

HRRS-Nummer: HRRS 2010 Nr. 137

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2010 Nr. 137, Rn. X

---

**BGH 1 StR 491/09 - Urteil vom 16. Dezember 2009 (LG Hildesheim)**

**Rechtsfehlerhafte Beweiswürdigung beim Vorwurf der Mitwirkung an einem Umsatzsteuerkarussell (überspannte Anforderungen; Wertungsfehler und Erörterungsmängel); Steuerhinterziehung (Vorsatz; Leichtfertigkeit; Steuerverkürzung).**

§ 370 AO; § 378 AO; § 15 StGB; § 261 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Wenn eine möglicherweise an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligte GmbH selbst Steuern und Sozialversicherungsabgaben zahlt, ist dies kein entlastendes Indiz dar (UAS. 107), wenn die Gesellschaft nicht die Funktion eines "Missing Traders", sondern die des "Distributors" wahrnimmt. Lediglich Missing Trader verschwinden zumeist bereits nach kurzer Zeit wieder vom Markt, da sie keine Umsatzsteuer abführen, obwohl sie Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis schreiben, und deshalb schneller entdeckt werden können. Bei den übrigen Firmen in einem Umsatzsteuerkarussell ist es eher von Vorteil, wenn sie sich zumindest formal steuerehrlich und rechtstreu verhalten, weil bei ihnen die Steuererstattungen anfallen.

2. Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO bedarf es keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes für möglich hält und billigend in Kauf nimmt. Es ist daher für einen Tatvorsatz nicht erforderlich, dass die Angeklagten ihre Einbindung in ein objektiv vorliegendes Umsatzsteuerkarussell sicher erkannt hatten.

3. Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird.

4. Im Zusammenhang mit Umsatzsteuerkarussellen kann insbesondere von Bedeutung sein, ob die Angeklagten für die von ihren italienischen Vertragspartnern verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern gemäß § 18e UStG Bestätigungsabfragen an das Bundesamt für Finanzen (jetzt: Bundeszentralamt für Steuern) gerichtet haben. Auch Mängel in der Buchführung und der Dokumentation der Transportvorgänge können für ein sorgfaltswidriges Vorgehen im Hinblick auf steuerliche Pflichten sprechen.

5. Eine Ordnungswidrigkeit gemäß § 378 AO kommt bei nicht vorsätzlichem Handeln der Angeklagten allerdings nur in Betracht, wenn der Vorsteuerabzug unzulässig war, weil es sonst an einer Steuerverkürzung fehlt. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) steht allein der Umstand, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wissen konnte noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen "Mehrwertsteuerbetrug" einbezogen war, dem Vorsteuerabzug aber nicht entgegen. Selbst wenn der Umsatz den objektiven Kriterien einer Lieferung genügt (Verschaffung der Verfügungsmacht an den betreffenden Gegenständen, vgl. Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, § 3 Abs. 1 UStG 1999) und die Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG zu beurteilen wäre, ist der Vorsteuerabzug jedoch zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Hildesheim vom 29. Januar 2009 aufgehoben.

2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten vom Vorwurf der Steuerhinterziehung in neun Fällen aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. Die Strafkammer konnte sich keine sichere Überzeugung von einem vorsätzlichen Handeln der Angeklagten im Rahmen von Umsatzsteuerkarussellgeschäften verschaffen. Gegen diese Freisprüche wendet sich die Staatsanwaltschaft mit ihren Revisionen, die sie auf formelle und sachlich-rechtliche Beanstandungen stützt. Die vom Generalbundesanwalt vertretenen Rechtsmittel haben mit der Sachrüge Erfolg. Eines Eingehens auf die erhobenen Verfahrensrügen bedarf es daher nicht. 1

#### I.

1. Den Angeklagten wird in der Anklage vom 20. Juli 2006 vorgeworfen, bewusst an einem Umsatzsteuerkarussell teilgenommen und dadurch Umsatzsteuern in Höhe von mehr als einer Million DM hinterzogen zu haben. Ihnen liegt zur Last, im Zeitraum von September 2000 bis einschließlich Juli 2001 gemeinschaftlich handelnd als Geschäftsführer der Firma T. GmbH mit Sitz in G. (im Folgenden: T. GmbH) gegenüber dem Finanzamt Gi. mit Hinterziehungsvorsatz in neun Fällen unrichtige monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben zu haben, indem sie aus Rechnungen der Firma R. mit Sitz in F. über die Lieferung von Computerteilen jeweils zu Unrecht Vorsteuern in einer Höhe zwischen 11.583 DM (für September 2000) und 617.967 DM (für Juni 2001) geltend gemacht haben. Hierdurch seien zu Unrecht Vorsteuerbeträge erstattet und geschuldete Umsatzsteuern verkürzt worden. Eine Vorsteuerabzugsberechtigung habe insoweit nicht bestanden, weil die Angeklagten zu keinem Zeitpunkt Verfügungsmacht über die behaupteten Warenlieferungen gehabt und damit keine Lieferungen im Sinne von § 15 UStG erhalten hätten. Vielmehr hätten die Rechnungen der Firma R. lediglich zur Erschleichung von Vorsteuern im Rahmen eines "Umsatzsteuerkarussells" gedient. 2

2. Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen: 3

a) Die Angeklagten waren jahrelang in der Computerbranche als Einkaufsleiter (S.) bzw. im Verkauf (V.) beschäftigt. Um selbstständig tätig werden zu können, gründeten sie gemeinsam die T. GmbH und nahmen mit ihr seit Ende März / Anfang April des Jahres 2000 am Rechtsverkehr teil. Die Geschäftsführung oblag den Angeklagten gemeinsam. Eingetragener Unternehmenszweck war unter anderem "Import und Export jeder Art sowie Vermittlung von Import- und Exportgeschäften im In- und Ausland". 4

Das Geschäftsprinzip der T. GmbH bestand darin, durch akquisitorische Maßnahmen (z.B. per Telefon, Telefax oder E-Mail) für von Kundenseite gesuchte Artikel Lieferanten und für Anbieter Kunden zu suchen. Im Gegensatz zu einer bloßen Vermittlung von Geschäftsabschlüssen wurden die Geschäfte dergestalt abgewickelt, dass die T. GmbH sowohl gegenüber den Lieferanten als auch gegenüber den Abnehmern als Vertragspartner auftrat. Die Angeklagten kauften bei günstigen Anbietern Computerteile ein, für die sie Abnehmer hatten. Lieferanten und Abnehmer waren ganz überwiegend Firmen aus Deutschland, Österreich, Italien und England. Bei übereinstimmenden Angeboten und Nachfragen wurde das Geschäft jeweils "kaufmännisch" abgewickelt, d.h. einerseits wurden die Waren beim Lieferanten bestellt, andererseits wurde die Kundenanfrage bestätigt. Die Leistungen erbrachte die T. GmbH gegenüber den Lieferanten und den Erwerbern jeweils im eigenen Namen. Dabei entschieden die Angeklagten, wie die Lieferungen zu erfolgen hatten. Ganz überwiegend beauftragten sie große Logistikfirmen mit dem Transport der Waren. Sie wiesen die Firmen an, die Waren direkt bei den Lieferanten abzuholen und unmittelbar zu den Kunden oder für diese zur Abholung zu einem nahe gelegenen Speditionslager zu bringen. 5

Obwohl die Geschäftsabwicklung weitgehend "störungsfrei" erfolgte, kam es in einzelnen Fällen zu Mängelrügen oder Korrespondenz wegen Mengendifferenzen in den Leistungsverhältnissen. Geschäftsbeziehungen der T. GmbH bestanden auch zu der in Deutschland ansässigen Firma R. und zu mehreren italienischen Firmen, die - unter Einschaltung der T. GmbH - Umsatzsteuerkarussellgeschäfte von und nach Italien betrieben. Nach Einschätzung der Strafkammer stellten sich aus Sicht der Angeklagten die Geschäftsvorgänge mit der Lieferantin, der Firma R., und den italienischen Abnehmern als normale und unverdächtige Vorgänge dar. Die T. GmbH habe bestimmt, wer die Waren wohin zu transportieren hatte und wie in Gewährleistungsfällen zu verfahren war. Sie hatte deshalb nach Auffassung der Strafkammer auch die Verfügungsmacht über die gehandelten Waren. 6

b) Die Geschäftsräume der T. GmbH befanden sich in G. in einem scheunenartigen Gebäude. Ob die im Erdgeschoss 7

befindlichen Lagerräume tatsächlich regelmäßig genutzt wurden, konnte nicht geklärt werden. Das Gebäude stand im Eigentum der Mutter der Angeklagten V.; die steuerliche Beratung im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung und die Finanzbuchhaltung lag in den Händen eines Steuerberaterbüros.

Das Belegwesen der T. GmbH war im Zeitraum von Mai bis November 2000 sehr unübersichtlich und unvollständig. Im 8  
September 2000 fand bei der Gesellschaft eine Umsatzsteuerprüfung statt, bei der beanstandet wurde, dass teilweise nicht steuerbare Umsätze als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt worden waren. Der Steuerberater der T. GmbH empfahl deshalb den Angeklagten, die zu einzelnen Geschäftsabwicklungen (Ein- und Verkauf) gehörenden Unterlagen zusammen aufzubewahren. Für jeden Monat wurden danach sog. Monatsordner angelegt. Gleichwohl wurde das Ablagesystem nicht konsequent verfolgt, sodass häufig der Nachweis des jeweiligen Einkaufs oder des Verkaufs fehlte und die Waren nicht vollständig zugeordnet werden konnten. Transportbelege befanden sich teilweise nicht beim Vorgang, sondern bei "losen" Unterlagen. Die Frachtunterlagen enthielten regelmäßig nur Angaben zu Anzahl und Gewicht der Packstücke sowie zu Absender und Empfänger und ließen deshalb keinen "zweifelsfreien" Rückschluss auf den Inhalt der Sendungen zu. Eine lückenlose Zuordnung der Frachtunterlagen zu den einzelnen Geschäftsunterlagen war der Strafkammer daher nicht möglich. Die Sortierung der Papiere, die Erstellung von Ablichtungen und die Vorbereitung der Unterlagen für das Steuerbüro oblag der als Halbtagskraft bei der T. GmbH beschäftigten Zeugin C., der Schwester der Angeklagten V.

