

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 779

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 779, Rn. X

BGH 1 StR 127/21 - Beschluss vom 1. Juni 2021 (LG Bochum)

Steuerhinterziehung (Suspendierung der Strafbewehrung steuerlicher Erklärungspflichten durch Einleitung und Bekanntgabe eines Steuerstrafverfahrens für diesen Zeitraum; Kompensationsverbot); Strafaussetzung zur Bewährung (besondere Umstände nach Gesamtwürdigung von Tat und Persönlichkeit des Verurteilten: keine nachteilige Berücksichtigung zulässigen Verteidigungsverhaltens).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, Abs. 4 Satz 3 AO; § 56 Abs. 2 Satz 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Die Einleitung und Bekanntgabe eines Steuerstrafverfahrens suspendiert die Strafbewehrung steuerlicher Erklärungspflichten für die betroffenen Zeiträume. Insofern kommt lediglich eine Strafbarkeit wegen versuchter Steuerhinterziehung in Betracht.

2. Die Verneinung besonderer Umstände, die eine Aussetzung einer Freiheitsstrafe zur Bewährung nach § 56 Abs. 2 Satz 1 StGB erlauben würden, darf nicht auf das Bestreiten der Tat im Rahmen zulässigen Verteidigungsverhaltens gestützt werden.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten B. wird das Urteil des Landgerichts Bochum vom 12. November 2020 aufgehoben,

a) soweit es ihn betrifft, aa) mit den jeweils zugehörigen Feststellungen

(1) in den Fällen 9, 10, 14 und 15 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Gewerbe- und Einkommensteuern bezüglich der Jahre 2014 und 2015) und

(2) in den Einzelstrafen in den Fällen 6 bis 8 und 11 bis 13 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Gewerbe- und Einkommensteuern bezüglich der Jahre 2011 bis 2013),

bb) im weitergehenden Strafausspruch,

cc) im Ausspruch über die Einziehung mit den zugehörigen Feststellungen, soweit sie einen Betrag in Höhe von 61.612 € übersteigt,

b) zugunsten der Mitangeklagten G. in dem sie betreffenden Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen.

2. Auf die Revision der Angeklagten M. wird das vorgenannte Urteil, soweit es diese Angeklagte betrifft, aufgehoben

a) mit den zugehörigen Feststellungen im Fall 1 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Umsatzsteuer bezüglich des Jahres 2011); insoweit wird das Verfahren eingestellt, entfällt die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 18.890 € und hat die Staatskasse die Kosten des Verfahrens sowie die der Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen zu tragen,

b) mit den jeweils zugehörigen Feststellungen

aa) in den Fällen 9, 10, 14 und 15 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Gewerbe- und Einkommensteuern bezüglich der Jahre 2014 und 2015) und

bb) in den Einzelstrafen in den Fällen 6 bis 8 und 11 bis 13 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Gewerbe- und Einkommensteuern bezüglich der Jahre 2011 bis 2013),

c) im - nach Verfahrensteileinstellung verbliebenen - weitergehenden Strafausspruch,

d) im - nach Verfahrensteileinstellung verbliebenen - Ausspruch über die Einziehung mit den zugehörigen Feststellungen, soweit sie einen Betrag in Höhe von 42.722 € übersteigt.

