

HRRS-Nummer: HRRS 2005 Nr. 200

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2005 Nr. 200, Rn. X

BGH 5 StR 301/04 - Urteil vom 12. Januar 2005 (LG Aachen)

Steuerhinterziehung (überhöhter Hinterziehungsschaden: fehlerhafter Ansatz der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer; Gesamtbetrachtung bei Körperschaftshinterziehung und korrespondierender Einkommensteuerhinterziehung); Strafzumessung (Vermeidung von Doppelbelastungen; Kompensationsverbot; begrenzte Revisibilität).

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

Leitsätze des Bearbeiters

1. Verurteilt der Tatrichter einen Angeklagten wegen einer als geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH begangenen Körperschaftsteuerhinterziehung, so muss der Angeklagte bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommensteuerhinterziehung - wegen der hier gebotenen Gesamtbetrachtung der begangenen Steuerhinterziehungen - strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerhürlich gehandelt wurde. Mithin ist bei der Bemessung des dem Angeklagten bei seiner Einkommensteuer strafrechtlich vorzuwerfenden Hinterziehungsbetrages einerseits zwar die Brutto-vGA (unter Einschluss der bei der Gesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer) in Ansatz zu bringen, andererseits aber - fiktiv - der bei steuerhürlichem Verhalten der Gesellschaft beim Gesellschafter abzuziehende Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen (vgl. bereits BGH wistra 1990, 193, 194).

2. Zwar berühren zur Verdeckung einer Steuerhinterziehung nicht geltend gemachte Vorsteuererstattungsansprüche wegen des in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO normierten Kompensationsverbotes nicht den tatbestandlichen Hinterziehungsschaden (vgl. BGH wistra 1991, 107); bei der Gewichtung der Tat im Rahmen der Strafzumessung sind sie aber in der Regel - im Wege der Schätzung - zu beachten (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Strafzumessung 6).

Entscheidungstenor

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts Aachen vom 27. Oktober 2003 werden verworfen.

Die Staatskasse trägt die Kosten der Rechtsmittel und die insoweit entstandenen notwendigen Auslagen der Angeklagten.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in jeweils 22 Fällen zu Gesamtfreiheitsstrafen von je zwei Jahren verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Die zuungunsten der Angeklagten eingelegten Revisionen der Staatsanwaltschaft, die vom Generalbundesanwalt nicht vertreten werden, wenden sich im wesentlichen gegen die Berechnung der hinterzogenen Einkommensteuer, bemängeln die Nichtanwendung des erhöhten Strafrahmens aus § 370 Abs. 3 AO und beanstanden die Höhe der Einzelstrafen sowie der Gesamtstrafe. Sie haben im Ergebnis keinen Erfolg.

I.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts betrieben die Angeklagten ab 1993 einen Gastronomiebetrieb in der Rechtsform einer GmbH, deren Geschäftsführer die Angeklagten waren. Ab 1995 manipulierten die Angeklagten die EDV-gestützte Buchführung des Betriebes im wesentlichen dadurch, daß sie einzelne Verkäufe nachträglich aus der Buchhaltung stornierten.

Zur weiteren Verschleierung kauften sie von ihren Warenlieferanten teilweise unter anderem Namen, teilweise im

Ausland und teilweise unter Aufspaltung der Rechnung in einen buchmäßig erfaßten Teil und einen anonymen Barzahlungsteil. Den für das jeweilige Steuerjahr gemeinsam abgegebenen Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen der GmbH legten die Angeklagten stets die niedrigeren, aus der manipulierten Buchhaltung herrührenden Umsätze zugrunde. Auf diese Weise bewirkten sie, daß die von der GmbH zu zahlenden Steuern in den Jahren 1995 bis 1999 zu niedrig festgesetzt wurden (Fälle 1 bis 5). Ferner gaben sie zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen für die Monate Januar bis Dezember 2000 namens der GmbH Umsatzsteuervoranmeldungen ab, welche ebenfalls auf dem manipulierten Zahlenwerk beruhten (Fälle 6 bis 17). In ihren persönlichen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1999 verschwiegen die Angeklagten jeweils die aus der GmbH entnommenen und ihnen persönlich zugeflossenen zusätzlichen Gewinne, die hälftig geteilt wurden (Fälle 18 bis 22 bzw. 23 bis 27).

