



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

1 StR 465/14

vom

28. Oktober 2015

in der Strafsache

gegen

1.

2.

wegen zu 1.: Steuerhinterziehung u.a.

zu 2.: Beihilfe zur Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat aufgrund der Verhandlung vom 27. Oktober 2015, in der Sitzung am 28. Oktober 2015, an denen teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof
Dr. Raum,

der Richter am Bundesgerichtshof
Prof. Dr. Jäger,
die Richterin am Bundesgerichtshof
Cirener,
der Richter am Bundesgerichtshof
Prof. Dr. Mosbacher
und die Richterin am Bundesgerichtshof
Dr. Fischer,

Oberstaatsanwalt beim Bundesgerichtshof
– in der Verhandlung –,
Oberstaatsanwältin beim Bundesgerichtshof
– in der Verkündung –
als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt
– in der Verhandlung vom 27. Oktober 2015 –,
Rechtsanwalt
– in der Verhandlung vom 27. Oktober 2015 –
als Verteidiger des Angeklagten K. ,

Rechtsanwalt
– in der Verhandlung vom 27. Oktober 2015 –
als Verteidiger des Angeklagten S. ,

Justizobersekretärin – in der Verhandlung –,
Justizangestellte – in der Verkündung –
als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts München I vom 15. April 2014 – soweit es den Angeklagten K. betrifft – im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft und des Angeklagten S. wird das vorgenannte Urteil – soweit es den Angeklagten S. betrifft – im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
3. Die weitergehenden Revisionen werden verworfen.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Gründe:

1. Das Landgericht hat den Angeklagten K. wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen sowie wegen versuchter Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten verurteilt, von der es als Kompensation für eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung drei Monate für vollstreckt erklärt hat. Den Angeklagten S. hat das

Landgericht der Beihilfe zur Steuerhinterziehung sowie zweier Fälle der Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und hierfür eine Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten verhängt, auf die es als Ausgleich für eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung einen Monat angerechnet hat. Die Vollstreckung der Freiheitsstrafen hat es jeweils zur Bewährung ausgesetzt. Im Übrigen hat das Landgericht die Angeklagten K. und S. aus tatsächlichen Gründen freigesprochen.

- 2 Die Staatsanwaltschaft wendet sich gegen das Urteil mit jeweils zuun-
gunsten der Angeklagten eingelegten Revisionen, die sie mit der Sachrüge nä-
her begründet hat. Der Angeklagte S. beanstandet seine Verurteilung
mit einer auf eine Verfahrensrüge und die ausgeführte Sachrüge gestützten
Revision. Die Rechtsmittel erzielen den aus der Urteilsformel ersichtlichen Teil-
erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet.

A.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

- 3 I. Der Angeklagte K. , ein studierter Informatiker, war während des
Zeitraums von 1998 bis 2005 als IT-Spezialist projektgebunden für verschiede-
ne große Unternehmen tätig. Die Vertragsabschlüsse erfolgten insoweit jedoch
nicht direkt zwischen dem Angeklagten und dem betroffenen Unternehmen,
sondern unter Zwischenschaltung der B. S. C. AG (im Fol-
genden: B. AG), die ihren Sitz in der Schweiz hatte. Der jeweilige Vertrags-
schluss zur Beauftragung des Angeklagten K. gestaltete sich so, dass dieser
seine Auftraggeber selbst auswählte und mit ihnen in Kontakt trat, um die Ver-
tragsbedingungen einschließlich der Höhe seines Honorars persönlich auszu-

handeln. Kam es zu einer Übereinkunft, nahm anschließend die B. AG, die den Angeklagten K. als sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer beschäftigte, als Vertragspartnerin den Auftrag des jeweiligen Unternehmens entgegen. Die Unternehmen erbrachten die jeweils geschuldeten Zahlungen demgemäß während des gesamten Zeitraums – teilweise unter Mitwirkung weiterer Consulting-Agenturen – an die B. AG, welche nachfolgend ihrerseits Lohnzahlungen an den Angeklagten K. leistete und für diesen Sozialabgaben abführte.

4 Auf die von der B. AG geführten Konten hatte der Angeklagte K. keinen Zugriff.

5 Zu den jeweils vereinbarten Konditionen hätten die Unternehmen den Angeklagten K. unmittelbar weder angestellt, noch als freien Mitarbeiter entsprechend beauftragt.

