der Folge einer Villa bewusst verschwiegen und so Steuern verkürzt habe. 7

Dem lag zugrunde, dass der Angeklagte, der im Besitz einer Fluglizenz ist, ab Ende der 90er Jahre mit dem Firmenflugzeug nach Ma. flog, wo er seine Segelyacht liegen hatte. Bis Mitte 2002 wies er die Flüge regelmäßig als privat aus. Nachdem er aber schon bis dahin, wenn er sich auf seiner Segelyacht aufhielt, viel gearbeitet hatte, eine Anbindung seiner Betriebsstätte in M. technisch aber nur eingeschränkt möglich war, beschloss er, eine Wohnung zu suchen, welche als Büro und Arbeitsplatz, aber auch für mehrtägige Arbeitstreffen mit Mitarbeitern dienen sollte. Er erwartete vom Aufenthalt in Ma. für seine Mitarbeiter einen besonderen Anreiz und zudem ein ungestörtes Arbeiten, weil die Mitarbeiter dann für ihre Familien schwerer erreichbar seien, was sich bei Arbeitstreffen in der Vergangenheit als problematisch erwiesen hatte. Dementsprechend beauftragte er den Zeugen Gr. mit der Umsetzung des Plans, was auch die Suche nach Büroausstattungen, freiberuflichen Mitarbeitern, einer Reinigungskraft sowie die Erledigung von Telefondiensten umfasste. Zum 30. April 2003 konnte ein Mietvertrag über eine in unmittelbarer Nähe zum Strand von P. gelegene Wohnung unterzeichnet werden, wobei eine Miete von 1.650 € vereinbart wurde. In der Folge wurde die Wohnung technisch mit der Zentrale am M. vernetzt, so dass ein Arbeiten wie „vor Ort“ möglich war, wobei im Erdgeschoss ein Computerbüro eingerichtet wurde, im Wohnzimmer ein großer Tisch aufgestellt wurde, an welchem später bei Treffen die Mitarbeiter mit ihren Laptops saßen, während der Rest der Wohnung als Schlafzimmer ausgestattet war. Der Angeklagte arbeitete in der Wohnung; wenn er sich auf Ma. aufhielt, schlief er allerdings stets auf seiner Segelyacht. Teilweise konnten Mitarbeiter die Wohnung für Ferienzwecke günstig anmieten, aber auch während dieser Zeit benutzte der Angeklagte das Büro der Wohnung, wenn er sich auf Ma. aufhielt. 8

Im Jahr 2005 entschloss sich der Angeklagte, ein anderes Büro zu suchen, weil die Strandnähe der Wohnung starke Lärmbelästigungen mit sich brachte. Er beauftragte erneut den Zeugen Gr. damit, eine geeignete Immobilie zu suchen, der schließlich im Ort C. eine neu gebaute Villa fand, welche der Angeklagte selbst zu einem Preis von 1,2 Millionen € erwarb, weil der Kauf durch eine ausländische Gesellschaft sich als nicht umsetzbar erwies. Die Wohnung wurde in der Folge zu einem monatlichen Mietpreis von 5.925 € an die B. -GmbH vermietet, wobei der Zeuge Gr. an Stelle des Angeklagten als Vermieter auftrat. Für die Einrichtung der Villa wurde das Mobiliar aus der alten Wohnung übernommen, während die Villa wiederum an das Rechner- und Telefon-Netzwerk der B. -GmbH angeschlossen wurde. Zur Villa gehörte auch ein Pool und eine Sonnenterrasse. Der Angeklagte hielt sich nun nicht mehr nur tagsüber dort auf, sondern nutzte die Villa auch als Schlafstätte; gelegentlich nutzte er auch den Pool und die Sonnenterrasse. Weiterhin fanden auch in der Villa, wie bisher, mehrtägige Arbeitstreffen statt. 9

