

**HRRS-Nummer:** HRRS 2005 Nr. 405

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2005 Nr. 405, Rn. X

---

**BGH 5 StR 461/04 - Urteil vom 17. März 2005 (LG Aachen)**

**Anforderung an die Darstellung und die Beweiswürdigung beim Freispruch vom Vorwurf der Steuerhinterziehung (Schwarzarbeit; falsche Erklärung durch Angabe von saldierten Betriebsausgaben mit verknüpften Fehlbelegen in der Pflichtbuchhaltung des Erklärenden; keine ungeprüfte Verweise auf Betriebsprüfungsberichte oder Steuerfahndungsberichte).**

**§ 370 AO; § 261 StPO; § 267 Abs. 5 Satz 1 StPO**

**Leitsatz des Bearbeiters**

**Es bleibt offen, ob bereits die schlichte zahlenmäßige Angabe der saldierten Betriebsausgaben in den Erklärungsvordrucken dann eine falsche Erklärung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen würde, wenn gefälschte Rechnungen lediglich in die Buchhaltung des Steuerpflichtigen eingestellt und daher nur für eine etwaige Überprüfung des Finanzamtes vorgehalten werden.**

**Entscheidungstenor**

Auf die Revisionen der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Aachen vom 28. November 2003 mit den Feststellungen aufgehoben.

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

**Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten H K vom Vorwurf der Steuerhinterziehung in elf Fällen sowie die Angeklagte A K vom Vorwurf der Steuerhinterziehung in fünf Fällen und der Beihilfe zu Steuerhinterziehung in sechs Fällen freigesprochen. Hiergegen wenden sich die vom Generalbundesanwalt vertretenen Revisionen der Staatsanwaltschaft mit der näher ausgeführten Sachrüge. Die Rechtsmittel haben im Ergebnis Erfolg. 1

**I.**

Nach den Feststellungen des Landgerichts betrieb der Angeklagte H K als geschäftsführender Gesellschafter ein Bauunternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Seine Ehefrau, die Angeklagte A K, erledigte in dem Unternehmen im wesentlichen die Büroarbeiten. 2

In den Jahren 1992 bis 1997 nahm der Angeklagte wegen des Umfangs der von ihm betreuten Bauvorhaben in erheblichem Maße Fremdleistungen in Anspruch. Einen Großteil der Fremdleistungen ließ der Angeklagte dabei durch Schwarzarbeiter verrichten, für die weder Lohnsteuer angemeldet noch Sozialabgaben abgeführt wurden. Zur Verschleierung dieser Schwarzlohngeschäfte verwendete der Angeklagte Abdeckrechnungen zweier angeblicher belgischer Bauunternehmen, die Subunternehmerbauleistungen über insgesamt rund 3,6 Millionen DM auswiesen und die in die Buchhaltung der GmbH eingestellt wurden. Die Herkunft der gefälschten Rechnungen konnte das Landgericht nicht aufklären. Zu diesen Rechnungen korrespondierten jeweils zeitnahe Barabhebungen der Angeklagten A K vom Firmenkonto der GmbH. 3

Mit der Anklageschrift wirft die Staatsanwaltschaft den Angeklagten vor, durch diese Barabhebungen verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen und die jeweils in bar abgehobenen Beträge für eigene Zwecke verbraucht zu haben. Hierdurch seien in den Jahren 1992 bis 1997 Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer sowie Solidaritätszuschlag in einer Gesamthöhe von rund 3,2 Millionen DM verkürzt worden. 4

Das Landgericht hat sich zwar davon überzeugt, daß die jeweils eingestellten Rechnungen der belgischen Baufirmen 5

Scheinrechnungen waren. Es meint aber, daß den Rechnungsbeträgen tatsächlich bewirkte Zahlungen an unbekannt gebliebene Dritte gegenübergestanden haben. Jene Dritte hätten im Umfang der Rechnungsbeträge tatsächliche Bauleistungen erbracht und entsprechende Beträge schwarz vereinnahmt. Zu dieser Erkenntnis ist das Tatgericht aufgrund einer von der Steuerfahndung vorgenommenen und an der Richtsatzkartei angelehnten Nachkalkulation gelangt. Ausgehend von dieser Schätzung der Steuerfahndung hat das Landgericht die bar abgehobenen Beträge als andere Betriebsausgaben, nämlich Lohnzahlungen, angesehen, die in gleicher Höhe wie die mit Scheinrechnungen unterlegten, tatsächlich falscherklärten Betriebsausgaben einnahmемindernd zu berücksichtigen seien. Im Ergebnis sei daher eine Hinterziehung von Ertragsteuern zu verneinen; die Angeklagten seien daher freizusprechen.

