

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 369

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 369, Rn. X

BGH 1 StR 347/18 - Urteil vom 10. Januar 2019 (LG Bochum)

Steuerhinterziehung (Irrtum über steuerrechtliche Grundlagen: Steueranspruchstheorie); Strafzumessung (Berücksichtigung der „Lebensleistung“ des Angeklagten).

§ 370 Abs. 1 AO; § 15 StGB; § 16 StGB; § 46 Abs. 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will (vgl. BGH NSTz 2012, 160 Rn. 21). Es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt (Eventualvorsatz). Der Hinterziehungsvorsatz setzt keine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraus (vgl. BGH NSTz 2012, 160 Rn. 21, 24). Für bedingten Vorsatz reicht es aus, dass der Täter anhand einer laienhaften Bewertung der Umstände erkennt, dass ein Steueranspruch existiert, auf den er einwirkt, sog. „Parallelwertung in der Laiensphäre“.

2. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, ein Steueranspruch sei nicht entstanden, liegt ein Tatbestandsirrtum vor, der gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB den Vorsatz ausschließt (vgl. BGH NSTz 2012, 160 Rn. 22). Hält er die Existenz eines Steueranspruchs für möglich und lässt er die Finanzbehörden über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis, findet er sich also mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung ab, handelt er dagegen mit bedingtem Vorsatz (vgl. BGH NSTz 2012, 160 Rn. 26).

3. Der Begriff „Lebensleistung“ ist eine ausfüllungsbedürftige „Leerformel“ und wird sich schwer definieren lassen. Nach § 46 Abs. 1 Satz 1 StGB ist vorrangig die Schuld des Täters die Grundlage für die Strafe und nicht dessen Lebensführung oder Lebensleistung. Berufliche Erfolge des Angeklagten und der damit verbundene Vermögenszuwachs lassen begangene Steuerhinterziehungen von mehreren Millionen Euro jedenfalls nicht ohne weiteres in einem günstigeren Licht erscheinen.

Entscheidungstenor

Das Urteil des Landgerichts Bochum vom 5. Oktober 2017 wird aufgehoben,

a) auf die Revision des Angeklagten mit den Feststellungen,

b) auf die Revision der Staatsanwaltschaft im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen.

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

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zehn Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. 1

Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit der Revision, mit der er die Verletzung formellen und sachlichen Rechts geltend macht. Die Staatsanwaltschaft rügt mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten und auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkten Revision ebenfalls die Verletzung formellen und materiellen Rechts. 2

Die Revisionen haben jeweils bereits mit der Sachrüge umfassenden Erfolg, so dass es eines Eingehens auf die Verfahrensrügen nicht bedarf. 3

I.

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 4

Der Angeklagte war allein verfügungsbefugt über ein 1985 bei U. P. eingerichtetes Konto mit einem Guthaben von 23.000.000 US-Dollar. Bei den Kontounterlagen befand sich ein Vertrag vom 4. Oktober 1985, nach dessen Inhalt das Guthaben dem Angeklagten als „Treuenehmer“ zur Durchführung von geheimen Operationen im Kampf gegen das organisierte Verbrechen als „Geheimfonds“ zur Verfügung gestellt wurde. Eine ausdrückliche Regelung zur Rückführung der Gelder an die „Treugeber“ enthielt der Vertrag nicht. Die „Treugeber“ kontrollierten die Verwendung der Gelder durch den Angeklagten von Beginn an nicht. Sie und der Angeklagte waren sich einig, dass die Gelder endgültig bei dem Angeklagten verbleiben sollten. 5

Der Angeklagte gründete in P. eine Stiftung, deren Vermögen am 12. Dezember 1986 23.969.000 US-Dollar betrug. Wegen der politisch instabilen Lage ließ er im Jahr 1987 das Geld nach L. transferieren. In der Folgezeit errichtete er weitere Stiftungen mit Konten bei U. L. und löste nach dem Transfer des Geldes jeweils die Vorgängerstiftung auf. 6

Bei der am 31. August 1987 gegründeten M. Stiftung setzte der Angeklagte sich und seine damalige Ehefrau als Erstbegünstigte ein, im Falle ihres Todes seine Söhne. In weiteren Stiftungen traf der Angeklagte immer umfassendere Nachfolgeregelungen und aktualisierte sie jeweils. 7