Das Landgericht hat festgestellt, dass der Angeklagte einerseits die Aufenthalte auf Ma. wählte, weil er dort ungestört an den Softwareprodukten arbeiten konnte; andererseits fiel ihm die Arbeitstätigkeit in der dortigen Umgebung auch deswegen leichter, weil er unter Schuppenflechte leidet, deren Auswirkungen im Mittelmeerklima durch Sonne und Salzlufte stark zurückgehen, und das mediterrane Klima wichtige Energie zum Programmieren freigesetzt habe. Wenn er auf Ma. war, arbeitete er dort, bis auf kurze Pausen, ununterbrochen und war jeweils schon kurz nach Ankunft bis zum späten Abend erreichbar, wobei er auch seinerseits Mitarbeiter außerhalb der Arbeitszeit kontaktierte. Demgegenüber hatte er das Interesse an seiner Segelyacht bereits seit 2003 verloren und diese zum Kauf angeboten, weil das Segeln mit zunehmendem Alter beschwerlich sei und er dafür auch zwei Personen benötige. Stattdessen hat er sich mit der Anschaffung einer Motoryacht befasst, deren Kiellegung 2010 gewesen sei. 10

Der von der Anklage umfasste Sachverhalt betrifft die Mietkosten für die Wohnung und später die Villa sowie die Kosten für insgesamt 98 Flugbewegungen von und nach Ma. in den Jahren 2002 bis 2007. 11

Das Landgericht ist davon ausgegangen, dass insoweit nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen könnten, hat aber ein vorsätzliches Handeln des Angeklagten ausgeschlossen. 12

II.

Die Revision des Angeklagten ist, wie bereits der Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift vom 29. August 2016 ausgeführt hat, offensichtlich unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). 13

Insbesondere ergibt sich aus den Feststellungen nichts dafür, dass es sich bei der vertraglichen Vereinbarung zwischen der B. -GmbH und der L. Ltd. um ein Scheingeschäft handelte. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäfts hervorrufen, aber die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtswirkungen nicht eintreten lassen wollen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 24. Januar 1980 - III ZR 169/78, NJW 1980, 1572, 1573 mwN und vom 16. Juni 2016 - 1 StR 20/16, NJW 2016, 3543 f.; OLG Oldenburg, Urteil vom 23. Februar 2000 - 2 U 284/99, MDR 2000, 877; Ellenberger in Palandt, BGB, 76. Aufl., § 117 Rn. 3 mit weiteren Nachweisen aus der Rspr.; zum Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 AO vgl. auch BGH, Beschluss vom 20. März 2002 - 5 StR 448/01, BGHR AO § 41 Abs. 2 Scheinhandlung 3). Entscheidend ist dabei, ob die Beteiligten zur Erreichung des angestrebten Erfolges ein Scheingeschäft für genügend oder ein ernst gemeintes Rechtsgeschäft für erforderlich erachtet haben. Vorliegend wollte der Angeklagte gerade die Rechtswirkungen der vertraglichen Vereinbarung herbeiführen, in der Absicht dadurch Steuern zu sparen. Dass er es in der Folge „aus Bequemlichkeit unterließ“, den Vertrag „mit Leben zu füllen“ (UA S. 11), ändert daran nichts, dass der Angeklagte beim Abschluss der Vereinbarung diese ernsthaft umsetzen wollte, was auch daraus erkennbar ist, dass er ab Geltung des Vertrages im Jahr 2006 ein nur noch geringfügiges Gehalt von der B. -GmbH bezog. 14

Dementsprechend waren die Zahlungen an die L. Ltd. im Jahr 2006 auch keine (weiteren) Gehaltszahlungen an den Angeklagten, denn insoweit ergab sich sein Honoraranspruch aus seiner vertraglichen Vereinbarung mit der B. -GmbH vom 1. November 2005 und war für das Jahr 2006 auf 96.000 Euro festgelegt. Diesen Betrag hatte er auch ausgezahlt erhalten, so dass es keine Veranlassung für eine weitere Honorarzahlung gab. 15

Vielmehr lagen den Zahlungen an die L. Ltd. Rechnungen zu Grunde, welche allein auf „Lizenzgebühren“ lauten (UA S. 12), wobei nach den Feststellungen des Landgerichts die L. Ltd. weder Leistungen an die B. -GmbH erbrachte, noch ab Laufzeitbeginn der Vereinbarung Software selbst entwickelte oder bei der B. -GmbH entwickeln ließ. Dementsprechend fehlt es auch an einer Grundlage für einen Vorteilsausgleich, der die verdeckte Gewinnausschüttung infolge der Zahlungen an die L. Ltd., welche die Wirtschaftsstrafkammer rechtsfehlerfrei festgestellt hat, minimieren oder in Wegfall bringen könnte. 16

III.

