

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 940

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 940, Rn. X

**BGH 1 StR 159/19 - Beschluss vom 21. Mai 2019 (LG Stade)**

**Steuerhinterziehung (Urteilsbegründung: erforderliche Angabe der Besteuerungsgrundlagen; Berechnungsdarstellung).**

**§ 370 Abs. 1 AO, § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO**

**Entscheidungstenor**

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Stade vom 18. Dezember 2018 im Rechtsfolgenausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.
3. 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 wegen Steuerhinterziehung in acht Fällen unter Einbeziehung der durch Urteil des Amtsgerichts Celle vom 19. Oktober 2016 in der Fassung des Urteils des Landgerichts Lüneburg vom 3. Mai 2018 verhängten Freiheitsstrafe von acht Monaten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Daneben hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.718.843,60 Euro angeordnet. 1

Der Angeklagte beanstandet mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Das Rechtsmittel hat in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 2

**I.**

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

Der Angeklagte war als selbständiger Schrotthändler gewerblich tätig und betrieb als Einzelkaufmann die Firma B. mit Sitz in O. Obwohl er aus dem Verkauf von Altmetallen Gewinne erzielte, unterließ er es pflichtwidrig, beim Finanzamt C. für die Kalenderjahre 2010 bis 2013 jeweils bis zum 31. Mai des Folgejahres Einkommensteuererklärungen einzureichen, um sich dadurch „dem staatlichen Steueranspruch zu entziehen“. Für die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2012 gab der Angeklagte zudem pflichtwidrig keine Gewerbesteuererklärungen ab. Ebenso reichte er für das Kalenderjahr 2010 keine Umsatzsteuerjahreserklärung beim Finanzamt ein. Hierdurch wurden nach der Berechnung des Landgerichts Steuern im Umfang von insgesamt 1.725.678 Euro verkürzt. 4

Über den Verkauf der Altmetalle wurde eine Vielzahl von Einzelabrechnungen erstellt, die überwiegend auf den Namen des Angeklagten bzw. in wenigen Fällen auf diejenigen der von dem Angeklagten als sogenannte Schreiber eingesetzten Strohmänner M. und S. lauteten. Diese „Schreiber“ hatten für ein geringes Entgelt formal auf eigenen Namen, in Wahrheit aber für den Angeklagten Altmetall an die Abnehmer verkauft und die Erlöse an den Angeklagten abgeliefert. 5

**II.**

Das Urteil genügt hinsichtlich der verkürzten Steuern nicht den Darstellungsanforderungen des § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO und ist daher im gesamten Rechtsfolgenausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufzuheben. Der Schuldspruch hat demgegenüber Bestand. 6

1. Nach § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO müssen die Urteilsgründe die für erwiesen erachteten Tatsachen angeben, in denen die gesetzlichen Merkmale der Tat gefunden werden. Dies muss in einer geschlossenen Darstellung aller 7

äußeren und 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 sowie Beschluss vom 24. Mai 2017 - 1 StR 176/17, wistra 2017, 445 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).

Die Strafvorschrift der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) wird materiellrechtlich durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften ausgefüllt, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Mai 2017 - 1 StR 176/17, aaO). 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, Beschlüsse vom 11. Oktober 2018 - 1 StR 538/17, NSTZ-RR 2019, 79 und vom 26. April 2001 - 5 StR 448/00, wistra 2001, 308 mwN). Die auf den festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und Aufgabe des Tatgerichts (vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08 Rn. 20, NJW 2009, 2546 mwN).

2. Das angefochtene Urteil genügt im Hinblick auf die Höhe der hinterzogenen Steuern den sich hieraus ergebenden Darstellungsanforderungen nicht.

