

HRRS-Nummer: HRRS 2018 Nr. 276

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2018 Nr. 276, Rn. X

BGH 1 StR 464/17 - Beschluss vom 20. Dezember 2017 (LG Stuttgart)

Begriff der prozessualen Tat (Steuerstrafrecht: regelmäßig keine prozessuale Tat bei auf unterschiedliche Veranlagungszeiträume bezogener Steuerhinterziehungen desselben Steuerpflichtigen derselben Steuerart); Steuerhinterziehung (Berechnung des entstandenen Steuerschadens bei verdeckter Gewinnausschüttung).

§ 264 StPO; § 370 Abs. 1 AO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Im Steuerstrafverfahren gilt grundsätzlich kein vom allgemeinen Strafverfahren abweichender Verfahrensgegenstandsbegriff.
2. Die Voraussetzungen einer prozessualen Tat liegen bei tatmehrheitlich begangenen, auf unterschiedliche Veranlagungszeiträume bezogenen Steuerhinterziehungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO desselben Steuerpflichtigen derselben Steuerart regelmäßig schon wegen der in tatsächlicher Hinsicht verschiedenen Tathandlungen durch Abgabe je eigenständiger unrichtiger Steuererklärungen und unterschiedlicher, der Besteuerung unterliegender Lebenssachverhalte nicht vor.
3. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs müssen bei auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruhenden Körperschaft- und Einkommensteuerhinterziehungen durch Gesellschafter einer juristischen Person die Gesellschafter bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommensteuerhinterziehung - wegen der hier gebotenen Gesamtbetrachtung der Steuerhinterziehungen - strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerehrlich gehandelt wurde“. Dementsprechend ist bei der Bemessung des einem angeklagten Gesellschafter strafrechtlich vorzuwerfenden Hinterziehungsbetrags einerseits zwar die verdeckte Gewinnausschüttung unter Einschluss der bei der Gesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer in Ansatz zu bringen, andererseits aber - fiktiv - der bei steuerehrlichem Verhalten der Gesellschaft beim Gesellschafter abzuziehende Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen, um eine „strafrechtlich nicht hinnehmbare Doppelbelastung“ zu vermeiden (vgl. BGH wistra 2005, 144, 145).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Stuttgart vom 4. April 2017 aufgehoben
 - a) im Strafausspruch, soweit die Angeklagten wegen Hinterziehung von Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2007 (Taten Nr. 6 bis 10) verurteilt worden sind,
 - b) im Gesamtstrafenausspruch.
2. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere als Wirtschaftsstrafkammer zuständige Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten jeweils wegen Steuerhinterziehung in zehn Fällen, davon in fünf Fällen wegen tateinheitlich verwirklichter dreifacher Steuerhinterziehung, verurteilt. Gegen den Angeklagten ist eine Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und zwei Monaten sowie gegen die Angeklagte eine solche von zwei Jahren und sechs Monaten verhängt worden. Jeweils sieben Monate dieser Strafen sind wegen überlanger Verfahrensdauer als vollstreckt erklärt worden.

Dagegen wenden sich die Angeklagten mit ihren auf sachlichrechtliche Beanstandungen gestützten Revisionen. Der Angeklagte macht zudem ein Verfahrenshindernis geltend; die Angeklagte beanstandet auch das Verfahren.

Die Rechtsmittel haben lediglich in dem aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 3 StPO). Im Übrigen erweisen sie sich als unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Die miteinander verheirateten Angeklagten waren in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen 2003 4 bis 2007 Mitgesellschafter einer in der Rechtsform einer GmbH geführten Spedition. Gemeinsam fassten sie den Entschluss, ab dem Veranlagungszeitraum 2003 einen Teil der durch das Unternehmen erzielten Einnahmen nicht in den für die gegenständlichen Veranlagungszeiträume jeweils zeitgleich abgegebenen Körperschafts-, Jahresumsatzsteuer- und Gewerbesteuererklärungen anzugeben. Die entsprechenden Einnahmen transferierten beide in vom Tatgericht näher festgestellter Weise bei aufwendiger Verschleierung der Vorgänge auf private Konten, über die allein sie verfügungsberechtigt waren. Die auf diesen Konten eingegangenen Beträge gaben die gemeinsam veranlagten Angeklagten auch nicht in ihren Einkommensteuererklärungen für die genannten Veranlagungszeiträume an. Insgesamt bewirkten sie so die Hinterziehung von Unternehmensteuern und Einkommensteuer in einem Gesamtumfang von mehr als 1,8 Millionen Euro.

