

HRRS-Nummer: HRRS 2023 Nr. 1377

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2023 Nr. 1377, Rn. X

BGH 1 StR 207/23 - Beschluss vom 5. September 2023 (LG Kassel)

Steuerhinterziehung (erforderliche Urteilsfeststellungen zur Gewinnermittlungsart bei Wahlrecht; Schätzung der hinterzogenen Steuer).

§ 370 Abs. 1 AO; § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG; § 267 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Die Wahl der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG kann steuerstrafrechtlich nicht dahinstehen, denn sie ist infolge der Auswirkung der hinterzogenen Umsatzsteuer auf die Höhe der Gewinne und damit auf den Schuldumfang bei der Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbesteuer unmittelbar ergebnisrelevant.

Entscheidungsstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Kassel vom 24. Januar 2023 im Strafausspruch und im Ausspruch über die Einziehung mit den Feststellungen aufgehoben; jedoch bleiben die Feststellungen zu den Umsätzen aufrechterhalten.
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

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwölf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt, die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet und erklärt, dass wegen rechtsstaatswidriger Verfahrensverzögerung zwei Monate der Gesamtfreiheitsstrafe als vollstreckt gelten. Dagegen wendet sich der Angeklagte mit der Revision, mit der er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt. Das Rechtsmittel hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts betrieb der Angeklagte ab 2012 als Einzelunternehmer eine Pizzeria, zunächst als Lieferdienst, ab Juli 2014 auch als Gaststätte mit Biergarten. Durch Manipulation des Kassensystems erfasste der Angeklagte in den Jahren 2013 bis 2017 wissentlich und willentlich die im Restaurantbetrieb erzielten Einnahmen nicht vollständig, sondern löschte diese mithilfe eines Drittprogramms teilweise aus der von ihm verwendeten elektronischen PC-Kasse. Da der Angeklagte seinem Steuerberater lediglich die ausgedruckten Tagesendsummenbons überließ, auf denen die von ihm gelöschten Bareinnahmen nicht aufgeführt waren, fanden die tatsächlich erzielten Umsätze überwiegend keinen Eingang in die Buchführung und die jeweiligen Jahresabschlüsse. Zur Vermeidung einer Aufdeckung reichte der Angeklagte gleichzeitig nicht sämtliche Wareneinkaufsrechnungen an seinen Steuerberater weiter, so dass diese ebenfalls nicht verbucht wurden. Infolgedessen erklärte er in den Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Kalenderjahre 2013 bis 2016 und in den Umsatzsteuererklärungen für die Kalenderjahre 2014 bis 2017 zu niedriger Gewinne, Erträge und Umsätze aus dem Restaurantbetrieb mit dem Ziel, die zu entrichtenden Steuern zu verkürzen.

II.

Die Verfahrensrügen dringen aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts nicht durch. Die auf die Sachrüge veranlasste Überprüfung des Urteils hat im Schuldpruch keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben (1.); hingegen haben der Strafausspruch (2.) und die Einziehungsentscheidung (3.) keinen Bestand.

1. Der Schuldpruch ist rechtsfehlerfrei (§ 349 Abs. 2 StPO). Die auf der Grundlage einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte Verurteilung wegen Steuerhinterziehung in zwölf Fällen durch die Erklärung zu niedriger Gewinne in den Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 sowie zu niedriger Umsätze in den Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2014 bis 2017 (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) hält rechtlicher Nachprüfung stand.

a) Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen als solche lässt keinen Rechtsfehler erkennen. Das Landgericht durfte sich aufgrund der unvollständig verbuchten Eingangs- und Ausgangsumsätze seine Überzeugung von deren Umfang aufgrund eigener Schätzung bilden (vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15 Rn. 14 f. und vom 17. September 2019 - 1 StR 379/19 Rn. 16 ff.; jew. mwN). 5

b) Als Schätzmethode hat das Landgericht den internen Betriebsvergleich (vgl. dazu BFH, Urteil vom 8. September 1994 - IV R 6/93 Rn. 26) gewählt. Zu dessen Vornahme hat es auf der Grundlage der vorhandenen Finanzbuchhaltung des Angeklagten dessen durchschnittlichen Rohgewinn ermittelt. In einem weiteren Schritt hat es zu den gebuchten Warenverkäufen den Gewinn hinzugeschätzt, der sich aus den festgestellten und um den Rohgewinnaufschlag erhöhten „Schwarzeinkäufen“ ergab. Diesen Gewinn hat das Landgericht mit den (jeweils höheren) Rohgewinnaufschlagsätzen für Pizzerien aus der amtlichen Richtsatzsammlung des Bundesministeriums für Finanzen abgeglichen (vgl. dazu allerdings BFH, Beschluss vom 14. Dezember 2022 - X R 19/21, BFHE 278, 428), um eine Benachteiligung des Angeklagten auszuschließen. Dies begegnet im Ergebnis keinen Bedenken. Soweit sich hier Ungenauigkeiten aufgrund der nur eingeschränkt aussagekräftigen Kassendaten sowohl im Hinblick auf die Aufteilung der Umsätze (7 % und 19 %) als auch die Annahme eines über den gesamten Tatzeitraum gleichbleibenden Verhältnisses ergeben, macht dies die Schätzung, die im Ergebnis einem ordnungsgemäß durchgeführten Bestandsvergleich bzw. einer ordnungsgemäßen Einnahmeüberschussrechnung möglichst nahekommen muss, nicht rechtsfehlerhaft. Die vorhandenen Kassendaten zwangen vorliegend nicht dazu, die Aufteilung der erklärten Umsätze zur Verminderung von Schätzungenauigkeiten für die einzelnen Jahre jeweils gesondert vorzunehmen. Im Ergebnis steht danach fest, dass die auf einer manipulierten Buchführung beruhenden Angaben des Angeklagten in den Steuererklärungen in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen die Verkürzung von Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer herbeigeführt haben. Die rechtsfehlerhafte Ermittlung des Umfangs der Steuerhinterziehung wirkt sich auf den Schuldspruch nicht aus, denn angesichts der betrieblichen Verhältnisse des Angeklagten und der Art der Manipulationen schließt der Senat aus, dass abhängig von der Wahl der Gewinnermittlungsart (dazu unter 2.) eine Verkürzung vollständig entfällt. 6

2. Der Strafausspruch hält rechtlicher Überprüfung nicht stand (§ 349 Abs. 4 StPO). Die Berechnung des Umfangs der verkürzten Steuern erweist sich als rechtsfehlerhaft. Es ist daher nicht auszuschließen, dass das Landgericht - bei sämtlichen Taten - zum Nachteil des Angeklagten von einem zu hohen Schuldumfang ausgegangen ist. 7

a) Bezüglich der Einkommen- und der Gewerbesteuer kann der Senat den insoweit widersprüchlichen Urteilsfeststellungen nicht entnehmen, auf welche Art der Angeklagte seinen Gewinn (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 7 Satz 1 GewStG) ermittelte. Schon dies hat zur Folge, dass der vom Landgericht angenommene Schuldumfang einer revisionsgerichtlichen Überprüfung nicht zugänglich ist. 8

