

HRRS-Nummer: HRRS 2013 Nr. 709

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2013 Nr. 709, Rn. X

BGH 1 StR 318/12 - Urteil vom 19. März 2013 (LG Landshut)

Umsatzsteuerhinterziehung durch den Einsatz eines Missing Traders oder durch die Verschleierung des Erwerbers (vermeintlich steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung: Voraussetzungen der Versagung; Begriff des Abnehmers/Erwerbers; Vorsteuerabzug; Erklärungszurechnung bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft; Vollendung bei geringfügigen Erstattungsbeträgen/Vergütungsbeträgen); wirksamer Eröffnungsbeschluss bei Steuerhinterziehung (Umgrenzungsfunktion; Anklageschrift).

§ 370 AO; § 41 AO; § 168 Satz 2 AO; § 6a UStG; § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG; § 15 UStG; § 18 Abs. 3 UStG; § 3 UStG; § 200 StPO; § 1 Abs. 2 KBV

Leitsätze des Bearbeiters

1. Bei einem zunächst unerkannten Vorliegen einer Organschaft gilt die für eine Organgesellschaft abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung nicht auch als Erklärung für den Organträger. Wegen der auch bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft weiterhin bestehenden zivilrechtlichen Selbständigkeit einer Organgesellschaft wirken die für diese abgegebenen Steuererklärungen allein für die Organgesellschaft und nicht für und gegen ein sie beherrschendes Unternehmen.
2. Die Organgesellschaft schuldet keine Umsatzsteuern, weil sie gemäß § 2 Nr. 2 UStG nicht als Unternehmerin selbständig tätig wird, und muss deshalb auch keine Umsätze anmelden. Eine dennoch erfolgte Umsatzsteuerveranlagung der Organgesellschaft muss rückgängig gemacht werden, wenn sich nachträglich das Vorliegen einer Organschaft herausstellt. Dies bedeutet umgekehrt aber auch, dass im Falle des Vorliegens einer Organschaft eine für die Organgesellschaft abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung jedenfalls insoweit nicht unrichtig oder unvollständig ist, als von dieser getätigte Umsätze dort nicht aufgenommen wurden.
3. Zu den Voraussetzungen für die Annahme einer Organschaft.
4. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGHSt 57, 32) entfällt die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung dann, wenn der Lieferer bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, im Empfängerstaat Umsatzsteuer zu hinterziehen, wenn sonst der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgehen würde. Es bestehen nebeneinander zwei Versagungsgründe: Die beiderseitige kollusive Täuschung und die einseitige Verschleierung der Identität des Erwerbers durch den Steuerpflichtigen unter Verstoß gegen die Pflichten zum Buch- und Belegnachweis, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen.
5. Es bleibt offen, ob eine Steuerpflicht einer innergemeinschaftlichen Lieferung trotz Vorliegens der objektiven Voraussetzungen auch dann in Betracht kommt, wenn dem Unternehmer - der nicht über die Identität des Abnehmers täuscht - nur bekannt ist, dass der Abnehmer, den er nach seinen Belegen und buchmäßigen Aufzeichnungen als Abnehmer führt, seine steuerlichen Verpflichtungen im Bestimmungsmitgliedstaat nicht erfüllt.
6. Abnehmer (Leistungsempfänger) bei Lieferungen i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG und damit Erwerber bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist derjenige, dem der liefernde Unternehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Maßgeblich ist, wer nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Abnehmer (Erwerber) ist somit derjenige, der nach dem der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis die Verfügungsmacht erhalten soll. Ob diese Person auch auf eigene Rechnung tätig ist, spielt keine Rolle. Handelt z.B. ein Strohmann oder Treuhänder im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, ist daher er, nicht aber sein Auftraggeber Abnehmer. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erlaubt die Feststellung, der Empfänger der

Lieferung habe die mit Hilfe der bezogenen Lieferungen ausgeführten Umsätze nicht versteuert, für sich genommen nicht den Schluss, nicht der Vertragspartner ("Missing Trader"), sondern eine andere Person sei Empfänger der Lieferung. Darüber hinaus ist die ordnungsgemäße Erfüllung von Steuererklärungspflichten kein Tatbestandsmerkmal der Unternehmereigenschaft (vgl. BFHE 219, 422; vgl. aber zur Unternehmereigenschaft bei Einbindung in ein auf die Verkürzung von Umsatzsteuer ausgelegtes Hinterziehungssystem BGH wistra 2011, 264). Zu einem Einzelfall widersprüchlicher Feststellungen.

7. Ist für eine gemäß wirksame Umsatzsteueranmeldung eine Zustimmung der Finanzbehörde erforderlich, kann sich diese für die Anwendung der Steuerhinterziehung nicht aus der Kleinbetragsverordnung (KBV) ergeben. Die Kleinbetragsverordnung ersetzt nicht die im Falle eines angemeldeten Erstattungsbetrages erforderliche Zustimmung des Finanzamts. Sie setzt eine als Steuerfestsetzung geltende Steueranmeldung voraus. Auch aus dem Umstand, dass in der Verwaltungspraxis regelmäßig eine Zustimmung zu einer Auszahlung erteilt wird, wenn der sich aus einer Steueranmeldung ergebende Erstattungsbetrag 2.500 Euro nicht übersteigt, ergibt sich keine Zustimmung, wenn sie nicht tatsächlich erteilt und dem Steuerpflichtigen bekannt (gemacht) worden ist. Auch die in der Praxis übliche Nichtauszahlung von Erstattungsbeträgen unter einem Euro kann eine gemäß § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung des Finanzamts nicht ersetzen.

8. Sollte die Finanzverwaltung ein Umsatzsteuerguthaben zurückgehalten haben, das den erstrebten Verkürzungsumfang übersteigt, würde dies bei einer unzutreffend zugrunde gelegten steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung für sich allein nicht die Annahme rechtfertigen, der Steueranspruch sei nicht ernsthaft gefährdet gewesen. Er wäre bereits dann gefährdet, wenn die Möglichkeit bestünde, dass die Voraussetzungen einer Versagung der Steuerbefreiung für durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen sich nicht erweisen oder die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG sich nicht widerlegen lassen könnten, obwohl sie tatsächlich nicht gegeben sind.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Landshut vom 5. Dezember 2011 mit den Feststellungen 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 jeweils wegen Steuerhinterziehung zu Geldstrafen von 300 Tagessätzen zu je 220 Euro (Angeklagter K.) bzw. 120 Euro (Angeklagter H.) verurteilt. Zudem hat es ausgesprochen, dass wegen einer konventionswidrigen Verfahrensverzögerung von den verhängten Geldstrafen jeweils 60 Tagessätze als verbüßt gelten. Im Übrigen hat es die Angeklagten vom Vorwurf der Steuerhinterziehung durch unberechtigte Geltendmachung von Vorsteuern für Drucker zugunsten der I. GmbH freigesprochen. 1

Die Angeklagten wenden sich mit ihren Revisionen gegen die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung. Sie machen ein Verfahrenshindernis geltend und rügen im Übrigen die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Zudem haben sie jeweils sofortige Beschwerde gegen die Kostenentscheidung im angefochtenen Urteil eingelegt. Die Staatsanwaltschaft hat ihre zu Ungunsten der Angeklagten eingelegten und auf die Sachrüge gestützten Revisionen auf die Strafaussprüche beschränkt, die sie für nicht mehr schuldangemessen mild hält. 2

Ein Verfahrenshindernis liegt nicht vor. Die vom Generalbundesanwalt jeweils teilweise vertretenen Revisionen der Staatsanwaltschaft und der Angeklagten führen - bei unwirksamer Rechtsmittelbeschränkung der Staatsanwaltschaft - jeweils bereits auf die Sachrüge zur vollständigen Aufhebung des angefochtenen Urteils zugunsten der Angeklagten, die Revisionen der Staatsanwaltschaft sowohl zulasten als auch zugunsten der Angeklagten (§ 301 StPO). Einer Erörterung der von den Angeklagten erhobenen Verfahrensrügen bedarf es daher nicht mehr. Der Teilfreispruch ist gegenstandslos und entfällt. 3

A

Urteilsgründe des angefochtenen Urteils

4

I.

