



# BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

1 StR 373/15

vom

27. Oktober 2015

BGHSt: ja  
BGHR: ja  
Nachschlagewerk: ja  
Veröffentlichung: ja

---

AO § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1

Ein großes Ausmaß im Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO liegt bei jeder Steuerhinterziehung über 50.000 Euro vor (Fortentwicklung von BGHSt 53, 71).

BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 - 1 StR 373/15 - LG Mannheim

in der Strafsache

gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom 27. Oktober 2015, an der teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof  
Dr. Raum,

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

Staatsanwalt  
als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt  
als Verteidiger,

Justizobersekretärin  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Mannheim vom 16. April 2015 wird verworfen.

Der Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Von Rechts wegen

Gründe:

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 19 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt, von denen zwei Monate als Kompensation für eine rechtswidrige Verfahrensverzögerung als vollstreckt gelten. Die Vollstreckung der Gesamtfreiheitsstrafe hat das Landgericht zur Bewährung ausgesetzt.
- 2 Gegen das Urteil richtet sich die Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt. Das Rechtsmittel hat keinen Erfolg.

I.

- 3                    1. Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte in den Jahren 2000 bis 2004 in der Pizzeria seines Onkels F. angestellt, die dieser als Einzelunternehmer betrieb. Um gegenüber der Finanzverwaltung niedrige Umsätze bzw. Gewinne zu dokumentieren, ließ F. durch den Angeklagten oder einen seiner anderen Angestellten einen Teil seiner Umsätze in den Registrierkassen vor Ausdruck des Bons löschen. Darüber hinaus rechnete er mit dem Lieferanten Teile seines Einkaufs bar ab, über den anderen Teil ließ er Rechnungen ausfertigen, die für die Buchhaltungsunterlagen bestimmt waren. Zumindest für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2003 und die Voranmeldungszeiträume April 2004 und Mai 2004 gab F. so- dann Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie Gewerbesteuer-, Umsatzsteuer- und Einkommensteuerklärungen ab, in denen er Teile seiner Umsätze verschwieg bzw. zu niedrige Gewinne aus Gewerbebetrieb angab.
- 4                    Nachdem diese Manipulationen durch die Steuerfahndung bei einer Betriebsprüfung entdeckt worden waren, ergingen geänderte Steuerbescheide mit hohen Steuernachforderungen. F. veräußerte den Betrieb nun an den Angeklagten, wobei sie vereinbarten, das bisherige System der Steuerhinterziehung unverändert fortzuführen.
- 5                    Der Angeklagte übernahm die Pizzeria als Betriebsinhaber und wesentliche Geschäftsführeraufgaben, trat gegenüber dem Finanzamt, den Lieferanten und den Kunden als leistender Unternehmer auf, war Ansprechpartner für das Personal, entnahm wesentliche Teile der Gewinne für eigene Zwecke und manipulierte die Registrierkassen. In Absprache mit F. gab er für die

Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 falsche Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerjahreserklärungen ab und für Januar 2008 bis Mai 2009 unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen. Die Steuererklärungen für das Jahr 2006 gingen am 10. Oktober 2007, die für das Jahr 2007 am 6. November 2008 beim Finanzamt ein.

6 Bezogen auf den Veranlagungszeitraum 2006 verkürzte der Angeklagte Umsatzsteuer in Höhe von 25.151 Euro. Hiervon zog die Strafkammer für die Strafzumessung Vorsteuern in Höhe von 3.960 Euro ab und legte insoweit einen Betrag von 21.191 Euro zugrunde. Unter Hinzurechnung hinterzogener Gewerbesteuer von 17.446 Euro ergab sich für die Strafkammer für dieses Jahr insgesamt ein strafzumessungsrelevanter Steuerschaden von 38.637 Euro. Die Verfolgung der Einkommensteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2006 wurde nach § 154a Abs. 1 StPO behandelt.