6 Die Lohnzahlung der B. AG an den Angeklagten K. wurde vereinbarungsgemäß durchgeführt wie folgt: Einen Teil des von der B. AG für den Angeklagten K. vereinnahmten Honorars überwies die B. AG auf dessen inländisches Girokonto; diesen Teil seiner Einnahmen erklärte der Angeklagte K. in seiner jährlichen Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Den größeren Teil der Einnahmen wollte der Angeklagte K. im Ausland anlegen und in der jährlichen Einkommensteuererklärung verschweigen, um seine Steuerlast zu vermindern. Zu diesem Zweck vereinbarte der Angeklagte K. mit dem Verwaltungsrat der B. AG, dem zwischenzeitlich verstorbenen Zeugen N., die Weiterleitung und Anlage der Beträge gegen eine Verwaltungsgebühr von neun Prozent bei dem P. I. T. (im Folgenden: Trust) in Liechtenstein, welcher ebenfalls durch den Zeugen N. verwaltet wurde. Der Zeuge N. verfolgte bei Abschluss dieser Vereinbarung jedoch bereits die Absicht, den Angeklagten K. über die Anlage der Gelder

zu täuschen und diese nach Eingang bei der B. AG für eigene Zwecke zu verwenden. Dem Angeklagten K. versprach er, dieser könne über die Gelder nach erfolgter Anlage beim Trust frei verfügen, was der Angeklagte K. auch glaubte. Diese Vereinbarungen erfolgten mündlich; schriftliche Verträge schloss der Angeklagte weder mit der B. AG noch mit dem Trust ab.

7 Von Januar 1998 bis Dezember 2002 wurde der Angeklagte K. über die vermeintlich für ihn bei dem Trust angelegten Gelder mündlich informiert. Anfang des Jahres 1999 verlangte er die Auszahlung von 150.000 DM, Mitte des Jahres 2004 eine weitere Auszahlung von 25.000 Euro. Beide Auszahlungen wurden wunschgemäß veranlasst und einem Auslandskonto des Angeklagten K. auf G. gutgeschrieben. Alle weiteren Beträge verwendete der Zeuge N. abredewidrig für eigene Zwecke; sie sind für den Angeklagten K. unwiederbringlich verloren.

8 In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2008 erklärte der Angeklagte K. nur den auf sein Inlandskonto überwiesenen und von der B. AG in dieser Höhe bescheinigten Arbeitslohn als steuerpflichtige Einkünfte. Die Erstellung der Steuererklärungen übernahm für die hiermit beauftragte Kanzlei S. und Partner der Angeklagte S. Diese Kanzlei war während des gesamten Zeitraums zugleich auch von der B. AG mit der Vornahme der Lohnabrechnung betraut. Diese Aufgabe wurde spätestens ab November 2003 ebenfalls durch den Angeklagten S. vorgenommen.

9 Aufgrund dieser Tätigkeit war dem Angeklagten S. die Höhe der Honorare bekannt, die von der B. AG für den Angeklagten K. vereinnahmt wurden. Er wusste, dass die in dessen Einkommensteuerjahreserklärungen ausgewiesenen Einkünfte nur einen geringen Teil der tatsächlich erzielten Einkünfte des Angeklagten K. ausmachten und dieser hierdurch eine Verkür-

zung seiner Steuerschuld erreichen wollte. Darüber hinaus war dem Angeklagten S. auch die zwischen dem Angeklagten K. und dem Zeugen N. getroffene Abrede über die Anlage der überschießenden Beträge bekannt, weshalb er davon ausging, der Angeklagte K. könne auch über die nicht erklärten Beträge nach Anlage beim Trust frei verfügen.

10 Die Höhe der Beträge, die dem Angeklagten K. nach der mit dem Trust getroffenen Vereinbarung zustehen sollten, hat die Strafkammer für die Jahre 1998 bis 2008 tabellarisch aufgelistet. Insgesamt handelt es sich dabei für den Zeitraum bis zum 21. November 2006 um 586.248,19 Euro und für den anschließenden Zeitraum bis Ende 2008 um weitere 184.822,10 Euro.

11 II. 1. Das Landgericht hat das festgestellte Verhalten des Angeklagten K. hinsichtlich der Veranlagungszeiträume 1999 und 2004 als Steuerhinterziehung in zwei Fällen sowie bezüglich der Veranlagungszeiträume 1998, 2000 bis 2003 und 2005 als versuchte Steuerhinterziehung in sechs Fällen, jeweils begangen durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) gewertet. Hinsichtlich der übrigen von der Anklage erfassten Veranlagungszeiträume (2006 bis 2008) hat es den Angeklagten aus tatsächlichen Gründen freigesprochen.

12 a) Bei den als vollendete Steuerhinterziehung eingestufteten Taten sieht das Landgericht den Taterfolg der Steuerverkürzung dadurch als verwirklicht an, dass die auf das Auslandskonto transferierten und nicht in die Einkommensteuererklärungen aufgenommenen Beträge bei der Steuerfestsetzung unberücksichtigt blieben.

13 Soweit das Landgericht den Angeklagten K. lediglich wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt hat, begründet es dies damit, dass ihm insoweit keine Geldbeträge im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen seien. Mit der Zahlung der Auftraggeber an die B. AG sei kein Zufluss der Gelder beim

Angeklagten K. erfolgt, weil Vertragspartnerin der Auftraggeber und damit Gläubigerin der geschuldeten Zahlung die B. AG gewesen sei. Diese habe weder eine Strohmannfunktion wahrgenommen noch habe ein Treuhandverhältnis zwischen ihr und dem Angeklagten K. bestanden.