c) Seit Beginn der Geschäftstätigkeit der T. GmbH gehörte die italienische Firma K. mit Sitz in der Provinz Ba. (im 9  
Folgenden: Firma K.) zu ihren Kunden. Die Firma K. war Teil eines von Italien aus operierenden "Umsatzsteuerkarussells". Davon hatten die Angeklagten jedoch keine Kenntnis. Die Firma K. wurde von den italienischen Staatsbürgern P. und B. geleitet. Den Kontakt der T. GmbH zu B. hatte der Zeuge D., der Betreiber der Firma R., vermittelt. Die Firma K. trat gegenüber der T. GmbH sowohl als Käuferin als auch als Verkäuferin von Waren auf. Erst geraume Zeit nach Begründung der Geschäftsbeziehung mit der Firma K. kam es dann auch zum geschäftlichen Kontakt mit der Firma R.. Die Frachtunterlagen dokumentieren Kontakte zwischen den beiden Firmen seit September 2000. Den Angeklagten war nach den Urteilsfeststellungen nicht bekannt, dass hinter der Firma R. wiederum die Firma K. stand.

In der Folgezeit kam es zwischen der Firma R. und der T. GmbH zu einer lebhaften Geschäftsbeziehung. Die von der 10  
Firma R. in einem Inlandsgeschäft gekauften Waren lieferte die T. GmbH umsatzsteuerfrei weiter an Firmen im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Empfänger von Warenlieferungen waren hauptsächlich deutsche, österreichische und italienische Firmen sowie ein Unternehmen aus England. Obwohl Teile aus einer Gesamtlieferung, die die Firma R. der T. GmbH in Rechnung gestellt hatte, an eine österreichische und eine englische Firma geliefert worden waren, standen nach den Feststellungen der Strafkammer am Ende der durchgeführten Ermittlungen nur die italienischen Firmen im Verdacht, dem Umsatzsteuerkarussell anzugehören.

In der überwiegenden Zahl der Fälle handelte die T. GmbH mit "Warenpaketen"; d.h. es bestand eine Übereinstimmung 11  
zwischen der von der Firma R. gelieferten und der von der T. GmbH weiterverkauften Ware. Nur in einzelnen Fällen wurde ein bei der Firma R. eingekauftes "Warenpaket" in Teillieferungen an verschiedene Abnehmer aufgesplittet. Die in der Anklage bezeichneten Geschäftsvorgänge betreffen Warenbewegungen, bei denen die Firma R. als Lieferantin für die T. GmbH auftrat. Dabei stammten die Waren jeweils von der italienischen Firma K., die wie die Firma R. von B. beherrscht wurde. Als Zwischenhändler zwischen den Firmen K. und R. wurden die auf Veranlassung B. s in Deutschland gegründeten Firmen PC und Pa. eingeschaltet, die gegenüber den deutschen Steuerbehörden als importierende Firmen auftraten. Ihrer Pflicht, die Umsatzsteuer auf die innergemeinschaftlichen Erwerbe der von der Firma K. aus Italien bezogenen Waren an das Finanzamt anzumelden und abzuführen, kamen diese Firmen nicht nach. Vielmehr berechneten sie die Waren unter Einkaufspreis an die Firma R. weiter, der dadurch ein Wettbewerbsvorteil verschafft wurde. Die T. GmbH veräußerte die jeweils von der Firma R. erworbenen Waren mit unterschiedlichen Preisaufschlägen an ihre Kunden weiter.

d) In neun Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September 2000 bis Juli 2001 (mit Ausnahme der Monate 12  
Oktober 2000 und Januar 2001) machte die T. GmbH Vorsteuerbeträge von jeweils etwa 30.000 DM bis 694.000 DM geltend. Der Ausgleich von Erstattungsforderungen erfolgte durch Überweisung auf eines der Firmenkonten oder durch Verrechnung mit anderweitigen Steuerforderungen.

Auf die hohen Erstattungsforderungen reagierte das Finanzamt Gi. bereits seit dem Monat Mai 2000 mit 13  
Kontrollmitteilungen, darunter auch an das für die Firma R. zuständige Finanzamt F.. Obwohl das Finanzamt F. noch nicht geantwortet hatte, wies das Finanzamt Gi. im Hinblick auf bislang unverdächtige Reaktionen anderer Finanzämter auf die Kontrollmitteilungen auch eine für den Monat Juni 2001 geltend gemachte Erstattungssumme von mehr als 694.000 DM an.

e) Die seit August 2001 gegen die Verantwortlichen der Firmen R., PC und Pa. geführten Ermittlungsverfahren führten trotz bestehender Haftbefehle und einer internationalen Fahndung nicht zur Ergreifung der mutmaßlichen Täter. Nach Auffassung der Strafkammer ermöglichte die "spezifische Handelstätigkeit" der T. GmbH, die in einer ständig "offenen" Suche nach Lieferanten und Abnehmern bestanden habe, den Drahtziehern des Umsatzsteuerkarussells, der T. GmbH gezielt neue Geschäftskontakte zuzuführen. Hierdurch habe diese Gesellschaft "instrumentalisiert" werden können, ohne dass "notwendigerweise" die Angeklagten hiervon Kenntnis erhielten. 14

