

HRRS-Nummer: HRRS 2009 Nr. 481

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2009 Nr. 481, Rn. X

BGH 1 StR 479/08 - Urteil vom 17. März 2009 (LG Nürnberg-Fürth)

Rechtsfehlerhafter Freispruch vom Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung (Erörterungsmängel und Darstellungsversäumnisse); Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung im Fall der Zahlungsunfähigkeit (Deliktscharakter; Erfolgsdelikt; Verletzungsdelikt; Abgrenzung von einfach fahrlässigem und leichtfertigem Handeln); Aufhebung weiterer Strafaussprüche wegen der Aufhebung eines Einzelstrafauspruchs.

§ 370 AO; § 378 AO; § 261 StPO; § 353 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Die Steuerhinterziehung ist zwar Erfolgsdelikt, jedoch nicht notwendig Verletzungsdelikt. Wie die Vorschrift des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO zeigt, ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO bereits erfüllt, wenn die gesetzlich geschuldete Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Für eine Steuerverkürzung genügt deshalb eine konkrete Gefährdung des Steueranspruchs. Die Erfüllung der Steuerschuld ist demgegenüber erst Gegenstand des dem Festsetzungsverfahren nachgelagerten Erhebungs- und Vollstreckungsverfahrens (vgl. §§ 218 ff., 249 ff. AO).

2. Vor diesem Hintergrund kann dem Umstand, dass das Steueraufkommen mangels ausreichender finanzieller Mittel zur Abführung der geschuldeten Steuern auch bei ordnungsgemäßer Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten des Angeklagten geschädigt worden wäre, für die Bestimmung des Schuldgehalts der Tat kein erhebliches Gewicht im Sinne eines bestimmenden Strafzumessungsstandes (§ 267 Abs. 3 Satz 1 StPO) zukommen. Dies gilt im besonderen Maße, wenn es sich bei den hinterzogenen Steuern um solche handelt, die der Steuerschuldner wie bei der Umsatzsteuer wie ein Treuhänder für den Fiskus verwaltet. Demgegenüber hat es erhebliche strafmildernde Bedeutung, wenn die Verkürzung von Steuern beim Fiskus nicht zu einem dauerhaften Steuerausfall geführt hat, weil etwa der Täter die geschuldeten Steuern nachgezahlt hat.

3. Bei Tatmehrheit kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs die Aufhebung eines Einzelstrafauspruchs zur Aufhebung weiterer Strafaussprüche führen, wenn nicht auszuschließen ist, dass diese durch den Rechtsfehler im Ergebnis beeinflusst sind. Dies kann insbesondere dann zu bejahen sein, wenn die Taten in einem engen inneren Zusammenhang stehen (BGH NSTz 2001, 323, 324; NSTz-RR 2007, 195, 196 m.w.N.). Nichts anderes gilt im Falle der Aufhebung eines Teilfreispruchs, wenn insoweit aufgrund einer neuen Hauptverhandlung eine Verurteilung noch in Betracht kommt und eine solche Verurteilung die Strafzumessung bei den übrigen Taten beeinflussen kann.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Nürnberg-Fürth vom 10. März 2008 mit den Feststellungen aufgehoben,

- a) soweit der Angeklagte freigesprochen wurde und
- b) im Strafausspruch, soweit der Angeklagte verurteilt wurde.

2. 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

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Geldstrafe von 270 Tagessätzen verurteilt. Im Übrigen hat es ihn freigesprochen. 1

Mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten Revision, die vom Generalbundesanwalt vertreten wird, wendet sich die Staatsanwaltschaft gegen den Teilfreispruch und, soweit der Angeklagte verurteilt wurde, gegen den Strafausspruch. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge Erfolg. 2

I.

1. Nach den Urteilsfeststellungen war der Angeklagte seit dem Jahr 1979 Geschäftsführer der in Nürnberg ansässigen D. KG (nachfolgend: D. KG). Seit Mitte des Jahres 2001 entstanden in der Buchhaltung des Unternehmens Buchungsrückstände. Dies hatte zur Folge, dass von der D. KG erzielte Umsätze und gezahlte Vorsteuerbeträge spätestens seit dem Jahr 2002 der EDV-Buchhaltung des Unternehmens nicht mehr entnommen werden konnten. Von Januar 2002 bis Mai 2003 wurden die beim Finanzamt einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen daher von der angestellten Buchhaltungskraft anhand der vorliegenden Eingangs- und Ausgangsrechnungen manuell erstellt, wobei ihr allerdings schwerwiegende Fehler unterliefen. Für das Jahr 2002 wurden von den tatsächlich getätigten Umsätzen im Umfang von mehr als 12,8 Mio. Euro lediglich knapp 9,1 Mio. Euro erklärt. Zugleich wurden die Vorsteuern um etwa 62.000,- Euro zu niedrig angegeben. Auch die für die Voranmeldungszeiträume des Jahres 2003 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen waren unrichtig und enthielten zu geringe Umsatzsteuerbeträge. Der Angeklagte erfuhr spätestens im ersten Halbjahr 2002 von den Rückständen in der Buchhaltung. Auch wusste er, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen manuell erstellt wurden. Gleichwohl überprüfte er die Voranmeldungen nicht. 3

