



# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

1 StR 198/20

vom  
6. August 2020  
in der Strafsache  
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat nach Anhörung des Beschwerdeführers und des Generalbundesanwalts – zu 1. a), 1. b) und 2. auf dessen Antrag – am 6. August 2020 gemäß § 349 Abs. 2 und 4 StPO beschlossen:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Oldenburg vom 10. Dezember 2019 aufgehoben,
  - a) soweit der Angeklagte in den Fällen II. 7, 13, 18, 20, 25, 28 und 29 der Urteilsgründe verurteilt worden ist, davon in den Fällen II. 7 und 13 der Urteilsgründe mit den zugehörigen Feststellungen,
  - b) im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe sowie
  - c) soweit die Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen einen Betrag von 516.490 Euro übersteigt.
2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe:

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 30 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Zudem hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.022.505,13 Euro angeordnet. Hinsichtlich weiterer Tatvorwürfe hat das Landgericht den Angeklagten aus tatsächlichen Gründen freigesprochen; im Übrigen hat es das Verfahren wegen Strafverfolgungsverjährung eingestellt. Die Revision des Angeklagten, mit der er seine Verurteilung beanstandet und dabei die Verletzung materiellen Rechts rügt, hat in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.
  
- 2
  1. Nach den Feststellungen des Landgerichts reichte der Angeklagte, der als Einzelunternehmer den Gewerbebetrieb N. unterhielt und seinen Betriebsgewinn aufgrund einer jährlichen Einnahmeüberschussrechnung ermittelte, bei den Finanzbehörden für die Besteuerungszeiträume 2006 bis November 2013 jeweils Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen sowie Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen ein. Er machte hierbei in der überwiegenden Zahl der Fälle unrichtige Angaben, indem er Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern für Ankäufe von Paletten und anderen Transportbehältnissen bei der Firma H. geltend machte, die tatsächlich nicht erfolgt waren. Hiermit wollte der Angeklagte seine „Steuerlast“ reduzieren und zugleich verdecken, dass er – zu deutlich geringeren Preisen, nämlich nur in Höhe der Hälfte der Scheinrechnungsbeträge – Paletten und andere Transportbehältnisse bei Dritten „schwarz“, mithin ohne Rechnungen eingekauft hatte. Um dem Angeklagten dies zu ermöglichen, hatte der Zeuge G. auf Wunsch des Angeklagten einen Gewerbebetrieb für den Handel mit Paletten

angemeldet und gegen Zahlung einer Provision Scheinrechnungen und -  
lieferscheine über in Wirklichkeit nicht erfolgte Lieferungen an den Angeklagten  
erstellt.

3 Das Landgericht hat die unrichtigen Angaben gegenüber den Finanzbe-  
hörden als 30 Fälle vollendeter Steuerhinterziehung gewertet, durch die der  
Angeklagte 1.022.505,13 Euro erlangt habe. Dieser Betrag entspreche dem  
tatbestandlichen Verkürzungsumfang und unterliege gemäß § 73c StGB als  
Wert von Taterträgen der Einziehung. Um dem Umstand Rechnung zu tragen,  
dass es sich bei den Scheinrechnungen der Firma H. um sogenannte  
Abdeckrechnungen handelte, mit denen verschleiert wurde, dass die in den  
Rechnungen angegebenen Waren tatsächlich von Dritten – wenngleich zu ei-  
nem deutlich niedrigeren Schwarzmarktpreis – erworben worden waren, hat das  
Landgericht in den Fällen der Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbe-  
steuer der Strafzumessung einen niedrigeren „strafzumessungsrelevanten Ver-  
kürzungsbetrag“ zugrunde gelegt. Bei der Berechnung dieses Betrages hat es  
die für die verdeckten „Schwarzkäufe“ entstandenen Betriebsausgaben in Ab-  
zug gebracht.

4 2. Der Schuldspruch, der Strafausspruch und die Anordnung der Einzie-  
hung des Wertes von Taterträgen halten zum Teil sachlich-rechtlicher Nachprü-  
fung nicht stand.

5 a) In den Fällen II. 7, 13, 18, 20, 25, 28 und 29 der Urteilsgründe hat be-  
reits der Schuldspruch keinen Bestand.

6

aa) In den Fällen 18, 20, 25, 28 und 29 der Urteilsgründe wird der Schuldspruch wegen vollendeter Hinterziehung von Umsatzsteuer von den Feststellungen nicht getragen.

