

STEUERHINTERZIEHUNG

BGH gibt Rechtsprechung zu Tateinheit bei zeitgleich abgegebenen Erklärungen auf

von RD David Roth, LL.M. oec., Staatl. Rechnungsprüfungsamt Köln

Der BGH hat seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben, wonach Tateinheit i.S. des § 52 StGB bei mehreren Steuererklärungen über verschiedene Steuerarten eines VZ angenommen wurde, wenn die Erklärungsabgabe im äußeren Vorgang zusammenfiel. Der Senat geht in diesen Konstellationen nun von Tatmehrheit (§ 53 StGB) aus (BGH 22.1.18, 1 StR 535/17, Abruf-Nr. 204710). Darüber hinaus sieht das Gericht bei vGA keine Notwendigkeit mehr, den nach dem Halbeinkünfteverfahren ermittelten steuerrechtlichen Hinterziehungsbetrag für Zwecke der Strafzumessung weiter zu reduzieren. |

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Der Angeklagte, ein früherer Rechtsanwalt, war in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten und hatte die Eidesstattliche Versicherung abgeben müssen. Nach dem Verlust seiner Rechtsanwaltszulassung war er als freier Berater für Unternehmen in Krisensituationen tätig. Um die dadurch erzielten Einkünfte dem Zugriff seiner Gläubiger zu entziehen, bediente er sich zweier, durch Familienangehörige gehaltener Gesellschaften, die er als faktischer Geschäftsführer leitete. Die mit der Beratertätigkeit unter Einbindung der Gesellschaften erzielten Einkünfte standen dem Lebensunterhalt der Familie zur Verfügung. Das LG hat diese Verwendung der über die Gesellschaften generierten Einkünfte jeweils als vGA gewertet und Verurteilungen (unter anderem) wegen tateinheitlicher Steuerhinterziehungen ausgesprochen. Insgesamt sind in den Jahren 2007 bis 2014 Unternehmenssteuern i.H. von mehr als 400.000 EUR bzw. ESt i.H. von 141.000 EUR verkürzt worden.

2. Bisherige Grundsätze zu Tateinheit/Tatmehrheit

Auch wenn der genaue Hergang der Abgabe der einzelnen Steuererklärungen vom BGH (22.1.18, 1 StR 535/17, Abruf-Nr. 204710) nicht dargestellt wird, äußert das Gericht bereits Zweifel, ob die vom LG angenommene Tateinheit nach bisher geltenden Rechtsprechungsgrundsätzen vorlag.

Nach bisheriger Rechtsprechung war die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) grundsätzlich als selbstständige Tat i.S. von § 53 StGB zu werten. Ausnahmsweise konnte jedoch Tateinheit (§ 52 StGB) vorliegen, wenn die Hinterziehungen durch dieselbe Erklärung bewirkt wurden oder wenn mehrere Steuererklärungen im äußeren Vorgang zusammenfielen und in den Erklärungen übereinstimmende unrichtige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen enthalten waren (BGH 21.3.85, 1 StR 583/84, BGHSt 33, 163 f.; BGH 24.5.17, 1 StR 418/16, NZWiSt 17, 473 mit Anmerkung Rolletschke). Übereinstimmende unrichtige Angaben wurden bisher beispielsweise regelmäßig im Verhältnis von KSt, GewSt und USt sowie im Verhältnis von ESt, GewSt und USt angenommen (BGH 24.5.17, 1 StR 418/16, NZWiSt 17, 473 m.w.N.).

vGA: Anwalt „rettet“ seine Einkünfte in zwei Gesellschaften, Gesellschafter sind die Angehörigen

Tateinheit als Ausnahme

Auch bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) war im Grundsatz im Hinblick auf jede Steuerart, jeden Besteuerungszeitraum und jeden Steuerpflichtigen von selbstständigen Taten i.S. von § 53 StGB auszugehen. Allein ein einheitlicher Tatentschluss, seinen steuerlichen Pflichten für mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume künftig nicht nachzukommen, begründete noch keine Tateinheit. Tateinheit war nur dann ausnahmsweise anzunehmen, wenn die erforderlichen Angaben, die der Täter pflichtwidrig unterlassen hatte, durch ein- und dieselbe Handlung zu erbringen gewesen wären (BGH 28.10.04, 5 StR 276/04, NJW 05, 374 m.w.N.).

3. BGH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht mehr fest

Ob die LG-Entscheidung mit diesen hergebrachten Grundsätzen übereinstimmte, hat der BGH letztlich offengelassen. Denn der Senat erklärt, dass er an seiner bisherigen Rechtsprechung zu den Voraussetzungen der Tateinheit bei Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO insoweit nicht mehr festhält. Das bloße zeitliche Zusammenfallen der Abgabe von mehreren Steuererklärungen, die rechtlich nicht miteinander verknüpft sind, in einem äußeren Akt kann damit keine Tateinheit i.S. von § 52 StGB mehr begründen. Es bleibt damit beim bisherigen Grundsatz, wonach jede Erklärung für sich steht und Tatmehrheit i.S. des § 53 StGB vorliegt. Die bisher mögliche Ausnahme, über den zusammenfallenden äußeren Vorgang der Erklärungsabgabe Tateinheit herzuleiten, gibt die Rechtsprechung auf.

