

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 1188

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 1188, Rn. X

BGH 1 StR 265/18 - Urteil vom 10. Juli 2019 (LG Lübeck)

Steuerhinterziehung (Umfang der Steuerverkürzung: zulässige Schätzung auf Grundlage von Rohgewinnaufschlagsätzen; Vorsatz: Steueranspruchstheorie; Tatmehrheit bei Abgabe mehrerer Steuererklärungen durch eine Handlung); leichtfertige Steuerverkürzung (Voraussetzungen der Leichtfertigkeit bei gewerblich oder freiberuflich Tätigen).

§ 370 Abs. 1 AO; § 378 Abs. 1 AO; § 15 StGB; § 16 Abs. 1 S. 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Ist eine konkrete Berechnung der Umsätze und Gewinne eines Unternehmens nicht möglich und kommen ausgehend von der vorhandenen Tatsachenbasis andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht, darf das Tatgericht die Besteuerungsgrundlagen gestützt auf die Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen pauschal schätzen (st. Rspr.). Da es sich bei der Anwendung der Richtsätze aber generell um ein eher grobes Schätzungsverfahren handelt und die Sätze auf bundesweite Prüfungsergebnisse zurückgehen, müssen auch bei dieser Schätzungsmethode die festgestellten Umstände des Einzelfalls, namentlich die örtlichen Verhältnisse und die Besonderheiten des Gewerbebetriebs, in den Blick genommen werden.

2. Das Tatgericht muss sich bei der Beweiswürdigung zum Rohgewinnaufschlagsatz zwar einerseits nicht zugunsten eines Angeklagten an den unteren Werten der in der Richtsatzsammlung genannten Spannen orientieren, wenn sich Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage ergeben, wie etwa sonst nicht erklärbare Vermögenszuwächse. Soweit Zweifel verbleiben, darf das Tatgericht aber andererseits auch nicht ohne Weiteres einen als wahrscheinlich angesehenen Wert aus der Richtsatzsammlung zugrunde legen, sondern muss einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang feststellen.

3. Leichtfertig im Sinne des § 378 Abs. 1 AO handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird. Jeder Steuerpflichtige muss sich über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten, die ihn im Rahmen seines Lebenskreises treffen. Dies gilt im besonderen Maße in Bezug auf solche steuerrechtlichen Pflichten, die aus der Ausübung eines Gewerbes oder einer freiberuflichen Tätigkeit erwachsen. Bei einem Kaufmann sind deshalb jedenfalls bei den Rechtsgeschäften, die zu seiner kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen an die Erkundigungspflichten zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen. In Zweifelsfällen hat er von sachkundiger Seite Rat einzuholen und einen als zuverlässig und erfahren bekannten Angehörigen der steuerberatenden Berufe hinzuzuziehen. Dies gilt insbesondere dann, wenn er die erkannte Steuerpflichtigkeit eines Geschäfts durch eine modifizierte Gestaltung des Geschäfts zu vermeiden sucht. Zudem ist es Steuerpflichtigen regelmäßig möglich und zumutbar, offene Rechtsfragen nach Aufdeckung des vollständigen und wahren Sachverhalts im Besteuerungsverfahren zu klären.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten B. wird das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 13. Oktober 2017, soweit es diesen Angeklagten betrifft,

a) im Fall 1 (Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung 2004) und im Fall 2 der Urteilsgründe, soweit der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung betreffend Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum 2005 verurteilt worden ist, aufgehoben; insoweit wird das Verfahren eingestellt und trägt die Staatskasse die Kosten des Verfahrens sowie die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen;

b) im Fall 6, soweit dem Angeklagten Steuerhinterziehung betreffend Gewerbesteuer für den Veranlagungszeitraum 2009 vorgeworfen ist, sowie im Fall 8 und 9 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerhinterziehung I. und II. Quartal 2011) aufgehoben; insoweit wird der Angeklagte freigesprochen und trägt die Staatskasse die Kosten des Verfahrens sowie die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen;

c) im Schuldspruch zum Fall 3 der Urteilsgründe (Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung 2006) dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in zwei Fällen schuldig ist;

d) in den Fällen 4 bis 7 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerhinterziehung 2007 bis 2010 sowie Gewerbesteuerhinterziehung 2007, 2008 und 2010) mit den jeweils zugehörigen Feststellungen zum Umfang der hinterzogenen Umsatzsteuern aufgehoben;

e) im gesamten Strafausspruch;

f) in der Einziehungsentscheidung dahin geändert, dass die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 274.896 € angeordnet ist.

2. Auf die Revision des Angeklagten H. wird das vorgenannte Urteil, soweit dieser Angeklagte verurteilt worden ist, mit den Feststellungen aufgehoben.

3. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorgenannte Urteil, soweit es den Angeklagten B. betrifft, mit den jeweils zugehörigen Feststellungen zum Umfang der für den Besteuerungszeitraum 2009 hinterzogenen Umsatzsteuer aufgehoben

a) im Strafausspruch zum Fall 6 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerjahreserklärung 2009) und

b) im Ausspruch über die Gesamtstrafe.

4. Die weitergehenden Revisionen der Staatsanwaltschaft sowie die weitergehende Revision des Angeklagten B. werden verworfen.

5. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die verbleibenden Kosten der drei Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

6. Die Staatskasse hat die Kosten des den Angeklagten H. betreffenden Rechtsmittels der Staatsanwaltschaft und die dem Angeklagten H. hierdurch entstandenen notwendigen Auslagen zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten B. wegen Steuerhinterziehung in 15 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt und ihn von einem weiteren Vorwurf der Steuerhinterziehung (Einkommensteuer 2009) freigesprochen. Zudem hat es gegen ihn die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.248.029,02 € angeordnet. Gegen den Angeklagten H. hat es wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in acht Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten unter Strafaussetzung zur Bewährung verhängt und hinsichtlich zweier weiterer Vorwürfe der Beihilfe zur Steuerhinterziehung (Umsatzsteuer 2004 und 2005) das Verfahren wegen Verjährung eingestellt. Die gegen ihre Verurteilungen gerichteten Revisionen der Angeklagten haben jeweils mit der Sachrüge den aus der Urteilsformel ersichtlichen Erfolg. Auf die auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkte Revision der Staatsanwaltschaft sind zu Lasten des Angeklagten B. ein Fall der Umsatzsteuerhinterziehung im Strafausspruch sowie der Gesamtstrafauspruch aufzuheben. Die bezüglich der Verurteilung des Angeklagten H. gegen die unterbliebene Einziehungsentscheidung gerichtete Revision der Staatsanwaltschaft bleibt erfolglos.

