



# BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

1 StR 718/08

vom

12. Mai 2009

Nachschlagewerk: ja  
BGHSt: nein  
Veröffentlichung: ja

---

StPO § 267 Abs. 1

Zu den Anforderungen an die Feststellung und die Beweiswürdigung von Besteuerungsgrundlagen in steuerstrafrechtlichen Urteilen.

BGH, Urt. vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08 - LG Gießen

in der Strafsache

gegen

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom 12. Mai 2009,  
an der teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof  
Nack

und die Richter am Bundesgerichtshof  
Dr. Wahl,  
Hebenstreit,  
Prof. Dr. Jäger,  
Prof. Dr. Sander,

Staatsanwalt  
als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Regierungsoberrat  
als Vertreter des Finanzamts Wetzlar,

Justizangestellte  
- bei der Verhandlung -,  
Justizangestellte  
- bei der Verkündung -  
als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Gießen vom 9. September 2008 wird
  - a) das Verfahren im Fall 1. der Urteilsgründe eingestellt, soweit der Angeklagte wegen Umsatzsteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 1999 verurteilt wurde;
  - b) die weitergehende Revision mit der Maßgabe verworfen, dass
    - aa) der Angeklagte in den Fällen 15. und 16. der Urteilsgründe schuldig ist des vorsätzlichen unerlaubten Besitzes einer halbautomatischen Kurzwaffe in Tateinheit mit vorsätzlichem unerlaubten Besitz von Munition und mit Führen eines verbotenen Gegenstandes;
    - bb) für die Fälle 15. und 16. der Urteilsgründe eine Einzel Freiheitsstrafe von neun Monaten festgesetzt wird.
2. Soweit das Verfahren eingestellt worden ist, hat die Staatskasse die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen des Angeklagten zu tragen; im Übrigen hat der Beschwerdeführer die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Von Rechts wegen

Gründe:

1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in elf Fällen, wegen Verstoßes gegen das Waffengesetz in zwei Fällen, wegen Beihilfe zum Betrug in zwei Fällen und wegen Beihilfe zum Verstoß gegen das Aufenthaltsgesetz zu der Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und fünf Monaten verurteilt. Die Revision des Beschwerdeführers, mit der er ohne nähere Ausführungen die Verletzung sachlichen Rechts rügt, hat lediglich den aus dem Tenor ersichtlichen Teilerfolg. Im Übrigen ist sie unbegründet.

I.

2 1. Der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung liegen folgende Feststellungen zu Grunde:

3 Der Angeklagte ist seit ca. 20 Jahren im Immobiliengeschäft tätig. Er erzielte steuerpflichtige Umsätze durch die Überlassung eigener und angemieteter Wohnungen; die meisten der Wohnungen überließ er Prostituierten zur Ausübung der gewerblichen Prostitution. Im Jahre 1999 gründete der Angeklagte die BH \_\_\_\_\_ gesellschaft mbH (nachfolgend: BH GmbH), deren Geschäftsführer er seit der Gründung war.

4 Für den Veranlagungszeitraum 1999 unterließ es der Angeklagte für sich persönlich Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Dadurch wurde Umsatzsteuer in Höhe von 55.040,-- DM verkürzt. Darüber hinaus gab er unter dem Datum des 8. Februar 2001 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 bei dem für ihn zuständigen Finanzamt ab, in der er bewusst wahrheitswidrig zu

geringe Einkünfte erklärte, weshalb am 5. April 2001 die von ihm zu zahlende Einkommensteuer um 100.982,-- DM und der Solidaritätszuschlag um 5.505,17,-- DM zu gering festgesetzt wurden. Auf dieser Grundlage setzte das Landgericht wegen Steuerhinterziehung in drei tateinheitlichen Fällen eine Geldstrafe von 270 Tagessätzen fest.

5 Für die Veranlagungszeiträume der Jahre 2000 bis 2004 erklärte der Angeklagte die aus der Überlassung der Wohnungen resultierenden Einkünfte und Umsätze, die er selbst und die BH GmbH erzielte, in den jeweiligen Steuererklärungen nicht vollständig, wodurch Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag, Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer in einer Gesamthöhe von etwa 620.000,-- EUR verkürzt wurden.

6 2. Die Verurteilung im Fall 1. der Urteilsgründe kann keinen Bestand haben, soweit der Angeklagte für den Veranlagungszeitraum 1999 tateinheitlich auch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer verurteilt wurde. Ihr steht ein Verfolgungshindernis entgegen, weshalb das Verfahren insoweit einzustellen ist.

