



# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

1 StR 226/13

vom  
13. Juni 2013  
in der Strafsache  
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 13. Juni 2013 beschlossen:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 24. Januar 2013 im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen mit Ausnahme derjenigen zur Höhe der Steuerverkürzungen aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird 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:

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Die Revision des Angeklagten macht ein Verfahrenshindernis geltend und rügt die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das Rechtsmittel führt zur Aufhebung des Urteils im Strafausspruch und zur Zurückverweisung der Sache insoweit an das Landgericht (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen hat die Revision des Angeklagten keinen Erfolg (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

2 Nach den Feststellungen des Landgerichts befasst sich der Angeklagte mit dem Bau und der Vermarktung von Hochseekatamaranen. Die Organisation dieses Unternehmens wird von zahlreichen Firmen getragen, die ihren Sitz überwiegend in sog. Steueroasen haben und die der Angeklagte durch Treuhänder führen lässt. Der Angeklagte zog Anfang 2004 von Lübeck nach Monaco um, wo er bis längstens September 2008 ansässig war. Anschließend übersiedelte er in die Schweiz. Er ist nach wie vor deutscher Staatsangehöriger.

3 1. Im Jahr 2004 erhielt der Angeklagte von seinem Vater im Wege mehrerer Schenkungen Teile von dessen Privatvermögen. Es handelte sich dabei um eine Off-shore-Gesellschaft in der Gesellschaftsform einer Limited, ein Bankkonto und ein Wertpapierdepot mit einem Gesamtwert von 6.762.730,42 Euro. Im Juli 2007 übertrug ihm sein Vater im Wege der Schenkung ein Luxus-Penthouse in Monaco im Wert von 5 Mio. Euro.

4 2. Dem Angeklagten war „von Beginn an“ bewusst, dass er die erhaltenen Schenkungen in Deutschland „zu versteuern“ hatte und sie dazu binnen einer Frist von drei Monaten bei dem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt deklarieren musste. Dennoch unterließ er diese Anzeige, weil er mit Steuerschulden in Millionenhöhe rechnete. Er verkürzte hierdurch im Jahr 2004 Schenkungsteuer in Höhe von 1.508.271 Euro und im Jahr 2007 von weiteren 1.150.000 Euro.

5 3. Nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens im August 2011 leistete der Angeklagte umfangreiche Aufklärungshilfe und ließ durch einen Schriftsatz seiner Anwälte die Schenkungen und deren Wert bestätigen. Die Steuerschuld aus

den Schenkungen tilgte der Angeklagte nach Festsetzung durch die Finanzbehörden.

II.

6 Die Taten sind nicht verjährt. Auch für die Hinterziehung von Schenkungsteuer im Jahr 2004 ist die Verfolgungsverjährung noch nicht eingetreten.

7 1. Zwar betrug die Verjährungsfrist für diese Tat zunächst nur fünf Jahre (vgl. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB), die bei Bekanntgabe der Einleitung des Ermittlungsverfahrens (vgl. § 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB) bereits verstrichen gewesen wären (zum Fristbeginn bei Hinterziehung von Schenkungsteuer durch Unterlassen vgl. BGH, Beschluss vom 25. Juli 2011 - 1 StR 631/10, Rn. 41 ff., BGHSt 56, 298, 312). Die Verjährungsfrist hatte sich jedoch durch Gesetz vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I, 2794, 2828) für die in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fällen auf zehn Jahre erhöht (§ 376 Abs. 1 AO).

8 2. Die Voraussetzungen des § 376 Abs. 1 AO liegen hier vor, denn die Tat erfüllt das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO für einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung (Steuerverkürzung in großem Ausmaß). Der Umstand, dass dieses Regelbeispiel bis zur Änderung durch Gesetz vom 21. Dezember 2007 (BGBl. I, 3198, 3209) und damit zum Zeitpunkt der Tatbeendigung enger gefasst war - es enthielt noch das einschränkende Merkmal des Handelns aus grobem Eigennutz -, steht der Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO nicht entgegen (vgl. BGH, Beschluss vom 5. März 2013 - 1 StR 73/13 mit Nachweisen zum Meinungsstand in der Literatur). Maßgeblich ist allein, dass die Voraussetzungen des § 376 Abs. 1 AO erfüllt sind und die Tat zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verjährungsvorschrift (vgl. Art. 97 § 23 EGAO) noch nicht verjährt war (BGH aaO).

Beides ist hier der Fall. Damit kommt die zehnjährige Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO unabhängig davon zur Anwendung, ob die Tat zum Zeitpunkt der Tatbegehung eines der Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 Satz 2 AO erfüllt hat, namentlich, ob der Angeklagte „aus grobem Eigennutz“ i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO aF gehandelt hat.