Abgeurteilt ist die in Mittäterschaft beider Angeklagter begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Einreichung einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die I. GmbH (im Folgenden: I.), die wegen des Vorliegens einer umsatzsteuerlichen Organschaft beim Organträger, der IP. AG (im Folgenden: IP.) zu einer Steuerverkürzung geführt habe. Das Landgericht ist der Ansicht, dass diese Steuererklärung als Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehe. Der Angeklagte K. war zur Tatzeit Vorstandsvorsitzender der IP., der Angeklagte H. Geschäftsführer der I. 5

Der Wertung, dass die für die I. eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 unrichtig gewesen sei, liegt die Feststellung zugrunde, dass die I. italienische und spanische "Missing Trader" beliefert habe, was den Angeklagten bei Abgabe dieser Steuererklärung ebenso bekannt gewesen sei wie der Umstand, dass diese innergemeinschaftlichen Lieferungen wegen missbräuchlichen Verhaltens nicht umsatzsteuerbefreit und daher als steuerpflichtig anzumelden gewesen seien. 6

II.

Das Landgericht hat im Wesentlichen folgenden Sachverhalt festgestellt: 7

1. Seit dem 25. August 2000 hielt die IP. alle Geschäftsanteile an der B. GmbH (im Folgenden: B.), die wiederum seit dem 22. Dezember 2000 sämtliche Anteile an der I. hielt. Vorstandsvorsitzender der IP. war der Angeklagte K. ; Geschäftsführerin der I. war zunächst im Zeitraum vom 17. April 2001 bis zum 15. Dezember 2001 A. (UA S. 13). Der Angeklagte H. übernahm am 16. Dezember 2001 die Geschäftsführung der I. Leitungsaufgaben hatte er - im Vorgriff auf seine Geschäftsführerbestellung - allerdings bereits schon kurz zuvor wahrgenommen (UA S. 20). Seine Bestellung wurde am 16. Januar 2002 ins Handelsregister eingetragen (UA S. 20). Dem früheren Mitangeklagten O., der bis zum 8. April 2003 Vorstandsmitglied der IP. war (UA S. 12), wurde bei der I. am 9. Mai 2001 (UA S. 13) und bei der B. am 13. Juni 2001 (UA S. 13) Einzelprokura erteilt. 8

Nach der Vornahme von Umstrukturierungen gliederte die IP. sowohl die B. als auch die I. organisatorisch, finanziell und wirtschaftlich "in den Konzern" ein. Die IP. erledigte dabei sämtliche Buchhaltungsarbeiten für die I. Nachdem das Finanzamt deswegen zunächst für die Zeit ab 1. Januar 2002 das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) aller drei Gesellschaften mit der IP. als Organträger angenommen hatte, teilte es am 28. Mai 2003 der I. mit, dass es nun bereits für die Zeit ab 1. Juni 2001 vom Vorliegen einer Organschaft ausgehe. Nach den Feststellungen war der Angeklagte K. kein faktischer Geschäftsführer der I.; er war in das operative Geschäft der I. nicht eingebunden, nahm keinen Einfluss darauf und erteilte den jeweiligen Geschäftsführern im operativen Geschäftsfeld auch keine Anweisungen (UA S. 21). 9

Die I. übernahm für den IP. -Konzern den internationalen Vertrieb von Computerkomponenten. In der am 15. April 2001 eröffneten Niederlassung in Ol. wurde das sog. Trading betrieben (UA S. 18). Dorthin wechselte im April 2001 ein Großteil der Belegschaft des Vertriebsbüros der ehemaligen Firma S. in E., die nach Durchsuchungen wegen des Verdachts der Beteiligung an Umsatzsteuerhinterziehungen italienischer und spanischer Firmen insolvent geworden war (UAS. 15 f.). 10

Bereits bei seinen Einstellungsverhandlungen hatte der Angeklagte H. den Angeklagten K. darüber informiert, dass gegen ihn im Hinblick auf seine Tätigkeit bei der Firma S. ein Ermittlungsverfahren wegen Umsatzsteuerhinterziehung anhängig sei, weil Abnehmer der Firma S. als "Missing Trader" verdächtigt würden. Beide Angeklagte waren sich darüber einig, dass die verdächtigten Firmen, die sich aus Durchsuchungsbeschlüssen ergaben, nicht von der I. beliefert werden sollten (UA S. 19). Außerdem kamen sie überein, dass zur Vermeidung der Einbeziehung der I. in ein Umsatzsteuerkarussell oder der Belieferung von "Missing Tradern" Maßnahmen zu ergreifen seien. Deshalb sollten die Seriennummern der "durchlaufenden Waren" in das Warenwirtschaftssystem aufgenommen werden. Zudem sollten u.a. eine Auskunftsdatei zur Überprüfung der Kunden angelegt und deren Umsatzsteueridentifikationsnummer vor jedem Geschäft überprüft werden (UA S. 19). Anhand der vorhandenen Daten sollte tagesaktuell das Bestätigungsverfahren nach § 18e UStG durchgeführt werden (UA S. 22). 11

2. Die Niederlassung der I. in Ol. belieferte im Veranlagungszeitraum 2001 u.a. die italienischen Firmen T. und F. sowie die spanischen Firmen M., U. und C. (UA S. 24). Bei diesen Firmen handelte es sich ausnahmslos um sog. "Missing Trader", die als "Scheingesellschaften" nur zum Zweck der Umsatzsteuerhinterziehung "zwischengeschaltet" worden waren, um den wirklichen Abnehmern einen Vorsteuerabzug (aus Rechnungen über Inlandslieferungen) zu ermöglichen. Sie verkauften die Waren an die wirklichen italienischen und spanischen Abnehmer weiter und wiesen in den diesbezüglichen Ausgangsrechnungen die italienische bzw. spanische Umsatzsteuer aus. Die Abnehmer machten aus diesen Rechnungen gegenüber den Finanzbehörden Vorsteuern geltend. Demgegenüber führten die genannten "Missing Trader" die bei ihnen anfallende Umsatzsteuer zu keiner Zeit ab. Sie waren jeweils nur wenige Monate am 12

Markt tätig.