aa) Für Gewinneinkünfte sieht § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich die Ermittlung aufgrund des (bilanziellen) Bestandsvergleichs vor (vgl. BFH, Urteil vom 18. Januar 2023 - I R 48/19 Rn. 13). Allerdings konnte der Angeklagte, der nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet war, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG wahlweise auch durch Einnahmeüberschussrechnung ermitteln. Trifft ein nicht buchführungs- und abschlusspflichtiger Steuerpflichtiger keine Wahl, so verbleibt es bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. BFH, Urteil vom 20. April 2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119 Rn. 57 mwN). Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (BGH, Beschluss vom 28. Juli 2015 - 1 StR 602/14 Rn. 58; BFH, Urteile vom 2. Juni 2016 - IV R 39/13, BFHE 254, 118 Rn. 19 und vom 20. April 2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119 Rn. 60). Das Gewinnermittlungssubjekt hat sein Wahlrecht ausgeübt, indem es die Einnahmeüberschussrechnung oder den Betriebsvermögensvergleich fertiggestellt hat und diese Gewinnermittlung als endgültig ansieht. Alleine durch die Einrichtung einer Buchführung wird das Wahlrecht noch nicht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Das Wahlrecht zugunsten dieser Gewinnermittlung kann nämlich nicht vor Erstellung eines Abschlusses nach Ablauf des Wirtschaftsjahres endgültig getroffen werden (vgl. BFH, Urteile vom 19. März 2009 - IV R 57/07, BFHE 224, 513 Rn. 16 und vom 20. April 2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119 Rn. 60). 9

bb) Ob und gegebenenfalls wie der Angeklagte das ihm gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG zustehende Gewinnermittlungswahlrecht ausgeübt hat, teilt das Landgericht nicht mit. Dies lässt sich auch dem Gesamtkontext des Urteils nicht widerspruchsfrei entnehmen. So findet sich etwa eingangs des Urteils (UA S. 3 u. UA S. 5) - ohne Einschränkung auf einzelne Veranlagungszeiträume - der Verweis auf „Jahresabschlüsse“ des Angeklagten, was einen Betriebsvermögensvergleich nahelegt. Später heißt es dann aber, der Angeklagte habe seinen Gewinn durch „Einnahmeüberschussrechnung“ ermittelt (UA S. 26), und schließlich, es seien „Einnahmeüberschussrechnungen für die Kalenderjahre 2013 bis 2016“ und eine „Bilanz für das Kalenderjahr 2017“ im Selbstleseverfahren eingeführt worden (UA S. 27). Auf welche Weise der Angeklagte seinen Gewinn ermittelt hat, ist auf der Grundlage dieser Feststellungen nicht nachvollziehbar. 10

cc) Die Wahl der Gewinnermittlungsart kann steuerstrafrechtlich nicht dahinstehen, denn sie ist infolge der Auswirkung der hinterzogenen Umsatzsteuer auf die Höhe der Gewinne und damit auf den Schuldumfang bei der Hinterziehung von Einkommen- und Gewerbesteuer unmittelbar ergebnisrelevant. 11

(1) Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so ist für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger 12

Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 EStG). Die Umsatzsteuer, die beim Finanzamt angemeldet ist und die abgeführt werden muss, stellt eine Verbindlichkeit dar, die in der Bilanz zu passivieren ist. Sie mindert den Gewinn deshalb unabhängig vom Zeitpunkt der Entrichtung bereits mit der Entstehung. Für hinterzogene, also nicht angemeldete und nachzuentrichtende Umsatzsteuer gilt nichts anderes. Auch sie ist bereits im Jahr der Entstehung in Abzug zu bringen und wirkt sich damit im jeweiligen Jahr der Verkürzung der Ertragssteuern unmittelbar aus. Denn die verkürzte und nachzuzahlende Umsatzsteuer ergibt sich unmittelbar aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen und hätte im Falle steuerehrlichen Verhaltens ohne Weiteres von Rechts wegen den Gewinn bilanziell gemindert. Dieser Vorteil darf dem Angeklagten nicht genommen werden; das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) steht dem nicht entgegen (st. Rspr.; etwa BGH, Urteil vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 45; Beschlüsse vom 17. September 2019 - 1 StR 379/19 Rn. 12; vom 29. Juli 2021 - 1 StR 30/21 Rn. 17 und vom 1. Juni 2021 - 1 StR 127/21 Rn. 10; jew. mwN).

