

HRRS-Nummer: HRRS 2020 Nr. 1292

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2020 Nr. 1292, Rn. X

BGH 1 StR 296/19 - Urteil vom 18. August 2020 (LG Essen)

Steuerhinterziehung (Vorsatz: Steueranspruchstheorie; Steuern auf illegale Einkünfte und Steuererklärungspflicht).

§ 370 Abs. 1 AO; § 15 StGB; § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. 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, wobei bedingter Vorsatz genügt. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, ein Steueranspruch sei nicht entstanden, liegt nach der Rechtsprechung ein Tatbestandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB).

2. Resultieren Erlöse aus einer Unterschlagung gewerblich behandelten Schrotts muss der Vorsatz des Angeklagten neben der eigenen gewerblichen Tätigkeit durch die Veräußerung des Schrotts auch den Umstand erfasst haben, dass auch Erlöse, denen eine Unterschlagung zugrunde liegt, der Gewerbesteuer unterfallen und eine Erklärungspflicht auslösen.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Essen vom 13. März 2019 mit den jeweils zugehörigen Feststellungen aufgehoben

a) in den Fällen II.3. a), b), c), d) und e) der Urteilsgründe (Gewerbesteuer 2011 bis 2015);

b) im Strafausspruch in den Fällen II.2. a), b), c) und d) der Urteilsgründe (Einkommensteuer 2012 bis 2015);

c) im Ausspruch über die Gesamtstrafe.

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 als Wirtschaftsstrafkammer zuständige Strafkammer des Landgerichts Essen zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen veruntreuender Unterschlagung in 151 Fällen sowie wegen Steuerhinterziehung in neun Fällen, wobei es in einem Fall beim Versuch blieb, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Die auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat zum Teil Erfolg. Im Übrigen ist sie unbegründet. 1

I.

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 2

Der Angeklagte war angestellter Arbeiter bei der F. Produktionsgesellschaft mbH (im Folgenden: Firma F.), die Schrauben produzierte. Der bei der Produktion anfallende Metallschrott wurde in mehreren Containern von Fremdfirmen auf dem Hof des Unternehmens gesammelt und sodann an diese verkauft. Der Angeklagte war für die Koordination des Stoffflusses sowie für die Ordnung und Sauberkeit auf dem Hof der Firma F. zuständig, zuletzt als Teamleiter. Zu seinen Aufgaben gehörte auch die Organisation der An- und Ablieferung leerer sowie voller Container durch die Fremdfirmen, die einen Entsorgungsvertrag mit der Firma F. geschlossen hatten, einschließlich der Ausstellung der dazugehörigen Lieferscheine. Zu den Entsorgungsfirmen gehörte unter anderem die H. GmbH & Co. KG (im Folgenden: Firma H.). 3

Anfang des Jahres 2011 nahm der Angeklagte Kontakt zu einem der Geschäftsführer und Mitgesellschafter der Komplementär-GmbH der Firma H., dem Zeugen J., auf und erklärte ihm, dass von nun an von ihm bestimmte Container mit Schrott auf seinen Namen in bar abgerechnet werden sollten. Der Zeuge J. ging auf das Ansinnen des Angeklagten ein, um die Firma F. nicht als Auftraggeber zu verlieren. In der Folgezeit teilte der Angeklagte - wie zuvor - dem zuständigen Mitarbeiter der Firma H. telefonisch mit, dass ein oder mehrere Container zur Abholung bereit seien. Der Schrott wurde sodann von der Firma H. abgeholt und auf deren Firmengelände bewertet und verwogen. Der Zeuge J. teilte dem Angeklagten alsdann die Ergebnisse mit, woraufhin der Angeklagte einen Container bestimmte, der nunmehr auf seinen Namen in bar abgerechnet werden sollte. Anschließend stornierte der Angeklagte den bisherigen Lieferschein für diesen Container und übersandte per Fax unter der gleich bleibenden Nummer einen neuen Lieferschein für den ausgesuchten Container, ausgestellt auf seinen Namen. Der Zeuge J. hatte zur Abwicklung der Zahlungen an den Angeklagten ein Kreditorenkonto auf dessen Namen eingerichtet. Die Auszahlungen an den Angeklagten erfolgten in bar durch einen Mitarbeiter der Firma H. .

Vom 30. September 2013 bis zum 21. Dezember 2015 kam es zu 151 Schrottlieferungen, bezüglich derer die Kaufpreiszahlungen durch die Firma H. unmittelbar an den Angeklagten erfolgten. Insgesamt wurden 239.986,60 € an den Angeklagten ausgezahlt.

Der Angeklagte gab für die Jahre 2012 bis 2015 Einkommensteuererklärungen ab, in denen er die vereinnahmten Erlöse aus den Schrottlieferungen nicht angab. Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2015 gab er zu keinem Zeitpunkt ab.

2. Das Landgericht hat den Verkauf des Schrotts durch den Angeklagten als veruntreuende Unterschlagung im Sinne von § 246 Abs. 2 StGB zum Nachteil der Firma F. gewertet. Hinsichtlich der Bareinnahmen des Angeklagten hat die Strafkammer Einkünfte aus Gewerbebetrieb angenommen, die der Angeklagte gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG im Rahmen der Einkommensteuererklärung vollständig hätte angeben müssen. Ferner hätte der Angeklagte nach Auffassung des Landgerichts die Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 7 Satz 1 GewStG als Gewerbeerträge anmelden und Gewerbesteuer hierfür abführen müssen. Die unvollständigen Angaben im Rahmen der Einkommensteuererklärungen hat das Landgericht als Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 AO und die fehlende Anmeldung der Gewerbeerträge als Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 AO gewertet.

