

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 898

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2017 Nr. 898, Rn. X

### BGH 1 StR 176/17 - Beschluss vom 24. Mai 2017 (LG Bochum)

**Steuerhinterziehung (erforderliche Feststellungen zu den verkürzten Steuern und den Besteuerungsgrundlagen: eigene Rechtsanwendung des Tatrichters, ausnahmsweise Entbehrlichkeit).**

§ 370 Abs. 1 AO; § 267 Abs. 1 StPO

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. Die Strafvorschrift der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) wird materiellrechtlich ausgefüllt durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabensart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (vgl. BGH NJW 2009, 2546 mwN). Auch hierzu bedarf es ausreichender tatsächlicher Feststellungen, die eine Nachprüfung durch das Revisionsgericht ermöglichen. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (Besteuerungsgrundlagen). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs müssen deshalb die Urteilsgründe bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung regelmäßig nicht nur die Summe der jeweils verkürzten Steuern, sondern für jede Steuerart und jeden Steuerabschnitt gesondert die Berechnung der verkürzten Steuern im Einzelnen angeben (vgl. BGH wistra 2001, 308 mwN).

2. Die Anwendung steuerlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt und die daraus folgende Berechnung der verkürzten Steuern, durch die der Schuldumfang der Straftat bestimmt wird, ist dabei Rechtsanwendung, die der Tatrichter selbst vorzunehmen hat. Auch die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen obliegt dem Tatrichter. Die Verweisung auf Betriebsprüfungsberichte oder die Übernahme der Ermittlungsergebnisse der Steuerfahndung in das Urteil sind ebenso unzureichend wie die Wiedergabe von Aussagen, die Finanzbeamte als Zeugen in der Hauptverhandlung zur Behandlung steuerlicher Fragen gemacht haben (vgl. wistra 2001, 308).

3. Das Landgericht ist allerdings nicht gehindert, bereits im Ermittlungsverfahren erstellte Darstellungen rein mathematischer Berechnungen, die mit den eigenen Feststellungen übereinstimmen, in das Urteil zu übernehmen. Dies gilt indes grundsätzlich nicht für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, die im Wege freier richterlicher Überzeugungsbildung vom Tatrichter eigenverantwortlich zu ermitteln sind. Die Übernahme einer Schätzung der Finanzbehörden kommt deshalb nur dann in Betracht, wenn der Tatrichter diese eigenverantwortlich nachgeprüft hat und von ihrer Richtigkeit auch unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist. Die Schätzungsgrundlagen müssen dabei in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar mitgeteilt werden (st. Rspr.).

4. Eine Berechnungsdarstellung ist nur dann ausnahmsweise insgesamt entbehrlich, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist, ein Geständnis abgelegt hat.

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten N. wird das Urteil des Landgerichts Bochum vom 13. Dezember 2016 mit den zugrunde liegenden Feststellungen aufgehoben, soweit der Angeklagte N. und die Mitangeklagten B. und S. verurteilt worden sind.

2. 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 N. wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen, wegen Betrugs, versuchten Betrugs sowie wegen Urkundenfälschung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Im Übrigen hat es den Angeklagten N. freigesprochen. Gegen den nicht revidierenden Mitangeklagten B. hat es wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von zehn Monaten mit Strafaussetzung

zur Bewährung, gegen den Mitangeklagten S. wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten mit Strafaussetzung zur Bewährung verhängt. Im Übrigen hat das Landgericht den Mitangeklagten S. freigesprochen.

Der Angeklagte N. beanstandet seine Verurteilung mit einer auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision. Das Rechtsmittel hat - gemäß § 357 StPO auch in Bezug auf die Mitangeklagten B. und S. bezüglich deren Verurteilung wegen Steuerhinterziehung - Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). 2

1. Die Verurteilung des Angeklagten N. hat keinen Bestand, da das Urteil nicht den Anforderungen des § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO genügt; es fehlt zu allen abgeurteilten Taten an tragfähigen Feststellungen des Landgerichts als Grundlage für den Schuld- und Rechtsfolgenausspruch. 3

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. Dies muss in einer geschlossenen Darstellung aller äußeren und jeweils im Zusammenhang damit auch der dazugehörigen inneren Tatsachen in so vollständiger Weise geschehen, dass in den konkret angeführten Tatsachen der gesetzliche Tatbestand erkannt werden kann (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NJW 2009, 2546; Beschlüsse vom 13. Juli 2011 - 1 StR 154/11, BFH/NV 2011, 1823 und vom 1. September 2015 - 1 StR 12/15, wistra 2015, 477 mwN). Nur dann kann das Revisionsgericht auf die Sachrüge prüfen, ob bei der rechtlichen Würdigung eine Rechtsnorm nicht oder nicht richtig angewendet worden ist (§ 337 StPO). 4