Im Hinblick auf die manuelle Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2003 ordnete das Finanzamt Nürnberg-Nord eine Umsatzsteuer-Nachschaue an, die am 29. Oktober 2003 in den Geschäftsräumen der D. KG durchgeführt wurde. Hierbei wurde sofort festgestellt, dass die für Februar bis Mai 2003 tatsächlich erzielten Umsätze weit über den vorangemeldeten Umsätzen lagen. Dies wurde noch am selben Tag dem Angeklagten mitgeteilt, der die bei der Umsatzsteuer-Nachschaue festgestellten Beträge als richtig anerkannte. Aufgrund der Mitteilung des Finanzamts rechnete der Angeklagte damit, dass auch die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar bis Dezember 2002 unrichtig waren. Gleichwohl unterließ er die Abgabe einer richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung, mit der er zugleich der sich aus § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ergebenden Berichtigungspflicht hätte nachkommen können, die ihm bekannt war. Die Berichtigung wäre ihm auch ohne weiteres möglich gewesen, da die Buchhaltung zwischenzeitlich vervollständigt worden war, so dass dem Angeklagten die richtigen Umsatzzahlen zur Verfügung standen. Der Angeklagte unterließ sowohl die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 als auch eine Berichtigung der unrichtigen Vorsteueranmeldungen, um sich die Steuervorteile, die die Gesellschaft durch die unrichtigen Voranmeldungen erzielt hatte, auf Dauer zu sichern. 4

2. Aufgrund dieser Feststellungen hat das Landgericht den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung betreffend das Jahr 2002 zu der Geldstrafe von 270 Tagessätzen verurteilt. Von der - rechtlich möglichen - Bildung einer nachträglichen Gesamtfreiheitsstrafe hat die Strafkammer gemäß § 55 Abs. 1 Satz 1, § 53 Abs. 2 Satz 2 StGB bewusst abgesehen. 5

3. Soweit dem Angeklagten in der Anklageschrift zur Last gelegt wurde, auch für die Monate Februar bis Mai 2003 unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben zu haben und dadurch in vier Fällen Umsatzsteuer in Höhe von mehr als 260.000,- Euro verkürzt zu haben, hat das Landgericht den Angeklagten freigesprochen. Ihm sei nicht nachzuweisen, dass er die Unrichtigkeit der Voranmeldungen bereits bei deren Abgabe gekannt habe. Eine Pflicht zur Berichtigung nach § 153 AO habe nicht bestanden, da die Unrichtigkeit der Voranmeldungen bereits von den Finanzbehörden festgestellt gewesen sei, als er davon erfahren habe. 6

II.

Die Freisprechung des Angeklagten vom Vorwurf der Steuerhinterziehung in vier Fällen durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar bis Mai 2003 hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 7

1. Zwar hat es das Revisionsgericht grundsätzlich hinzunehmen, wenn ein Angeklagter deshalb freigesprochen wird, weil das Tatgericht Zweifel an der Täterschaft nicht zu überwinden vermag. Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatrichters. Es kommt nicht darauf an, ob das Revisionsgericht Erkenntnisse anders gewürdigt oder Zweifel überwunden hätte. Die revisionsgerichtliche Prüfung ist auf die Prüfung beschränkt, ob dem Tatrichter Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist in sachlich-rechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen Denkgesetze und gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2, 16; BGH StV 1994, 580 m.w.N.). Der Prüfung unterliegt auch, ob überspannte Anforderungen an die für die Verurteilung erforderliche Gewissheit gestellt worden sind (st. Rspr.; BGH NJW 2005, 1727; BGH NSTZ-RR 2003, 369, 370; BGH NSTZ 2002, 48; BGH NSTZ-RR 2000, 171; BGHR StPO § 261 Überzeugungsbildung 25, jew. m.w.N.). 8

