



# BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

1 StR 116/23

vom

10. August 2023

in der Strafsache

gegen

1.

2.

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat aufgrund der Hauptverhandlung vom 9. August 2023 in der Sitzung am 10. August 2023, an denen teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof  
Prof. Dr. Jäger,

Richter am Bundesgerichtshof  
Bellay,

Richterin am Bundesgerichtshof  
Wimmer,

Richterin am Bundesgerichtshof  
Dr. Allgayer

und Richterin am Bundesgerichtshof  
Munk,

Staatsanwalt beim Bundesgerichtshof  
als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

der Angeklagte T.            persönlich  
– in der Verhandlung vom 9. August 2023 –,

der Angeklagte N.            persönlich  
– in der Verhandlung vom 9. August 2023 –,

Rechtsanwalt ,  
Rechtsanwalt  
– in der Verhandlung vom 9. August 2023 –  
als Verteidiger des Angeklagten T. ,

Rechtsanwalt ,  
Rechtsanwalt  
– in der Verhandlung vom 9. August 2023 –  
als Verteidiger des Angeklagten N. ,

Justizangestellte  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

für Recht erkannt:

1. Auf die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Bonn vom 5. April 2022 aufgehoben:
  - a) im Strafausspruch;
  - b) soweit eine Entscheidung über die Anrechnung von Leistungen unterblieben ist, die nach der Strafaussetzung zur Bewährung im Urteil des Landgerichts Bonn vom 13. Dezember 2019 zur Erfüllung von Auflagen erbracht worden sind.
2. Die weitergehenden Revisionen werden 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.

Von Rechts wegen

Gründe:

1. Das Landgericht hat die Angeklagten jeweils unter Freisprechung im Übrigen wegen Steuerhinterziehung in neun Fällen und versuchter Steuerhinterziehung unter Einbeziehung von Strafen aus einer früheren Verurteilung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und fünf Monaten verurteilt; daneben hat

es gegen die Angeklagten eine „Geldstrafe“ von 300 Tagessätzen zu je 200 Euro (T. ) bzw. 250 Euro (N. ) verhängt. Mit ihrer jeweils auf die Rüge der Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision wenden sich die Angeklagten gegen ihre Verurteilung. Die Staatsanwaltschaft beanstandet mit ihren zuungunsten der Angeklagten eingelegten, auf die Sachrüge gestützten Revisionen zum einen – insoweit nicht vom Generalbundesanwalt vertreten – den Teilfreispruch vom Vorwurf der Steuerhinterziehung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009, zum anderen den Strafausspruch. Die Rechtsmittel haben jeweils den aus der Urteilsformel ersichtlichen Teilerfolg und sind im Übrigen unbegründet.

I.

2 Das Landgericht hat – soweit für das Revisionsverfahren relevant – folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

3 1. Die Angeklagten erbrachten über die von ihnen gegründete und in Deutschland ansässige C. GmbH, deren Geschäftsführer und Mitgesellschafter sie waren, Leistungen im Bereich der satellitengestützten Telekommunikation. Mit dem Ziel, einen weiteren – strategisch wichtigen – Standort mit eigener Geschäftsleitung und mehreren Mitarbeitern in den Vereinigten Arabischen Emiraten zu etablieren, gründeten sie im November 2006 in der dortigen Freihandelszone R. die C. Company (CE. ), eine Kapitalgesellschaft, an der sie jeweils zur Hälfte beteiligt waren.

4 In den Folgejahren gelang es ihnen jedoch u.a. aufgrund unvorhergesehener Personalprobleme nicht, den Standort wie geplant aufzubauen. Anfang 2010 installierten sie den Inhaber eines örtlichen Beratungsunternehmens To. , auf dessen Dienste sie bei der Gründung der CE. zurückgegriffen und den sie Mitte 2009 zunächst übergangsweise als Geschäftsführer bestellt

hatten, dauerhaft als Strohmann-Geschäftsführer. Jedenfalls in den Jahren 2010 bis 2014 leiteten die Angeklagten (auch) die Tagesgeschäfte der CE. von Deutschland aus und trafen von dort alle erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht selbst.

5 In den auf ihre Veranlassung von To. unterzeichneten Körperschaftsteuererklärungen der CE. für die Jahre 2010 bis 2014 ließen die Angeklagten lediglich die Einnahmen aus der Vermietung eines in Deutschland belegenen Grundstücks angeben, nicht aber die sonstigen Einnahmen der Gesellschaft, die in der Freihandelszone nicht besteuert wurden. Gewerbesteuererklärungen für die CE. gaben die Angeklagten nicht ab. Dass sie hierdurch zugunsten der CE. Steuern in Höhe von insgesamt rund 1,2 Millionen Euro hinterzogen, nahmen sie zumindest billigend in Kauf. Noch vor Abschluss der Veranlagungsarbeiten für die Gewerbesteuer betreffend den Veranlagungszeitraum 2014 erlangten die Angeklagten im Zuge einer Durchsuchung Kenntnis von dem gegen sie eingeleiteten Strafverfahren.