7 Für den Veranlagungszeitraum 2007 verkürzte der Angeklagte Umsatzsteuer in Höhe von 53.830 Euro. Der Strafzumessung legte die Strafkammer unter Abzug von Vorsteuern in Höhe von 8.578 Euro einen Betrag von 45.252 Euro zugrunde. Unter Hinzurechnung hinterzogener Gewerbesteuer von 35.356 Euro ergab sich für die Strafkammer für dieses Jahr insgesamt ein strafzumessungsrelevanter Steuerschaden von 80.610 Euro. Die Verfolgung der Einkommensteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2007 wurde ebenfalls nach § 154a Abs. 1 StPO behandelt.

8 Mit den 17 unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen bewirkte der Angeklagte insgesamt eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von 60.858 Euro.

9 2. Die unrichtigen Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2006 wie auch für den Veranlagungszeitraum 2007 hat die

Strafkammer jeweils als tateinheitlich begangene (§ 52 StGB) Steuerhinterziehung jeweils nach § 370 Abs. 1 AO gewertet.

10            3. Für den Veranlagungszeitraum 2007 hat die Strafkammer im Rahmen der Strafzumessung ausgehend von der Annahme, dass das Regelbeispiel einer Steuerverkürzung in großem Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) verwirklicht sei, einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung angenommen. Sie hat insoweit eine Freiheitsstrafe von einem Jahr und zwei Monaten verhängt, die zugleich die Einsatzstrafe bildet.

11            Die Steuerhinterziehung betreffend den Veranlagungszeitraum 2006 hat die Strafkammer mit einer Freiheitsstrafe von acht Monaten und die 17 Fälle der Jahre 2008 bis 2009 jeweils mit einer Freiheitsstrafe von drei Monaten geahndet.

## II.

12            Die Revision des Angeklagten ist unbegründet.

13            Die Verfahrensrüge bleibt aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen erfolglos.

14            Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der Sachrüge hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben.

15            1. Der Schuldspruch hält rechtlicher Nachprüfung stand.

- 16 a) Im Rahmen der gewerbesteuerrechtlichen Prüfung ist die Strafkammer ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass der Angeklagte nach außen als Geschäftsinhaber (mit unbeschränkter Vertretungsmacht), also als Unternehmer im eigenen Namen, aufgetreten ist. Er war zur Gewerbesteuer zu veranlagten, weil er das Gewerbe führte.
- 17 Rechtsfehlerfrei hat die Strafkammer den Angeklagten auch als zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen verpflichteten Unternehmer (§ 18 UStG) angesehen.
- 18 Zur Abgabe solcher Erklärungen ist in der Regel der Unternehmer verpflichtet, der die Leistung erbracht hat. Dies ist regelmäßig derjenige Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausgeführt hat. Auch ein Strohmännchen, der nach außen im eigenen Namen auftritt, im Verhältnis zum Hintermann jedoch auf dessen Rechnung handelt, kann daher leistender Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein. Vorgeschobene Strohmännchengeschäfte zwischen einem Strohmännchen und dem Leistungsempfänger sind hingegen dann umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, wenn sie nur zum Schein (vgl. § 41 Abs. 2 AO) abgeschlossen sind, mithin die Vertragsparteien - der Strohmännchen und der Leistungsempfänger - einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem "Hintermann" eintreten sollen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 29. Januar 2015 - 1 StR 216/14, NStZ 2015, 283, 285, vom 8. Juli 2014 - 1 StR 29/14, NStZ-RR 2014, 310, 312, vom 5. Februar 2014 - 1 StR 422/13, wistra 2014, 191 und vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331, 333, jeweils mwN).

19           Ausgehend von diesem Maßstab war der Angeklagte als leistender Unternehmer anzusehen; denn die Rechtswirkungen der Geschäfte sollten zwischen ihm und den Gästen bzw. den Lieferanten der Pizzeria eintreten.

20           b) Die Annahme der Strafkammer, die Hinterziehungen von Gewerbe- und Umsatzsteuer für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 stünden jeweils zueinander in Tateinheit (§ 52 StGB), ist aus Rechtsgründen nicht zu be-  
anstanden.