3. Im Ermittlungsverfahren haben die Angeklagten die Tatvorwürfe bestritten; in der Hauptverhandlung haben sie sich zu den ihnen zur Last liegenden Taten nicht eingelassen. 15

4. Die Strafkammer hat die Angeklagten aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. 16

Sie ist der Ansicht, dass den Angeklagten die ihnen vorgeworfenen Taten nicht mit der für eine Verurteilung ausreichenden Sicherheit nachgewiesen werden konnten. Nach der Durchführung der Beweisaufnahme seien nicht zu überwindende Zweifel an der Kenntnis der Angeklagten von ihrer Einbindung in das von Italien aus gesteuerte Umsatzsteuerkarussell bzw. an einer fehlenden Verfügungsmacht hinsichtlich der gehandelten Waren verblieben. 17

## II.

Die Freisprüche haben keinen Bestand. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft haben mit der Sachrüge Erfolg; denn die Beweiswürdigung hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 18

a) Allerdings muss es das Revisionsgericht grundsätzlich hinnehmen, wenn der Tatrichter einen Angeklagten freispricht, weil er Zweifel an seiner Täterschaft nicht zu überwinden vermag. Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatrichters. 19

Es kommt nicht darauf an, ob das Revisionsgericht angefallene Erkenntnisse anders gewürdigt oder Zweifel überwunden hätte. Die revisionsgerichtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob dem Tatrichter Rechtsfehler unterlaufen sind. Dies ist in sachlich-rechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; vgl. nur BGH wistra 2008, 22, 24; 2007, 18, 19; jeweils m.w.N.). Rechtsfehlerhaft ist es auch, wenn sich der Tatrichter bei seiner Beweiswürdigung darauf beschränkt, die einzelnen Belastungsindizien gesondert zu erörtern und auf ihren jeweiligen Beweiswert zu prüfen, ohne eine Gesamtabwägung aller für und gegen die Täterschaft sprechenden Umstände vorzunehmen (vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung, unzureichende 1; BGH NSTz 1983, 133; jeweils m.w.N.). Der Überprüfung unterliegt ebenfalls, ob überspannte Anforderungen an die für die Verurteilung erforderliche Gewissheit gestellt worden sind (st. Rspr.; BGH NSTz-RR 2005, 147; NSTz 2004, 35, 36; wistra 1999, 338, 339; jeweils m.w.N.). 20

b) Hier erweist sich die Beweiswürdigung in mehrfacher Hinsicht als rechtsfehlerhaft. 21

aa) Das Landgericht hat überspannte Anforderungen an die richterliche Überzeugungsbildung gestellt. Es hat im Rahmen der Würdigung einzelner Indizien mehrfach die Formulierung verwendet, dass belastende Schlüsse, die aus der jeweiligen Hilfstatsache gezogen werden können, nicht zwingend seien (z.B. UA S. 31, 32, 81, 85, 97). Es hat dann diese die Angeklagten belastenden Schlüsse nicht gezogen. Damit hat es unrichtige Maßstäbe an die tatrichterliche Überzeugungsbildung angelegt. Diese Vorgehensweise legt die Annahme nahe, dass das Landgericht den Zweifelsgrundsatz rechtsfehlerhaft schon auf einzelne Indizatsachen angewandt und so den Blick dafür verloren hat, dass auch Indizien, die einzeln nebeneinander stehen, aber jeweils für sich einen Hinweis auf die Täterschaft des Angeklagten enthalten, in ihrer Gesamtheit die Überzeugung des Tatrichters von dessen Schuld begründen können (vgl. BGH NSTz-RR 2000, 45). 22

Dieser Fehler ist auch nicht im Hinblick auf die vom Landgericht als Gesamtwürdigung (UA S. 104 ff.) bezeichneten abschließenden Erwägungen ohne Auswirkung geblieben. Denn das Landgericht geht auch hier von einem unrichtigen Ansatz aus. Es stellt erkennbar die Indizien nicht mit ihrem jeweiligen Beweiswert in die Gesamtwürdigung ein, sondern prüft, ob die nach der bisherigen Beweiswürdigung verbliebenen belastenden Indizien geeignet sind, seine "verbleibenden Zweifel" zu beseitigen. Umstände, die das Landgericht bereits nach der Einzelwürdigung der Indizien als für einen Tatnachweis nicht ausreichend ausgeschieden hat, werden in diese abschließende Würdigung nicht mehr einbezogen. So werden belastende Umstände wie, dass die T. GmbH lediglich für die belieferte Firma A. eine Warenkreditversicherung abgeschlossen hat (UA S. 94), dass die Angeklagten bei den Firmen Ve. und Pam. die Umsatzsteueridentifikationsnummern nicht überprüft haben (UA S. 68) und dass von einem auf den Betreiber der am Umsatzsteuerkarussell beteiligten Firma PC registrierten Mobiltelefon mit der T. GmbH telefoniert worden ist - was ein 23

