

HRRS-Nummer: HRRS 2016 Nr. 319

Bearbeiter: Christoph Henckel und Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2016 Nr. 319, Rn. X

BGH 1 StR 273/15 - Beschluss vom 1. Dezember 2015 (LG Augsburg)

Steuerhinterziehung (Hinterziehung von Körperschaftssteuer: verdeckte Gewinnausschüttung); Begriff der prozessualen Tat.

§ 370 Abs. 1 AO; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; § 264 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine Vermögensminderung (oder verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht; dabei muss die Unterschiedsbetragsminderung die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

2. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter (oder einer diesem nahestehenden Person) einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 16. Januar 2015 im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
3. Die weitergehende Revision wird verworfen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen jeweils in Tateinheit mit zwei weiteren 1
Fällen der Steuerhinterziehung sowie wegen Steuerhinterziehung in vier weiteren Fällen und wegen versuchter
Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren verurteilt.

Seine auf Verfahrensbeanstandungen und die ausgeführte Sachrüge gestützte Revision erzielt lediglich den aus der 2
Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). Im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs.
2 StPO.

1. Ein Verfahrenshindernis besteht nicht. 3

Soweit die Revision ein solches auf die Erwägung stützen wollte, das Urteil beziehe sich auch auf Betriebsausgaben 4
im Zusammenhang mit einem von dem Angeklagten genutzten Pkw Rolls Royce Ghost, obwohl der betreffende
Sachverhalt nicht Gegenstand von Anklage und Eröffnungsbeschluss gewesen sei, dringt dies nicht durch. Die mit
dem Fahrzeug zusammenhängenden Kosten waren in den Körperschaft-, Gewerbesteuer- und
Umsatzsteuererklärungen der E. E. GmbH (nachfolgend: E. GmbH) für den Veranlagungszeitraum 2011 enthalten.
Damit sind die den Pkw Rolls Royce für diesen Veranlagungszeitraum betreffenden tatsächlichen Umstände
Gegenstand der entsprechenden prozessualen Tat (§ 264 StPO) und mithin Verfahrensgegenstand. Denn Tat in
diesem Sinne ist der vom Eröffnungsbeschluss betroffene geschichtliche Lebensvorgang einschließlich aller damit
zusammenhängenden oder darauf bezogenen Vorkommnisse und tatsächlichen Umstände, die geeignet sind, das in
diesen Bereich fallende Tun des Angeklagten unter irgendeinem rechtlichen Gesichtspunkt als strafbar erscheinen zu
lassen (st. Rspr.; siehe nur BGH, Urteil vom 11. September 2007 - 5 StR 213/07, NSTZ 2008, 411, 412; BGH,

Beschluss vom 9. Dezember 2015 - 1 StR 256/15 Rn. 23). Dazu gehören die fraglichen, als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für das Leasing des Fahrzeugs sowie dessen Reparatur.

Aus einer Verfahrensstoffbeschränkung gemäß § 154a Abs. 2 StPO folgt kein Verfahrenshindernis. Von der Verfolgung ausgenommene Tatteile oder Gesetzesverletzungen einschließlich des zugehörigen Tatsachenstoffs bleiben Verfahrensgegenstand (BGH, Urteil vom 12. August 1980 - 1 StR 422/80, BGHSt 29, 315, 316; Radtke in Radtke/Hohmann, StPO, § 154a Rn. 34 mwN).