(2) Demgegenüber mindert die (hinterzogene) Umsatzsteuer den Gewinn bei Option für die Einnahmeüberschussrechnung erst mit ihrem Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG). Die Gewinnminderung folgt hier nicht „unmittelbar“ aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen, maßgeblich ist vielmehr der (faktische) Abfluss. Entgegen der Auffassung des Landgerichts führt die Hinterziehung der Umsatzsteuer allerdings nicht etwa spiegelbildlich zu einem über die vereinnahmten Entgelte hinausgehenden Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Ein Zufluss kann grundsätzlich nicht fingiert werden, sondern richtet sich allein nach den tatsächlichen Verhältnissen (vgl. BFH, Urteile vom 3. Februar 2011 - VI R 4/10, BFHE 232, 501 Rn. 11; vom 15. Mai 2013 - VI R 24/12, BFHE 241, 287 Rn. 13 und vom 15. Juni 2016 - VI R 6/13, BFHE 254, 134 Rn. 12). Ein Zufluss könnte nur dann angenommen werden, wenn der Angeklagte - wovon das Landgericht hier offenbar ausgeht - die hinterzogene Umsatzsteuer (jedenfalls zunächst) „erspart“ hat. Solches würde jedoch voraussetzen, dass die Finanzbehörden auf die Umsatzsteuer dauerhaft verzichtet hätten; der Verzicht auf eine Forderung kann unter bestimmten Voraussetzungen einen Zufluss beim Schuldner begründen (vgl. etwa BFH, Urteil vom 13. August 2020 - VI R 1/17, BFHE 270, 317 Rn. 18). So verhält es sich hier aber nicht. Aufgrund des Umstands, dass die Finanzbehörde hinterziehungsbedingt die Steuer zunächst nicht in voller Höhe festsetzen und erheben konnte, ist den betreffenden Steuerbescheiden schon kein dahingehender Erklärungswert beizumessen. Ein Verzicht im vorbenannten Sinne liegt darin nicht. Es kommt daher an dieser Stelle nicht mehr entscheidend darauf an, dass die Umsatzsteuer regelmäßig in den vereinnahmten Umsatzentgelten enthalten und aus diesen herauszurechnen ist (dazu unter b)).

dd) Der Strafausspruch ist schon deshalb aufzuheben, weil der Ansatz der Umsatzsteuer sich vorliegend bei der Ertragssteuer nicht unerheblich auf den Verkürzungsumfang der festgestellten Einzeltaten auswirkt. Dies entzieht der Strafbemessung die Grundlage.

b) Indem das Landgericht die Umsatzsteuer rechtsfehlerhaft auf die Entgelte der nicht erklärten Umsätze aufgeschlagen hat, hat es zudem den Umfang der vom Angeklagten verkürzten Umsatzsteuer fehlerhaft berechnet.

aa) Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Unionsrechtlich geht diese Regelung auf Art. 78 MwStSystRL zurück. Sie hat zur Folge, dass die Umsatzsteuer auf die erhaltene Gegenleistung (die Umsatzentgelte) nicht aufzuschlagen, sondern herauszurechnen ist (vgl. BGH, Beschluss vom 1. August 2018 - 1 StR 643/17 Rn. 11 ff.; BFH, Urteil vom 12. Mai 2022 - V R 19/20, BFHE 277, 496 Rn. 10 ff. mwN; EuGH, Urteil vom 1. Juli 2021 - C-521/19 Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia Rn. 34).

bb) Nach Maßgabe dessen sind nicht erklärte Umsätze - entgegen der Auffassung des Landgerichts - grundsätzlich unabhängig von der Art der Gewinnermittlung als Bruttoumsätze zu behandeln. Das Landgericht hätte infolgedessen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage die ermittelten Umsatzentgelte abhängig von der Höhe des Steuersatzes um 7/107 oder 19/119 reduzieren müssen. Indem es dies unterlassen hat, hat es den Schuldumfang auch insoweit nicht rechtsfehlerfrei bestimmt.

3. Die Rechtsfehler bei der Ermittlung der vom Angeklagten herbeigeführten Steuerverkürzung ziehen neben der Aufhebung des Strafausspruchs auch diejenige der Einziehungsentscheidung nach sich. Lediglich die Feststellungen zu den Umsätzen sind rechtsfehlerfrei und haben daher Bestand.