



5 StR 594/07

BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

vom 4. März 2008
in der Strafsache
gegen

wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung u. a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 4. März 2008 beschlossen:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Duisburg vom 22. Mai 2007 nach § 349 Abs. 4 StPO
 - a) im Schuldspruch dahin abgeändert, dass der Angeklagte der Beihilfe zur Steuerhinterziehung und zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt in 13 Fällen schuldig ist, und
 - b) im gesamten Strafausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet 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.

G r ü n d e

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten – unter Einbeziehung der rechtskräftigen Einzelstrafen aus einer zäsurbildenden früheren Verurteilung und unter Aufrechterhaltung der dort angeordneten Maßregeln – wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 36 Fällen und wegen Beihilfe zum Vorenthalten von Arbeitnehmeranteilen in 24 Fällen, davon in drei Fällen in Tateinheit mit Beihilfe zum Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen, zu einer Gesamtfrei-

heitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Daneben hat es den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in sechs Fällen sowie wegen Beihilfe zum Vorenthalten von Arbeitnehmeranteilen in Tateinheit mit Beihilfe zum Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen in sechs Fällen zu einer weiteren Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr verurteilt, deren Vollstreckung es zur Bewährung ausgesetzt hat. Die Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge den – über den mit der gleichen Zielrichtung gestellten Antrag des Generalbundesanwalts hinausgehenden – aus dem Tenor ersichtlichen Erfolg. Im Übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

- 2 1. Die Urteilsfeststellungen sind rechtsfehlerfrei getroffen. Sie rechtfertigen allerdings das vom Landgericht angenommene Konkurrenzverhältnis der Taten nicht. Der Senat ändert daher den Schuldspruch in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang ab. Er schließt aus, dass sich der geständige Angeklagte gegen den geänderten Schuldspruch wirksamer als geschehen hätte verteidigen können.

- 3 a) Ob bei Beihilfe Tateinheit oder -mehrheit anzunehmen ist, hängt von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der vom Gehilfen geförderten Haupttaten ab. Tatmehrheit nach § 53 StGB ist anzunehmen, wenn durch mehrere Hilfeleistungen mehrere selbständige Taten unterstützt werden, also den Haupttaten jeweils eigenständige Beihilfehandlungen zuzuordnen sind. Dagegen liegt eine Beihilfe im Sinne des § 52 StGB vor, wenn der Gehilfe mit einer einzigen Unterstützungshandlung zu mehreren Haupttaten eines anderen Hilfe leistet (vgl. BGH NStZ 2000, 83). Dasselbe gilt wegen der Akzessorietät der Teilnahme, wenn sich mehrere Unterstützungshandlungen auf dieselbe Haupttat beziehen (BGHSt 46, 107, 116; vgl. zum Ganzen auch Jäger wistra 2000, 344, 346).

- 4 b) Nach diesen Grundsätzen hält die Verurteilung des Angeklagten wegen jeweils selbständiger Fälle der Beihilfe (§ 53 StGB) rechtlicher Nach-

prüfung nicht stand, soweit der Angeklagte durch dieselben Unterstützungshandlungen sowohl zur Hinterziehung von Umsatzsteuer und von Lohnsteuer als auch zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt Beihilfe geleistet hat. Vielmehr ist der Angeklagte – ohne dass sich der Schuldumfang verändert – lediglich der Beihilfe zur Steuerhinterziehung und zum Vorenthalten von Arbeitsentgelten in 13 Fällen schuldig. Danach gilt hier grundsätzlich, dass der Angeklagte bezogen auf jeden Monat nur eine Tat begangen hat, indem er den Haupttätern Scheinrechnungen überließ, auf deren Grundlage diese für die A. S. GmbH unrichtige Umsatzsteuererklärungen, unrichtige Lohnsteueranmeldungen sowie unrichtige Sozialversicherungsbeitragsnachweise abgaben. Allerdings sind dabei die Auswirkungen etwaiger Quartalsanmeldungen und Jahreserklärungen zu beachten.