Die Revision der Staatsanwaltschaft bleibt ebenfalls ohne Erfolg. 17

1. Soweit sich die Staatsanwaltschaft mit der Revision dagegen wendet, dass die Wirtschaftsstrafkammer bei den ausgeurteilten Taten der Steuerhinterziehung nicht auch jeweils besonders schwere Fälle nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO angenommen hat, bleibt diese ohne Erfolg. 18

a) Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatrichters. Es ist seine Aufgabe, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den er in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und hierbei gegeneinander abzuwägen. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in diese Einzelakte der Strafzumessung ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn das Tatgericht gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 17. September 1980 - 2 StR 355/80, BGHSt 29, 319, 320 und vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123, 127 jeweils mwN). Solche Rechtsfehler liegen hier nicht vor. 19

b) Hinsichtlich der Hinterziehungstaten aus dem Jahr 2007 liegt nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO (Gesetzesfassung vom 1. Oktober 2002) ein besonders schwerer Fall in der Regel vor, wenn der Täter aus grobem Eigennutz in großem Ausmaß Steuern verkürzt. Grob eigennützig i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der Fassung vom 1. Oktober 2002 handelt, wer sich bei seinem Verhalten von dem Streben nach Vorteil in besonders anstößigem Maße leiten lässt. 20

Dabei muss das Gewinnstreben des Täters das bei jedem Steuerstraftäter vorhandene Gewinnstreben deutlich übersteigen. Bei der Beurteilung, ob dies der Fall ist, hat das Tatgericht einen vom Revisionsgericht hinzunehmenden Beurteilungsspielraum (BGH, Beschluss vom 13. Juni 2013 - 1 StR 226/13, NZWiSt 2013, 438 f.). Wenn bei dieser Abwägung das Landgericht hier vor allem auch darauf abstellt, dass der Angeklagte deutlich weniger Gehalt erhalten hat und diese „Einsparung“ etwa dem Betrag der der L. Ltd. zugeflossenen Gelder entspricht, zudem eine Auszahlung dieser Gelder an ihn als Kapitalertrag zu versteuern gewesen wäre, erweist sich die Ablehnung grob eigennützigem Handelns auch unter Heranziehung der weiteren Umstände im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht als rechtsfehlerhaft.

c) Hinsichtlich der Hinterziehungstaten aus dem Jahr 2008 gilt die Gesetzesfassung vom 21. Dezember 2007, wonach ein besonders schwerer Fall in der Regel vorliegt, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt. Zutreffend ist das Landgericht davon ausgegangen, dass dieses nach objektiven Maßstäben zu bestimmende Merkmal dann erfüllt ist, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt (BGH, Urteile vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 und vom 27. Oktober 2015 - 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28). 21

Dementsprechend hat das Landgericht auch gesehen, dass die Hinterziehungstaten aus dem Jahr 2008 die Wertgrenzen jeweils nicht unerheblich übersteigen. Dennoch hat die Wirtschaftsstrafkammer in diesen Fällen die Indizwirkung des Regelbeispiels als widerlegt angesehen, da die indizielle Bedeutung des Regelbeispiels durch andere Strafzumessungsfaktoren kompensiert wird, welche so schwer wiegen, dass die Anwendung des erschwerten Strafrahmens nach Überzeugung der Strafkammer unangemessen gewesen wäre (vgl. BGH, Beschluss vom 5. Mai 2011 - 1 StR 116/11, NJW 2011, 2450). Dabei konnte er berücksichtigen, dass der Angeklagte noch vor Entdeckung der Taten die nicht geschuldete Abgeltungsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag in Höhe von über 225.000 € bezahlt und dadurch den beim Fiskus zunächst verbleibenden Steuerschaden erheblich verringert hatte, in der Folge sämtliche gegen ihn geltend gemachten Steueransprüche beglichen und nun im Ergebnis sogar erhebliche Steuerrückerstattungen zu erwarten hat. Auch die vorgenannten Gesichtspunkte, welche gegen die Annahme des Merkmals „grober Eigennutz“ angeführt wurden, konnten rechtsfehlerfrei im Rahmen der Gesamtwürdigung zugrunde gelegt werden. 22

