

HRRS-Nummer: HRRS 2014 Nr. 596

Bearbeiter: Karsten Gaede und Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2014 Nr. 596, Rn. X

BGH 1 StR 648/13 - Beschluss vom 15. Januar 2014 (LG Essen)

Umsatzsteuerhinterziehung (Scheinrechnungen: Zeitpunkt der Voranmeldepflicht bei Blanko-Rechnungen).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG; § 18 UStG

Leitsatz des Bearbeiters

Gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG geschuldet und anzumelden ist der ausgewiesene Steuerbetrag. Ausgewiesen ist ein Betrag bei einer Blanko-Rechnung jedoch erst dann, wenn er eingefügt worden ist. Bis zu diesem Zeitpunkt fehlt es für die Steuerentstehung gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG noch an einem wesentlichen Merkmal, nämlich dem gesonderten Ausweis eines Steuerbetrages. Infolgedessen kann auch eine Anmeldepflicht gemäß § 18 Abs. 4b UStG solange nicht bestehen, wie bei einer Blanko-Rechnung noch kein Betrag eingefügt worden ist, den der Aussteller der Blanko-Rechnung anmelden und der Adressat als Vorsteuer geltend machen könnte. Eine Anmeldung vor Einfügung des Umsatzsteuerbetrages ist daher, soweit sie tatsächlich überhaupt möglich ist, rechtlich nicht gefordert.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Essen vom 17. Juli 2013 im Strafausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten verurteilt. Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge zum Strafausspruch Erfolg; im Übrigen ist es unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 1

1. Das Landgericht hat Folgendes festgestellt: 2

a) Der gesondert verfolgte R. und weitere Personen hatten sich zu einer Bande zusammengeschlossen, um fortlaufend Umsatzsteuern zu verkürzen. Dies wollten sie arbeitsteilig durch einen schwunghaften Handel mit Altgold und Anlagegold erreichen, das sie in großem Stil in Deutschland, Belgien und den Niederlanden ankaufen und dann an Goldscheideanstalten und Edelmetallhändler in Deutschland weiterverkaufen wollten. Ihr wirtschaftliches Ziel wollten sie jedoch nicht durch den An- und Verkauf von Gold erreichen, sondern durch die Hinterziehung der Umsatzsteuerbeträge, die sie aus dem Weiterverkauf von Altgold unter gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer erlangen wollten (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 [i.V.m. Abs. 5 Satz 1] UStG trat erst zum 1. Januar 2011 in Kraft, BGBl. 2010 I, S. 1768). 3

Diesem Tatplan entsprechend erwarben die Bandenmitglieder zum Teil Altgold "schwarz", d.h. ohne Rechnung 4

zum Nettopreis, im Übrigen "legal" umsatzsteuerfrei Anlagegold i.S.v. § 25c Abs. 2 UStG. Um einen Weiterverkauf auch des Anlagegoldes unter Ausweis von Umsatzsteuer zu ermöglichen, verunreinigten sie das angekaufte Anlagegold durch Einschmelzung und Herstellung von Legierungen und verkauften es erst danach in dieser Form an Edelmetallhändler und Goldscheideanstalten. Die Goldscheideanstalten erteilten für die Lieferungen jeweils Gutschriften mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer und zahlten den Bruttobetrag an den jeweiligen Verkäufer aus.

Aus diesen Geschäften erwirtschaftete die Bande auf zwei verschiedenen Wegen einen "Gewinn". Teilweise 5 unterließen es die handelnden Bandenmitglieder pflichtwidrig, nach der Veräußerung die ihnen gutgeschriebene Umsatzsteuer gegenüber den Finanzbehörden anzumelden und an diese abzuführen. In solchen Fällen reichten sie keine Umsatzsteuervoranmeldungen ein. Im Übrigen gaben sie zwar Umsatzsteuervoranmeldungen ab, machten aber unberechtigt Vorsteuerbeträge geltend, die tatsächlich nicht entstanden waren. Diesen lagen Scheinrechnungen vermeintlicher Goldlieferanten über Lieferungen zugrunde, die nicht stattgefunden hatten. Auf diese Weise erreichte die Bande, dass vermeintlich nur noch eine geringfügige Zahllast verblieb oder sogar ein Umsatzsteuerguthaben entstand.

