

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 1164

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2017 Nr. 1164, Rn. X

### BGH 1 StR 198/17 - Urteil vom 5. September 2017 (LG Frankfurt am Main)

**Steuerhinterziehung (Täterschaft: Voraussetzungen der Täterschaft, kein Sonderdelikt bei aktiver Begehung); Urkundenfälschung (Urkundeneigenschaft eines mit computertechnischen Maßnahmen erstellten veränderten Dokuments; Gebrauchen einer unechten Urkunde durch Übertragung auf elektronischem Weg); tatrichterliche Beweiswürdigung (revisionsrechtliche Überprüfbarkeit).**

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 25 StGB; § 267 Abs. 1 StGB; § 261 StPO

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. Der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt und setzt die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht voraus. Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann daher auch derjenige sein, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen (st. Rspr.). Ausreichend ist, dass er durch unrichtige Angaben auf ein steuerliches Verfahren Einfluss nimmt (vgl. BGHSt 51, 356, 359).

2. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 25 Abs. 1 StGB („wer die Straftat selbst ... begeht“) ist derjenige, der einen Tatbestand eigenhändig verwirklicht, stets Täter und nicht Gehilfe (vgl. BGHSt 35, 347). In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist anerkannt, dass wer den Tatbestand mit eigener Hand erfüllt, grundsätzlich selbst dann Täter ist, wenn er es unter dem Einfluss und in Gegenwart eines anderen nur in dessen Interesse tut (vgl. BGHSt 8, 393).

3. In der Übertragung auf elektronischem Weg - wie dies auch bei einem Telefax der Fall ist - kann ein Gebrauchmachen einer unechten Urkunde liegen (vgl. BGHSt 24, 140). Dies setzt jedoch voraus, dass die erstellten oder verfälschten Schriftstücke die Merkmale einer Urkunde im Sinne des § 267 Abs. 1 StGB aufweisen (vgl. BGH NSTZ 1999, 620). Selbst mit computertechnischen Maßnahmen - wie der Veränderung eingescannter Dokumente - erstellten Schriftstücken ist mangels Beweiseignung kein Urkundencharakter beizumessen, wenn sie nach außen als bloße Reproduktion erscheinen. Sie sind aber dann (unechte) Urkunden, wenn die (veränderten) Reproduktionen Originalurkunden so ähnlich sind, dass die Möglichkeit einer Verwechslung nicht ausgeschlossen werden kann (vgl. BGH wistra 2011, 307 mwN).

#### Entscheidungstenor

Auf die Revisionen der Staatsanwaltschaft und des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 12. Dezember 2016 mit den Feststellungen aufgehoben.

Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten beider Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

#### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen acht Fällen der Urkundenfälschung, jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung, und einem weiteren Fall der Urkundenfälschung in Tateinheit mit Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung zu einer Gesamtgeldstrafe von 320 Tagessätzen zu je 25 Euro verurteilt. Hiervon hat es als Kompensation für eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung 80 Tagessätze für vollstreckt erklärt. Der Angeklagte, der seine Freisprechung erstrebt, beanstandet mit seiner Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten Revision, die vom Generalbundesanwalt vertreten wird, rügt die Staatsanwaltschaft die Verletzung materiellen Rechts. Beide Rechtsmittel haben Erfolg.

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

1. Der Angeklagte hatte in Bulgarien als Alleingesellschafter die Gesellschaft XT. EOOD (im Folgenden: X-), eine GmbH nach bulgarischem Recht, gegründet. Deren Geschäftsgegenstand war der Handel mit Pkw. Geschäftsführer war der Vater des Angeklagten. Im März/April 2008 meldete der Angeklagte in F. für die X- eine Zweigniederlassung an. Er eröffnete bei einer Bank in F. ein Geschäftskonto mit Kontovollmacht für sich und seinen Vater. Das

Geschäftsmodell des Angeklagten bestand darin, für Kunden aus Bulgarien in Deutschland durch die Niederlassung der X-. Pkw zu erwerben, diese nach Bulgarien zu verbringen und dort an die bulgarischen Kunden zu übereignen.