A.

Das Landgericht hat Folgendes festgestellt und gewertet:

I.

Der Angeklagte B. führte zusammen mit seiner Mutter, der rechtskräftig freigesprochenen A., die in Rechtsform einer „Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ (richtigerweise: einer offenen Handelsgesellschaft) geführte Reederei R. mit Sitz in S. Der Angeklagte B. hielt 98 % der Gesellschaftsanteile an dieser oHG, die das Fahrgastschiff MS M. betrieb. Im Zeitraum von 2004 bis September 2011 entnahm der Angeklagte B. abends nach den Hafenumrund- und Kurzfahrten in der L. er Bucht nach Belieben einen Teil der aus dem Verkauf von Fahrkarten, der Gastronomie und dem Kiosk erzielten Erlöse der Firmenkasse. Nur den verbliebenen Restbetrag ließ er im Kassenbuch eintragen und anschließend vom Angeklagten H. verbuchen, der von den Entnahmen nichts wusste. Für das Jahr 2008 verschwieg der Angeklagte zudem Erlöse aus Bestattungsfahrten. Die Passagierzahlen meldete die oHG dem Hauptzollamt K. täglich sowie der Lü. Hafengesellschaft.

In jedem Jahr im Zeitraum von 2007 bis 2009 erwarb der Angeklagte B. eine Yacht, wobei er sich jeweils zeitgleich

von der vorherigen trennte. Obwohl er die drei Yachten ausschließlich privat nutzte, führte er sie im Betriebsvermögen der oHG und ließ demgemäß Absetzungen für Abnutzung (AfA) sowie Reparatur- und Wartungskosten zu Unrecht als betrieblichen Aufwand verbuchen. Die Umsatzsteuer aus diesen Rechnungen machte er im Wege des Vorsteuerabzugs in den Umsatzsteuererklärungen der oHG geltend.

Wie hinsichtlich aller Steuerangelegenheiten der oHG ließ sich der Angeklagte B. vom Angeklagten H. auch hinsichtlich der Kioskerlöse beraten, der ihm erklärte, dass diese umsatzsteuerfrei seien. Auf die Auskunft des Steuerberaters H. verließ sich der Angeklagte B. In den Jahresabschlüssen der oHG waren hingegen sämtliche Kioskerlöse enthalten. Der Angeklagte H. wirkte an allen Steuererklärungen der oHG mit. 5

1. Am 2. August 2005 gab der Angeklagte B. für die oHG die Umsatzsteuerjahreserklärung für den Besteuerungszeitraum 2004 und die Gewerbesteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2004 zusammen ab. Der Gewerbesteuerbescheid erging am 21. September 2005. Durch das Verschweigen eines Teils der Betriebseinnahmen hinterzog der Angeklagte B. 39.159,46 € an Umsatzsteuer und 25.008,80 € an Gewerbesteuer (Fall 1 der Urteilsgründe). 6

2. Auch in den weiteren Fällen 2 bis 7 der Urteilsgründe gab der Angeklagte B. für die oHG die Umsatzsteuerjahres- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2010 jeweils zusammen ab; dabei wiesen die - wie stets ohne Beifügen der Anlage UR über umsatzsteuerfreie Umsätze abgegebenen - Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Besteuerungszeiträume 2007 bis 2010 Vorsteuerüberhänge aus. Vom Gesamtbetrag der für den Besteuerungszeitraum 2005 hinterzogenen Umsatzsteuern in Höhe von 92.687,62 € entfielen 47.820,32 € auf den Ausgangsumsatz im Kioskbereich. Im Jahr 2009, für das ein Betriebsgewinn erklärt wurde, erwarb der Angeklagte B. von der D. GmbH eine Yacht des Modells Cayman 62 für einen Kaufpreis in Höhe von 1.112.650 € inklusive Umsatzsteuer; die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 177.650 € erklärte er unter den Vorsteuerbeträgen der oHG. Zudem veräußerte er zugleich an die D. GmbH die im Jahr 2008 erworbene Yacht des Modells Sunseeker Manhattan 56 für einen Kaufpreis von 549.000 €; obwohl dies für ihn ein Privatgeschäft war, ließ er die oHG unter dem 1. April 2009 eine entsprechende Rechnung mit Umsatzsteuer in Höhe von 87.655,46 € ausstellen und diesen Betrag auf dem Umsatzsteuerkonto verbuchen sowie den Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis (ohne Umsatzsteuer) und (niedrigerem) Buchwert steuerwirksam erfassen. 7

3. In den Fällen 8 und 9 der Urteilsgründe betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen für das erste und zweite Quartal 2011 ergab sich nach den Berechnungen des Landgerichts - anders als im Fall 10 der Urteilsgründe (III. Quartal 2011) - nur aus den verschwiegenen Kioskerlösen eine Umsatzsteuerhinterziehung. 8

4. In den Fällen 11 bis 14 und 16 der Urteilsgründe verschwieg der Angeklagte B. auch bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2008 und 2010 die Entnahmen aus der Firmenkasse und gab dementsprechend zu geringe Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Dabei gingen bis auf das Jahr 2010 die Einkommensteuererklärungen an anderen Tagen als die Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen beim Finanzamt ein. Insgesamt hinterzog der Angeklagte B. 274.896 € an Einkommensteuern. 9

II.

1. Nach den Berechnungen des Landgerichts betrug der Gesamtverkürzungsbetrag 1.248.029,02 €. In dieser Höhe hat es unter dem Gesichtspunkt ersparter Aufwendungen die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet, ohne zwischen den Unternehmen- und Einkommensteuern zu unterscheiden. Die Besteuerungsgrundlagen hat das Landgericht geschätzt. Einzelaufzeichnungen zu den Erlösen waren nur für den Zeitraum vom 15. Juli 2011 bis 30. September 2011 sicherzustellen. 10

a) Zur Ermittlung der Fahrkartenerlöse hat das Landgericht die dem Hauptzollamt K. zur „Warenfreigabe aus dem Zollverschluss“ gemeldeten Passagierzahlen mit den vom geständigen Angeklagten B. genannten Ticketpreisen multipliziert; den sich hieraus ergebenden Betrag hat es um einen pauschalen Sicherheitsabschlag in Höhe von 10 % vermindert. 11