5 aa) Die erste strafbare Beihilfe des Angeklagten umfasst dessen gesamte Unterstützungstätigkeit zu allen sich auf das Jahr 2002 beziehenden und im Rahmen der Geschäftstätigkeit der A. S. GmbH begangenen Haupttaten der Hinterziehung von Umsatzsteuer und Lohnsteuer sowie des Vorenhaltens von Arbeitsentgelt. Mit der Erstellung und Übergabe von Scheinrechnungen im Zeitraum von Juli bis Dezember 2002 unterstützte der Angeklagte monatlich jeweils sowohl die Einreichung unrichtiger Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen als auch die Fertigung und Einreichung unrichtiger Beitragsnachweise für die Sozialversicherung. Somit leistete der Angeklagte mit sechs Tatbeiträgen zu insgesamt 18 Haupttaten Hilfe. Da mit diesen Tatbeiträgen aber jeweils zugleich die Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 erleichtert werden sollte, mithin alle Unterstützungshandlungen auch der Förderung dieser Haupttat dienten, liegt insoweit insgesamt nur eine einheitliche Beihilfe im Sinne von § 52 StGB zu allen 19 Haupttaten vor (vgl. Jäger aaO).

6 bb) Die vom Angeklagten im Zeitraum von Januar bis März 2003 mit der Überlassung von Scheinrechnungen für die A. S. GmbH geleisteten

Unterstützungshandlungen bilden eine weitere einheitliche Beihilfe zu den in diesem Zeitraum begangenen Haupttaten der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen, der Hinterziehung von Lohnsteuer durch Einreichung einer unrichtigen Quartalsanmeldung und des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt durch Einreichung unrichtiger Beitragsnachweise. Denn sämtliche in diesem Zeitraum vom Angeklagten erstellten Scheinrechnungen dienten auch der Förderung der Lohnsteuerhinterziehung durch Einreichung einer unrichtigen Lohnsteueranmeldung für das erste Quartal 2003.

7 cc) Gleiches gilt für die Hinterziehung von Umsatz- und Lohnsteuer sowie das Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Zeitraum von April bis Juni 2003 mit Blick auf die Hilfeleistung zur Hinterziehung der Lohnsteuer durch Einreichung einer unrichtigen Lohnsteueranmeldung für das zweite Quartal 2003. Dass der Angeklagte mit den im Jahr 2003 geleisteten Unterstützungshandlungen auch zur Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2003 Hilfe geleistet habe, hat das Landgericht nicht festgestellt. Ein derartiger Tatvorwurf ist auch nicht aus dem Verfahren nach § 154a StPO ausgeschieden worden.

8 dd) Für den Zeitraum von August 2003 bis März 2004 hat das Landgericht als Beihilfehandlungen des Angeklagten die Gründung einer weiteren Scheinfirma (der K. GmbH) und die Einweisung des gesondert verfolgten St. in das Ausstellen und die Weitergabe von Scheinrechnungen festgestellt (UA S. 15 f., 36). Wieviele Scheinrechnungen der Angeklagte selbst in diesem Tatzeitraum übergab und welchen Anmeldezeitraum diese Rechnungen betrafen, konnte das Landgericht nicht feststellen. Der Senat schließt insoweit weitergehende Feststellungen in einem neuen Rechtsgang aus. Damit kann für diesen Zeitraum nur von einer einheitlichen Beihilfehandlung des Angeklagten durch seinen Organisationsbeitrag bei Beginn der Deliktsserie ausgegangen werden.

9 Dieser Organisationsbeitrag und die im Juli 2003 noch unter einer anderen Scheinfirma (der D. GmbH) vom Angeklagten übergebenen Scheinrechnungen förderten zugleich dieselbe Haupttat, nämlich die Abgabe der unrichtigen Lohnsteueranmeldung für das dritte Quartal 2003. Daher bilden diese beiden Handlungen eine Tat im Sinne des § 52 StGB. Die Beihilfe zur Lohnsteuerhinterziehung für das dritte Quartal 2003 steht ihrerseits mit der Beihilfe zur Hinterziehung der Umsatzsteuer und zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt für den Monat Juli 2003 in Tateinheit. Damit ist für den Tatzeitraum von Juli 2003 bis März 2004 von einer Tat im Sinne des § 52 StGB auszugehen.