7 a) Selbst wenn man wegen der Einschaltung eines Steuerberaters davon ausgeht, dass dem Angeklagten über die gesetzliche Frist nach § 149 Abs. 2 AO (31. Mai 2000) hinaus eine Fristverlängerung eingeräumt war (vgl. die Gleichlautenden Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen für das Kalenderjahr 1999, BStBl. 2000 I, 86), war die Tat jedenfalls spätestens am 30. September 2000 beendet (vgl. BGHR AO § 370 Verjährung 3). Bis zum Eintritt der Verjährung erfolgte keine geeignete Unterbrechungshandlung. Der Durchsuchungsbeschluss in dem gegen den Angeklagten geführten Verfahren (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 StGB) wurde erst am 24. März 2006 erlassen.

8            b) Das Verfahren ist daher insoweit gemäß § 260 Abs. 3 StPO einzustellen. Die Annahme von Tateinheit steht dem nicht entgegen. Zwar bedarf es einer förmlichen Einstellung nicht, wenn sich ein Prozesshindernis nur auf eine tateinheitlich begangene Gesetzesverletzung bezieht (BGHSt 7, 305, 306; Meyer-Goßner, StPO 51. Aufl. § 260 Rdn. 43). Der Bundesgerichtshof hat jedoch andererseits entschieden, dass in Fällen, in denen sich die Annahme von Tateinheit schon aufgrund des der Anklage zu Grunde liegenden Sachverhalts als verfehlt darstellt, ein Teilfreispruch zu erfolgen hat, wenn eine der in Betracht kommenden selbständigen Taten nicht nachzuweisen ist (BGH NJW 1993, 2125, 2126; ebenso Schoreit in KK StPO § 260 Rdn. 20, Meyer-Goßner StPO 51. Aufl. § 260 Rdn. 12 m.w.N.).

9            Der vorliegende Fall, in dem die Verurteilung wegen Vorliegens eines Verfolgungshindernisses nicht erfolgen kann, ist diesen Fällen vergleichbar. Auch insoweit ist zur erschöpfenden Erledigung des angeklagten Prozessstoffes eine Teileinstellung auszusprechen, da sich die Annahme von Tateinheit in der Anklage und dem Eröffnungsbeschluss als verfehlt erweist. Denn durch die pflichtwidrig unterlassene Umsatzsteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 1999 ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt. Demgegenüber verwirklichte der Angeklagte durch Abgabe der unrichtigen Einkommensteuererklärung und die daran anschließende Festsetzung durch die Finanzbehörden den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Liegen aber die Handlungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und die Unterlassungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, die sich zudem noch auf unterschiedliche Steuerarten beziehen, stehen die beiden verwirklichten Straftaten in Tatmehrheit (BGH wistra 2005, 30, 31).

- 10            3. Die Feststellungen hinsichtlich der übrigen Fälle der Steuerhinterziehung tragen demgegenüber den Schuld- und den Strafausspruch. Wenngleich die Sachdarstellung teilweise unvollständig ist und die getroffenen Feststellungen nicht zwischen der Darlegung des Tatgeschehens, der Beweiswürdigung und der rechtlichen Würdigung unterscheiden, so dass sie sich teilweise auch als unklar und unübersichtlich erweisen, ermöglichen sie dem Senat dennoch eine hinreichende rechtliche Überprüfung des Urteils.
- 11            a) Nach § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO müssen die Urteilsgründe die für erwiesen erachteten Tatsachen, also das Tatgeschehen mitteilen, in dem die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden. Dies muss in einer geschlossenen Darstellung aller äußeren und jeweils im Zusammenhang damit auch der dazugehörigen inneren Tatsachen in so vollständiger Weise geschehen, dass in den konkret angeführten Tatsachen der gesetzliche Tatbestand erkannt werden kann (vgl. BGHR StPO § 267 Abs. 1 Satz 1 Sachdarstellung 4 und 7). Nur dann kann das Revisionsgericht auf die Sachrüge prüfen, ob bei der rechtlichen Würdigung eine Rechtsnorm nicht oder nicht richtig angewendet worden ist (§ 337 StPO).
- 12            Bei der Steuerhinterziehung kommt hinzu, dass die Blankettnorm des § 370 AO und die sie ausfüllenden steuerrechtlichen Vorschriften zusammen die maßgebliche Strafvorschrift bilden (BGH NStZ 2007, 595). Die Strafvorschrift des § 370 AO wird materiellrechtlich ausgefüllt durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (vgl. BGH NStZ-RR 1997, 374, 375; NStZ 2001, 201).

