



5 StR 420/03

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

vom 5. Februar 2004
in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom
5. Februar 2004, an der teilgenommen haben:

Vorsitzende Richterin Harms,

Richter Häger,
Richter Dr. Raum,
Richter Dr. Brause,
Richter Schaal

als beisitzende Richter,

Oberstaatsanwalt beim Bundesgerichtshof

als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt P und
Rechtsanwalt W

als Verteidiger,

Justizangestellte

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bochum vom 7. April 2003 im gesamten Strafausspruch mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

– Von Rechts wegen –

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen und wegen versuchter Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Die auf die Verletzung förmlichen und sachlichen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge teilweise Erfolg; dies führt zur Aufhebung des Strafausspruchs.

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen:

1. Der Angeklagte war seit 1994 geschäftsführender Alleingesellschafter der D U h GmbH (im folgenden: DUH). Die DUH führte bundesweit zum einen Kurse für Sofortmaßnahmen am Unfallort für Führerscheinbewerber durch und vermittelte diesen die nach § 2 Abs. 2 Nr. 6 StVG nachzuweisenden Kenntnisse zur Versorgung Unfallverletzter im Straßenverkehr; für diesen Teilnehmerkreis führte die DUH auch Sehtests durch. Daneben nahmen auch andere Personen an diesen und weiteren „Erste-Hilfe-Kursen“ der DUH teil, die eine solche Ausbildung und entsprechende Kenntnisse berufsbedingt nachweisen mußten, wie etwa Berufskraftfahrer, Krankenschwestern, Sportlehrer und Erzieher.

Der DUH war seit ihrer Gründung zum 1. Januar 1994 durch das zuständige Finanzamt die Gemeinnützigkeit zuerkannt worden, so daß die GmbH im wesentlichen von der Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 18 UStG), der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG) und der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) befreit war.

In Kenntnis dieser Umstände und der rechtlichen Bedeutung der Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51 ff. AO begann der Angeklagte 1996 bar vereinbarte Kursgebühren nicht mehr in der Buchführung der GmbH zu erfassen, sondern einzubehalten und auf private Konten einzubezahlen. Auf diese Weise zweigte er in der Zeit von Januar 1996 bis Ende September 2001 brutto 1,3 Millionen DM ab, von denen er 20 % für die Bezahlung der Schulungsleiter einsetzte und rund 1,1 Millionen DM für eigene private Zwecke verwendete. Wegen der eigenwirtschaftlichen Mittelverwendung entfielen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und der damit zusammenhängenden Steuerbefreiungen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) in den Jahren 1996 bis 2001.

Nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens einigte sich der Beschwerdeführer mit dem Finanzamt für Steuerstrafsachen am 7. Mai 2002 im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, mit der er den Sachverhalt aner-

kannte und sich zur Nachzahlung der durch die verdeckten Gewinnausschüttungen verkürzten Körperschaftsteuer sowie der Umsatz- und Gewerbesteuer für die GmbH und die durch das Verschweigen der verdeckten Gewinnausschüttungen in seinen jeweiligen Einkommensteuererklärungen verkürzten Einkommensteuer 1996 bis 2001 bereiterklärte. Die entsprechend dieser tatsächlichen Verständigung nachzuzahlenden Steuern hat der Angeklagte mittlerweile in vollem Umfang bezahlt.

2. Der Beschwerdeführer, der auch in der Hauptverhandlung hinsichtlich des festgestellten Sachverhalts geständig war, hat rechtlich geltend gemacht, die von der DUH erbrachten Leistungen seien nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG 1993 / § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG 1999 umsatzsteuerfrei, weil sie entweder berufsbildenden Charakter hätten oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung – nämlich die Führerscheinprüfung – vorbereiteten. Ergänzend dazu hat der Beschwerdeführer in der Hauptverhandlung zwei Bescheinigungen der Bezirksregierung Köln und der Bezirksregierung Detmold jeweils vom 31. März 2003 vorgelegt, nach denen rückwirkend ab 1. Januar 1996 gemäß § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG bescheinigt wird, daß die durchgeführten Lehrgänge der DUH als berufsvorbereitende oder berufsbegleitende Maßnahme (für Berufskraftfahrer, Krankenschwestern, Sportlehrer und Erzieher laut Bescheinigung der Bezirksregierung Köln) ordnungsgemäß durchgeführt werden.

Das Landgericht hat eine entsprechende steuerliche Berücksichtigung des Befreiungstatbestandes nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG 1993 / § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG 1999 abgelehnt. Es hat dies zum einen darauf gestützt, die Bezirksregierungen Köln und Detmold seien nicht zuständig für eine solche Bescheinigung und die eigentlich zuständige Bezirksregierung Arnberg werde den entsprechenden Antrag des Beschwerdeführers vermutlich ablehnen. Zum anderen handele es sich bei der Einrichtung der DUH weder um eine private Schule noch sei die GmbH eine allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung. Nach der Rechtsprechung des Bundesfi-

nanzhofs gehöre schon eine Fahrschule nicht zu den allgemeinbildenden Einrichtungen; dies gelte erst recht für die Leistungen der DUH gegenüber den Fahrschülern, die nach der Teilnahme an den Lehrgängen keinerlei Prüfungen abzulegen hätten.