6 2. Das Landgericht ist in rechtlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass die CE. in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, weil die geschäftliche Oberleitung der Gesellschaft allein in Deutschland gelegen habe. Gleichwohl seien die Angeklagten vom Vorwurf der Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009 freizusprechen gewesen, weil – anders als für die abgeurteilten Veranlagungszeiträume 2010 bis 2014 – nicht erweislich gewesen sei, dass sie bezogen auf diese Zeiträume vorsätzlich gehandelt haben.

## II. Revisionen der Angeklagten

1. Ein Verfahrenshindernis besteht aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts nicht; auch den Verfahrensrügen bleibt der Erfolg aus den zutreffenden Erwägungen des Generalbundesanwalts versagt.

8           2. a) Der Schuldspruch erweist sich, wie der Generalbundesanwalt weiter zu Recht ausgeführt hat, als rechtsfehlerfrei. Entgegen dem Vorbringen der Revision tragen die getroffenen Feststellungen die Verurteilung der Angeklagten wegen der Nichtabgabe der Gewerbesteuererklärungen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Auch insoweit hat das Landgericht eine den Voraussetzungen des § 35 AO entsprechende Stellung (vgl. BGH, Urteil vom 27. Juni 2023 – 1 StR 374/22 Rn. 7) der gleichberechtigt und zumindest ab dem Jahr 2010 als faktische Geschäftsführer der CE.           agierenden Angeklagten und deren vorsätzliches Handeln festgestellt (UA S. 24 ff. und 32). Das festgestellte Vorstellungsbild der Angeklagten, die spätestens ab dem Jahr 2010 ernsthaft in Betracht zogen, dass für die CE.           in Deutschland eine unbeschränkte Steuerpflicht bestand, und sich mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung abfinden (UA S. 32 und 45), lässt sich nicht in einen auf die Hinterziehung der Körperschaftsteuer und einen auf die Hinterziehung der Gewerbesteuer bezogenen Teil aufspalten.

9           b) Hingegen hält der Strafausspruch rechtlicher Nachprüfung nicht in jeder Hinsicht stand.

10          aa) Das Landgericht hat den Schuldumfang – die Höhe der Steuerverkürzung – ohne Rechtsfehler bestimmt. Dass es bei der Berechnung der hinterzogenen Körperschaftsteuer auch den Teil der Gewinne berücksichtigt hat, der auf die CE.           als ausländische Betriebsstätte entfällt, ist nicht zu beanstanden. Denn das für den Verurteilungszeitraum geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten (DBA VAE) sah zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nur noch die Anrechnung einer auch abgeführten

Steuer der Vereinigten Arabischen Emirate auf die deutsche Steuer vor (vgl. Art. 22 Abs. 1 des DBA VAE vom 1. Juli 2010, in Kraft getreten am 14. Juli 2011; BGBl. II 2011 S. 538, 873). Nach den Feststellungen hat die CE. indes in der Freihandelszone keine Steuer entrichtet.

11 Rechtsfehlerfrei hat das Landgericht seiner Berechnung der hinterzogenen Gewerbesteuer lediglich den nach § 9 Nr. 3 GewStG gekürzten Gewinn zugrunde gelegt und den Teil des Gewerbeertrags, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt, unberücksichtigt gelassen. Da sich, wie auch die Revisionsführer zugestanden haben, das auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Ergebnis nicht genau ermitteln ließ, musste die Strafkammer den Kürzungsbetrag über eine indirekte Methode (vgl. BGH, Beschluss vom 13. Oktober 1994 – 5 StR 134/94 Rn. 17 und BFH, Urteil vom 28. März 1985 – IV R 80/82, BFHE 143, 284, 286) bestimmen. Die Höhe dieses Kürzungsbetrages hat sie nachvollziehbar und in nicht zu beanstandender Weise geschätzt. Dass das Landgericht dabei mit einem für die Angeklagten äußerst günstigen Ansatz davon ausgegangen ist, dass von den Erlösen, die die CE. mit Geschäften mit Drittunternehmen erzielte, auf die ausländische Betriebsstätte ein Gewinn von 25% der angestrebten Zielmarge von 20% entfällt, obwohl diese Zielmarge in vielen Fällen nicht erreicht wurde, der Vertrieb durchgehend auch und über längere Zeiträume sogar ausschließlich von der C. GmbH geleistet wurde und von der erzielten Marge unter anderem noch die Vertriebs- und Gemeinkosten der CE. gedeckt werden mussten (UA S. 51 f.), beschwert die Angeklagten nicht. Zudem hat das Landgericht mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung auf noch niedrigere Beträge beschränkt; schon allein deshalb weist die Schätzung im Übrigen auch keinen die Angeklagten begünstigenden Rechtsfehler auf.