3. Die weitergehenden Revisionen werden als unbegründet verworfen.

4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die weiteren Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten B. und M. jeweils wegen Steuerhinterziehung in 15 Fällen verurteilt, und zwar den Angeklagten B. zur Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren sowie die Angeklagte M. zur Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr acht Monaten; die Vollstreckung der zuletzt genannten Gesamtfreiheitsstrafe hat das Landgericht zur Bewährung ausgesetzt. Aufgrund einer rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung von rund eineinhalb Jahren hat das Landgericht zwei Monate der jeweiligen Freiheitsstrafe als bereits vollstreckt erklärt. Schließlich hat das Landgericht gegen die beiden Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 353.505 € als Gesamtschuldner angeordnet. Die jeweils gegen ihre Verurteilungen gerichteten Revisionen der Angeklagten, mit denen sie die Verletzung sachlichen Rechts rügen, haben - unter Erstreckung auf die nichtrevidierende Mitangeklagte G. - den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen sind die Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts hatten die Angeklagten B. und M. ihren Lebensunterhalt vornehmlich aus dem Vertrieb von Hydraulikanlagen und Schwenkbetrieben unter dem Warenzeichen ?Hydrostandard? bestritten. Als die von den Eheleuten betriebene D. GmbH im Dezember 2010 zahlungsunfähig wurde, entschlossen sich die beiden Angeklagten, die nicht revidierende Mitangeklagte G., die Tochter des Angeklagten aus erster Ehe, das Einzelunternehmen H. e.K. gründen zu lassen. Auf diese Weise wollten die beiden Angeklagten den Vertrieb der Hydraulikanlagen fortführen. Um ihren hohen Lebensstandard finanzieren zu können, sollten weder Steuererklärungen für dieses Einzelunternehmen noch Einkommensteuererklärungen abgegeben werden; die Angeklagten führten nicht Buch über die Geschäfte der Einzelfirma. Auf das von der Mitangeklagten G. gegründete Firmenkonto konnten die beiden Angeklagten nach Belieben zugreifen. Sie verfügten über mindestens zwei Drittel der unter der Einzelfirma in den Jahren 2011 bis 2015 erzielten Gewinne. Der Angeklagte B. trat als technischer Leiter gegenüber den Kunden auf, die Angeklagte M. als kaufmännische Leiterin.

Die Veranlagungsarbeiten durch das für die Festsetzung der Gewerbesteuer zuständige Finanzamt waren in dem betreffenden Bezirk für das Jahr 2014 im Wesentlichen am 31. Oktober 2016, für das Jahr 2015 am 31. Oktober 2017 abgeschlossen; die die Einkommensteuer betreffenden Veranlagungsarbeiten waren im Großen und Ganzen für das Jahr 2014 am 30. September 2016 und für das Jahr 2015 am 30. September 2017 beendet.

Insgesamt verkürzten die Angeklagten B. und M. nach den Berechnungen des Landgerichts für die Besteuerungszeiträume 2011 bis 2015 durch Nichtabgabe der Steuererklärungen an Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuer 365.739 €; den nach Abzug eines aus der Verwertung gepfändeter Vermögensgegenstände erzielten, auf die Einkommensteuerschuld 2013 angerechneten Erlöses von 12.234 € verbliebenen Betrag der Steuerersparnis in Höhe von 353.505 € hat das Landgericht gemäß § 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB eingezogen.

II.

1. Die Revision des Angeklagten B. ist teilweise begründet. 5

a) Das Urteil hält sachlichrechtlicher Nachprüfung überwiegend nicht stand. 6

aa) In den Fällen 9, 10, 14 und 15 der Urteilsgründe begegnet bereits der Schuldspruch durchgreifenden Bedenken: 7

Bezüglich der Vollendung der Verkürzung von Gewerbe- und Einkommensteuern betreffend die Veranlagungszeiträume 2014 und 2015 (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO; § 53 StGB) hätte sich das Landgericht damit auseinandersetzen müssen, ob die Strafbewehrung der Pflicht zur Abgabe der entsprechenden Ertragsteuererklärungen suspendiert war. Nach den Feststellungen zur rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung (UA S. 63) wurden Objekte am 23. August 2016 durchsucht, was impliziert, dass der Angeklagte von dem eingeleiteten Steuerstrafverfahren auch Kenntnis erlangt hatte. Die Ermittlungen der Steuerfahndung waren im September 2017 abgeschlossen. Damit drängt sich auf, dass dem Angeklagten in diesem Zeitraum das Steuerstrafverfahren bekannt gegeben wurde und dies auch die Veranlagungszeiträume 2014 und möglicherweise auch 2015 betraf. Dann wäre vor den Tatvollendungszeitpunkten im September und Oktober 2016 sowie September

