

HRRS-Nummer: HRRS 2020 Nr. 80

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2020 Nr. 80, Rn. X

BGH 1 StR 379/19 - Beschluss vom 17. September 2019 (LG Bonn)

Steuerhinterziehung (Verkürzungserfolg: Zulässigkeit der Schätzung; Tatmehrheit bei gleichzeitiger Abgabe von Erklärungen zu mehreren Steuerarten).

§ 370 Abs. 1 AO; § 53 StGB

Entscheidungenstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bonn vom 27. Februar 2019

a) im Fall 8 der Urteilsgründe (Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2014) aufgehoben; insoweit wird das Verfahren eingestellt und trägt die Staatskasse die Kosten des Verfahrens sowie die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen;

b) bezüglich der zweiten Gesamtstrafe dahin geändert, dass der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in 22 Fällen (Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar 2014 bis November 2015 mit Ausnahme des Monats Juni 2014) zu einer Gesamtgeldstrafe von 360 Tagessätzen zu je 30 € verurteilt ist;

c) im Schuldspruch im Übrigen dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in sechs Fällen (jeweils Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerhinterziehung 2012 und 2013) schuldig ist; d) in den Einzelstrafausprüchen zu den Fällen 1 und 2 der Urteilsgründe (Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerhinterziehung 2012 und 2013) und im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe mit den jeweils zugehörigen Feststellungen zum Umfang der verkürzten Einkommen- und Gewerbesteuern aufgehoben.

2. Die weitergehende Revision wird verworfen.

3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer 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 zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt und zudem gegen ihn wegen Steuerhinterziehung in 23 weiteren Fällen eine Gesamtgeldstrafe von 360 Tagessätzen zu je 30 € verhängt. Im Übrigen hat es den Angeklagten freigesprochen. Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt, hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

Nach den Feststellungen des angefochtenen Urteils betrieb der Angeklagte mit seiner Einzelfirma Autohaus E. einen Handel mit Kraftfahrzeugen; seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. Während der Angeklagte seine Betriebsausgaben umfassend in seiner Buchhaltung erfasste, verschwie er einen Teil der Bareinnahmen (UA S. 34). Dadurch kam es unter anderem in den Zeiträumen 2012 und 2013 zu erheblichen Kassenfehlbeträgen.

1. In seinen am 31. Juli 2015 zusammen eingegangenen Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für die Besteuerungszeiträume 2012 (Fall 1 der Urteilsgründe) und 2013 (Fall 2 der Urteilsgründe) verschwie er der Angeklagte die nicht verbuchten Betriebseinnahmen bzw. Ausgangsumsätze. In den daraufhin im August 2015 ergangenen Einkommen- und Gewerbesteuerbescheiden wurden daher die Steuerschulden zu niedrig festgesetzt; ebenso wurden die Umsatzsteuerzahllasten zu gering festgesetzt. Insgesamt verkürzte der Angeklagte Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum 2012 in Höhe von rund 260.800 € und für den Besteuerungszeitraum 2013 in Höhe von rund 166.000 €.

2. Auch in den für die Besteuerungszeiträume Januar 2014 bis November 2015 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen (Fälle 3 bis 25 der Urteilsgründe) erfasste der Angeklagte nicht sämtliche

Ausgangsumsätze. Erst nach Bekanntgabe einer Umsatzsteuerprüfungsanordnung für die Jahre 2014 und 2015 (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, §§ 196, 193 ff. AO) ließ er über seine Steuerberaterin am 26. und 27. Januar 2016 korrigierte Umsatzsteuervoranmeldungen einreichen.

II.

Die Revision des Angeklagten ist teilweise begründet. 5

1. Der Senat hat auf Antrag des Generalbundesanwalts nach § 154 Abs. 2, Abs. 1 Nr. 1 StPO das Verfahren bezüglich des Vorwurfs der Hinterziehung von Umsatzsteuer für den Monat Juni 2014 (Fall 8 der Urteilsgründe; geahndet mit einer Geldstrafe von 30 Tagessätzen) eingestellt. Insoweit hat das Landgericht unter Zugrundelegung des nacherklärten Betrages eine gegenüber der vom Angeklagten abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung geringere Zahllast festgestellt. Ob es sich dabei um einen Schreibfehler handelt, kann wegen der prozessökonomischen Teileinstellung offenbleiben. 6

2. Die Fälle 1 und 2 der Urteilsgründe halten der sachlichrechtlichen Nachprüfung nicht stand. 7

a) Die Annahme von Tateinheit (§ 52 Abs. 1 Alt. 2 StGB) ist jeweils rechtsfehlerhaft. 8

aa) Nach der neueren Rechtsprechung des Senats (Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17 Rn. 24; Urteile vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 17 und vom 28. Februar 2019 - 1 StR 604/17 Rn. 32) ist nunmehr auch dann Tatmehrheit (§ 53 StGB) trotz gleichzeitiger Abgabe und inhaltlicher Übereinstimmung anzunehmen, wenn die Steuererklärungen wie hier verschiedene Steuerarten (Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer) betreffen. Dass die Erklärungen zusammen abgegeben wurden, begründet danach keine Teilidentität der Ausführungshandlungen (BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17 Rn. 22). Ebenso wenig ist für die konkurrenzrechtliche Bewertung erheblich, dass die Erklärungen hinsichtlich der verschwiegenen Betriebseinnahmen inhaltlich übereinstimmen. 9