2. Die Verfahrensbeanstandungen haben aus den Gründen in der Antragschrift des Generalbundesanwalts keinen Erfolg.

3. Sämtliche Schuldsprüche, sowohl hinsichtlich der die Hinterziehung von Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer zugunsten der E. GmbH als auch der die (teils lediglich versuchte) Hinterziehung von Einkommensteuer zugunsten des Angeklagten betreffenden Taten, werden durch die insoweit rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen getragen.

a) Die Angriffe der Revision auf die den Schuldsprüchen zugrunde liegende Beweiswürdigung erschöpfen sich in dem revisionsrechtlich unbeachtlichen Unterfangen, die tatrichterliche Beweiswürdigung durch eine eigene, teils zudem auf urteilsfremdes Vorbringen gestützte Würdigung zu ersetzen.

b) Auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen begegnet es im rechtlichen Ausgangspunkt keinen Bedenken, dass das Landgericht die in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen angefallenen Aufwendungen (Leasing-, Reparatur- und teils sonstige Unterhaltskosten) für die dem Angeklagten überlassenen Kraftfahrzeuge als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet hat. Dementsprechend hat es im Ansatz ohne Rechtsfehler auf der Ebene der E. GmbH die ermittelten Brutto- Fahrzeugkosten als den Gewinn der E. GmbH erhöhend (nachfolgend aa) und auf der Ebene des Angeklagten als Gesellschafter die tatsächlich von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen für die Fahrzeuge als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) bewertet (nachfolgend bb).

aa) Die Voraussetzungen von verdeckten Gewinnausschüttungen seitens der E. GmbH liegen nach den tatrichterlichen Feststellungen vor.

(1) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine Vermögensminderung (oder verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht; dabei muss die Unterschiedsbetragsminderung die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (etwa BFH, Urteile vom 3. Mai 2006 - I R 124/04, BFHE 214, 80; vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276 mwN und vom 22. Dezember 2012 - I R 47/10, GmbHR 2011, 601, 602). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist regelmäßig dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter (oder einer diesem nahestehenden Person) einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (Fremdvergleich; vgl. etwa BFH, Urteile vom 23. Februar 2005 - I R 70/04, BFHE 209, 252; vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276 und vom 22. Dezember 2012 - I R 47/10, GmbHR 2011, 601, 602). Die Nutzung eines der Gesellschaft gehörenden Fahrzeugs durch einen Gesellschafter ist dementsprechend regelmäßig nur dann betrieblich veranlasst, wenn diese durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt ist (BFH, Urteil vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276).

Von diesen Grundsätzen ist das Landgericht erkennbar ausgegangen. Es hat sich bei der Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung von solchen - von ihm festgestellten - tatsächlichen Umständen leiten lassen, denen nach der Rechtsprechung der des Bundesfinanzhofs indizielle Bedeutung dafür zukommt, dass die Zuwendung eines Vermögensvorteils durch die Gesellschaft an einen Gesellschafter einem Fremdvergleich nicht stand hält. Solche Umstände können hinsichtlich der Überlassung eines Kraftfahrzeugs u.a. die unbeschränkte Zugriffsmöglichkeit darauf sowie die fehlende Führung eines Fahrtenbuchs sein (vgl. etwa BFH, Beschlüsse vom 13. April 2005 - VI B 59/04, BFH/NV 2005, 1300 und vom 27. Oktober 2005 - VI B 43/05, BFH/NV 2006, 292; BFH, Urteile vom 7. November 2006, VI R 19/05, BFHE 215, 256 und vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276 mwN). Zudem geht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Fällen der Nutzung eines „Betriebs-Pkws“ der Gesellschaft durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer ohne eine entsprechende Gestattung der Gesellschaft aus (siehe nur BFH, Urteil vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276 mit zahlr. Nachw.).

Die vom Landgericht festgestellten Umstände belegen nach dem maßgeblichen Fremdvergleich verdeckte Gewinnausschüttungen an den Angeklagten als Gesellschafter dem Grunde nach ohne Weiteres. Eine unentgeltliche