Gegenüber der I. offenbarten die "Missing Trader" ihre Abnehmer nicht. Allerdings nahmen die bei der I. tätigen Vertriebsmitarbeiter bereits im Zeitpunkt der einzelnen Lieferungen in Kauf, dass die im jeweiligen Bestimmungsland vorgesehene Umsatzbesteuerung durch Verschleierungsmaßnahmen und falsche Angaben gezielt umgangen werden sollte, um den tatsächlichen Abnehmern einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu verschaffen. Sie nahmen weiter in Kauf, dass diese "missbräuchliche Praxis" bei innergemeinschaftlichen Lieferungen keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG auslöste (UA S. 6). Ihnen war bewusst, dass sie sich an einem Umsatz beteiligten, der in eine "Mehrwertsteuerhinterziehung" einbezogen war, und billigten dies stillschweigend (UA S. 39). Dabei wirkten sie kollusiv mit den Verantwortlichen der "Missing Trader" zusammen, um die Hinterziehung der im Bestimmungsland geschuldeten Umsatzsteuern zu ermöglichen (UA S. 8). Der Umsatz mit den genannten Firmen belief sich im Jahr 2001 auf insgesamt 23.703.416,48 Euro, davon entfielen nur 58.438,10 Euro auf die Zeit bis zum 31. Mai 2001 (UA S. 6).

3. In den Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2001 für die I. wurden die Umsätze aus den verfahrensgegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen - vorbereitet "durch die Mitarbeiter der Buchhaltung der IP." - als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG erklärt (UA S. 55).

4. Spätestens seit der Durchsuchung der Geschäftsräume der IP. und der I. am 3. Dezember 2002 und der dabei erfolgten Bekanntgabe der Einleitung von Steuerstrafverfahren wegen falscher Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahr 2001 rechneten beide Angeklagte damit, dass die I. "Missing Trader" beliefert hatte und insoweit keine Umsatzsteuerbefreiungen in Anspruch nehmen konnte. Ihnen kam es aber darauf an, durch Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen für das Jahr 2001 das beim Finanzamt Landshut anhängige Besteuerungsverfahren möglichst schnell zum Abschluss zu bringen, um die Freigabe eines vom Finanzamt bis zur Klärung des Sachverhalts gesperrten Umsatzsteuerguthabens der IP. in Höhe von 5 Mio. Euro (UA S. 56) zu erreichen (UA S. 6).

Wie mit dem Angeklagten K. abgesprochen, erklärte der Angeklagte H. gegenüber dem Finanzamt Fürstfeldbruck in der Umsatzsteuerjahreserklärung der I. für das Jahr 2001 am 24. März 2003 die getätigten Umsätze aus den Geschäften mit den genannten italienischen und spanischen Firmen in Höhe von mehr als 23,7 Mio. Euro (23.703.416,48 Euro) als steuerfreie Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S.v. § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG (UA S. 6, 58). Die nach Auffassung des Landgerichts hierauf entfallende und hinterzogene Umsatzsteuer betrug 3.277.497,18 Euro (UA S. 58). Insgesamt bezifferte der Angeklagte H. in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. den verbleibenden Überschuss auf 30.448.505,46 DM und errechnete unter Berücksichtigung des Vorauszahlungssolls (in Form eines Überschusses aus den Umsatzsteuervoranmeldungen von 30.448.505,32 DM) einen Erstattungsanspruch von 0,14 DM (UA S. 58).

Wegen der Unkenntnis der Angeklagten vom Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft enthielt die Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. sämtliche Umsätze aus dem Jahr 2001; demgegenüber waren die Umsätze der I. in der von dem Angeklagten K. am 23. April 2003 für die IP. beim Finanzamt Landshut eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung nicht enthalten (UA S. 5, 57).

5. Eine Auszahlung des sich aus der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die I. ergebenden Erstattungsbetrages von 0,14 DM durch die Finanzbehörden fand nicht statt. Vielmehr erging am 11. Juni 2003 gegen die I. ein Umsatzsteuerbescheid für 2001, in dem wegen der vom Finanzamt angenommenen Organschaft eine Zahllast von 12.412.964 Euro festgesetzt wurde. Die IP. beglich diesen Betrag (UA S. 58).

6. Gegen den am 9. Juli 2003 gegenüber der IP. erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2001, der einen Erstattungsanspruch von 7.772.459 Euro festsetzte, legte die IP. Einspruch ein, um nach Feststellung der Steuerfreiheit der verfahrensgegenständlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen die Erhöhung ihres Umsatzsteuerguthabens um 4.317.840 Euro zu erreichen.

Am 16. November 2006 verständigten sich die IP. und das Finanzamt Landshut dahingehend, dass 92 Prozent der ab 1. Juni 2001 getätigten Umsätze, also 21.753.381,03 Euro, bei ihr als Organträgerin zu versteuern seien, was bei einem Steuersatz von 16 Prozent eine Umsatzsteuerschuld von 3.000.466,35 Euro ergab. Die Umsatzsteuerschulden der IP. und der I. wurden fristgerecht bezahlt (UA S. 7, 58).

III.

Das Landgericht ist der Auffassung, dass die Angeklagten mit der Abgabe einer unrichtigen

Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die I. durch den Angeklagten H. am 24. März 2003 gemeinschaftlich (§ 25 Abs. 2 StGB) eine Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) begangen haben.

1. Die Steuerverkürzung ergebe sich daraus, dass die hier (wegen missbräuchlichen Verhaltens) steuerpflichtigen Umsätze aus den innergemeinschaftlichen Lieferungen weder in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. noch in derjenigen der IP. als steuerpflichtig erklärt worden seien (UA S. 117). Stattdessen habe der Angeklagte H. nach Absprache mit dem Angeklagten K. diese Umsätze in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. unrichtig als umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen angemeldet, obwohl beide Angeklagte damit gerechnet hätten, dass die Voraussetzungen dieser Steuerbefreiung nicht gegeben waren (UA S. 117). 22

2. Die Umsatzsteuerpflicht bestehe deswegen, weil nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei (UA S. 118). Ein "derart betrügerischer Missbrauch" liege jedenfalls dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst an einem in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogenen Umsatz beteilige. Dabei komme es nicht darauf an, ob er die Umsatzsteuerhinterziehung selbst begangen habe, es genüge vielmehr, wenn ihm diese bekannt sei (UA S. 119). Zur Versagung der Steuerfreiheit müsse objektiv feststehen, dass der Unternehmer die missbräuchliche oder betrügerische Praxis des Erwerbers kannte oder sich daran beteiligte. Für die Versagung der Umsatzsteuerbefreiung genüge es, dass der Steuerpflichtige gewusst habe oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen sei (UA S. 119). Dies sei hier der Fall gewesen, denn die Zwischenschaltung der "Missing Trader" habe allein der Vermeidung einer Erwerbsbesteuerung der Lieferungen der I. in Italien bzw. Spanien gedient. 23

Die innergemeinschaftlichen Kontrollmitteilungen seien gezielt dadurch umgangen worden, dass die "Missing Trader" nur kurzzeitig am Markt gewesen seien, also zum Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Kontrollmitteilungen bereits nicht mehr existiert hätten (UA S. 120). 24

3. Das Wissen der Vertriebsmitarbeiter der I. hat das Landgericht in entsprechender Anwendung des § 166 BGB der I. als Unternehmer zugerechnet (UA S. 120). 25

4. Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 UStG habe die I. nicht beanspruchen können, weil die Vertriebsmitarbeiter hätten erkennen können und auch erkannt hätten, dass die "Missing Trader" zum Zwecke der Mehrwertsteuerhinterziehung bloß formal zwischengeschaltet worden waren (UA S. 121). 26