An der Ausurteilung der durch das festgestellte Geschehen verwirklichten Straftaten (Lohnsteuerhinterziehung sowie Vorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsentgelt) sah sich das Landgericht in Ermangelung einer auch diese Taten umfassenden Anklage gehindert. 6

## II.

Die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen der Staatsanwaltschaft sind begründet. 7

1. Wie der Generalbundesanwalt zutreffend hervorgehoben hat, kann das angefochtene Urteil schon deshalb keinen Bestand haben, weil die Begründung der Freisprüche an durchgreifenden Darstellungsmängeln leidet und den Anforderungen des § 267 Abs. 5 Satz 1 StPO daher nicht genügt. 8

Ein freisprechendes Urteil muß aus sich heraus verständlich sein und so viele Angaben enthalten, daß dem Revisionsgericht eine sachlichrechtliche Prüfung ermöglicht wird. Hierbei muß das Tatgericht zunächst diejenigen Tatsachen feststellen, die es für erwiesen erachtet, bevor es in der Beweiswürdigung darlegt, aus welchen Gründen die für einen Schuldspruch erforderlichen weiteren Feststellungen nicht getroffen werden konnten (vgl. nur BGHR StPO § 267 Abs. 5 Freispruch 2, 4, 5, 7, 8). Dabei hat es vor allem diejenigen Gesichtspunkte zu erörtern, in denen die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden (§ 267 Abs. 1 Satz 1 StPO) und die entweder festgestellt oder nicht festgestellt werden können. Dazu gehören bei einer angeklagten Steuerstraftat namentlich in erster Linie Erörterungen zum Inhalt der abgegebenen Steuererklärungen und zu den von den Finanzbehörden festgesetzten Steuern. 9

Diesen Anforderungen werden die Freisprüche nicht gerecht. Mit der Begründung des Landgerichts, eine Verkürzung der Steuern sei im Hinblick auf das Vorhandensein gleichwertiger, aber anderer Betriebsausgaben nicht eingetreten, sind konkrete Feststellungen zum genauen Inhalt der Steuererklärungen und zu den jeweils durch die Finanzbehörde festgesetzten Steuern nicht entbehrlich. Die insoweit getroffenen Feststellungen, daß die "abgeflossenen Beträge in den gemeinsam von den Angeklagten abgegebenen Erklärungen steuerlich insgesamt als Zahlungen auf Fremdleistungen und damit als Betriebsausgaben deklariert" wurden, ermöglichen keine sachlichrechtliche Überprüfung des Urteils durch das Revisionsgericht. Namentlich fehlt es hier an näheren Feststellungen dazu, was genau von den Angeklagten "deklariert" wurde, insbesondere ob die erklärten Betriebsausgaben - etwa unter Vorlage der gefälschten Belege oder auf andere Weise - näher erläutert wurden. 10

Aufgrund dieses Erörterungsmangels verschließt sich das Landgericht der steuerrechtlich maßgeblichen Frage, ob die zu den "abgeflossenen Beträgen" gemachten Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO falsch waren. Jedenfalls in den Fällen, in denen nicht lediglich ein bloß zahlenmäßiger Saldo in den Erklärungsvordrucken ohne nähere Erläuterung oder urkundliche Unterlegung der Betriebsausgaben erklärt wird, liegt ein tatbestandlicher Steuerschaden deshalb nahe, weil die mit Abdeckrechnungen verschleierte Schwarzlohnzahlungen dann einen "anderen Grund" im Sinne von § 370 Abs. 4 Satz 3 AO darstellen könnten. Jene nicht geltend gemachten Schwarzlohnzahlungen wären dann - allerdings nur hinsichtlich der Körperschaft- und der Gewerbesteuerhinterziehung - wegen des Kompensationsverbotes nicht tatbestandlich, sondern erst auf der Strafzumessungsebene berücksichtigungsfähig. 11