Nutzungsüberlassung von Fahrzeugen mit den jeweils sehr hohen Werten der hier fraglichen Personenkraftwagen und den damit einhergehenden Aufwendungen, um die Nutzung zu ermöglichen, an einen Nichtgesellschafter ist mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters schlechterdings unvereinbar. Darüber hinaus wird die rechtliche Bewertung der Strafkammer auch durch Vorliegen derjenigen Umstände gestützt, die in der Gesellschafter-Geschäftsführer betreffenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Beweisanzeichen für eine verdeckte Gewinnausschüttung anerkannt sind und die auch für Zuwendungen an einen Gesellschafter ohne Geschäftsführerposition fruchtbar gemacht werden können. Dazu gehört vorliegend nach den Feststellungen u.a. das Fehlen jeglicher Vereinbarung zwischen der E. GmbH und dem Angeklagten über Art und Umfang der Fahrzeugnutzung, das Fehlen von Fahrtenbüchern sowie dasjenige eines über die Gesellschafterstellung hinausgehenden Beschäftigungsverhältnisses mit der Gesellschaft und die völlig unterschiedslose Nutzung der fraglichen Fahrzeuge mit privaten Kraftfahrzeugen des Angeklagten.

(2) Auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen ist auch in sämtlichen Fällen der Hinterziehung von Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer zugunsten der E. GmbH der Eintritt eines Hinterziehungserfolges (§ 370 Abs. 4 AO) belegt. Dass durch die E. GmbH gewinnmindernd geltend gemachte Aufwendungen für die von dem Angeklagten genutzten Fahrzeuge vollständig betrieblich veranlasst sein könnten und deshalb ein Hinterziehungserfolg nicht eingetreten wäre, ist nach rechtsfehlerfreien Feststellungen ausgeschlossen. 14

bb) Die verdeckten Gewinnausschüttungen seitens der E. GmbH an den Angeklagten als ihren Gesellschafter führen bei diesem zu einem sonstigen Bezug im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (vgl. BFH, Urteil vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276; siehe auch Saarl. FG, Beschluss vom 7. Januar 2015 - 1 V 1407/14 Rn. 18 ff.). Diese Einkünfte hat der Angeklagte in seinen Einkommensteuererklärungen nicht angegeben. Dadurch ist es in den Veranlagungszeiträumen 2007 bis 2009 zu der Hinterziehung von Einkommensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) gekommen. Für die Veranlagungszeiträume 2010 und 2011 ist ein Hinterziehungserfolg ausgeblieben, weil keine Einkommensteuerbescheide ergangen sind (UA S. 24). Aus den zu der Hinterziehung von Steuern zugunsten der E. GmbH genannten Gründen ist auf der Grundlage der Feststellungen das vollständige Fehlen eines Hinterziehungserfolges für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009 auszuschließen. Die jeweiligen Schuldsprüche sind daher rechtsfehlerfrei. 15

4. Die Aussprüche über die jeweiligen Einzelstrafen und in der Folge auch der Gesamtstrafenausspruch halten dagegen rechtlicher Überprüfung nicht in jeder Hinsicht stand. 16

Das Landgericht ist zwar hinsichtlich der Feststellungen zur Höhe der jeweiligen Hinterziehungsbeträge bzw. der vom Angeklagten erstrebten Hinterziehung in den beiden Fällen der versuchten Hinterziehung von Einkommensteuer von zutreffenden rechtlichen Maßstäben ausgegangen (nachfolgend a). Soweit es allerdings im Rahmen der Bestimmung der Höhe der hinterzogenen Beträge für sämtliche betroffenen Fahrzeuge und alle verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträume eine ausschließlich private Nutzung durch den Angeklagten zugrunde gelegt hat, ist eine solche nicht ausreichend beweiswürdigend belegt (nachfolgend b). 17

a) Es ist im rechtlichen Ausgangspunkt nicht zu beanstanden, dass das Landgericht die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Gesellschaftsebene mittels einer Schätzung auf der Grundlage von jeweils 2/3 der in der Gesellschaft insgesamt tatsächlich angefallenen Kosten für die Fahrzeugnutzung unter Verzicht auf einen angemessenen Gewinnaufschlag (UA S. 53 f.) bestimmt hat (nachfolgend aa). Angesichts von der Strafkammer rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellung, dass von den in der E. GmbH für sämtliche Fahrzeuge steuerlich geltend gemachten Leasingkosten 75 % bis 96 % auf die verfahrensgegenständlichen Luxusfahrzeuge entfallen sind (UA S. 53), liegt eine für den Angeklagten besonders günstige Schätzung des Kostenanteils der fraglichen Fahrzeuge an den Gesamtfahrzeugkosten in der GmbH vor. 18