### III.

9 Die Revision führt mit der Sachrüge zur Aufhebung des Strafausspruchs. Im Übrigen hat die Nachprüfung des Urteils auf Grund der Revisionsrechtfertigung keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben (§ 349 Abs. 2 StPO). Insbesondere führen die Verfahrensrügen zu keinem weitergehenden Erfolg.

10 1. Den weitgehend identischen Verfahrensrügen liegt Folgendes zu Grunde:

11 Drei Beweisanträge mit insgesamt 66 Beweisbehauptungen waren auf den Nachweis gerichtet, dass der Angeklagte niemals sein Vermögen vor dem deutschen Fiskus verschleiert hat. In der Begründung der Anträge wird auf ein in den Gerichtsakten befindliches Schreiben der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts an die Staatsanwaltschaft verwiesen. Darin wird näher geschildertes Verhalten des Angeklagten als verschleiern bewertet und gefolgert, solches Verhalten lasse „einen konkreten Schluss auf die Gesinnung des Beschuldigten bei Tatbegehung zu“. Die Beweisanträge sehen diese Bewertung als bedeutsam für Vorsatz und Strafzumessung (grober Eigennutz) an; könne dagegen nicht von Verschleierungshandlungen ausgegangen werden, so wird im Ergebnis zum Ausdruck gebracht, sei der auf die gegenteilige Annahme gestützten Bewertung der Ermittlungsbehörden der Boden entzogen.

12 Die Strafkammer hat die Anträge als bedeutungslos zurückgewiesen  
(§ 244 Abs. 3 Satz 2 StPO). Verschleierungshandlungen seien weder Tatbe-  
standsmerkmal für die Hinterziehung von Schenkungsteuer noch notwendiges  
Indiz für groben Eigennutz.

13 2. Der Schuldspruch hat Bestand.

14 a) Die Verfahrensrügen, die für den Schuldspruch allein unter dem Blick-  
winkel des Vorsatzes Bedeutung haben, greifen nicht durch.

15 Im Ansatz zutreffend hat die Revision ausgeführt und belegt, dass die  
Ablehnung eines Beweisantrags als bedeutungslos regelmäßig eine konkreti-  
sierte Begründung erfordert. Es kann jedoch letztlich auf sich beruhen, ob der  
Hinweis des Gerichts, Verschleierung betreffe kein Tatbestandsmerkmal, die-  
sen Anforderungen genügt: Wenn der Beweisantrag auf eine bestimmte be-  
weiswürdige Schlussfolgerung der Ermittlungsbehörden Bezug nimmt (Vor-  
satz ergebe sich aus der Verschleierung) und andererseits der Ablehnungsbe-  
schluss die dieser Schlussfolgerung zu Grunde liegende Tatsachenbewertung  
(Verschleierung) für bedeutungslos erklärt, so bringt dies mit noch hinlänglicher  
Klarheit zum Ausdruck, dass das Gericht die Auffassung der Ermittlungsbehör-  
den, die durch die Anträge widerlegt werden soll, im Ergebnis nicht teilt, letztlich  
also der Sache nach dem Antrag folgt.

16 Unabhängig davon kann aber nach der Rechtsprechung des Bundes-  
gerichtshofs eine (möglicherweise) unzulängliche Begründung der Ablehnung  
eines Beweisantrags dann unschädlich sein, wenn den Urteilsgründen im Er-  
gebnis die Beweisbehauptungen zu Grunde liegen (BGH, Beschluss vom  
29. April 2010 - 1 StR 644/09, wistra 2010, 410, 412). Entsprechendes gilt hier,  
da die Strafkammer auch im Urteil einer Schlussfolgerung der Ermittlungsbe-

hörden, der durch die Beweisanträge die Grundlage entzogen werden sollte, nicht gefolgt ist. Die Annahme, der Angeklagte habe vorsätzlich gehandelt, ist vielmehr ausschließlich auf Indizien gestützt, die mit der Frage, ob er verschleiernde Maßnahmen ergriffen hat, in keinem Zusammenhang stehen.

17            b) Die Beweiswürdigung hält sachlich-rechtlicher Nachprüfung stand. Auch vom Tatvorsatz des Angeklagten hat sich das Landgericht rechtsfehlerfrei überzeugt. Die in einem „Exkurs“ enthaltenen Urteilsausführungen (UA S. 10 f.) zur Abgrenzung von Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB) und Verbotsirrtum (§ 17 StGB) sind überflüssig; sie gefährden den Bestand des Urteils nicht, weil sich das Landgericht ohne Rechtsfehler davon überzeugt hat, dass der Angeklagte keinem Irrtum unterlegen ist (UA S. 10).

