

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 656

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 656, Rn. X

BGH 1 StR 470/20 - Beschluss vom 11. März 2021 (LG Köln)

Steuerhinterziehung (Kompensationsverbot: Berücksichtigung nicht berücksichtigungsfähiger Steuerermäßigungsgründe bei der Strafzumessung).

§ 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 3 AO; § 46 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Nach dem Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gilt das Kompensationsverbot allerdings dann nicht, wenn die verschwiegenen steuererhöhenden Umstände in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit ebenfalls verschwiegenen steuermindernden Umständen stehen.

2. Ermäßigungsgründe und Steuervorteile, die wegen des Kompensationsverbots nicht berücksichtigungsfähig sind, können aber im Rahmen der Strafzumessung strafmildernd einzustellen sein, weil dem Täter einer Steuerhinterziehung nur die verschuldeten (steuerlichen) Auswirkungen der Tat zur Last zu legen sind (st. Rspr.).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Köln vom 30. April 2020 im Ausspruch über die Einzelstrafen in den Fällen 5 und 6 der Urteilsgründe mit den jeweils zugehörigen Feststellungen sowie im Gesamtstrafenausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird als unbegründet 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 den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen sowie wegen eines „Verstoßes gegen das Antidopinggesetz durch Anwendung eines Dopingmittels bei sich in Tateinheit mit einem Verstoß gegen das Antidopinggesetz durch Teilnahme an einem Wettbewerb des organisierten Sports unter Anwendung eines Dopingmittels bei sich“ und mit vorsätzlicher Körperverletzung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Im Übrigen hat es ihn freigesprochen. 1

Gegen seine Verurteilung wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die Rüge der Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO. 2

1. Die Verfahrensrügen dringen aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift dargelegten Gründen nicht durch. 3

2. Die Sachrüge hat teilweise Erfolg. 4

a) Soweit die Revision sich gegen die Verurteilung nach dem Antidopinggesetz und wegen vorsätzlicher Körperverletzung sowie wegen Steuerstraftaten in den Fällen 1 bis 4, 7 und 8 der Urteilsgründe richtet, ist sie insgesamt unbegründet. 5

b) Auch in den Fällen 5 und 6 der Urteilsgründe tragen die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen jeweils den Schuldanspruch wegen Steuerhinterziehung in Form der Verkürzung von Einkommen- und Gewerbesteuer für den Veranlagungszeitraum 2010. Allerdings hat insoweit der Strafausspruch keinen Bestand. 6

aa) Nach den vom Landgericht getroffenen Feststellungen wurde ein Rechtsstreit zwischen dem Angeklagten und der U. GmbH über Schadensersatz aus Anlass der Beendigung ihrer vertraglichen Zusammenarbeit im Juli 2010 vor dem Zivilgericht durch einen Vergleich beendet, in dem sich der Angeklagte verpflichtete, an die U. GmbH in fünf Teilbeträgen insgesamt 850.000 Euro Schadensersatz zu zahlen. 7

Zu Beginn des Jahres 2010 betrug das auf Schweizer Konten in Wertpapieren „geparkte“ und durch die C. AG verwaltete „Schwarzgeldguthaben“ des Angeklagten 1.248.195,29 Euro. Zugleich bestanden gegen ihn Darlehensrückzahlungsforderungen der C. AG in Höhe von 667.800 Euro. Nach Absprache zwischen dem Angeklagten und dem gesondert Verfolgten M. als Verwaltungsrat der C. AG sollte diese finanzielle Situation im Jahr 2010 „aufgelöst“ werden. Das Guthaben sollte „abgewickelt“ werden (UA S. 134), und zwar - unabhängig von der Rückführung der Darlehensschulden - dadurch, dass daraus die voraussichtliche Abfindung an die U. GmbH in Gestalt des zu leistenden Schadensersatzes entrichtet wird. Als im Juli 2010 der Angeklagte den oben genannten Vergleich mit der U. GmbH schloss und der zu zahlende Schadensersatz der Höhe nach feststand, zahlte der gesondert Verfolgte M. das Altguthaben noch im Jahr 2010 in „Resthöhe von gerundet 400.000 Euro“ (1.248.195,29 Euro abzüglich 850.000 Euro) an den Angeklagten aus und verrechnete dieses mit (weiteren) Darlehensauszahlungen an den Angeklagten ab August 2010. Dabei waren sich der Angeklagte und der gesondert Verfolgte M. einig, dass ein Betrag in dieser Höhe aber nicht zurückzuzahlen sei, da er - lediglich als Darlehen „camouffiert“ - dem „verbleibende(n) Schwarzgeld aus der Zeit vor dem 01.01.2010“ entsprach (UA S. 48). Die Konten des Angeklagten bei der S. Kantonalbank wurden im März 2011 saldiert und geschlossen. 8

Die C. AG zahlte in 2010 und 2011 die der U. GmbH aus dem Vergleich zustehenden Teilbeträge, die der Angeklagte als Aufwendungen steuerlich geltend machte, wobei nicht festgestellt ist, in welchem Veranlagungszeitraum welcher Betrag den steuerlichen Gewinn minderte. 9

bb) Der Strafausspruch in den Fällen 5 und 6 der Urteilsgründe hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand, weil sich das Landgericht nicht mit der sich aufräugenden und damit erörterungsbedürftigen Möglichkeit auseinandergesetzt hat, ob der gesamte gegenüber der U. GmbH zu leistende Schadensersatzbetrag in Höhe von 850.000 Euro das zu versteuernde Einkommen allein im Jahr 2010 minderte. Dann wären die Steuerverkürzungsbeiträge und damit der Schuldumfang bezüglich der Veranlagungszeiträume 2010 und 2011 rechtsfehlerhaft bestimmt. 10