II.

Diese steuerliche Beurteilung hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Zumindest ein Teil der von der DUH bewirkten Umsätze kann umsatzsteuerbefreit sein.

1. Gemäß § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG 1993 (ab 1. April 1999 § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG 1999) sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen steuerfrei, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, daß sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

Die Bescheinigung ist insoweit für die Finanzverwaltung bindend, als die zuständige Landesbehörde darüber entscheidet, ob die Einrichtung auf einen Beruf oder auf eine bestimmte Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. Ob es sich indes um eine allgemein- oder berufsbildende Einrichtung handelt, die nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei ist, fällt nicht in die Entscheidungsbefugnis der Landesbehörden, sondern ist von den Finanzbehörden zu beurteilen (vgl. BFH BStBl II 1989, 815). Zuständige Landesbehörden sind bei bundesweit tätigen Einrichtungen sowohl die Behörde in dem Bundesland, in dem der Unternehmer steuerlich geführt wird, als auch Behörden in den Bundesländern, in denen der Unternehmer tätig wird (Weymüller in Sölch/Ringleb/List, UStG Stand: 1. September 2003, § 4 Nr. 21 Rdn. 20). Bei unterschiedlichen Leistungen sind die verschiedenartigen Bildungszwecke zu bezeichnen (Weymüller aaO).

2. Der Begriff der berufsbildenden Einrichtung, der hier allein in Betracht kommt, umfaßt nicht nur die Berufsausbildung; vielmehr ist der Begriff im Einklang mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, dahin auszulegen, daß auch Einrichtungen der Berufsbildung oder der beruflichen Umschulung erfaßt werden sollen sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen anderer Einrichtungen (Unternehmer), deren Zielsetzungen als vergleichbar von den Mitgliedstaaten anerkannt sind. Das bedeutet, daß die erbrachten Leistungen ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- und Berufsbildung dienen müssen; diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Leistung allein oder zusammen mit den Leistungen anderer Unternehmer die Ausbildung ermöglicht, fördert, ergänzt oder erleichtert (BFH BStBl II 1999, 578, 579 f.; BFH Urt. vom 18. September 2003 – V R 62/02).

3. Zwar hat das Landgericht im Ansatz zutreffend darauf abgestellt, daß Fahrschulen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs generell keine allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen sind, soweit sie auf den Erwerb der Fahrerlaubnis in den (seinerzeit noch so bezeichneten) Klassen 1 oder 3 vorbereiten, obwohl eine solche für die Ausübung zahlreicher Berufe erforderlich ist (vgl. BFH BStBl II 1974, 527). Damit entfällt auch für die eng mit der Vorbereitung zur Fahrprüfung für diese Führerscheine zusammenhängenden Kurse „Sofortmaßnahmen am Unfallort“ (§ 2 Abs. 2 Nr. 6 StVG) die Möglichkeit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG 1993 / § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG 1999.

Indessen hat der Tatrichter nicht bedacht, daß diese steuerrechtliche Beurteilung regelmäßig insoweit eine Ausnahme erfährt, als andere Arten von Kursen durchgeführt werden, die den jeweiligen Teilnehmer auf eine Tätigkeit als Berufskraftfahrer vorbereiten, etwa durch Erwerb der LKW-

Fahrerlaubnis oder der Erlaubnis zur Fahrgastbeförderung. Insoweit ist nach den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR 96 Abschnitt 112 Abs. 3; vgl. BMF-Schreiben vom 8. Februar 2000, BStBl I S. 359; vgl. auch BFH BStBl II 1974, 527 re. Spalte) für entsprechende Lehrgänge eine Umsatzsteuerbefreiung vorgesehen, ohne daß es darauf ankommt, daß ein Kurs ausschließlich zu diesem Zweck angeboten wird. Als begünstigt ist danach vielmehr die dem einzelnen Fahrschüler gegenüber erbrachte Leistung anzusehen (a. A. Weymüller in: Sölch/Ringleb/List aaO Rdn. 18). Demnach können auch die mit dem Erwerb der Fahrerlaubnis eng zusammenhängenden Leistungen zur Schulung in Unfallhilfe, die gegenüber diesen Kurssteilnehmern erbracht werden, steuerbegünstigt sein, soweit die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen nach § 4 Nr. 21 UStG vorliegen.

Die im Rahmen einer solchen berufsbedingten Maßnahme erbrachten Leistungen der DUH hätten bei der strafrechtlichen Würdigung dementsprechend berücksichtigt und möglicherweise mit Hilfe einer Schätzung dem Umfang nach schuld mindernd ermittelt werden müssen. Dasselbe gilt auch für solche Erste-Hilfe-Lehrgänge, die von der DUH gegenüber anderen Berufsangehörigen erbracht worden sind, soweit die Teilnehmer solche Kenntnisse bei Ausübung ihres Berufes regelmäßig nachweisen müssen; auch insoweit hätte es weiterer Aufklärung durch das Landgericht bedurft.