18            c) Die Feststellungen tragen die Verurteilung des Angeklagten wegen vorsätzlicher Hinterziehung von Schenkungsteuer in zwei Fällen. Nach den Urteilsfeststellungen hatte der Angeklagte als Beschenkter (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG) die von seinem Vater in den Jahren 2004 und 2007 erhaltenen Schenkungen den deutschen Finanzbehörden nicht gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG angezeigt, obwohl die Wegverlegung seines Wohnsitzes aus Deutschland mit dauerndem Aufenthalt im Ausland noch nicht fünf Jahre zurücklag (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG). Dabei war ihm bewusst, dass er diese Schenkungen in Deutschland binnen einer Frist von drei Monaten nach Ausführung der jeweiligen Zuwendung (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) bei dem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen hatte (UA S. 6). Er rechnete mit Steuerschulden in Millionenhöhe.

19            3. Der Strafausspruch hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand und ist aufzuheben.

20 a) Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatgerichts. Es ist seine Aufgabe, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den es in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und hierbei gegeneinander abzuwägen. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in diese Einzelakte der Strafzumessung ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn das Tatgericht gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldgleich zu sein (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 17. September 1980 - 2 StR 355/80, BGHSt 29, 319, 320; BGH, Urteil vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123, 127; jeweils mwN).

21 b) Solche Rechtsfehler liegen hier vor.

22 Soweit sich die Verfahrensrügen auf die Annahme von grobem Eigennutz beziehen, gilt allerdings letztlich Vergleichbares wie hinsichtlich des Vorsatzes (vgl. oben Abschnitt III. 2. Buchst. a). Es ist nicht ersichtlich, dass die Annahme des Landgerichts, der Angeklagte habe aus grobem Eigennutz gehandelt, (auch) auf Gesichtspunkte gestützt wäre, die mit Verschleierungshandlungen zusammenhängen. Der Strafausspruch kann aber dennoch keinen Bestand haben, weil die Bestimmung des Strafrahmens teilweise auf lückenhafter Tatsachengrundlage und im Übrigen auf einer nicht rechtsfehlerfreien Würdigung der Feststellungen beruht.

23 aa) Das Landgericht hat angenommen, dass die in den Jahren 2004 und 2007 begangenen Steuerhinterziehungen mit einem Hinterziehungsumfang von 1.508.271 Euro und 1.150.000 Euro dem Regelbeispiel für einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO

entsprechen. Es hat dabei die Taten - im Ansatz zutreffend - an der zu den Tatzeiten und noch bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung dieser Vorschrift gemessen, bei der das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO neben der Verkürzung von Steuern in großem Ausmaß auch noch ein Handeln aus grobem Eigennutz verlangte (vgl. BGH, Urteil vom 13. Juni 1985 - 4 StR 219/85, NStZ 1985, 459). Das Landgericht hat deshalb jeweils den erhöhten Strafrahmen des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO zugrunde gelegt - er reicht von sechs Monaten bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe - und für die Taten Einzelfreiheitsstrafen von zwei Jahren bzw. zwei Jahren und sechs Monaten verhängt.

24

bb) Grob eigennützig handelt, wer sich bei seinem Verhalten von dem Streben nach Vorteil in besonders anstößigem Maße leiten lässt. Dabei muss das Gewinnstreben des Täters das bei jedem Steuerstraftäter vorhandene Gewinnstreben deutlich übersteigen (vgl. BGH, Urteil vom 1. August 1984 - 2 StR 220/84, NJW 1985, 208; Urteil vom 20. November 1990 - 1 StR 548/90, wistra 1991, 106; Urteil vom 23. Januar 1991 - 3 StR 365/90, BGHR AO § 370 Abs. 3 Nr. 1 Eigennutz 4; Urteil vom 24. Juli 1985 - 3 StR 191/85, wistra 1985, 228). Bei der Beurteilung, ob dies der Fall ist, hat das Tatgericht einen vom Revisionsgericht hinzunehmenden Beurteilungsspielraum (vgl. BGH, Urteil vom 1. August 1984 - 2 StR 220/84, NJW 1985, 208; BGH, Urteil vom 7. November 1986 - 2 StR 280/86, wistra 1987, 71). Erforderlich ist jedoch eine vom Tatgericht vorzunehmende Gesamtbetrachtung sämtlicher Tatumstände, namentlich der vom Täter gezogenen Vorteile, der Art, Häufigkeit und Intensität der Tatbegehung und des Verwendungszwecks der erlangten Vorteile. Diese Umstände müssen im Zusammenhang gesehen und daraufhin überprüft werden, ob sie den Schluss auf groben Eigennutz des Täters rechtfertigen (vgl. BGH, Be-

schluss vom 22. Juni 1990 - 3 StR 471/89, BGHR AO § 370 Abs. 3 Nr. 1 Eigennutz 3 mwN).

25 cc) Diesen Anforderungen wird die Würdigung des Gewinnstrebens des Angeklagten durch das Landgericht nicht gerecht.