21           Die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung ist zwar grundsätzlich als selbständige Tat im Sinne von § 53 StGB zu werten. Von Tatmehrheit ist also auszugehen, wenn die abgegebenen Steuererklärungen verschiedene Steuerarten, verschiedene Besteuerungszeiträume oder verschiedene Steuerpflichtige betreffen. Jedoch liegt ausnahmsweise Tateinheit vor, wenn die Hinterziehungen durch dieselbe Erklärung bewirkt werden oder wenn mehrere Steuererklärungen durch eine körperliche Handlung gleichzeitig abgegeben werden. Entscheidend dabei ist, dass die Abgabe der Steuererklärungen im äußeren Vorgang zusammenfällt und überdies in den Erklärungen übereinstimmende unrichtige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen enthalten sind (BGH, Beschlüsse vom 21. Mai 1985 - 1 StR 583/84, BGHSt 33, 163, vom 5. März 1996 - 5 StR 73/96, wistra 1996, 231 und vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09, NStZ 2011, 294; Urteile vom 28. Oktober 2004 - 5 StR 276/04, NStZ-RR 2005, 53, 56 und vom 24. November 2004 - 5 StR 220/04, NStZ 2005, 516).

22           Übereinstimmende unrichtige Angaben im Sinne dieser Rechtsprechung liegen häufig im Verhältnis von Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung vor (vgl. BGH, Beschluss vom 5. März 1996 - 5 StR

73/96, wistra 1996, 231); denn hier werden übereinstimmende unrichtige Angaben regelmäßig deshalb abgegeben, weil der Täter sich bei unterschiedlichen Angaben über die steuerlich erheblichen Tatsachen in den verschiedenen Steuererklärungen, die letztlich jeweils denselben Lebenssachverhalt betreffen, einem erhöhten Entdeckungsrisiko aussetzen würde (BGH, Beschluss vom 5. März 1996 - 5 StR 73/96, wistra 1996, 231).

23 Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) unterliegt der Gewinn - auch Gewinnanteile - der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 EStG). Die Höhe des Umsatzes, an den die Umsatzsteuer anknüpft (§ 10 UStG), ist wiederum ein entscheidender Faktor für die Höhe des aus dem Gewerbebetrieb erzielten Gewinns. Der für die Gewerbesteuer maßgebliche Gewerbeertrag knüpft wiederum an die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Gewinnermittlung an (§ 7 GewStG).

24 2. Der Strafausspruch lässt im Ergebnis keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten erkennen.

25 a) Rechtsfehlerfrei hat die Strafkammer im Rahmen der Strafzumessung zunächst die hinterzogenen Umsatz- und Gewerbesteuern für das Jahr 2007 addiert. Bei mehrfacher tateinheitlicher Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung ist das "Ausmaß" des jeweiligen Taterfolges zu addieren, da in solchen Fällen eine einheitliche Handlung im Sinne des § 52 StGB vorliegt, die für die Strafzumessung einer einheitlichen Bewertung bedarf (BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 85).

26 b) Die Strafkammer hat auch das Regelbeispiel (§ 370 Abs. 3 AO) rechtsfehlerfrei bestimmt.

- 27                Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung stellt in § 370 Abs. 3 Satz 1 AO für besonders schwere Fälle einen erhöhten Strafraum von sechs Monaten bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe zur Verfügung. Ein besonders schwerer Fall liegt gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der Regel vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Vorteile erlangt.
- 28                Die Strafkammer hat für den Veranlagungszeitraum 2007 einen besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO angenommen. Sie ist davon ausgegangen, dass die Schwelle zur Hinterziehung "in großem Ausmaß" bereits dann überschritten ist, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt steuerlich erhebliche Tatsachen verschweigt und den Steueranspruch damit in einer Höhe von mehr als 50.000 Euro gefährdet. Nach der bisher geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs liegt die Wertgrenze in Fällen dieser Art allerdings bei 100.000 Euro.
- 29                aa) Nach dieser Rechtsprechung, die der Senat seit der Grundsatzentscheidung vom 2. Dezember 2008 (BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 84 ff.) mehrfach bestätigt und fortgeschrieben hat (vgl. BGH, Beschlüsse vom 28. Juli 2010 - 1 StR 332/10, wistra 2010, 449, vom 5. Mai 2011 - 1 StR 116/11, NStZ 2011, 643, 644, vom 5. Mai 2011 - 1 StR 168/11, vom 12. Juli 2011 - 1 StR 81/11, wistra 2011, 396, vom 29. November 2011 - 1 StR 459/11, wistra 2012, 151, vom 15. Dezember 2011 - 1 StR 579/11, NStZ 2012, 331, vom 25. September 2012 - 1 StR 407/12, wistra 2013, 67, vom 26. September 2012 - 1 StR 423/12, wistra 2013, 31 und vom 22. November 2012 - 1 StR 537/12, wistra 2013, 1999 sowie Urteile vom 21. August 2012 - 1 StR 257/12, wistra 2013, 28, vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11, wistra 2012, 236 und vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12, wistra 2012, 350), ist das nach objektiven Maßstäben zu bestimmende Merkmal des Regelbeispiels "in großem Ausmaß" dann erfüllt, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro

übersteigt. Beschränkt sich das Verhalten des Täters aber darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt das lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, soll die Wertgrenze bei 100.000 Euro liegen.

30 Mit Beschluss vom 15. Dezember 2011 - 1 StR 579/11, NStZ 2012, 331, 332, hat der Senat seine Rechtsprechung weiter präzisiert:

31 Die Wertgrenze liegt bei 100.000 Euro, "wenn der Steuerpflichtige zwar eine Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) begeht, indem er eine unvollständige Steuererklärung abgibt, er dabei aber lediglich steuerpflichtige Einkünfte oder Umsätze verschweigt ... und allein dadurch eine Gefährdung des Steueranspruchs herbeiführt".

32 bb) An dieser Rechtsprechung hält der Senat nicht fest. Aus folgenden Erwägungen ist eine einheitliche Wertgrenze von 50.000 Euro angemessen.

33 (1) Eine einheitliche Wertgrenze von 50.000 Euro gilt entsprechend bei den Regelbeispielen des Herbeiführens eines Vermögensverlusts großen Ausmaßes der §§ 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 1. Var., 263a Abs. 2, 264 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 266 Abs. 2, 300 Satz 2 Nr. 1 StGB.

34 Zwar hatte der Senat in seiner Grundsatzentscheidung (BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08, wistra 2009, 107) ausgeführt, der Umstand, dass sich die Betragsgrenze von 50.000 Euro bei § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO an derjenigen des Vermögensverlustes großen Ausmaßes im Sinne von § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB orientiere, bedeute zugleich, dass - ähnlich wie beim Betrug - zwischen schon eingetretenem Vermögensverlust und einem Gefährdungsschaden zu differenzieren sei.

- 35            Diese Erwägung berücksichtigt aber nicht hinreichend, dass ein vollendeter Betrug bereits dem Wortlaut nach den Eintritt eines Vermögensschadens voraussetzt; dies gilt auch für die Fälle der "schadensgleichen Vermögensgefährdung" (vgl. auch Fischer, StGB 62. Aufl., § 263 Rn. 159 mwN, MüKoStGB/Hefendehl, StGB 2. Aufl., § 263 Rn. 588 ff.). Für den Tatbestand der Steuerhinterziehung genügt dagegen eine tatbestandliche Gefährdung des Steueraufkommens.
- 36            Steuerhinterziehung und Betrug sind nicht uneingeschränkt vergleichbar (dazu näher BGH, Beschluss vom 22. November 2012 - 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50, 54 ff. Rn. 12-18), weil die Steuerhinterziehung gegenüber dem Betrugsstatbestand "strukturelle Unterschiede" aufweist (MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO 2. Aufl., § 370 Rn. 479).
- 37            § 370 Abs. 4 Satz 1 AO fordert für eine Steuerverkürzung lediglich eine nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig erfolgte Steuerfestsetzung, nicht aber den Eintritt eines Vermögensverlusts beim Fiskus (BGH aaO BGHSt 58, 50, 56 f. Rn. 15 f. mit zahlr. Nachw.). Die Gefährdung des durch die Verwirklichung des materiellen Besteuerungstatbestands entstandenen Steueranspruchs durch die infolge einer Tathandlung im Sinne von § 370 Abs. 1 AO unterbliebene, zu niedrige oder nicht rechtzeitig erfolgte Steuerfestsetzung genügt für die Erfüllung des Straftatbestands unabhängig davon, ob das "staatliche Vermögen" dadurch gemindert worden ist oder letztlich gar keine Zahllast des Steuerpflichtigen festzusetzen ist (BGH aaO BGHSt 58, 50, 56 Rn. 16, vgl. auch MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO 2. Aufl., § 370 Rn. 11, 81). Darin liegt der Unterschied zum Betrugstatbestand, dessen Vollendung u.a. eine Vermögensverfügung und spiegelbildlich hierzu einen eingetretenen Vermögensschaden voraussetzt.

