

HRRS-Nummer: HRRS 2007 Nr. 629

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2007 Nr. 629, Rn. X

BGH 5 StR 127/07 - Urteil vom 6. Juni 2007 (LG Würzburg)

BGHSt; Steuerhinterziehung durch Sachbearbeiter des Finanzamtes (Machen unrichtiger Angaben; Täuschung; Kenntnis des Finanzamtes; Steuervorteil: Zinsen auf Steuererstattungsbeträge); Computerbetrug; Untreue; Betrug (Anwendung auf die Eigenheimzulage; Konkurrenzen); Steueranrechnungsbeträge.

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 52 StGB; § 263 StGB; § 263a StGB; § 266 StGB; § 36 Abs. 2 EStG; § 233a AO

Leitsätze

1. Bewirkt ein Sachbearbeiter des Finanzamtes durch die eigenhändig vorgenommene Eingabe erfundener Daten in die EDV-Anlage des Finanzamtes für fingierte Steuerpflichtige die Erstattung in Wirklichkeit nicht vorhandener Steueranrechnungsbeträge (§ 36 Abs. 2 EStG), macht er sich wegen Untreue (§ 266 StGB) in Tateinheit mit Steuerhinterziehung (§ 370 AO), nicht aber wegen Computerbetruges (§ 263a StGB) strafbar. (BGHSt)

2. Zinsen auf Steuererstattungsbeträge gemäß § 233a AO sind Steuervorteile im Sinne von § 370 Abs. 1 AO (Abgrenzung zu BGHSt 43, 381). (BGHSt)

3. Bei einer aufgrund unrichtiger Angaben gegenüber den Finanzbehörden erlangten Eigenheimzulage im Sinne des Eigenheimzulagengesetzes vom 26. März 1997 (BGBl. I S. 734) handelt es sich nicht um einen Steuervorteil im Sinne von § 370 Abs. 1 AO, sondern um einen Vermögensvorteil im Sinne von § 263 StGB. (BGHSt)

4. Die Vorschrift des § 370 AO setzt keine wirksame Steuererklärung voraus; ausreichend sind sonstige Bekundungen zum Zwecke der Steuerverkürzung oder zur Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile. Daher können auch formlose Erklärungen ohne Verwendung eines Steuerformulars, wie etwa mündliche Angaben, Tathandlungen für eine Steuerhinterziehung sein (vgl. BGHSt 25, 190, 203; BGH wistra 2003, 20, 21). Nichts anderes gilt, wenn Daten derart über ein Datenerfassungsgerät in die EDV der Finanzverwaltung eingespeist werden, dass sie in einem steuerlichen Verfahren Grundlage einer Steuerfestsetzung, -erhebung oder -erstattung werden (vgl. auch BFH aaO S. 358). (Bearbeiter)

5. Die Steuerhinterziehung setzt - im Gegensatz zum Betrug - keine gelungene Täuschung mit hervorgerufenem Irrtum beim zuständigen Finanzbeamten voraus. Es genügt, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich werden (BGHSt 37, 266, 285; BGH wistra 2000, 63, 64; so auch BFH BStBl II 2006, 356, 357). Die Ansicht, in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sei zwar nicht das ungeschriebene Merkmal eines Irrtums im Sinne einer Fehlvorstellung, aber zumindest der "Unkenntnis" der Finanzbehörde vom wahren Sachverhalt "hineinzulesen", ist dies jedenfalls insoweit abzulehnen, als nach dieser Ansicht der Finanzbehörde das Wissen des Amtsträgers, der vorsätzlich zum Nachteil der Finanzbehörde handelt, zugerechnet werden soll. (Bearbeiter)

6. Beim Tatbestand des § 370 AO handelt es um eine abschließende Sonderregelung, die gemäß ihrem gesetzgeberischen Zweck den allgemeinen Betrugstatbestand verdrängt und allenfalls dann eine tateinheitliche Begehung zulässt, wenn der Täter mit Mitteln der Täuschung außerhalb der Verkürzung von Steuereinnahmen oder der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile noch weitere Vorteile erstrebt (BGHSt 40, 109, 110 f.; 36, 100, 101; BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 2, jeweils m.w.N.; BGH wistra 1998, 64, 65). Dasselbe gilt für den Straftatbestand des Computerbetruges gemäß § 263a StGB. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Würzburg vom 28. November 2006 wird mit der Maßgabe verworfen, dass die Verurteilung wegen Computerbetruges entfällt.

Der Schuldspruch wird wie folgt neu gefasst: Der Angeklagte ist schuldig des Betruges sowie der Untreue in Tateinheit mit Steuerhinterziehung in sechzehn Fällen, davon in neun Fällen in weiterer Tateinheit mit Urkundenfälschung.

