

HRRS-Nummer: HRRS 2014 Nr. 392

Bearbeiter: Karsten Gaede und Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2014 Nr. 392, Rn. X

BGH 1 StR 561/13 - Beschluss vom 29. Januar 2014 (LG Augsburg)

**Steuerhinterziehung (Berechnung der verkürzten Steuern: Zulässigkeit der Schätzung);
Aufklärungsrüge.**

§ 370 Abs. 1 AO; § 261 StPO; § 244 Abs. 2 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist. Zur Durchführung der Schätzung kommen die auch im Besteuerungsverfahren anerkannten Schätzungsmethoden zur Anwendung. Der Tatrichter muss dann in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darlegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist. Erweist sich eine konkrete Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Umsätze von vorneherein oder nach entsprechenden Berechnungsversuchen als nicht möglich, kann pauschal geschätzt werden, auch unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. BGH NSTZ 2011, 233).

Entscheidungstenor

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 15. Mai 2013 wird als unbegründet verworfen.

Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 17 Fällen, davon in fünf Fällen jeweils in 1
Tateinheit mit zwei weiteren Fällen der Steuerhinterziehung, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und
neun Monaten verurteilt.

Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts 2
gestützten Revision. Das Rechtsmittel bleibt ohne Erfolg (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

1. Der Angeklagte wurde im August 1999 zum (Mit-)Geschäftsführer der F. GmbH () bestellt. Mit dem damaligen 4
Alleingesellschafter und Geschäftsführer C. kam der Angeklagte mündlich überein, dass nunmehr der
Angeklagte alleiniger Gesellschafter der F. GmbH sein sollte. Eine Übertragung der Geschäftsanteile erfolgte
zunächst nicht. Diese wurden von C. treuhänderisch für den Angeklagten verwaltet. Alle wesentlichen
geschäftlichen Entscheidungen traf ab diesem Zeitpunkt ausschließlich der Angeklagte. Der formelle
Gesellschafter C. nahm keinen Einfluss auf die Geschicke der F. GmbH; ihm flossen auch keine
Gewinnausschüttungen mehr zu. Die Übertragung der Geschäftsanteile erfolgte schließlich mit notarieller
Urkunde vom 2. Juli 2010.

Die F. GmbH betrieb ein italienisches Speiselokal. Ab dem Jahr 2005 wurde eine Gutscheinaktion "2 für 1" bzw. 5

"4 für 2" durchgeführt. Dabei erhielten Kunden bei Vorlage eines entsprechenden Gutscheins die günstigere von zwei Hauptspeisen bzw. die beiden günstigsten von vier Hauptspeisen gratis.

Der Angeklagte verwendete für die F. GmbH eine Registrierkasse, die - grundsätzlich fortlaufend nummeriert - alle Geschäftsvorfälle aufzeichnete. Die Tagesausdrucke (sog. Z-Bons) wurden der Buchhaltung der Gesellschaft zugrunde gelegt. Im Zeitraum Januar 2003 bis Dezember 2008 manipulierte der Angeklagte die Registrierkasse bzw. die aufgezeichneten Daten dahingehend, dass er tatsächlich erzielte und aufgezeichnete Umsätze aus dem System entfernte, sodass diese auf den Z-Bons nicht mehr erschienen. Zu diesem Zweck ließ er durch seine Mitarbeiter Bestellungen auf sog. Trainingskellner buchen, deren Umsätze bei Ausdruck der Z-Bons unberücksichtigt blieben. Weiterhin wurden aufgezeichnete Umsätze ohne rechtlichen Grund storniert. Zur Verschleierung der Kassenmanipulationen beeinflusste der Angeklagte das Kassensystem dahingehend, dass die zuletzt aufgezeichneten Umsätze nicht mehr auslesbar waren und die Belegzählung von neuem begann. Die nicht verbuchten Umsätze entnahm der Angeklagte aus der F. GmbH und verwendete sie für seine private Lebensführung. 6

In den jeweils am selben Tag beim Finanzamt eingereichten Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2003 bis 2007 sowie in den Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Januar bis Dezember 2008 waren entsprechende Umsätze in Höhe von 89.174,59 Euro in 2003, 79.026,05 Euro in 2004, 117.992,56 Euro in 2005, 197.756,27 Euro in 2006, 193.101,12 Euro in 2007 sowie jeweils 17.316,79 Euro in den Monaten Januar bis Dezember 2008 nicht enthalten. Aufgrund der unrichtigen Angaben wurden Steuern in Höhe von insgesamt mehr als 408.000 Euro zu niedrig festgesetzt und damit verkürzt. 7