14 Ein Zufluss von Einkünften beim Angeklagten K. aufgrund der Weiterleitung der Beträge an den Trust scheitere daran, dass der Zeuge N. die Gelder bereits im Zeitpunkt der Abhebung bei der B. AG für sich behalten und für eigene Zwecke habe verbrauchen wollen.

15 Im Übrigen würde der Verbrauch der Gelder durch den Zeugen N. jedenfalls zu einem berücksichtigungsfähigen Werbungskostenabzug gemäß § 9 Abs. 1 EStG führen, da ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dessen Handeln und der Einnahmeerzielung bestünde.

16 Der Angeklagte K. habe von der tatsächlichen Verwendung seines Lohnes durch den Zeugen N. aber bis zum 28. September 2007 keine Kenntnis gehabt und sich deshalb Umstände vorgestellt, die, wären sie zutreffend gewesen, zu einer vollendeten Steuerhinterziehung geführt hätten.

17 b) Den Freispruch des Angeklagten K. begründet das Landgericht damit, der Angeklagte K. sei nicht widerlegbar im Zeitpunkt der Abgabe seiner Steuerklärungen für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 nach seinem Gespräch mit dem Zeugen N. am 28. September 2007 davon ausgegangen, dieser habe auch die weiteren von der B. AG vereinnahmten Gelder verbraucht.

18 2. a) Die Verurteilung des Angeklagten S. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Angeklagten K. betreffend den Veranlagungszeitraum 2004 (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB) und der Beihilfe zur versuchten

Steuerhinterziehung in zwei Fällen betreffend die Veranlagungszeiträume 2003 und 2005 (§ 370 Abs. 1 AO, §§ 22, 23, 27 StGB) begründet das Landgericht damit, dass der Angeklagte S. die Anfertigung der Steuerklärung für den Angeklagten in voller Kenntnis der tatsächlichen Umstände vorgenommen habe; die Überweisung von 25.000 Euro an den Angeklagten K. im Jahr 2004 habe er zumindest billigend in Kauf genommen.

19 b) Den Freispruch des Angeklagten S. vom Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in drei weiteren Fällen stützt das Landgericht auf das Fehlen von Haupttaten.

B.

Revision der Staatsanwaltschaft zuungunsten des Angeklagten K.

20 Die zuungunsten des Angeklagten K. eingelegte Revision der Staatsanwaltschaft führt auf die Sachrüge zur Aufhebung des Urteils im Strafausspruch; im Übrigen bleibt sie ohne Erfolg.

21 I. Der Schuldspruch betreffend den Angeklagten K. erweist sich als rechtsfehlerfrei.

22 1. Die Beweiswürdigung hält rechtlicher Nachprüfung stand.

23 a) Die revisionsgerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob dem Tatgericht Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist in sachlich-rechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen die Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 20. September 2012 – 3 StR 140/12, NStZ-RR

2013, 75, 77 mwN; vom 6. November 1998 – 2 StR 636/97, BGHR StPO § 261 Beweiswürdi-gung 16 und vom 10. Dezember 1986 – 3 StR 500/86, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2 und Beschluss vom 12. August 2003 – 1 StR 111/03, NStZ-RR 2003, 371).

- 24 b) Rechtsfehler im vorgenannten Sinn liegen nicht vor. Die Beweiswür-digung des Landgerichts beruht auf tragfähigen, verstandesmäßig einsehbaren Tatsachengrundlagen (vgl. BGH, Urteil vom 24. November 1992 – 5 StR 456/92, BGHR StPO § 261 Vermutung 11), welche die Strafkammer ausrei-chend gewürdigt hat.
- 25 Entgegen dem Vorbringen der Revision erweisen sich die von der Straf-kammer gezogenen Schlüsse weder in Bezug auf die Rolle der B. AG noch auf die zwischen dem Angeklagten K. und dem Zeugen N. getroffene Verein-barung als rechtsfehlerhaft.
- 26 aa) Die Art der Akquise von Aufträgen durch den Angeklagten K. und die rechtliche Stellung der B. AG hat die Strafkammer lückenlos und wider-spruchsfrei dargelegt. Die Annahme der Wirksamkeit der zwischen der B. AG und dem Angeklagten K. getroffenen Vereinbarungen hat die Strafkammer auf die Einlassung des Angeklagten gestützt, die sie insoweit durch objektive Beweisanzeichen, etwa die Angaben der Zeugen Si. (UA S. 20) und St. (UA S. 24) sowie die verlesenen Rechnungs- und Buchungsunterlagen der B. AG (UA S. 23 f.), als bestätigt oder jedenfalls unwiderlegt erachtet hat. Die rechtliche Würdigung, beim Angeklagten K. habe nach Eingang der Gel-der auf den Konten der B. AG kein Zufluss im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG stattgefunden, basiert ebenfalls auf einer hinreichend gewürdigten Tatsachen-grundlage; das Landgericht hat sich insoweit rechtsfehlerfrei davon überzeugt, dass der Angeklagte keine Verfügungsmacht über oder sonstige Zugriffsmög-