- 13 Die sachlich-rechtliche Prüfung der rechtlichen Würdigung durch das Revisionsgericht setzt bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung voraus, dass die steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sind. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (Besteuerungsgrundlagen).
- 14 b) Bei einer Steuerhinterziehung durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen sind daher grundsätzlich folgende Anforderungen zu stellen:
- 15 aa) Die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist einerseits Erklärungsdelikt. Der Tatbestand wird dadurch verwirklicht, dass gegenüber den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden. Daher ist festzustellen, wann der Angeklagte welche Steuererklärungen mit welchem Inhalt abgegeben hat (BGHR StPO § 267 Abs. 1 Satz 1 Sachdarstellung 4).
- 16 bb) Die Steuerhinterziehung ist darüber hinaus Erfolgsdelikt, da § 370 Abs. 1 AO voraussetzt, dass durch die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt worden sind. Steuern sind dabei namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Insoweit bedarf es einerseits der Feststellung, welche Steuern seitens der Finanzbehörden zu welchem Zeitpunkt festgesetzt wurden (sog. Ist-Steuer). Weiter ist erforderlich, dass zum einen der tatsächliche Sachverhalt festgestellt wird, aus dem die von Gesetzes wegen geschuldete Steuer folgt (sog. Soll-Steuer). Daneben ist die Soll-Steuer als solche festzustellen. Aus der Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Steuer ergibt sich dann die verkürzte Steuer.



- 17 c) Von der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, also der steuerrechtlich erheblichen Tatsachen, zu unterscheiden ist die Frage, in welchem Umfang die festgestellten Tatsachen gewürdigt werden müssen (Beweiswürdigung). Für einen geständigen und zudem verteidigten Angeklagten (vgl. § 140 Abs. 1 Nr. 1 StPO) gilt grundsätzlich:
- 18 Räumt der Angeklagte die Besteuerungsgrundlagen ein und hat sich der Tatrichter erkennbar von der Richtigkeit des Geständnisses überzeugt, dann genügt eine knappe Würdigung der so gefundenen Überzeugung. Jedenfalls, soweit es um das „reine Zahlenwerk“ - etwa den Umsatz, die Betriebseinnahmen oder die Betriebsausgaben - geht, wird regelmäßig davon ausgegangen werden können, dass auch ein steuerrechtlich nicht versierter Angeklagter diese Parameter aus eigener Kenntnis bekunden kann.
- 19 Der Tatrichter kann seine Überzeugung insoweit auch auf verlässliche Wahrnehmungen von Beamten der Finanzverwaltung zu den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen stützen. Angaben von Beamten der Finanzverwaltung zu tatsächlichen Gegebenheiten können - wie bei sonstigen Zeugen auch - taugliche Grundlage der Überzeugung des Tatgerichts sein.
- 20 d) Die auf den so festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und daher Aufgabe des Tatgerichts (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 9; BGH NStZ 2001, 200, 201). Dieses ist zwar nicht gehalten, den eigentlichen Berechnungsvorgang als Teil der Subsumtion im Urteil darzustellen, sofern dieser vom Revisionsgericht selbst durchgeführt werden kann. Freilich empfiehlt sich eine solche Berechnungsdarstellung bereits deshalb, weil sie die Nachvollziehbarkeit des Urteils

erleichtert. Zudem bietet die Berechnungsdarstellung die Möglichkeit zu kontrollieren, ob die steuerlich erheblichen Tatsachen im angefochtenen Urteil festgestellt sind.

21 Den der Berechnungsdarstellung zukommenden Aufgaben kann nicht durch Bezugnahmen auf Betriebs- oder Fahndungsprüfungsberichte entsprochen werden. Das Tatgericht ist aber nicht gehindert, sich Steuerberechnungen von Beamten der Finanzverwaltung anzuschließen, die auf den festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauen. Allerdings muss im Urteil zweifelsfrei erkennbar sein, dass das Tatgericht eine eigenständige - weil ihm obliegende Rechtsanwendung - Steuerberechnung durchgeführt hat (vgl. Jäger StraFo 2006, 477, 479 m.w.N.).