2. Das Landgericht hat - nachdem es eine konkrete Ermittlung mangels verlässlicher Berechnungsgrundlagen als nicht möglich angesehen hat - die Mehrumsätze im Wege einer pauschalen Schätzung ermittelt. Da es für andere Schätzungsmethoden an einer ausreichenden Tatsachengrundlage fehlte, hat es dabei den Gesamtumsatz auf der Grundlage der durch das Bundesministerium der Finanzen jährlich herausgegebenen Richtsatzsammlung ermittelt, indem es einen Rohgewinnaufschlag von 300 % auf die in den Gewinnermittlungen enthaltenen Wareneinsatzbeträge vorgenommen hat. 8

Das Landgericht hat auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer der Jahre 2003 bis 2007 eine Steuerverkürzung angenommen. Dabei hat es die Entnahmen der nicht verbuchten Betriebseinnahmen durch den Angeklagten als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt, die den Gewinn der Gesellschaft nicht minderten, und nicht als Betriebsausgaben in Form von Geschäftsführervergütungen. Der Angeklagte sei aufgrund eines mit C. mündlich geschlossenen Treuhandvertrages als wirtschaftlicher Eigentümer der Geschäftsanteile der F. GmbH anzusehen. 9

II.

1. Die Revision macht mit der Aufklärungsrüge (§ 244 Abs. 2 StPO) geltend, das Landgericht hätte die Ehefrau des formellen Gesellschafters C., D., als Zeugin vernehmen müssen. Aus der in der Hauptverhandlung verlesenen notariellen Urkunde vom 2. Juli 2010 hinsichtlich der Abtretung der Geschäftsanteile an den Angeklagten ergebe sich, dass D. ebenfalls Gesellschafterin der F. GmbH gewesen sei. Ihre Vernehmung hätte ergeben, dass sie sich nicht - auch nicht konkludent - mit dem Angeklagten darüber geeinigt habe, "dass dieser die Geschäftsanteile an der F. GmbH treuhänderisch verwalten solle". 10

Es kann dahinstehen, ob die Aufklärungsrüge bereits unzulässig ist, weil der Inhalt der in der fraglichen notariellen Urkunde in Bezug genommenen "Vorurkunde" nicht mitgeteilt worden ist (vgl. § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO). Die Aufklärungsrüge ist jedenfalls unbegründet, denn das Landgericht musste sich zur Vernehmung der Ehefrau des Gesellschafters C. nicht gedrängt sehen. 11

a) Allein aus dem Umstand, dass ausweislich des notariellen Abtretungsvertrags vom 2. Juli 2010 die von den "Ehegatten C. /D." an der F. GmbH gehaltenen Geschäftsanteile von 25.000 DM und 25.000 DM zu diesem Zeitpunkt auf den Angeklagten übertragen worden sind, ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass C. nicht im Jahr 1999 Inhaber sämtlicher Geschäftsanteile der F. GmbH war und diese nicht von da an treuhänderisch für den Angeklagten halten konnte. Für die Annahme, dass ein Teil der Geschäftsanteile zu irgendeinem Zeitpunkt bis zur formellen Übertragung auf den Angeklagten im Jahr 2010 nicht treuhänderisch für diesen gehalten worden sein könnte, bestehen keine Anhaltspunkte, zumal nach den Urteilsfeststellungen noch bis zum Jahr 2008 allein C. als formeller Gesellschafter Gesellschafterversammlungen abhielt und den jeweiligen Jahresabschluss genehmigte (UAS. 15). 12

b) Zudem hat sich das Landgericht rechtsfehlerfrei vom Vorliegen einer Vereinbarungstreuhand zwischen dem Angeklagten und C. überzeugt (zu den Anforderungen an ein Treuhandverhältnis vgl. BGH, Beschlüsse vom 6. September 2012 - 1 StR 140/12, BGHSt 58, 1; vom 11. November 2004 - 5 StR 299/03, BGHSt 49, 317 und vom 11. Oktober 2005 - 5 StR 65/05, wistra 2006, 20, jeweils mwN auch aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs). Selbst wenn die Geschäftsanteile an der F. GmbH C. lediglich zum Teil zuzurechnen gewesen sein sollten, wäre der Angeklagte - unabhängig von der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Treuhandvereinbarung (vgl. BGH, Beschluss vom 6. September 2012 - 1 StR 140/12, BGHSt 58, 1; Urteil vom 19. April 1999 - II ZR 365/97, BGHZ 141, 207) - jedenfalls in diesem Umfang gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1, § 41 Abs. 1 Satz 1 AO als wirtschaftlicher Eigentümer der Geschäftsanteile anzusehen. 13

2. Die übrigen Verfahrensrügen bleiben aus den vom Generalbundesanwalt zutreffend dargelegten Gründen ohne Erfolg. 14

III.