b) Zur Ermittlung der Gastronomieerlöse hat das Landgericht die Zahlen für den Wareneinkauf herangezogen, die mit Ausnahme des Jahres 2004 (dort nur Gesamtbetrag) sowohl für den Gastronomie- als auch den Kioskbetrieb festgestellt werden konnten. Eine Steueramtfrau habe anhand des Vergleichs der Preise aus den Speisekarten mit den Einkaufszahlen als Orientierungswert einen Rohgewinnaufschlagsatz von 586 % ermittelt und diesen zur Sicherheit auf 359 %, einen durchschnittlichen Aufschlagsatz aus dem Vergleich von Cafés (400 %) und Gaststätten (317 %), jeweils einer amtlichen Richtsatzsammlung entnommen, reduziert (UA S. 52). Das Landgericht hat, um jegliche Benachteiligung des Angeklagten B. auszuschließen, einen Rohgewinnaufschlagsatz von 317 % zugrunde gelegt. Diesen hat es auf den Wareneinsatz angewendet und anschließend einen Pauschbetrag, insbesondere zur Berücksichtigung eines Schankverlustes, abgezogen. 12

c) Die Kioskerlöse hat das Landgericht den Jahresabschlüssen der oHG entnommen.	13
2. Auf der Grundlage dieser Schätzungen hat das Landgericht betreffend die für den Veranlagungszeitraum 2009 festzusetzende Gewerbesteuer keine relevanten Mehrerlöse und demzufolge keine Verkürzung der Gewerbesteuerschuld feststellen können.	14
B.	
I. Revision des Angeklagten B.	15
Die Revision des Angeklagten B. ist teilweise begründet.	16
1. Das Verfahren ist im Fall 1 der Urteilsgründe wegen Verfolgungsverjährung einzustellen (§ 206a Abs. 1 StPO, § 78 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Nr. 4, Abs. 4, § 78a Satz 1, § 78b Abs. 4, § 78c Abs. 3 StGB).	17
a) Nach der neueren Rechtsprechung des Senats (Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17 Rn. 24; Urteil vom 28. Februar 2019 - 1 StR 604/17 Rn. 32), die nach Verkündung des angefochtenen Urteils ergangen ist, ist nunmehr auch dann Tatmehrheit (§ 53 StGB) trotz gleichzeitiger Abgabe und inhaltlicher Übereinstimmung anzunehmen, wenn die Steuererklärungen wie hier verschiedene Steuerarten (Umsatzsteuer auf der einen und Gewerbesteuer auf der anderen Seite) betreffen. Dass die Erklärungen zusammen abgegeben wurden, begründet danach keine Teilidentität der Ausführungshandlungen (BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17 Rn. 22). Ebenso wenig ist für die konkurrenzrechtliche Bewertung erheblich, dass die Erklärungen hinsichtlich des Verschweigens der Erlöse aus dem Fahrkartenverkauf und dem Restaurant inhaltlich übereinstimmen. Dies bedeutet zugleich, dass für diese zwei Taten im Fall 1 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerhinterziehung in Tatmehrheit zur Gewerbesteuerhinterziehung) wegen jeweiligen Unterschreitens der maßgeblichen Wertgrenze von 50.000 € (BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 - 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28) nicht mehr von einem besonders schweren Fall (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) ausgegangen werden kann. Damit gilt die fünfjährige Verjährungsfrist aus § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. § 369 Abs 2 AO und nicht die zehnjährige aus § 376 Abs. 1 AO.	18
b) Die Hinterziehung der Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum 2004 war mit dem Eingang der Erklärung am 2. August 2005 vollendet und zugleich beendet. Denn aus der Umsatzsteuerjahreserklärung ergab sich eine - zu niedrige - Zahllast; mit ihrem Eingang war eine zu geringe Umsatzsteuerschuld festgesetzt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, § 168 Satz 1, § 150 Abs. 1 Satz 3 AO, § 18 Abs. 3 Satz 1, § 2 Abs. 1 UStG; vgl. BGH, Urteil vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 31, BGHSt 53, 221; Beschlüsse vom 5. April 2000 - 5 StR 226/99 Rn. 29 und vom 3. März 1989 - 3 StR 552/88 Rn. 6, BGHR StGB § 78a Satz 1 Umsatzsteuerhinterziehung 1). Die Hinterziehung der Gewerbesteuer war mit Wirksamwerden des Gewerbesteuerbescheides vom 21. September 2005 infolge Zugangs bei der oHG (§§ 122, 124 Abs. 1 AO) vollendet und zugleich beendet (vgl. BGH, Beschluss vom 25. April 2001 - 5 StR 613/00 Rn. 2). Der Durchsuchungsbeschluss vom 9. Dezember 2011 - die erste hier zur Unterbrechung geeignete Maßnahme (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Variante 2 StGB) - ist indes erst nach Ablauf von fünf Jahren ergangen.	19
2. Die Fälle 2 bis 7 der Urteilsgründe halten der sachlichrechtlichen Nachprüfung nicht stand.	20
a) Auf der Grundlage der geänderten Senatsrechtsprechung zur Tateinheit bei Steuerhinterziehung ist auch in den Fällen 2 bis 5 und 7 der Urteilsgründe jeweils nunmehr Tatmehrheit (§ 53 StGB) anzunehmen.	21
aa) Diese Änderung der Konkurrenzen bedeutet für den Fall 2 (Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung für das Jahr 2005):	22
(1) Die Verfolgung der gesonderten Umsatzsteuerhinterziehungstat ist ebenfalls wegen Eintritts der Verjährung einzustellen. Da, wie noch auszuführen sein wird (nachfolgend unter b aa)), bezüglich der Umsatzsteuerhinterziehung ein Teilbetrag in Höhe von 47.820,32 € nicht vom Vorsatz des Angeklagten B. umfasst und damit vom Gesamtbetrag in Höhe von 92.687,62 € abzuziehen ist, unterschreitet der Umfang der Verkürzung die Wertgrenze von 50.000 €. Damit ist auch auf die am 8. Dezember 2006 beendete Umsatzsteuerhinterziehungstat die zehnjährige Verjährungsfrist nach § 376 Abs. 1 AO nicht anwendbar, sondern die fünfjährige nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. § 369 Abs. 2 AO.	23
(2) Die Gewerbesteuerhinterziehung war mit Zugang des (unrichtigen) Gewerbesteuerbescheides vom 5. Januar 2007 beendet. Der Durchsuchungsbeschluss vom 9. Dezember 2011 umfasst diese wie auch die nachfolgenden Taten. Damit verbleibt es im Fall 2 der Urteilsgründe bei einer Steuerhinterziehung durch Verkürzung der Gewerbesteuer (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO, § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Die Reederei R. ist dabei wegen ihrer gewerblichen Tätigkeit, die einen kaufmännischen Betrieb erforderte, als offene Handelsgesellschaft einzustufen (§ 1 Abs. 1, § 105 Abs. 1, 2 HGB; vgl. BGH, Beschluss vom 31. Juli 2018 - 3 StR	24