Das jeweilige Stiftungsvermögen legte der Angeklagte in riskante hochverzinsliche Länderobligationen an. Um die privaten und beruflichen Kosten zu decken, ohne die Zinsgewinne entnehmen zu müssen, nahm er Kredite auf und deckte durch diese die Ausgaben. 8

Der Stand des bis zum Jahr 2008 durch Zinserträge auf 64.711.847 Euro angestiegenen Stiftungsvermögens sank durch Kursverluste bis 31. Dezember 2008 auf 47.649.000 Euro. 9

Der Angeklagte erzielte in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2011 aus den Stiftungsvermögen jährlich Kapitalerträge zwischen zwei und fünf Millionen Euro. Diese teilte er seinem Steuerberater nicht mit. Sie wurden daher in den Steuererklärungen nicht angegeben. Das Finanzamt setzte unter Berücksichtigung der vom Angeklagten angegebenen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und aus Kapitalanlagen die Einkommensteuer infolge der unvollständig angegebenen Einkünfte jeweils zu niedrig fest. Dies führte zu einer Steuerverkürzung von jeweils über einer Million Euro jährlich, insgesamt von über 14.000.000 Euro. 10

Dem Angeklagten war „bewusst, dass es sich bei den angelegten Geldern um Tatsachen handelte, welche für die Steuerbehörden - unabhängig von der Frage, wen die Steuerschuld bzgl. der Erträge träge - grundsätzlich von Bedeutung waren. Insoweit nahm er eine unrichtige Steuerfestsetzung billigend in Kauf. Er ging jedoch davon aus, selbst nicht steuerpflichtig bzgl. der Erträge zu sein, da er weiterhin - wenn auch im Ergebnis unzutreffend - in rechtlicher Hinsicht einen Treuhandcharakter der Gelder annahm“ (UA S. 26). 11

In ihrer rechtlichen Würdigung des subjektiven Tatbestands (UA S. 90 f.) hat die Strafkammer ausgeführt, der Angeklagte habe „in dem Wissen um die tatsächlichen Gegebenheiten“ gehandelt, er habe die Umstände gekannt, die eine Zuordnung der Geldanlagen zu seinem Privatvermögen begründet hätten. 12

Ihm sei bewusst gewesen, dass ihn keine Verpflichtung zur Rückführung der Gelder an die Treugeber und keine Pflicht zur Rechnungslegung getroffen habe. Somit habe er in Kenntnis der Umstände gehandelt, die zu einer „Deklarationspflicht“ in den Steuererklärungen geführt hätten. Der Angeklagte habe selbst angegeben, nach seiner Rückkehr nach Deutschland mit dem (damaligen) Präsidenten des Bundesamtes für Verfassungsschutz Anfang der 2000er Jahre darüber gesprochen zu haben, ob er die „angelegten Gelder“ dem Finanzamt mitteilen müsse. Das belege, dass ihm deren steuerliche Relevanz („unabhängig von der rechtlichen Frage, ob es eigenes oder Treuhandgeld gewesen sei“) bewusst gewesen sei. Damit habe er eine Steuerverkürzung billigend in Kauf genommen. 13

In der Beweiswürdigung legt die Strafkammer nach Würdigung der wechselnden Einlassungen des Angeklagten (UA S. 59 - 84) dar, diesem sei nicht zu widerlegen, nach dem Gespräch mit dem Präsidenten des Bundesamtes für Verfassungsschutz davon ausgegangen zu sein, gegenüber dem Finanzamt keine Verpflichtung zu haben, die angelegten Gelder anzugeben, und diese für „nicht von ihm zu versteuerndes Fremdgeld“ gehalten zu haben (UA S. 82 f.). Die vom Angeklagten „seit über 30 Jahren praktizierte Strategie zur Verwaltung, Anlage und Verwendung der Gelder und Kapitalerträge“ sei „stets mehr oder weniger identisch“ gewesen. Die Strafkammer erachte es für nahe liegend, dass der Angeklagte die „(steuer-)rechtlichen Konsequenzen“ des im Laufe der Zeit vollzogenen Vermögensübergangs „nicht in zutreffender Form“ gewürdigt und daher die Angaben gegenüber dem Finanzamt „willentlich und wissentlich“ unterlassen habe, aber „ohne das Bewusstsein, dabei Unrecht zu tun“. Dem stehe nicht entgegen, dass er davon ausgegangen sei, die Gelder nicht mehr an die Treugeber zurückzahlen zu müssen. Dieser Umstand widerspräche zwar einem Treuhandcharakter, jedoch könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Angeklagte als „juristischer Laie“ „diesen Rückschluss mit den sich daraus ergebenden steuerrechtlichen 14

Konsequenzen nicht gezogen“ habe.