bb) Der Senat ändert den Schuldspruch deshalb auf sechs zueinander in Tatmehrheit stehende Fälle der Steuerhinterziehung ab. Es ist auszuschließen, dass sich der teilgeständige Angeklagte nach einem entsprechenden Hinweis (§ 265 Abs. 1 StPO) hiergegen wirksamer als geschehen hätte verteidigen können. 10

b) Auch die Bestimmung der Höhe der Verkürzungsbeträge weist Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten auf: 11

aa) Bei Berechnung des gewerbesteuerpflichtigen Gewinns aufgrund Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) ist nicht erkennbar, dass das Landgericht die auf die verschwiegenen Betriebseinnahmen nachzuentrichtenden Umsatzsteuern als Betriebsausgaben abgezogen hat. Die bloße Erwähnung dieses Gesichtspunkts in der Strafzumessung ohne Angabe der betragsmäßigen Auswirkung genügt nicht; vielmehr hätte das Landgericht diese Betriebsausgaben nachvollziehbar bereits bei der Bestimmung des Schuldumfangs in Abzug bringen müssen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 13. Januar 1993 - 5 StR 466/92 Rn. 10 und vom 15. November 1989 - 3 StR 211/89 Rn. 5, BGHR KStG 1977 § 8 Ermittlung 1; Urteil vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 45). Rechnerisch kann im vorliegenden Fall aber ausgeschlossen werden, dass nach Abzug der Umsatzsteuern sich keine Verkürzung der Gewerbesteuerschulden ergeben würde; der Schuldspruch bleibt daher unberührt. 12

bb) Bei Berechnung der verkürzten Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2012 ist der Abzug von Sonderausgaben unterblieben. 13

c) Die Schuldspruchänderung und die Fehler bei der Bestimmung der Verkürzungsbeträge bedingen die Aufhebung der zugehörigen beiden Einzelfreiheitsstrafen und des Ausspruchs über die Gesamtfreiheitsstrafe mit den zugehörigen Feststellungen (§ 353 Abs. 2 StPO). 14

3. Die Bestimmung des Umfangs der hinterzogenen Betriebseinnahmen bzw. Ausgangsumsätze begegnet im Übrigen keinen Bedenken. Der Erörterung bedarf nur Folgendes: 15

Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 14; vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15 Rn. 15 und vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13 Rn. 19). 16

a) So verhält es sich hier. Das Landgericht durfte aufgrund der unvollständig verbuchten Ausgangsumsätze sich seine Überzeugung vom Umfang der Besteuerungsgrundlagen für die Besteuerungszeiträume 2012 und 2013 aufgrund 17

eigener Schätzung bilden. Eine konkrete Berechnung der Besteuerungsgrundlagen ist ausgeschlossen gewesen, weil nicht sämtliche Betriebseinnahmen zu ermitteln waren (UA S. 34). Dass die Buchführung formell und materiell fehlerhaft war, wird auch durch die Kassenfehlbestände belegt.

b) Gegen die hier durchgeführte Schätzungsmethode des inneren Betriebsvergleichs (dazu BFH, Urteil vom 8. September 1994 - IV R 6/93 Rn. 26) ist nichts zu erinnern. In 659 Einzelgeschäften, bei denen den weiterveräußerten Fahrzeugen die Ein- und Verkaufspreise zuzuordnen waren, ist der jeweilige Buchgewinn der Einzelfirma aus der Gegenüberstellung dieser beiden Positionen ermittelt worden. Ausgehend von diesen 659 Buchgewinnen hat das Landgericht rechtsfehlerfrei einen durchschnittlichen Gewinn von 32 % ermittelt. Diesen durchschnittlichen Gewinn hat das Landgericht mit (jeweils darüber liegenden) Rohgewinnaufschlagsätzen aus einer amtlichen Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen und mit einer durch die Steuerberaterin des Angeklagten für den Besteuerungszeitraum 2011 nachgereichten Zuschätzung abgeglichen. Zutreffend hat das Landgericht im nächsten Schritt den konkret ermittelten prozentualen Gewinn von 32 % auf die vollständig festgestellten Wareneinkäufe (dazu BGH, Beschluss vom 6. Oktober 2014 - 1 StR 214/14 Rn. 11; Urteile vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 41 und vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09 Rn. 46) aufgeschlagen. 18

4. Der Senat schließt aus, dass die Einzelgeldstrafen von den Strafzumessungserwägungen in den Fällen 1 und 2 betroffen sind. Auch das Entfallen der geringen Einzelgeldstrafe im Fall 8 lässt den Gesamtgeldstrafauspruch unberührt. 19

III.

Das nunmehr zur Entscheidung berufene Tatgericht wird bei Berechnung der für den Veranlagungszeitraum 2013 verkürzten Einkommensteuer die Position „Ermäßigung Gewerbetrieb“ nachvollziehbar zu bestimmen haben. 20