II.

1. In Bezug auf den Angeklagten ist durch das Urteil des Amtsgerichts Stuttgart vom 30. März 2011, durch das er 5 wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe verurteilt wurde, kein Strafklageverbrauch aufgrund rechtskräftiger Aburteilung und damit kein Verfahrenshindernis eingetreten. Dieser Verurteilung lagen andere prozessuale Taten (§ 264 StPO) zugrunde als den hier verfahrensgegenständlichen.

a) Im Strafverfahren gilt grundsätzlich kein vom allgemeinen Strafverfahren abweichender 6 Verfahrensgegenstandsbegriff. Auch hier ist Tat im prozessualen Sinne gemäß § 264 StPO 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. Zu dem von der Anklage und dem darauf bezogenen Eröffnungsbeschluss erfassten einheitlichen geschichtlichen Vorgang gehört dementsprechend alles, was mit diesem nach der Auffassung des Lebens einen einheitlichen Vorgang bildet. Maßgeblich sind insoweit die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls (st. Rspr.; siehe nur BGH, Beschluss vom 9. Dezember 2015 - 1 StR 256/15, NStZ 2016, 296, 298 mwN).

b) Gegenstand der rechtskräftigen Aburteilung durch das Amtsgericht waren die inhaltlich unrichtigen Körperschaft- 7 und Gewerbesteuererklärungen für die GmbH in den Veranlagungszeiträumen 2001 und 2002, die der Angeklagte an näher festgestellten Tagen in den Jahren 2002 und 2003 abgegeben hatte. Die auf die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2007 bezogenen, die vorgenannten Steuerarten betreffenden Steuererklärungen weisen unter keinem für den einheitlichen geschichtlichen Lebensvorgang maßgeblichen Aspekt Umstände auf, die Identität mit den bereits abgeurteilten Taten herstellen. Ebenso fehlt es vorliegend an „besonderen rechtlichen Verknüpfungen“ die - unter Modifikation des sonst für die prozessuale Tatidentität Maßgeblichen - ausnahmsweise zeitlich auseinanderfallende Verletzungen unterschiedlicher steuerlicher Erklärungspflichten zu einer einheitlichen Tat im prozessualen Sinne verbinden können (dazu BGH aaO NStZ 2016, 296, 298 f.). Wie der Generalbundesanwalt zutreffend aufgezeigt hat, würde auch ein möglicherweise bereits bei den die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 betreffenden Taten bestehender Entschluss zukünftig im Rahmen einer „Gesamthinterziehungstrategie“ Steuern hinterziehen zu wollen, keine prozessuale Tatidentität mit den hier verfahrensgegenständlichen Taten begründen (vgl. BGH, Urteil vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12, NStZ 2012, 637, 639 Rn. 41). Ohnehin können eine einheitliche Motivationslage oder ein „Gesamtplan“ grundsätzlich nicht unterschiedliche materiellrechtliche Taten zu einer einheitlichen Tat im prozessualen Sinne zusammenführen (vgl. etwa BGH, Beschlüsse vom 24. Juli 1987 - 3 StR 36/87, BGHSt 35, 14, 19 f. und vom 20. Dezember 1995 - 5 StR 412/95, StV 1996, 432, 433; näher Radtke in Radtke/Hohmann, StPO, § 264 Rn. 24 mwN). Liegen - wie hier - mehrere sachlichrechtlich selbständige Taten vor, bilden diese nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs lediglich dann eine einheitliche Tat im prozessualen Sinne, wenn die einzelnen Handlungen nicht nur äußerlich ineinander übergehen, sondern nach den ihnen zugrundeliegenden Ereignissen bei natürlicher Betrachtung unter Berücksichtigung ihrer strafrechtlichen Bedeutung auch innerlich derart unmittelbar miteinander verknüpft sind, dass der Unrechts- und Schuldgehalt der einen Handlung nicht ohne die Umstände, die zu der anderen Handlung geführt haben, richtig gewürdigt werden kann und ihre getrennte Würdigung und Aburteilung in verschiedenen Verfahren als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorgangs empfunden würde (siehe nur BGH, Beschluss vom 4. September 2013 - 1 StR 374/13, NStZ 2014, 102, 103 Rn. 15 mwN).

