

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 1173

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 1173, Rn. X

BGH 1 StR 99/19 - Beschluss vom 5. September 2019 (LG Neuruppin)

Einziehung (ersparte Aufwendungen als erlangtes Etwas: ersparte Einkommensteuer durch Steuerhinterziehung; Verbot der Doppelbelastung durch Besteuerung und Vermögensabschöpfung: keine gleichzeitige Einziehung von Taterträgen und ersparten Aufwendungen durch Nicht-Versteuerung der Taterträge).

§ 73 Abs. 1 StGB; § 370 Abs. 1 AO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuer erspart (st. Rspr.). Dies gilt zwar nicht schlechthin, weil die Einziehung an einem durch die Tat beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft. Maßgeblich bleibt vielmehr immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt. Bei ersparter Einkommensteuer auf steuerpflichtige Einnahmen ist das der Fall.

2. Mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht, wonach es durch Besteuerung und Vermögensabschöpfung nicht zu einer doppelten Belastung des Täters kommen darf, ist es nicht vereinbar, neben deliktisch erlangten Einkünften den Wert der ersparten Aufwendungen durch Nicht-Versteuerung dieser Einkünfte einzuziehen.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Neuruppin vom 8. Oktober 2018 aufgehoben, soweit die den Angeklagten betreffende Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen einen Betrag von 178.298,64 Euro übersteigt; die darüber hinausgehende Einziehungsanordnung entfällt.

2. Die weitergehende Revision wird verworfen.

3. Der Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen. Jedoch werden die Revisionsgebühr um ein Zehntel ermäßigt und der Staatskasse ein Zehntel der im Revisionsverfahren entstandenen notwendigen Auslagen des Angeklagten auferlegt.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr in 62 Fällen und wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und zwei Monaten verurteilt. Zudem hat es gegen den Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 219.089,16 Euro angeordnet, davon in Höhe von 55.027,20 Euro gesamtschuldnerisch mit der R. GmbH. Die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten führt zum Wegfall der Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen im Umfang von 40.790,52 Euro, der den ersparten Aufwendungen für die im Fall 63 der Urteilsgründe verkürzten Steuern entspricht; im Übrigen ist die Revision unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

1. Soweit sich die Revision gegen den Schuldspruch und den Strafausspruch richtet, ist sie aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

2. Dagegen führt die Revision mit der Sachrüge zum Wegfall der Anordnung der Einziehung von Taterträgen, soweit diese einen Betrag von 178.298,64 Euro übersteigt.

a) Das Landgericht hat gemäß § 73c StGB rechtsfehlerfrei gegen den Angeklagten - in Höhe von 55.027,20 Euro gesamtschuldnerisch mit der R. GmbH - die Einziehung eines Geldbetrages in Höhe von 178.298,64 Euro angeordnet. Dieser Betrag entspricht dem Wert der von dem Angeklagten in den Jahren 2011 bis 2015 im Rahmen der 62 verfahrensgegenständlichen Taten der Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr (§ 299 Abs. 1 StGB) als Gegenleistung für Bau- und Dienstleistungsaufträge seiner Arbeitgeberin, der S. Ltd., von den beauftragten

Unternehmen erhaltenen Sachleistungen und Zahlungen. Allein die R & GmbH übernahm als Gegenleistung für Aufträge zur Wohnungssanierung im Jahr 2011 die Kosten der Sanierung des Bungalows des Angeklagten in Höhe von 92.537,63 Euro (Fall 1 der Urteilsgründe) und im Jahr 2015 Teile der Kosten für die Errichtung eines Einfamilienhauses in Höhe von 30.733,81 Euro (Fall 24 der Urteilsgründe). Von den bei der R. GmbH eingegangenen Bestechungszahlungen erlangte der Angeklagte im Zeitraum von März 2012 bis Dezember 2014 einen als „Aushilfslohn“ bezeichneten Betrag in Höhe von 55.027,20 Euro.

b) Daneben hat das Landgericht gemäß § 73c StGB auch die Einziehung des Wertes von Taterträgen im Umfang der im Fall 63 der Urteilsgründe ersparten Aufwendungen für verkürzte Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag des Jahres 2011 in Höhe von 40.790,52 Euro angeordnet. Dies ist im Ansatz rechtsfehlerfrei; denn bei dem Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuer erspart (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 18 und Beschluss vom 23. Mai 2019 - 1 StR 479/18 Rn. 9, jeweils mwN).