und Oktober 2017 wegen des Verbots des Zwangs zur Selbstbelastung die Strafbewehrung der Pflicht entfallen, die Gewerbe- und Einkommensteuererklärungen für diese Veranlagungszeiträume noch abzugeben; in diesem Falle wäre der Angeklagte insoweit nur wegen Versuchs (§ 370 Abs. 2 AO) zu bestrafen (vgl. zum Ganzen BGH, Beschlüsse vom 10. August 2017 - 1 StR 573/16 Rn. 18; vom 22. August 2012 - 1 StR 317/12 Rn. 17; vom 27. Mai 2009 - 1 StR 665/08 Rn. 9 und vom 23. Januar 2002 - 5 StR 540/01 Rn. 6, 9, 11, BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 3).

bb) In den verbliebenen Fällen der Ertragsteuerhinterziehungen (Fälle 6 bis 8 und 11 bis 13 der Urteilsgründe) sind die Einzelstrafen aufzuheben: 9

Bei der Bestimmung des Umfangs der verkürzten Gewerbe- und nachfolgend der Einkommensteuer (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO; § 53 StGB) hat das Landgericht nicht bedacht, dass im Falle der Abgabe vollständiger Steuererklärungen auf der Grundlage einer nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellten Buchhaltung (§§ 238, 5, 1 HGB; § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) sich die verkürzten und nachzuzahlenden Umsatzsteuerbeträge unmittelbar aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen ergeben hätten. Die Voraussetzungen des § 241a HGB aF waren angesichts der - auch unter Berücksichtigung des aufgezeigten Rechtsfehlers - erzielten Betriebsgewinne von weit über 50.000 € jährlich ersichtlich nicht gegeben. Die geschuldeten Umsatzsteuern hätten sich ohne Weiteres von Rechts wegen als Betriebsausgaben ergeben; 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 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; vgl. auch BGH, Urteil vom 18. August 2020 - 1 StR 296/19 Rn. 15; Beschluss vom 8. August 2019 - 1 StR 87/19 Rn. 14; zur Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vgl. - bedenklich - BGH, Urteil vom 2. November 1995 - 5 StR 414/95 Rn. 13). Das Landgericht hat bei seiner Berechnung des Umfangs der verkürzten Ertragsteuern vom Gewinn aus dem Gewerbebetrieb die geschuldeten Umsatzsteuern nicht abgezogen (vgl. die Tabellen auf UA S. 20 f., 23). 10

cc) Die genannten Rechtsfehler bedingen die Aufhebung der genannten zehn Einzelstrafen, der Gesamtstrafe und der Einziehungsanordnung, soweit sie die ersparten Umsatzsteuern übersteigt. Der Schuldspruch wird in den Fällen 6 bis 8 und 11 bis 13 der Urteilsgründe hingegen sicher von den Feststellungen getragen. Um dem nunmehr zur Entscheidung berufenen Tatgericht eine in sich stimmige Strafzumessung zu ermöglichen, hebt der Senat auch die für die fünf Umsatzsteuerstraftaten verhängten Einzelstrafen auf; insoweit bleiben die Feststellungen jedoch bestehen, weil der Umfang der verkürzten Umsatzsteuer rechtsfehlerfrei bestimmt ist. 11

dd) Die Rechtsfehler betreffen die Mitangeklagte G., die das Landgericht nur wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 15 Tateinheitlich begangenen Fällen (§ 27 Abs. 1, § 52 Abs. 1 Alternative 2 StGB) verurteilt hat, gleichermaßen: Sollte sich eine Vollendung der Haupttaten in den vier genannten Fällen wegen einer Suspendierung der Strafbewehrung von Erklärungspflichten nicht feststellen lassen (vorstehend 1. a) aa)), würde dies den der Mitangeklagten G. innerhalb ihrer einheitlichen Beihilfe vorzuwerfenden Schuldumfang mindern, weil sie insoweit nur zu versuchten Taten Beihilfe geleistet hätte. Zudem sind ihr in der Strafzumessung zu hohe Gewerbesteuerverkürzungsbeträge zur Last gelegt worden (vorstehend 1. a) bb)). Daher ist auch die sie betreffende Freiheitsstrafe mit den zugehörigen Feststellungen aufzuheben (§ 357 Satz 1 StPO). 12