38 (2) Das Gesetz unterscheidet damit in § 370 AO nicht zwischen der Gefährdung des Steueranspruchs und dem Eintritt des Vermögensschadens beim Staat. Diese Gleichsetzung findet ihre Rechtfertigung darin, dass die falsche Steuerfestsetzung nahezu immer zu einem Schaden führen wird (vgl. MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO 2. Aufl., § 370 Rn. 12), weil eine nicht festgesetzte Steuer auch nicht beigetrieben werden kann und darf.

39 Vor diesem Hintergrund zwischen Gefährdungsschaden und eingetretenem Schaden zu differenzieren, ist deshalb nicht gerechtfertigt (vgl. Rolletschke/Roth wistra 2012, 216, 217; Stam NStZ 2013,144, 146; Fischer StGB 62. Aufl., § 263 Rn. 263).

40 Steht aber die Gefährdung des Steueranspruchs dem beim Fiskus eingetretenen Schaden bei der Tatbestandserfüllung qualitativ gleich, ist die Verdoppelung des Schwellenwerts bei dem sog. Gefährdungsschaden nicht zu begründen (so auch Stam aaO, S. 146; Fischer aaO § 263 Rn. 265).

41 (3) Eine einheitliche Wertgrenze von 50.000 Euro gewährleistet zudem mehr Rechtssicherheit, weil sich die Differenzierung zwischen nicht erklärten Steuererhöhungsbeträgen und zu Unrecht geltend gemachten Steuerminde- rungsbeträgen und die auf Elemente des Erfolgsunrechts (Höhe des Steuer- schadens) und auf Elemente des Handlungsunrechts (unterschiedlicher Gehalt des Handlungsunrechts) gestützte und deshalb schwierige Abgrenzung erü- brigt, in welchen Fällen der niedrigere und in welchen Fällen der höhere Grenz- wert gilt (vgl. MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO 2. Aufl., § 370 AO Rn. 479, Grieb- hammer, NZWiSt 2012, 155 ff., Ochs/Wargowske, NZWiSt 2012, 369, 370).

42 Das Merkmal "in großem Ausmaß" ist in diesem Sinne erfolgsbezogen, weil es an der Höhe der verkürzten Steuer betragsmäßig anknüpft. Aus dem

erfolgsbezogenen würde andernfalls ein handlungsbezogenes Merkmal, wenn der das Regelbeispiel begründende, typischerweise erhöhte Unrechts- und Schuldgehalt nicht mehr aus dem Umfang des Taterfolgs, sondern aus der Art seiner Herbeiführung hergeleitet wird. Die Unterscheidung nach der Art und Weise der Hinterziehung von Steuern ist mit dem auf den Taterfolg abstellenden Regelbeispiel schon von seinem Wortlaut her nicht ohne Weiteres vereinbar. Es ist für den Taterfolg ohne Relevanz, ob der Täter dem Finanzamt Umsätze verschweigt, seine Buchhaltung entsprechend abstimmt und dadurch eine Steuerentlastung generiert oder ob er dieses Ziel durch Vortäuschen von Betriebsausgaben erreicht. Die Art seines manipulativen Verhaltens - zum Beispiel die Vorlage falscher Belege beim Finanzamt oder das teilweise Löschen von Umsätzen vor Ausdruck der Bons durch die Registrierkassen oder der Einkauf ohne Rechnung gegen Barzahlung - findet ihren Platz bei der Gesamtwürdigung im Rahmen der Prüfung, ob die "Indizwirkung" des Regelbeispiels entkräftet wird oder umgekehrt bei Nichterreichen der Wertgrenze ein unbenannter besonders schwerer Fall anzunehmen ist.

