

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 605

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 605, Rn. X

BGH 1 StR 520/18 - Beschluss vom 13. März 2019 (LG Wiesbaden)

Körperschaftsteuerhinterziehung und Gewerbesteuerhinterziehung durch Unterlassen (Vorsatz: erforderliche Kenntnis des Steueranspruchs insbesondere bei Indizien gegen eine zur Steuerbarkeit führende Geschäftsführung/Betriebsstätte im Inland; erforderliche tatrichterliche Beweiswürdigung).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 15 StGB; § 261 StPO; § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will; bedingter Vorsatz genügt. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt nach dieser Rechtsprechung ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; BGH wistra 2018, 339, 340; wistra 2011, 465, 466 f.; je mwN). Dies bedarf bei Indizien, die gegen eine Geschäftsführung/Betriebsstätte im Inland sprechen, der Erörterung.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Wiesbaden vom 12. Juni 2018
 - a) im Fall 3 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Umsatzsteuer) aufgehoben und das Verfahren eingestellt; in diesem Umfang hat die Staatskasse die Kosten des Verfahrens und die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen zu tragen;
 - b) im Übrigen mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Im verbleibenden Umfang wird die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die weiteren Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und drei Monaten unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt; dabei hat es bestimmt, dass davon sechs Monate als vollstreckt gelten. Zudem hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 45.880 € angeordnet. Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten, mit welcher er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt, hat mit der Sachrüge Erfolg.

I. Das Landgericht hat Folgendes festgestellt und gewertet:

1. Die M. Limited (L) gründete die M. C. Limited (C) als 100-prozentige Tochtergesellschaft mit Sitz in S. (England), um Militärfahrzeuge im Auftrag der amerikanischen und britischen Streitkräfte in der Bundesrepublik Deutschland zu lackieren. Die C ließ daher ausschließlich im Bundesgebiet in amerikanischen und britischen Kasernen arbeiten. Den Grundlohn für die aus dem Konzern rekrutierten Mitarbeiter bezahlte die C von ihrem englischen Firmensitz aus; dort ließ sie ihre Buchhaltung führen. Allein der in R. ansässige Angeklagte, in dessen Privaträumen sich das einzige deutsche Firmenbüro befand, durfte die C in Deutschland als „program manager“ oder „managing director“ vertreten. Er handelte die Verträge aus, organisierte den Einsatz der Arbeitskräfte und überwies Überschüsse - ebenso wie die Auftraggeber die Werklööhne - auf englische Firmenkonten. Im Jahr 2001 stellte die C Lackierarbeiten in Höhe von rund 670.000 DM ohne Umsatzsteuerausweis in Rechnung; dem standen Betriebsausgaben in Höhe von ca. 506.000 DM gegenüber.

Um das Anstellungsverhältnis mit dem Angeklagten zu verdecken und u.a. Lohnsteuern zu sparen, hatte jener als vorgeblich freier Mitarbeiter Rechnungen an die C und an eine weitere Firma aus dem Verbund, die M. F. Limited (I), über die Domizilgesellschaft C. M. (I.) Limited mit Sitz auf den B. zu stellen. Insgesamt vereinnahmte der Angeklagte im Jahr 2001 von der C und der I, für die er ebenfalls tätig war, rund 220.000 DM an Gehaltszahlungen.

Der Angeklagte gab für die C weder Körperschaft- noch Gewerbe- oder Umsatzsteuererklärungen ab; auch erklärte er sein Einkommen nicht. Dadurch hinterzog er für das Jahr 2001 rund 45.000 € an Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag, rund 47.000 € an Umsatzsteuer, fast 21.000 € an Körperschaftsteuer und rund 11.600 € an Gewerbesteuer. 5

2. Das Landgericht hat angenommen, dass die C im Jahr 2001 ihre Geschäftsleitung in Deutschland gehabt habe (§ 10 AO) und damit - in ihrer Rechtsform einer deutschen GmbH vergleichbar - nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gewesen sei. Zudem habe die C in den beiden Wohnungen des Angeklagten (als Stätten der Geschäftsleitung; § 12 Satz 2 Nr. 1 AO) und innerhalb der Kasernen Betriebsstätten unterhalten. 6

II. Das Urteil hat keinen Bestand. 7

1. Das Verfahren ist, wie vom Generalbundesanwalt beantragt, hinsichtlich Fall 3 der Urteilsgründe wegen Verfolgungsverjährung einzustellen (§ 206a Abs. 1 StPO, § 78 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Nr. 4, Abs. 4, § 78a Satz 1, § 78b Abs. 4, § 78c Abs. 3 StGB). Die Hinterziehung der Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum 2001 war mit Ablauf des 31. Mai 2002 nicht nur vollendet (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, §§ 168, 150 Abs. 1 Satz 3, § 149 Abs. 2 Satz 1 aF AO, § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG), sondern auch beendet (§ 78a Satz 1 StGB; st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 10. August 2017 - 1 StR 573/16, wistra 2018, 42; vom 8. Dezember 2016 - 1 StR 389/16, wistra 2017, 234, 235 und vom 31. Mai 2011 - 1 StR 189/11, wistra 2011, 346; Urteil vom 10. Dezember 1991 - 5 StR 536/91, BGHSt 38, 165, 170). Vor Verkündung des angefochtenen Urteils (vgl. § 78b Abs. 3 StGB) waren 15 Jahre verstrichen. Mithin kommt es nicht mehr darauf an, dass der Ablauf der Verjährung durch Erlass eines Haftbefehls am 5. April 2007 und erneut durch Erhebung der Anklage am 17. November 2010 unterbrochen wurde (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, 6 StGB) sowie die Verjährung ab Eröffnung des Hauptverfahrens am 6. September 2011 ruhte (§ 78b Abs. 4 StGB). 8

2. Im verbleibenden Umfang (Fälle 1, 2 und 4 der Urteilsgründe) hält das Urteil sachlichrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die Beweiswürdigung leidet in den Fällen 2 und 4 (Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer für den Veranlagungszeitraum 2001) an einem durchgreifenden Darstellungsmangel (dazu unter a)). Dies zieht die Aufhebung des Falles 1 (Hinterziehung von Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2001) nach sich, da dieselben Feststellungen betroffen sind (dazu unter b)). 9

a) Das Landgericht hat lediglich ausgeführt, dass die Feststellungen auf der glaubhaften Aussage eines Steuerfahndungsbeamten sowie auf in die Hauptverhandlung eingeführten Urkunden und Tabellen beruhen. Zudem hat es nicht mitgeteilt, ob und gegebenenfalls wie sich der Angeklagte zur Sache eingelassen hat. Der Senat kann dahin stehen lassen, ob derart knappe Ausführungen ausnahmsweise bei einfacher Sach- und Rechtslage der Vorschrift § 267 Abs. 1 Satz 2 StPO genügen (vgl. BGH, Urteil vom 15. Oktober 1974 - 1 StR 303/74, juris Rn. 22 f.; kritisch etwa MüKo-StPO/Wenske, § 267 Rn. 183); ebenso kann offenbleiben, ob ein durchgreifender Darstellungsfehler anzunehmen ist, wenn nur aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe zu schließen ist, dass sich der Angeklagte nicht eingelassen hat. Jedenfalls der hier zu beurteilenden Fallkonstellation werden die Darlegungen im Urteil nicht gerecht. Dies macht die Beweiswürdigung in den Fällen 2 und 4 insgesamt rechtsfehlerhaft (vgl. BGH, Urteil vom 16. September 2015 - 2 StR 483/14, NStZ 2016, 25, 26; Beschlüsse vom 30. Dezember 2014 - 2 StR 403/14, BGHR StPO § 267 Abs. 1 Satz 2 Einlassung 2 und vom 7. Mai 1998 - 4 StR 88/98, NStZ-RR 1999, 45). 10

aa) Die Beweiswürdigung trägt nicht die Feststellungen zur Hinterziehung von Körperschaftsteuer durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, § 149 Abs. 2 Satz 1 aF AO) für den Veranlagungszeitraum 2001 im Fall 2 der Urteilsgründe. 11

(1) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 KStG sind Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, mit sämtlichen Einkünften steuerpflichtig. Demnach können auch ausländische Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sein (BFH, Urteile vom 16. Dezember 1998 - I R 138/97, BFHE 188, 251, 252 und vom 19. März 2002 - I R 15/01, DStRE 2003, 346, 347; Beschluss vom 15. Juli 1998 - I B 134/97, GmbHR 1999, 94). Ist dies der Fall und geben die für die Gesellschaft Verantwortlichen (§§ 34 f. AO) keine Körperschaftsteuererklärung ab, kann dies ihre Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begründen (BGH, Beschluss vom 30. Mai 1990 - 3 StR 55/90, wistra 1990, 307, 308). 12

Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird, mithin wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht die bedeutsamste Stelle befindet (BFH, Urteil vom 5. November 2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81 Rn. 27 ff.). Folglich kommt es darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, d.h. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen 13

Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (sogenannten Tagesgeschäfte; BFH, Urteile vom 16. Dezember 1998 - I R 138/97, BFHE 188, 251, 252 und vom 19. März 2002 - I R 15/01, DStRE 2003, 346, 347; Beschluss vom 15. Juli 1998 - I B 134/97, GmbHR 1999, 94; jeweils mit umfangreichen Nachweisen). Jedes Unternehmen muss einen Ort der Geschäftsleitung haben. Eine feste eigene Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient, ist hierfür nicht erforderlich. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte kann sich daher beispielsweise auch in der Wohnung des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft befinden (BFH, Urteil vom 16. Dezember 1998 - I R 138/97, BFHE 188, 251, 252 f.).

Wird eine Kapitalgesellschaft an verschiedenen Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten nach ihrer Bedeutung für die Kapitalgesellschaft zu gewichten, um auf diese Weise den Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen (BFH, Urteile vom 16. Dezember 1998 - I R 138/97, BFHE 188, 251, 253 und vom 7. Dezember 1994 - I K 1/93, BFHE 176, 253, 259). Zu den „Tagesgeschäften“ gehören nicht die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung. Von der laufenden Geschäftsführung ist deshalb die Mitwirkung der Gesellschafter an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen zu unterscheiden. Sie ist solange kein Teil der Geschäftsleitung nach § 10 AO, als die Gesellschafter sich nicht ständig in den gewöhnlichen Geschäftsverkehr der Kapitalgesellschaft einmischen und nicht alle Geschäftsführungsentscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen (BFH, Urteile vom 5. November 2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81 Rn. 27; vom 7. Dezember 1994 - I K 1/93, BFHE 176, 253, 259 und vom 3. Juli 1997 - IV R 58/95, BFHE 184, 185, 188).

In seltenen Fällen ist eine Gewichtung im vorstehenden Sinn allerdings nicht möglich mit der Folge, dass mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten bestehen (BFH, Urteile vom 16. Dezember 1998 - I R 138/97, BFHE 188, 251, 252 und vom 30. Januar 2002 - I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128, 1129). Dies gilt insbesondere dann, wenn mehrere Personen, die mit gleichwertigen Geschäftsführungsaufgaben betraut sind, diese nicht von einem gemeinsamen Ort, sondern von unterschiedlichen Orten wahrnehmen (BFH, Urteil vom 5. November 2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81 Rn. 30).

(2) An diesen Grundsätzen gemessen ist die Beweiswürdigung unzureichend, um die Annahme einer Geschäftsleitung im Inland zu belegen.

(2.1) Die vom Tatgericht zu treffende Gesamtabwägung ist nicht erschöpfend. Mehrere festgestellte Hilfsstatsachen könnten die - freilich gravierenden - Umstände (wie insbesondere die Anbahnung und organisatorische Abwicklung der Werkverträge allein durch den Angeklagten), die nach Auffassung des Landgerichts die Geschäftsleitungsbetriebsstätte in den beiden Wohnungen des Beschwerdeführers begründen, entkräften. Der zum gewichtigen Teil über S. abgewickelte Zahlungsverkehr, soweit er die Arbeitskräfte, die Auftraggeber und die erwirtschafteten Überschüsse betrifft, und die Buchhaltung sind besonders wichtige Verwaltungsaufgaben (BFH, Urteil vom 19. März 2002 - I R 15/01, DStRE 2003, 346, 347). Die Bedeutung des Zahlungsverkehrs wird nicht dadurch geschmälert, dass nach den oben dargestellten Maßstäben die Gestaltung der Entlohnung des Angeklagten - ebenso wie seine Überweisung in Höhe von 230.000 € an das Finanzamt nach Tatentdeckung nur nach Rücksprache mit dem Finanzvorstand der Firmengruppe - sicherlich zu den Grundsatzentscheidungen der Firmeninhaber gehört. Die nach alledem erforderliche Gewichtung hat das Landgericht nicht vorgenommen. Daher genügen die Feststellungen nicht, um zumindest in Deutschland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzunehmen. Darüber hinaus wären für den Fall, dass auch in S. eine Betriebsstätte bestand, die daraus folgenden Rechtsfolgen aufzuklären gewesen, insbesondere ob alle - für sich genommen durch die Rechnungslage aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) und des Realisationsprinzips rechtsfehlerfrei dokumentierten - Erträge für den steuerpflichtigen Gewinn relevant waren.

(2.2) Zudem fehlt jegliche Begründung für die Feststellung, dass der Angeklagte vorsätzlich handelte (§ 15 StGB). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will; bedingter Vorsatz genügt. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt nach dieser Rechtsprechung ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; BGH, Beschluss vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17, wistra 2018, 339, 340; Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, wistra 2011, 465, 466 f.; je mwN). Insbesondere angesichts der vorstehend geschilderten Umstände, die gegen eine Geschäftsleitung in R. sprechen, hätte sich das Landgericht mit dem Vorstellungsbild des Angeklagten auseinandersetzen müssen.

bb) Aus den gleichen Gründen ist die Verurteilung wegen Hinterziehung von Gewerbesteuer durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, § 149 Abs. 2 Satz 1 aF AO, § 2 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 GewStG) für den Veranlagungszeitraum 2001 im Fall 4 der Urteilsgründe aufzuheben.

(1) Ein Gewerbebetrieb wird - mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG -

insbesondere im Inland betrieben, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Die Begriffsbestimmung des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO ist für § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG maßgeblich (BFH, Urteile vom 20. Dezember 2017 - I R 98/15, BFHE 260, 169 Rn. 28; vom 9. Juli 2003 - I R 4/02, juris Rn. 16 und vom 3. Juli 1997 - IV R 58/95, BFHE 184, 185, 187). § 12 Satz 2 Nr. 1 AO seinerseits knüpft mit dem Begriff der „Geschäftsleitung“ an § 10 AO an. Damit gelten die zum „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ (§ 10 AO) dargestellten Grundsätze auch für § 12 Satz 2 Nr. 1 AO i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG (BFH, Urteile vom 20. Dezember 2017 - I R 98/15, BFHE 260, 169 Rn. 29 und vom 5. November 2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81 Rn. 26 ff.). Eine Betriebsstätte in den beiden Wohnungen des Angeklagten ist demnach nicht fehlerfrei festgestellt.

(2) Sollte zudem eine Betriebsstätte in S. bestanden haben, wären nicht die gesamten Erträge der Gewerbesteuer zu unterwerfen gewesen (vgl. § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG; BFH, Urteil vom 20. Dezember 2017 - I R 98/15, BFHE 260, 169 Rn. 27 ff. mwN). 21

b) Die Fälle 2 und 4 bedürfen demnach neuer tatrichterlicher Bewertung. Die Aufhebung dieser beiden Fälle mitsamt der zugehörigen Feststellungen bedingt die Aufhebung der Verurteilung wegen Hinterziehung von Einkommensteuer durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, § 149 Abs. 2 Satz 1 aF AO, § 25 Abs. 3 Satz 1, Abs. 1 EStG) im Fall 1 der Urteilsgründe (§ 353 Abs. 1 StPO), um insgesamt widerspruchsfreie Feststellungen im zweiten Rechtsgang zu ermöglichen. Zwar ist bei dem allein insoweit überschaubaren Sachverhalt auszuschließen, dass der Angeklagte nicht seinen (alleinigen) Wohnsitz (§ 8 AO; vgl. BFH, Urteil vom 19. März 2002 - I R 15/01, DStRE 2003, 346 f.) im Inland hatte; damit unterlagen seine gesamten Einkünfte der Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG; Welteinkommensprinzip). Indessen bedürfen, wie ausgeführt, die Zahlungsströme der erneuten Aufklärung. Damit ist nicht auszuschließen, dass das neue Tatgericht die Überweisungen, die bislang (für sich genommen rechtsfehlerfrei) dem Angeklagten als Arbeitslohn zugeordnet wurden (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, §§ 19, 11 Abs. 1 Satz 1 EStG), anders bewertet oder zurechnet. 22