Allerdings sei der Irrtum vermeidbar gewesen, da sich der Angeklagte „entsprechend fachkundig hätte beraten lassen können“ (UA S. 83 f.). 15

Bei der Prüfung schuldhaften Handelns des Angeklagten (UA S. 91 f.) hat die Strafkammer dargelegt, es sei „ohne Bedeutung, dass dem Angeklagten nach seiner nicht zu widerlegenden Einlassung“ nicht bewusst gewesen sei, dass die „angelegten Gelder“ zwischenzeitlich auf ihn übergegangen waren und er die Kapitalerträge zu versteuern hatte. Soweit er diesbezüglich einem Irrtum unterlegen sei, beziehe sich dieser allein auf die rechtliche Bewertung der ihm bekannten Tatsachen und sei daher ein Verbotsirrtum (§ 17 StGB). Die Strafkammer könne nicht ausschließen, dass der Angeklagte keine Einsicht gehabt habe, bei der Erklärung der Steuern ein strafrechtlich relevantes Unrecht zu begehen. Die Gelder seien möglicherweise ursprünglich Treuhandgelder gewesen. Zugunsten des Angeklagten sei davon auszugehen, dass er „die notwendigen rechtlichen Schlussfolgerungen, dass es sich im maßgeblichen Tatzeitraum um eigene von ihm zu versteuernde Gelder handelte, nicht gezogen und daher ohne Unrechtsbewusstsein im Sinne des § 17 StGB gehandelt“ habe. 16

Dieser Irrtum sei vermeidbar (§ 17 Satz 2 StGB) gewesen, denn der Angeklagte hätte sich die notwendige Unrechtseinsicht ohne weiteres verschaffen können. 17

Ihm sei ausweislich seiner Einlassung infolge des Gespräches mit dem Präsidenten des Bundesamtes für Verfassungsschutz bewusst gewesen, dass die Gelder für die Finanzbehörden von Relevanz gewesen seien. Er habe sich nicht auf dessen Auskunft als einem in Steuerfragen rechtlichen Laien verlassen dürfen, sondern hätte sich über die Richtigkeit der Auskunft bei seinen Steuerberatern rückversichern müssen. 18

II. Revision des Angeklagten 19

Die Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge Erfolg. Der Schuldspruch hat keinen Bestand. 20

Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen sind hinsichtlich eines möglichen Tatbestandsirrtums in sich widersprüchlich. Obwohl die Strafkammer feststellt, dass der Angeklagte davon ausgegangen sei, hinsichtlich der Zinserträge selbst nicht steuerpflichtig zu sein, da er einen Treuhandcharakter der Gelder angenommen habe, nimmt sie einen bedingten Vorsatz der Steuerhinterziehung an. Damit schließt sie aber einen Tatbestandsirrtum gerade aus. 21

Der Senat hebt im Hinblick auf die Widersprüche die Feststellungen insgesamt auf, um dem neuen Tatrichter Gelegenheit zu neuer Prüfung zu geben und eine korrekte Berechnung der Einkommensteuer zu ermöglichen (siehe hierzu Hinweise unter IV.3.). 22

III. Revision der Staatsanwaltschaft 23

Die wirksam auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkte Revision der Staatsanwaltschaft hat mit der Sachrüge Erfolg. Der Strafausspruch hat keinen Bestand. 24

Die Strafkammer hat dem Angeklagten einen (vermeidbaren) Verbotsirrtum gemäß § 17 Satz 2 StGB zuerkannt. Dies begegnet schon deshalb durchgreifenden rechtlichen Bedenken, weil das Landgericht nicht rechtsfehlerfrei festgestellt hat, dass sich der Angeklagte überhaupt in einem rechtlich relevanten Irrtum befunden hatte. Dies entzieht der Strafraumverschiebung nach § 17 Satz 2, § 49 Abs. 1 StGB die Grundlage. 25