Da die Geschäfte mit dem Fahrzeughandel seine Erwartungen nicht erfüllten, übertrug der Angeklagte am 27. Januar 2009 seine Geschäftsanteile an der X-. an den gesondert verfolgten M. Dieser kannte sich weder mit den administrativen Geschäftsabläufen des von der X-. betriebenen Geschäftsmodells in Deutschland aus, noch beherrschte er die deutsche Sprache. Der Angeklagte und M. vereinbarten deshalb, dass der Angeklagte die Kommunikation für die Niederlassung der X-. - insbesondere im Zusammenhang mit den Umsatzsteuervoranmeldungen - in der Folge weiterführen sollte. An der Initiierung und Abwicklung der Geschäfte in Bulgarien nahm der Angeklagte nicht mehr teil. Er stellte jedoch die Daten der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Niederlassung der X-. zusammen und veranlasste die elektronische Weiterleitung der Voranmeldungen an das Finanzamt.

Bei Nachfragen stand der Angeklagte mit den Mitarbeitern des Finanzamts telefonisch und per E-Mail im Kontakt und reichte erforderlichenfalls weitere Unterlagen ein, die er teilweise unterschrieb oder mit einem Faksimile seiner Unterschrift versah. Den Geschäftsführer- und Gesellschafterwechsel bei der X-. zeigte der Angeklagte dem Finanzamt nicht an. Er behielt ebenso wie sein Vater umfassende Kontovollmacht über das Geschäftskonto bei der Bank in F., auf das auch die Vorsteuererstattungen des Finanzamts erfolgten. Von diesem Konto nahm der Angeklagte Barabhebungen vor und tätigte Überweisungen auf sein Privatkonto. Demgegenüber hatte der anderweitig verfolgte M. für das Geschäftskonto zu keinem Zeitpunkt eine Kontovollmacht.

2. Für die Monate Februar sowie August bis Dezember 2009 und Februar bis April 2010 veranlasste der Angeklagte die elektronische Übermittlung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen der X-. an das Finanzamt. Obwohl es in diesem Zeitraum keine reguläre Geschäftstätigkeit der Niederlassung der Gesellschaft gab, machte der Angeklagte in den Steueranmeldungen jeweils die Vorsteuer für den Erwerb von Pkw geltend und erklärte als Ausgangsumsatz ausschließlich die (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung dieser Pkw. Zum Nachweis der geltend gemachten Vorsteuerbeträge legte der Angeklagte dem Finanzamt Unterlagen wie Auftragsbestätigungen, verbindliche Bestellungen oder Rechnungen vor. Diese Unterlagen wiesen im Briefkopf jeweils Autohäuser aus, welche die Unterlagen nicht erstellt und auch keine Fahrzeuge an die X-. geliefert hatten. Bevor der Angeklagte die Unterlagen beim Finanzamt einreichte, brachte er auf den darunter befindlichen verbindlichen Bestellungen sowie einem Kaufvertrag seine Unterschrift bzw. ein Faksimile seiner Unterschrift an.

In den neun für die X-. eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen machte der Angeklagte zu Unrecht Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 152.222,83 Euro geltend. Das Finanzamt erstattete jeweils die geltend gemachten Vorsteuerbeträge an die X-. Lediglich auf die Vorsteueranmeldung für den Monat April 2010 hin kam es zu keiner Zustimmung des Finanzamts und Auszahlung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge von 35.748,74 Euro mehr, weil das Finanzamt zuvor die Unrichtigkeit der Angaben durch Anfragen bei den Autohäusern ermitteln konnte. Das Finanzamt erstattete damit im Tatzeitraum zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerbeträge in einer Gesamthöhe von 115.474,09 Euro auf das Geschäftskonto der X-. Obwohl der Angeklagte nicht mehr Geschäftsführer und Gesellschafter der X-. war, nahm er im Tatzeitraum Barabhebungen in Höhe von mindestens 47.100 Euro von dem Geschäftskonto vor. Zudem überwies er von diesem Konto Beträge von 9.000 Euro sowie 10.000 Euro mit dem Verwendungszweck „Rückzahlung Darlehen S.“ auf sein Privatkonto.

3. Nach den Feststellungen des Landgerichts hatte es M. mit dem Erwerb der X-. und ihrer deutschen Niederlassung darauf angelegt, in Deutschland Steuern zu hinterziehen. Er wollte durch falsche Angaben einen Vorsteuererstattungsanspruch der Niederlassung der X-. vortäuschen und sich an den nicht gerechtfertigten Vorsteuererstattungen bereichern. Zu diesem Zweck stellten er oder seine Hintermänner dem Angeklagten die für die Einreichung beim Finanzamt zum Nachweis der Fahrzeugerwerbe erforderlichen Unterlagen zu Verfügung. M. war dabei bewusst, dass den angemeldeten Vorsteuern keine Fahrzeugankäufe zugrunde lagen.