620/17 Rn. 25 mN; vgl. auch § 489 Abs. 2 HGB aF).

bb) Im Fall 3 der Urteilsgründe (Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung betreffend das Jahr 2006) ändert der Senat den Schuldspruch auf zwei Taten ab. Er schließt aus, dass sich der geständige Angeklagte B. nach einem entsprechenden Hinweis (§ 265 Abs. 1 StPO) hiergegen wirksamer als geschehen hätte verteidigen können. 25

cc) Eine zum Schuldspruch abschließende Entscheidung in den anderen Fällen ist dem Senat nicht möglich. Denn in den Fällen 4 bis 7 der Urteilsgründe ist bezüglich der Umsatzsteuerhinterziehungen für die Jahre 2007 bis 2010 die Tatvollendung nicht belegt. Da der Angeklagte für die oHG Vorsteuervergütungen geltend machte, hätte es jeweils der Feststellung der Zustimmung des Finanzamts bedurft (§ 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 2 Halbsatz 1, Abs. 1 Nr. 1 AO, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 2 AO, § 18 Abs. 3 Satz 1, § 2 Abs. 1 UStG; BGH, Beschlüsse vom 20. September 2018 - 1 StR 512/17 Rn. 5 und vom 25. Januar 2018 - 1 StR 264/17 Rn. 4). Solche Zustimmungen können auch dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe nicht entnommen werden. Wegen der tateinheitlichen Verurteilung unterliegt der Schuldspruch in diesen Fällen insgesamt der Aufhebung (§ 353 Abs. 1 StPO; vgl. BGH, Urteil vom 29. August 2007 - 5 StR 103/07 Rn. 51); der Senat kann nicht vorab auf jeweils eine vollendete Tat der Gewerbesteuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO, § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) erkennen. Dies bleibt neben der Aufklärung der Vollendung der Umsatzsteuerhinterziehungstaten dem neuen Tatgericht vorbehalten. 26

dd) Von dem Vorwurf, Gewerbesteuer für den Veranlagungszeitraum 2009 hinterzogen zu haben, ist der Angeklagte indes freizusprechen (§ 354 Abs. 1 StPO). Maßgeblich dafür ist die zutreffende Korrektur des erklärten Gewinns aus der Veräußerung der Yacht des Modells Sunseeker Manhattan 56: Da diese Yacht nicht zum Betriebsvermögen gehörte, ist das bilanzielle Erfassen eines steuerpflichtigen Buchgewinns in Höhe von 241.970,54 € rückgängig zu machen. Die Hinzurechnung der verschwiegenen Einnahmen aus dem Restaurantbereich in Höhe von 119.692,10 € (ohne Umsatzsteuer) gleicht dies nicht aus und führt demnach auch nicht unter Berücksichtigung der weiteren Korrekturen hinsichtlich zu Unrecht verbuchten Aufwands zu einem steuerpflichtigen Gewinn; nach Abgleich mit den gemeldeten Passagierzahlen hat das Landgericht rechtsfehlerfrei für den Bereich des Fahrkartenverkaufs keine verschwiegenen Mehrerlöse festgestellt. 27

ee) Bereits die Änderung der Konkurrenzen, der Teilfreispruch und die teilweise fehlende Feststellung der Vollendung der Umsatzsteuerhinterziehungstaten ziehen die Aufhebung der zugehörigen Einzelstrafen nach sich, die nunmehr im zweiten Rechtsgang neu festzusetzen sind. Dabei darf das zur Entscheidung berufene Tatgericht in der Addition der jeweils zu verhängenden zwei Einzelstrafen die bisherige Einzelstrafe nicht überschreiten (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO; vgl. BGH, Beschluss vom 31. Mai 2016 - 3 StR 86/16 Rn. 19 mN). 28

b) Auch bezüglich des Schuldumfangs der Umsatzsteuerhinterziehungstaten weist das Urteil durchgreifende Rechtsfehler zu Lasten des Angeklagten B. auf. 29

aa) Das Landgericht hat keinen Vorsatz bezüglich der Umsatzsteuerhinterziehung wegen des Verschweigens der Kioskerlöse festgestellt. 30

(1) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will; bedingter Vorsatz genügt. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt nach dieser Rechtsprechung ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; BGH, Beschluss vom 24. Januar 2018 - 1 StR 331/17 Rn. 14; Urteile vom 10. Januar 2019 - 1 StR 347/18 Rn. 20 f. und vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 21 f., BGHR StGB § 16 Abs. 1 Umstand 5; jeweils mwN). 31

(2) Nach den Feststellungen „verließ“ sich der Angeklagte B. auf die Angaben des Angeklagten H. betreffend die Umsatzsteuerfreiheit der Kioskerlöse und ging mithin nach steuerlicher Beratung davon aus (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 19. Mai 1989 - 3 StR 590/88 Rn. 9, BGHR AO § 370 Abs. 1 Vorsatz 2; Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 27, BGHR StGB § 16 Abs. 1 Umstand 5), „dass sie nicht erklärt zu werden bräuchten“. Diese bei jeden Einzelfällen wiederholten Feststellungen belegen gerade keinen bedingten Vorsatz. 32

(3) Einen Schluss auf zumindest bedingten Vorsatz hätte das Landgericht aus dem Umstand ziehen können, dass der Angeklagte B. die Anlage UR nicht beifügte, die Kioskerlöse damit gänzlich verschweigen und dem Finanzamt eine Überprüfung von vornherein verwehren wollte (vgl. BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 26, BGHR StGB § 16 Abs. 1 Umstand 5). Entsprechende beweiswürdige Erwägungen hat das Landgericht indes nur beim Angeklagten H. angestellt (UA S. 57). Weitergehende Feststellungen im neuen Rechtsgang, die einen Vorsatz tragfähig belegen könnten, sind indes auszuschließen. 33