10 ee) Im verbleibenden Tatzeitraum von Dezember 2004 bis August 2005 hat der Angeklagte in jedem Monat eine selbständige Beihilfe im Sinne des § 52 StGB zu den im Rahmen der A. S. GmbH verwirklichten Haupttaten der Hinterziehung von Lohnsteuer sowie des Vorenthalten von Arbeitsentgelt begangen. Mit der Übergabe von Scheinrechnungen hat er jeweils zugleich zur Hinterziehung von Lohnsteuern als auch zu einer Tat nach § 266a StGB Hilfe geleistet.

11 c) Der Senat sieht gemäß § 260 Abs. 4 Satz 5 StPO davon ab, in der Urteilsformel bei jedem Einzelfall die gleichartige Tateinheit zum Ausdruck zu bringen. Hierdurch würde der Tenor unübersichtlich; dies widerspräche dem Gebot der Klarheit und Verständlichkeit der Urteilsformel (vgl. BGH wistra 2007, 388, 391 m.w.N.).

12 2. Die Änderung des Konkurrenzverhältnisses bedingt hier die Aufhebung sämtlicher Einzel- und Gesamtstrafen. Den auf der Grundlage des neu gefassten Schuldspruchs festzusetzenden Einzelstrafen sind jeweils höhere Hinterziehungsbeträge zugrunde zu legen. Der Aufhebung von Feststellungen bedarf es bei den hier vorliegenden Rechtsfehlern nicht.

13 3. Für die Festsetzung der neuen 13 Einzelstrafen weist der Senat auf Folgendes hin:

14 Die Höhe der bisherigen, nunmehr entfallenen Einzelstrafen darf überschritten werden. Das Verschlechterungsverbot (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO) steht dem nicht entgegen. Es ist bei dieser Sachlage lediglich geboten, dass jeweils die Summe der bisherigen Einzelstrafen bei der Bemessung der neu festzusetzenden Einzelstrafe nicht überschritten wird (vgl. BGHR StPO § 358 Abs. 2 Nachteil 12). Überdies hat es bei Einzelgeldstrafen zu verbleiben, soweit im betreffenden Gesamtkomplex bisher nur Einzelgeldstrafen verhängt worden sind (vgl. etwa die für die im Tatzeitraum von Januar bis März 2003 oder im Dezember 2004 begangenen Beihilfehandlungen verhängten Einzelgeldstrafen). Schließlich dürfen die beiden neu zu bildenden Gesamtstrafen nicht höher sein als die bisherigen (st. Rspr.; BGHR StPO § 358 Abs. 2 Nachteil 3, 7, 12 m.w.N.).

15 Der neue Tatrichter wird bei der Strafbemessung auch zu bedenken haben, dass sich allein durch die Änderung des Konkurrenzverhältnisses der Gesamtunrechtsgehalt der Taten nicht verringert hat. Insbesondere die rechtsfehlerfrei festgestellten Hinterziehungsbeträge bleiben hiervon unberührt. Allerdings wird das neue Tatgericht bei der Strafzumessung im Hinblick auf die Hinterziehung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 zu beachten haben, dass sich die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juli bis Dezember 2002 und die Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 auf dieselbe Steuerart und dasselbe Steueraufkommen eines Besteuerungszeitraumes beziehen und sich der Unrechtsgehalt teilweise überschneidet, wenn auch nicht vollständig deckungsgleich ist (vgl. BGHSt 49, 359, 362 ff.; BGH wistra 2005, 145, 146 f.). Der neue Tatrichter sollte – soweit sich das Verfahren auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2002 bezieht – eine Verfahrensbeschränkung nach § 154a StPO auf den Tatvorwurf der Beihilfe zu der durch die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für das

Jahr 2002 begangenen Steuerhinterziehung in Betracht ziehen (vgl. auch dazu BGHSt aaO S. 365; BGH aaO).

- 16 Etwa zu treffende neue Feststellungen dürfen zugrundegelegt werden, wenn sie den nunmehr rechtskräftigen nicht widersprechen.

Basdorf Gerhardt Brause
 Schaal Jäger