Zwar enthalten die Urteilsgründe zu den einzelnen Steuerverkürzungen Berechnungsdarstellungen. Diese weisen aber zum Umfang der verkürzten Steuern in mehrfacher Hinsicht Mängel auf und sind im Ergebnis nicht nachvollziehbar. Bei der Berechnung der für den Besteuerungszeitraum 2010 verkürzten Umsatzsteuer auf UA S. 20 bleibt unerörtert, aus welchem Grund sich die zugrunde gelegten Umsatzsteuerbeträge nicht mit den Feststellungen zum Umsatz auf UA S. 10 und 19 decken. Für den Senat im Umfang nicht nachvollziehbar sind auch die „im Rahmen der Jahresveranlagung zusätzlich geschätzten Zahllasten“ (UA S. 20), die in den Urteilsgründen ebenfalls nicht erläutert werden. Soweit sich die Berechnung der verkürzten Steuern auf eine „Gewinnermittlung des Altmetallhandels des Angeklagten“ (UA S. 20 f.) stützt, berücksichtigt das Landgericht als Betriebsausgaben Beträge für „bisher berücksichtigte Aufwendungen“, „Materialeinkauf“ und „sonstige Aufwendungen“ (UA S. 21), deren Bestimmung nicht oder nur unzureichend erklärt wird und die sich dem Senat auch anhand der sonstigen Ausführungen in den Urteilsgründen nicht erschließen. Insbesondere fehlen Ausführungen dazu, durch wen und an welcher Stelle bei den hier vorliegenden Steuerhinterziehungen durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) Aufwendungen bereits berücksichtigt wurden. Bei der Darstellung des Umfangs verkürzter Gewerbesteuer wird in den Urteilsgründen der zugrunde gelegte Steuermessbetrag nicht genannt. Zur Berechnung der für die einzelnen Veranlagungszeiträume verkürzten Einkommensteuer weisen die Urteilsgründe lediglich die Differenz aus der „geschätzten“ und der „festgestellten Steuer“ aus; eine nähere Darstellung der Berechnung der geschuldeten Steuer für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgehend vom zugrunde gelegten Gewinn (§ 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 EStG) fehlt vollständig.

3. Der am Hinterziehungsumfang anknüpfende Strafausspruch hält daher sowohl hinsichtlich der Einzelstrafen als auch der Gesamtstrafe revisionsgerichtlicher Nachprüfung nicht stand. Dasselbe gilt für den Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen im Umfang der für die hinterzogenen Steuern ersparten Aufwendungen (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB). Der Senat hebt auch die dem Rechtsfolgenausspruch zugrunde liegenden Feststellungen insgesamt auf (§ 353 Abs. 2 StPO), um dem neuen Tatrichter insoweit widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen.

4. Der Darstellungsmangel hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen und des Umfangs der verkürzten Steuern lässt den Schuldspruch - Steuerhinterziehung in acht Fällen - unberührt; dieser hält rechtlicher Nachprüfung stand.

Das Landgericht hat sich auf der Grundlage der in vollem Umfang geständigen Einlassung des Angeklagten und der „Einzelabrechnungen der Abnehmerfirmen“ [UA 4] ohne Rechtsfehler davon überzeugt, dass er in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungs- und Besteuerungszeiträumen als selbständiger Schrotthändler Umsätze tätigte und Gewinne erzielte, die er gegenüber den Finanzbehörden vorsätzlich und pflichtwidrig nicht erklärte. Ausgehend von den insoweit rechtsfehlerfreien Feststellungen ist für die einzelnen Taten jeweils auszuschließen, dass es nicht zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Der Hinterziehungsumfang hat lediglich Bedeutung für den Rechtsfolgenausspruch.

5. Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat im Hinblick auf die Ausführungen in den Urteilsgründen auf UA S. 24 zur Strafraumenwahl auf Folgendes hin:

Der Umstand, dass das Regelbeispiel einer Verkürzung von Steuern in großem Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) erfüllt ist, stellt lediglich ein Indiz für das Vorliegen eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung im

Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 1 AO dar. Ob die Umstände des Einzelfalls die Indizwirkung des Regelbeispiels entkräften, hat der Tatrichter in einem weiteren Prüfungsschritt auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung aller strafzumessungsrelevanten Umstände zu klären (vgl. BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08 Rn. 49, BGHSt 53, 71).