Dass der Angeklagte B. tatsächlich auf H. s Angaben bezüglich der umsatzsteuerlichen Einordnung der Kioskerlöse vertraute, wird dadurch bestätigt, dass er nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe diesen Teil der Betriebseinnahmen in den Gewerbesteuererklärungen nicht verschwieg. Die Kioskerlöse gingen - anders als die zum Teil verschwiegenen Einnahmen aus dem Fahrkartenverkauf und der Gastronomie - gänzlich in die Jahresabschlüsse der oHG ein. Es ist nicht ersichtlich, dass der Angeklagte B. dafür sorgte, dass sie anschließend für die Gewerbesteuererklärungen entfernt wurden; sie wurden gegenüber dem Finanzamt erklärt. Denn bei der Berechnung des Umfangs der Gewerbesteuerhinterziehungen hat das Landgericht keine Mehrerlöse im Kioskbereich eingestellt, was zugleich bedeutet, dass der Angeklagte B. seine Entnahmen bei wirtschaftlicher Betrachtung allein aus dem Fahrkartenverkauf und Gastronomiebetrieb finanzierte. Umsatzsteuer auf die im Kiosk verkauften Waren erhob die oHG nicht. Wenn nach alledem der Angeklagte B. sämtliche Kioskerlöse in den Ertragsteuererklärungen offenlegte, hätte er, sofern er zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hätte, mit seiner Überführung bezüglich der Umsatzsteuererklärungen rechnen müssen. Davon, dass er diesen Zusammenhang übersehen hätte, ist aber bei dem als ausreichend kaufmännisch erfahrenen Angeklagten B., dessen Geständnis zudem die Schätzungsergebnisse mitträgt (vgl. dazu sogleich unter c)), nicht auszugehen. Diese ausreichende Sachkunde des Angeklagten B. wird durch den Umstand, dass die Meldungen der Passagierzahlen gegenüber dem Hauptzollamt bzw. der Lü. er Hafengesellschaft zu seiner Überführung bezüglich der Mehrerlöse im Fahrkartenbereich mitbeigetragen haben, nicht entscheidend abgeschwächt. Die Feststellungen sind nach alledem weder widersprüchlich noch unklar und legen damit verbindlich fest, dass die Kioskerlöse aus dem Schuldumfang der Steuerhinterziehungstaten mangels Vorliegens des subjektiven Tatbestandes herauszunehmen sind, zumal sie von der staatsanwaltschaftlichen Revision ohnehin nicht angegriffen werden. Das Landgericht hat tragfähig und nicht vorschnell einen Tatbestandsirrtum bezüglich der Umsatzsteuerpflicht der Kioskerlöse festgestellt (vgl. BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 23-28, BGHR StGB § 16 Abs. 1 Umstand 5; Klein/Jäger, AO, 14. Aufl., § 370 Rn. 174; Allgayer in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 370 AO Rn. 28).

bb) Auch ist jedenfalls ohne weitere Darlegungen nicht verständlich, warum das Landgericht bei den Fällen 4 bis 7 die erklärten Vorsteuerüberhänge in Höhe von 26.178,45 € (für den Besteuerungszeitraum 2007), von 9.496,62 € (für den Besteuerungszeitraum 2008), von 121.010,54 € (für den Besteuerungszeitraum 2009) und von 5.173,10 € (für den Besteuerungszeitraum 2010) nicht in Abzug gebracht hat (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG: Saldierung). Diese Guthaben übersteigen für die Besteuerungszeiträume 2007, 2008 und 2010 die zu Unrecht im Wege des Vorsteuerabzugs geltend gemachten (und daher rechtsfehlerfrei vom Landgericht korrigierten) Umsatzsteuerbeträge aus den Reparatur- und Wartungsrechnungen für die Yachten. Für das Jahr 2009 ist indes ein erheblicher zu Unrecht gezogener Vorsteuerbetrag aus der Rechnung über den Einkauf der Yacht des Modells Cayman 62 festzustellen.

c) Die Bestimmung des Umfangs der hinterzogenen Umsatz- und Gewerbesteuern begegnet im Übrigen keinen Bedenken. Der Erörterung bedarf nur Folgendes:

aa) Der Umfang der verschwiegenen Kiosk- und Gastronomieerlöse ist rechtsfehlerfrei bestimmt.

(1) Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 14; vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15 Rn. 15 und vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13 Rn. 19).

So verhält es sich hier. Das Landgericht durfte aufgrund der unvollständig - ohne die Schwarzverkäufe - angesetzten steuerpflichtigen Umsätze seine Überzeugung vom Umfang der Besteuerungsgrundlagen aufgrund eigener Schätzung bilden. Eine konkrete Berechnung der Besteuerungsgrundlagen ist ausgeschlossen gewesen, weil die Buchführung wegen unvollständig erfasster Betriebseinnahmen formell und materiell fehlerhaft war.

(2) Ist eine konkrete Berechnung der Umsätze und Gewinne nicht möglich und kommen ausgehend von der vorhandenen Tatsachenbasis andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht, darf das Tatgericht die Besteuerungsgrundlagen gestützt auf die Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen pauschal schätzen (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 16; vom 6. Oktober 2014 - 1 StR 214/14 Rn. 10; vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13 Rn. 19 und vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07 Rn. 14; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09 Rn. 41). Da es sich bei der Anwendung der Richtsätze aber generell um ein eher grobes Schätzungsverfahren handelt (vgl. BFH, Urteil vom 26. April 1983 - VIII R 38/82, BFHE 138, 323) und die Sätze auf bundesweite Prüfungsergebnisse zurückgehen, müssen auch bei dieser Schätzungsmethode die festgestellten Umstände des Einzelfalls, namentlich die örtlichen Verhältnisse und die Besonderheiten des Gewerbebetriebs, in den Blick genommen werden. Das Tatgericht muss sich bei der Beweiswürdigung zum Rohgewinnaufschlagsatz zwar einerseits nicht zugunsten eines Angeklagten an den unteren Werten der in der Richtsatzsammlung genannten Spannen orientieren, wenn sich Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage ergeben, wie etwa sonst nicht erklärbare Vermögenszuwächse (BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13 Rn. 20; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09 Rn. 43). Soweit Zweifel verbleiben, darf das Tatgericht aber andererseits auch nicht ohne Weiteres einen als wahrscheinlich angesehenen Wert aus der Richtsatzsammlung

zugrunde legen, sondern muss einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang feststellen (BGH, Beschluss vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 17).