5. Zwischen der IP. als Organträger und der I. habe zum 1. Juni 2001 eine umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) bestanden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die I. finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die IP. eingegliedert worden. Mit der Erteilung der Einzelprokura an den früheren Mitangeklagten O. am 30. Mai 2001 sei die Eingliederung in die IP., die über ihre Beteiligung an der B. die I. beherrscht habe, abgeschlossen gewesen (UA S. 121). 27

6. Trotz der Annahme, dass nicht die I., sondern wegen des Vorliegens einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft die IP. als Organträger Schuldnerin der Umsatzsteuer aus den Umsätzen mit den "Missing Tradern" gewesen sei, hat das Landgericht eine vollendete Umsatzsteuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die I. angenommen. Wegen der Organschaft sei der erstrebte Taterfolg statt bei der I. bei der IP. als Organträgerin eingetreten. 28

Der Umstand, dass die Tathandlung in der Abgabe einer Steueranmeldung (Umsatzsteuerjahreserklärung) mit einem Erstattungsbetrag von 0,14 DM liege, der nicht ausbezahlt worden sei, stehe der Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung nicht entgegen. Aus § 1 Abs. 2 der Kleinbetragsverordnung ergebe sich, dass in einem solchen Fall eine Erstattung generell nicht stattfindet, sodass es einer ausdrücklichen Zustimmung nicht bedürfe. Deshalb stehe gemäß § 168 Satz 2 AO die (unrichtige) Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, was die Steuerverkürzung bewirke (UA S. 8, 122). 29

7. Den Umstand, dass entgegen der Vorstellung der Angeklagten in der zweiten Jahreshälfte 2001 nicht die I., sondern aufgrund der Organschaft die IP. Steuerschuldnerin hinsichtlich der Umsätze mit den "Missing Tradern" gewesen sei, hat das Landgericht als unbeachtliche Abweichung des tatsächlichen von dem von den Angeklagten vorgestellten Kausalverlauf gewertet (UA S. 8). Diese Fehlvorstellung schließe daher den Tatvorsatz der Angeklagten nicht aus (UA S. 8, 131). 30

B.

Rechtsmittel der Angeklagten

31

Die Revisionen der Angeklagten haben Erfolg; ihre sofortigen Beschwerden gegen die Kostenentscheidung im angefochtenen Urteil sind gegenstandslos. 32

I.

Verfahrensvoraussetzungen 33

Ein Verfahrenshindernis besteht nicht. Entgegen der Auffassung der Revisionen fehlt es auch nicht an der in jeder Lage des Verfahrens zu beachtenden Verfahrensvoraussetzung einer wirksamen Anklageschrift (§ 200 StPO) und - daran anknüpfend - einem wirksamen Eröffnungsbeschluss. 34

1. Eine Anklage ist nur dann unwirksam mit der Folge, dass das Verfahren wegen Fehlens einer Prozessvoraussetzung einzustellen ist, wenn etwaige Mängel dazu führen, dass die Anklage ihrer Umgrenzungsfunktion nicht genügt (vgl. BGH, Beschluss vom 9. Februar 2012 - 1 StR 148/11, BGHSt 57, 138 Rn. 6, mwN). Bei Steuerhinterziehungen genügt zur Wahrung der Umgrenzungsfunktion regelmäßig die Benennung der Daten der Steuererklärungen, in denen unrichtige Angaben enthalten sein sollen, der Steuerarten und der Veranlagungszeiträume; denn diese Umstände gewährleisten eine Unterscheidung von anderen denkbaren strafbaren Verhaltensweisen (BGH, Beschluss vom 27. Mai 2009 - 1 StR 665/08, wistra 2009, 465). 35

2. Ausgehend von diesen Maßstäben ist hier sowohl die Anklageschrift als auch der Eröffnungsbeschluss wirksam. Die Anklageschrift, an die der Eröffnungsbeschluss anknüpft, erfüllt noch ihre Funktion, die angeklagten Taten der Hinterziehung von Umsatzsteuer ausreichend zu umschreiben. 36

a) Durch die Benennung der am 24. März 2003 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die I. als Tathandlung war der Tatvorwurf einer mit dieser Steuererklärung begangenen Umsatzsteuerhinterziehung als historisches Ereignis (§ 264 StPO) ausreichend genau beschrieben und damit hinreichend umgrenzt. Die in der Anklageschrift vorgenommene Bezeichnung von Art und Umfang unrichtiger Angaben lässt die Umgrenzung der von der Anklage umfassten Tatvorwürfe unberührt; sie hat lediglich für die Informationsfunktion der Anklage Bedeutung (vgl. BGH, Beschluss vom 27. Mai 2009 - 1 StR 665/08, wistra 2009, 465). Der Umstand, dass die Anklageschrift insoweit lediglich unberechtigte Vorsteuerabzüge (§ 15 UStG), nicht aber zu Unrecht als umsatzsteuerfrei behandelte innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) benannt hat, berührt daher die Wirksamkeit von Anklage und Eröffnungsbeschluss nicht. 37

b) Soweit das Tatgericht darauf abstellt, dass die von Mitarbeitern der I. veranlassten innergemeinschaftlichen Lieferungen auch nicht als steuerpflichtige Umsätze in die am 23. April 2003 für die IP. eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 Eingang gefunden haben, ist auch dies von Anklage und Eröffnungsbeschluss erfasst. Denn die Anklage legt beiden Angeklagten auch hinsichtlich dieser Steuererklärung ein Vergehen der Steuerhinterziehung zur Last. Für die Umgrenzungsfunktion dieses (weiteren) Tatvorwurfs i.S.d. § 264 StPO gilt das oben Gesagte entsprechend. 38

II.

Revisionen der Angeklagten 39

Die Revisionen der Angeklagten haben bereits mit der Sachrüge Erfolg; eines Eingehens auf die erhobenen Verfahrensrügen bedarf es daher nicht mehr. Die Urteilsfeststellungen tragen den Schuldspruch wegen vollendeter Steuerhinterziehung weder hinsichtlich der für die I. abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 (nachfolgend 1.) noch bezüglich der für die IP. eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 (nachfolgend 2.). Der vom Landgericht ausgesprochene Teilfreispruch "im Übrigen" geht ins Leere (nachfolgend 3.). Die Sache ist zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landgericht zurückzuverweisen, weil eine abschließende Entscheidung in der Revisionsinstanz nicht in Betracht kommt (nachfolgend 4.). 40

1. Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen rechtfertigen eine Verurteilung der Angeklagten wegen einer in Mittäterschaft begangenen vollendeten Umsatzsteuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die I. (§ 370 Abs. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 3 UStG) nicht. 41

a) Die Urteilsfeststellungen belegen bereits keine Tathandlung. 42

Eine tatbestandsmäßige Handlung i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht, wer "den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht". Unrichtig wären die Angaben in der für die I. eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung hier dann, wenn die Umsätze mit den "Missing Tradern" in diese Steuererklärung als steuerpflichtige Umsätze aufzunehmen gewesen wären. Dies belegen die Urteilsfeststellungen indes nicht. 43

aa) Das Landgericht ist erkennbar von der Annahme ausgegangen, dass beim zunächst unerkannten Vorliegen einer Organschaft die für eine Organgesellschaft (hier: die I.) abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung als Erklärung für den Organträger (hier: die IP.) gilt und die Frage der Richtigkeit und Vollständigkeit der Erklärung sich danach richtet, welche Umsätze der Organgesellschaft der Organträger als eigene Umsätze anzumelden gehabt hätte. Dies trifft jedoch nicht zu. 44