4. Das Landgericht hat die Handlungen des Angeklagten als neun Fälle der Urkundenfälschung gewertet, davon in acht Fällen in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung und in einem Fall, in dem das Finanzamt der Vorsteuererstattung nicht mehr zugestimmt hatte (§ 168 Satz 2 AO), mit Beihilfe zum Versuch der Steuerhinterziehung.

a) Der Angeklagte sei in jedem der Fälle Täter einer Urkundenfälschung (§ 267 Abs. 1 StGB) gewesen, weil er zum Nachweis vermeintlicher Fahrzeugankäufe verfälschte oder unrichtige Urkunden gebraucht habe. Aus den beim Finanzamt eingereichten Rechnungen, verbindlichen Bestellungen sowie einem Kaufvertrag seien jeweils als Aussteller Autohäuser hervorgegangen, von denen diese Unterlagen nicht gestammt hätten.

b) Zudem hat das Landgericht den Angeklagten jeweils als Gehilfen einer Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB) angesehen, weil er durch die elektronische Weiterleitung der Umsatzsteuervoranmeldungen unter Geltendmachung unberechtigter Vorsteuererstattungsansprüche die Steuerhinterziehungen des als Geschäftsführer

der X-. erklärungs-pflichtigen M. gefördert habe. Der Angeklagte sei nicht Täter der Steuerhinterziehungen, weil er - abgesehen von den von ihm auf Unterlagen angebrachten Unterschriften - lediglich die von M. oder weiteren Hintermännern mitgeteilten Geschäftsdaten an das Finanzamt weitergeleitet habe, ohne selbst Einfluss auf Art und Umfang der gefälschten Dokumente sowie der Besteuerungsgrundlagen genommen zu haben. Außerdem habe er keine nachweisbaren Tatvorteile erzielt.

## II.

Revision der Staatsanwaltschaft 12

1. Das Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft hat Erfolg. 13

a) Bereits die Beweiswürdigung, aufgrund derer das Landgericht festgestellt hat, dass der Angeklagte (nur) 14 Steuerhinterziehungen des M. fördern wollte, weist durchgreifende Rechtsfehler zum Vorteil des Angeklagten auf.

aa) Allerdings muss es das Revisionsgericht grundsätzlich hinnehmen, wenn der Tatrichter Zweifel an der Täterschaft 15 des Angeklagten nicht zu überwinden vermag. Dies gilt nicht nur im Falle eines Freispruchs, sondern auch dann, wenn sich der Tatrichter lediglich von einem Gehilfenvorsatz überzeugen kann. Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatrichters. Es kommt nicht darauf an, ob das Revisionsgericht angefallene Erkenntnisse anders gewürdigt oder Zweifel überwunden hätte. Vielmehr hat es die tatrichterliche Überzeugungsbildung selbst dann hinzunehmen, wenn eine andere Beurteilung näher gelegen hätte oder überzeugender gewesen wäre (vgl. BGH, Urteil vom 24. März 2015 - 5 StR 521/14, NSTZ-RR 2015, 178). Dem Tatrichter obliegt es, das Ergebnis der Hauptverhandlung festzustellen und zu würdigen. Seine Schlussfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein, es genügt, dass sie möglich sind (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 12. Februar 2015 - 4 StR 420/14, NSTZ-RR 2015, 148 mwN). Die revisionsgerichtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob dem Tatrichter Rechtsfehler unterlaufen sind. Dies ist in sachlichrechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 11. November 2015 - 1 StR 235/15, NZWiSt 2017, 36 und vom 23. Juli 2008 - 2 StR 150/08, NJW 2008, 2792 mwN).

bb) Solche Rechtsfehler liegen hier indes vor; denn die Beweiswürdigung des Landgerichts zur Frage, ob der 16 Angeklagte (lediglich) M. bei seinen Steuerstraftaten unterstützen wollte oder aus den Taten (auch) eigene wirtschaftliche Vorteile erstrebte, ist lückenhaft. Ein Erörterungsmangel und damit eine Lücke sind dann gegeben, wenn sich der Tatrichter mit tatsächlich vorhandenen Anhaltspunkten für nahe liegende andere Möglichkeiten nicht auseinandergesetzt hat (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 26. Januar 2017 - 1 StR 385/16 mwN). So verhält es sich hier.