Diesen Anforderungen werden die Schätzungen des Landgerichts gerecht: 41

Im Ausgangspunkt hat es den Rohgewinnaufschlagsatz konkret durch Gegenüberstellung der der ausgewerteten Speisekarte zu entnehmenden Verkaufspreise für Speisen und Getränke mit den - festgestellten (vgl. BGH, Beschluss vom 6. Oktober 2014 - 1 StR 214/14 Rn. 11; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09 Rn. 46) - Wareneinkaufspreisen ermitteln lassen, und zwar nur mit denjenigen für den Restaurantbereich. Die Positionen aus der Karte sowie die mit ihnen verglichenen Wareneinkaufsposten mussten hier jedenfalls wegen des Geständnisses des ausreichend sachkundigen Angeklagten B., der jeden Abend die Gesamterlöse zusammenrechnete, nicht im Einzelnen dargelegt werden. Da die Wareneinkaufspreise für das Gesamtjahr ermittelt werden konnten und die Ausgangsgröße für die Berechnung der Gesamterlöse bildeten, wirken sich die saisonal bedingten unterschiedlichen Auslastungen der Fahrten bei der Schätzung nicht aus. Zudem erklärt nur ein enormer Rohgewinnaufschlag etwa den Erwerb der Yacht des Modells Cayman 62. 42

Das Landgericht hat diesen konkret ermittelten Rohgewinnaufschlagsatz mit den Rohgewinnaufschlagsätzen aus den von dem Bundesministerium der Finanzen herausgegebenen Richtsatzsammlungen für Cafés und Gaststätten abgeglichen; um nicht auszuschließende Unwägbarkeiten bei der konkreten Schätzung zu erfassen, hat es sich im Ergebnis davon überzeugt (§ 261 StPO), dass der durchschnittliche obere Rohgewinnaufschlagsatz für Gaststätten in diesem Fall anwendbar ist. Diese Überzeugungsbildung ist rechtsfehlerfrei. 43

bb) Anhaltspunkte dafür, dass der Angeklagte B. Umsätze auch auf der Eingangsseite verschwiegen, um ein Missverhältnis zwischen Aus- und Eingangsseite zu vermeiden, enthält das Urteil nicht. 44

cc) Die Berechnung der hinterzogenen Gewerbesteuern lässt ebenfalls keinen Rechtsfehler erkennen: 45

(1) Das Landgericht hat die auf die Kioskerlöse nachzuentrichtenden Umsatzsteuern als Betriebsausgaben bei Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns aufgrund Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) zutreffend gewinnmindernd berücksichtigt (vgl. BGH, Beschluss vom 13. Januar 1993 - 5 StR 466/92 Rn. 10 mN). Es hat die auf die hinterzogenen Kioskerlöse anfallenden Umsatzsteuerbeträge im objektiven Tatbestand dem Grunde und der Höhe nach zutreffend ermittelt; für die Einordnung der auf die Kioskerlöse anfallenden Umsatzsteuer als abzuziehende Betriebsausgabe im Rahmen der Gewinnermittlung kommt es nicht auf die subjektive Tatseite des Angeklagten B. an. Damit ist auszuschließen, dass sich die Rechtsfehler bei den Umsatzsteuerhinterziehungen auf die Verkürzung der Ertragsteuern auswirken. 46

(2) Den gebotenen Abzug der auf die verschwiegenen Erlöse nachzuentrichtenden Umsatzsteuerbeträge von den betrieblichen Erträgen hat das Landgericht auch bei den Betriebseinnahmen aus dem Fahrkartenverkauf und der Gastronomie bedacht. Denn es hat insoweit bei der Ermittlung des Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer jeweils nur die verschwiegenen Beträge ohne Umsatzsteuer in die Berechnung eingestellt. 47

3. In den Fällen 8 und 9 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerhinterziehung durch Abgabe unvollständiger Umsatzsteuervoranmeldungen für das I. und II. Quartal 2011; § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1 AO, § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UStG) ist der Angeklagte B. freizusprechen (§ 354 Abs. 1 StPO). Denn ein für die Verkürzung relevanter Mehrerlös ergibt sich allein aus den Kioskumsätzen. 48

a) Entsprechend den Ausführungen unter vorstehend I. 2. b) aa) hat das Landgericht insoweit wiederum keinen Vorsatz des Angeklagten B. festgestellt. Weitere Feststellungen, die einen zumindest bedingten Vorsatz tragen könnten, sind auszuschließen. 49

b) Auch eine Ahndung (vgl. § 82 Abs. 1 OWiG) der beiden den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllenden Verfehlungen als Ordnungswidrigkeit einer leichtfertigen Steuerverkürzung in zwei Fällen (§ 378 Abs. 1, § 377 AO, § 20 OWiG) scheidet aus. Ein leichtfertiges Handeln des Angeklagten B. ist bei insoweit ausermitteltem Sachverhalt nicht anzunehmen. 50

aa) Leichtfertig im Sinne des § 378 Abs. 1 AO handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 17 mwN, BGHR AO § 378 Leichtfertigkeit 5). Jeder Steuerpflichtige muss sich über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten, die ihn im Rahmen seines Lebenskreises treffen. 51

Dies gilt im besonderen Maße in Bezug auf solche steuerrechtlichen Pflichten, die aus der Ausübung eines Gewerbes oder einer freiberuflichen Tätigkeit erwachsen. Bei einem Kaufmann sind deshalb jedenfalls bei den Rechtsgeschäften, die zu seiner kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen an die Erkundigungspflichten zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen. In Zweifelsfällen hat er von sachkundiger Seite Rat einzuholen und einen als zuverlässig und erfahren bekannten Angehörigen der steuerberatenden Berufe hinzuzuziehen (BGH, Urteil vom 10. November 1999 - 5 StR 221/99 Rn. 38, BGHR AO § 378 Leichtfertigkeit 4). Dies gilt insbesondere dann, wenn er die erkannte Steuerpflichtigkeit eines Geschäfts durch eine modifizierte Gestaltung des Geschäfts zu vermeiden sucht. Zudem ist es Steuerpflichtigen regelmäßig möglich und zumutbar, offene Rechtsfragen nach Aufdeckung des vollständigen und wahren Sachverhalts im Besteuerungsverfahren zu klären (BGH, Urteile vom 17. Dezember 2014 - 1 StR 324/14 Rn. 30; vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 18, BGHR AO § 378 Leichtfertigkeit 5 und vom 16. Dezember 2009 - 1 StR 491/09 Rn. 41).

bb) Der Angeklagte B. genügte seinen Erkundigungs- und Überprüfungspflichten hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Einordnung der Kioskerlöse; es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass er den Mitangeklagten H. unzutreffend über Einzelheiten der Fahrten informierte. Unter diesen festgestellten Umständen durfte der Angeklagte B. sich mit H. s Auskunft zufrieden geben (vgl. BGH, Urteil vom 5. September 2017 - 1 StR 365/16 Rn. 32; BFH, Urteil vom 29. Oktober 2013 - VIII R 27/10 Rn. 32 mwN, BFHE 243, 116).