Auf der Gesellschafterebene ist es ebenso wenig zu beanstanden, dass die Strafkammer die insoweit zu berücksichtigenden Einkünfte des Angeklagten für die Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 nach dem Halbeinkünfteverfahren (vgl. § 3 Nr. 40 EStG) sowie für die Zeiträume 2009 bis 2011 nach dem Teileinkünfteverfahren bestimmt hat (nachfolgend bb). 19

aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine verdeckte Gewinnausschüttung in Konstellationen vertrags- bzw. abredewidriger privater Nutzung von als Dienstfahrzeugen überlassenen Pkw's auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (1 % des Listenpreises des Fahrzeugs; § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) zu bewerten. Der dem Gesellschafter (oder einem Dritten) eingeräumte Vorteil ist vielmehr ausschließlich nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten, was in der Regel zum Ansatz des gemeinen Wertes führe und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbeziehe (etwa BFH, Urteil vom 23. Januar 2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276; BFH, Beschluss vom 22. Dezember 2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019; siehe auch Saarl. FG, Beschluss vom 7. Januar 2015 - 1 V 1407/14 Rn. 20 mwN sowie Pfützenreuther jurisPRSteuerR 29/2009 Anm. 3). 20

Den „gemeinen Wert“ des Vorteils hat das Landgericht vorliegend im Ausgangspunkt rechtsfehlerfrei anhand 21
derjenigen aufgewendeten Kosten bestimmt, die mit der hier allein maßgeblichen Einräumung der Nutzungsmöglichkeit
der Fahrzeuge in Gestalt vor allem der Leasingraten und Reparaturkosten verbunden waren. Da die Zuordnung der
tatsächlich bei der E. GmbH angefallenen Kosten nach der Buchhaltung des Unternehmens nicht eindeutig den
einzelnen von dem Angeklagten genutzten Fahrzeugen zugeordnet werden konnte, war das Landgericht zu einer
Schätzung bezüglich der für das jeweilige Fahrzeug getätigten Aufwendungen berechtigt. Dass es lediglich von jeweils
2/3 der festgestellten tatsächlichen Kosten ausgegangen und auf einen angemessenen Gewinnaufschlag verzichtet
hat, wirkt sich ersichtlich nicht zu Lasten des Angeklagten aus.

bb) Es bestehen keine rechtlichen Bedenken, die Höhe der Einkünfte des Angeklagten aus Kapitalvermögen gemäß § 22
20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als sonstige Bezüge in Gestalt der verdeckten Gewinnausschüttungen ebenfalls nach
Fremdvergleichsmaßstäben und damit im Gleichlauf mit der Wertbestimmung bei der Gesellschaft vorzunehmen
(Saarl. FG, Beschluss vom 7. Januar 2015 - 1 V 1407/14 Rn. 21). Eine Bewertung der Einkünfte auf der Grundlage
der sog. 1 %-Regelung gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG kommt in der hier vorliegenden
Konstellation der zumindest ganz überwiegenden privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen nicht in Betracht (zutreffend
Saarl. FG, Beschluss vom 7. Januar 2015 - 1 V 1407/14 Rn. 29 bzgl. der Nutzung durch einen Gesellschafter-
Geschäftsführer). Die insoweit rechtsfehlerfreien Feststellungen des Landgerichts belegen zumindest eine ganz
überwiegend private Nutzung (siehe aber nachfolgend b) der hier fraglichen Fahrzeuge durch den Angeklagten.

