

HRRS-Nummer: HRRS 2007 Nr. 751

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2007 Nr. 751, Rn. X

BGH 5 StR 251/07 - Beschluss vom 19. Juli 2007 (LG Lübeck)

Steuerhinterziehung (Tatbestandsfeststellung: Gewinnermittlungsmethode bei der Einkommensteuer, bloße Vermutung; Berechnungsdarstellung; Schätzung).

§ 370 AO; § 4 Abs. 1, Abs. 3 EStG; § 261 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Zwar ist auch im Steuerstrafverfahren die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist (vgl. BGH wistra 1992, 147; 1986, 65; BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 1, 2). Die Schätzung unterliegt dabei dem Tatrichter selbst. Er darf Schätzungen der Finanzbehörden nur dann übernehmen, wenn er selbst von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätzen überzeugt ist (st. Rspr.; vgl. nur BGH NStZ-RR 2005, 209, 211; wistra 2001, 308, 309; BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07). In jedem Fall hat der Tatrichter in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (BGH aaO).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 13. März 2007 nach § 349 Abs. 4 StPO mit den zugehörigen 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 zehn Fällen und wegen versuchter Steuerhinterziehung unter Einbeziehung zweier Einzelstrafen aus einer Vorverurteilung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten verurteilt. Gegen diese Verurteilung wendet sich der Angeklagte mit seiner auf Verfahrens- und Sachrügen gestützten Revision; sie hat mit der Sachrüge Erfolg. 1

1. Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 2

a) Der Angeklagte war in den Jahren 1991 bis 2000 als selbständiger Handelsvertreter für die V. Verlag OHG (V. Verlag) in München tätig. Er erhielt Provisionen für die Vermittlung von Anzeigenaufträgen. Einen Teil der Provisionen gab er an für ihn tätige Unterbevollmächtigte weiter. Die Höhe der Provisionszahlungen hat das Landgericht für die 3 Jahre 1995 bis 1999 auf jeweils mindestens 200.000 DM einschließlich Umsatzsteuer beziffert und seinen Betriebskostenanteil auf höchstens 30 % hiervon geschätzt. 3

b) Im Jahr 2000 stellte der Angeklagte seine Tätigkeit für den V. Verlag ein und arbeitete als Handelsvertreter und Verkaufsleiter für die R. Verlagsgesellschaft mbH. Auch dort beauftragte der Angeklagte Unterbevollmächtigte. Eine im Jahr 2003 bei dem Angeklagten durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung ergab für das Jahr 2001 steuerpflichtige Umsätze von mehr als 375.000 DM und Vorsteuern in Höhe von etwa 35.000 DM. 4

c) Die von ihm erzielten Gewinne und Umsätze gab der Angeklagte in den Jahren 1995 bis 1999 in den von ihm beim Finanzamt eingereichten Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen nur unvollständig an. Gewerbesteuererklärungen gab er überhaupt nicht ab. Hierdurch verkürzte der Angeklagte Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuern. Eine im Dezember 2002 beim Finanzamt eingereichte unvollständige Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2001 führte nicht mehr zu einer vollendeten Steuerhinterziehung, weil das Finanzamt der Auszahlung des geltend gemachten 5

Erstattungsbetrages nicht zustimmte.

d) Der Angeklagte hat sich eingelassen, seine "gesamten Unterlagen auf die Müllkippe" gebracht zu haben. Seine Betriebsausgaben hätten 1995 bis 1999 aber mehr als 50 % der von ihm erzielten Einnahmen betragen. Zudem hätten ihm die Unterbevollmächtigten versichert, dass sie die "Mehrwertsteuer-Option" ausüben würden. 6

e) Diese Einlassung hält die Strafkammer für widerlegt. Sie ist der Auffassung, der Angeklagte habe bei dem V. Verlag mit Unterbevollmächtigten gearbeitet, die er "schwarz" bezahlt habe. Im Übrigen habe der Angeklagte keine Zahlen genannt, anhand derer sich für die Jahre 1995 bis 1999 ein Betriebskostenanteil von mehr als 50 % auch nur ansatzweise herleiten ließe. Auf die erzielten Provisionseinnahmen entfalle höchstens ein Betriebskostenanteil von 30 %. 7

2. Das Urteil hält sachlichrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Zum einen bleibt offen, ob der Angeklagte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) bestimmt oder ob er als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt hat (§ 4 Abs. 3 EStG). Zum anderen beruhen die vom Landgericht festgestellten Besteuerungsgrundlagen auf keiner tragfähigen Beweisgrundlage. 8

a) Zwar ist auch im Steuerstrafverfahren die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist (vgl. BGH wistra 1992, 147; 1986, 65; BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 1, 2; BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07). Die Schätzung unterliegt dabei dem Tatrichter selbst. Er darf Schätzungen der Finanzbehörden nur dann übernehmen, wenn er selbst von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätzen überzeugt ist (st. Rspr.; vgl. nur BGH NStZ-RR 2005, 209, 211; wistra 2001, 308, 309; BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07). In jedem Fall hat der Tatrichter in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (BGH aaO). 9

Diesen Grundsätzen genügt das angefochtene Urteil nicht: Die Annahme des Landgerichts, der Betriebskostenanteil habe höchstens 30 % betragen, ist nicht mit Tatsachen belegt, sondern erweist sich als bloße Vermutung (vgl. BGHR StPO § 261 Überzeugungsbildung 26). Weder wird angegeben, wie viele Unterbevollmächtigte mit welchen (durchschnittlichen) Umsätzen und Provisionen für den Angeklagten tätig geworden sind, noch gibt das Urteil die Höhe der ausweislich der Urteilsgründe "berücksichtigten" (UA S. 16) Fahrt- und Bürokosten des Angeklagten an. Hinsichtlich der Gewerbe- und Einkommensteuerhinterziehungen lässt sich wegen dieses Rechtsfehlers und des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den vereinnahmten und anschließend weitergeleiteten Provisionszahlungen nicht ausschließen, dass bereits der tatbestandliche Hinterziehungserfolg entfällt (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 4 Satz 3 Einkommensteuer 3; BGH GA 1978, 307). Hinsichtlich der Umsatzsteuerhinterziehungen könnten sich höhere Vorsteuerabzüge infolge eines höheren Betriebskostenanteils zumindest auf die Strafzumessung auswirken (vgl. dazu BGH wistra 2005, 144, 145; BGHR AO § 370 Abs. 1 Strafzumessung 6). 10

b) Im Übrigen sind auch sonst die Feststellungen der Umsätze und Gewinne nicht zweifelsfrei. Unzureichend ist insbesondere hinsichtlich der Umsätze des Angeklagten im Jahr 2001 die Bezugnahme auf Feststellungen bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung (UA S. 27) ohne nähere Auseinandersetzung damit in der Beweiswürdigung. Bei einem solchen Vorgehen ist es für das Revisionsgericht nicht überprüfbar, ob das Tatgericht den Schuldumfang aufgrund eigener Feststellungen zutreffend ermittelt hat (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 9) und die Besteuerungsgrundlagen von dem Teilgeständnis des Angeklagten gedeckt sind. 11

3. Für den Fall einer erneuten Verurteilung des Angeklagten wird das Tatgericht Art und Ausmaß der bereits im angefochtenen Urteil festgestellten rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung zu bestimmen haben (BGHR StGB § 46 Abs. 2 Verfahrensverzögerung 13). 12