Dies gilt zwar nicht schlechthin, weil die Einziehung an einem durch die Tat beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft. Maßgeblich bleibt vielmehr immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt (vgl. BGH, Beschluss vom 23. Mai 2019 - 1 StR 479/18 Rn. 9). Dies ist hier der Fall, weil es sich bei der verkürzten Steuer um die Einkommensteuer auf die gemäß § 22 Nr. 3 EStG als Einnahmen aus sonstigen Leistungen steuerpflichtigen Bestechungsleistungen handelt (vgl. BFH, Urteil vom 16. Juni 2015 - IX R 26/14 Rn. 11, wistra 2016, 35 mwN sowie Jäger in Klein, AO, 14. Aufl., § 370 Rn. 416), die das Vermögen des Angeklagten vermehrt haben.

c) Gleichwohl kommt hier eine Einziehung des Wertes der für die verkürzten Steuern ersparten Aufwendungen gemäß § 73c StGB neben der Einziehung des Wertes der vom Angeklagten erlangten Bestechungsleistungen nach § 73c StGB nicht in Betracht. Dies ergibt sich aus Folgendem:

Das vom Angeklagten durch die Steuerhinterziehung im Fall 63 der Urteilsgründe Erlangte sind die ersparten Aufwendungen in Höhe von 40.790,52 Euro für die sich aus dem Erhalt der Bestechungsleistungen im Fall 1 der Urteilsgründe in Höhe von 92.537,63 Euro nach § 22 Nr. 3 EStG entstandenen Einkommensteuer. Würde beim Angeklagten nebeneinander sowohl der Wert der Bestechungsleistungen als auch der Wert der für diese entstandenen Einkommensteuer eingezogen, würde ihm im Ergebnis ein um mehr als 40 Prozent höherer Betrag entzogen, als ihm zugeflossen ist. Dies wäre aber nicht mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu vereinbaren, wonach es durch Besteuerung und Vermögensabschöpfung nicht zu einer doppelten Belastung des Täters kommen darf (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. Januar 1990 - 1 BvL 4/87 u.a. Rn. 32, BVerfGE 81, 228).

Allerdings sollen Doppelbelastungen nach dem Willen des Gesetzgebers bei der am 1. Juli 2017 in Kraft getretenen Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung steuerrechtlich dadurch vermieden werden, dass Zahlungen auf eine (Wertersatz-)Einziehungsanordnung wieder als „Ausgaben“ bei der Einkommensteuer abgesetzt werden können (vgl. BT-Drucks. 18/11640 vom 22. März 2017 S. 78). Hierdurch sollen die Strafgerichte von der regelmäßig aufwendigen Ermittlung der genauen steuerlichen Belastung entlastet werden (BT-Drucks. 18/11640 S. 79). Der Ausgleich findet damit erst im Rahmen der steuerlichen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum statt, in dem die Einziehung (des Wertes) der Bestechungsgelder stattgefunden hat.

Allein das zeitliche Auseinanderfallen zwischen der Einziehung der Bestechungsleistungen und der Berücksichtigung dieser Einziehung im Rahmen der steuerlichen Veranlagung kann jedoch keine Rechtfertigung dafür liefern, auch noch den Wert der ersparten Aufwendungen für eine Steuer einzuziehen, die aus verfassungsrechtlichen Gründen zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbelastung im Veranlagungszeitraum der Einziehung zwingend einen steuerrechtlichen Ausgleich nach sich zieht. Denn im Hinblick darauf, dass nach einer Einziehung der Wert der Bestechungsleistungen im Rahmen der steuerlichen Einkünfteermittlung wieder als Werbungskosten abgezogen werden muss (vgl. Maciejewski/Schumacher, DStR 2017, 2021, 2024; vgl. auch BFH, Urteil vom 14. Mai 2014 - X R 23/12, BStBl. II 2014, 684), verbleibt dieser Steuerbetrag dem Steuerfiskus im Fall der Einziehung im Ergebnis nicht dauerhaft.

Es ist zwar denkbar, dass die steuerliche Belastung der Bestechungsleistungen und die steuerliche Entlastung durch den Abzug des Abschöpfungsbetrages nicht identisch ist, weil der Täter in den jeweiligen Jahren unterschiedlich hohe Einkünfte hat. Diese sich aus der Periodizität der progressiven Einkommensteuer ergebende möglicherweise unvollständige Beseitigung einer Doppelbelastung (vgl. dazu Maciejewski/Schumacher aaO S. 2024) kann jedoch erst recht eine sich auf diesen Steuerbetrag beziehende Einziehung neben der Einziehung der Bestechungsleistungen nicht rechtfertigen. Die Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen ist daher in entsprechender Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO aufzuheben, soweit sie einen Betrag von 178.298,64 Euro übersteigt.

3. Der Teilerfolg des Rechtsmittels rechtfertigt eine entsprechende Gebührenermäßigung und eine Belastung der Staatskasse mit einem Teil der notwendigen Auslagen des Beschwerdeführers (§ 473 Abs. 4 StPO).