7

(1) Taterfolg der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO ist – im Gegensatz zum Vergehen der gewerbs- oder bandenmäßigen Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß § 26c UStG – nicht die Nichtentrichtung geschuldeter Umsatzsteuer. Vielmehr besteht er im Verkürzen von Steuern oder im Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile für sich oder einen anderen. Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Bei Steueranmeldungen (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) – wie hier den Umsatzsteuervoranmeldungen (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG) – tritt der Taterfolg der Steuerverkürzung dann ein, wenn sie unter den Voraussetzungen des § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen. Bei einer auf Steuervergütung gerichteten Umsatzsteuervoranmeldung ist dies erst dann der Fall, wenn das Finanzamt der Anmeldung zustimmt, was allerdings gemäß § 168 Satz 2 und 3 AO keiner Form bedarf (BGH, Beschluss vom 6. April 2016 – 1 StR 431/15, Rn. 11).

8

(2) Für die vom Angeklagten eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September und Dezember 2012 sowie Mai, September und Oktober 2013 belegen die Urteilsfeststellungen die Voraussetzungen des § 168 AO nicht. Denn in diesen Anmeldungen übersteigt die geltend gemachte Vorsteuer die sich aus den erklärten Ausgangsumsätzen ergebende Umsatzsteuer; es ergibt sich mithin ein Vergütungsbetrag. Ob eine Zustimmung des Finanzamts zu dieser Umsatzsteuervoranmeldung oder eine Auszahlung des geltend gemachten Vergütungsbetrages erfolgt ist, hat das Landgericht nicht festge-

stellt. Damit kann der Senat nicht nachprüfen, ob der Taterfolg eingetreten ist (vgl. § 370 Abs. 4 AO) oder ob der Angeklagte lediglich der versuchten Steuerhinterziehung schuldig ist. Es bedarf insoweit ergänzender tatrichterlicher Feststellungen.

9                   bb) Im Fall 7 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2008) hat der Schuldspruch keinen Bestand, weil die vom Landgericht getroffenen Feststellungen unklar sind. Sie lassen nicht erkennen, welche Angaben der Angeklagte in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 gemacht hat. Einerseits stellt das Landgericht fest, der Angeklagte habe eine „Steuerlast“ von 17.115,15 Euro „errechnet“. Andererseits geht es davon aus, dass das Finanzamt die Umsatzsteuer „in Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben mit Bescheid“ auf minus 8.625,54 Euro festgesetzt hat.

10                   cc) Im Fall 13 der Urteilsgründe (Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010) sind die Urteilsfeststellungen widersprüchlich und können deshalb den Schuldspruch nicht tragen.

11                   Das Landgericht geht davon aus, der Angeklagte habe aufgrund unrichtiger Angaben in seiner am 21. Februar 2012 für das Jahr 2010 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung durch einen hierauf am 8. Juli 2010 ergangenen Umsatzsteuerbescheid Umsatzsteuer in Höhe von 44.021,10 Euro verkürzt. Am 8. Juli 2010 kann ein solcher Bescheid aber nicht erlassen worden sein, weil dieser Tag sowohl vor Ablauf des zu besteuerten Veranlagungszeitraums als auch vor dem Abgabezeitpunkt der Steuererklärung liegt. Auch aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe kann nicht entnommen werden, dass ein Umsatzsteuerbescheid zu einem späteren Zeitpunkt ergangen ist, zumal

nach der Einreichung von Steueranmeldungen die Festsetzung durch Steuerbescheid nach § 155 AO nicht die Regel ist (vgl. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO).

- 12 Eine Steuerverkürzung ergibt sich insoweit auch nicht aus der Vorschrift des § 168 Satz 1 AO, nach der eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Denn im Gegensatz zu den Fällen 10 und 16 der Urteilsgründe, hinsichtlich derer für die Umsatzsteuer der Jahre 2009 und 2011 ebenfalls der 8. Juli 2010 für den Erlass eines Umsatzsteuerbescheids genannt wird, können die Feststellungen des Landgerichts zu Fall 13 der Urteilsgründe nur so verstanden werden, dass der Angeklagte mit der Steueranmeldung eine Steuervergütung geltend gemacht hat. In einem solchen Fall steht die Steueranmeldung aber nur dann einer Steuerfestsetzung gleich, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Eine Zustimmung der Finanzbehörde ist hier indes nicht festgestellt.
- 13 dd) Der Schuldspruch im Fall 28 der Urteilsgründe kann auch deshalb keinen Bestand haben, weil das Landgericht von einem unrichtigen Konkurrenzverhältnis der durch die Abgabe inhaltlich unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August und September 2013 begangenen Steuerstraftaten ausgegangen ist.
- 14 Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kann das bloße zeitliche Zusammenfallen der Abgabe von mehreren Steuererklärungen, die rechtlich nicht miteinander verknüpft sind, in einem äußeren Akt Tateinheit i.S.v. § 52 Abs. 1 StGB nicht begründen. Dem äußeren Vorgang des Versendens bzw. der sonstigen Übermittlung der Erklärung und deren Eingang bei der Behörde kommt für die tatbestandliche Handlung als solche keine Bedeutung zu. Das Geschehen erschöpft sich insoweit in einem bloßen zeitlichen Zusam-

menfallen, das nicht anders als die Tatbegehung gelegentlich der Ausführung einer anderen Tat die Voraussetzungen des § 52 StGB nicht begründet (BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 – 1 StR 535/17 Rn. 21 f.).

