

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 899

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2017 Nr. 899, Rn. X

BGH 1 StR 418/16 - Beschluss vom 24. Mai 2017 (LG Hagen)

Steuerhinterziehung (Konkurrenzen bei Hinterziehung mehrerer Steuerarten); Strafzumessung (keine strafschärfende Berücksichtigung der geplanten Vermeidung von Tatspuren).

§ 370 Abs. 1 AO; § 52 StGB; § 53 StGB; § 46 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Bei der Beurteilung der Konkurrenzverhältnisse von Steuerstraftaten gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, dass die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung grundsätzlich als selbständige Tat im Sinne von § 53 StGB zu werten ist. Von Tatmehrheit ist also dann auszugehen, wenn die abgegebenen Steuererklärungen verschiedene Steuerarten, verschiedene Besteuerungszeiträume oder verschiedene Steuerpflichtige betreffen. Ausnahmsweise kann jedoch Tateinheit (§ 52 StGB) vorliegen, wenn die Steuerhinterziehungen durch dieselbe Erklärung bewirkt werden oder wenn mehrere Steuererklärungen durch eine körperliche Handlung gleichzeitig abgegeben werden. Entscheidend dabei ist, dass die Abgabe im äußeren Vorgang zusammenfällt und überdies in den Erklärungen übereinstimmend unrichtige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen enthalten sind (vgl. BGHSt 33, 163).

2. Übereinstimmende unrichtige Angaben im Sinne dieser Rechtsprechung können beispielsweise im Verhältnis von Körperschaftsteuerhinterziehung, Gewerbesteuerhinterziehung und Umsatzsteuerhinterziehung (vgl. BGH wistra 1996, 62) oder im Verhältnis von Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung (vgl. BGH wistra 1996, 231) vorliegen. 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 denselben Lebenssachverhalt betreffen, einem erhöhtem Entdeckungsrisiko aussetzen würde (vgl. BGH wistra 1996, 231).

3. In der Rechtsprechung ist zwar anerkannt, dass die sorgfältig geplante Vermeidung von Tatspuren oder deren Beseitigung vor der Tat als die Tat prägende Umstände strafschärfend herangezogen werden dürfen (vgl. BGH NStZ-RR 2015, 239 mwN). Dem Täter darf aber nicht straferschwerend zur Last gelegt werden, er habe den Ermittlungsbehörden seine Überführung nicht erleichtert, indem er keine auf ihn hindeutenden Hinweise geschaffen oder solche hinterlassen habe.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten B. wird das Urteil des Landgerichts Hagen vom 18. März 2016
 - a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in 61 Fällen schuldig ist,
 - b) und im gesamten Strafausspruch aufgehoben; die für die Taten II.1, 2, 3, 4, 19, 20, 21 und 22 der Urteilsgründe verhängten Einzelstrafen entfallen.
2. Auf die Revision des Angeklagten C. wird das vorbezeichnete Urteil
 - a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in 58 Fällen schuldig ist,
 - b) und im gesamten Strafausspruch aufgehoben; die für die Taten II.1, 2, 3, 4, 19, 20, 21 und 22 der Urteilsgründe verhängten Einzelstrafen entfallen.
3. Auf die Revision des Angeklagten A. wird das vorbezeichnete Urteil aufgehoben, soweit diesem Angeklagten eine Strafaussetzung zur Bewährung versagt worden ist.
4. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden als unbegründet verworfen.
5. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der

Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten B. wegen Steuerhinterziehung in 69 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren, den Angeklagten C. wegen Steuerhinterziehung in 66 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und neun Monaten und den Angeklagten A. wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer solchen von zwei Jahren verurteilt. Die Revision des Angeklagten B. greift mit der Sachrüge - beschränkt auf den Strafausspruch - insbesondere die Feststellungen zum Schuldumfang an. Die Angeklagten C. und A. rügen mit ihren Revisionen die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Die Rechtsmittel der Angeklagten erzielen jeweils mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg; im Übrigen sind ihre Rechtsmittel unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Die Verfahrensrügen der Angeklagten C. und A. bleiben aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts ohne Erfolg.

II.