Diese Voraussetzungen liegen bei tatmehrheitlich begangenen, auf unterschiedliche Veranlagungszeiträume 8 bezogenen Steuerhinterziehungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO desselben Steuerpflichtigen derselben Steuerart regelmäßig schon wegen der in tatsächlicher Hinsicht verschiedenen Tathandlungen durch Abgabe je eigenständiger unrichtiger Steuererklärungen und unterschiedlicher, der Besteuerung unterliegender Lebenssachverhalte nicht vor.

2. Die von der Angeklagten erhobene Rüge der Verletzung von § 338 Nr. 7 i.V.m. § 275 Abs. 1 StPO ist nicht in einer § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO genügenden Weise ausgeführt. Entgegen den gesetzlichen Anforderungen wird die Nichteinhaltung der Urteilsabsetzungsfrist nicht mit Bestimmtheit behauptet (zu diesem Erfordernis etwa BGH, Urteil vom 4. September 2014 - 1 StR 75/14 Rn. 65, StraFo 2015, 70, 72 mwN), sondern die Rechtzeitigkeit lediglich bezweifelt. Zudem teilt die Revision trotz ihr möglichen Zugriffs auf diese Information nicht mit, dass auf Blatt 1 der Niederschrift der Sitzung vom 8. März 2017 ein Vermerk der Geschäftsstelle über den Eingang des Urteils dort (§ 275 Abs. 1 Satz 5 StPO) am 23. Mai 2017 und damit am letzten Tag der Urteilsabsetzungsfrist angebracht ist. 9

3. Die auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung beruhenden Feststellungen tragen die gegen die Angeklagten ergangenen Schuldsprüche. Ohne Rechtsfehler hat das Landgericht die verschleierte Abflüsse von Einnahmen aus dem Speditionsgeschäft der GmbH auf der Ebene der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet, die den Gewinn der Gesellschaft nicht minderten (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Ebenso wenig ist die Einordnung der entsprechenden Zuflüsse auf den privaten Konten, über die die Angeklagten allein Verfügungsberechtigt waren, als verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und die Bewertung der Konkurrenzen (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, NStZ 2009, 157, 158) zu beanstanden. 10

4. Allerdings halten die für die Einkommensteuerhinterziehungen (Taten Nr. 6 bis 10) verhängten Einzelstrafen und deshalb auch die gebildeten Gesamtstrafen nicht in jeder Hinsicht rechtlicher Überprüfung stand. 11

a) Zwar hat das Landgericht entgegen der Auffassung der Revisionsführer bei den Taten Nr. 5 (Unternehmensteuern 2007) und Nr. 10 (Einkommensteuer 2007) ohne Rechtsfehler im Hinblick auf die Höhe der in den betroffenen Veranlagungszeiträumen hinterzogenen Steuern das Regelbeispiel aus § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der seit 1. Januar 2008 geltenden Fassung zugrunde gelegt. Nach den getroffenen Feststellungen sind die unrichtigen Steuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) erst am 13. Oktober 2008 und am 17. Februar 2009 abgegeben worden. Zum maßgeblichen Zeitpunkt der Vornahme der jeweiligen Tathandlung (vgl. § 2 Abs. 1 StGB) bestimmten sich die Strafen damit nach dem seit 2008 geltenden Gesetz. 12

b) Hinsichtlich der Taten Nr. 6 bis 10 (Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2007) hat das Landgericht aber nach Auffassung des Senats einen zu großen, für die Strafzumessung relevanten Schuldumfang zugrunde gelegt und damit einer möglichen wirtschaftlichen Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits strafzumessungsrechtlich nicht hinreichend Rechnung getragen. 13

aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs müssen bei auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruhenden Körperschaft- und Einkommensteuerhinterziehungen durch Gesellschafter einer juristischen Person die Gesellschafter „bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommensteuerhinterziehung - wegen der hier gebotenen Gesamtbetrachtung der Steuerhinterziehungen - strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerehrlich gehandelt wurde“ (BGH, Urteil vom 12. Januar 2005 - 5 StR 301/04, wistra 2005, 144, 145). Dementsprechend ist bei der Bemessung des einem angeklagten Gesellschafter strafrechtlich vorzuwerfenden Hinterziehungsbetrags einerseits zwar die verdeckte Gewinnausschüttung unter Einschluss der bei der Gesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer in Ansatz zu bringen, andererseits aber - fiktiv - der bei steuerehrlichem Verhalten der Gesellschaft beim Gesellschafter abzuziehende Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen, um eine „strafrechtlich nicht hinnehmbare Doppelbelastung“ zu vermeiden (BGH aaO). 14

bb) Nach Ansicht des Senats ist der angesprochenen Doppelbelastung strafzumessungsrechtlich durch das Landgericht nicht ausreichend Rechnung getragen worden. 15

Das Landgericht hat zwar steuerrechtlich zutreffend auf der Ebene der Besteuerung der GmbH für die verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträume die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht einkommensmindernd berücksichtigt (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und für die Berechnung des Umfangs der Körperschaftsteuerhinterziehung das jeweils um die Gewinnausschüttungen gegenüber den erklärten Einkünften erhöhte Einkommen der Gesellschaft mit dem maßgeblichen Körperschaftsteuersatz (26,5 % für 2003 und 25 % ab 2004) zugrunde gelegt. Ebenfalls ohne Rechtsfehler sind bei der Berechnung der jeweiligen Einkommensteuer der angeklagten Eheleute die ihnen zugeflossenen verdeckten Gewinnausschüttungen entsprechend der für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2007 geltenden Fassung von § 3 Nr. 40 EStG (vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., § 11 Rn. 12; Levedag in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 3 Rn. 137) nach dem Halbeinkünfteverfahren lediglich hälftig als Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt worden. Die gegenüber dem früheren Recht deutliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf die vorgenannten Prozentwerte sowie die Ablösung des im früheren Recht geltenden Anrechnungsverfahrens (dazu Hey aaO § 11 Rn. 9) durch das im Tatzeitraum maßgebliche Halbeinkünfteverfahren gehen jeweils auf das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenKG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433 ff.) zurück. Der Gesetzgeber hat mit dieser Reform das Ziel verfolgt, die wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf derjenigen der Anteilseigner zu beseitigen (BT-Drucks. 14/2683 S. 94 linke Spalte). Durch die Kombination der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei der Gesellschaft und der Berücksichtigung 16

lediglich des hälftigen ausgeschütteten Gewinns als Einkünfte der Anteilseigner (soweit es sich um natürliche Personen handelt) bei deren Einkommensteuer ist eine Belastung ausgeschütteter Gewinne angestrebt worden, die der steuerlichen Belastung anderer Einkunftsarten angenähert ist (BT-Drucks. aaO; siehe aber auch Hey aaO § 11 Rn. 19).

Obwohl das Landgericht die vom Gesetzgeber vorgegebenen Instrumentarien zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung bei ausgeschütteten Gewinnen bei der Bestimmung der hinterzogenen Einkommensteuer rechtsfehlerfrei angewendet hat, hält der Senat dies strafzumessungsrechtlich für nicht ausreichend. Denn auch bei Heranziehung des Halbeinkünfteverfahrens wird ein Teil - hier - verdeckter Gewinnausschüttungen dem für die Strafbemessung bedeutsamen Schuldumfang sowohl der Hinterziehung der Unternehmensteuern als auch der der Einkommensteuer zugrunde gelegt. Dies hat der Tatrichter bei der konkreten Zumessung der für die fünf Taten der Einkommensteuerhinterziehung verhängten Einzelstrafen nicht erkennbar bedacht. Angesichts der sonstigen vom Landgericht zugunsten der Angeklagten berücksichtigten strafmildernden Umstände, insbesondere die vollständige Nachzahlung der Steuern einschließlich Zinsen und Zuschlägen, vermag der Senat die Verhängung niedrigerer Strafen durch den Tatrichter nicht auszuschließen. Auch wenn die Einsatzstrafen für die Gesamtstrafenbildung bezüglich beider Angeklagter jeweils aus der Hinterziehung von Unternehmensteuern herrühren, können bei fünf rechtsfehlerhaft begründeten Einzelstrafen Auswirkungen auf die Gesamtstrafen nicht ausgeschlossen werden. 17

Der Aufhebung der jeweils zugehörigen Feststellungen bedarf es nicht. Es handelt sich lediglich um einen Wertungsfehler, der den rechtsfehlerfrei festgestellten Strafzumessungssachverhalt nicht erfasst (vgl. § 353 Abs. 2 StPO). 18

5. Die Teilaufhebung des Strafausspruchs lässt die ohne Rechtsfehler ergangene Kompensationsentscheidung unberührt (BGH, Urteil vom 27. August 2009 - 3 StR 250/09, BGHSt 54, 135, 138 Rn. 8 mwN und Beschluss vom 20. August 2008 - 3 StR 214/15 Rn. 6 [insoweit in NStZ 2016, 101 f. nicht abgedruckt]). 19