IV. Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf Folgendes hin: 26

1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will (BGH, Urteile vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 Rn. 21 und vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17, NStZ-RR 2018, 180, 182 mwN). Es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt (Eventualvorsatz). Der Hinterziehungsvorsatz setzt keine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraus (vgl. BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 Rn. 21, 24). Für bedingten Vorsatz reicht es aus, dass der Täter anhand einer laienhaften Bewertung der Umstände erkennt, dass ein Steueranspruch existiert, auf den er einwirkt, sog. „Parallelwertung in der Laiensphäre“ (vgl. auch BFH, Urteil vom 21. Februar 1992 - VI R 141/88, BStBI II 1992, 565, 568 mwN). 27

Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, ein Steueranspruch sei nicht entstanden, liegt ein Tatbestandsirrtum vor, der 28

gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB den Vorsatz ausschließt (BGH, Urteile vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 Rn. 22 und vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17, NStZ-RR 2018, 180, 182 mwN). Hält er die Existenz eines Steueranspruchs für möglich und lässt er die Finanzbehörden über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis, findet er sich also mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung ab, handelt er dagegen mit bedingtem Vorsatz (vgl. BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 Rn. 26).

Insoweit ist das Vorstellungsbild des Täters entscheidend. Die Prüfung der Frage, ob ein Tatbestandsirrtum bestanden hat, bedarf einer Gesamtwürdigung aller Umstände, die für das Vorstellungsbild des Täters von Bedeutung waren. Die Annahme einer vorsätzlichen Tatbegehung setzt aber nicht die Feststellung voraus, dass sich der Steuerpflichtige konkrete Vorstellungen über die korrekte steuerrechtliche Einordnung des von ihm nicht oder unrichtig erklärten Sachverhaltes gemacht hat (vgl. BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160 Rn. 21, 25, 27). 29

2. Eine Treuhandvereinbarung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Treugeber dem Treuhänder Vermögensrechte überträgt, ihn aber in der Ausübung der sich daraus ergebenden Rechtsmacht im Innenverhältnis nach Maßgabe der schuldrechtlichen Vereinbarung beschränkt. Der Treugeber kann alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen. Der Treuhänder ist mit einer schuldrechtlichen Herausgabeverpflichtung belastet. 30

Ein (verdecktes) Treuhandverhältnis, wie es die Revisionsbegründung anspricht, führt nur dann zu einer von § 39 Abs. 1 AO abweichenden Zurechnung, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist und konsequent durchgeführt wird. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder in dieser Eigenschaft - und nicht für eigene Rechnung - tätig geworden ist und der Treugeber muss das Treuhandverhältnis tatsächlich beherrschen. Unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen (vgl. auch BFH, Urteil vom 6. August 2013 - VIII R 10/10, DB 2013, 2248 Rn. 12 mwN). Die mit der formellen Eigentümerstellung verbundene Verfügungsmacht im Innenverhältnis muss in tatsächlicher Hinsicht so eingeschränkt sein, dass das rechtliche Eigentum eine „leere Hülle“ bleibt (vgl. BGH, Beschluss vom 6. September 2012 - 1 StR 140/12, BGHSt 58, 1 Rn. 36 mwN; BFH, Urteil vom 20. Januar 1999 - I R 69/97, DStR 1999, 973, 975). 31

3. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer werden zum Zweck der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG) die steuerlichen Nettoergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der Einkünfte zusammengefasst. Aus der Summe der Einkünfte ergibt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4 EStG). Zur Ermittlung der Summe der Einkünfte sind im Veranlagungsverfahren positive und negative Einkünfte zu saldieren (Verlustausgleich). 32

Zunächst erfolgt die Saldierung innerhalb der betreffenden Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich), danach werden die positiven und negativen Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten zusammengefasst (vertikaler Verlustausgleich). Eine Saldierung positiver oder negativer Einkünfte aus einer Einkunftsart mit positiven oder negativen Einkünften aus einer anderen Einkunftsart sieht das Einkommensteuergesetz nicht vor. 33