2. Die Revision der Staatsanwaltschaft gegen das genannte Urteil wird verworfen.

3. Der Angeklagte hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen. Die Staatskasse trägt die Kosten der Revision der Staatsanwaltschaft sowie die dem Angeklagten durch dieses Rechtsmittel entstandenen notwendigen Auslagen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Betruges sowie wegen Untreue in Tateinheit mit Steuerhinterziehung und mit Computerbetrug in sechzehn Fällen, davon in neun Fällen in weiterer Tateinheit mit Urkundenfälschung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und drei Monaten verurteilt. Es hat zudem im Urteilstenor zum Ausdruck gebracht, in welchen der sechzehn Fälle und wie oft die Tatbestände der Steuerhinterziehung und der Urkundenfälschung jeweils tateinheitlich verwirklicht wurden. 1

Die Revision des Angeklagten führt lediglich zum Wegfall der Verurteilung wegen tateinheitlich begangenen Computerbetruges (§ 263a StGB) und zur Neufassung des Schuldspruchs. Im Übrigen haben sein Rechtsmittel und die wirksam auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkte Revision der Staatsanwaltschaft, die vom Generalbundesanwalt nicht vertreten wird, keinen Erfolg. 2

I.

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen: 3

Der nicht vorbestrafte Angeklagte war seit 1981 beim Finanzamt Würzburg als Finanzbeamter tätig. Dabei hatte er unter anderem in der elektronischen Datenverarbeitung des Finanzamtes die "Grundinformationsdaten" von Steuerpflichtigen wie Name, Anschrift und Bankverbindung zu erfassen. 4

a) Um für sich nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen, reichte der Angeklagte in der Zeit von Februar 2003 bis Juni 2006 beim Finanzamt Würzburg an acht verschiedenen Tagen für drei nicht existente Steuerpflichtige insgesamt fünfzehn Einkommensteuererklärungen ein, die er mit den Namen der von ihm erfundenen Personen unterschrieben hatte. Den Inhalt von dreizehn dieser Steuererklärungen, die sich auf die Veranlagungszeiträume 1998 bis 2005 bezogen, gab er an neun verschiedenen Tagen selbst in die Datenverarbeitungsanlage des Finanzamtes ein und veranlasste deren elektronische Verarbeitung. Zwei der Erklärungen ließ er von nicht in sein Vorhaben eingeweihten Mitarbeitern der Datenerfassungsstelle eingeben. 5

Die Angaben in den Steuererklärungen hatte der Angeklagte - z. B. durch Geltendmachung von erheblichen Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung oder aus anderen Veranlagungszeiträumen - jeweils so gewählt, dass die danach festzusetzenden Einkommensteuerbeträge niedriger waren als die als einbehaltene Lohn- oder Kapitalertragsteuer erklärten Steueranrechnungsbeträge, so dass sich jeweils Erstattungsbeträge ergaben. Wie vom Angeklagten beabsichtigt, wurden aufgrund dieser Erklärungen fünfzehn Steuerbescheide mit Erstattungsbeträgen erlassen. An zwei der genannten und sieben weiteren Tagen änderte der Angeklagte in der Datenverarbeitungsanlage die Daten, die bereits zu einer antragsgemäßen Veranlagung geführt hatten, ohne hierfür weitere Steuererklärungen einzureichen, und bewirkte so den Erlass von fünfzehn Änderungsbescheiden, die wiederum Erstattungsbeträge auswiesen. In allen dreißig Fällen erstattete die Finanzkasse die sich hieraus ergebenden, scheinbar zuviel bezahlten Beträge an Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag sowie Zinsen in Höhe von insgesamt 173.837,56 Euro. Aufgrund der von dem Angeklagten bei der Datenerfassung eingegebenen Daten wurden die Auszahlungsbeträge auf Bankkonten seiner Schwiegermutter und seiner Ehefrau überwiesen, auf die der Angeklagte Zugriff hatte. Da die gefälschten Einkommensteuererklärungen in ihrem äußeren Erscheinungsbild keine Auffälligkeiten aufwiesen, wurden auch Erstattungsbeträge von über 5.000 Euro ausgezahlt, deren Freigabe dem Zeichnungsrecht des Sachgebietsleiters oblag. 6

b) Schließlich stellte der Angeklagte für eine nicht existierende Person, für die er bereits in den vorgenannten Fällen eine Steuernummer vergeben hatte, einen Antrag auf Gewährung einer Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagesgesetz. 7

Hierdurch erwirkte er im Februar 2005 den Erlass eines Bescheides über die Gewährung einer Eigenheimzulage für die Jahre 2001 bis 2006 und die Überweisung von Zulagebeträgen in Höhe von insgesamt 15.952,32 Euro auf ein Konto, auf das er Zugriff hatte. 8