lichkeit auf diese Konten besaß. Zwar weist die Staatsanwaltschaft in ihrer Revisionsrechtfertigung zutreffend darauf hin, dass die Beweiswürdigung wie auch die Feststellungen zu den Einzelheiten der Vertragsgestaltung zwischen dem Angeklagten K. und der B. AG – gleichermaßen auch zu dem Zeugen N. – sehr knapp gehalten sind; einen Rechtsfehler im Rahmen der tatrichterlichen Überzeugungsbildung offenbart dies jedoch noch nicht. Das Landgericht konnte hier rechtsfehlerfrei der Einlassung des Angeklagten folgen, zumal dieser widerstreitende Beweisanzeichen, die Anlass zu weiterer Erörterung geben könnten, nicht festgestellt sind. Ob bei einer abweichenden Würdigung der Beweise, wie sie die Staatsanwaltschaft vornimmt, wenn sie von der Einschaltung der B. AG zum Schein oder einem Treuhandverhältnis zu dem Angeklagten K. ausgeht, ein anderes Ergebnis möglich gewesen wäre, ist revisionsrechtlich unbeachtlich (vgl. BGH, Urteile vom 8. Oktober 2014 – 1 StR 350/14 und vom 8. August 2001 – 1 StR 291/01, NStZ-RR 2002, 7, 8).

27 bb) Soweit die Staatsanwaltschaft in den Vereinbarungen des Angeklagten K. mit dem Zeugen N. einen Widerspruch zu dem nach der Lebenserfahrung Gewöhnlichen sieht, vermag dies keinen der Revision zum Erfolg zu verhelfenden Rechtsfehler zu begründen. Die Kammer hat ihre Schlussfolgerungen insoweit nachvollziehbar begründet. Zwingend brauchten diese nicht zu sein; es genügt, dass sie möglich sind und das Tatgericht von ihrer Richtigkeit nach rechtsfehlerfreier Würdigung überzeugt ist (vgl. BGH, Urteil vom 10. Dezember 1986 – 3 StR 500/86, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2; BGH, Beschluss vom 7. Juni 1979 – 4 StR 441/78, BGHSt 29, 18, 20). So verhält es sich auch hier. Zudem wäre die Annahme, dass Steuerpflichtige allein zu dem Zweck, Steuern hinterziehen zu können, zuweilen auch bereit sind, sich auf undurchschaubare und riskante Finanzmanöver einzulassen, auch nicht „lebensfremd“.

28 cc) Schließlich stehen die vom Landgericht getroffenen Schlussfolgerungen auch nicht mit der Feststellung im Widerspruch, dass dem Angeklagten K. in den Jahren 1999 und 2004 auf Anforderung Teile der ihm zustehenden Beträge überwiesen wurden. Diese Auszahlungen lassen sich zwanglos als durch den Zeugen N. veranlasste Verschleierungshandlungen erklären, ohne deren Vornahme seine Straftaten von dem Angeklagten K. sofort als solche erkannt worden wären. Ein Rechtsfehler ist insoweit nicht zu erkennen.

29 2. Der Schuldspruch wird von den Urteilsfeststellungen getragen.

30 a) Der Schuldspruch in den Fällen 2 und 7 der Urteilsgründe wegen Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) hält trotz des in den Urteilsgründen nicht nachvollziehbar dargelegten Schuldumfangs im Ergebnis rechtlicher Nachprüfung stand. Der Angeklagte unterließ wissentlich und willentlich die Angabe der auf seinem Auslandskonto auf G. vereinnahmten Beträge in seiner jährlichen Einkommensteuererklärung. Die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen führte für die betroffenen Veranlagungszeiträume jeweils zur Festsetzung einer zu niedrigen Steuer und damit zu einer Steuerverkürzung. Auch der noch weit über diesen Verkürzungsumfang hinausreichende Vorsatz des Angeklagten, der sich auf sämtliche von dem Zeugen N. einbehaltenen Beträge erstreckte (Veranlagungszeitraum 1999: 265.112 Euro, Veranlagungszeitraum 2004: 96.600 Euro), lässt den Schuldspruch unberührt; er betrifft allein den Schuldumfang der Taten.