Hinweis auf Direktkontakte sein konnte (UA S. 103) -, nicht mehr erwähnt. Das Gericht hat dabei nicht beachtet, dass Belastungsindizien, die isoliert für einen Tatnachweis nicht ausreichen, in ihrer Gesamtheit eine tragfähige Grundlage für die Überzeugung von der Täterschaft sein und die für eine Verurteilung notwendige Überzeugung des Tatgerichts begründen können. An der erforderlichen Gesamtwürdigung aller für und gegen die Täterschaft sprechenden Umstände fehlt es hier (vgl. BGHR StPO § 261 Beweismwürdigung, unzureichende 1; BGH NSTZ 1983, 133; jeweils m.w.N.).

bb) Die Beweismwürdigung des Landgerichts enthält weitere Wertungsfehler.

24

Nach Auffassung der Strafkammer stellt der Umstand, dass die T. GmbH Steuern und Sozialversicherungsabgaben zahlte, ein die Angeklagten entlastendes Indiz dar (UA S. 107), weil hierdurch zum Ausdruck komme, dass die Gesellschaft nicht nur für kurze Dauer und lediglich zur Umsatzsteuerhinterziehung gegründet worden sei (UA S. 99). Dies hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Denn in dem von der Strafkammer festgestellten Umsatzsteuerkarussell nimmt die von den Angeklagten geleitete Gesellschaft nicht die Funktion eines "Missing Traders", sondern die des "Distributors" wahr. Missing Trader waren die Firmen PC sowie Pa., weil sie die Computerteile umsatzsteuerfrei aus Italien bezogen und unter dem Einkaufspreis an den "Buffer", die Firma R., weiterverkauften. Lediglich Missing Trader verschwinden aber zumeist bereits nach kurzer Zeit wieder vom Markt, da sie keine Umsatzsteuer abführen, obwohl sie Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis schreiben, und deshalb schneller entdeckt werden können. Bei den übrigen Firmen in einem Umsatzsteuerkarussell ist es eher von Vorteil, wenn sie sich zumindest formal steuerehrlich und rechtstreu verhalten, weil bei ihnen die Steuererstattungen anfallen. Sie können daher länger am Markt aktiv sein und sogar zusätzlich legale Geschäfte betreiben. Es ist damit für diese Firmen von großer Bedeutung, dass sie nicht als Teil eines Umsatzsteuerkarussells erkannt werden. Der Umstand, dass die T. GmbH Steuern und Sozialabgaben abgeführt hat, durfte daher allenfalls als neutral, nicht aber als für die Angeklagten entlastend gewertet werden.

25

cc) Die Beweismwürdigung kann auch deshalb keinen Bestand haben, weil sie insgesamt lückenhaft ist.

26

(1) Es fehlt bereits an einer ausreichenden Auseinandersetzung mit der Frage nach einem möglichen Tatmotiv. Die Strafkammer beschränkt sich auf die nicht näher belegte Feststellung, dass ein Motiv der Angeklagten für einen Einstieg in ein Umsatzsteuerkarussell im September 2000 nicht erkennbar sei (UA S. 25). Sie berücksichtigt hierbei nicht, dass die zu hohen (UA S. 23) und betriebswirtschaftlich nicht gerechtfertigten (UA S. 100) Geschäftsführergehälter ein Motiv für die Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell mit zusätzlichen Umsätzen und Gewinnen sein konnten. Es hätte im Hinblick darauf, dass die Angeklagten mehrjährige Erfahrungen in der sog. Computerbranche gesammelt hatten, der Erörterung bedurft, aus welchen Gründen die Angeklagten sich von der Ertragslage nicht gedeckte Geschäftsführergehälter genehmigten und diese selbst in einer schweren Liquiditätskrise der Gesellschaft nicht verringerten. Die Feststellung, die Festsetzung der Höhe der Geschäftsführergehälter sei eine falsche unternehmerische Entscheidung gewesen, die nicht zu bewerten sei, genügt angesichts der Branchenkenntnisse der Angeklagten den an die Beweismwürdigung zu stellenden Anforderungen nicht.

27

(2) Die Beweismwürdigung ist auch deshalb lückenhaft, weil die Strafkammer - obwohl sie vom Vorliegen eines Umsatzsteuerkarussells ausgeht - sich mit der Frage nicht auseinandersetzt, worin der Vorteil der italienischen Drahtzieher des Umsatzsteuerkarussells lag. Es liegt fern, dass diese den deutschen Geschäftspartnern hohe Vorsteuererstattungen verschaffen wollten, ohne selbst hieran zu partizipieren. Es hätte deshalb der Erörterung bedurft, ob die Geschäftsführergehälter deshalb überhöht waren, um auf diese Weise von der T. GmbH erlangte Erstattungsbeträge unauffällig den italienischen Hintermännern zuzuleiten. Zwar fällt der wesentliche "Gewinn" eines Umsatzsteuerkarussells zumeist bei den als Importeuren auftretenden Missing Tradern an; jedoch sind - wie auch hier festgestellt - die Umsatzsteuerkarusselle oft so ausgestaltet, dass auch die übrigen an dem Karussell beteiligten Firmen eine Gewinnspanne haben, die sich aus einem unterschiedlichen Nettopreis bei An- und Verkauf ergibt. Sollen diese Gewinne ganz oder zum Teil an Hintermänner weitergegeben werden, müssen sie über Entnahmen, Geschäftsführergehälter oder aufgrund von Scheinrechnungen aus den Firmen entnommen werden.