2. Das Landgericht hat das Verhalten des Angeklagten im Hinblick auf die an insgesamt sechzehn Tagen vorgenommenen Eingaben unrichtiger Daten in die elektronische Datenverarbeitungsanlage des Finanzamts Würzburg als sechzehn Fälle der Untreue (§ 266 StGB) zum Nachteil des Freistaates Bayern und als jeweils Tateinheitlich begangenen Computerbetrug (§ 263a StGB) gewertet. Darüber hinaus hat das Landgericht die Erstellung und Erfassung der dreißig Steuererklärungen für nicht existierende Personen mit anschließender Auszahlung von Erstattungsbeträgen durch die Finanzbehörde als Steuerhinterziehung (§ 370 AO) in dreißig Fällen eingestuft. Soweit der Angeklagte die Angaben aus mehreren Steuererklärungen am jeweils selben Tag in die Datenverarbeitungsanlage des Finanzamts eingab, hat das Landgericht die einzelnen Steuerhinterziehungen mit der durch die Eingabe der Daten jeweils zugleich begangenen Untreue insgesamt Tateinheitlich zusammengefasst. Da der Angeklagte die Daten an neun der sechzehn Tage auf der Grundlage der fingierten Steuererklärungen erfasste, hat das Landgericht insoweit jeweils Urkundenfälschung in Tateinheit mit Untreue, Computerbetrug und Steuerhinterziehung angenommen. 9

Die mit falschen Angaben bewirkte Festsetzung und Auszahlung der Eigenheimzulagebeträge für die Jahre 2001 bis 2006 hat das Landgericht als einheitlichen Betrug gewertet. 10

3. Das Landgericht hat - im Wesentlichen ausgerichtet an der Schadenshöhe - siebzehn Einzelfreiheitsstrafen zwischen sieben Monaten und einem Jahr Freiheitsstrafe verhängt. Es hat - insbesondere im Hinblick auf die verursachten Schäden - jeweils besonders schwere Fälle der Untreue (§ 266 Abs. 2 i.V.m. § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 4 StGB), der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO) und des Computerbetruges (§ 263a Abs. 2 i.V.m. § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 4 StGB) sowie des Betruges (§ 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 4 StGB) angenommen. Innerhalb der sich hieraus ergebenden Strafraumen hat das Landgericht - außer im Fall des Betruges - strafschärfend berücksichtigt, dass der Angeklagte jeweils mehrere Strafgesetze verletzt hat. Als wesentlichen Strafmilderungsgrund hat es neben Teilschadenswiedergutmachung und einem von Schuldeinsicht geprägten Geständnis den Umstand gewertet, dass die Verurteilung des Angeklagten zu einer Freiheitsstrafe in der festgesetzten Höhe zum Verlust seiner Amtsstellung führt. 11

II. Revision des Angeklagten Die auf die Sachrüge gestützte Revision des Angeklagten führt zum Wegfall der Verurteilung wegen Computerbetruges. Sein weitergehendes Rechtsmittel hat keinen Erfolg. 12

1. Der Schuldspruch der Untreue in Tateinheit mit Steuerhinterziehung in sechzehn Fällen, davon in neun Fällen in weiterer Tateinheit mit Urkundenfälschung hält rechtlicher Nachprüfung stand. 13

a) Ohne Rechtsfehler ist das Landgericht davon ausgegangen, dass der Angeklagte den Straftatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt hat. Der Angeklagte machte gegenüber dem Finanzamt Würzburg dadurch unrichtige Angaben, dass er für nicht existente Personen Einkommensteuererklärungen abgab und die von ihm erfundenen Beträge selbst in die Datenverarbeitungsanlage des Finanzamts eingab bzw. in zwei Fällen über vorsatzlos handelnde Kollegen eingeben ließ. Dadurch erlangte er in dreißig Fällen nicht gerechtfertigte Steuervorteile (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 AO). 14

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH wistra 1998, 64; vgl. auch BGH wistra 1990, 58), der sich der Bundesfinanzhof angeschlossen hat (BFH BStBl II 2006, 356 [= BFHE 211, 19]), verwirklicht ein Finanzbeamter den Tatbestand der Steuerhinterziehung, wenn er tatsächlich nicht bestehende Steuerschuldverhältnisse fingiert und dadurch nicht gerechtfertigte Steuererstattungen erlangt (vgl. auch BayObLG wistra 1997, 313). Der Umstand, dass die Existenz bestimmter Steuerpflichtiger lediglich vorgetäuscht wird, steht der rechtlichen Einordnung des Verhaltens als Steuerhinterziehung nicht entgegen. Dies gilt nicht nur im Bereich der Vergütung von Vorsteuern (vgl. BGHSt 40, 109, 113; BGH wistra 2004, 309, 310; 2003, 20, 21), sondern auch für die Erstattung von Ertragsteuern (BGH wistra 1998, 64, 65; 1990, 58). So verhält es sich auch hier. 15

aa) Indem der Angeklagte für nicht existente Personen Einkommensteuererklärungen einreichte und fingierte Besteuerungsgrundlagen sowie tatsächlich nicht vorhandene Steueranrechnungsbeträge in der Datenverarbeitungsanlage erfasste, machte er jeweils gegenüber dem Finanzamt Würzburg unrichtige Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Vorschrift des § 370 AO setzt keine wirksame Steuererklärung voraus; 16

ausreichend sind sonstige Bekundungen zum Zwecke der Steuerverkürzung oder zur Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile. Daher können auch formlose Erklärungen ohne Verwendung eines Steuerformulars, wie etwa mündliche Angaben, Tathandlungen für eine Steuerhinterziehung sein (vgl. BGHSt 25, 190, 203; BGH wistra 2003, 20, 21). Nichts anderes gilt, wenn Daten derart über ein Datenerfassungsgerät in die EDV der Finanzverwaltung eingespeist werden, dass sie in einem steuerlichen Verfahren Grundlage einer Steuerfestsetzung, -erhebung oder -erstattung werden (vgl. auch BFH aaO S. 358).