Die für die I. abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung wäre auch im Falle einer bestehenden Organschaft nicht als Steuererklärung für die IP. als Organträger zu behandeln gewesen. Wegen der auch bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft weiterhin bestehenden zivilrechtlichen Selbständigkeit einer Organgesellschaft wirken die für diese abgegebenen Steuererklärungen allein für die Organgesellschaft und nicht für und gegen ein sie beherrschendes Unternehmen. 45

Allerdings treffen im Falle einer Organschaft alle steuerlichen Erklärungspflichten, die sich aus § 18 UStG ergeben, allein den Organträger (vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, 63. Lfg., § 2 Rn. 144). Die Organgesellschaft schuldet in einem solchen Fall keine Umsatzsteuern, weil sie gemäß § 2 Nr. 2 UStG nicht als Unternehmerin selbständig tätig wird, und muss deshalb auch keine Umsätze anmelden. Aus diesem Grund muss eine Umsatzsteueranmeldung der Organgesellschaft rückgängig gemacht werden, wenn sich nachträglich das Vorliegen einer Organschaft herausstellt (Klenk aaO Rn. 145). Dies bedeutet umgekehrt aber auch, dass im Falle des Vorliegens einer Organschaft eine für die Organgesellschaft abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung jedenfalls insoweit nicht unrichtig oder unvollständig ist, als von dieser getätigte Umsätze dort nicht aufgenommen wurden. Denn die getätigten Umsätze gelten nicht als ihre Umsätze, sondern als die des Organträgers. 46

bb) Die für die I. eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 wäre aber dann unrichtig, wenn die vom Landgericht angenommene Organschaft in Wirklichkeit gar nicht vorgelegen hat und die Umsätze mit den "Missing Tradern" zudem als steuerpflichtige Umsätze anzumelden gewesen wären. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist indes nicht tragfähig festgestellt. 47

(1) Zwar belegen die Urteilsfeststellungen das Vorliegen der vom Landgericht angenommenen umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der IP. und der I. ab dem 1. Juni 2001 nicht. Da aber nicht ausgeschlossen werden kann, dass hierzu weitere Feststellungen getroffen werden können, kann der Senat nicht ohne weiteres zum Nachteil der Angeklagten vom Nichtvorliegen einer Organschaft ausgehen. 48

(a) Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG voraus, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Rechtliche Folge einer Organschaft ist, dass die Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG) und die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten wie auch die Steuerschuldnerschaft allein den Organträger treffen (vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, 63. Lfg., § 2 Rn. 144; Korn in Bunjes, UStG, 12. Aufl., § 2 Rn. 138). Das (zivilrechtliche) Innenverhältnis der beteiligten Unternehmen ist hiervon nicht betroffen. Vielmehr gilt der Grundsatz, dass derjenige Beteiligte am Organkreis, aus dessen Umsätzen die an das Finanzamt gezahlten Umsatzsteuerbeträge herrühren, im Innenverhältnis der Organschaft auch die Steuerlast zu tragen hat (vgl. BGH, Urteil vom 29. Januar 2013 - II ZR 91/11, DStR 2013, 478, 480). 49

(b) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs setzt die für die Annahme einer Organschaft erforderliche Eingliederung ein Verhältnis der Über- und Unterordnung zwischen einer Organgesellschaft als "untergeordneter Person" und dem sog. Organträger voraus (vgl. BFH, Urteil vom 7. Juli 2011 - V R 53/10, DStR 2011, 2044, 2045 mwN). Die neben der finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederung erforderliche organisatorische Eingliederung erfordert dabei, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (BFH aaO mwN). 50

Die organisatorische Eingliederung besteht zwischen zwei Kapitalgesellschaften insbesondere bei einer Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen der beiden Gesellschaften. Darüber hinaus kann sich die organisatorische Eingliederung auch aus einer (teilweisen) personellen Verflechtung über die Geschäftsführungsorgane ergeben, wenn dem Organträger eine Willensdurchsetzung in der Organgesellschaft 51

möglich ist (BFH, Urteil vom 7. Juli 2011 - V R 53/10, DStR 2011, 2044, 2046). Zwar reicht es für die eine organisatorische Eingliederung begründende personelle Verflechtung aus, dass der oder die Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Mitarbeiter des Organträgers sind (BFH aaO). Demgegenüber genügt es aber nicht, dass ein leitender Mitarbeiter des Mehrheits- oder Alleingeschafters nur Prokurist bei der vermeintlichen Organgesellschaft ist, während es sich bei dem einzigen Geschäftsführer der vermeintlichen Organgesellschaft um eine Person handelt, die weder Mitglied der Geschäftsführung noch leitender Angehöriger des Mehrheits- bzw. Alleingeschafters ist (BFH, Urteil vom 28. Oktober 2010 - V R 7/10, DStR 2011, 308, 309). In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen. Voraussetzung für diese schwächste Form der organisatorischen Eingliederung ist jedoch, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind (vgl. BFH, Urteil vom 3. April 2008 - V R 76/05, BStBl. II 2008, 905; vgl. auch die weiteren Nachweise aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im BMF-Schreiben vom 7. März 2013 zur umsatzsteuerrechtlichen Organshaft - GZ IV D 2 - S 7105/11/10001).

(c) Nach diesen Grundsätzen wird die für die Annahme des Vorliegens einer Organshaft zwischen der IP. als Muttergesellschaft und der I. als Tochtergesellschaft der B. und damit als Enkelgesellschaft der IP. erforderliche organisatorische Eingliederung von den Urteilsfeststellungen nicht getragen. Es fehlt die erforderliche personelle Verflechtung zwischen Mutter- und Enkelgesellschaft und eine sich hieraus ergebende Beherrschung der Enkelgesellschaft I. durch die IP. Institutionell abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten der IP. und Eingriffe in die laufende Geschäftsführung der I. sind ebenfalls nicht festgestellt. 52

Vielmehr war der Angeklagte K. nach den Urteilsfeststellungen kein faktischer Geschäftsführer der I.; er war in das operative Geschäft der I. nicht eingebunden, nahm keinen Einfluss darauf und erteilte den jeweiligen Geschäftsführern im operativen Geschäftsfeld auch keine Anweisungen (UA S. 21). Geschäftsführerin der I. war seit dem 17. April 2001 A. (UA S. 13). Der Angeklagte H. wurde erst zum 16. Dezember 2001 Geschäftsführer der I., nachdem er bereits wenige Tage zuvor im Vorgriff hierauf Leitungsaufgaben wahrgenommen hatte (UA S. 20). Eine Beherrschung der I. durch die IP. in der laufenden Geschäftsführung ab 1. Juni 2001 ist damit nicht festgestellt. Zwar war nach den Urteilsfeststellungen dem früheren Mitangeklagten O., der bis zum 8. April 2003 Vorstandsmitglied der IP. war (UA S. 12), bei der I. am 9. Mai 2001 (UA S. 13) und bei der B. am 13. Juni 2001 (UA S. 13) Einzelprokura erteilt worden. Dies genügt jedoch für die erforderliche personelle Verflechtung mit der IP. nicht, da nicht festgestellt ist, dass die zu dieser Zeit als Geschäftsführerin der I. bestellte A. Mitglied der Geschäftsführung oder leitende Angehörige der IP. war. 53