31 b) Der Schuldspruch in den Fällen 1, 3 bis 5 und 8 wegen versuchter Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, §§ 22, 23 StGB) hält ebenfalls rechtlicher Nachprüfung stand. Eine Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung kam in diesen Fällen nicht in Betracht, da dem Angeklagten K. die

beim Trust „angelegten“ Einnahmen entgegen seiner Vorstellung nicht zugeflossen sind. Eine Steuerverkürzung ist insoweit nicht eingetreten.

32 Auf der Grundlage der Urteilsfeststellungen handelte es sich insoweit hinsichtlich der bei der B. AG eingegangenen und von dem Zeugen N. abgehobenen Beträgen nicht um steuerpflichtige Einkünfte des Angeklagten K. im Sinne von § 2 Abs. 1 und 2 EStG.

33 aa) Ausgehend von der noch hinreichend begründeten Grundannahme des Landgerichts (s.o.) bestand hier – auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise – die steuerlich maßgebliche Leistungsbeziehung nicht zwischen den Auftraggebern und dem Angeklagten K., sondern zwischen ihm und der B. AG, die ihm Arbeitslohn schuldete. Ob beim Angeklagten K. steuerpflichtige und damit zu erklärende Einkünfte gegeben waren, richtete sich damit nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit). Bei dieser Einkunftsart ergibt sich die Höhe der Einkünfte aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG). Gemäß § 11 Abs. 1 EStG sind die Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. § 4 Abs. 1 EStG findet insoweit keine Anwendung.

34 (1) Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) sind dem Steuerpflichtigen im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen, sobald er über sie wirtschaftlich verfügen kann. Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Auch die Hingabe eines (gedeckten) Schecks führt zum Zufluss des entsprechenden Geldbetrages (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 28. Oktober 2008 – VIII R 36/04, BFHE 223, 166; Urteil vom 22. Juli 1997 – VIII R 13/96 in BFHE 184, 46 unter II.2.a der Gründe).

- 35 (2) Ebenso kann eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Allerdings muss der Gläubiger in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (vgl. BFH, Urteil vom 14. Februar 1984 – VIII R 221/80, BFHE 140, 542 unter 2.a der Gründe; Urteil vom 22. Juli 1997 – VIII R 57/95, BFHE 184, 21 unter II.2.a aa der Gründe).
- 36 (3) Ein Zufluss kann zudem durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger bewirkt werden, dass der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund (Novation) geschuldet sein soll (BFH, Urteil vom 19. Juni 2007 – VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194 unter II.2.c der Gründe; Urteil vom 30. November 2011 – VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592 ff. unter II.3.a cc).
- 37 Von einem Zufluss des aufgrund der Altforderung geschuldeten Betrags im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG kann in derartigen Fällen der Schuldumschaffung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn sich eine solche Novation als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers (Steuerpflichtigen) über den Gegenstand der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht (vgl. BFH, Urteil vom 17. Juli 1984 – VIII R 69/84, BFHE 142 unter 2.d der Gründe; Urteil vom 22. Juli 1997 – VIII R 57/95, BFHE 184, 21 unter II.2.a bb der Gründe).
- 38 bb) Bei Anlegung dieser – aus Sicht des Senats überzeugender – Maßstäbe, fand ein Zufluss von Arbeitslohn beim Angeklagten K. trotz Leis-

tung der Unternehmen an die B. AG im Sinne von § 11 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG nicht statt.

39 (1) Mit Eingang der Beträge auf den Konten der B. AG erlangte der Angeklagte keinen Wert, über den er unmittelbar wirtschaftlich verfügen konnte. Verfügungsbefugnis über die Konten der B. AG stand ihm nicht zu. Das Geld wurde einem fremden Konto gutgeschrieben, auf das der Angeklagte K. keinen Zugriff hatte. Sein gegen die B. AG insoweit bestehender Anspruch auf Lohnzahlung (§ 611 BGB) begründete eine vermögenswerte Rechtsposition; zu einem steuerrelevanten – faktischen – Zufluss führte diese aber nicht.

40 (2) Schließlich trat ein Zufluss bei dem Angeklagten K. auch nicht dadurch ein, dass er den Zeugen N. mit der Anlage der Beträge bei dem Trust beauftragt und damit die Abhebung von den Konten der B. AG veranlasst hat. Um eine Novation im engeren Sinne handelte es sich hier aufgrund des Auseinanderfallens der Vertragsparteien nicht; denn dies hätte ein Verbleiben des Geldes bei der B. AG und eine Geldanlage durch diese selbst erfordert.

41 Bei wirtschaftlicher Betrachtung wäre die im Interesse des Arbeitnehmers erfolgende Einspeisung des Arbeitslohns in eine Kapitalanlage durch den Arbeitgeber oder eine durch den Arbeitnehmer beauftragte Person hinsichtlich der Frage des Zuflusses im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG indessen entsprechend zu bewerten. Denn für die Ausübung der tatsächlichen Verfügungsmacht über die dem Arbeitnehmer zustehende Buchposition ist ohne Belang, ob sein Gläubiger durch oder nach Veränderung des Schuldgrunds wechselt oder gleich bleibt. An der Verfügung über den Geldwert durch die im Interesse des Arbeitnehmers liegende Einbringung in ein neues Schuldverhältnis unter verkürztem Leistungsweg ändert sich nichts.