15 Nach diesen Grundsätzen führt die Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August und September 2013 an ein und demselben Tag nicht zur Tateinheit. Die hierdurch begangenen Steuerstraftaten stehen zueinander im Verhältnis der Tatmehrheit im Sinne von § 53 StGB.

16 b) Die Aufhebung des Schuldspruchs in den Fällen II. 7, 13, 18, 20, 25, 28 und 29 der Urteilsgründe zieht die Aufhebung der zugehörigen Einzelstrafen und des Gesamtstrafenausspruchs nach sich.

17 c) Die Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen (§ 73c StGB) hat, soweit sie einen Betrag von 516.490 Euro übersteigt, ebenfalls keinen Bestand.

18 aa) Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart. Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat tatsächlich beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft und damit mehr als die bloße Tatbestandserfüllung voraussetzt. Offene Steuerschulden begründen nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 11. Juli 2019 – 1 StR 620/18 Rn. 19 f.; Beschlüsse



vom 5. Juni 2019 – 1 StR 208/19 Rn. 10; vom 24. Juli 2019 – 1 StR 363/18 Rn. 15 f.; vom 8. August 2019 – 1 StR 679/18 Rn. 8 f. und vom 22. Oktober 2019 – 1 StR 271/19 Rn. 13 f.), dieser mithin in diesem Sinne über die Steuerersparnis verfügt. Bei der Umsatzsteuer unterliegen insbesondere ungerechtfertigte Vorsteuervergütungsbeträge der Einziehung. Demgegenüber scheidet im Rahmen einer Scheinlieferbeziehung beim Rechnungsaussteller eine Einziehung in Höhe der gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG entstandenen, aber nicht angemeldeten Umsatzsteuer aus, weil die Steueranmeldung nicht dazu führt, dass sich ein Vermögensvorteil in dessen Vermögen niederschlägt. Ein abzuschöpfender Vermögensvorteil tritt nur im Vermögen desjenigen ein, der auf der Grundlage von Scheinrechnungen unberechtigt Vorsteuerabzüge geltend macht (BGH, Urteil vom 5. Juni 2019 – 1 StR 208/19 Rn. 12). Im Falle der Hinterziehung von Einkommensteuer spiegeln sich die für verkürzte Steuern ersparten Aufwendungen im Vermögen des Täters jedenfalls dann wider, wenn bei diesem ein der Einkommensteuer unterliegender Zuwachs vorhanden ist (BGH, Beschluss vom 5. September 2019 – 1 StR 99/19 Rn. 6). Ein Geldbetrag in Höhe der für die verkürzte Einkommensteuer ersparten Aufwendungen unterliegt daher als Wert der Taterträge gemäß § 73c Satz 1 StGB der Einziehung.

19                    bb) Nach diesen Maßstäben ist die Entscheidung über die Einziehung des Werts von Taterträgen rechtsfehlerhaft.

20                    (1) In den Fällen 7, 13, 18, 20, 25, 28 und 29 der Urteilsgründe fehlt es im Hinblick auf die Aufhebung des Schuldspruchs an einer rechtswidrigen Tat als Anknüpfungspunkt für die Einziehung gemäß § 73 Abs. 1 StGB.

21

(2) In den Fällen 1, 2, 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14 und 15 tragen zwar die Feststellungen den Schuldspruch wegen Hinterziehung von Einkommensteuer bzw. Gewerbesteuer. Insoweit ist die Einziehungsentscheidung jedoch hinsichtlich der errechneten Höhe des Werts von Taterträgen rechtsfehlerhaft.