b) Die Beweiswürdigung des Landgerichts trägt allerdings nicht die Feststellung, sämtliche der fraglichen Fahrzeuge 23
seien in allen verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen ausschließlich durch den Angeklagten privat
genutzt worden. Ausweislich der Urteilsgründe betreibt die E. GmbH u.a. drei FKK-Klubs an drei unterschiedlichen
Orten sowie eine Werbeagentur, die sich mit der Beratung von Sauna- und Wellnessclubs, Bordellen und
bordellähnlichen Betrieben (UA S. 15) beschäftigt. Die vom Tatrichter herangezogenen Beweisanzeichen (vor allem
UA S. 35 ff.) hat dieser zwar im rechtlichen Ausgangspunkt ohne Rechtsfehler in der Beweiswürdigung als für eine
private Nutzung sprechend gewertet. Allerdings ergeben sich bereits aus dem ausgeübten Unternehmenszweck, der
Belegenheit der von der GmbH betriebenen Klubs und vor allem dem Zuschnitt der Werbeagenturtätigkeit
Anhaltspunkte dafür, dass ein gewisser Teil der auf die Fahrzeuge entfallenden Kosten betriebliche Aufwendungen
darstellen können. Insoweit legt die Strafkammer ihrer Beweiswürdigung zugrunde nicht ausschließen zu können, dass
der Angeklagte tatsächlich Klubs beraten und die E. GmbH dafür eine Vergütung - ersichtlich gemeint: von Seiten der
Beratenden - erhalten hat (UA S. 42). Da sich aus dem Urteil nicht ergibt, dass zur Ausübung dieser Tätigkeit andere
Fahrzeuge als die hier fraglichen Luxusfahrzeuge zur Verfügung standen, genügt die Beweiswürdigung als Grundlage
für den Schluss auf eine ausschließlich private Nutzung sämtlicher Fahrzeuge nicht.

Dieser Mangel wirkt sich allein auf die Bestimmung der Höhe der auf Seiten der E. GmbH und des Angeklagten 24
jeweils zu berücksichtigenden verdeckten Gewinnausschüttungen und damit auf die Höhe der jeweiligen
Hinterziehungsbeträge aus. Da das Landgericht sich bei der Bemessung der Einzelstrafen, wie an den jeweiligen
Relationen erkennbar ist, an der Höhe der Hinterziehungsbeträge (bzw. der erstrebten) orientiert hat, vermag der
Senat trotz der für den Angeklagten sehr günstigen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (oben Rn. 21) nicht
auszuschließen, dass die Strafkammer jeweils geringere Einzelstrafen verhängt hätte, wenn sie wegen der Annahme
einer gewissen betrieblichen Nutzung der fraglichen Fahrzeuge zu niedrigen Kosten für die Nutzung der Fahrzeuge
gelangt wäre. Damit entfällt auch die Gesamtstrafe.

Der Senat hebt wegen der Verknüpfung zwischen der jeweiligen Höhe des Hinterziehungsbetrages und der 25
Strafzumessung die dem Strafausspruch zugrunde liegenden Feststellungen insgesamt auf (§ 353 Abs. 2 StPO), um
dem neuen Tatrichter widerspruchsfreie Feststellungen zu den Hinterziehungsbeträgen zu ermöglichen.

5. Sollte der neue Tatrichter eine gewisse betriebliche Nutzung der geleasteten Fahrzeuge in den 26
verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht auszuschließen vermögen, den Umfang einer solchen Nutzung und die
darauf entfallenden Kosten aber nicht im Einzelnen feststellen können, kommt eine Schätzung der entsprechenden
Kosten in Betracht. Dabei wird angesichts der Höhe der Aufwendungen die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs
gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG (vgl. im hier relevanten Zusammenhang dazu BFH, Urteil vom 29. April 2014 -
VIII R 20/12, BFHE 245, 338) berücksichtigt werden dürfen.