

HRRS-Nummer: HRRS 2022 Nr. 8

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2022 Nr. 8, Rn. X

BGH 1 StR 236/21 - Beschluss vom 4. November 2021 (LG München I)

Steuerhinterziehung durch Unterlassen (Eintritt des Taterfolgs der Steuerverkürzung: Abschluss der Veranlagungsarbeiten des zuständigen Finanzamts im Wesentlichen, erforderliche Feststellungen).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 261 Abs. 1 Satz 1 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt - sofern nicht vorher ein Schätzungsbescheid ergangen ist - der Taterfolg der Steuerverkürzung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre; dies ist spätestens dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat. Hierzu bedarf es ausreichender tatsächlicher Feststellungen.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts München II vom 9. März 2021 aufgehoben
 - a) in den Fällen III. A. 1. c) (5), III. A. 1. c) (6) und III. A. 1. c) (7) der Urteilsgründe (Hinterziehung der Einkommensteuer bezüglich der Jahre 2014 bis 2016) mit den zugehörigen Feststellungen;
 - b) im gesamten Strafausspruch.
2. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten S. wegen Steuerhinterziehung in acht Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten verurteilt; gegen den Angeklagten B. hat es wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in fünf Fällen unter Einbeziehung einer Freiheitsstrafe aus einem früheren Urteil eine Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und fünf Monaten verhängt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt; im Übrigen hat es die Angeklagten freigesprochen.

Die gegen ihre Verurteilungen gerichteten Revisionen der Angeklagten, mit denen sie die Verletzung materiellen Rechts - der Angeklagte S. auch die Verletzung formellen Rechts - beanstanden, haben mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen sind die Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte S. in den Jahren 2009 bis 2016 im Bereich der Vermittlung von Edelmetallankäufen hauptsächlich in Form von Goldsparplänen als gewerblicher Anlagevermittler und als Angestellter für verschiedene, unter anderem schweizerische und niederländische Gesellschaften tätig, an denen er überwiegend zumindest faktisch beteiligt war; von den Gesellschaften erzielte Gewinne ließ er sich entweder auf seine ausländischen Bankkonten überweisen oder er entnahm sie auf eine nicht mehr feststellbare Weise und zahlte sie in bar auf seine Konten ein.

a) Die ihm hieraus in den Jahren 2009 und 2010 zugeflossenen Einnahmen gab der Angeklagte S. in seinen Einkommensteuererklärungen für diese Veranlagungszeiträume nicht vollständig an; zudem erklärte er für den Veranlagungszeitraum 2010 keine Gewerbesteuer. Ab dem Jahr 2012 spiegelte er den deutschen Finanzbehörden wahrheitswidrig vor, dass er nicht mehr in Deutschland, sondern im Ausland wohne; für die Veranlagungszeiträume 2012 bis 2016 gab er keine Einkommensteuererklärungen ab.

Insgesamt verkürzte der Angeklagte S. nach den Berechnungen des Landgerichts für die Besteuerungszeiträume 2009 und 2010 sowie 2012 bis 2016 an Einkommen- und Gewerbesteuer 275.693 Euro.

b) Der Angeklagte B. unterstützte den Angeklagten S. in den Jahren 2012 bis 2016 und überwies als Geschäftsführer einer der Gesellschaften des Angeklagten S. auf dessen ausländische Konten insgesamt 466.811,01 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung. 6

2. Das Landgericht hat die Taten des Angeklagten S. bezüglich der Einkommensteuer betreffend die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 als Steuerhinterziehung in zwei Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, betreffend die Veranlagungszeiträume 2012 bis 2016 und - bezüglich der Gewerbesteuer - betreffend den Veranlagungszeitraum 2010 als Steuerhinterziehung in sechs Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gewertet. Wann die Veranlagungsarbeiten für die Einkommensteuer jeweils im Großen und Ganzen abgeschlossen waren, hat die Kammer nicht festgestellt. 7

II.

Die Revisionen der Angeklagten sind teilweise begründet. 8

1. Die vom Angeklagten S. erhobene Verfahrensrüge hat aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift näher dargelegten Gründen keinen Erfolg. 9

2. Die Sachrüge der Angeklagten führt in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang zur Aufhebung des angegriffenen Urteils. 10

a) Die Urteilsfeststellungen tragen die Verurteilung des Angeklagten S. in den Fällen III. A. 1. c) (5), III. A. 1. c) (6) und III. A. 1. c) (7) der Urteilsgründe (Hinterziehung der Einkommensteuer bezüglich der Jahre 2014 bis 2016) wegen vollendeter Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht, weil die Strafkammer nicht alle erforderlichen Feststellungen getroffen hat. 11

aa) Nach § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO müssen die Urteilsgründe die für erwiesen erachteten Tatsachen mitteilen, in denen die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden. Dies muss in einer geschlossenen Darstellung aller äußeren und jeweils im Zusammenhang damit auch der dazugehörigen inneren Tatsachen in so vollständiger Weise geschehen, dass in den konkret angeführten Tatsachen der gesetzliche Tatbestand erkannt werden kann (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschlüsse vom 7. Februar 2019 - 1 StR 484/18 Rn. 4 und vom 11. Oktober 2018 - 1 StR 538/17 Rn. 11, jeweils mwN). Bei der Blankettstrafnorm des § 370 AO, die erst zusammen mit den sie ausfüllenden steuerrechtlichen Vorschriften die maßgebliche Strafvorschrift bildet, muss sich aus den Feststellungen ergeben, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 9. Juli 2020 - 1 StR 567/19 Rn. 6 und vom 21. Mai 2019 - 1 StR 159/19 Rn. 8). 12

Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt - sofern nicht vorher ein Schätzungsbescheid ergangen ist - der Taterfolg der Steuerverkürzung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre; dies ist spätestens dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat (st. Rspr.; vgl. etwa BGH, Beschlüsse vom 19. Januar 2011 - 1 StR 640/10 Rn. 8 und vom 28. Oktober 1998 - 5 StR 500/98 Rn. 3). Hierzu bedarf es ausreichender tatsächlicher Feststellungen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 6. April 2021 - 1 StR 60/21 Rn. 6 und vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09 Rn. 76 ff.). 13

bb) Das angefochtene Urteil genügt in den Fällen III. A. 1. c) (5), III. A. 1. c) (6) und III. A. 1. c) (7) der Urteilsgründe den sich hieraus ergebenden Darstellungsanforderungen nicht. Das Landgericht hat insoweit lediglich festgestellt, dass der Angeklagte S. für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 keine Einkommensteuererklärung abgegeben hat; wann die Veranlagungsarbeiten in dem zuständigen Finanzamt tatsächlich im Wesentlichen abgeschlossen waren, teilen die Urteilsgründe nicht mit. Dies wäre aber erforderlich gewesen, um dem Revisionsgericht die Prüfung zu ermöglichen, ob die Taten - wie von dem Landgericht angenommen - überhaupt vollendet sind. 14

cc) Hinsichtlich der Tatvollendung hätte sich das landgerichtliche Urteil in den genannten Fällen zudem damit auseinandersetzen müssen, ob die Strafbewehrung der Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung suspendiert war. 15

Nach den Urteilsgründen ergingen nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens gegen den Angeklagten S. am 14. April 2016 und sodann am 5. Dezember 2016 Durchsuchungsbeschlüsse, wobei nach den Ausführungen im landgerichtlichen Urteil zumindest letzterer unter anderem wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung betreffend die Veranlagungszeiträume 2014 und 2015 erlassen wurde (UA S. 82). Wann diese Durchsuchungsanordnungen vollzogen wurden und dem Angeklagten das Steuerstrafverfahren bekannt gegeben wurde, lässt das Landgericht rechtsfehlerhaft offen. Sollte der Angeklagte aber bereits vor dem Ende des Großteils der Abschlussarbeiten und damit vor Tatvollendung Kenntnis von dem eingeleiteten Strafverfahren erlangt haben, wäre wegen des Verbots des Zwangs zur Selbstbelastung 16

seine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für die Veranlagungszeiträume entfallen, auf die sich das eingeleitete Strafverfahren bezieht; insoweit wäre der Angeklagte nur wegen Versuchs (§ 370 Abs. 2 AO) zu bestrafen (vgl. BGH, Beschluss vom 1. Juni 2021 - 1 StR 127/21 Rn. 8 mwN).

dd) Aufgrund der auch insoweit lückenhaften Darstellung kann der Senat in den Fällen der Hinterziehung der Einkommensteuer betreffend die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 - anders als in den Fällen der Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung bezüglich der Jahre 2009 und 2010 sowie 2012 und 2013 - auch dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe nicht entnehmen, dass die Taten zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerstrafverfahrens bereits vollendet waren. 17

b) Ist das Vorliegen einer vorsätzlich begangenen Haupttat des Angeklagten S. in den Fällen III. A. 1. c) (5), III. A. 1. c) (6) und III. A. 1. c) (7) der Urteilsgründe nicht tragfähig begründet worden, kann auch die Verurteilung des Angeklagten B. wegen Beihilfe zu diesen Taten (§ 27 StGB) keinen Bestand haben. 18

3. Die Aufhebung des Schuldspruchs in den Fällen III. A. 1. c) (5), III. A. 1. c) (6) und III. A. 1. c) (7) der Urteilsgründe entzieht den insoweit gegen die Angeklagten verhängten Einzelstrafen sowie beiden Gesamtstrafenaussprüchen die Grundlage. Der Senat hebt auch die übrigen gegen die Angeklagten festgesetzten Einzelstrafen auf, um dem neuen Tatgericht eine in sich stimmige Strafzumessung zu ermöglichen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 9. Juli 2020 - 1 StR 567/19 Rn. 9 und vom 31. März 2020 - 1 StR 403/19 Rn. 8). 19

4. Die dem Schuldspruch in den Fällen III. A. 1. c) (5), III. A. 1. c) (6) und III. A. 1. c) (7) der Urteilsgründe zugrundeliegenden Feststellungen sind von dem zur Aufhebung führenden Rechtsfehler berührt, so dass diese ebenfalls aufzuheben sind (§ 353 Abs. 2 StPO). Im Übrigen haben die Feststellungen bestand. Raum 20