bb) Die unrichtigen Angaben des Angeklagten betrafen "steuerlich erhebliche Tatsachen" im Sinne des § 370 Abs. 1 AO. 17
Denn sie bezogen sich auf Besteuerungsgrundlagen sowie steuerliche Anrechnungsbeträge im Sinne von § 36 Abs. 2 EStG und sollten in den Verfahren der Steuerfestsetzung und Steuererhebung Verwendung finden.

cc) Der Angeklagte machte die unrichtigen Angaben gegenüber einer Finanzbehörde. Dem steht nicht entgegen, dass 18
er selbst Mitarbeiter der Finanzbehörde war und die Angaben damit nicht - wie im Regelfall der Steuerhinterziehung - von einer Person außerhalb der Finanzverwaltung stammten.

Maßgeblich ist allein, dass die Angaben jeweils in einem steuerlichen Verfahren Verwendung finden sollten, unabhängig 19
davon, ob das Verfahren erst mit den falschen Angaben eingeleitet wurde oder bereits vorher in Gang gesetzt worden war (vgl. BFH aaO S. 358).

dd) Täter einer Steuerhinterziehung in der hier einschlägigen Begehungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann auch 20
derjenige sein, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen (st. Rspr.; vgl. BGHSt 38, 37, 41; BGH wistra 2007, 112, 113 m.w.N.). Ausreichend ist, dass er durch unrichtige Angaben auf ein steuerliches Verfahren Einfluss nimmt. Eine solche Einflussmöglichkeit hatte der Angeklagte bereits aufgrund der ihm durch seinen Dienstherrn zugewiesenen Aufgaben und der dadurch eröffneten Möglichkeit der Einwirkung auf die Datenverarbeitung der Finanzverwaltung im Rahmen der Steuerfestsetzung und -erhebung (vgl. auch BFH aaO S. 359).

ee) Das Landgericht hat den Umfang der von dem Angeklagten erlangten Steuervorteile zutreffend bestimmt. Mit Recht 21
hat es sowohl die Steuererstattungen als auch die auf die Erstattungsbeträge gemäß § 233a Abs. 3 AO ausgezahlten Zinsen als nicht gerechtfertigte Steuervorteile gewertet.

(1) Insoweit ist es im Ergebnis ohne Bedeutung, ob es hier überhaupt zu einer wirksamen Steuerfestsetzung kommen 22
konnte oder ob es sich bei den Steuerfestsetzungen um Nichtakte handelte (vgl. § 125 AO), weil mit einem nicht vorhandenen Steuerpflichtigen von vornherein kein Steuerschuldverhältnis im Sinne von § 37 Abs. 1 AO bestehen kann (vgl. auch BFH aaO). Denn der Angeklagte erlangte - ungeachtet der Wirksamkeit der Erstattungsverfügungen - spätestens mit dem Erhalt der vom Finanzamt auf die von ihm angegebenen Konten veranlassten Überweisungen Steuervorteile in Höhe der Überschüsse, die sich nach Anrechnung (§ 36 Abs. 2 EStG) der von ihm geltend gemachten, tatsächlich aber nicht bestehenden Steuerabzugsbeträge ergaben. Steuererstattungen stellen auch dann Steuervorteile dar, wenn die Zahlungen - wie hier - nicht gerechtfertigt sind. Dies ergibt sich bereits daraus, dass mit der Auszahlung ein Anspruch der Finanzbehörden auf Rückerstattung der rechtsgrundlos "zurückgezahlten" Beträge, mithin ein Steuerschuldverhältnis mit dem Empfänger, entsteht (vgl. § 37 Abs. 2 i.V.m. § 38 AO). Die Auszahlung von Steuererstattungsbeträgen ist auch nicht dem Steuerfestsetzungsverfahren zuzuordnen. Vielmehr gehört bereits die Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge wie Lohnsteuer (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1, § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG) und Kapitalertragsteuer (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1 AO) auf die im Wege der Veranlagung festgesetzte Jahressteuerschuld ebenso wie die Anrechnung von Einkommensteuervorauszahlungen (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1, § 37 EStG) zum Steuererhebungsverfahren (vgl. BFH BStBl II 1997, 787, 788; Heinicke in Schmidt, EStG 26. Aufl. § 36 Rdn. 30 m.w.N.). Lediglich aus Zweckmäßigkeitsgründen wird die Anrechnungsverfügung mit der Steuerfestsetzung in einem Bescheid verbunden (BFH aaO).