(d) Der Senat kann allerdings nicht ausschließen, dass sich weitere Feststellungen treffen lassen, welche die Annahme einer umsatzsteuerlichen Organshaft doch noch rechtfertigen könnten. 54

(2) Auch die Wertung des Landgerichts, bei den Umsätzen mit den "Missing Tradern" handele es sich wegen missbräuchlichen Verhaltens nicht um umsatzsteuerbefreite Umsätze, wird von den Urteilsfeststellungen nicht getragen. Vielmehr hat das Landgericht die Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für die tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen auf widersprüchliche Feststellungen gestützt. Solche Feststellungen lassen eine abschließende Beurteilung, ob das Landgericht mit Recht vom Wegfall der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung wegen missbräuchlichen Verhaltens ausgegangen ist, nicht zu. 55

(a) Innergemeinschaftliche Lieferungen sind unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG). 56

Die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Darüber hinaus bestehen bei Lieferungen (abgesehen von den Fällen der Lieferung neuer Fahrzeuge) weitere, in der Person des Erwerbers zu erfüllende Voraussetzungen. Nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG muss es sich beim Abnehmer der Lieferung entweder um einen Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder um eine juristische Person handeln, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat. Der Erwerb des Gegenstands der Lieferung muss nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG in allen Fällen beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen. 57

(b) Nach der auf der Grundlage einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH, Urteil vom 7. Dezember 2010, Rechtssache R, C-285/09, NJW 2011, 203) ergangenen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2010 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32) entfällt allerdings die Steuerbefreiung dann, wenn der Lieferer bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, im 58

Empfängerstaat Umsatzsteuer zu hinterziehen, wenn sonst der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgehen würde. Es bestehen nebeneinander zwei Versagungsgründe:

(aa) Der erste Versagungsgrund - beiderseitige kollusive Täuschung - beruht darauf, dass die nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung erforderliche Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsland verhindert wird, wenn der Lieferer mit dem Abnehmer kollusiv zusammenwirkt und dabei die Identität des Abnehmers verschleiert. Denn maßgeblich für die Steuerbefreiung sind der zwischen innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb bestehende Bestimmungszusammenhang und die damit bezweckte Verlagerung des Steueraufkommens auf den Bestimmungsmittgliedstaat durch die dort beim Abnehmer als Steuerschuldner vorzunehmende Besteuerung, die es nicht zulässt, die Steuerfreiheit trotz absichtlicher Täuschung über die Person des Abnehmers (Erwerbers) in Anspruch zu nehmen (vgl. auch BFH, Urteil vom 11. August 2011 - V R 50/09, DStR 2011, 1901 Rn. 24).

(bb) Darüber hinaus verbleibt es auch dann bei der Steuerpflicht (zweiter Versagungsgrund), wenn - obwohl die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit objektiv vorliegen - der Steuerpflichtige unter Verstoß gegen die Pflichten zum Buch- und Belegnachweis die Identität des Erwerbers verschleiert, um diesem im Bestimmungsmittgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen (vgl. auch BFH, Urteil vom 11. August 2011 - V R 50/09, DStR 2011, 1901 Rn. 22 mwN; BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10, wistra 2011, 354).

(c) Ob einer dieser Versagungsgründe gegeben ist, hängt somit davon ab, ob die I. bei den einzelnen Lieferungen über die Person des jeweiligen Abnehmers getäuscht hat.

(aa) Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommt für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb "ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang" (EuGH, Urteil vom 27. September 2007 - C-409/04, Teleos u.a., Slg. 2007, I-7797 Rn. 23 f.) und dabei Teil eines "innergemeinschaftlichen Umsatzes" sind (EuGH aaO Rn. 37 und 41), der bezweckt, die "Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt" (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10, wistra 2011, 354 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union). Diese Verlagerung erfolgt auf denjenigen, der den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt, und damit auf den Abnehmer der Lieferung als sog. Erwerber. Somit setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass aufgrund der zutreffenden Angaben des leistenden Unternehmers die Person des Abnehmers ("Erwerbers") dieser Lieferung bekannt ist, da sonst das Ziel, Steuereinnahmen dadurch auf den Bestimmungsmittgliedstaat zu verlagern, dass der Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferung in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner ist, nicht erreicht werden kann (BFH aaO).

(bb) Abnehmer (Leistungsempfänger) bei Lieferungen i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG und damit Erwerber bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist derjenige, dem der liefernde Unternehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Maßgeblich ist, wer nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10, wistra 2011, 354 mwN). Abnehmer (Erwerber) ist somit derjenige, der nach dem der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis die Verfügungsmacht erhalten soll. Ob diese Person auch auf eigene Rechnung tätig ist, spielt keine Rolle. Handelt z.B. ein Strohmann oder Treuhänder im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, ist daher er, nicht aber sein Auftraggeber Abnehmer (BFH aaO).

(cc) Ohne Bedeutung für die Bestimmung des Leistungsempfängers sind sog. Scheingeschäfte (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO). Ein Scheingeschäft liegt insbesondere vor, wenn die Parteien eines Rechtsgeschäfts einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäftes nicht zwischen ihnen, sondern zwischen nur einer Vertragspartei und einem Dritten eintreten sollen. Verdeckt das Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft, ist nach § 41 Abs. 2 Satz 2 AO das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgeblich (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10, wistra 2011, 354 mwN).

(dd) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erlaubt die Feststellung, der Empfänger der Lieferung habe die mit Hilfe der bezogenen Lieferungen ausgeführten Umsätze nicht versteuert, für sich genommen nicht den Schluss, nicht der Vertragspartner ("Missing Trader"), sondern eine andere Person sei Empfänger der Lieferung (vgl. BFH, Urteil vom 14. Dezember 2011 - XI R 32/09, BFH/NV 2012, 1004; BFH, Beschluss vom 5. Dezember 2005 - V B 44/04, BFH/NV 2006, 625). Darüber hinaus ist die ordnungsgemäße Erfüllung von Steuererklärungspflichten kein Tatbestandsmerkmal der Unternehmereigenschaft (vgl. BFH, Urteil vom 8. November 2007 - V R 72/05, BFHE 219, 422; vgl. aber zur Unternehmereigenschaft bei Einbindung in ein auf die Verkürzung von Umsatzsteuer ausgelegtes Hinterziehungssystem BGH, Beschluss vom 8. Februar 2011 - 1 StR 24/10, wistra 2011, 264).