Dem angefochtenen Urteil ist zudem weder zu entnehmen, warum die Bezirksregierungen in Köln und Detmold die Bescheinigungen vom 31. März 2003 ausgestellt haben sollten, obwohl sie nach Auffassung des Landgerichts keine „zuständigen Landesbehörden“ im Sinne des § 4 Nr. 21 UStG sein sollen; ebensowenig ist erkennbar, aus welchem Grund die Bezirksregierung Arnsberg die Rechtsfragen abweichend von den übrigen Bezirksregierungen entscheiden sollte. Insoweit wird der neue Tatrichter ergänzende Feststellungen zu treffen haben.

III.

Allerdings führt die unzutreffende steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts nicht zur Aufhebung des Schuldspruchs; dem steht das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO entgegen.

1. Danach ist es für die strafrechtliche Beurteilung der Tat ohne Bedeutung, ob die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können. Das bedeutet, daß im Rahmen des Schuldspruchs als verkürzte Steuern diejenigen Beträge angesehen werden müssen, die auf die unrichtig erklärten oder verschwiegenen steuerlichen Vorgänge entfallen (Kohlmann, Steuerstrafrecht § 370 AO 1977 Rdn. 160.3). Nur für solche Ermäßigungsgründe oder Steuervorteile, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehen, bei denen es sich somit um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs handelt, gilt das Kompensationsverbot nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nicht (vgl. die Nachweise bei Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 5. Aufl. § 370 Rdn. 67 ff.).

2. Ein derart untrennbarer Zusammenhang, der das Kompensationsverbot ausschliesse, ist hier nicht gegeben. Zwar kann grundsätzlich zwischen dem Steuerentstehungstatbestand und einzelnen Steuerbefreiungstatbeständen ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Dies gilt indes dann nicht, wenn der Befreiungstatbestand seinerseits ein weiteres verwaltungsrechtliches Prüfungsverfahren voraussetzt. So liegt es hier: Zum Zeitpunkt, als der Angeklagte im Rahmen der seinerzeit noch zuerkannten Gemeinnützigkeit für die DUH wegen seiner eigennützigen Entnahmen unzutreffende Steuererklärungen für die Steuerjahre 1996 – 1999 beim Finanzamt einreichte und die DUH GmbH – mit Ausnahme des Jahres 1999 – entsprechend veranlagt wurde, lagen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der Umsätze nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG 1993 / § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG 1999 noch nicht vor. Die danach erforderlichen Bescheinigun-

gen der zuständigen Landesbehörden, daß die berufsbildende Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet, wurden erst sehr viel später von der DUH beantragt und von den Bezirksregierungen Köln und Detmold erst am 31. März 2003 erteilt; die Entscheidung der Bezirksregierung Arnsberg erging erst nach Erlaß des angefochtenen Urteils vom 7. April 2003. Bei der Abgabe wahrheitsgemäßer Steuererklärungen wäre die GmbH demnach zunächst ohne Berücksichtigung möglicher steuerfreier Umsätze nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG 1993 veranlagt worden mit der Folge einer entsprechenden steuerlichen Behandlung im Rahmen der Gewerbe- und Körperschaftsteuer 1996 bis 1999. Erst nach Erlangung der in der Hauptverhandlung vorgelegten behördlichen Bescheinigungen, die rückwirkend ab 1996 eine entsprechende Bestätigung erteilten, war die steuerliche Voraussetzung für eine Prüfung der Steuerbefreiung durch das Finanzamt gegeben. Die durch die Abgabe falscher Steuererklärungen begangenen Steuerstraftaten des Angeklagten werden dadurch nicht berührt. Eine nachträgliche rückwirkende schuld mindernde Berücksichtigung im Rahmen des Schuldspruchs kann wegen des Kompensationsverbots nicht in Betracht kommen.

Allerdings sind Ermäßigungsgründe und Steuervorteile, die insoweit wegen des Kompensationsverbots nicht berücksichtigungsfähig sind, im Rahmen der Strafzumessung zu bedenken und strafmildernd einzustellen; denn dem Täter einer Steuerhinterziehung sind nur die tatsächlichen steuerlichen Auswirkungen der Tat zur Last zu legen (vgl. BGHSt 47, 343, 350 f.; NJW 2002, 1963, 1965 f. und Kohlmann aaO Rdn. 323.2). Das Landgericht hat dies nicht berücksichtigt, so daß die wegen tateinheitlich begangener Umsatzsteuer-, Gewerbe- und Körperschaftsteuerhinterziehung 1996 bis 1999 (vgl. UA S. 13) verhängten drei Einzelstrafen aufzuheben sind. Es ist nicht auszuschließen, daß bei Bedacht auf die abweichende steuerrechtliche Beurteilung und bei entsprechend geringerem Umfang der verkürzten Steuern für die jeweiligen Taten geringere Einzelstrafen gefunden worden wären.

Damit entfällt auch die Gesamtstrafe. Dem neuen Tatrichter wird zudem mit Aufhebung des gesamten Strafausspruchs die Möglichkeit eröffnet, die Einzelstrafen neu zueinander zu gewichten und den Sachverhalt umfassend neu zu würdigen.

Harms Häger Raum
Brause Schaal