(2) Bei Steuererstattungen werden auch die gemäß § 233a Abs. 3 und Abs. 5 AO gezahlten Zinsen vom Straftatbestand 23
der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO erfasst. Aus der Regelung des § 233a AO ergibt sich unmittelbar, dass es sich bei der Verzinsung von Steuererstattungen um Steuervorteile im Sinne von § 370 Abs. 1 AO handelt. Das Gesetz knüpft die Verzinsung, deren Höhe gesetzlich bestimmt ist (vgl. § 238 AO) und auf deren Festsetzung die für Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anwendbar sind (§ 239 Abs. 1 Satz 1 AO), ohne Ermessensspielraum für die Finanzverwaltung an den zu erstattenden Unterschiedsbetrag zwischen den anzurechnenden Steuerabzugsbeträgen und der festgesetzten Steuer an.

Im Gegensatz zu Säumnis- und Verspätungszuschlägen sowie Zwangsgeldern (vgl. zur Verkürzung solcher 24
steuerlicher Nebenleistungen BGHSt 43, 381, 406) steht bei Zinsen auf Steuererstattungen die wirtschaftliche Bedeutung des Zeitpunkts von Steuerzahlungen für die staatlichen Einnahmen im Vordergrund. Denn Zweck der

Vorschrift des § 233a AO ist es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (so die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 11/2157 S. 194). Durch die Verzinsung gemäß § 233a AO soll dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen werden, indem Liquiditätsvorteile bzw. -nachteile bei später Steuerfestsetzung in einem praktikablen, d. h. typisierenden Verfahren ausgeglichen werden (vgl. BFH BStBl II 1997, 259, 260; 1996, 53, 54; 1996, 503, 504; Rüsken in Klein, Abgabenordnung 9. Aufl. § 233a Rdn. 1). Damit dient die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen unmittelbar dem zu schützenden Rechtsgut des § 370 AO, nämlich dem Anspruch des Steuergläubigers auf den vollen Ertrag jeder einzelnen Steuer (vgl. BGHSt 36, 100, 102; 40, 109, 111; 43, 381, 404).

ff) Die Einreichung gefälschter Einkommensteuererklärungen und die Eingabe falscher Daten in die EDV-Anlage durch den Angeklagten führten zur Auszahlung nicht gerechtfertigter Steuererstattungen sowie Zinsbeträge und waren daher für den Taterfolg ursächlich. Dies gilt auch für die Fälle, in denen der Angeklagte den steuerlichen Vorgang abschließend bearbeitete und weder andere Mitarbeiter der Datenerfassungsstelle noch der Sachgebietsleiter mit der Sache befasst waren. 25

(1) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (vgl. BGHSt 37, 266, 285; BGH wistra 2000, 63, 64) setzt der Tatbestand der Steuerhinterziehung - im Gegensatz zum Betrug - keine gelungene Täuschung mit hervorgerufenem Irrtum beim zuständigen Finanzbeamten voraus (so aber Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzordnung, 10. Aufl. 171 Lfg. November 2001 § 370 AO Rdn. 200). Es genügt daher, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich werden (BGHSt 37, 266, 285; BGH wistra 2000, 63, 64; so auch BFH BStBl II 2006, 356, 357). Dies folgt bereits aus dem vom Betrugstatbestand des § 263 StGB abweichenden Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und aus den Regelbeispielen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 AO, die Fälle erfassen, in denen ein Amtsträger bei einer Steuerhinterziehung seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht (vgl. BGH wistra 2000, 63, 64). 26

(2) Soweit von Teilen der Literatur die Ansicht vertreten wird, in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sei zwar nicht das ungeschriebene Merkmal eines Irrtums im Sinne einer Fehlvorstellung, aber zumindest der "Unkenntnis" der Finanzbehörde vom wahren Sachverhalt "hineinzulesen" (vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 198 f.; Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 34. Lfg. Oktober 2005 § 370 AO Rdn. 263 und 1101), ist dies ungeachtet der grundsätzlichen Bedenken gegen diese Auffassung (vgl. BGH wistra 2000, 63, 64) jedenfalls insoweit abzulehnen, als nach dieser Ansicht der Finanzbehörde das Wissen des Amtsträgers, der vorsätzlich zum Nachteil der Finanzbehörde handelt, zugerechnet werden soll (so auch Kürzinger in Wannemacher, Steuerstrafrecht 5. Aufl. Rdn. 156 f.; a.A. Tormöhlen DStZ 2006, 262, 264; vgl. auch BFH BStBl II 1998, 458, 460 f.). Die Veranlagung fiktiver Personen ist niemandem innerhalb der Finanzverwaltung zugewiesen. Somit handelte der Angeklagte jedenfalls außerhalb seines Zuständigkeitsbereichs (vgl. auch BFH BStBl II 2006, 356, 358 f.). Seine Kenntnis vom wirklichen Sachverhalt steht daher einer Tatbestandsverwirklichung nicht entgegen. In den Fällen, in denen andere Angehörige der Finanzbehörde von dem Vorhaben des Täters keine Kenntnis haben, besteht auch nicht die von Joecks (aaO Rdn. 199) beschriebene Gefahr, aus dem Tatbestand der Steuerhinterziehung könnte ein abstraktes Gefährdungsdelikt werden, "das die fiskalischen Interessen nur noch sehr mittelbar dadurch schützt, dass es den bloßen Ungehorsam des Bürgers erfasst". Vielmehr besteht gerade dann, wenn der Steuerpflichtige kollusiv mit dem Amtsträger zusammenwirkt oder wenn - wie hier - ein Finanzbeamter mit dem Ziel der Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile auf ein steuerliches Verfahren einwirkt, eine besonders große konkrete Gefahr für die fiskalischen Interessen des Staates. 27