12 bb) Anders als die Revision meint, war das Landgericht nicht gehalten, bei der Bildung der nachträglichen Gesamtstrafe mit den Strafen aus einem früheren

gerichtlichen Erkenntnis – diesem lag die Verurteilung der Angeklagten wegen Hinterziehung von Einkommensteuer aufgrund von verdeckten Gewinnausschüttungen von der CE. in den Jahren 2010 bis 2014 zugrunde – eine mögliche Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits in den Blick zu nehmen und strafzumessungsrechtlich Rechnung zu tragen. Die zum früheren Anrechnungsverfahren entwickelten und auf das Halbeinkünfteverfahren übertragenen besonderen Strafzumessungserwägungen bei auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruhenden Körperschaft- und Einkommensteuerhinterziehungen (vgl. dazu noch BGH, Beschluss vom 20. Dezember 2017 – 1 StR 464/17 Rn. 13 ff.) finden auf das zum Tatzeitraum geltende System der Abgeltungsteuer keine Anwendung (vgl. BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 – 1 StR 535/17 Rn. 34).

13 cc) Der Strafausspruch unterliegt jedoch deshalb der Aufhebung, weil das Landgericht bei der Verhängung der gesonderten Geldstrafe in Höhe von 300 Tagessätzen die Vorschrift des § 41 StGB rechtsfehlerhaft angewendet hat. Der Generalbundesanwalt hat hierzu in seiner Antragsschrift ausgeführt:

„Bei den gegen den Angeklagten verhängten Einzelstrafen handelt es sich überwiegend um Freiheitsstrafen. Nur wegen der Hinterziehung von Körperschaftsteuer und der versuchten Hinterziehung von Gewerbesteuer für das Jahr 2014 hat die Strafkammer Geldstrafen von 180 Tagessätzen und von 150 Tagessätzen verhängt. [...]

Nach § 53 Abs. 2 Satz 2 StGB wäre es zwar theoretisch möglich, aus den Einzelgeldstrafen eine gesonderte Gesamtgeldstrafe in der gewählten Höhe zu bilden. Das war von der Strafkammer jedoch ersichtlich nicht gewollt (vgl. UA S. 58 f.), zumal sich die Gesamtgeldstrafe unter dieser Voraussetzung [bei dem Angeklagten N. ] an der oberen Grenze des nach § 54 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 StGB Zulässigen bewegen würde, ohne dass es dafür eine ausreichende Begründung gibt. Eine einheitliche Geldstrafe als zusätzliche Sanktion für mehrere abgeurteilte Straftaten lässt das Gesetz richtigerweise nicht zu. Vielmehr ist gemäß § 41 StGB

für jede Tat einzeln zu entscheiden, ob neben der jeweiligen Freiheitsstrafe eine Geldstrafe verhängt werden soll. Aus den Einzelfreiheitsstrafen ist sodann eine Gesamtfreiheitsstrafe und aus den Einzelgeldstrafen eine Gesamtgeldstrafe zu bilden (vgl. BGH, Beschluss vom 4. November 2008 - 4 StR 195/08 -, Rn. 12 m. w. N.).“

14 Dem schließt sich der Senat an.

15 3. Das Urteil ist – worauf der Generalbundesanwalt ebenfalls zutreffend hingewiesen hat – auch aufzuheben, soweit es das Landgericht versäumt hat, über die Anrechnung von Leistungen, die im Rahmen der für die einbezogenen Strafen gewährten Strafaussetzung zur Bewährung erbracht worden sind, zu entscheiden.

16 Wird – wie hier mit der Strafe aus dem Urteil des Landgerichts Bonn vom 13. Dezember 2019 – eine zur Bewährung ausgesetzte Strafe nach § 55 Abs. 1 StGB in eine unbedingte Gesamtfreiheitsstrafe einbezogen, entfällt damit die ursprünglich gewährte Strafaussetzung. Auf die in jenem Verfahren erteilten Bewährungsaufgaben haben die Angeklagten jeweils Zahlungen in Höhe von 60.000 Euro geleistet. Das Landgericht war daher gehalten, gemäß § 58 Abs. 2 Satz 2, § 56f Abs. 3 Satz 2 StGB über die Anrechnung dieser Leistungen zu entscheiden, die die Angeklagten zur Erfüllung von Auflagen aus dem jeweiligen Bewährungsbeschluss der einbezogenen Verurteilung erbracht haben; es genügt nicht, diesen Umstand im Rahmen der Strafzumessung nur allgemein zu Gunsten der Angeklagten zu berücksichtigen (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Februar 2023 – 2 StR 492/22 Rn. 3 mwN).