Die auf die Sachrüge vorzunehmende Nachprüfung des angefochtenen Urteils hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. Die Feststellungen des Landgerichts tragen den Schuldspruch. Auch der Strafausspruch hält revisionsgerichtlicher Nachprüfung stand. 15

Der näheren Erörterung bedarf lediglich Folgendes: 16

1. Die Würdigung des Landgerichts, bei den Entnahmen des Angeklagten handele es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen, die den Gewinn nicht minderten (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), und nicht um Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG), wird von den auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung beruhenden Feststellungen getragen. 17

2. Das Landgericht hat die der Berechnung der verkürzten Steuern zugrunde liegenden Mehrumsätze in nicht zu beanstandender Weise im Wege der Schätzung ermittelt. 18

a) Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist zulässig, wenn - wie hier - feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist. Zur Durchführung der Schätzung kommen die auch im Besteuerungsverfahren anerkannten Schätzungsmethoden zur Anwendung. Der Tatrichter muss dann in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darlegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist. Erweist sich eine konkrete Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Umsätze von vorneherein oder nach entsprechenden Berechnungsversuchen als nicht möglich, kann pauschal geschätzt werden, auch - wie hier - unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. BGH, Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NStZ 2011, 233; Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 3). 19

b) Das Landgericht hat der Schätzung ohne Rechtsfehler einen Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % zugrunde gelegt. Ausgehend von den genannten Grundsätzen durfte es eine Schätzung auf der Basis der Richtsatzsammlung vornehmen. Auch im Übrigen ist die Schätzung frei von Rechtsfehlern. Zwar liegt der vom Landgericht zugrunde gelegte Prozentsatz über den amtlichen Mittelwerten der Richtsatzsammlung für Pizzerien von 270 % in den Jahren 2003 bis 2006 bzw. 285 % in den Jahren 2007 und 2008. Bei der Festsetzung des Rohgewinnaufschlagsatzes muss sich das Gericht jedoch nicht zugunsten eines Angeklagten an den unteren Werten der in der Richtsatzsammlung genannten Spannen orientieren, wenn sich Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage ergeben (BGH, Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NStZ 2011, 233). So verhielt es sich auch hier. Denn das Landgericht hat derartige Anhaltspunkte ohne Rechtsfehler in der "überdurchschnittlichen guten Lage" und der "jedenfalls mittleren Preisgestaltung" des Restaurants gesehen. Zudem durfte es die durch "Auslesung" der Registrierkasse im Mai 2009 für einen Zeitraum von 19 Tagen festgestellten Umsätze der F. GmbH sowie die Erkenntnisse des als Zeugen gehörten Steuerfahnders Fe. aus den von diesem vorgenommenen Fahndungsprüfungen heranziehen. 20

c) Entgegen der Auffassung der Revision ist nicht zu besorgen, dass das Landgericht bei der Ermittlung der Gesamtumsätze die Gutscheinaktion "2 für 1" oder "4 für 2" ab dem Jahr 2005 unberücksichtigt gelassen hat. Zwar hat das Landgericht die auf Grundlage der in den Gewinnermittlungen enthaltenen Wareneinsatzbeträge 21

und eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 300 % ermittelten Umsätze nicht um Erlösschmälerungen aufgrund der Gutscheinaktion gekürzt. Jedoch hat es die umsatzmindernden Auswirkungen der Gutscheinaktion ersichtlich bereits bei der Höhe des Rohgewinnaufschlagsatzes berücksichtigt. Das Landgericht hat bei der Bemessung des Rohgewinnaufschlagsatzes in nicht zu beanstandender Weise darauf abgestellt, dass dieser ohne die Erlösschmälerungen aufgrund der Gutscheinaktion noch höher anzusetzen gewesen wäre. In den Jahren vor 2005 hat es lediglich zugunsten des Angeklagten davon abgesehen, einen höheren Wert zugrunde zu legen (U.A.S. 27/28).

3. Allerdings ist die Berechnung der verkürzten Gewerbesteuer der Jahre 2003 bis 2007 nicht frei von Rechtsfehlern. Denn das Landgericht hat nicht bedacht, dass die in Bezug auf die verdeckten Gewinnausschüttungen zusätzlich anfallende Gewerbesteuer auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer selbst mindert. Es hätte deshalb den bei Berechnung der Körperschaftsteuerverkürzung unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerrückstellung ermittelten Gewinn auch der Berechnung der Gewerbesteuerverkürzung zugrunde legen müssen (vgl. BGH, Urteil vom 11. August 2010 - 1 StR 199/10; Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, wistra 2008, 310). Wegen der lediglich geringfügigen Abweichung zum tatsächlichen Verkürzungsumfang schließt der Senat aber aus, dass sich der Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ausgewirkt hat. 22