gg) Der Angeklagte hat den Straftatbestand der Steuerhinterziehung insgesamt dreißigmal verwirklicht. Denn die vom Angeklagten eingereichten Steuererklärungen und gemachten EDV-Eingaben setzten dreißig verschiedene Veranlagungsverfahren in Gang und führten dementsprechend zu jeweils dreißig Steuerbescheiden und Erstattungsverfügungen. 28

b) Der Angeklagte hat sich daneben der Untreue in sechzehn Fällen strafbar gemacht. 29

aa) Wird die Steuerhinterziehung durch einen Finanzbeamten bewirkt, der - wie hier - seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO), ist regelmäßig auch der Tatbestand der Untreue gemäß § 266 StGB erfüllt (vgl. BGH wistra 1998, 64, 65). Dieser tritt - anders als bei § 263 StGB - nicht hinter der spezielleren Vorschrift des § 370 AO zurück. Denn mit dem Unrechtsgehalt des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung nach § 370 AO wird nicht regelmäßig zugleich der des Tatbestandes nach § 266 StGB erfasst (BGH aaO). So verhält es sich auch hier. 30

bb) Dass das Landgericht in den teilweise in kurzer zeitlicher Abfolge für mehrere fingierte Steuerpflichtige vorgenommenen Dateneingaben in die EDV-Anlage jeweils nur eine einheitliche Untreuehandlung gesehen hat, lässt keinen revisiblen Rechtsfehler erkennen. 31

c) Die Verurteilung des Angeklagten wegen Urkundenfälschung (§ 267 Abs. 1 StGB) in den Fällen, in denen der Angeklagte Einkommensteuererklärungen mit dem Namenszug der von ihm erfundenen Personen einreichte und der Dateneingabe zugrundelegte, ist ebenfalls rechtlich nicht zu beanstanden. 32

Dasselbe gilt für die Annahme von Tateinheit zwischen Steuerhinterziehung und Untreue; denn in der Eingabe der erfundenen Daten in die Datenverarbeitungsanlage des Finanzamts überschneiden sich hier die Tathandlungen beider Delikte. Soweit die Ausführungshandlungen mehrerer selbständiger Steuerhinterziehungen zugleich Tathandlungen ein und derselben Untreuetat waren, hat das Landgericht konsequent mit Recht auch zwischen den auf diese Weise verbundenen Steuerhinterziehungen Tateinheit angenommen. 33

Es handelt sich um diejenigen Fälle, in denen der Angeklagte die Inhalte mehrerer Steuererklärungen oder - soweit er keine Steuererklärungen gefertigt hatte - die sich auf unterschiedliche Steuerpflichtige oder Veranlagungszeiträume beziehenden Daten zeitlich zusammenhängend in die Datenverarbeitungsanlage des Finanzamts eingab. 34

d) Demgegenüber hält die Verurteilung wegen Computerbetruges (§ 263a StGB) rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Dieser Schuldspruch entfällt. 35

Es kann dahinstehen, ob eine Strafbarkeit gemäß § 263a StGB bereits dann ausscheidet, wenn - wie hier nach den Feststellungen des Landgerichts bei Erstattungsbeträgen über 5.000 Euro - eine mittels elektronischer Datenverarbeitung getroffene Steuerfestsetzung und Erstattungsverfügung noch der Kontrolle und Billigung durch den Sachgebietsleiter bedarf. Denn neben Steuerhinterziehung kommt hier eine tateinheitliche Verurteilung wegen Computerbetruges (§ 263a StGB) von vornherein nicht in Betracht. 36

aa) Da es sich beim Tatbestand des § 370 AO um eine abschließende Sonderregelung handelt, die gemäß ihrem gesetzgeberischen Zweck den allgemeinen Betrugstatbestand verdrängt und allenfalls dann eine tateinheitliche Begehung zulässt, wenn der Täter mit Mitteln der Täuschung außerhalb der Verkürzung von Steuereinnahmen oder der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile noch weitere Vorteile erstrebt (BGHSt 40, 109, 110 f.; 36, 100, 101; BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 2, jeweils m.w.N.; BGH wistra 1998, 64, 65), kommt sowohl für die von dem Angeklagten erlangten Steuererstattungen als auch für die ausgezahlten Zinsbeträge eine tateinheitliche Verurteilung wegen Betruges (§ 263 StGB) nicht in Betracht. 37