43 Die ausschließliche Ausrichtung am Ausmaß des Taterfolgs vermeidet beliebige Ergebnisse, weil es eine Frage des Einzelfalls ist, ob das Vortäuschen von Betriebsausgaben oder Vorsteuerbeträgen zu ungerechtfertigten Steuererstattungen oder dem scheinbaren Erlöschen bestehender Steuerforderungen führt. So kann eine Zahllast des Finanzamts, also der sogenannte "Griff in die Kasse des Staates", nicht nur durch das Vortäuschen von Betriebsausgaben oder einer Vorsteuerabzugsberechtigung entstehen, sondern ebenso durch Verschweigen von Betriebseinnahmen oder Umsätzen.

44 Der Steuerpflichtige erreicht eine zu niedrige Zahllast gleichermaßen durch Manipulationen bei den Betriebsausgaben, der Vorsteuerabzugsberechtigung, den Betriebseinnahmen oder Umsätzen. Bei unterschiedlichen Schwel-

lenwerten würde, anders als im Falle einer Zahllast des Finanzamts, nach der Art der Manipulation differenziert, obwohl nicht sie, sondern ihr Umfang darüber entscheidet, ob es zu einer zu geringen Zahllast des Steuerpflichtigen und damit zu einem Gefährdungsschaden oder zu einer Zahllast des Finanzamts mit einem damit verbundenem Vermögensschaden kommt.

45           cc) Für den Tatrichter verbleibt auch bei einer einheitlichen Wertgrenze von 50.000 Euro ausreichend Spielraum, um den Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen (Rolletschke/Roth, wistra 2012, 216, 218).

46           Hierzu hat der Senat in seiner Grundsatzentscheidung bereits angemerkt (BGHSt 53, 71, 88), dass die Bejahung bzw. Verneinung des Regelbeispiels in einem ersten Prüfungsschritt bei der Strafraumenwahl bedeutet, dass - wie bei sonstigen Regelbeispielen auch - in einem zweiten Schritt zu prüfen ist, ob die Besonderheiten des Einzelfalls die Indizwirkung des Regelbeispiels entkräften. In diesem Zusammenhang spielen die vorgenannten handlungsbezogenen Gesichtspunkte eine entscheidende Rolle. In ihrem Licht hat der Tatrichter zu beurteilen, ob die Indizwirkung des Regelbeispiels durchgreifen kann.

47           Bei Bejahung eines Regelbeispiels verbleibt die Möglichkeit, innerhalb des Strafraumens die konkrete Einzelstrafe wegen des Eintritts eines bloßen Gefährdungsschadens niedriger oder wegen eines Steuerverlusts höher anzusetzen (Rolletschke/Roth, aaO, S. 218); auch Geständnis, lange Verfahrensdauer, Nachzahlung der verkürzten Steuern, Steuerhinterziehungen, die sich erst nach Anwendung des Kompensationsverbots ergeben (Pflaum, wistra 2012, 376, 377), der Aufbau besonderer unternehmerischer Strukturen, um den steuerunehrlichen Handel zu betreiben, raffinierte Manipulationen und Relation von Geschäftsvolumen und Steuerschaden (Jäger in Klein, AO 12. Aufl., § 370 Rn. 282), können als Strafzumessungsfaktoren berücksichtigt werden.

48 Im vorliegenden Fall hat die Strafkammer bei der Prüfung der Frage, ob die "Indizwirkung" des Regelbeispiels entkräftet wird, rechtsfehlerfrei ein Absehen von der Anwendung des Regelstrafrahmens deshalb verneint, weil die Taten Seriencharakter aufweisen und weil der Verurteilte die Kasse des Betriebs bereits seit dem Jahr 2000 regelmäßig manipulierte und "mit besonderer Dreistigkeit" das System der Steuerhinterziehung trotz Aufdeckung durch die Steuerfahndung unverändert weitergeführt hat.

III.

49 Die Kostenentscheidung beruht auf § 473 Abs. 1 StPO.

Raum

Jäger

Radtke

Mosbacher

Fischer