Zur Begründung stellt der BGH vor allem auf den rechtsakzessorischen Charakter der Tathandlung der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) ab. Die „steuerlich erheblichen Tatsachen“ beziehen sich danach grundsätzlich auf einen bestimmten VZ und auf eine Steuerart, soweit nicht – wie etwa beim SolZ bezüglich der ESt oder KSt – eine Erklärung und Festsetzung zusammen mit den Hauptsteuern erfolgt. Dem äußeren Vorgang des Versendens bzw. der sonstigen Übermittlung der Erklärung und deren Eingang bei der Behörde kommt für die tatbestandliche Handlung als solche daher keine Bedeutung zu, sodass es strafrechtlich an einer – für Tateinheit nötigen – Teilidentität der Ausführungshandlungen fehlt. Des Weiteren räumt der BGH ein, dass die bisherige Rechtsprechung zu zufällig anmutenden Ergebnissen kommen konnte (Rolletschke/Steinhart, NZWiSt 15, 71).

4. Auswirkungen für die Praxis

Nach der neuen BGH-Rechtsprechung wird bei mehreren gleichzeitig abgegebenen Steuererklärungen Tatmehrheit (§ 53 StGB) vorliegen. Tateinheit kommt – darauf weist der BGH selbst hin – allenfalls für die mit der Hauptsteuer unmittelbar zusammenhängend erklärten und festgesetzten (Zuschlag) Steuern – z.B. den SolZ – in Betracht.

Damit findet im Regelfall das sogenannte Asperationsprinzip des § 53 StGB Anwendung: Die schwerste Einzelstrafe wird durch Einbeziehung der anderen Einzelstrafen erhöht (asperiert). Das günstigere Absorptionsprinzips des § 52 StGB (trotz mehrfachem Gesetzesverstoß nur eine Strafe) bleibt außen vor.

Keine Tateinheit mehr, jede Erklärung steht für sich

Tatsachen beziehen sich nun grundsätzlich auf einen bestimmten VZ und auf eine Steuerart

Tatmehrheit bei gleichzeitig abgegebenen Steuererklärungen

Asperationsprinzip des § 53 StGB

Ausdrücklich hat der BGH die neue Rechtsprechung nur auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (aktives Tun) bezogen. Die bisherigen Grundsätze zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (Unterlassen) bleiben daher weiter gültig. Allerdings war bereits nach diesen regelmäßig von Tatmehrheit auszugehen.

Günstige Auswirkungen hat die Rechtsprechungsänderung auf die Frage, ob eine Steuerhinterziehung im großen Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Nr. 1 AO) vorliegt. Hier findet nach BGH bei Tateinheit eine Addition der Hinterziehungsbeträge statt. Indem bei gleichzeitig abgegebenen Erklärungen nun Tatmehrheit besteht, wird die 50.000 EUR-Grenze des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO mangels Addition weniger schnell überschritten werden, als dies früher der Fall war. Korrespondierend wird auch der Selbstanzeige-Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO (25.000 EUR-Grenze) weniger häufig eingreifen. Liegt kein „großes Ausmaß“ mehr vor, hat dies auch günstige Auswirkungen auf die Verjährung: die 10-jährige Verjährung des § 376 AO entfällt.

PRAXISTIPP | In laufenden Fällen großen Ausmaßes muss der Berater die neue Rechtsprechung heranziehen, um gegebenenfalls eine Unterschreitung der 50.000 EUR-Grenze nebst günstiger 5-jähriger Verjährungsfrist zu erreichen. Ein Hinweis des Gerichts gemäß § 265 StPO ist wohl nicht geboten, da der BGH in seiner Entscheidung davon ausgeht, dass die Angeklagten sich gegen die Vorwürfe nicht erfolgreicher als geschehen hätten verteidigen können. Schließlich muss die Verwaltung Nr. 76 Abs. 2 S. 4 AStBV ändern, der noch von der alten Rechtsprechung ausgeht.

5. Strafzumessung bei vGA im Halbeinkünfteverfahren

Zum Schluss seiner Entscheidung führt der Senat zur Strafzumessung bei vGA im Halbeinkünfteverfahren aus, dass es hinsichtlich der ESt einschließlich SolZ grundsätzlich keine Notwendigkeit für eine Reduktion des sich unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens steuerlich ergebenden Hinterziehungsbetrags für Zwecke der Strafzumessung gibt. Da der Gesetzgeber mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei der Gesellschaft einerseits sowie der Berücksichtigung lediglich des hälftigen Zuflusses verdeckter Gewinnausschüttungen bei dem Gesellschafter andererseits ohnehin eine Angleichung der Belastung an andere Einkunftsarten angestrebt hat und vorliegend das LG bereits bei den Besteuerungsgrundlagen für den Angeklagten günstigen Annahmen ausgegangen ist, ergibt sich kein Bedarf einer Absenkung des sich steuerrechtlich ergebenden Hinterziehungsumfangs für die Strafzumessung. Eine mit verfassungsrechtlichen oder strafrechtlichen Grundprinzipien unvereinbare Doppelbelastung ist bei einer solchen Strafzumessung nicht gegeben.

Das Gericht korrigiert damit seine Entscheidung vom 20.12.17 (1 StR 464/17, PStR 18, 81), in der noch von einer zu kompensierenden Doppelbelastung die Rede war.

Günstig bei Einzeltat:
50.000 EUR-Grenze
mangels Addition
nicht überschritten

Laufende Verfahren

Halbeinkünfte-
verfahren:
Hinterziehungs-
betrag wird nicht
abgesenkt