Insgesamt bewirkten die Angeklagten nach den Feststellungen des Landgerichts für die GmbH, daß Umsatz-, 4
Gewerbe- und Körperschaftsteuern in einer Gesamtgrößenordnung von rund 2,2 Mio. DM verkürzt wurden. Hinsichtlich ihrer persönlichen Einkommensteuer hinterzogen die Angeklagten rund 285.000 DM bzw. rund 370.000 DM.

2. Das Landgericht hat bei der Berechnung der hinterzogenen Einkommensteuer den Einkünften der Angeklagten 5
gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG a.F. jeweils die Hälfte der verdeckten Gewinnausschüttung (nachfolgend: vGA) sowie die darauf entfallende Körperschaftsteuer hinzugerechnet (entsprechend § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F. jeweils 3/7 von 1/2 der vGA) und auf die sich daraus ergebende Einkommensteuer wiederum die Körperschaftsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. angerechnet. Bei der Strafzumessung hat der Tatrichter in allen Fällen den Regelstrafrahmen des § 370 Abs. 1 AO zugrunde gelegt.

II.

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft sind im Ergebnis unbegründet. 6

Das Urteil weist keinen durchgreifenden, die Angeklagten begünstigenden oder beschwerenden (§ 301 StPO) 7
Rechtsfehler auf.

1. Im Ansatz zutreffend wendet sich die Beschwerdeführerin aber gegen die Berechnung der hinterzogenen 8
Einkommensteuer. Zu Recht beanstandet die Staatsanwaltschaft insoweit, daß das Landgericht bei der Ermittlung des tatbestandlichen Steuerschadens die Voraussetzungen für eine Anrechnung der Körperschaftsteuer nach dem zur Tatzeit geltenden Anrechnungsverfahren bejaht hat.

a) Tatsächlich hätte der Tatrichter bei der Bestimmung des tatbestandlichen Steuerschadens die Anrechnung der 9
Körperschaftsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a) und b) EStG a.F. nicht vornehmen dürfen, weil weder die nach § 44 KStG a.F. notwendige Bescheinigung vorgelegt wurde noch die bei den als beherrschende Anteilseigner anzusehenden Angeklagten angerechnete Körperschaftsteuer durch die ihr entsprechende gezahlte Körperschaftsteuer gedeckt war (§ 36a Abs. 1 EStG a.F.). Bei zutreffender steuerrechtlicher Bewertung hätte das Landgericht daher die Nettodividende (= vGA) ohne Berücksichtigung der auf die Gewinnausschüttung entfallenden Körperschaftsteuer als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG a.F. bei der Berechnung der Einkommensteuer ansetzen müssen.

Daneben hätte der Tatrichter - spiegelbildlich - keine Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer 10
vornehmen dürfen (vgl. Heinicke in Schmidt, EStG 23. Aufl. § 20 Rdn. 127). Dieser steuerrechtliche Bewertungsfehler führt zu einer zu geringen Bemessung des tatbestandlichen Hinterziehungsschadens.

b) Dieser Rechtsfehler führt indes im Ergebnis nicht zu einem Erfolg der Revisionen. 11

Verurteilt der Tatrichter einen Angeklagten wegen einer als geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH begangenen 12
Körperschaftsteuerhinterziehung, so muß der Angeklagte bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommensteuerhinterziehung - wegen der hier gebotenen Gesamtbetrachtung der begangenen Steuerhinterziehungen - strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerehrlich gehandelt wurde. Mithin ist bei der Bemessung des dem Angeklagten bei seiner Einkommensteuer strafrechtlich vorzuwerfenden Hinterziehungsbetrages einerseits zwar die Brutto-vGA (unter Einschluß der bei der Gesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer) in Ansatz zu bringen, andererseits aber - fiktiv - der bei steuerehrlichem Verhalten der Gesellschaft beim Gesellschafter abzuziehende Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen. Anderenfalls würde es zu einer steuerstrafrechtlich nicht hinnehmbaren Doppelbelastung des Angeklagten kommen (vgl. bereits BGH wistra 1990, 193, 194).