Die Begründung eines Freispruchs muss daher so abgefasst werden, dass dem Revisionsgericht die Prüfung möglich ist, ob dem Tatgericht Rechtsfehler unterlaufen sind, insbesondere, ob der den Entscheidungsgegenstand bildende Sachverhalt vollständig gewürdigt worden ist (vgl. BGH wistra 1991, 63). Hierzu bedarf es in den Urteilsgründen regelmäßig der Darstellung des Anklagevorwurfs, der getroffenen Feststellungen und einer Würdigung der Beweise (vgl. Meyer-Goßner, StPO 51. Aufl. § 267 Rdn. 33 m.w.N.), insbesondere der gegen den Angeklagten sprechenden Umstände (vgl. BGH NStZ-RR 2002, 338). Die Anforderungen an eine umfassende Würdigung der festgestellten Tatsachen sind nicht geringer als im Fall der Verurteilung (vgl. BGH NStZ 2002, 446). 9

2. Diesen Anforderungen an die Sachdarstellung und Beweiswürdigung wird das angefochtene Urteil nicht in vollem Umfang gerecht. 10

a) Soweit dem Angeklagten mit der Anklageschrift zur Last gelegt wurde, in vier Fällen durch Abgabe falscher Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar bis Mai 2003 Steuern hinterzogen zu haben, enthalten die Urteilsgründe keine Feststellungen dazu, welchen Inhalt die abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen hatten. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen fehlen in den Urteilsgründen ebenso Angaben wie zu der Frage, ob die Voranmeldungen zu einer Zahllast oder einer Erstattung geführt haben (vgl. § 168 AO). 11

Es bleibt auch offen, in welchem Umfang die angemeldeten von den zu erklärenden Umsätzen abwichen. Der Mitteilung dieser Umstände hätte es indes schon allein deshalb bedurft, weil sich aus ihnen - etwa aus einem Vergleich mit früheren Anmeldezeiträumen - Rückschlüsse auf die subjektive Tatseite ergeben konnten. 12

b) Die Beweiswürdigung ist auch deshalb lückenhaft, weil sie sich - soweit Feststellungen getroffen worden sind - nicht mit allen festgestellten Umständen auseinandersetzt, die den Angeklagten be- oder entlasten (vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2). 13

aa) Die Strafkammer beschränkt sich im Wesentlichen darauf, festzustellen, dass die Einlassung des Angeklagten nicht zu widerlegen sei. Eine Auseinandersetzung mit den festgestellten Umständen, die gegen diese Einlassung sprechen könnten, enthält das Urteil nicht. So lässt das Landgericht außer Betracht, dass der Angeklagte aufgrund seiner Geschäftserfahrung und beruflichen Bildung als Kaufmann über besondere Fähigkeiten und Kenntnisse verfügte. Diese können aber für die Frage, ob der Angeklagte um die Fehler der Voranmeldungen wusste, als Beweisanzeichen von Bedeutung sein. Das gilt um so mehr, als das Landgericht ausdrücklich feststellt, dass die Defizite in der Buchhaltung, die die fehlerhaften Voranmeldungen bedingten, bereits seit längerem bestanden und der Angeklagte von diesen auch schon seit Mitte des Jahres 2002 wusste. Unerörtert bleibt auch, dass sich die D. KG bereits seit dem Jahre 2000 in finanziellen Schwierigkeiten befand, die sich im Laufe des Jahres 2002 noch verschärften. Es hätte daher jedenfalls der Erörterung bedurft, ob diese finanziellen Schwierigkeiten als Motiv für die Abgabe falscher Umsatzsteuervoranmeldungen in Betracht kamen, um aufgrund ungerechtfertigter Vorsteuererstattungen den Geschäftsbetrieb aufrechterhalten zu können. 14

bb) Die Beweiswürdigung verhält sich auch nicht dazu, ob leichtfertiges Handeln des Angeklagten im Sinne von § 378 AO auszuschließen war. Für den Schluss der Strafkammer, es habe lediglich einfache Fahrlässigkeit vorgelegen, fehlt es angesichts der gegen den Angeklagten sprechenden Umstände an einer tragfähigen Begründung. Statt einer an rechtlichen Abgrenzungskriterien ausgerichteten Gesamtwürdigung sämtlicher für und gegen die Annahme leichtfertigen Handelns sprechenden Umstände beschränkt sich die Strafkammer auf die nicht näher begründete Bewertung, es habe nur einfache Fahrlässigkeit vorgelegen. Dies hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 15

3. Das Urteil beruht insoweit auf den Darstellungs- und Beweiswürdigungsmängeln; der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht bei einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung zu einer Verurteilung des Angeklagten gelangt wäre. 16

III.