42 Nach Maßgabe dessen hätte die vereinbarungsgemäße Anlage des Arbeitslohnes bei dem Trust jeweils im Zeitpunkt der Abhebung der Gelder durch den Zeugen N. zum Zufluss bei dem Angeklagten K. im Sinne von § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt. Nach den Feststellungen der Strafkammer stand dem jedoch stets das Fehlen der Leistungswilligkeit des Zeugen N. entgegen. Dabei kann dahinstehen, ob der Zeuge N. schon die Verpflichtung zur Anlage der Gelder im Trust verletzt hat oder als Geschäftsführer des Trust zweckwidrig über sie verfügt hat. Maßgeblich ist allein, dass er, sei es als Verantwortlicher der B. AG oder des Trust, die jeweils übernommene Vermögensfürsorgepflicht verletzt hat. Damit war er nicht leistungsbereit. Dies ist aber die objektive Voraussetzung, weil nur der leistungswillige und leistungsbereite Schuldner den Zufluss beim Steuerpflichtigen vermitteln kann (vgl. BFH/NV 2008, 194 Rn. 20; Schmidt/Krüger, EStG, 34. Aufl., § 11 Rn. 50 [Schneeballsysteme]). Da der Zeuge N. den Arbeitslohn des Angeklagten K. nicht entsprechend seiner Vertragspflicht anlegte, sondern die Beträge für sich behalten und verbrauchen wollte, hat er dem Angeklagten K. keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Geldwert vermittelt. Eine den Zufluss begründende (tatsächliche) Verfügung über seinen Arbeitslohn konnte der Angeklagte K. unter diesen Umständen – entgegen seiner Vorstellung – nicht treffen.

43 II. Der Strafausspruch hat insgesamt keinen Bestand.

44 Das Urteil wird den Anforderungen an eine nachvollziehbare Steuerberechnung anhand der festgestellten Besteuerungsgrundlagen (vgl. hierzu Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., § 370 Rn. 461 ff. mwN) nicht gerecht. Das Landgericht hat versäumt, ausreichende Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen zu treffen. Der Senat kann anhand der Urteilsgründe nicht nachvollziehen, ob das Landgericht die Höhe der von dem Angeklagten K. hinterzogenen Einkom-

mensteuer zutreffend errechnet hat. Die Nachprüfung, ob das Landgericht den Schuldumfang rechtsfehlerfrei bestimmt hat, ist dem Senat deshalb verwehrt, was zusätzliches Gewicht dadurch erlangt, dass das Landgericht den Umfang der verkürzten Steuern in sämtlichen Fällen ausdrücklich als straferschwerenden Umstand gewertet hat.

- 45 1. Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) reicht es regelmäßig nicht aus, dass die den Straftatbestand ausfüllende steuerrechtliche Norm bezeichnet und die Summe der verkürzten Steuern in den Urteilsgründen mitgeteilt wird. Vielmehr müssen die Urteilsgründe gemäß § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO für jede Steuerart und jeden Besteuerungszeitraum unter Schuldgesichtspunkten so klare Feststellungen treffen, dass sowohl die dem Schuldspruch zugrunde liegenden steuerrechtlichen Gesichtspunkte als auch die Berechnung der verkürzten Steuern der Höhe nach erkennbar werden (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschlüsse vom 19. August 2015 – 1 StR 178/15, wistra 2015, 476 und vom 24. Juni 2009 – 1 StR 229/09, wistra 2009, 396 f.; ausführl. und mwN Urteil vom 12. Mai 2008 – 1 StR 718/08, NJW 2009, 2546 f.; Beschluss vom 15. März 2005 – 5 StR 469/04, wistra 2005, 307 f.; BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 2 bis 8, jeweils mwN). Dazu gehören jedenfalls diejenigen Tatsachen, die den staatlichen Steueranspruch begründen, und diejenigen Tatsachen, die für die Höhe der geschuldeten und der verkürzten Steuern von Bedeutung sind (vgl. BGH, Beschlüsse vom 1. September 2015 – 1 StR 12/15, wistra 2015, 477; vom 19. August 2015 – 1 StR 178/15, wistra 2015, 476 und vom 13. Juli 2011 – 1 StR 154/11; BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 – 1 StR 718/08, NJW 2009, 2546 mwN).

- 46 Die auf den festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und daher Aufgabe des Tatgerichts (vgl.

BGH, BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 9; BGH, Beschluss vom 25. Oktober 2000 – 5 StR 399/00, NStZ 2001, 200 f.), die für das Revisionsgericht nachvollziehbar sein muss. Den der Berechnungsdarstellung zukommenden Aufgaben kann nicht durch Bezugnahmen auf Betriebsprüfungsberichte, Steuererklärungen o.ä. entsprochen werden.