Der Angeklagte räumte in seiner Einlassung weder einen Hinterziehungs- noch einen Gehilfenvorsatz ein. Er ließ sich 17 vielmehr ein, „nicht genauer hingeschaut und die erhaltenen Informationen und Unterlagen nicht genauer geprüft zu haben“ (UA S. 18). Das Landgericht hält diese Einlassung für widerlegt. Der Angeklagte sei kein uninformatierter „Sachbearbeiter“ gewesen, sondern sei nach wie vor gegenüber dem Finanzamt als Ansprechpartner aufgetreten, habe Auskünfte gegeben und habe Steuererklärungen unterschrieben (UA S. 27). Er habe erkannt, dass die ihm mitgeteilten Geschäfte fingiert waren (UA S. 29) und gewusst, dass die Unterlagen gefälscht waren, weil die jeweils unter dem Briefkopf der Lieferanten gemachten Abrechnungen und rechtsgeschäftlichen Erklärungen nicht von den Autohäusern herrührten (UA S. 30). Die Barabhebungen des Angeklagten von dem Geschäftskonto und die Überweisungen auf das Privatkonto des Angeklagten seien mit der Einlassung des Angeklagten nicht erklärbar. Die abgehobenen Beträge ließen sich weder betragsmäßig noch zeitlich in einen unmittelbaren Zusammenhang mit den erstatteten Umsatzsteuerbeträgen setzen (UA S. 29). Auch die Überweisungen auf das Privatkonto des Angeklagten mit dem Verwendungszweck „Rückzahlung Darlehen S.“ seien nicht mit der vom Angeklagten angegebenen Rückzahlung an bulgarische Kunden in Einklang zu bringen (UA S. 30). Schließlich hält das Landgericht die Einlassung des Angeklagten nicht für nachvollziehbar, dass er für seine Tätigkeit bei der Niederlassung der X-. keine Vergütung erhalten habe (UA S. 30).

Ausgehend von diesen Erwägungen hätte das Landgericht nicht ohne jegliche Begründung davon ausgehen dürfen, 18 der Angeklagte habe ohne nachweisbare Tatvorteile gehandelt (UA S. 31 f.) und habe mit seinem Tun (lediglich) eine fremde Tat unterstützen wollen. Es hätte vielmehr die nahe liegende Möglichkeit in Betracht ziehen müssen, dass der Angeklagte die von ihm vom Geschäftskonto der X-. abgehobenen und die auf sein Privatkonto überwiesenen Geldbeträge für sich selbst behalten und nicht an M. herausgegeben haben könnte. Sofern nicht ein Tatbeteiligter bereits alle Tatbestandsmerkmale in eigener Person verwirklicht, handelt er bei Beteiligung mehrerer täterschaftlich, wenn er seinen eigenen Tatbeitrag dergestalt in die gemeinschaftliche Tat einfügt, dass sein Beitrag als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung des eigenen Tatanteils erscheint (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 7. Oktober 2014 - 1 StR 182/14, Rn. 35, wistra 2015, 188).

b) Der Schuldspruch (lediglich) wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung könnte im Übrigen auch auf der Grundlage der 19

vom Landgericht getroffenen Feststellungen keinen Bestand haben. Denn bereits die festgestellte elektronische Einreichung vom Angeklagten erstellter unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen bei den Finanzbehörden würde eine Verurteilung wegen täterschaftlich begangener Steuerhinterziehung tragen.

aa) Angaben im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO macht, wer eine Tatsache gegenüber den bezeichneten Behörden bekundet. Gegenüber den Finanzbehörden dienen dazu in der Regel die nach §§ 149 ff. AO vorgesehenen Erklärungen, die der Steuerpflichtige (§ 33 AO) oder sonst Erklärungspflichtige (§§ 34, 35 AO) auszufüllen und abzugeben hat (vgl. BGH, Beschluss vom 3. August 1995 - 5 StR 63/95, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 5). Der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt und setzt die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht voraus. Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann daher auch derjenige sein, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, Rn. 17, BGHSt 51, 356, 359 und Beschluss vom 3. September 1970 - 3 StR 155/69, BGHSt 23, 319, 322 zu § 392 RAO; Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 370 Rn. 25; jeweils mwN). Ausreichend ist, dass er durch unrichtige Angaben auf ein steuerliches Verfahren Einfluss nimmt (vgl. BGH aaO, BGHSt 51, 356, 359).