Die Revisionen der Angeklagten B. und C. :

1. Die sachlichrechtliche Nachprüfung des Urteils aufgrund der Revisionsrechtfertigungen hat zu den Schuldprüchen - mit Ausnahme der fehlerhaften Beurteilung der Konkurrenzverhältnisse hinsichtlich der von den Angeklagten B. und C. begangenen Taten II.1 (Umsatzsteuerhinterziehung 2010), II.19 (Körperschaftsteuerhinterziehung 2010) und II.23 (Gewerbsteuerhinterziehung 2010), der Taten II.2 (Umsatzsteuerhinterziehung 2011), II.20 (Körperschaftsteuerhinterziehung 2011) und II.24 (Gewerbsteuerhinterziehung 2011), der Taten II.3 (Umsatzsteuerhinterziehung 2012), II.21 (Körperschaftsteuerhinterziehung 2012) und II.25 (Gewerbsteuerhinterziehung 2012) sowie der Taten II.4 (Umsatzsteuerhinterziehung 2013), II.22 (Körperschaftsteuerhinterziehung 2013) und II.26 (Gewerbsteuerhinterziehung 2013) der Urteilsgründe - keinen Rechtsfehler zu ihrem Nachteil ergeben. Insbesondere begegnet die vom Landgericht vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen keinen Bedenken.

2. Die fehlerhafte Bewertung der Konkurrenzverhältnisse hinsichtlich der Hinterziehung von Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2010 bis 2013 führt hingegen zur Änderung des Schuldpruchs hinsichtlich der Angeklagten B. und C. sowie zum Wegfall der gegen sie festgesetzten Einzelstrafen für die Umsatzsteuerhinterziehungen 2010 bis 2013 (Taten II.1 bis 4 der Urteilsgründe) sowie für die Körperschaftsteuerhinterziehungen 2010 bis 2013 (Taten II.19 bis 22 der Urteilsgründe).

a) Bei der Beurteilung der Konkurrenzverhältnisse von Steuerstraftaten gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, dass die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung grundsätzlich als selbständige Tat im Sinne von § 53 StGB zu werten ist. Von Tatmehrheit ist also dann auszugehen, wenn die abgegebenen Steuerklärungen verschiedene Steuerarten, verschiedene Besteuerungszeiträume oder verschiedene Steuerpflichtige betreffen. Ausnahmsweise kann jedoch Tateinheit (§ 52 StGB) vorliegen, wenn die Steuerhinterziehungen durch dieselbe Erklärung bewirkt werden oder wenn mehrere Steuerklärungen durch eine körperliche Handlung gleichzeitig abgegeben werden. Entscheidend dabei ist, dass die Abgabe im äußeren Vorgang zusammenfällt und überdies in den Erklärungen übereinstimmend unrichtige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen enthalten sind (vgl. BGH, Beschluss vom 21. März 1985 - 1 StR 583/84, BGHSt 33, 163; Urteile vom 28. Oktober 2004 - 5 StR 276/04, NStZ-RR 2005, 53 und vom 27. Oktober 2015 - 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28, Rn. 20 ff., jeweils mwN).

b) Übereinstimmende unrichtige Angaben im Sinne dieser Rechtsprechung können beispielsweise im Verhältnis von Körperschaftsteuerhinterziehung, Gewerbesteuerhinterziehung und Umsatzsteuerhinterziehung (vgl. BGH, Beschluss vom 20. September 1995 - 5 StR 197/95, wistra 1996, 62) oder im Verhältnis von Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung (vgl. BGH, Beschluss vom 5. März 1996 - 5 StR 73/96, wistra 1996, 231) vorliegen. 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 denselben Lebenssachverhalt betreffen, einem erhöhtem Entdeckungsrisiko aussetzen würde (vgl. BGH, Beschluss vom 5. März 1996 - 5 StR 73/96, wistra 1996, 231).

c) So liegt der Fall auch hier. Nach den Urteilsfeststellungen wurden die vom Angeklagten B. eigenhändig unterschriebenen Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011, die falsche Angaben zu den Einnahmen der H. GmbH enthielten, jeweils zeitgleich am 5. Oktober 2011 bzw. am 3. September 2012 beim Finanzamt eingereicht. Gleiches gilt für die für das Jahr 2012 jeweils am 22. Mai 2013 eingereichten

Steuererklärungen, auch wenn das Datum für die Umsatzsteuerjahreserklärung (15. Mai 2013) von den Daten der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung (10. Mai 2013) abweicht. Die Einreichung der jeweils auf den 17. Juli 2014 datierten Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen sowie der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2013 wurde von den Angeklagten ebenfalls nicht ausschließbar gleichzeitig veranlasst.