II.

Die Sachrüge führt zur teilweisen Aufhebung des Schuld- und Strafausspruchs.

1. Soweit das Landgericht unerörtert gelassen hat, ob die angenommene Strafbarkeit nach § 246 Abs. 1, Abs. 2 StGB wegen Unterschlagung des Schrotts auf Grund der Subsidiaritätsklausel in § 246 Abs. 1, 2. Halbsatz StGB entfällt, weil der Angeklagte sich wegen Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr gemäß § 299 Abs. 1 Nr. 1 StGB strafbar gemacht haben und ein besonders schwerer Fall nach § 300 Satz 2 Nr. 1, Nr. 2 StGB gegeben sein könnte, beschwert dies den Angeklagten nicht.

2. Allerdings hält die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 AO im Hinblick auf die Gewerbesteuer 2011 bis 2015 (Fälle II.3. a), b), c), d) und e) der Urteilsgründe) revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand.

a) Zwar ist die diesem Schuldspruch zugrunde liegende Wertung des Landgerichts, der Angeklagte habe den Schrott im eigenen Namen an die Firma H. veräußert und die vereinnahmten Kaufpreiszahlungen seien daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG einzuordnen (vgl. dazu BFH, Urteil vom 3. Juli 1991 - X R 163-164/87 Rn. 14 ff., BFHE 164, 556; FG Münster, Urteil vom 23. Mai 2001 - 8 K 7105/98 Rn. 24 f.), im Hinblick auf die in den Urteilsgründen mitgeteilten Telefonate zwischen dem Angeklagten und dem Zeugen J. revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

b) Das Landgericht hat jedoch nicht tragfähig belegt, dass der Angeklagte vorsätzlich hinsichtlich der Hinterziehung von Gewerbesteuer für die Jahre 2011 bis 2015 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, wobei bedingter Vorsatz genügt (vgl. BGH, Urteile vom 13. November 1953 - 5 StR 342/53, BGHSt 5, 90, 91 f.; vom 5. März 1986 - 2 StR 666/85 Rn. 9; vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 21 f. und vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17 Rn. 14). Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, ein Steueranspruch sei nicht entstanden, liegt nach der Rechtsprechung ein Tatbestandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; vgl. BGH, Urteile vom 13. November 1953 - 5 StR 342/53, BGHSt 5, 90, 91 f.; vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 21 f. und vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17 Rn. 14; Beschlüsse vom 19. Mai 1989 - 3 StR 590/88 Rn. 9; vom 24. Oktober 1990 - 3 StR 16/90 Rn. 7 und vom 13. März 2019 - 1 StR 520/18 Rn. 18).

Das Landgericht hat einen Vorsatz mit der Begründung angenommen, der Angeklagte sei seit über 20 Jahren beruflich mit der gewerblichen Entsorgung von Schrott befasst und habe daher gewusst, dass er diesen Gewerbeertrag versteuern müsse. Diese Begründung ist bereits deshalb unzureichend, da die Veräußerungserlöse vorliegend aus einer Unterschlagung des Schrotts zum Nachteil der Firma F. stammen. Der Vorsatz des Angeklagten muss daher neben der eigenen gewerblichen Tätigkeit durch die Veräußerung des Schrotts an die Firma H. auch den Umstand erfassen, dass die Erlöse, denen eine Unterschlagung zugrunde liegt, der Gewerbesteuer unterfallen und eine Erklärungspflicht auslösen. An entsprechenden tragfähig belegten Feststellungen durch das Landgericht fehlt es jedoch. 13

3. Auch die Strafzumessung weist Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten auf, da das Landgericht den Umfang der Steuerverkürzung - und damit den Schuldumfang - unzutreffend bestimmt hat. Dieser Rechtsfehler betrifft auch den Strafausspruch im Hinblick auf die Einkommensteuer 2012 bis 2015 (Fälle II. 2. a), b), c) und d) der Urteilsgründe), so dass die entsprechenden Einzelstrafen keinen Bestand haben. 14

Bei der Berechnung der verkürzten Einkommen- und Gewerbesteuer ist die verkürzte Umsatzsteuer gewinnmindernd zu berücksichtigen, da dieser Vorteil dem Angeklagten bei wahrheitsgemäßen Angaben ohne Weiteres von Rechts wegen zugestanden hätte; das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) steht dem nicht entgegen (vgl. BGH, Urteil vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 45; Beschlüsse vom 8. August 2019 - 1 StR 87/19 Rn. 14 und vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07 Rn. 23). Das Landgericht hat seiner Berechnung der Steuerverkürzung nicht ausschließbar jedoch die vollen Kaufpreiszahlungen an den Angeklagten zu Grunde gelegt. 15

4. Die teilweise Aufhebung des Schuld- und Strafausspruchs hat die Aufhebung der betreffenden Einzelstrafen sowie der Gesamtstrafe mit den jeweils zugehörigen Feststellungen zur Folge. Die übrigen Feststellungen sind von dem Rechtsfehler nicht betroffen; sie bleiben aufrechterhalten (§ 353 Abs. 2 StPO) und können um weitere Feststellungen ergänzt werden, die den bisherigen nicht widersprechen. 16

5. Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat darauf hin, dass der Schwerpunkt des strafbaren Verhaltens des Angeklagten in der veruntreuenden Unterschlagung liegt und im Hinblick auf die Straftaten der Steuerhinterziehung eine Einstellung des Verfahrens nach § 154 Abs. 2 StPO in Betracht gezogen werden könnte. 17