Soweit die Bandenmitglieder das Gold nicht im eigenen Namen bei den Goldscheideanstalten einlieferten, 6 bedienten sie sich verschiedener Mittelsmänner. Diese hatten ein Gewerbe anzumelden und auf den eigenen Namen Gold einzuliefern. Regelmäßig hatten sie auch unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen bei den Finanzbehörden einzureichen. Die Funktion eines derartigen Mittelsmannes nahm auch der Angeklagte wahr, der auf Anweisung u.a. des gesondert verfolgten R. unter der Bezeichnung "K. Juwelier" ein Handelsgewerbe angemeldet hatte.

b) In der Folgezeit lieferte R. mit weiteren Personen auf den Namen des Angeklagten bei der Firma G. in 7 Stuttgart Altgold ein. Allen Beteiligten war dabei bewusst, dass der Angeklagte nicht derjenige war, der das Gold tatsächlich verkaufte (UA S. 6). Er war lediglich bei der Einlieferung anwesend und quittierte den Erhalt der in einer Scheingutschrift aufgeführten Beträge. Der Angeklagte wurde dabei von einer Person namens H. begleitet, die auch das Gold bei sich führte und den Verkaufserlös von der Firma G. entgegennahm.

Der Angeklagte unterließ es jeweils, die in den Gutschriften gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in 8 Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juni und Juli 2010 anzumelden, obwohl er seine Erklärungspflicht aus § 14c Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 18 UStG kannte. Im Tatkomplex I der Urteilsgründe (UA S. 7) quittierte er im Juni 2010 gegenüber der Firma G. den Erhalt der Umsatzsteuer aus einer Scheingutschrift über 75.630,25 Euro netto zuzüglich 14.369,75 Euro Umsatzsteuer. Im Tatkomplex II der Urteilsgründe (UA S. 8) unterzeichnete der Angeklagte im Juli 2010 insgesamt 18 Scheinrechnungen und Scheingutschriften bzw. die zugehörigen Quittungen, die über Lieferungen von Altgold an die Firma G. ausgestellt waren und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in einer Gesamthöhe von 155.160,52 Euro enthielten.

c) Im Tatkomplex III der Urteilsgründe (UA S. 9 ff.) unterzeichnete der Angeklagte im Juni oder Juli 2010 400 9 Blanko-Rechnungen über Lieferungen seiner Firma "K. Juwelier", die er dem gesondert verfolgten R. zur Verwendung aushändigte. Ihm war dabei bewusst, dass er gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG i.V.m. § 18 UStG verpflichtet war, auch die in diesen Scheinrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Umsatzsteuervoranmeldungen anzumelden. Durch sein Verhalten ermöglichte er dem gesondert verfolgten R., für mehrere vermeintliche Empfänger Rechnungen über Lieferungen der Firma "K. Juwelier" auszustellen, obwohl solche Lieferungen tatsächlich nicht stattgefunden hatten. Aus den 400 Blanko-Rechnungen wurden vom gesondert verfolgten R. mit Rechnungsdaten für Juni 2010 zumindest 23 Scheinrechnungen mit gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen von 498.849,13 Euro erstellt, für den Monat Juli 2010 36 Scheinrechnungen, die Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 921.695,85 Euro auswiesen, und für den Monat August 2010 zwölf Scheinrechnungen über insgesamt 366.157,45 Euro Umsatzsteuer.

d) Insgesamt wurden nach den Urteilsfeststellungen unter Mitwirkung des Angeklagten Scheinrechnungen und 10 Scheingutschriften über angebliche Lieferungen der Firma des Angeklagten "K. Juwelier" mit gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen von insgesamt 1.956.232,70 Euro ausgestellt.

2. