

HRRS-Nummer: HRRS 2020 Nr. 497

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2020 Nr. 497, Rn. X

## BGH 1 StR 119/19 - Urteil vom 11. Februar 2020 (LG Arnsberg)

Steuerhinterziehung (Abgrenzung zur leichtfertigen Steuerverkürzung).

§ 370 Abs. 1 AO; § 378 Abs. 1 AO

### Leitsatz des Bearbeiters

**Bedingter Vorsatz und bewusste Fahrlässigkeit unterscheiden sich darin, dass der bewusst fahrlässig Handelnde mit der als möglich erkannten Folge gerade nicht einverstanden ist und deshalb auf ihren Nichteintritt vertraut, während der bedingt vorsätzlich Handelnde mit deren Eintreten in der Weise einverstanden ist, dass er ihn billigend in Kauf nimmt oder sich wenigstens mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet.**

### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Arnsberg vom 16. November 2018 mit den der subjektiven Tatseite zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen in sechs Fällen verurteilt und die Verurteilung zu einer Gesamtgeldstrafe von 180 Tagessätzen zu je 30 € vorbehalten. 1

Gegen dieses Urteil wendet sich die Angeklagte mit der Revision, mit der sie die Verletzung sachlichen Rechts rügt. Ihre Revision hat Erfolg. 2

I.

Die Strafkammer hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

a) M., der Vater der Angeklagten, wollte den Geschäftsbetrieb seiner in die Insolvenz geratenen Gesellschaften fortsetzen. Wegen der ihn treffenden Insolvenzverfahren konnte er aber weder Inhaber noch Geschäftsführer eines neuen Unternehmens sein. Daher veranlasste er die Angeklagte „etwa im Jahr 2008“ die Firma F. zu gründen und formell - ohne mit dem Geschäftsbetrieb befasst zu sein - als deren Inhaberin aufzutreten. Die Geschäfte wurden ausschließlich durch ihn geführt. Die Angeklagte hatte ihn hierzu mit sämtlichen Handlungs- und Bankvollmachten ausgestattet. Ende des Jahres 2010 erhielt diese Firma den mit Abstand größten Auftrag mit einem Investitionsvolumen von zwei Millionen Euro. Am 17. Dezember 2010 unterschrieb die Angeklagte den Bauvertrag. Um Haftungsrisiken von der Angeklagten abzuwenden ließ M. Mitte des Jahres 2012 die F. GmbH gründen und begann, die Geschäftstätigkeit der Einzelfirma auf die GmbH zu übertragen. Als deren Gesellschafterin und Geschäftsführerin setzte M. - erneut lediglich formell - seine Ehefrau B. ein und übernahm die alleinige faktische Geschäftsführung der GmbH. 4

Bis zur Insolvenz der Einzelfirma gaben weder die Angeklagte als deren Inhaberin noch M. als deren faktischer Geschäftsführer Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2011 bis 2013 und Umsatzsteuervoranmeldungen für das erste bis dritte Quartal 2014 ab. Nach Abzug der jeweils anrechenbaren Vorsteuer verblieb ein wirtschaftlicher Schaden in Höhe von 68.133 Euro, 42.770 Euro, 100.034 Euro, 47.292 Euro, 48.452 Euro und 23.717 Euro. 5

Die Angeklagte wusste, dass sie als formell Verantwortliche der Einzelfirma Steuererklärungen abgeben musste und selbst keine Erklärungen abgegeben hatte, und dass sie auch nicht bei M. nachgefragt hatte, ob dieser seiner Pflicht zur Abgabe der Steuererklärungen als faktischer Geschäftsführer nachgekommen war. Angesichts seiner ihr 6

bekannten und ihre Einschaltung bedingenden Insolvenzen, hielt sie es zumindest für möglich, dass auch er keine Steuererklärungen abgeben würde. Insoweit nahm sie zumindest billigend in Kauf, dass auch dieser keine Steuererklärungen abgegeben hatte.

b) Die Strafkammer stützte ihre Überzeugung davon, dass die Angeklagte hinsichtlich der Nichterfüllung der steuerlichen Verpflichtungen jeweils bedingt vorsätzlich gehandelt hatte, darauf, dass sie von Anfang an wusste, dass sie nur deshalb als formelle Inhaberin vorgeschoben worden war, weil ihr Vater aufgrund der vorangegangenen Insolvenzen nicht mehr als Inhaber oder Geschäftsführer eines Unternehmens fungieren konnte. Diese Ausgangssituation lege es nahe, dass bei der Angeklagten Zweifel bestanden haben dürften, ob ihr Vater sämtliche Pflichten im Zusammenhang mit der Führung eines Unternehmens ordnungsgemäß erledigen würde. Dass der Geschäftsbetrieb einen erheblichen Umfang angenommen hatte, sei ihr infolge der Unterzeichnung des Vertrages über den Großauftrag bekannt gewesen. Zudem sei die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2011 erst mit Ablauf des 31. Dezember 2012 abgelaufen und die Hinterziehung der Umsatzsteuer für dieses Jahr erst mit Ablauf des 31. Dezember 2012 vollendet worden. Zu diesem Zeitpunkt aber sei ihr Vater längst damit befasst gewesen, den Geschäftsbetrieb der Einzelfirma auf die GmbH zu verlagern. Die Angeklagte habe selbst eingeräumt, dies sei deshalb geschehen, um sie zum Ende ihres Studiums „da raus“ zu holen, also „von etwaigen Haftungsrisiken zu befreien“. Deshalb sei davon auszugehen, dass die Angeklagte zwar gehofft haben mag, es sei alles in Ordnung, das Gegenteil aber zumindest für möglich hielt und letztlich billigend in Kauf nahm.

## II.

Die Revision der Angeklagten hat mit der Sachrüge Erfolg. Der Schuldspruch hat keinen Bestand. 8

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) setzt voraus, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält (kognitives Element) und dies billigend in Kauf nimmt (voluntatives Element, vgl. BGH, Urteile vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, Rn. 21, 26 und vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17, Rn. 14 mwN). 9

Die Urteilsfeststellungen tragen die Annahme (bedingt) vorsätzlichen Handelns der Angeklagten nicht. Zudem ist auch die ihnen zugrundeliegende Beweiswürdigung unter mehreren Gesichtspunkten rechtsfehlerhaft. 10

1. Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen belegen das voluntative Element des (bedingten) Vorsatzes nicht. 11

a) Allein das Wissen der Angeklagten, dass sie nur deshalb als formelle Inhaberin der Einzelfirma eingesetzt worden war, weil ihr Vater aufgrund vorangegangener Insolvenzen nicht mehr formeller Inhaber oder Geschäftsführer eines Unternehmens sein konnte, rechtfertigt für sich allein nicht den Schluss, dass die Angeklagte billigend in Kauf nahm, dass ihr Vater als von ihr mit Generalvollmacht versehener (faktischer) Geschäftsführer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen würde. Auch die Umstände, dass dieser schon während der noch laufenden Frist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2011 begonnen hatte, den Geschäftsbetrieb von dem Einzelunternehmen auf die GmbH zu verlagern, und der Angeklagten erklärte, dies geschehe, um „sie da raus zu holen“, also „von etwaigen Haftungsrisiken“ zu befreien, ist für die Frage inwiefern steuerliche Verpflichtungen erfüllt wurden, nicht aussagekräftig, weil der Bezug zur Steuer nicht deutlich wird. Die Strafkammer stützt damit ihre Feststellungen zur subjektiven Tatseite nicht auf eine belastbare Tatsachengrundlage, sondern verharrt letztlich in Spekulationen über die innere Tatseite (vgl. BGH, Urteil vom 19 Januar 1999 - 1 StR 171/98, Rn. 8 ff.; Ott in KK-StPO, 8. Aufl., § 261 Rn. 62). 12

b) Zudem hat das Landgericht rechtsfehlerhaft nicht in den Blick genommen, dass nach den Feststellungen zwischen der Angeklagten und ihrem Vater eine familiäre Vertrauensbeziehung bestand, die ein Vertrauen der Angeklagten, ihr Vater werde Steuererklärungen einreichen und nicht etwa sie für Straftaten missbrauchen, möglich erscheinen ließ. Weiterhin hat sich das Landgericht nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Angeklagte davon ausgegangen sein könnte, ein von ihrem Vater eingesetzter Steuerberater stelle die fristgemäße Einreichung inhaltlich richtiger Steuererklärungen sicher. Hierzu hätte sich das Landgericht gedrängt sehen müssen, weil es die Verlängerung der Abgabefrist für die Umsatzsteuerjahreserklärungen bis zum 31. Dezember des jeweiligen Folgejahres mit der allgemeinen Fristverlängerung begründet hat, die aufgrund gleichlautender Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder für den Fall bestand, dass die Steuererklärung durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Sinne von §§ 3 und 4 StBerG angefertigt wird (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 12. Juni 2013 - 1 StR 6/13, Rn. 12, BGHR AO § 109 Abs. 1 Fristverlängerung 1). 13

c) Zudem lässt die Formulierung des Landgerichts, die Kenntnis der Angeklagten über die Notwendigkeit ihrer Einschaltung wegen der früheren Insolvenzverfahren lege nahe, dass bei ihr „gewisse Zweifel bestanden haben dürften“, ob ihr Vater „sämtliche Pflichten im Zusammenhang mit der Führung eines Unternehmens immer sachgerecht und ordnungsgemäß erledigen würde“, besorgen, dass die Strafkammer der Angeklagten lediglich Fahrlässigkeit (oder Leichtfertigkeit) in Form eines Überwachungsverschuldens zur Last gelegt hat. Insoweit hätte es der Abgrenzung von 14

(bewusster) Fahrlässigkeit und (bedingtem) Vorsatz bedurft. Bedingter Vorsatz und bewusste Fahrlässigkeit unterscheiden sich darin, dass der bewusst fahrlässig Handelnde mit der als möglich erkannten Folge gerade nicht einverstanden ist und deshalb auf ihren Nichteintritt vertraut, während der bedingt vorsätzlich Handelnde mit deren Eintreten in der Weise einverstanden ist, dass er ihn billigend in Kauf nimmt oder sich wenigstens mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet (vgl. z.B. BGH, Urteil vom 14. Januar 2016 - 4 StR 84/15, Rn. 12 mwN). Eine leichtfertige Steuerverkürzung im Sinne von § 378 AO wäre keine Straftat, sondern lediglich eine Ordnungswidrigkeit.

2. Die Sache bedarf daher neuer Verhandlung und Entscheidung soweit das Verfahren nicht einer Sachbehandlung nach §§ 153 ff. StPO zugeführt wird; das neue Tatgericht kann zum objektiven Tatgeschehen ergänzende - den aufrechterhaltenen nicht widersprechende - Feststellungen treffen; so etwa zum Vorhandensein etwaiger, insbesondere einschlägiger, Vorverurteilungen des M. nebst gegebenenfalls laufender Bewährung, und etwaiger Kenntnis der Angeklagten hiervon. 15