Die Strafvorschrift der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) wird materiellrechtlich ausgefüllt durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NJW 2009, 2546 mwN). Auch hierzu bedarf es ausreichender tatsächlicher Feststellungen, die eine Nachprüfung durch das Revisionsgericht ermöglichen. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (Besteuerungsgrundlagen). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs müssen deshalb die Urteilsgründe bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung regelmäßig nicht nur die Summe der jeweils verkürzten Steuern, sondern für jede Steuerart und jeden Steuerabschnitt gesondert die Berechnung der verkürzten Steuern im Einzelnen angeben (vgl. BGH, Beschluss vom 26. April 2001 - 5 StR 448/00, wistra 2001, 308 mwN). 5

Die Anwendung steuerlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt und die daraus folgende Berechnung der verkürzten Steuern, durch die der Schuldumfang der Straftat bestimmt wird, ist dabei Rechtsanwendung, die der Tatrichter selbst vorzunehmen hat. Auch die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen obliegt dem Tatrichter. Die Verweisung auf Betriebsprüfungsberichte oder die Übernahme der Ermittlungsergebnisse der Steuerfahndung in das Urteil sind ebenso unzureichend wie die Wiedergabe von Aussagen, die Finanzbeamte als Zeugen in der Hauptverhandlung zur Behandlung steuerlicher Fragen gemacht haben (vgl. BGH, Beschluss vom 26. April 2001 - 5 StR 448/00, wistra 2001, 308). Das Landgericht ist allerdings nicht gehindert, bereits im Ermittlungsverfahren erstellte Darstellungen rein mathematischer Berechnungen, die mit den eigenen Feststellungen übereinstimmen, in das Urteil zu übernehmen. Dies gilt indes grundsätzlich nicht für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, die im Wege freier richterlicher Überzeugungsbildung vom Tatrichter eigenverantwortlich zu ermitteln sind. Die Übernahme einer Schätzung der Finanzbehörden kommt deshalb nur dann in Betracht, wenn der Tatrichter diese eigenverantwortlich nachgeprüft hat und von ihrer Richtigkeit auch unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist. Die Schätzungsgrundlagen müssen dabei in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar mitgeteilt werden (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 13. Juli 2011 - 1 StR 154/11, BFH/NV 2011, 1823 und vom 1. September 2015 - 1 StR 12/15, wistra 2015, 477 mwN). Eine Berechnungsdarstellung ist nur dann ausnahmsweise insgesamt entbehrlich, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist, ein Geständnis abgelegt hat (vgl. BGH, Beschlüsse vom 13. Juli 2011 - 1 StR 154/11, BFH/NV 2011, 1823 und vom 25. Oktober 2000 - 5 StR 399/00, NStZ 2001, 200). 6

2. Diesen Anforderungen genügt das angefochtene Urteil nicht. 7

a) In Bezug auf die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung fehlt sowohl eine Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen als auch eine Berechnungsdarstellung, an Hand derer sich die vom Landgericht angegebene Steuerverkürzung nachvollziehen lässt. 8

aa) Hinsichtlich der verkürzten Steuern teilt das Landgericht lediglich mit, dass die Umsätze der K. GmbH, C. GmbH und T. GmbH in den Veranlagungszeiträumen 2011 und 2012 durch drei unterschiedliche Manipulationsweisen gemindert wurden, ohne jedoch die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen darzustellen. So sollen zum einen Veränderungen der Kassen und der Ausdruck von sog. „Z-Bons“ im Umfang „zwischen 20 und 50 %“ (UA S. 10) erfolgt sein. Welche konkreten Umsätze getätigt wurden und wovon hier Minderungen in der Buchführung 9

vorgenommen wurden, teilt das Urteil aber nicht mit. In Bezug auf die zweite Manipulationsweise, die Verbuchung von Scheinrechnungen in Höhe von insgesamt 112.000 Euro zuzüglich 21.280 Euro Umsatzsteuer (UA S. 10), benennt das Urteil zwar für einen Teilbetrag der Umsatzsteuer die unberechtigt ausgewiesene Vorsteuer. Es fehlen jedoch weitere Angaben dazu, ob etwa eine Steuervergütung vorlag und ob ggf. eine gemäß § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung der Finanzbehörde abgegeben wurde. Auch zur Steuerverkürzung durch den „Schwarzeinkauf“ von Waren, insbesondere von Getränken (UA S. 10), fehlen nähere Angaben. Die Urteilsfeststellungen enthalten keine Angaben zu deren Umfang; auch lässt sich nicht nachvollziehen, in welcher Höhe für Wareneinkauf nicht geltend gemachte Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern der Verschleierung von Betriebseinnahmen bzw. Ausgangsumsätzen gedient haben.

bb) Daneben fehlen in den Urteilsgründen auch Ausführungen zur Berechnung der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags hierauf sowie der Gewerbesteuer vollständig, so dass dem Senat auch insoweit eine Überprüfung der vom Landgericht mitgeteilten Verkürzungsbeträge nicht möglich ist. Dies gilt umso mehr, als bei den Verkürzungsbeträgen für die jeweiligen Steuerarten unklar bleibt, weshalb in Bezug auf die Gewerbesteuer sogar von höheren Beträgen ausgegangen wird als bei der Körperschaftsteuer. 10