Die neue Strafammer wird deshalb unter anderem das Folgende zu berücksichtigen haben: 34

a) Für die steuerliche Zuordnung der Einnahmen und der dem Angeklagten entstandenen Ausgaben ist von Bedeutung, ob die Bankguthaben des Angeklagten zu den Tatzeiten Teil seines Privatvermögens und die Wertpapierkäufe eine private Vermögensanlage waren (bzw. geworden waren), die Zinserträge damit Einkünfte aus Kapitalvermögen sind, oder ob der Vermögensstock in Gestalt der streitigen Wertpapiere bzw. der Wertpapierdepots zu seinem Betriebsvermögen gehörte und die An- und Verkäufe weiterer Wertpapieranlagen betrieblich veranlasst waren, somit die Zinserträge sowie dann auch die Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren bzw. Wertpapierdepots als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, wenn nicht gar aus Gewerbebetrieb (vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, EFG 1996, 712 f.; vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 15 Rn. 150 „Detektiv“ mwN), mithin als steuerbare Vorgänge, zu qualifizieren sind. 35

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs können Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellen, als gewillkürtes Betriebsvermögen berücksichtigt werden. 36

Notwendiges Betriebsvermögen ist anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (z.B. BFH, Urteil vom 8. Februar 1985 - III R 169/82, BFH/NV 1985, 80, 81 f. mwN); sie sind ohne Einlagehandlung (Widmungsakt) dem Betriebsvermögen zuzuordnen. 37

Dem gewillkürten Betriebsvermögen können Wirtschaftsgüter nur zugerechnet werden, wenn sie zum Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts objektiv dazu geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (z.B. durch Stärkung des Kapitals, vgl. BFH, Urteile vom 17. Mai 2011 - VIII R 1/08, DB 2011, 2121, 2122 und vom 23. April 2009 - IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, 1651 mwN) und der Betriebsinhaber seinen diesbezüglichen Willen durch einen unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierten Widmungsakt nach außen klar erkennbar zum Ausdruck gebracht hat (vgl. BFH, Urteile vom 2. Oktober 2003 - IV R 13/03, DB 2003, 2681, 2683 und vom 8. Februar 2011 - VIII R 18/09, NZG 2011, 1439 Rn. 30 ff.).

Das neue Tatgericht wird somit zu prüfen haben, ob für die Zuordnung des Vermögensstocks in Gestalt des Bankguthabens bzw. der streitigen Wertpapiere (Wertpapierdepots) zum gewillkürten Betriebsvermögen des Angeklagten dieser nach außen erkennbare Widmungsakt, beispielsweise durch Aufnahme in ein betriebliches Bestands- bzw. Anlageverzeichnis (vgl. BFH, Urteil vom 21. August 2012 - VIII R 11/11, DB 2012, 2778 Rn. 19 mwN), vorhanden war. Dabei würden die Umstände, dass ein Steuerpflichtiger bei dem Abschluss von Wertpapiergeschäften nicht durch entsprechende Aufzeichnungen unmissverständlich seinen Willen bekundet, die Geschäfte seiner betrieblichen Sphäre zuzuordnen, und die Zinserträge daraus auch nicht im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit angibt, eine private Veranlassung belegen. Wer erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums (z.B. im Einspruchsverfahren gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid) geltend macht, er habe Wertpapiere dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet, versucht in diesem Zeitpunkt und damit nicht mehr zeitnah die erforderliche Dokumentation des Widmungsakts zu schaffen (BFH, Urteil vom 8. Februar 2011 - VIII R 18/09, NZG 2011, 1439 Rn. 33 f. mwN). Umso mehr gilt dies, wenn eine solche Behauptung erst im Rahmen eines Ermittlungs- oder Strafverfahrens erfolgt.

bb) Sollte das Tatgericht zu dem Ergebnis gelangen, dass das dem Angeklagten 1985 überlassene Kapital unter Berücksichtigung des Vertragszwecks des zu den Bankunterlagen gereichten Treuhandvertrags ursprünglich (gewillkürtes) Betriebsvermögen war, wird es eine Entwidmung durch Folgerechtsgeschäfte zu prüfen haben.