26 (1) Allerdings ist es - entgegen der Auffassung der Revision - nicht zu beanstanden, dass das Landgericht dem sehr großen Ausmaß der hinterzogenen Steuer indizielle Wirkung für die Annahme eines grob eigennütigen Verhaltens des Täters beigemessen hat. Denn der Umfang der verkürzten Steuern lässt je nach den Umständen des Einzelfalls Rückschlüsse auf das Maß des Gewinnstrebens des Täters zu (vgl. BGH, Beschlüsse vom 22. Juni 1990 - 3 StR 471/89, BGHR AO § 370 Abs. 3 Nr. 1 Eigennutz 3, und vom 13. Januar 1993 - 5 StR 466/92, wistra 1993, 109). Auch durfte das Landgericht in den Blick nehmen, dass der Angeklagte zur Entrichtung der Schenkungsteuer finanziell ohne weiteres in der Lage gewesen wäre.

27 (2) Die vom Landgericht vorgenommene Würdigung der Tatumstände kann gleichwohl keinen Bestand haben. Denn das Landgericht hat die Annahme, der Angeklagte habe aus grobem Eigennutz gehandelt, letztlich allein auf die Höhe des dem Angeklagten nach Abzug der geschuldeten Schenkungsteuer noch verbleibenden Rests der Schenkungen gestützt. Es hat dabei entscheidend darauf abgestellt, dass der Angeklagte auch bei Abführung der Steuern „ein sehr reicher Mann“ geblieben wäre und „in Saus und Braus“ hätte leben können (UA S. 15).

28 Der Umstand, dass der Angeklagte in der Lage war, aus legal durch Schenkungen erworbenem Vermögen die Schenkungsteuer ohne Einbußen in seiner Lebensführung zu entrichten (vgl. dazu BGH, Urteil vom 7. Februar 2012

- 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123, 132), belegt groben Eigennutz für sich allein indes nicht. Zudem kommt es für die Frage, ob der Angeklagte aus grobem Eigennutz gehandelt hat, nicht auf die Höhe der erhaltenen Schenkungen an. Entscheidend ist vielmehr, ob sich der Angeklagte gerade hinsichtlich der verkürzten Steuern von besonders anstößigem Gewinnstreben hat leiten lassen. Hierzu hätte das Landgericht eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, die für die Beurteilung des Maßes des Gewinnstrebens des Angeklagten von Bedeutung sein konnten, vornehmen müssen. Zu diesen Umständen gehören neben den vom Täter gezogenen Vorteilen auch Art, Häufigkeit und Intensität der Tatbegehung sowie des Verwendungszwecks der erlangten Vorteile. An einer solchen Gesamtbetrachtung fehlt es hier. Feststellungen zur Handlungsmotivation des Angeklagten, etwa Geldgier, fehlen gänzlich. Somit ist die Wertung des Landgerichts, der Angeklagte habe aus grobem Eigennutz in großem Ausmaß Steuern hinterzogen und daran anknüpfend die Annahme besonders schwerer Fälle der Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 1 AO nicht rechtsfehlerfrei begründet.

29 dd) Der Senat kann nicht ausschließen, dass der Strafausspruch zum Nachteil des Angeklagten auf der rechtsfehlerhaften Begründung der Strafraumenwahl beruht. Zwar liegt bei sehr hohen Hinterziehungsbeträgen die Annahme eines besonders schweren Falles gemäß § 370 Abs. 3 Satz 1 AO auch dann nicht fern, wenn ein Regelbeispiel nach der zur Tatzeit geltenden Fassung nicht gegeben ist (vgl. BGH, Urteil vom 21. August 2012 - 1 StR 257/12, Rn. 29, wistra 2013, 28; Beschluss vom 22. September 2008 - 1 StR 323/08, Rn. 22, NJW 2009, 690). Auch die Annahme eines unbenannten besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung bedürfte jedoch einer fehlerfreien Gesamtwürdigung aller bestimmenden Strafzumessungserwägungen durch das Tatgericht,

an der es hier gerade fehlt. Es bedarf daher einer neuen tatrichterlichen Strafzumessung.

30            4. Die aufgezeigten Mängel betreffen weder die Feststellungen zum Wert der Schenkungen noch die auf dieser Grundlage festgestellte Höhe der hinterzogenen Steuern (Schuldumfang). Da diese Feststellungen auch sonst rechtsfehlerfrei sind, können sie bestehen bleiben.

31            5. Hinsichtlich der bisher unterbliebenen Festsetzung des Anrechnungsmaßstabs für Auslieferungshaft weist der Senat auf die Ausführungen des Generalbundesanwalts hin.

Wahl

RiBGH Rothfuß ist urlaubsabwesend und daher an der Unterschrift gehindert.

Graf

Wahl

Jäger

Zeng