

HRRS-Nummer: HRRS 2022 Nr. 483

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2022 Nr. 483, Rn. X

## BGH 1 StR 484/21 - Beschluss vom 10. Februar 2022 (LG Hamburg)

Steuerhinterziehung (Schätzung der hinterzogenen Steuer: erforderliche Darstellung im Urteil).

§ 370 Abs. 1 AO; § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO

### Entscheidungenstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 24. August 2021 mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird 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 14 Fällen (Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Besteuerungszeiträume 2009 bis 2013 sowie Umsatzsteuer in den Besteuerungszeiträumen 2010 bis 2013) und wegen versuchter Steuerhinterziehung in drei Fällen (Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer im Jahr 2014) zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Die hiergegen gerichtete, auf die Rüge einer Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO).

1. a) Nach den Feststellungen des Landgerichts fasste der Angeklagte als Geschäftsführer der im Fleischhandel tätigen Be. GmbH (im Folgenden: B. GmbH) den Entschluss, den Ein- und Verkauf der Gesellschaft spätestens ab dem Besteuerungszeitraum 2009 nicht mehr vollständig in deren Buchhaltung zu erfassen (sog. „Doppelverkürzung“), nur die in der Buchhaltung erfassten Umsätze in den Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für die B. GmbH anzugeben und der Gesellschaft so entsprechende Steuern zu ersparen. Diesem Tatplan folgend ließ er in den Jahren 2009 bis 2014 entsprechende Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für die B. GmbH über deren (nicht eingeweihten) Steuerberater beim zuständigen Finanzamt einreichen, in denen lediglich die aus der Buchhaltung ersichtlichen ordnungsmäßig verbuchten Umsätze und die hieraus erzielten Erträge angegeben waren, nicht dagegen diejenigen aus den nicht in die Buchhaltung aufgenommenen Schwarzverkäufen. Aufgrund der eingereichten Gewerbe- und Körperschaftsteuererklärungen erließ das Finanzamt entsprechende Steuerbescheide für die Besteuerungszeiträume 2009 bis 2013. Aus den Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Besteuerungszeiträume 2010, 2011 und 2013 ergab sich jeweils eine Zahllast; der einen Überschuss ergebenden Umsatzsteueranmeldung für den Besteuerungszeitraum 2012 stimmte das Finanzamt - anders als derjenigen für das Jahr 2014 - zu. Insgesamt verkürzte der Angeklagte zu Gunsten der B. GmbH im Zeitraum 2009 bis 2013 Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuern in Höhe von 355.723,02 €; im Besteuerungszeitraum 2014 belief sich der erstrebte Verkürzungsbetrag auf 129.675,06 €.

b) Das Landgericht hat die getroffenen Feststellungen zu den sich nach den Steuererklärungen ergebenden - eingetretenen oder erstrebten - Steuerverkürzungen auf eine Schätzung gestützt, weil Rechnungen über nicht in die Buchhaltung aufgenommene Warenumsätze nicht existent beziehungsweise auffindbar waren. Seiner Schätzung hat das Landgericht für die einzelnen Besteuerungszeiträume durchgeführte Warenverkehrsrechnungen zugrundegelegt 3 und hierfür den Anfangsbestand und die Einkäufe gemäß Buchhaltung den Verkäufen gemäß Buchhaltung gegenübergestellt. Soweit sich dabei rechnerisch für einzelne Tage negative Warenbestände ergaben, hat es angenommen, dass die B. GmbH in Höhe des jeweils höchsten negativen Warenbestands innerhalb eines Jahres nicht erfasste Ware eingekauft hatte, und hat den rechnerischen Endbestand entsprechend korrigiert. In Höhe der Differenz zwischen dem korrigierten Endbestand und dem in der Buchhaltung ausgewiesenen Endbestand ist es von nicht erfassten Verkäufen zu durchschnittlichen Verkaufspreisen und von hieraus ermittelten unverbucht sowie unversteuert gebliebenen zusätzlichen Umsätzen und Erträgen der B. GmbH ausgegangen.

2. Das Urteil hat keinen Bestand, weil eingetretene (Besteuerungszeiträume 2009 bis 2013) oder erstrebte (Besteuerungszeitraum 2014) Steuerverkürzungen durch die landgerichtliche Schätzung nicht rechtsfehlerfrei belegt sind.

a) Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13 Rn. 19; vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 14; vom 29. August 2018 - 1 StR 374/18 Rn. 7; vom 5. September 2019 - 1 StR 12/19 Rn. 26 und vom 11. März 2021 - 1

StR 521/20 Rn. 11; jeweils mwN). Bei der Wahl der Schätzungsmethode hat das Tatgericht einen Beurteilungsspielraum; es muss jedoch nachvollziehbar darlegen, warum es sich der gewählten Schätzungsmethode bedient hat und weshalb diese im konkreten Fall für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geeignet ist (st. Rspr.; z.B. BGH, Beschlüsse vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 4 Rn. 12 ff.; vom 14. Juni 2011 - 1 StR 90/11 Rn. 10; vom 8. August 2019 - 1 StR 87/19 Rn. 7 und vom 5. September 2019 - 1 StR 12/19 Rn. 26 f.; jeweils mwN). Bei seiner Überzeugungsbildung hat das Tatgericht die vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) zu berücksichtigen (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Mai 2017 - 1 StR 176/17 Rn. 6). Die Schätzungsgrundlagen sind in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar mitzuteilen (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschlüsse vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 4 Rn. 12; vom 24. Mai 2017 - 1 StR 176/17 Rn. 6 und vom 25. November 2021 - 5 StR 211/20 Rn. 14).