Als Widmungs- oder Entwidmungsakte kommen z.B. zu den Bank- oder Depotunterlagen gereichte Erklärungen, Verträge bzw. Zweckbestimmungen in Rechtsgeschäften (Errichtung von Stiftungen, Änderungen in deren Regularien, angegebener Vertragszweck beim Abschluss von Lebensversicherungen u.a.) in Betracht. Im vorliegenden Verfahren könnte eine Entwidmung insbesondere durch den Umstand erfolgt sein, dass der Angeklagte spätestens mit Gründung der Miku Bay Stiftung nicht nur sich selbst, sondern auch seine jeweilige Ehefrau als Begünstigte der jeweiligen Stiftung eingesetzt und zugleich diverse Regelungen über den Genuss des Stiftungsvermögens für den Todesfall nebst mehrstufigen „Erbensatzregelungen“, monatliche Rentenzahlungen an Verwandte und die Errichtung eines „Museums für die Kunst und Vergangenheit des Vorbesitzers M“ vorgesehen hat.

In diesem Zusammenhang wird auch in den Blick zu nehmen sein, dass Geldgeschäfte, die ihrer Art nach zu Einkünften i.S.d. § 20 EStG führen, grundsätzlich getrennt von der freiberuflichen Tätigkeit zu beurteilen sind (BFH, Urteil vom 17. Mai 2011 - VIII R 1/08, NJW 2011, 3742 Rn. 31 mwN), insbesondere wenn es dem Steuerpflichtigen im Wesentlichen auf den Ertrag aus der Kapitalanlage ankommt (vgl. BFH, Urteile vom 12. Januar 2010 - VIII R 34/07, DStR 2010, 920 Rn. 15 ff. und vom 8. Februar 2011 - VIII R 18/09, NZG 2011, 1439 Rn. 28). Den Einkünften aus selbständiger Arbeit sind Geldgeschäfte nur zuzurechnen, wenn sie als Hilfsgeschäft zur freiberuflichen Tätigkeit angesehen werden können, zum Beispiel in Form eines mit der Bank verbindlich vereinbarten Finanzierungskonzepts für den Betrieb (vgl. BFH, Urteil vom 17. Mai 2011 - VIII R 1/08, DStR 2011, 1802 Rn. 31; für weitere Beispiele vgl. BFH, Urteil vom 12. Januar 2010 - VIII R 34/07, DStR 2010, 920 Rn. 15 ff.). Hochverzinsliche Anlagegeschäfte, wie sie der Angeklagte vorgenommen hat, werden nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ohnehin vorwiegend im privaten Bereich getätigt und sind nur im Einzelfall betrieblich veranlasst (vgl. BFH, Urteil vom 23. April 2009 - IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, 1651 mwN).

b) Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG können nur bei Gewinneinkünften als Abzugsposten berücksichtigt werden. Sie stehen im Gegensatz zu den Werbungskosten, die die Überschusseinkünfte mindern (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Von den Kapitalerträgen, hätte er sie erklärt, hätte der Angeklagte deshalb keine Betriebsausgaben aus seiner selbständigen Tätigkeit absetzen können. Soweit er aus Erträgen der angelegten Gelder berufliche Ausgaben getätigt hat, wie er in der Hauptverhandlung behauptet hat, hätten diese daher allenfalls (im Wege der Geldeinlage) als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit abgezogen werden können, sodass entsprechende Abzüge in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen sein könnten.

Da der Angeklagte in seinen Steuererklärungen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt hat, wird das neue Tatgericht daher prüfen müssen, ob und in welcher Höhe der Angeklagte in den Tatzeiträumen überhaupt nachweislich beruflichen Aufwand hatte, in welcher Höhe er diesen in seinen Steuererklärungen geltend gemacht hat und dieser vom Finanzamt bereits steuermindernd berücksichtigt worden ist.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wäre ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein

grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.

4. Des Weiteren bemerkt der Senat, dass die Berücksichtigung der „Lebensleistung“ des Angeklagten als strafmildernde Erwägung rechtlichen Bedenken begegnet. 46

Der Begriff „Lebensleistung“ ist eine ausfüllungsbedürftige „Leerformel“ und wird sich schwer definieren lassen (ohne Definition BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 Rn. 45). Nach § 46 Abs. 1 Satz 1 StGB ist vorrangig die Schuld des Täters die Grundlage für die Strafe und nicht dessen Lebensführung oder Lebensleistung. Die beruflichen Erfolge des Angeklagten und der damit verbundene Vermögenszuwachs ließen etwa vom Angeklagten begangene Steuerhinterziehungen von mehreren Millionen Euro jedenfalls nicht ohne weiteres in einem günstigeren Licht erscheinen. 47