(d) Ob hier eine zur Versagung der Steuerbefreiung aus § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG vorliegende Täuschung über Erwerber der jeweiligen Lieferungen vorliegt, lässt sich den Urteilsfeststellungen nicht zweifelsfrei entnehmen, da die Urteilsgründe zur Rolle der vom Landgericht als "Missing Trader" gewerteten Vertragspartner der I. widersprüchliche Feststellungen enthalten. 66

Einerseits wertet das Landgericht die "Missing Trader" als Scheingesellschaften (UA S. 39), was nahe legt, dass es sich nach der Überzeugung des Landgerichts bei diesen Gesellschaften um nicht existente oder nicht als Unternehmer tätige Gesellschaften handelte, die lediglich als Abnehmer angegeben wurden, um die Identität der wahren Abnehmer zu verschleiern. Andererseits stellt das Landgericht fest, dass die "Missing Trader" die von der I. bezogenen Waren weiterverkauften, um ihren "tatsächlichen Abnehmern", die sie gegenüber der I. nicht offenbarten, einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen (UA S. 6). Dies deutet darauf hin, dass es sich bei den "Missing Tradern" um die wirklichen Erwerber der Waren der I. handelte, die ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nicht nachkamen und ihrerseits die Erwerber aus einem Weiterverkauf nicht offenbarten. 67

An anderer Stelle in den Urteilsgründen stellt das Landgericht fest, dass die Vertriebsmitarbeiter der I. mit den Verantwortlichen der "Missing Trader" kollusiv zusammenarbeiteten, um ihnen die Hinterziehung von Umsatzsteuer zu ermöglichen (UA S. 8, 120). Im Widerspruch dazu steht die Feststellung des Landgerichts, dass den Vertriebsmitarbeitern der I. lediglich bewusst war, dass sie sich an einem Umsatz beteiligten, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was sie stillschweigend billigten (UA S. 39). Sie hätten lediglich billigend in Kauf genommen, dass die Umsatzbesteuerung durch gezielte Maßnahmen umgangen werden sollte (UA S. 6). 68

Es bleibt daher nach den Urteilsfeststellungen offen, wer die wirklichen Erwerber der Waren der I. waren und ob sich Mitarbeiter der I. an einer Täuschung über die Identität dieser Erwerber beteiligt haben. Haben Vertreter oder Mitarbeiter der I. nicht an einer derartigen Identitätstäuschung mitgewirkt, greift keiner der genannten Versagungsgründe ein. 69

(e) Angesichts der unklaren und widersprüchlichen Feststellungen zu den tatsächlichen Erwerbern bedarf es keiner Entscheidung dazu, ob eine Steuerpflicht einer innergemeinschaftlichen Lieferung trotz Vorliegens der objektiven Voraussetzungen hierfür auch dann in Betracht kommt, wenn dem Unternehmer - der nicht über die Identität des Abnehmers täuscht - nur bekannt ist, dass der Abnehmer, den er nach seinen Belegen und buchmäßigen Aufzeichnungen als Abnehmer führt, seine steuerlichen Verpflichtungen im Bestimmungsmitgliedstaat nicht erfüllt (vom Bundesfinanzhof bislang offen gelassen, vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10, wistra 2011, 354; zur Zurechnung des Wissens von Mitarbeitern vgl. BFH, Urteil vom 19. Mai 2010 - XI R 78/07, DStRE 2010, 1263). 70

b) Selbst für den Fall, dass die Umsätze mit den "Missing Tradern" in die Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. aufzunehmen gewesen wären, läge mangels eingetretener Steuerverkürzung jedenfalls keine vollendete Steuerhinterziehung vor. 71

Die Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO ist nicht nur ein Erklärungs-, sondern auch ein Erfolgsdelikt. Die Tat ist nur dann vollendet, wenn durch sie kausal ein Taterfolg herbeigeführt worden ist. Der Taterfolg besteht darin, dass der Täter durch die Tathandlung Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat. Steuern sind dabei namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 HS 1 AO; näher BGH, Beschluss vom 22. November 2012 - 1 StR 537/12, zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen). Daran fehlt es hier. 72

aa) Allerdings steht gemäß § 168 Satz 1 AO eine Steueranmeldung, zu der auch eine Umsatzsteuerjahreserklärung zählt (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG, § 150 Abs. 1 Satz 3 AO), einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Führt die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung, so gilt dies indes erst, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Diese Zustimmung bedarf keiner Form (§ 168 Satz 3 AO). 73

bb) Hier bedurfte es für die Gleichsetzung der Steueranmeldung mit einer Steuerfestsetzung der Zustimmung der Finanzbehörde. Denn die Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. wies einen verbleibenden Überschuss der Vorsteuerbeträge über die Umsatzsteuerbeträge und damit eine Steuervergütung i.S.v. § 168 S. 2 AO (vgl. HHSp-Heuermann, AO, 210. Lfg., § 168 Rn. 15; Pahlke/Koenig-Cöster, AO, 2. Aufl., § 168 Rn. 16; vgl. auch Vogel/Schwarz-Raudszus, UStG, 150. Lfg., § 18 Abs. 1 - 4 Rn. 77) in Höhe von 30.448.505,46 DM aus (UA S. 57). 74

cc) Die Finanzbehörde hat hier die nach § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung weder ausdrücklich noch konkludent erteilt. Eine solche Zustimmung lag auch nicht im Hinblick darauf vor, dass in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 der I. unter Berücksichtigung des sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 75

ergebenden Vorauszahlungssolls lediglich ein Erstattungsbetrag von 0,14 DM geltend gemacht wurde.

(1) Entgegen der Auffassung des Landgerichts ergibt sich eine allgemeine Zustimmung, die nicht gesondert mitgeteilt werden müsste, auch nicht aus der Kleinbetragsverordnung (KBV). Zwar enthält § 1 Abs. 2 KBV die Regelung, dass u.a. eine angemeldete Umsatzsteuervorauszahlung oder eine für das Kalenderjahr angemeldete Umsatzsteuer nur abweichend festgesetzt, geändert oder berichtigt wird, wenn die Abweichung von der angemeldeten Steuer mindestens zehn Euro beträgt. Die Kleinbetragsverordnung ersetzt jedoch nicht die im Falle eines angemeldeten Erstattungsbetrages erforderliche Zustimmung des Finanzamts. Vielmehr setzt § 1 Abs. 2 KBV eine als Steuerfestsetzung geltende Steueranmeldung voraus, an der es bei einem angemeldeten Erstattungsbetrag bis zur Zustimmung durch die Finanzbehörde gerade noch fehlt (vgl. § 168 Satz 2 AO). Die Kleinbetragsverordnung trifft keine Regelung darüber, wann eine Steueranmeldung als Steuerfestsetzung gilt; sie bestimmt lediglich, dass bei Abweichungen bis zu zehn Euro eine abweichende Festsetzung der bereits festgesetzten Steuer nicht stattfindet. 76

(2) Auch eine sonstige allgemein erteilte Zustimmung zu einer Steuervergütung liegt nicht vor. Zwar wird in der Verwaltungspraxis regelmäßig eine Zustimmung zu einer Auszahlung erteilt, wenn der sich aus einer Steueranmeldung ergebende Erstattungsbetrag 2.500 Euro nicht übersteigt. Auch in diesem Fall stehen die Steueranmeldungen aber erst dann einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, wenn die Zustimmung tatsächlich erteilt und dem Steuerpflichtigen auch bekannt (gemacht) wird (vgl. BFH, Beschluss vom 10. September 1999 - V B 39/99, BFH/NV 2000, 351 sowie Nr. 9 71 72 des AEAO zu § 168 AO). Daran fehlt es hier. Die in der Praxis übliche Nichtauszahlung von Erstattungsbeträgen unter einem Euro (vgl. BMF-Schreiben vom 22. März 2001 - IV A 4 - S 0512 - 2/01 -, BStBl. I 2001, 242) ersetzt ebenfalls nicht eine gemäß § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung des Finanzamts. 77

2. Die Nichtanmeldung der Umsätze mit den "Missing Tradern" in der vom Angeklagten K. am 23. April 2003 beim Finanzamt Landshut für die IP. eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 (UA S. 6) kann ebenfalls eine Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung nicht tragen. 78