bb) Dasselbe gilt für den Straftatbestand des Computerbetruges gemäß § 263a StGB (so auch Tiedemann in LK 11. Aufl. § 263a Rdn. 82; Hoyer in SK-StGB 65. Lfg. April 2006 § 263a Rdn. 65; Tröndle/Fischer, StGB 54. Aufl. § 263a Rdn. 38 a.E.; Cramer/Perron in Schönke/Schröder, StGB 27. Aufl. § 263a Rdn. 42). Aus der Entstehungsgeschichte dieser Norm ergibt sich, dass durch die Einfügung des § 263a StGB diejenigen Strafbarkeitslücken geschlossen werden sollten, die bestanden, weil es bei der Manipulation von Datenverarbeitungsanlagen oft an der täuschungsbedingten Irrtumserregung bei einer natürlichen Person fehlt und der Betrugstatbestand des § 263 StGB daher nicht anwendbar ist (vgl. Tröndle/Fischer aaO Rdn. 2 m.w.N.). Der Unrechtsgehalt einer durch die Manipulation von Datenverarbeitungsvorgängen der Finanzverwaltung im Rahmen steuerlicher Verfahren begangenen Steuerhinterziehung wird indes bereits vollständig vom Tatbestand des § 370 AO erfasst, wenn nicht der Täter über die Verkürzung von Steuereinnahmen oder die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile hinaus noch weitere Vorteile erstrebt. Aus diesem Grund weisen auch Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses vom 19. Februar 1986 im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des § 263a StGB durch das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität ausdrücklich darauf hin, dass, "soweit § 370 AO dem Betrugstatbestand vorgeht, dies auch im Verhältnis zu § 263a StGB gilt" (BT-Drucks. 10/5058 S. 30). 38

2. Die Verurteilung wegen Betruges (§ 263 StGB) durch Erschleichung einer nicht gerechtfertigten Eigenheimzulage hält rechtlicher Nachprüfung stand. 39

a) Dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ist noch mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, dass der Angeklagte den für eine nicht existierende Person gestellten Antrag auf Gewährung einer Eigenheimzulage zwar fertigte und beim Finanzamt einreichte, nicht aber selbst bearbeitete. 40

Damit beruhen die Festsetzung der Eigenheimzulage und die Auszahlung der Zulagebeträge auf einem Irrtum des zuständigen Finanzbeamten im Sinne von § 263 Abs. 1 StGB über die Existenz des Antragstellers und das Vorliegen 41

der Voraussetzungen für die Gewährung einer Eigenheimzulage.

b) Für den Fall der ungerechtfertigten Erlangung einer Eigenheimzulage wird der Betrugstatbestand des § 263 StGB nicht vom Straftatbestand der Steuerhinterziehung verdrängt. § 370 AO erfasst Eigenheimzulagen nicht und stellt insoweit auch keine Sonderregelung gegenüber § 263 StGB dar. 42

aa) Die Gewährung einer nicht gerechtfertigten Eigenheimzulage stellt weder eine Steuerverkürzung noch einen Steuervorteil im Sinne von § 370 Abs. 1 AO dar (so auch OFD Koblenz FR 1999, 328 sub Ziffer 3; Gotzens, PStR 2004, 84, 88). Der Umstand, dass die Eigenheimzulage aus den Einkommensteuereinnahmen gezahlt wird (§ 13 Abs. 2 EigZulG), genügt hierfür nicht. Denn bei der Eigenheimzulage handelt es sich um eine staatliche Leistung zur Wohnungsbauförderung, die nicht im Rahmen eines Verfahrens zur Festsetzung oder Erhebung einer Steuer im Sinne von § 3 Abs. 1 AO, sondern in einem gesonderten, aus dem Besteuerungsverfahren ausgegliederten Verfahren festgesetzt und ausgezahlt wird. Um allen Bürgern, darunter auch Haushalten mit nur geringem Einkommen, eine gleich hohe Zulage zukommen zu lassen, hat sich der Gesetzgeber mit Schaffung des Eigenheimzulagengesetzes bewusst dafür entschieden, die bisherige Förderung nach § 10e EStG a.F. in der Form der Abziehbarkeit von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Wohneigentum wie Sonderausgaben aufzugeben und die Förderung auf die Gewährung einer Eigenheimzulage nach dem Vorbild der Investitionszulagengesetze umzustellen (vgl. die Gesetzesbegründung in BR-Drucks. 498/95 vom 11. August 1995, 29, 31). Die wirtschaftliche Besserstellung des Anspruchsberechtigten bei der Eigenheimzulage ist bei dieser Ausgestaltung des Verfahrens kein "spezifisch steuerrechtlicher" Vorteil (vgl. Hellmann aaO Rdn. 172; Kohlmann aaO Rdn. 542) mehr, sondern das Ergebnis einer vom Besteuerungsverfahren unabhängigen allgemeinen Wohnungsbauförderung. 43