28

(3) Lückenhaft ist auch die Würdigung der Aussage der Zeugin C. Nach deren Angaben waren beide Angeklagte urlaubsbedingt abwesend, als Anfang März 2001 bei der T. GmbH eine Rechnung der Firma R. über gelieferte Drucker einging. Dieser Rechnung waren Frachtpapiere beigelegt, aus denen erkennbar war, dass die erworbenen Drucker von der Firma K. stammten und zunächst zu einem deutlich höheren Preis an die Firma PC verkauft worden waren, als dem, den die Firma R. dann der T. GmbH in Rechnung stellte (UA S. 61). Nach der Würdigung der Strafkammer war den Angeklagten dieser Umstand wegen ihrer gleichzeitigen Urlaubsabwesenheit nicht aufgefallen. Diese Würdigung ist lückenhaft, weil die Strafkammer die Möglichkeit nicht erwogen hat, dass es sich bei der Aussage der Zeugin C., der Schwester der Angeklagten V., um eine Gefälligkeitsaussage handeln könnte. Denn es ist eher fern liegend, dass die beiden Geschäftsführer die Abwicklung eines derartigen Geschäfts während einer schweren Liquiditätskrise der

29

Gesellschaft einer als Halbtagskraft eingesetzten gelernten Kosmetikerin (UA S. 12) allein überlassen haben.

(4) Bei der Frage, ob die Angeklagten einen Tatvorsatz hatten, hätte sich die Strafkammer mit dem Umstand auseinandersetzen müssen, dass nach den von ihr getroffenen Feststellungen die Warenströme in beide Richtungen liefen, weil die Firma K. gegenüber der T. GmbH sowohl als Käuferin als auch als Verkäuferin auftrat (UA S. 12). Da der übliche Weg einer Ware vom Hersteller, ggf. über einen Importeur, zu einem Großhändler und von diesem über einen Einzelhändler zum Kunden führt, ist der Handel in umgekehrter Richtung oder zwischen zwei Händlern auf derselben Handelsebene nur in Ausnahmefällen - z.B. zur Ergänzung des Warensortiments - sinnvoll. Die Kammer hätte daher erörtern müssen, worin sich die Computerteile, die die Firma K. von der T. GmbH kaufte, von denen unterschieden, welche sie an die T. GmbH lieferte. Handelte es sich im Wesentlichen um gleichartige Produkte, wäre dies ein Umstand, der den Angeklagten hätte auffallen müssen. 30

(5) Die Ausführungen der Strafkammer zur Aufspaltung der Kaufpreiszahlungen durch die T. GmbH in einen sofort gezahlten Rechnungsnettobetrag und die erst später gezahlte Umsatzsteuer (UA S. 70 ff.), beziehen ebenfalls nicht alle rechtlich bedeutsamen Aspekte ein. Das Landgericht sieht in dieser Aufspaltung im Hinblick auf die angespannte Liquiditätssituation der T. GmbH "plausible wirtschaftliche Gründe" (UA S. 73). Es berücksichtigt dabei aber die steuerliche Bedeutung der Umsatzsteuer für Unternehmer als bloß durchlaufender Posten nicht. Die T. GmbH als Unternehmerin konnte die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bereits im Rahmen der nächsten Umsatzsteuervoranmeldung gegenüber dem Finanzamt geltend machen und entsprechende Erstattungen erhalten. Im Hinblick auf die für Unternehmer gegebene Kostenneutralität der Umsatzsteuer lag es somit eher fern, gerade die Umsatzsteuer erst später an den Verkäufer zu zahlen. Bei Liquiditätsschwierigkeiten hätte es genügt, einen beliebigen Teil des Bruttopreises zu stunden. Es hätte daher der Erörterung durch das Landgericht bedurft, aus welchem Grund die Aufspaltung gerade zwischen Nettopreis und Umsatzsteuer vorgenommen worden ist. Die Abspaltung der Umsatzsteuer deutet eher auf unseriöses Geschäftsgebahren hin. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass nach den Feststellungen der Strafkammer die Angeklagte V. per E-Mail mit B. die Zahlung des "Mehrwertsteuerbetrages" an diesen und nicht etwa an die als Verkäuferin auftretende Firma R. vereinbart hat. 31