17 4. Die rechtsfehlerhafte Anwendung des § 41 StGB führt zur Aufhebung des Strafausspruchs. Die Aufhebung des Ausspruchs über die gesondert verhängte Geldstrafe genügt nicht, weil die wechselseitig zu gewichtenden Freiheits- und Geldstrafe so miteinander zu verbinden sind, dass sie zusammen das Maß des Schuldangemessenen erreichen (vgl. BGH, Urteil vom 13. März 2019 – 1 StR 367/18, BGHR StGB § 41 Geldstrafe 6 Rn. 17). Der Senat kann nicht sicher ausschließen, dass das Landgericht bei rechtsfehlerfreiem Vorgehen im

Einzelfall niedrigere Freiheitsstrafen verhängt hätte, wenngleich auch die Verhängung einer höheren Strafe denkbar ist. Zudem ist das Urteil aufzuheben, soweit das Landgericht eine Entscheidung gemäß § 58 Abs. 2 Satz 2, § 56f Abs. 3 Satz 2 StGB nicht getroffen hat.

- 18                    5. Die Feststellungen können bestehen bleiben, da sie von den Wertungsfehlern nicht betroffen sind (§ 353 Abs. 2 StPO). Sie können um solche ergänzt werden, die den bisherigen nicht widersprechen.

### III. Revisionen der Staatsanwaltschaft

- 19                    Die wirksam auf den Teilfreispruch und den Strafausspruch beschränkten Revisionen der Staatsanwaltschaft haben nur Erfolg, soweit sie sich gegen die Strafzumessung richten.

- 20                    1. Soweit die Angeklagten freigesprochen worden sind, hält das angefochtene Urteil materiell-rechtlicher Überprüfung stand. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft zeigen eingedenk des eingeschränkten revisionsrechtlichen Prüfungsmaßstabs (vgl. etwa BGH, Beschluss vom 13. Juni 2023 – 1 StR 126/23 Rn. 4 mwN) keine Rechtsfehler auf und sind aus den Gründen der Zuschrift des Generalbundesanwalts unbegründet.

- 21                    Insbesondere ist nicht zu beanstanden, dass das Landgericht ein vorsätzliches Handeln der Angeklagten für die Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2010 angenommen hat, sich aber bezogen auf das zweite Halbjahr 2009 die Überzeugung eines entsprechenden Vorsatzes jedoch nicht hat bilden können. Hierzu hat die Strafkammer in seiner Beweiswürdigung im Wesentlichen ausgeführt, dass To.            nach dem plötzlichen und unerwarteten Weggang des vorherigen Geschäftsführers zunächst kommissarisch und nur für eine Übergangszeit eingesetzt werden sollte, weswegen es nicht ausgeschlossen sei, dass

die Angeklagten insoweit noch nicht mit Eventualvorsatz gehandelt haben; anders sei dies erst zu beurteilen, nachdem die Angeklagten die Suche nach einem Geschäftsführer eingestellt haben und To. zu einer Dauerlösung geworden sei (UA S. 67). Entgegen dem Vorbringen der Revision sind diese Ausführungen weder lückenhaft noch widersprüchlich. Die von der Beschwerdeführerin im Übrigen gegen die Beweiswürdigung vorgebrachten Einzelangriffe erschöpfen sich in dem revisionsrechtlich unbeachtlichen Versuch einer eigenen Würdigung der Beweise oder beruhen auf urteilsfremdem Vorbringen.

22

2. Der Strafausspruch unterliegt aufgrund der rechtsfehlerhaften Anwendung des § 41 StGB der Aufhebung. Es handelt sich insoweit um einen Rechtsfehler zugunsten wie zu Lasten der Angeklagten. Die Anwendung von § 41 StGB stellt einerseits ein zusätzliches Strafübel dar, andererseits hätte das Landgericht ohne die Anwendung des § 41 StGB möglicherweise höhere Einzelfreiheitsstrafen und damit auch eine höhere Gesamtfreiheitsstrafe verhängt (vgl. auch BGH, Urteil vom 27. Mai 2020 – 5 StR 603/19 Rn. 9). Zudem ist das Urteil aufzuheben, soweit das Landgericht eine Entscheidung gemäß § 58 Abs. 2 Satz 2, § 56f Abs. 3 Satz 2 StGB nicht getroffen hat (§ 301 StPO).