Wenn der Tatrichter nach umfassender Abwägung aller Umstände trotz der Indizwirkung des Regelbeispiels keinen besonders schweren Fall angenommen hat, ist dies vom Revisionsgericht hinzunehmen, auch wenn es die Gesamtwürdigung selbst anders vorgenommen und eine solche sogar näher gelegen hätte oder überzeugender gewesen wäre (vgl. BGH, Urteil vom 24. März 2015 - 5 StR 521/14, NStZ-RR 2015, 178). 23

2. Soweit die Staatsanwaltschaft mit der ausgeführten Sachrüge den Freispruch im Komplex „Ma.“ angreift, bleibt die Revision ebenfalls ohne Erfolg. 24

a) Es kann offen bleiben, ob die auf die Verletzung von § 261 StPO gestützte Verfahrensrüge bereits unzulässig ist, weil sie den Anforderungen von § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO nicht entspricht (vgl. KK-StPO/Gericke, 7. Aufl., § 344 Rn. 39 mwN). Jedenfalls ist die Verfahrensrüge aber unbegründet, weil die Entscheidung nicht auf der von der Staatsanwaltschaft zitierten Urkunde beruht; denn die Wirtschaftsstrafkammer ist von einer korrekten Aufteilung der entstandenen und berechneten Kosten ausgegangen. 25

b) Der Freispruch hält rechtlicher Überprüfung stand; insbesondere enthält die zugrundeliegende Beweiswürdigung keine revisiblen Rechtsfehler. 26

aa) Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatrichters (§ 261 StPO). Spricht das Gericht einen Angeklagten aus tatsächlichen Gründen frei, weil es Zweifel an seiner Täterschaft oder am Vorliegen des erforderlichen Vorsatzes nicht zu überwinden vermag, so ist dies durch das Revisionsgericht in der Regel hinzunehmen. Insbesondere ist es ihm verwehrt, die Würdigung des Tatrichters durch seine eigene zu ersetzen. Die revisionsgerichtliche Prüfung beschränkt sich somit darauf, ob dem Tatrichter insoweit Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist dann der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, gegen Gesetze der Logik oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (vgl. BGH, Urteile vom 6. November 1998 - 2 StR 636/97, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 16 mwN und vom 17. Juli 2014 - 4 StR 129/14). In der Beweiswürdigung selbst muss sich der Tatrichter mit den festgestellten Indizien auseinandersetzen, die geeignet sind, das Beweisergebnis zu Gunsten oder zu Ungunsten des Angeklagten zu beeinflussen (BGH, Urteile vom 14. August 1996 - 3 StR 183/96, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 11 und vom 16. Januar 2013 - 2 StR 106/12, StraFO 2013, 209). Dabei dürfen die Indizien nicht nur isoliert betrachtet werden, sie müssen vielmehr in eine umfassende Gesamtwürdigung aller bedeutsamen Umstände eingebracht werden (BGH, Urteile vom 23. Juli 2008 - 2 StR 150/08, NJW 2008, 2792, 2793 f. und vom 13. Dezember 2012 - 4 StR 33/12, wistra 2013, 195, 196 mwN). Der Tatrichter darf insoweit keine überspannten Anforderungen an die für die Beurteilung erforderliche Gewissheit stellen (BGH, Urteile vom 14. Januar 2015 - 1 StR 351/14, NStZ-RR 2015, 146; vom 26. Juni 2003 - 1 StR 269/02, NStZ 2004, 35, 36; vom 10. August 2011 - 1 StR 114/11, NStZ 2012, 110 f.; vom 18. Januar 2011 - 1 StR 600/10, NStZ 2011, 302, 303 und vom 2. Oktober 2013 - 1 StR 75/13, NStZ-RR 2014, 43). 27