Zwar war auch der Vorwurf der Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für die IP. hinsichtlich beider Angeklagter Gegenstand der Anklageschrift vom 29. Juli 2009 (Anklagesatz, Abschnitt II) und unterlag daher als weiterer Tatvorwurf i.S.v. § 264 StPO der Kognitionspflicht des Landgerichts. Er war auch nicht vom Teilfreispruch erfasst (s. UA S. 140 ff.), zumal da das Landgericht die unrichtige Behandlung der verfahrensgegenständlichen Umsätze in den für die I. und die IP. eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen als einheitliche Tat behandelt hat (UA S. 117). Für einen Schuldspruch wegen vollendeter Steuerhinterziehung hätte es jedoch jedenfalls tragfähiger Feststellungen zum Vorliegen einer Organschaft und zur fehlenden Steuerfreiheit der Umsätze mit den "Missing Tradern" bedurft. Daran fehlt es jedoch aus den (unter 1.) bereits genannten Gründen. 79

3. Der vom Landgericht ausgesprochene Teilfreispruch geht ins Leere und ist daher gegenstandslos. Die Vorwürfe der unberechtigten Geltendmachung von Vorsteuern für Drucker zugunsten der I. und die der Nichtanmeldung wegen missbräuchlichen Verhaltens nicht steuerbefreiter innergemeinschaftlicher Lieferungen betreffen dieselbe Umsatzsteuerjahreserklärung und wären - wenn sie erwiesen würden - Teil einer einheitlichen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO. Hinsichtlich eines Teils einer einheitlichen Straftat ist ein Teilfreispruch rechtlich nicht möglich (vgl. BGH, Beschluss vom 11. August 2004 - 2 StR 224/04 mwN). 80

4. Die Sache ist zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landgericht zurückzuverweisen. Der Senat hat geprüft, ob eine abschließende Entscheidung bereits in der Revisionsinstanz möglich ist. Dies ist jedoch nicht der Fall. 81

a) Eine Änderung des Schuldspruchs auf versuchte Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 22 StGB) wegen untauglichen Versuchs im Hinblick auf die für die I. eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 kommt mangels tragfähiger Tatsachengrundlage nicht in Betracht. 82

Wegen untauglichen Versuchs macht sich strafbar, wer nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar ansetzt (§ 22 StGB), obwohl die tatsächlichen Voraussetzungen für Tatbestandsmerkmale fehlen, die er irrig für gegeben hält. Erforderlich ist, dass die Tat, so wie der Täter sie sich vorstellt, alle Merkmale des strafgesetzlichen Tatbestandes erfüllt (vgl. BGH, Urteil vom 9. Juli 1954 - 1 StR 677/53, BGHSt 6, 251, 256). 83

Ob dies hier der Fall ist, d.h. ob die Angeklagten sich hier Umstände vorgestellt hatten, bei denen die I. die Umsätze mit den "Missing Tradern" als umsatzsteuerpflichtige Umsätze hätte anmelden müssen, lässt sich den Urteilsgründen des angefochtenen Urteils nicht zweifelsfrei entnehmen. 84

Zwar hat das Landgericht zum Vorstellungsbild der Angeklagten festgestellt, der Angeklagte H. habe seit dem 11. Dezember 2001 (UA S. 125) billigend in Kauf genommen, dass es sich bei den in Rede stehenden Vertragspartnern um "Missing Trader" gehandelt habe und "die I. sich durch die Lieferungen an deren Steuerhinterziehungen beteiligte". Auch der Angeklagte K. habe nach der Durchsichtung im Dezember 2002 (UA S. 126) damit gerechnet, dass die I. "Missing Trader" beliefert hatte. Seine Überzeugung vom bedingten Tatvorsatz der Angeklagten stützt das Landgericht jedoch auf die von ihm getroffenen Feststellungen zur Rolle der von ihm als "Missing Trader" eingestuftem Vertragspartner. Da diese Feststellungen aber, wie oben dargestellt, unklar und widersprüchlich sind, können sie auch keine tragfähige Grundlage für Schlussfolgerungen zum Vorstellungsbild der Angeklagten darstellen. Mangels rechtsfehlerfreier Beweiswürdigung zur subjektiven Tatseite kommt somit eine Abänderung des Schuldspruchs auf versuchte Steuerhinterziehung nicht in Betracht. 85

b) Auch ein (Teil-)Freispruch scheidet aus. Der Senat kann weder hinsichtlich der I. noch der IP. ausschließen, dass noch Feststellungen getroffen werden können, die einen Schuldspruch wegen (versuchter) Steuerhinterziehung rechtfertigen. 86

III.

Sofortige Beschwerden der Angeklagten gegen die Kostenentscheidung Angesichts der Aufhebung des angefochtenen Urteils sind die sofortigen Beschwerden der Angeklagten gegen die Kostenentscheidung des angefochtenen Urteils (§ 464 Abs. 3 StPO) gegenstandslos. 87

C.

Revisionen der Staatsanwaltschaft 88

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft haben ebenfalls Erfolg; sie führen zulasten und zugunsten (§ 301 StPO) der Angeklagten zur vollständigen Aufhebung des angefochtenen Urteils. 89

Die Staatsanwaltschaft hat ihre zuungunsten der Angeklagten eingelegten Revisionen auf den Strafausspruch beschränkt. Eine Beschränkung eines Rechtsmittels allein auf den Rechtsfolgenausspruch ist zwar grundsätzlich zulässig. Die in der Regel gegebene Trennbarkeit zwischen Schuld- und Strafausspruch ist jedoch - ausnahmsweise - zu verneinen, wenn die Schuldfeststellungen eine Überprüfung des Strafausspruchs nicht ermöglichen. Dies ist der Fall, wenn unklar bleibt, ob sich der Angeklagte überhaupt strafbar gemacht hat. Derartige Feststellungen können nicht Grundlage eines Strafausspruchs sein (vgl. BGH, Urteile vom 26. Juli 2012 - 1 StR 492/11, wistra 2012, 477, vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12, wistra 2012, 350 mwN und vom 22. Februar 1996 - 1 StR 721/95, BGHR StPO § 344 Abs. 1 Beschränkung 12; Gössel in Löwe/ Rosenberg, StPO, 26. Aufl., § 318 Rn. 38 zum insoweit gleich zu behandelnden Fall der Berufungsbeschränkung). 90

So verhält es sich hier. Wie dargelegt, tragen die bisher getroffenen Feststellungen die Schuldsprüche nicht und bieten deshalb keine Grundlage für die Prüfung eines Rechtsfolgenausspruchs, so dass die Rechtsmittelbeschränkung unwirksam ist. Somit führt auch die Revision der Staatsanwaltschaft zur Aufhebung des Urteils insgesamt. Daher gilt für das neue Tatgericht das Verschlechterungsverbot (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO) nicht. 91

D.

Für die neue Hauptverhandlung bemerkt der Senat: 92

Sollte das neue Tatgericht wieder zu der Feststellung gelangen, dass von der Finanzverwaltung ein Umsatzsteuerguthaben zurückgehalten wurde, das den erstrebten Verkürzungsumfang übersteigt, würde dies für sich allein nicht die Annahme rechtfertigen, der Steueranspruch sei nicht ernsthaft gefährdet gewesen (UA S. 135). Er wäre hier bereits dann gefährdet, wenn die Möglichkeit bestünde, dass die Voraussetzungen einer Versagung der Steuerbefreiung für durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen sich nicht erweisen oder die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG sich nicht widerlegen lassen könnten, obwohl sie tatsächlich nicht gegeben sind. 93