22

(a) Dies ergibt sich allerdings nicht etwa aus einer unzutreffenden Anwendung des Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO). Denn das Landgericht ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass sich Betriebsausgaben ertragsteuerlich wegen des Kompensationsverbots nicht auf den Schuldumfang auswirken, wenn sie durch Vorlage von Scheinrechnungen über in Wirklichkeit nicht entstandene Betriebsausgaben verschleiert werden (vgl. BGH, Beschluss vom 12. September 1990 – 3 StR 188/90 Rn. 4, BGHR AO § 370 Abs. 4 Satz 3 Einkommensteuer 4; Urteil vom 8. Mai 1979 – 1 StR 51/79 Rn. 7 f.; zum anders gelagerten Sachverhalt der bloßen Falschbezeichnung des Zahlungsempfängers infolge der Angabe fingierter Lieferanten: BGH, Urteil vom 22. November 1985 – 2 StR 64/85 Rn. 32 ff., 45 f., BGHSt 33, 383, 385 ff.). Die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben sind erst im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen (vgl. BGH, Urteil vom 6. September 2011 – 1 StR 633/10 Rn. 120; Beschluss vom 12. September 1990 – 3 StR 188/90 Rn. 4). Diese Fallkonstellation ist von derjenigen zu unterscheiden, in der – anders als hier – sowohl die Betriebseinnahmen als auch die zugehörigen Betriebsausgaben in der Steuererklärung verschwiegen worden sind (vgl. dazu BGH, Urteil vom 31. Januar 1978 – 5 StR 458/77; Beschlüsse vom 19. Juli 2007 – 5 StR 251/07 Rn. 10 und vom 4. Mai 1990 – 3 StR 72/90 Rn. 10; Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rn. 135; vgl. auch BGH, Beschluss vom 5. September 2019 – 1 StR 12/19 Rn. 21 f.).

23

(b) Das Landgericht hat jedoch rechtsfehlerhaft nicht beachtet, dass der Schuldumfang nicht mit dem für den Umfang der Einziehung maßgeblichen Wert des Taterlangten gleichzusetzen ist. Für die Einziehung maßgeblich ist beim Delikt der Steuerhinterziehung allein, ob und ggf. in welchem Umfang sich die für die verkürzten Steuern ersparten Aufwendungen im Vermögen des Täters niederschlagen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 11. Juli 2019 – 1 StR 620/18 Rn. 19 f.). Im Falle von Scheinrechnungen, die als sog. Abdeckrechnungen tatsächlich entstandene Betriebsausgaben verschleiern, fehlt es aber im Umfang dieser Betriebsausgaben an einem Zuwachs im Vermögen des Täters. Für die Bestimmung des Werts des Taterlangten ist daher bei der Hinterziehung von Ertragsteuern die verkürzte Steuer unter Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben zu berechnen.

24 So verhält es sich auch hier. Im Hinblick auf die mit den Scheinrechnungen der Firma H. verschleierten, sich auf den zu versteuernden Gewinn auswirkenden Betriebsausgaben für „Schwarzkäufe“ von Paletten und Transportbehältnissen bei Dritten fehlt es an einem entsprechenden Zuwachs im Vermögen des Angeklagten, in dem sich die ersparten Aufwendungen für die verkürzten Steuern niederschlagen könnten. Das Kompensationsverbot kann insoweit keine Anwendung finden. Aus der Vorschrift des § 160 Abs. 1 AO ergibt sich nichts Abweichendes; denn der dort geregelte Fall, dass der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder Empfänger genau zu benennen, liegt hier nicht vor.

25 cc) Unter Berücksichtigung der durch die Abdeckrechnungen der Firma H. vollkommen fingierten Betriebsausgaben ergibt sich für die verfahrensgegenständlichen Taten, soweit sie nicht von der Teilaufhebung erfasst sind, einschließlich der Hinterziehung von Umsatzsteuer als Wert des Tater-

langten ein Steuerbetrag von 516.490 Euro. Die darüber hinausgehende Einziehungsanordnung ist aufzuheben. Im Hinblick auf die Teilaufhebung des Urteils und die Zurückverweisung der Sache an das Landgericht in den Fällen 7, 13, 18, 20, 25, 28 und 29 der Urteilsgründe ist dem Senat eine abschließende Entscheidung über die Einziehungsanordnung entsprechend § 354 Abs. 1 StPO verwehrt.

26                    3. Einer Aufhebung von Feststellungen bedarf es – außer in den Fällen 7 und 13 der Urteilsgründe – insofern nicht, als sie von den Rechtsfehlern, die zur weitergehenden Teilaufhebung führen, nicht betroffen sind (§ 353 Abs. 2 StPO). Der neue Tatrichter darf jedoch auch insoweit weitergehende Feststellungen treffen, die mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehen.

27                    4. Im Übrigen ist die Revision des Angeklagten unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. Insbesondere halten auch die Beweiswürdigung des Landgerichts und die in diesem Rahmen vorgenommene Schätzung der tatsächlich für die „Schwarzkäufe“ bei Dritten aufgewendeten Betriebsausgaben rechtlicher Nachprüfung stand (vgl. zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rn. 96 ff.).

Jäger

Fischer

Bär

Leplow

Pernice

Vorinstanz:

Oldenburg, LG, 10.12.2019 - 950 Js 8347/14 2 KLS 60/16