1. Auch der Strafausspruch, auf den die Staatsanwaltschaft ihre Revision wirksam beschränkt hat, soweit der Angeklagte verurteilt wurde, hat keinen Bestand. 17

Dies folgt hier bereits aus der Aufhebung des Teilfreispruchs. 18

Bei Tatmehrheit kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs die Aufhebung eines Einzelstrafauspruchs zur Aufhebung weiterer Strafaussprüche führen, wenn nicht auszuschließen ist, dass diese 19

durch den Rechtsfehler im Ergebnis beeinflusst sind (vgl. die Nachw. bei Meyer-Goßner, StPO 51. Aufl. § 353 Rdn. 10). Dies kann insbesondere dann zu bejahen sein, wenn die Taten in einem engen inneren Zusammenhang stehen (BGH NSTZ 2001, 323, 324; NSTZ-RR 2007, 195, 196 m.w.N.). Nichts anderes gilt im Falle der Aufhebung eines Teilfreispruchs, wenn insoweit aufgrund einer neuen Hauptverhandlung eine Verurteilung noch in Betracht kommt und eine solche Verurteilung die Strafzumessung bei den übrigen Taten beeinflussen kann.

So verhält es sich hier; denn dem Angeklagten lag die Verletzung seiner umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten für zwei aufeinander folgende Jahre zur Last. Der Frage, ob es sich bei einer Tat um eine bloß einmalige Verfehlung oder um eine wiederholte oder mit Wiederholungsabsicht begangene Straftat handelt, kommt aber für die Strafzumessung nicht unerhebliches Gewicht zu. Der Senat hebt daher auch den Strafausspruch auf, um dem Tatrichter eine in sich stimmige Strafzumessung gegebenenfalls auch im Hinblick auf den weiteren - vom aufgehobenen Teilfreispruch erfassten - Tatvorwurf zu ermöglichen. 20

Einer Erörterung der von der Staatsanwaltschaft gegen die Strafzumessung im Einzelnen erhobenen Bedenken bedarf es daher insoweit nicht. 21

2. Die Strafzumessungserwägungen des Landgerichts geben allerdings im Hinblick auf die von der neuen Strafkammer vorzunehmende Strafzumessung und den dabei zugrunde zu legenden Schuldumfang Anlass zu folgendem Hinweis: 20 Die Steuerhinterziehung ist zwar Erfolgsdelikt, jedoch nicht notwendig Verletzungsdelikt. Wie die Vorschrift des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO zeigt, ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO bereits erfüllt, wenn die gesetzlich geschuldete Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Für eine Steuerverkürzung genügt deshalb eine konkrete Gefährdung des Steueranspruchs (vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 15). Die Erfüllung der Steuerschuld ist demgegenüber erst Gegenstand des dem Festsetzungsverfahren nachgelagerten Erhebungs- und Vollstreckungsverfahrens (vgl. §§ 218 ff., 249 ff. AO). 22

Vor diesem Hintergrund kann dem Umstand, dass das Steueraufkommen mangels ausreichender finanzieller Mittel zur Abführung der geschuldeten Steuern auch bei ordnungsgemäßer Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten des Angeklagten geschädigt worden wäre, entgegen der Auffassung der Strafkammer (UA S. 15/16) für die Bestimmung des Schuldgehalts der Tat kein erhebliches Gewicht im Sinne eines bestimmenden Strafzumessungsumstandes (§ 267 Abs. 3 Satz 1 StPO) zukommen. Dies gilt im besonderen Maße, wenn es sich bei den hinterzogenen Steuern um solche handelt, die der Steuerschuldner - wie hier bei der Umsatzsteuer - wie ein Treuhänder für den Fiskus verwaltet (vgl. Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung 4. Aufl. Rdn. 1018; Kohlmann, Steuerstrafrecht Stand 39. Lfg. Oktober 2008, § 370 AO Rdn. 1033). Demgegenüber hat es erhebliche strafmildernde Bedeutung, wenn - anders als im vorliegenden Fall - die Verkürzung von Steuern beim Fiskus nicht zu einem dauerhaften Steuerausfall geführt hat, weil etwa der Täter die geschuldeten Steuern nachgezahlt hat. 23