47 2. Diesen Maßgaben genügt das Urteil des Landgerichts nicht.

48 Die Feststellungen des Landgerichts zu den Berechnungsgrundlagen der Einkommensteuer sind lückenhaft; Anknüpfungstatsachen für eine Steuerberechnung teilen die Urteilsgründe nicht mit. Die Verkürzungsbeträge, zu denen es bei tatsächlicher Anlage der vereinnahmten Honorare beim Trust gekommen wäre, finden sich im Urteil ohne nähere Erläuterung aufgelistet (UA S. 13). Dies vermag die erforderliche Darstellung der zu diesen Ergebnissen führenden Berechnung unter Bezugnahme auf die hierzu führenden Berechnungsgrundlagen nicht zu ersetzen.

49 Hinzu kommt, dass das Landgericht seine Überzeugung auf die Verletzung der „relevanten Steuerbescheide und -erklärungen“ stützt (UA S. 23). Dies ist zwar insofern rechtlich nicht zu beanstanden, als auf diese Weise festgestellt werden kann, welche Steuern tatsächlich festgesetzt worden sind. Allerdings lassen die Ausführungen des Landgerichts hier besorgen, es habe entgegen seiner Verpflichtung keine ausreichenden Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen und damit zu den geschuldeten Steuern getroffen.

50 Die Aufhebung der Einzelstrafen zieht die Aufhebung der Gesamtstrafe nach sich.

51 III. Der Freispruch des Angeklagten K. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung in drei Fällen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 53 StGB) betreffend die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 hält gleichfalls rechtlicher Nachprüfung stand.

52 Die Strafkammer hat sich nicht davon zu überzeugen vermocht, dass der Angeklagte bei Abgabe der entsprechenden Einkommensteuererklärungen davon ausging, der Zeuge N. habe seinen Arbeitslohn tatsächlich für ihn beim Trust angelegt.

53 Das Landgericht hat seine Überzeugung von dem Kenntnisstand des Angeklagten K. auf dessen Einlassung, die damit in Einklang stehende Einlassung des Mitangeklagten S. sowie die Angaben des Zeugen Be. gestützt. Die Revision weist zwar zutreffend darauf hin, dass das Verhalten des Angeklagten K., dem Zeugen N. nach Kenntniserlangung von der Veruntreuung seines Arbeitslohnes dennoch weiterhin die Verfügungsbefugnis hierüber zu belassen, nicht naheliegend erscheint. Dies deckt jedoch keinen Rechtsfehler auf. Denn das Landgericht hat die Frage der Glaubhaftigkeit der Einlassungen der Angeklagten ausreichend erörtert und alternative Geschehensabläufe in den Blick genommen. Dabei durfte es diese Einlassungen durch die kohärenten Bekundungen des Zeugen Be. bestätigt sehen. Weitergehende Aufklärungsmöglichkeiten standen dem Landgericht nicht zur Verfügung. Widersprüche enthält die Beweiswürdigung ebenfalls nicht.

C.

Revision der Staatsanwaltschaft zuungunsten des Angeklagten S.

54 I. Der Schuldspruch und die Beweiswürdigung sind rechtsfehlerfrei. Die beanstandungsfrei getroffenen Feststellungen tragen sowohl den rechtlichen

Schluss auf die durch den Angeklagten K. begangenen Haupttaten (vgl. B. I.) als auch deren Förderung durch den Angeklagten S. und dessen doppelten Gehilfenvorsatz.

55 II. Demgegenüber hat der Strafausspruch des Urteils auch hinsichtlich des Angeklagten S. keinen Bestand.

56 Bei Beihilfe zur Steuerhinterziehung ist für die Bemessung der Strafe des Gehilfen das im Gewicht seines Tatbeitrages zum Ausdruck kommende Maß seiner Schuld maßgeblich; dabei ist auch zu berücksichtigen, inwieweit Umfang und Folgen der Haupttat ihm zuzurechnen sind (vgl. BGH, Beschluss vom 16. August 2000 – 3 StR 253/00, wistra 2000, 463 mwN). Denn die Strafe jedes einzelnen Tatbeteiligten einer Steuerhinterziehung bestimmt sich – wie auch sonst – nach dem Maß seiner individuellen Schuld. Hieraus folgt, dass sich im Falle der Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung aus dem Urteil auch ergeben muss, in welcher Höhe die eingetretene Steuerverkürzung vom Gehilfen gefördert wurde. Hat der Haupttäter unabhängig vom Gehilfenbeitrag weitere Steuern verkürzt, muss sich das Urteil auch zum Ausmaß dieser Verkürzung verhalten, wenn diese beim Gehilfen strafscharfend gewertet werden soll (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Juni 2009 – 1 StR 229/09, NStZ-RR 2009, 311, 312).