Somit handelt es sich bei der Auszahlung einer Eigenheimzulage weder um die Erstattung einer Steuer im Sinne von § 3 Abs. 1 AO noch um eine Steuervergütung (so aber unter bloßem Hinweis auf § 15 Abs. 1 Satz 1 EigZulG Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung 111. Lfg Oktober 2006 § 37 Rdn. 6; Koch/Scholtz, Abgabenordnung 5. Aufl. § 1 Rdn. 3). 44

bb) Auch die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 EigZulG, welche die für die Steuervergütungen geltenden Vorschriften für entsprechend anwendbar erklärt, gebietet keine andere Bewertung. Zwar bestimmt § 370 Abs. 4 Satz 2 AO, dass auch Steuervergütungen Steuervorteile sind. Im Gegensatz zu Regelungen, in denen - wie z. B. beim Kindergeld (§ 31 Abs. 1 Satz 3 EStG; vgl. BFH NV 1999, 1597; Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung 9. Aufl. § 37 Rdn. 2; Joecks aaO Rdn. 100) - die Zuwendungen "als Steuervergütung" gezahlt werden, beinhaltet die Verweisung in § 15 Abs. 1 EigZulG keine materiellrechtliche Qualifizierung der Zuwendungen als Steuervorteile, sondern bildet lediglich eine Vorschrift zur Regelung des Verfahrens über die Festsetzung, Auszahlung und Rückforderung der Förderung. 45

cc) Abweichendes ergibt sich auch nicht aus der Vorschrift des § 15 Abs. 2 EigZulG. Danach gelten für die Verfolgung einer Straftat gemäß § 263 StGB, die sich auf die Eigenheimzulage bezieht, die Vorschriften der Abgabenordnung über die Verfolgung von Steuerstraftaten entsprechend. 46

Hierdurch werden indes lediglich die Verfahrensvorschriften der §§ 385 ff. AO einschließlich der Ermittlungszuständigkeit der Finanzbehörden (vgl. § 386 Abs. 2 AO) für anwendbar erklärt. 47

3. Der Senat sieht gemäß § 260 Abs. 4 Satz 5 StPO davon ab, in den Fällen, in denen sich der Angeklagte neben Untreue zugleich mehrfach wegen Steuerhinterziehung oder Urkundenfälschung strafbar gemacht hat, die jeweils gleichartige Tateinheit im Tenor zum Ausdruck zu bringen. Nach § 260 Abs. 4 Satz 1 StPO genügt die Angabe der rechtlichen Bezeichnung der Tat, daher reicht hier die Bezeichnung "Steuerhinterziehung" und "Urkundenfälschung" aus. Zwar kann es sich grundsätzlich auch bei gleichartiger Tateinheit empfehlen, dies im Urteilspruch kenntlich zu machen. Davon kann aber abgesehen werden, wenn - wie hier - der Tenor unübersichtlich würde. Denn dies widerspräche dem auch zu berücksichtigenden Gebot der Klarheit und Verständlichkeit der Urteilsformel (vgl. BGH NStZ 1996, 610, 611; BGH, Beschluss vom 10. Januar 2006 - 5 StR 525/05). 48

4. Trotz des Wegfalls der tateinheitlichen Verurteilung des Angeklagten wegen Computerbetruges haben die vom Landgericht verhängten Einzelstrafen Bestand. Der Schwerpunkt des verwirklichten Unrechts liegt bei der Untreue und den Steuerhinterziehungen. Insbesondere angesichts der moderaten Höhe der verhängten Einzelstrafen kann der Senat ausschließen, dass der Tatrichter noch geringere Einzelfreiheitsstrafen verhängt hätte, wenn er die tateinheitliche Verurteilung wegen Computerbetruges nicht vorgenommen hätte. Die Höhe der Einzelstrafen und der Gesamtstrafe rechtfertigt sich namentlich unter Berücksichtigung beachtlicher Schadenswiedergutmachungsleistungen. 49

Dass dabei die Zusage einer zukünftigen weiteren Schadenswiedergutmachung aus dem Blick geraten sein könnte, ist auszuschließen. 50

III. Die Revision der Staatsanwaltschaft In gleicher Weise deckt die auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkte 51
Revision der Staatsanwaltschaft keinen Rechtsfehler in der Strafzumessung zum Vorteil des Angeklagten auf, wie der
Generalbundesanwalt zutreffend ausgeführt hat.

Soweit die Staatsanwaltschaft geltend macht, dem Gewinnstreben des Angeklagten sei in der Strafzumessung nicht 52
ausreichend Rechnung getragen worden, unternimmt sie den im Revisionsverfahren unbeachtlichen Versuch, ihre
Strafzumessungserwägungen an die Stelle der Strafzumessung des Tatgerichts zu setzen. Bereits die Annahme der
Staatsanwaltschaft, der Angeklagte habe aus besonders verwerflichem Gewinnstreben zur Finanzierung seines
aufwändigen Lebensstils gehandelt, wird von den Urteilsfeststellungen nicht getragen. Solches ergibt sich hier auch
nicht aus dem Umstand, dass der Angeklagte nach dem Erwerb von Wohneigentum hohe Zins- und Tilgungszahlungen
zu erbringen hatte.