Das Landgericht hat diesen Gesichtspunkt bei der Findung der Einzelstrafen für die ausgerichteten Einkommensteuerhinterziehungen im Ergebnis zu Recht berücksichtigt. 13

2. Das Landgericht hat bei der Bestimmung des steuerstrafrechtlich relevanten Hinterziehungsschadens bei der Umsatzsteuerhinterziehung zum Nachteil der Angeklagten (§ 301 StPO) nicht berücksichtigt, daß der GmbH aus den Schwarzeinkäufen - jedenfalls soweit ihnen keine umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen im Sinne des § 6a UStG zugrunde lagen - Vorsteuererstattungsansprüche zustanden, welche die Angeklagten - zur Verheimlichung der Schwarzeinkäufe - in den Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen nicht geltend gemacht hatten. Zwar berühren diese Vorsteuererstattungsansprüche wegen des in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO normierten Kompensationsverbotes nicht den tatbestandlichen Hinterziehungsschaden (vgl. BGH wistra 1991, 107); bei der Gewichtung der Tat im Rahmen der Strafzumessung sind sie aber in der Regel - im Wege der Schätzung - zu beachten (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Strafzumessung 6). 14

Dieser Rechtsfehler führt indes nicht zu einer auf die Revisionen der Staatsanwaltschaft zugunsten der Angeklagten vorzunehmenden Teilaufhebung. Der Senat schließt angesichts des nur geringen Gewichts der Umsatzsteuer innerhalb der jeweils für die GmbH begangenen Steuerhinterziehungstaten (tateinheitlich jeweils Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer) und der steuerrechtlichen Interdependenzen zwischen Umsatz- und Körperschaftsteuer aus, daß dieser Rechtsfehler Einfluß auf die Bestimmung der Einzelstrafen in den Fällen 1 bis 5 gehabt hat. Die steuerrechtlichen Besonderheiten des Körperschaftsteuerrechts bewirken nämlich, daß eine Ermäßigung der Umsatzsteuer zugleich zu einer Erhöhung des Körperschaftsteuerbetrages führt. Angesichts der sehr maßvollen Einzelstrafen von jeweils vier Monaten gilt dies auch für die Fälle 6 bis 17, welche allein Umsatzsteuerhinterziehungen durch falsche Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume Januar bis Dezember 2000 betreffen. 15

3. Der Rechtsfolgenausspruch begegnet - wie der Generalbundesanwalt zutreffend hervorgehoben hat - auch im übrigen keinen durchgreifenden Bedenken. 16

a) Die Nichtanwendung des Strafrahmens aus § 370 Abs. 3 AO ist rechtsfehlerfrei begründet worden. Soweit die Staatsanwaltschaft geltend macht, "aus einer Addition der Verkürzungsbeträge" würde sich unschwer ergeben, daß die Steuerhinterziehungen ein großes Ausmaß im Sinne des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO erreichen, wird nicht hinreichend bedacht, daß der Blick nur auf den Gesamtschaden einer Serie von Steuerstraftaten nicht genügt. Vielmehr müßte dann für jeden Einzelfall das "große Ausmaß" zu bejahen sein (BGH wistra 2004, 185); diese Voraussetzungen liegen indes nicht vor. 17

Ein Fall des § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO liegt ebenfalls nicht vor. Die Erstellung falscher Belege durch Manipulationen des Kassensystems erfüllt die Voraussetzungen des besonders schweren Falls nicht. Dieser wäre erst dann erfüllt, wenn die gefälschten Belege gegenüber der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren vorgelegt worden wären (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 3 Nr. 4 Belege 1 m.w.N.); dies war hier nicht der Fall. 18

b) Die gegen die konkrete Strafzumessung vorgebrachten Einzelbeanstandungen führen nicht zum Erfolg. 19

Die Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatrichters. Es ist seine Aufgabe, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den er in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und hierbei gegeneinander abzuwägen. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in diese Einzelakte der Strafzumessung ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn das Tatgericht gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein (BGHSt 34, 345, 349; 29, 319, 320; jeweils m.w.N.). Nur in diesem Rahmen kann eine "Verletzung des Gesetzes" (§ 337 Abs. 1 StPO) vorliegen. Dagegen ist eine ins einzelne gehende Richtigkeitskontrolle ausgeschlossen (BGH aaO). Gemessen hieran, ist die Strafzumessung des Landgerichts - trotz der sehr milden Einzel- und Gesamtstrafen - noch nicht zu beanstanden. 20

Soweit die Revisionen zur Begründung der aus ihrer Sicht fehlerhaften Strafzumessung auf urteilsfremde Erkenntnisse zurückgreifen, sind zulässige Verfahrensrügen nicht erhoben worden. 21