b) Diesen Anforderungen wird das angefochtene Urteil nicht gerecht. Denn die der Schätzung zugrunde gelegten 6  
Warenverkehrsrechnungen auf Basis der angenommenen Doppelverkürzung auf Einnahmen- und Ausgabenseite sind nicht rechtsfehlerfrei durchgeführt worden.

aa) Eine Warenverkehrsrechnung ist grundsätzlich ebenso wie die Geldverkehrsrechnung eine auch für das 7  
Steuerstrafverfahren geeignete Schätzungsmethode (vgl. zur Geldverkehrsrechnung BGH, Beschluss vom 5. September 2019 - 1 StR 12/19 Rn. 27). Voraussetzung für eine belastbare Geld- oder Warenverkehrsrechnung ist aber stets, dass die Rechnung von einem gesicherten Anfangsbestand und einem gesicherten Endbestand ausgeht (st. Rspr.; grundlegend BFH, Urteil vom 21. Februar 1974 - I R 65/72, BFHE 112, 213 Rn. 12 ff., in der Folge u.a. BFH, Urteil vom 2. März 1982 - VIII R 225/80 Rn. 19 ff.; aus neuerer Zeit BFH, Urteil vom 12. Dezember 2017 - VIII R 5/14 Rn. 42; Beschluss vom 23. Februar 2018 - X B 65/17 Rn. 40).

bb) Dies ist hier nicht der Fall. Dass die sich aus den Inventurlisten der B. GmbH ergebenden Anfangs- und Endbestände 8  
den tatsächlichen Warenbeständen zum jeweiligen Stichtag entsprachen, ist nicht rechtsfehlerfrei belegt.

(1) Die Beweiswürdigung ist allerdings Sache des Tatgerichts (§ 261 StPO). Ihm allein obliegt es, das Ergebnis der 9  
Hauptverhandlung festzustellen und zu würdigen. Seine Schlussfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein, es genügt, dass sie möglich sind. Die revisionsgerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob dem Tatgericht Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist in sachlichrechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, wenn sie gegen die Denkgesetze oder gegen gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; z.B. BGH, Urteil vom 16. Januar 2020 - 1 StR 89/19, BGHSt 64, 252, Rn. 23 mwN).

(2) Diesen Anforderungen wird die landgerichtliche Beweiswürdigung nicht gerecht. Sie erweist sich mit Blick auf die den 10  
Warenverkehrsrechnungen jeweils zugrunde gelegten Anfangs- und Endbestände als lückenhaft. Trotz Annahme einer Doppelverkürzung auf Wareneingangs- und Warenausgangsseite hat das Landgericht seinen Warenverkehrsrechnungen die vom Angeklagten beziehungsweise dem Zeugen E. nach jeweiliger Inventur dokumentierten Anfangs- und Endbestände zugrunde gelegt und ergänzend darauf verwiesen, dass der Angeklagte und der Zeuge E. angegeben hätten, die Inventurübersichten seien zutreffend. An einer Begründung, warum die Strafkammer die Inventuraufstellungen für zutreffend hält und den diesbezüglichen Angaben des Angeklagten und des Zeugen E. folgt, obwohl sie sowohl die Aufzeichnungen des Angeklagten und des Zeugen E. für die Buchhaltung der B. GmbH für unrichtig hält als auch deren Angaben zur vollständigen Erfassung der Warenumsätze in der Buchhaltung im Übrigen als unglaubhaft erachtet, fehlt es indes (vgl. zu den Anforderungen an die Beweiswürdigung, wenn das Gericht einer Zeugenaussage nur teilweise glauben will, BGH, Urteil vom 28. Oktober 2021 - 4 StR 118/21 Rn. 18 mwN). Mit der sich als naheliegend aufdrängenden Möglichkeit, dass die sich aus den Inventuraufstellungen ergebenden Warenanfangs- und Endbestände eines jeden Jahres ebenso wie die Buchhaltung der B. GmbH im Übrigen unzutreffend sein könnten, hat sich das Landgericht nicht auseinandergesetzt.

c) Die rechtsfehlerhafte Beweiswürdigung nötigt nicht nur zur Aufhebung des Strafausspruchs, sondern auch des 11  
Schuldspruchs. Denn der Senat vermag mangels tragfähiger Feststellung der jeweiligen Warenanfangs- und Endbestände der einzelnen Besteuerungszeiträume und damit mangels tragfähiger Grundlage der Schätzung der jeweiligen Besteuerungsgrundlagen nicht auszuschließen, dass zumindest in manchen Fällen Steuern nicht verkürzt wurden beziehungsweise der Angeklagte dies versucht hat.