22 e) Den vorstehenden Anforderungen wird das Urteil nicht in vollem Umfang gerecht. Auf der teilweise unvollständigen Sachdarstellung beruht das Urteil indes nicht.

23 aa) Ist die sachlich-rechtliche Überprüfung dem Revisionsgericht aufgrund unzureichender Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht zuverlässig möglich, so beruht das Urteil grundsätzlich auf einer Verletzung des Gesetzes (§ 337 StPO).

24 Ausnahmsweise kann trotz unzureichender Darstellung der Besteuerungsgrundlagen aber ein Beruhen dann ausgeschlossen werden, wenn sich die Darstellungsmängel allein auf die Überprüfbarkeit der Höhe der hinterzogenen Steuern - mithin die Überprüfbarkeit des Schuldumfangs - durch das Revisionsgericht beziehen und auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen sicher ausgeschlossen werden kann, dass die Steuerberechnung den Angeklagten in Bezug auf den Schuldumfang beschwert.

25           bb) So liegt der Fall hier. Die getroffenen Feststellungen tragen den Schuldspruch; auf der Grundlage der im Urteil - wenngleich an unterschiedlichen Stellen - mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen kann der Senat auch ausschließen, dass sich auf der Grundlage einer rechtsfehlerfreien Darstellung eine geringere Steuerverkürzung ergeben hätte.

26           Anhand der mitgeteilten Umsätze sowie der festgestellten Aufwendungen, die seitens des Angeklagten bzw. der BH GmbH getätigt wurden, lässt sich die von Gesetzes wegen geschuldete Umsatzsteuer ebenso wie die von Gesetzes wegen geschuldete Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer in ihrer Größenordnung berechnen. Soweit bei der Darstellung der im Veranlagungszeitraum 2000 hinterzogenen Steuern teilweise Feststellungen fehlen, die angesichts der damaligen Geltung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens (vgl. § 27 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 2 KStG aF) erforderlich waren, gefährdet dies den Bestand des Urteils im konkreten Fall nicht. Insbesondere kann trotz der fehlenden Feststellungen zum verwendbaren Eigenkapital der BH GmbH (vgl. insoweit Senat, Urt. vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 375/08) die Höhe der hinterzogenen Körperschaftsteuer ermittelt werden. Aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ergibt sich, dass es bei der BH GmbH im Veranlagungszeitraum 2000 nach damaligem Recht kein verwendbares Eigenkapital gab, das auf der Ebene der Gesellschafter zu einer weiteren Steuererstattung geführt hätte oder hätte führen können.

27           Die auf dieser Grundlage erfolgte Überprüfung der vom Landgericht angenommenen Soll-Steuern durch den Senat ergab keine Berechnungsfehler zum Nachteil des Angeklagten. Dieser hat zudem das Ergebnis der Neuberechnung der Steuern, die auf der Grundlage der von ihm eingestandenen Be-

steuerungsgrundlagen in der Hauptverhandlung erfolgte, auch anerkannt. Hierfür war der kaufmännisch versierte und verteidigte Angeklagte auch ausreichend sachkundig.

II.

28                    Demgegenüber kann in den Fällen 15. und 16. der Urteilsgründe die Verurteilung wegen Verstoßes gegen das Waffengesetz in zwei Fällen keinen Bestand haben.

29                    1. Das Landgericht hat insoweit festgestellt, dass bei der Durchsuchung des Hauses des Angeklagten am 25. April 2006 eine ihm gehörende Pistole P 38, 9 mm sowie knapp 400 Patronen Munition Kaliber 22 aufgefunden wurden, für die der Angeklagte keine waffenrechtliche Erlaubnis hatte. Daneben führte der Angeklagte bei seiner Festnahme am gleichen Tag im Handschuhfach seines Fahrzeuges einen Schlagring bei sich.

30                    2. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs erweist sich die Verurteilung wegen Verstoßes gegen das Waffengesetz in zwei Fällen als rechtsfehlerhaft.