(6) Soweit die Strafkammer ausführt, sie habe sich nicht die Überzeugung verschaffen können, dass ein Treffen vom 5. bis 7. Juni 2001 im Hotel M. in Br., an dem unter anderem die Italiener B. und P. für die Firma K., der Zeuge D. für die Firma R. und für die Firma Au. deren Inhaber L. teilgenommen haben (UA S. 25 f., 52), ein "konspiratives Treffen" gewesen sei, enthält die Beweiswürdigung ebenfalls Erörterungsmängel. Die Strafkammer hat zwar berücksichtigt, dass die von der T. GmbH bezahlten Übernachtungs- und Verzehrrrechnungen über mehr als 1.200 DM ein gegen die Angeklagten sprechendes Indiz sei. Sie hält es dabei aber für eine bloße Vermutung, dass vor den festgestellten Überweisungen von 1,3 Mio. DM noch Gesprächsbedarf bestand (UA S. 57). Die Strafkammer hat bei dieser Bewertung nicht in die Beweiswürdigung einbezogen, dass das Geschäftsessen mit den nach den Feststellungen der Strafkammer zu den Umsatzsteuerkarussell gehörenden Geschäftspartnern genau in dem Monat stattfand, als einmalig der weitaus höchste Vorsteuerbetrag von mehr als 617.000 DM geltend gemacht wurde. Dieser Umstand durfte bei der Gesamtwürdigung nicht außer Betracht bleiben. 32

dd) Durchgreifenden rechtlichen Bedenken begegnen auch die Erwägungen der Strafkammer zu einem E-Mail-Verkehr mit dem Drahtzieher im Umsatzsteuerkarussell B. 33

(1) Ein Rechtsfehler kann auch darin liegen, dass eine nach den Feststellungen nicht nahe liegende Schlussfolgerung gezogen wurde, ohne dass konkrete Gründe angeführt sind, die dieses Ergebnis stützen können. Denn es ist weder im Hinblick auf den Zweifelssatz noch sonst geboten, zugunsten des Angeklagten Tatvarianten zu unterstellen, für deren Vorliegen keine zureichenden Anhaltspunkte erbracht sind (st. Rspr.; vgl. nur BGH NStZ-RR 2003, 371; BGH, Urt. vom 21. Juni 2007 - 5 StR 532/06). So verhält es sich auch hier. 34

Bei dem E-Mail-Verkehr zwischen B. und der Angeklagten V. handelt es sich um einen Schriftverkehr, der von EDV-Experten der Steuerfahndung F. auf dem sichergestellten Firmencomputer der Firma R. aus gelöschten Dateien ("posta eliminata") wiederhergestellt werden konnte (UA S. 28). Die E-Mails waren von dem Rechner der Firma K. an die Firma R. weitergeleitet worden. Aus diesen E-Mails ergibt sich unter anderem, dass B. die Angeklagte V. gebeten hatte, ihm den steuerpflichtigen Betrag sofort und die Mehrwertsteuer erst innerhalb von 30 Tagen zu bezahlen. Die Angeklagte V. war damit einverstanden, bat aber, statt 1 DM pro Artikel zukünftig 2 DM zu erhalten, da sie ansonsten "zu auffällig" wären, und es viel besser sei, die Aufmerksamkeit von niemandem zu wecken. Nach den Feststellungen der Strafkammer hat dieser E-Mail-Verkehr auch in der Geschäftskorrespondenz zwischen der Firma R. und der T. GmbH ihren Niederschlag gefunden, da anschließend die T. GmbH von der Firma R. bezogene Waren mit einem Aufschlag von 2 DM pro Artikel an die Firma Ve. in N. weiterverkaufte. 35

Die Strafkammer hat zwar erkannt, dass dieser Ablauf nicht einer normalen Geschäftsabwicklung entspricht, sondern einen gesteuerten Warendurchfluss darstellt. Sie hält es aber für nicht zwingend, dass die Angeklagten den kriminellen Hintergrund durchschauten. Als Grund hierfür nennt die Strafkammer "wettbewerbsrechtliche Gründe", die die Firma K. abgehalten haben könnten, die Firma Ve. direkt zu beliefern, sondern ein "Umgebungsgeschäft" durchzuführen. Gegen eine systematische Kontrolle der Warenlieferungen und Preisgestaltung im Verhältnis der Firmen K. und T. GmbH spreche, dass sich der sichergestellte E-Mail-Verkehr nur auf eine konkrete Lieferung beziehe (UA S. 31 f.). Eine aktive Steuerung des Umsatzsteuerkarussells durch B. über einen längeren Zeitraum hätte aber weitere Auffälligkeiten erwarten lassen, die nicht vorhanden seien (UA S. 104). Diese Erwägungen halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 36

Für die Annahme, dass "wettbewerbsrechtliche Gründe" die Ursache für die Einschaltung deutscher Firmen in den Handel zwischen zwei italienischen Firmen gewesen sein könnten, liefern die vom Landgericht getroffenen Feststellungen keinerlei Anhaltspunkte. Lediglich der Zeuge D. hat angegeben, dass B. die Lieferumwege mit "Gebietsschutzgründen" erklärt habe (UA S. 50). 37

Selbst wenn aus der Sicht der Angeklagten solche wettbewerbsrechtlichen Gründe bestanden haben könnten, hätte das Landgericht aber jedenfalls erörtern müssen, aus welchen Gründen es dann aus der Sicht der Angeklagten für die Umgehung einer "Herstellerklausel" (UA S. 32) der Einschaltung gleich mehrerer deutscher Firmen in einer Lieferkette bedurft hätte. Denn mehrere Zwischenhändler verteuern die Ware nur unnötig. 38