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 25 Abs. 1 StGB („wer die Straftat selbst ... begeht“) ist derjenige, der einen Tatbestand eigenhändig verwirklicht, stets Täter und nicht Gehilfe (vgl. BGH, Urteile vom 26. November 1986 - 3 StR 107/86, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Täter 1; vom 15. September 1988 - 4 StR 352/88, BGHSt 35, 347; vom 19. Februar 1992 - 2 StR 568/91, BGHR BtMG § 30 Abs. 1 Nr. 4 Täter 1 und vom 17. August 1993 - 1 StR 266/93, BGHR StGB § 25 Abs. 1 Begehung, eigenhändige 3; OLG Stuttgart, Urteil vom 16. September 1977 - 3 Ss (10) 497/77, NJW 1978, 715; Schönemann in LK-StGB, 12. Aufl., § 25 StGB Rn. 53; Fischer, StGB, 64. Aufl., Vor § 25 Rn. 4a; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 369 Rn. 75; Joecks in MüKo-StGB, 3. Aufl., § 25 Rn. 37). In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist anerkannt, dass wer den Tatbestand mit eigener Hand erfüllt, grundsätzlich selbst dann Täter ist, wenn er es unter dem Einfluss und in Gegenwart eines anderen nur in dessen Interesse tut (BGH, Urteile vom 10. Januar 1956 - 5 StR 529/55, BGHSt 8, 393; vom 22. Juli 1992 - 3 StR 35/92, BGHSt 38, 315, 317 mwN; vom 14. Oktober 1992 - 3 StR 311/92, NStZ 1993, 138; vom 25. Mai 1994 - 3 StR 79/94, BGHR BtMG § 29 Abs. 1 Nr. 1 Einfuhr 34 und vom 12. August 1998 - 3 StR 160/98, BGHR BtMG § 29 Abs. 1 Nr. 1 Einfuhr 36).

bb) Diese Voraussetzungen waren nach den vom Landgericht getroffenen Feststellungen erfüllt. Der Angeklagte hatte nicht nur die Daten für die Umsatzsteuervoranmeldungen eigenständig zusammengestellt und war für die Kommunikation mit den Finanzbehörden zuständig, sondern hatte auch die alleinige Tatherrschaft über die elektronische Einreichung der inhaltlich unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen (UA S. 6). Ihm sind die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen daher als eigene, für die X-. abgegebene, Erklärungen zuzurechnen. Demgegenüber lieferte der Hintermann M., welcher die deutsche Sprache nicht beherrschte, lediglich inhaltlich unrichtige Unterlagen über den angeblichen Kauf von Kraftfahrzeugen, wobei der Angeklagte die Unterlagen erst noch mit seiner Unterschrift versehen musste, bevor er sie - wiederum in eigener Person - bei den Finanzbehörden einreichte.

c) Eine entsprechende Abänderung des Schuldspruchs kommt hier gleichwohl nicht in Betracht, weil auch die Verurteilung des Angeklagten wegen jeweils Tateinheitlich begangener Urkundenfälschung keinen Bestand hat. Zwar stünden die vom Landgericht angenommenen Urkundenfälschungen hier jeweils in Tateinheit mit der Steuerstraftat (vgl. BGH, Beschluss vom 11. September 2003 - 5 StR 253/03, wistra 2003, 429). Jedoch lassen die Urteilsfeststellungen nicht erkennen, ob die dem Finanzamt übermittelten Unterlagen die Merkmale von Urkunden im Sinne von § 267 Abs. 1 StGB aufwiesen.

Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die verfälschten oder gefälschten Unterlagen - wie die Verteidigung geltend macht und nach den Urteilsfeststellungen nicht auszuschließen ist - möglicherweise den Finanzbehörden nicht in Papierform, sondern auf elektronischem Weg vorgelegt worden sind. Denn in der Übertragung auf elektronischem Weg - wie dies auch bei einem Telefax der Fall ist - kann ein Gebrauchmachen von der Urschrift liegen (vgl. BGH, Urteile vom 16. Juni 2016 - 1 StR 20/16, wistra 2017, 20 mwN und vom 11. Mai 1971 - 1 StR 387/70, BGHSt 24, 140). Dies setzt jedoch voraus, dass die erstellten oder verfälschten Schriftstücke die Merkmale einer Urkunde im Sinne des § 267 Abs. 1 StGB aufweisen (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Juli 1999 - 5 StR 684/98, NStZ 1999, 620). Selbst mit computertechnischen Maßnahmen - wie der Veränderung eingescannter Dokumente - erstellten Schriftstücken ist mangels Beweiseignung kein Urkundencharakter beizumessen, wenn sie nach außen als bloße Reproduktion erscheinen (vgl. BGH, Urteil vom 16. Juni 2016 - 1 StR 20/16, wistra 2017, 20 und Beschluss vom 9. März 2011 - 2 StR 428/10, wistra 2011, 307 mwN). Sie sind aber dann (unechte) Urkunden, wenn die (veränderten) Reproduktionen Originalurkunden so ähnlich sind, dass die Möglichkeit einer Verwechslung nicht ausgeschlossen werden kann (vgl. BGH aaO).

Ob dies bei den vom Angeklagten verwendeten Schriftstücken der Fall war, ergeben die Urteilsfeststellungen nicht. Ihnen ist lediglich zu entnehmen, dass die vorgefertigten Texte unter der Firma des jeweiligen Autohauses angebracht waren (UA S. 11). Ob die Unterlagen als Originale erschienen oder als Reproduktionen zu erkennen waren, geht aus den Urteilsgründen nicht hervor.

Der Schuldspruch kann daher insgesamt keinen Bestand haben und ist mit den Feststellungen aufzuheben. Die Sache bedarf insgesamt neuer tatrichterlicher Prüfung. 26

### III.

Revision des Angeklagten 27

Das Rechtsmittel des Angeklagten hat ebenfalls bereits mit der Sachrüge Erfolg. 28

1. Die Feststellungen tragen aus den zur Revision der Staatsanwaltschaft genannten Gründen den Schuldspruch wegen Urkundenfälschung in neun Fällen nicht. Für keinen der Fälle lässt sich den Urteilsfeststellungen entnehmen, ob die für die Vorlage an das Finanzamt verwendeten Schriftstücke die erforderlichen Merkmale einer Urkunde im Sinne von § 267 Abs. 1 StGB aufwiesen. Damit belegen die Urteilsgründe nicht, dass der Angeklagte gegenüber den Finanzbehörden von verfälschten oder unechten Urkunden Gebrauch gemacht hat. Zudem lassen die Urteilsgründe nicht erkennen, ob die Schriftstücke den Finanzbehörden in Papierform oder auf elektronischem Wege (etwa per Telefax oder nach Einscannen als Dateianhang zu einer E-Mail) vorgelegt worden sind. 29

2. Neben der somit gebotenen Aufhebung des Schuldspruchs wegen der neun Urkundenfälschungen kann auch die jeweils tateinheitliche Verurteilung des Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung keinen Bestand haben. Dies zieht auch die Aufhebung des gesamten Strafausspruchs nach sich. Angesichts der Lückenhaftigkeit der Feststellungen zu wesentlichen Umständen der Tathandlung hebt der Senat auch alle Urteilsfeststellungen auf, um dem neuen Tatrichter insgesamt neue und widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen. 30

3. Auf die vom Angeklagten erhobene Verfahrensrüge kommt es daher nicht mehr an. Dasselbe gilt für den Umstand, dass die vom Landgericht vorgenommene Bestimmung der Höhe des Tagessatzes nicht den Begründungsanforderungen entsprach (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 25. April 2017 - 1 StR 147/17, StraFo 2017, 338 und Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16, jeweils mwN). 31

### IV.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf Folgendes hin: 32

Der neue Tatrichter wird besonderes Augenmerk auf die Fragen zu legen haben, auf welche konkrete Art und Weise und durch wen die Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht wurden und welche Unterlagen (verbindliche Bestellungen, Rechnungen, Kaufverträge) mit welchem Inhalt und welchen Urkundenmerkmalen, auf welchem Wege und durch wen an die Finanzbehörden übermittelt wurden. 33