bb) Diesen Anforderungen wird das angefochtene Urteil gerecht, indem es ein vorsätzliches Handeln des Angeklagten im Zusammenhang mit der Nichtangabe möglicherweise privat verursachter Kosten der Flüge von und nach Ma. sowie den geltend gemachten Mietpreiszahlungen für zuerst die Wohnung in P. ab Mai 2003 und danach für die Villa in C. ablehnt. Im Rahmen der Prüfung des bedingten Vorsatzes hat das Landgericht zutreffende Maßstäbe zugrunde gelegt und berücksichtigt, dass auch beim bedingten Vorsatz das erforderliche voluntative Element vorliegen muss (BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16). Vorsatz scheidet bereits deswegen aus, weil einerseits die gewerblichen Kosten, soweit dies nach den Feststellungen überhaupt in Betracht kommt, in betrieblich und privat veranlasste Kosten teilbar sind, andererseits insoweit auch jeweils eine ausländische Betriebsstätte vorliegen könnte. Das Landgericht hat sich ausführlich mit der jeweiligen Nutzung von Wohnung und nachfolgend der Villa auseinandergesetzt, hat die Einlassungen des Angeklagten, Zeugenaussagen und objektive Umstände diskutiert und gewichtet und ist schließlich im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Verneinung des Vorliegens einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung durch den Angeklagten gekommen. Insoweit erweist sich auch die Feststellung der Wirtschaftsstrafkammer, entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts, der Angeklagte sei tatsächlich davon ausgegangen, dass die Ma. -Kosten auf Grund ihrer betrieblichen Veranlassung auch als Betriebskosten geltend gemacht werden dürften, als nicht durchgreifend rechtsfehlerhaft; denn immerhin ist auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu gemischt beruflich und privat veranlassten Reisen schon im Tatzeitraum diskutiert worden, so dass bereits aufgrund dessen erhebliche Zweifel am Vorsatz des Angeklagten bestehen (FG Köln, Urteil vom 21. Juni 2001 - 10 K 6288/96, DStRE 2001, 1019; BFH, Beschluss vom 21. September 2009 - GrS 1/06, BFHE 227,1, BStBl 2010, 672).

Weiter verstärkt werden konnten die Zweifel der Strafkammer an dem Vorsatz des Angeklagten durch den Umstand, dass die B. -GmbH in Spanien möglicherweise eine Betriebsstätte begründet hatte. Die Annahme einer in Spanien vorhandenen Betriebsstätte würde einen betrieblichen Zusammenhang begründen, auch wenn sich hieran weitere steuerliche Überlegungen anschließen würden. Gerade die vom Angeklagten angenommene und aufgrund der Feststellung der Strafkammer auch nahe liegende betriebliche Veranlassung durch die Begründung einer Betriebsstätte war aber für die Strafkammer maßgeblich, um den Vorsatz des Angeklagten auszuschließen. Dem entspricht, dass die Mitarbeiter, welche mehrfach an betrieblichen Zusammenkünften in Ma. teilnahmen, alle berichteten, dass dort im Wesentlichen - manchmal auch bis nachts - gearbeitet wurde (UA S. 48). „Ma. sei wie eine Enklave gewesen, alle hätten an einem Ort gearbeitet, bis ein Ergebnis erzielt worden sei. Außerdem habe die Villa „bis auf den schönen Blick“ keine Freizeitmöglichkeiten in der Umgebung geboten“ (UA S. 48).

cc) Was die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen betrifft, hat das Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellt, dass diese der Höhe nach angesichts der in Ma. durch den Angeklagten und seine Mitarbeiter erbrachten Leistungen für die GmbH noch angemessen waren.

dd) Die Annahme des Landgerichts, dass der Angeklagte ohne Hinterziehungsvorsatz handelte, weil er der sicheren Auffassung war, dass die Aufwendungen steuerlich berücksichtigungsfähig seien, wenn er dort praktisch andauernd arbeitete, zumal er sein Segelboot zunächst nur noch zum Schlafen, nach dem Kauf der Villa überhaupt nicht mehr benutzte, so dass die Aufenthalte auf Ma. allenfalls einen geringen Freizeitwert hatten, welcher aber nach mindestens 60 Arbeitsstunden pro Woche durch den Angeklagten nicht mehr steuermindernd ins Gewicht fallen, weist keinen durchgreifenden Rechtsfehler auf.

c) Der Umstand, dass die Wirtschaftsstrafkammer das Vorliegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO nicht ausdrücklich geprüft hat (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331 [Rn. 29] und Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, BGHR AO § 378 Leichtfertigkeit 5), führt hier ebenfalls nicht zur Aufhebung des freisprechenden Urteils. Aus dem Zusammenhang der rechtsfehlerfreien Feststellungen lässt sich auch ein leichtfertiges Verhalten des Angeklagten ausschließen, weil der Angeklagte seine Steuerberaterin umfassend über seine Tätigkeit und die seiner Mitarbeiter auf Ma. informiert hatte, so dass er sich unter den festgestellten Umständen auf deren Rechtsauskunft verlassen durfte.