b) Im Übrigen ist die Revision unbegründet. Ergänzend zur Antragsschrift des Generalbundesanwalts ist anzumerken: 13

aa) Der Angeklagte B. war nach § 35 AO zur Abgabe der Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen verpflichtet: 14

Seine Tochter trat als Einzelkauffrau nach außen auf und schloss im eigenen Namen die Verträge ab; damit war sie Umsatzsteuerschuldnerin nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. nur BGH, Beschluss vom 14. Mai 2020 - 1 StR 6/20 Rn. 17 mwN). Den Angeklagten traf als verfügungsberechtigten ?Hintermann? eine eigene Rechtspflicht nach § 35 AO zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung (vgl. BGH, Urteile vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218 Rn. 76 ff., 83 und vom 10. März 2021 - 1 StR 272/20 Rn. 28; Beschluss vom 23. August 2017 - 1 StR 33/17 Rn. 14-18). Gleiches gilt für die Gewerbesteuererklärungen. 15

bb) Auch die Einziehungsentscheidung hält sachlichrechtlicher Nachprüfung dem Grunde nach stand: 16

(1) Der Angeklagte konnte auf das Firmenkonto nach Belieben zugreifen; damit hatte er die Umsatzsteuerschulden der Einzelfirma aus diesem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichen (vgl. §§ 35, 34 Abs. 1 Satz 2 AO; BGH, Urteil vom 10. März 2021 - 1 StR 272/20 Rn. 28). Der in der Umsatzsteuerersparnis bestehende Vermögensvorteil wuchs in seinem Vermögen an. 17

(2) Gleiches gilt für die ersparten Gewerbesteuern. Auch dieser Vorteil fiel originär im Vermögen des Angeklagten an. Die mit den Mitangeklagten gebildete Innengesellschaft ist gewerbesteuerlich bedeutungslos; § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ist insoweit nicht anwendbar (vgl. BFH, Urteile vom 29. März 2007 - IV R 55/05, BFHE 2017, 103, 105 und 18

vom 13. März 1998 - VIII R 81/96 Rn. 34 mN; vgl. im Übrigen dazu, dass § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG das Mitwirken zumindest zweier Mitunternehmer voraussetzt: BFH, Urteile vom 6. Juni 2019 - IV R 34/16 Rn. 22, 28 ff. und vom 3. Februar 2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365 Rn. 39 ff.).

2. Die Revision der Angeklagten M. ist ebenfalls teilweise begründet. 19

a) Der Verurteilung steht im Fall 1 ein Verfahrenshindernis entgegen; im Übrigen hält die Verurteilung in den Fällen der Ertragsteuerhinterziehung der sachlichrechtlichen Nachprüfung nicht stand. 20

aa) Das Verfahren ist im Fall 1 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Umsatzsteuer bezüglich des Besteuerungszeitraums 2011) wegen Verfolgungsverjährung einzustellen (§ 206a Abs. 1 StPO; § 78 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Nr. 4, Abs. 4, § 78a Satz 1, 2, § 78c Abs. 1 StGB). 21