Die Sache bedarf insoweit weiterer tatrichterlicher Aufklärung. Es kann daher offenbleiben, ob hier bereits die schlichte zahlenmäßige Angabe der saldierten Betriebsausgaben in den Erklärungsvordrucken dann eine falsche Erklärung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen würde, wenn gefälschte Rechnungen lediglich in die Buchhaltung des Steuerpflichtigen eingestellt und daher nur für eine etwaige Überprüfung des Finanzamtes vorgehalten werden. Hierfür könnte sprechen, daß das Einstellen der gefälschten Belege in die Buchhaltung - welches bis zur Abgabe der Steuererklärung fraglos nur eine straflose Vorbereitungshandlung darstellt - mit der Abgabe der Steuererklärung zu einer Verknüpfung der gemäß §§ 140 ff. AO zu führenden Bücher mit dem Zahlenwerk aus den Erklärungsvordrucken führt. Diese innere Verknüpfung könnte den Erklärungsgehalt der Steuererklärung über das bloße Zahlenwerk ("Saldo") hinaus erweitern. Ob die in der Literatur vertretene Auffassung (vgl. Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. § 370 Rdn. 71 m.w.N.), wonach in den Fällen, in denen der allein erklärte Saldo trotz Berücksichtigung fingierter 12

Betriebsausgaben wegen nicht erklärter aber berücksichtigungsfähiger Betriebsausgaben in gleicher Höhe im Ergebnis eine "richtige" Erklärung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO darstellt, daher zutreffen kann, bedarf hier mithin noch keiner abschließenden Bewertung.

2. Für das weitere Verfahren weist der Senat auf folgendes hin:

13

Das angefochtene Urteil enthält auch insoweit einen durchgreifenden Rechtsfehler, als das Landgericht seine Überzeugung, daß die im Zusammenhang mit den Scheinrechnungen entnommenen Geldbeträge vollständig zur Bezahlung von Schwarzlöhnen verwandt wurden, allein auf ein im Urteil nicht näher erläutertes Zahlenwerk einer als Zeugin vernommenen Beamtin der Steuerfahndung gestützt hat. Die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen einschließlich der eigenverantwortlichen Schätzung obliegt aber dem Tatrichter in freier und eigenverantwortlicher richterlicher Überzeugungsbildung.

14

Deswegen sind Verweise auf Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsberichte ebenso wie die ungeprüfte Übernahme von Aussagen, die Finanzbeamte zur Behandlung steuerlicher Fragen gemacht haben, unzureichend (st. Rspr., vgl. nur BGH wistra 2001, 22, 23). Das neue Tatgericht wird daher etwaig in die Hauptverhandlung eingeführte Schätzungen der Finanzbehörden eigenverantwortlich nachzuprüfen und im Urteil darzulegen haben, warum es von der Richtigkeit der Schätzungen auch unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überzeugt ist. Hier wird sich das neue Tatgericht insbesondere zu fragen haben, ob eine vollständige Übernahme der Werte aus der Richtsatzkartei, die auf Vergleichszahlen der legalen Wirtschaft beruht, nicht deshalb ausscheidet, weil Schwarzarbeit im Regelfall deutlich geringer entlohnt wird. Bejahendenfalls wäre der bisherigen Annahme des Landgerichts, daß alle durch die Angeklagte A K vorgenommenen Barabhebungen vollständig zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verbraucht wurden, die Grundlage entzogen.

15

Hinsichtlich einer möglichen, allein anhand der Straftaten nicht abschließend überprüfbaren Verjährung der gegenüber der Angeklagten A K erhobenen Vorwürfe, wird auf die Ausführungen in der Zuschrift des Generalbundesanwalts vom 11. Januar 2005 verwiesen.

16