4. Im Fall 10 der Urteilsgründe unterliegt der Strafausspruch aus den dargelegten Gründen (B I. 2. b) aa)) ebenfalls der Aufhebung, da die Umsatzsteuerhinterziehung für das III. Quartal 2011 wiederum - neben nicht offengelegten Restaurantentnahmen - auf verschwiegene Kioskerlöse gestützt wird.

5. Die Hinterziehung von Einkommensteuern in den Fällen 11 bis 14 und 16 der Urteilsgründe weist im Schuldspruch und bezüglich des Umfangs der hinterzogenen Beträge keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten B. auf. Die Kioskerlöse sind, wie ausgeführt, in den Gewerbesteuererklärungen enthalten. Das Landgericht hat die rechtsfehlerfrei ermittelten Betriebseinnahmen nicht nur den Gewerbesteuerhinterziehungen zugrunde gelegt, sondern die sich aus dem Betriebsvermögensvergleich ergebenden Gewinne zutreffend dem Grunde und der Höhe nach als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) in die Berechnungen der Einkommensteuerschulden für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2008 und 2010 eingestellt.

6. Der Senat hebt alle Einzelstrafen auf, um dem neuen Tatgericht eine insgesamt stimmige Strafzumessung zu ermöglichen. Der Aufhebung von Feststellungen bedarf es in den Fällen 3 bis 7 und 10 der Urteilsgründe nur bezüglich des Umfangs der Umsatzsteuerhinterziehungsbeträge (§ 353 Abs. 2 StPO). Die Besteuerungsgrundlagen sind, wie ausgeführt, ausermittelt.

7. Die Einziehungsentscheidung (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) begegnet ebenfalls durchgreifenden Bedenken.

a) Das Landgericht hat nicht zwischen dem Privatvermögen des Angeklagten B. und dem Vermögen der oHG unterschieden. Da die oHG nicht nur als Mantel diente, erlangte sie die hinterzogenen Umsatz- und Gewerbesteuern als ersparte Aufwendungen. Eine Einziehungsanordnung wäre insoweit gegen die oHG als Dritteinziehungsbeteiligte (§ 73b StGB) zu richten gewesen (BGH, Beschlüsse vom 14. November 2018 - 3 StR 447/18 Rn. 9-11; vom 31. Juli 2018 - 3 StR 620/17 Rn. 26; vom 23. Oktober 2018 - 5 StR 185/18; vom 17. Januar 2019 - 4 StR 486/18 Rn. 10 und vom 8. Mai 2019 - 1 StR 242/18 Rn. 15).

b) Die rechtsfehlerfreien Feststellungen und Berechnungen zu den fünf Einkommensteuerhinterziehungstaten lassen indes insoweit eine abschließende Entscheidung zu (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend).

Der Erfolg der Revision der Staatsanwaltschaft steht dem nicht entgegen. Zwar ist es möglich, dass sich der Umfang der für den Besteuerungszeitraum 2009 hinterzogenen Umsatzsteuer um 87.655,46 € erhöht (siehe unter B III. 1. a)). Bei der Gewerbesteuer wäre dieser Betrag nach wie vor als Betriebsausgabe gewinnmindernd zu berücksichtigen. Ein gemindertes Betriebsergebnis würde über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die Einkommensteuerschuld reduzieren. Indes hat das Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellt, dass sich für den Veranlagungszeitraum 2009 auch unter Berücksichtigung der Mehrerlöse aus der Gastronomie nichts daran ändern würde, dass die oHG in diesem Jahr keinen gewerbesteuerpflichtigen Gewinn erwirtschaftete; demzufolge hat es den Angeklagten B. vom Vorwurf der Einkommensteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2009 rechtskräftig freigesprochen. Die in Rede stehende Betriebsausgabe wirkt sich nach alledem weder bei der Gewerbe- noch nachfolgend Einkommensteuerhinterziehung aus.

II. Revision des Angeklagten H.

Bezüglich der Verurteilung des Angeklagten H. hält das Urteil der auf die Sachrüge vorzunehmenden materiellrechtlichen Überprüfung vollumfänglich nicht stand. Eines Eingehens auf die Verfahrensrüge bedarf es daher

nicht.

1. Der Verurteilung wegen Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) in acht Fällen zur Umsatzsteuerhinterziehung (Umsatzsteuerjahreserklärungen 2006 bis 2010 sowie Umsatzsteuervoranmeldungen I. bis III. Quartal 2011) steht bereits entgegen, dass der Angeklagte B. bezüglich der Kioskerlöse die Haupttaten nicht vorsätzlich beging und daher in den Fällen 8 und 9 der Urteilsgründe gar freizusprechen ist. Im Übrigen hatte der Angeklagte H. bezüglich der vom Angeklagten B. verschwiegenen Fahrkarten- und Restaurantentnahmen keinen Vorsatz. Aber auch bezüglich der Kioskerlöse hat das Landgericht keinen Vorsatz des Steuerberaters bezüglich einer Haupttat festgestellt (UA S. 48: „Die Kioskerlöse wären nicht anzugeben, weil sie nicht umsatzsteuerpflichtig seien. Davon ging der Angeklagte zu 3. auch aus.“).

2. Anders als beim Angeklagten B. erscheinen indes Feststellungen im zweiten Rechtsgang, die einen zumindest bedingten Vorsatz tragen könnten, nicht ausgeschlossen. Da ein solcher zur Tatbestandserfüllung der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) genügt und feststeht, dass der Angeklagte B. als Vertreter der steuerpflichtigen oHG bei Abgabe der Umsatzsteuererklärungen einem Tatbestandsirrtum bezüglich der Umsatzsteuerpflicht der Kioskerlöse unterlag, würde allein überlegenes Sachwissen bezüglich der zutreffenden umsatzsteuerlichen Einordnung der Kioskerlöse den Angeklagten H. zum mittelbaren Täter einer Steuerverkürzung machen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 2 AO, § 18 UStG, § 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB; vgl. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 378 AO Rn. 31; Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 54. Lieferung [April 2016], § 378 AO Rn. 10).