3. Der Strafausspruch hinsichtlich der Angeklagten B. und C. hat keinen Bestand. 9

Das Landgericht hat als bestimmenden Strafschärfungsgrund berücksichtigt, dass beweis erhebliche Unterlagen von den Angeklagten vernichtet wurden. Sie hätten aus einem Taschenkalender monatlich fortlaufend Seiten herausgetrennt, aus denen sich die täglich vereinnahmten Zahlungen für die an ihre Kunden erfolgten „Schwarzlieferungen“ von Waren ergaben. Dies begegnet durchgreifenden rechtlichen Bedenken. 10

In der Rechtsprechung ist zwar anerkannt, dass die sorgfältig geplante Vermeidung von Tatspuren oder deren Beseitigung vor der Tat als die Tat prägende Umstände strafschärfend herangezogen werden dürfen (vgl. BGH, Beschluss vom 19. Mai 2015 - 1 StR 200/15, NSTZ-RR 2015, 239 mwN). Dem Täter darf aber nicht straferschwerend zur Last gelegt werden, er habe den Ermittlungsbehörden seine Überführung nicht erleichtert, indem er keine auf ihn hindeutenden Hinweise geschaffen oder solche hinterlassen habe. 11

Nach den Urteilsfeststellungen dienten die Aufzeichnungen im Kalenderbuch der internen Erfassung und späteren anteiligen Aufteilung der „schwarz“ vereinnahmten Kundengelder. Es war von Anfang an von den Angeklagten nicht vorgesehen, diese Aufzeichnung der Einnahmen buchhalterisch zu erfassen, so dass der Umstand, dass diese Aufzeichnungen nach Aufteilung der Gelder vernichtet worden sind, nicht strafschärfend hätte berücksichtigt werden dürfen. 12

Das Landgericht hätte zwar straferschwerend auf die Verletzung von Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten hinsichtlich geschäftlicher Unterlagen abstellen können (vgl. u.a. § 379 Abs. 1 Nr. 3 AO sowie BGH, Beschlüsse vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, NSTZ 2010, 635, 637 und vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NSTZ 2011, 233, 235). Die Verletzung dieser Pflichten stellt jedoch einen anderen Strafzumessungsgesichtspunkt als die Erschwerung der Aufklärbarkeit des Sachverhalts dar. 13

Der Rechtsfehler führt zur Aufhebung des Strafausspruchs. Die insofern getroffenen Feststellungen sind von dem Wertungsfehler nicht betroffen und bleiben daher bestehen (§ 353 StPO). Das neue Tatgericht kann ergänzende Feststellungen treffen, soweit diese mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehen. 14

III.

Die Revision des Angeklagten A. : 15

1. Der Schuldspruch und die Bemessung der verhängten Strafen lassen keinen Rechtsfehler erkennen. 16

2. Die Versagung einer Strafaussetzung zur Bewährung hält jedoch rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Das Landgericht hat seine Entscheidung lediglich formelhaft begründet. Unabhängig von der verfahrensrechtlichen Vorschrift des § 267 Abs. 3 StPO sind aus materiellrechtlichen Gründen Ausführungen im Urteil zur Strafaussetzung zur Bewährung erforderlich, wenn eine Erörterung dieser Frage als Grundlage für die revisionsrechtliche Nachprüfung geboten ist (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Juli 2011 - 4 StR 283/11 mwN). 17

Dies ist hier der Fall, weil angesichts der konkreten Umstände des Falles eine Strafaussetzung zur Bewährung nicht so fern liegt, dass eine nähere Erörterung der Aussetzungsfrage entbehrlich erscheint. Der Angeklagte A. ist bislang strafrechtlich nicht in Erscheinung getreten und seit Tatbegehung - die Taten betrafen die Hinterziehung von Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 2010 und 2011 - weitere Straftaten nicht festgestellt wurden. Der Angeklagte hat zudem die Taten zwar nicht eingeräumt, sie aber auch nicht bestritten, sondern in der Hauptverhandlung von seinem Recht Gebrauch gemacht, sich nicht zur Sache einzulassen. Ferner lebt er seit 2004 sozial integriert in Deutschland; seit 2011 ist er verheiratet und hat einen 2012 geborenen Sohn. 18

3. Der Rechtsfehler führt zur Aufhebung des Urteils, soweit dem Angeklagten A. Strafaussetzung zur Bewährung versagt worden ist. Die getroffenen Feststellungen sind hiervon nicht betroffen und bleiben daher bestehen (§ 353 StPO). Das neue Tatgericht kann ergänzende Feststellungen treffen, soweit diese mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehen. 19