31                    Das gleichzeitige unerlaubte Ausüben der tatsächlichen Gewalt über mehrere Waffen oder Waffenteile bzw. Munition, auch wenn sie nicht unter dieselbe Strafbestimmung fallen, gilt als nur ein Verstoß gegen das Waffenrecht (st. Rspr., vgl. BGHR WaffG § 52 Konkurrenzen 1; BGH NStZ-RR 2003, 124 f.; BGHR WaffG § 52a Abs. 1 Konkurrenzen 1 m.w.N.; BGH, Beschl. vom 13. Januar 2009 - 3 StR 543/08 jeweils m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn der Täter mehrere Waffen besitzt und lediglich eine davon führt (BGHR WaffG § 53 Abs. 3a Konkurrenzen 2; BGH NStZ 2001, 101). Hieran hält der Senat fest,

auch wenn in Fällen, bei denen - wie hier - durch das Führen einer der Waffen eine besonders gefährliche Manifestation des Willens zur Gewaltausübung gegeben ist, eine andere Beurteilung nicht weniger überzeugend erscheint.

32 Der Schuldspruch in diesem Zusammenhang ist daher so wie geschehen zu berichtigen. § 265 StPO steht dem nicht entgegen; der insoweit geständige Angeklagte hätte sich auch im Falle eines Hinweises nicht anders und Erfolg versprechender als geschehen verteidigen können.

### III.

33 Im Zusammenhang mit der Verurteilung des Angeklagten wegen Beihilfe zum Verstoß gegen das Aufenthaltsgesetz und wegen Beihilfe zum Betrug in zwei Fällen zeigt die Revision keinen Rechtsfehler auf.

### IV.

34 1. Der Wegfall der Verurteilung wegen tateinheitlicher Steuerhinterziehung hinsichtlich der Umsatzsteuer für den Veranlagungszeitraum 1999 im Fall 1. der Urteilsgründe führt nicht zur Aufhebung der hierfür verhängten - angesichts des verbleibenden Schadens und der einschlägigen Vorstrafe des Angeklagten sehr maßvollen - Einzelstrafe. Der Senat kann ausschließen, dass das Landgericht bei zutreffender rechtlicher Würdigung auf eine geringere Einzelstrafe erkannt hätte, weil auch festgestellte, aber verjährte Taten bei der Findung schuldangemessener Strafen berücksichtigt werden können (vgl. Senat, Beschl. vom 27. August 2008 - 1 StR 452/08; Fischer, StGB 56. Aufl. § 46 Rdn. 38b m.w.N.).

35           2. Der Wegfall der in Fall 16. der Urteilsgründe verhängten Einzelstrafe von vier Monaten führt nicht zur Aufhebung des Gesamtstrafenausspruchs. In Anbetracht der verbleibenden Einzelstrafen und der maßvollen Erhöhung der Einsatzstrafe von einem Jahr und drei Monaten, kann der Senat in entsprechender Anwendung von § 354 Abs. 1 StPO ausschließen, dass das Landgericht auf eine niedrigere Gesamtstrafe als zwei Jahre und fünf Monate erkannt hätte.

36           3. Unabhängig davon weist der Senat darauf hin, dass das Landgericht die an sich für schuldangemessen erachtete Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten um fünf Monate milderte, ohne dass dies rechtlich geboten war.

37           Der Milderung lag zu Grunde, dass der gegen den Angeklagten ergangene Haftbefehl mit der Maßgabe außer Vollzug gesetzt wurde, dass der Aufenthalt des Angeklagten mittels einer elektronischen Fußfessel überwacht wird. Die Auflage wurde für die Dauer von einem Jahr und fünf Monaten vollzogen. Diesem Umstand hat die Strafkammer einerseits „ganz erheblich bei der Strafzumessung zugunsten des Angeklagten“ Rechnung getragen (UA S. 28). Darüber hinaus erachtete das Landgericht deswegen aber eine Milderung der tatsächlich für schuldangemessen erachteten Gesamtfreiheitsstrafe für erforderlich.

38           Die Überwachung des Aufenthalts des Angeklagten mittels einer elektronischen Fußfessel stellt indes keine haftgleiche Freiheitsentziehung, sondern vielmehr nur eine Freiheitsbeschränkung dar (vgl. auch Senat NJW 1998, 767; Heghmanns ZRP 1999, 297, 302, siehe auch Fünfsinn in Festschrift für Eisenberg S. 691, 697 m.w.N.). Eine wie auch immer geartete Anrechnung auf die

verhängte Strafe ist daher nicht erforderlich. Vielmehr handelt es sich - wie vom Landgericht im Ansatz richtig gesehen - nur um einen allgemeinen Strafzumessungsgrund zu Gunsten des Angeklagten.

Nack

Wahl

Hebenstreit

Jäger

Sander