57 Diesen Anforderungen wird das Urteil nicht gerecht (vgl. dazu die Ausführungen unter Ziffer B. II.); es ist deshalb auch hinsichtlich des Angeklagten S. im Ausspruch über die Einzelstrafen und die Gesamtstrafe aufzuheben.

58 III. Der Freispruch des Angeklagten S. vom Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in drei Fällen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, §§ 27, 53 StGB)

weist keinen durchgreifenden Rechtsfehler auf. Dem Freispruch liegen hinreichende und rechtsfehlerfrei getroffene Feststellungen zugrunde, die ihrerseits auf einer revisionsrechtlich nicht angreifbaren Beweiswürdigung beruhen. Die im Hinblick auf die Revision zuungunsten des Angeklagten K. erfolgten Ausführungen beanspruchen hier gleichermaßen Geltung.

D.

Revision des Angeklagten S.

59 Die auf die Verletzung verfahrensrechtlicher und sachlich-rechtlicher Vorschriften gestützte Revision des Angeklagten S. erzielt den aus dem Urteilstenor ersichtlichen Teilerfolg; im Übrigen ist sie unbegründet.

60 I. Die Rüge der Verletzung des § 244 Abs. 3 und 4 StPO greift aus den in der Zuschrift des Generalbundesanwalts zutreffend dargelegten Gründen nicht durch.

61 II. Die Sachrüge ist hingegen teilweise begründet und führt zur Aufhebung des gesamten Strafausspruchs.

62 1. Die Wertung des Landgerichts, der Angeklagte S. habe durch die Abfassung der Einkommensteuererklärungen für den Angeklagten K. unter bewusst wahrheitswidriger Erklärung zu geringer Einnahmen zur Steuerhinterziehung Hilfe geleistet (§ 27 StGB) und dies in zwei weiteren Fällen versucht, hält rechtlicher Nachprüfung stand.

- 63 a) Als Hilfeleistung im Sinne des § 27 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss. Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 22. Juli 2015 – 1 StR 447/14, wistra 2016, 31 und vom 1. August 2000 – 5 StR 624/99, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21 mwN).
- 64 Entscheidend ist, dass der Gehilfe die Dimension der Tat erfassen kann (vgl. BGH, Urteil vom 13. Januar 2015 – 1 StR 454/14, NStZ-RR 2015, 75). Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist dagegen nicht maßgeblich. Es genügt, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß (vgl. BGH, Urteil vom 1. August 2000 – 5 StR 624/99, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21).
- 65 b) Ausgehend von diesen Maßstäben sind hier die tatsächlichen Voraussetzungen für die Förderung der jeweiligen Haupttat und das Vorliegen des Gehilfenvorsatzes rechtsfehlerfrei festgestellt. Der Angeklagte S. hatte Kenntnis von der tatsächlichen Höhe der von dem Angeklagten K. erzielten Einnahmen wie auch von dessen vertraglichen Vereinbarungen mit der B. AG und dem Zeugen N. . Die beabsichtigte Steuerverkürzung war ihm hierdurch nicht nur in ihrer ungefähren Dimension, sondern im Hinblick auf die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen sogar genau bekannt. Ohne Bedeutung für die Verantwortlichkeit des Angeklagten S. im Jahr 2004 ist ferner, ob er von der Überweisung der 25.000 Euro auf das Auslandskonto des Angeklagten

K. und der Höhe dieses Betrages positiv Kenntnis hatte. Den Transfer von Geldern an den Angeklagten K. hielt der Angeklagte S. ausweislich der Urteilsfeststellungen aufgrund der ihm bekannten Vereinbarungen zwischen den Beteiligten zumindest für möglich und nahm dies billigend in Kauf. Dies reichte aus.

66 2. Der Strafausspruch betreffend den Angeklagten S. hat aus den bereits unter Ziffer B. II. und C. II. dargelegten Gründen keinen Bestand. Der Senat kann auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen nicht ausschließen, dass das Landgericht die Höhe der von dem Angeklagten S. geförderten Steuerverkürzungen und damit den Schuldumfang seiner Taten zu hoch bestimmt hat.

E.

67 Im Umfang der Aufhebung ist die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückzuverweisen. Die zugehörigen Feststellungen, mithin diejenigen Feststellungen, die sich auf die Berechnung der Steuern bezogen, hebt der Senat auf die Revisionen der Staatsanwaltschaft wie auch auf die Revision des Angeklagten S. auf (§ 353 Abs. 2 StPO), um dem neuen Tatgericht widerspruchsfreie neue Feststellungen zu ermöglichen, die eine nachvollziehbare Berechnung der Verkürzungsbeträge zulassen. Im Übrigen haben die Feststellungen Bestand.

Raum

Jäger

Cirener

Mosbacher

Fischer