(2) Soweit das Landgericht zugunsten der Angeklagten gewertet hat, dass kein weiterer verdächtiger E-Mail-Verkehr aufgefunden worden ist, lässt es außer Betracht, dass es nahe liegt, dass solche E-Mails zu Verdeckungszwecken jeweils sofort gelöscht wurden. Auch der bei der Firma R. sichergestellte E-Mail-Verkehr entstammte Dateien, die bereits gelöscht waren und nur durch EDV-Experten mit Spezialsoftware wiederhergestellt werden konnten. 39

Das Landgericht hätte daher bei der Frage des Tatvorsatzes der Angeklagten erörtern müssen, ob es mit der Annahme, die Angeklagten seien gutgläubig gewesen, vereinbar ist, wenn sie den Schriftverkehr über so wichtige Fragen wie die der Preisgestaltung mit der Firma K. gerade nicht in die Firmenunterlagen der T. GmbH aufgenommen haben. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass diese Art der Geschäftsabwicklung und Preisgestaltung nicht dem Geschäftskonzept der Gesellschaft entsprach, von einander unabhängige Käufer und Verkäufer zu finden, um dann jeweils selbst als Vertragspartner aufzutreten. 40

c) Die Freisprüche können auch deshalb keinen Bestand haben, weil das Landgericht zu hohe rechtliche Anforderungen an die subjektive Tatseite gestellt hat. Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO bedarf es keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes für möglich hält und billigend in Kauf nimmt. Entgegen der Ansicht der Strafkammer (UA S. 109) war es daher für einen Tatvorsatz nicht erforderlich, dass die Angeklagten ihre Einbindung in ein objektiv vorliegendes Umsatzsteuerkarussell sicher erkannt hatten. Bedingter Tatvorsatz kam vielmehr auch dann in Betracht, wenn die Angeklagten angesichts der ihnen bekannten Umstände die Einbindung der T. GmbH in ein Umsatzsteuerkarussell mit den Firmen R. und K. für möglich hielten und dies auch billigten. 41

### III.

Für die neue Hauptverhandlung bemerkt der Senat: 42

Sollte sich auch die neue Strafkammer nicht von einem Tatvorsatz der Angeklagten überzeugen können, wird sie Gelegenheit haben, gemäß § 82 Abs. 1 OWiG die in der Anklage bezeichnete Tat zugleich unter dem Gesichtspunkt einer Ordnungswidrigkeit zu beurteilen. Bestehen - wie hier - Anhaltspunkte dafür, dass sich die Angeklagten zumindest leichtfertig verhalten haben, kommt ein Freispruch vom Vorwurf der Steuerhinterziehung wegen nicht erwiesenen Tatvorsatzes nur in Betracht, wenn zugleich geprüft wird, ob sich die Angeklagten einer Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerhinterziehung im Sinne von § 378 AO schuldig gemacht haben. 43

aa) Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (vgl. Jäger in Klein, AO 10. Aufl. 2009 § 378 Rdn. 20 m.w.N.). Dies liegt hier bei den in der Computerbranche erfahrenen Angeklagten nicht fern. 44

Von Bedeutung kann insoweit insbesondere sein, ob die Angeklagten für die von ihren italienischen Vertragspartnern verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern gemäß § 18e UStG Bestätigungsabfragen an das Bundesamt für Finanzen (jetzt: Bundeszentralamt für Steuern) gerichtet haben. Auch Mängel in der Buchführung und der Dokumentation der Transportvorgänge können für ein sorgfaltswidriges Vorgehen im Hinblick auf steuerliche Pflichten 45

sprechen.

bb) Eine Ordnungswidrigkeit gemäß § 378 AO kommt bei nicht vorsätzlichem Handeln der Angeklagten allerdings nur in Betracht, wenn der Vorsteuerabzug unzulässig war, weil es sonst an einer Steuerverkürzung fehlt. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) steht allein der Umstand, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wissen konnte noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen "Mehrwertsteuerbetrug" einbezogen war, dem Vorsteuerabzug nicht entgegen (vgl. die Nachweise bei BFH DStR 2007, 1524, 1528). Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind, können auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (EuGH, Ur. vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel u.a., DStR 2006, 1274, Rz. 52; vom 12. Januar 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen Ltd. u.a., DStR 2006, 133, Rz. 55; vgl. auch EuGH, Ur. vom 11. Mai 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries, DStR 2006, 897, 900, Rz. 33; BFH DStR 2007, 1524, 1528; DStRE 2005, 43).

Selbst wenn der Umsatz den objektiven Kriterien einer Lieferung genügt (Verschaffung der Verfügungsmacht an den betreffenden Gegenständen, vgl. Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, § 3 Abs. 1 UStG 1999) und die Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG zu beurteilen wäre, ist der Vorsteuerabzug jedoch zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (EuGH, Optigen, aaO, Rz. 52 und 55 sowie EuGH, Kittel u.a., aaO, Rz. 60 und 61).