cc) Auf die Berechnungsdarstellung konnte hier trotz des Geständnisses des Angeklagten N. nicht verzichtet werden. Zwar hat der Angeklagte N. die Taten der Steuerhinterziehung vollständig dem Grunde und der Höhe nach eingeräumt (UA S. 15). Jedoch kann nach den Feststellungen des Landgerichts zu den persönlichen Verhältnissen des Angeklagten mit seiner Ausbildung zum Masseur und Physiotherapeuten (UA S. 5) nicht davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei um einen sachkundigen Angeklagten handelt, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist. Dies gilt entsprechend auch für die beiden ebenfalls geständigen Mitangeklagten B. und S., bei deren Tätigkeit als Koch (UA S. 4) bzw. Ausbildung zum Angestellten in Restaurantbetrieben (UA S. 7 f.) eine solche Sachkunde ebenfalls nicht dargetan ist. 11

dd) Auch genügt der Hinweis des Landgerichts, dass die Angeklagten ausdrücklich zu Protokoll erklärten, dass „die Zahlen bezüglich der einzelnen Taten der Steuerhinterziehung Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung mit der Finanzverwaltung waren“ (UA S. 15), und dies auch durch einen Vertreter des Finanzamtes bestätigt wird, nicht. Zwar war das Tatgericht - wie dargestellt - grundsätzlich nicht gehindert, sich Steuerberechnungen der Finanzverwaltung anzuschließen, die auf entsprechenden Besteuerungsgrundlagen aufbauen. Allerdings wird im Urteil nicht erkennbar, dass das Landgericht als ihm obliegende Rechtsanwendung eine eigenständige Steuerberechnung durchgeführt und dabei - gerade im Hinblick auf die dargestellten Manipulationen - eine gegebenenfalls erforderliche Schätzung selbst vorgenommen hat. 12

b) Den Darstellungsanforderungen des § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO genügt auch die Verurteilung des Angeklagten N. wegen Betrugs, versuchten Betrugs und Urkundenfälschung nicht. 13

aa) Zum Betrug im Fall II. 2. a) der Urteilsgründe wird vom Landgericht nur mitgeteilt, dass der Angeklagte N. gemeinsam mit drei weiteren anderweitig Verfolgten den Entschluss fasste, einen Verkehrsunfall mutwillig zu verursachen. Da aber der anderweitig Verfolgte Sa. den Schaden verursachte und seiner Versicherung meldete, die den Schaden an beiden Fahrzeugen regulierte, bleibt offen, von welchem Tatbeitrag des Angeklagten N. das Landgericht ausgeht. Damit kann der Senat nicht nachprüfen, auf welche Umstände das Landgericht die mittäterschaftliche Begehung eines Betrugs durch den Angeklagten N. stützt. 14

bb) Auch die Feststellungen zur Urkundenfälschung im Fall II. 2. b) der Urteilsgründe genügen den Anforderungen an die Urteilsdarstellung nicht. Zwar lässt sich den Ausführungen des Landgerichts noch entnehmen, dass der Angeklagte N. der Vorlage eines geforderten Eigenkapitalnachweises als Voraussetzung für den Abschluss eines Mietvertrags durch „Fälschung“ einer entsprechenden Bescheinigung der Sparkasse Bo. nachkam (UA S. 13). Es fehlt aber an den ausreichenden Feststellungen zur Urkundenqualität, da unklar bleibt, welchen Inhalt die entsprechende „gefälschte“ Bescheinigung der Sparkasse hatte und wer diese ausgestellt hat. Offen bleibt nach den Urteilsfeststellungen auch, von welcher Tatbestandsvariante des § 267 Abs. 1 StGB das Landgericht ausgegangen ist. 15

cc) Hinsichtlich des vom Landgericht angenommenen versuchten Betrugs im Fall II. 2. c) der Urteilsgründe lässt sich den Urteilsfeststellungen zwar entnehmen, dass der Angeklagte N. absprachegemäß mutwillig den Pkw des gesondert verfolgten St. rückwärts gegen sein zum Innenhof zeigendes Schlafzimmerfenster steuerte. Die Urteilsfeststellungen des Landgerichts enthalten jedoch keine ausreichenden Tatsachengrundlagen zu der Frage, ob der Angeklagte N. hier als Mittäter oder nur als Gehilfe handelte. Insoweit fehlt es an einer wertenden Gesamtbetrachtung in Bezug auf das Interesse des Angeklagten N. am Täterfolg, auf den Umfang der Tatbeteiligung sowie die Tatherrschaft oder wenigstens den Willen zur Tatherrschaft. 16

3. Der Senat hebt die lückenhaften Feststellungen insgesamt auf (§ 353 Abs. 2 StPO), um dem neuen Tatrichter widerspruchsfreie neue Feststellungen zu ermöglichen. 17

4. Die Aufhebung des Urteils zugunsten des Angeklagten N. ist gemäß § 357 Satz 1 StPO auf die nicht revidierenden Mitangeklagten B. und S. zu erstrecken, soweit auch sie wegen mittäterschaftlich begangener Steuerhinterziehung in den Fällen II. 1. der Urteilsgründe verurteilt worden sind. Auch deren Verurteilung wegen Steuerhinterziehung beruht - ebenso wie beim Angeklagten N. - auf einer unzureichenden Darstellung der Besteuerungsgrundlagen. 18