

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 1035

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 1035, Rn. X

**BGH 1 StR 197/19 - Beschluss vom 23. Juli 2019 (LG Koblenz)**

**Steuerhinterziehung (steuerliche Erklärungspflicht als besonderes persönliches Merkmal).**

**§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 28 Abs. 1 StGB**

**Entscheidungstenor**

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Koblenz vom 22. Januar 2019 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 als Wirtschaftsstrafkammer zuständige Strafkammer des Landgerichts Kaiserslautern zurückverwiesen.

**Gründe**

In einem ersten Rechtsgang wurde der Angeklagte wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Auf die Revision des Angeklagten hat der Senat dieses Urteil im Strafausspruch aufgehoben und die Sache im Umfang der Aufhebung zu neuer Verhandlung und Entscheidung an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen. Die der Strafzumessung zugrunde gelegten Feststellungen hat der Senat aufrechterhalten und ergänzende Feststellungen durch das neue Tatgericht ausdrücklich für zulässig erachtet. 1

Das Landgericht hat den Angeklagten nun zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Hiergegen richtet sich die Revision des Angeklagten, die mit der Sachrüge hinsichtlich des Strafausspruchs Erfolg hat (§ 349 Abs. 4 StPO); hinsichtlich der von ihm ebenfalls angegriffenen Feststellungen ist seine Revision unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). Die von der Strafkammer getroffenen ergänzenden Feststellungen bleiben bestehen. 2

1. Der Strafausspruch hält materiellrechtlicher Nachprüfung nicht stand. 3

Der Angeklagte hat nach den auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung beruhenden (ergänzenden) Feststellungen von der durch den Haupttäter verursachten Hinterziehung polnischer Verbrauch- und Umsatzsteuer in Höhe von 16.399.691,78 Euro lediglich 3.912.683,96 Euro (zum Additionsfehler, vgl. Antrag des Generalbundesanwalts) durch den Einsatz der von ihm zur „illegalen“ Produktion von Zigaretten in den Produktionshallen der Firma L. in B. (Polen) gelieferten Maschinen als seinen Tatbeitrag mit zu verantworten. 4

Die Strafkammer hat allerdings einen besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 AO nach Abwägung strafmildernder und strafschärfender allgemeiner Strafzumessungsgesichtspunkte wegen des Gewichts seines Tatbeitrags nur unter Hinzunahme und Verbrauch des vertypten Strafmilderungsgrunds der Beihilfe (§ 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB) für entkräftet erachtet und die Strafe dem Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO entnommen. Eine Strafrahmenverschiebung nach § 28 Abs. 1 StGB hat es rechtsfehlerhaft nicht in den Blick genommen. 5

a) Gemäß § 28 Abs. 1 StGB ist die Strafe nach § 49 Abs. 1 StGB zu mildern, wenn bei dem Teilnehmer besondere persönliche Merkmale fehlen, welche die Strafbarkeit des Täters begründen. Die sich auf die Tatbestandsvoraussetzungen der Pflichtwidrigkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gründende steuerliche Erklärungspflicht ist nach der geänderten Rechtsprechung des Senats, die das Landgericht bei seiner Entscheidung noch nicht kennen konnte, ein strafbarkeitsbegründendes besonderes persönliches Merkmal nach § 28 Abs. 1 StGB (BGH, Urteil vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 454/17 Rn. 17 ff.). Bei einem Gehilfen, der im Zeitpunkt der Gehilfenhandlung nicht selbst zur Aufklärung der Finanzbehörde verpflichtet ist, ist daher eine Strafrahmenverschiebung nach § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB neben der Milderung nach § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB vorzunehmen, es sei denn, das Tatgericht hätte allein wegen des Fehlens der Erklärungspflicht Beihilfe statt Täterschaft angenommen (vgl. BGH, Urteil vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 454/17 Rn. 21; Beschluss vom 13. März 2019 - 1 StR 50/19 Rn. 6). 6

b) Eine solche Pflicht zur Aufklärung der polnischen Finanzbehörden bestand nach den Feststellungen des Landgerichts beim Angeklagten nicht. Dieser stand mit seiner Firma M. (Sitz T.) lediglich in Geschäftsbeziehungen mit der Firma L., deren Inhaber „im Tatzeitraum als Verantwortlicher der der Firma L. entgegen seiner ihm bekannten steuerlichen Verpflichtung weder Verbrauch- noch Umsatzsteuern für die illegal produzierten Zigaretten an die zuständigen polnischen Behörden abführte“. Der Angeklagte war damit nicht Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO. Die Voraussetzungen einer Strafrahmenermilderung nach § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB lagen damit vor. 7

2. Der Senat kann ein Beruhen des Strafausspruchs auf diesem Erörterungsmangel nicht ausschließen; denn die Urteilsgründe lassen nicht erkennen, ob das Landgericht allein wegen des Fehlens einer sich aus § 35 AO ergebenden Erklärungspflicht nicht von Täterschaft, sondern von Beihilfe ausgegangen ist. 8

3. Der Aufhebung von Feststellungen bedarf es bei dem hier allein vorliegenden Wertungsfehler nicht. 9

4. Der Senat macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Sache an ein anderes Landgericht zurückzuverweisen (§ 354 Abs. 2 Satz 1 StPO). 10