(1) Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG sind bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Betriebs-)Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Der Begriff der Leistung in § 11 Abs. 2 EStG korrespondiert mit dem des Zuflusses in § 11 Abs. 1 EStG. Eine Ausgabe ist dabei in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld bzw. das geldwerte Gut verliert (vgl. BFH, Urteile vom 16. Februar 2011 - X R 46/09 Rn. 15 und vom 6. März 1997 - IV R 47/95 Rn. 14). Maßgeblich für den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sind die Umstände des Einzelfalles (vgl. BFH, Urteil vom 2. Dezember 2014 - VIII R 40/11 Rn. 30; Kirchhof/Seer/Seiler, EStG, 20. Aufl., § 11 Rn. 10). 11

(2) Nach den Feststellungen sollte das Guthaben des Angeklagten im Jahr 2010 aufgelöst bzw. „abgewickelt“ werden, indem die C. AG nach Absprache mit dem Angeklagten die Erfüllung der Zahlungsverpflichtung gegenüber der U. GmbH übernahm und nach außen - nicht zuletzt zur Verschleierung der Herkunft des Geldes - die Zahlungen aus eigenem Vermögen leistete (UA S. 134). Da die C. AG dem Angeklagten im Jahr 2010 lediglich noch ein Guthaben in „Resthöhe“ von gerundet 400.000 Euro überwies, hätte sich das Landgericht mit der sich aufräugenden Möglichkeit auseinandersetzen müssen, dass der Angeklagte im Jahr 2010 der C. AG die Geldmittel - betrieblich veranlasst - zur Begleichung der Forderung gegenüber der U. GmbH aus seinem Altguthaben überlassen und dadurch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag von 850.000 Euro bereits zu diesem frühen Zeitpunkt verloren hatte (vgl. zur Einschaltung Dritter in den Zahlungsweg Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl., § 11 Rn. 37 mwN); denn dies hätte zur Folge, dass der Angeklagte eine Betriebsausgabe in Höhe von insgesamt 850.000 Euro im Veranlagungszeitraum 2010 getätigt und diese gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG die Höhe des für das Jahr 2010 zu versteuernden Einkommens verringert hätte. 12

Welche Betriebsausgaben der Angeklagte im Einzelnen für das Jahr 2010 erklärte, insbesondere, ob er im Zusammenhang mit der Vertragsbeendigung mit der U. GmbH hier tatsächlich nur - wie in einem Schreiben seines steuerlichen Beraters vom 15. November 2010 erläutert - 200.000 Euro angegeben hatte, lassen die Urteilsgründe offen. Der Umfang der für das Jahr 2010 verkürzten Einkommen- und Gewerbesteuer ist daher in den Urteilsgründen nicht nachprüfbar dargelegt. 13

(3) Der Schuldspruch bleibt von diesem Rechtsfehler unberührt, weil der Berücksichtigung einer solchen Betriebsausgabe jedenfalls das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO entgegensteht. 14

Danach liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen 15

Gründen hätte ermäßigt werden können. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gilt das Kompensationsverbot allerdings dann nicht, wenn die verschwiegenen steuererhöhenden Umstände in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit ebenfalls verschwiegenen steuermindernden Umständen stehen (vgl. BGH, Urteil vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 234/17 Rn. 73; Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rn. 133; jeweils mwN). Ein solch unmittelbarer Zusammenhang, bei dem das Kompensationsverbot nicht eingreift, läge hier aber nicht vor; denn die Verwendung des Altguthabens zur Begleichung der Zahlungsverpflichtung wegen vorzeitiger Auflösung des Altvertrages mit der U. GmbH stünde in keinem wirtschaftlichen Bezug zu den vom Angeklagten bezogen auf das Jahr 2010 verschwiegenen Zuflüssen.

(4) Ermäßigungsgründe und Steuervorteile, die wegen des Kompensationsverbots nicht berücksichtigungsfähig sind, können aber im Rahmen der Strafzumessung strafmildernd einzustellen sein, weil dem Täter einer Steuerhinterziehung nur die verschuldeten (steuerlichen) Auswirkungen der Tat zur Last zu legen sind (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschluss vom 6. August 2020 - 1 StR 198/20 Rn. 22; Urteile vom 6. September 2011 - 1 StR 633/10 Rn. 120; vom 5. Februar 2004 - 5 StR 420/03 Rn. 20 und vom 11. Juli 2002 - 5 StR 516/01 Rn. 21, BGHSt 47, 343, 350 f.; Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rn. 140; jeweils mwN). Dies bedingt hier die Aufhebung der wegen der Verkürzung von Einkommen- und Gewerbesteuer 2010 verhängten Einzelstrafen in den Fällen 5 und 6 der Urteilsgründe mit den zugehörigen Feststellungen. 16

c) Die Aufhebung der Einzelstrafen in den Fällen 5 und 6 der Urteilsgründe hat die Aufhebung der Gesamtstrafe zur Folge. 17