(1) Der Generalbundesanwalt hat zutreffend ausgeführt: 22

?Die für den Beginn der Verjährungsfrist maßgebliche Tatbeendigung (§ 78a StGB) trat mit dem Ablauf der Einreichungsfrist für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 ein. Somit war die Unterlassungstat mit Ablauf des 31. Mai 2012 beendet. Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre (§ 370 Abs. 1 AO, § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). Die Durchsuchungsanordnung des Amtsgerichts Bochum vom 12. Juli 2016 (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 StGB) vermochte die Verjährung nicht zu unterbrechen, da sie - hinsichtlich des Verdachts der Hinterziehung von Umsatzsteuer - lediglich die Jahre 2012 bis 2015 umfasste (Bd. III, Bl. 372 f). Damit war die Tat mit Ablauf des 31. Mai 2017 verjährt (§ 78 Abs. 1 Satz 1 StGB); die Anordnung der Bekanntgabe der Erweiterung des Strafverfahrens auch auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2011 (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB) am 7. August 2017 (Bd. V, Bl. 941) konnte nicht mehr zur Unterbrechung der Verjährung führen.? 23

(2) Dem übrigen Akteninhalt ist nicht zu entnehmen, dass der Verfolgungswille der Steuerfahndung bei Beantragung des Durchsuchungsbeschlusses weiter ging und auch den Besteuerungszeitraum 2011 - anders als beim Angeklagten B. (vgl. den Durchsuchungsbeschluss vom 16. Juli 2016 aus Band II Blatt 278 der Hauptakte: Besteuerungszeiträume ab 2010) - umfasste (vgl. BGH, Beschlüsse vom 8. September 2020 - 4 StR 75/20 Rn. 8; vom 26. Juni 2018 - 1 StR 71/18 Rn. 7; vom 10. November 2016 - 4 StR 86/16 Rn. 20 und vom 5. April 2000 - 5 StR 226/99 Rn. 26, BGHR StGB § 78c Abs. 1 Nr. 4 Durchsuchung 1; je mwN). 24

(3) Die Einstellung wegen Verfolgungsverjährung im Fall 1 zieht die Verringerung des Einziehungsbetrages nach sich. Dies folgt indes nicht aus §§ 47, 169 ff. AO. Tatsächlich ist eine Festsetzungsverjährung zu verneinen (§ 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 AO). Jedoch wäre die Einziehung nach Verjährung nunmehr allein im objektiven Verfahren möglich; eine selbstständige Einziehungsanordnung nach § 76a Abs. 2 Satz 1 StGB nF scheidet aus, weil der gemäß § 435 Abs. 1 Satz 1 StPO erforderliche Antrag nicht gestellt worden ist (vgl. BGH, Urteil vom 11. November 2020 - 1 StR 328/19 Rn. 22 mwN). 25

bb) Des Weiteren unterliegen die Fälle 9, 10, 14 und 15 sowie die Einzelstrafen in den Fällen 6 bis 8 und 11 bis 13 der Urteilsgründe, die Gesamtstrafe und die Einziehungsanordnung, soweit sie den verbleibenden Umsatzsteuerverkürzungsbetrag übersteigt, aus den genannten Gründen (II. 1. a) aa) und bb)) der Aufhebung. Wiederum hebt der Senat auch die vier Einzelstrafen in den verbliebenen Fällen der Umsatzsteuerverkürzung auf, um dem Tatgericht im zweiten Rechtsgang eine völlig neue Strafzumessung zu ermöglichen. 26

b) Im Übrigen war die Angeklagte M. ebenso wie ihr Ehemann zur Abgabe der Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen nach § 35 AO verpflichtet. Sie hatte in gleicher Weise wie der Angeklagte B. auf das Firmenkonto Zugriff und trat wie er nach außen auf. Aus dem gleichen Grund hat zudem die Einziehungsanordnung dem Grunde nach Bestand. 27

III.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat bezüglich der Entscheidung über die Aussetzung der Vollstreckung einer Freiheitsstrafe zur Bewährung darauf hin, dass die Verneinung besonderer Umstände (§ 56 Abs. 2 Satz 1 StGB) nicht auf das Bestreiten der Tat im Rahmen zulässigen Verteidigungsverhaltens gestützt werden darf (vgl. BGH, Beschlüsse vom 4. Februar 2010 - 3 StR 8/10 Rn. 6 und vom 7. Februar 2007 - 2 StR 17/07 Rn. 3). 28