Mit dem sich aufdrängenden Widerspruch, dass der Angeklagte H. die Restaurantentnahmen (zutreffend) für steuerpflichtig hielt, die offensichtlich gleichgelagerten Kioskerlöse trotz seiner beruflichen Qualifikation indes nicht, hat sich das Landgericht nicht auseinandergesetzt. Nähere Feststellungen zu der Warenfreigabe aus dem Zollverschluss und deren Bedeutung sowie zum Zweck der täglichen Meldung der Passagierzahlen sind bislang ebenfalls nicht getroffen. In diesem Zusammenhang wird der Umstand, dass der Angeklagte H. die Kioskerlöse nicht in der Anlage UR (dort insbesondere Zeile 38) erfasste und damit nicht dem Finanzamt die Beurteilung überließ, ob diese umsatzsteuerfrei waren oder nicht, (erneut) zu würdigen sein. Nach alledem bedarf das Vorstellungsbild des Angeklagten H. insgesamt der neuen tatrichterlichen Aufklärung und Bewertung.

3. Sollte sich das neue Tatgericht ebenfalls nicht von einem vorsätzlichen Handeln des Angeklagten H. überzeugen, dürfte eine Ahndung etwaigen leichtfertigen Verhaltens nach § 378 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch aktives Tun nicht in Betracht kommen. Nach § 378 Abs. 1 Satz 1 AO handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerhinterziehung setzt also die Erfüllung des objektiven Tatbestandes des § 370 Abs. 1, 4 AO voraus. Die Grundsätze einer mittelbaren Täterschaft finden indes bei leichtfertigem Handeln keine Anwendung. Der Angeklagte H. als Steuerberater machte keine Angaben gegenüber dem Finanzamt, sondern bereitete die Steuererklärungen der oHG nur vor, die dann vom Angeklagten B. als deren geschäftsführender Gesellschafter abgegeben wurden (vgl. zum Ganzen BFH, Urteile vom 29. Oktober 2013 - VIII R 27/10 Rn. 19-23, BFHE 243, 116 und vom 2. April 2014 - VIII R 38/13 Rn. 51, BFHE 245, 295).

III. Revisionen der Staatsanwaltschaft 67

1. Revision der Staatsanwaltschaft betreffend die Verurteilung des Angeklagten B. 68

Die auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkte und teilweise vom Generalbundesanwalt vertretene Revision der Staatsanwaltschaft hat Erfolg. 69

a) Der Strafausspruch im Fall 6 der Urteilsgründe (Umsatzsteuerhinterziehung 2009) weist auch einen Rechtsfehler zugunsten des Angeklagten B. auf. Denn das Landgericht hat übersehen, dass der Angeklagte B. über den Verkauf der Yacht des Modells Sunseeker Manhattan 56 eine Scheinrechnung in den Verkehr geben ließ. Da es sich um sein Privatgeschäft handelte, durfte die oHG darüber keine Firmenrechnung ausstellen. Indes haftet sie nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG für den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag und hat diesen damit zu Recht erklärt, solange kein Berichtigungsverfahren durchgeführt ist (§ 14c Abs. 2 Satz 3, 4, 5 UStG). Das Landgericht hätte mithin bei Ermittlung des Umfangs der Umsatzsteuerhinterziehung diesen Betrag nicht abziehen dürfen. Dadurch könnte es von einem deutlich zu geringen Schuldumfang (bislang: 113.671,78 € an verkürzter Umsatzsteuer ohne die auf die Kioskerlöse anfallenden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 46.259,36 €, die von der bisherigen Gesamtsumme in Höhe von 159.931,14 € abzuziehen sind) ausgegangen sein. 70

b) Ähnliche Rechtsfehler sind für die im Schuldumfang (noch) mitangefochtenen Besteuerungszeiträume 2007 und 2008 nicht zu besorgen. Denn vergleichbare Verkäufe der beiden vorhergehenden Yachten hat das Landgericht nicht festgestellt, desgleichen auch nicht, dass der Angeklagte B. weitere Einkaufsrechnungen in die Buchhaltung der oHG 71

aufnahm und die Firma damit zu Unrecht Vorsteuer ziehen ließ, was ebenfalls zur Erhöhung des Schuldumfangs führen würde. Wie der Angeklagte B. die beiden anderen Yachten erwarb, ist nicht festgestellt; eine Aufklärungsrüge hat die Staatsanwaltschaft nicht erhoben.

c) Bereits die Aufhebung der (zweithöchsten) Einzelfreiheitsstrafe von einem Jahr zieht die Aufhebung der Gesamtfreiheitsstrafe auch zu Lasten des Angeklagten B. nach sich. 72

d) Die Einziehungsentscheidung ist vom Erfolg der Revision der Staatsanwaltschaft nicht betroffen, da, wie ausgeführt, gegen die oHG keine Einziehung als Drittbetroffene angeordnet worden und mangels steuerpflichtigen Betriebsgewinns für den Veranlagungszeitraum 2009 auszuschließen ist, dass sich der Umfang der hinterzogenen Umsatzsteuern auf die Ertragsteuern auswirken könnte. 73

2. Revision der Staatsanwaltschaft betreffend die Verurteilung des Angeklagten H. 74

Die vom Generalbundesanwalt nicht vertretene Revision der Staatsanwaltschaft bezüglich der unterbliebenen Einziehungsentscheidung zu Lasten des Angeklagten H. zur Abschöpfung seines Steuerberaterhonorars bleibt erfolglos. Auch wenn eine Verurteilung wegen in mittelbarer Täterschaft begangener Umsatzsteuerhinterziehungen noch möglich ist, steht bereits jetzt fest, dass dem Angeklagten keine der Einziehung nach § 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB unterliegenden Taterträge zugeflossen sind. Der Angeklagte H. erlangte weder etwas „durch“ die Umsatzsteuerverkürzungen noch „für sie“ (§ 73 Abs. 1 StGB): 75

a) Umsatzsteuern ersparte nur die oHG. Seine Honorare vereinnahmte der Angeklagte H. als Gegenleistung für seine Beratungsleistungen auf der Grundlage des Steuerberatervertrags (§ 675 Abs. 1 BGB); die oHG war ausreichend finanzkräftig, um den Angeklagten unabhängig von dieser Steuerersparnis zu entlohnen. 76

b) Die Steuerberatervergütungen waren kein vom Angeklagten B. als Vertreter der oHG gewährtes Entgelt „für“ eine Beteiligung des Angeklagten H. an den Umsatzsteuerhinterziehungen: Eine solche Abrede gab es bereits deswegen nicht, weil der Angeklagte B. bezüglich der Kioskerlöse „gutgläubig“ handelte. 77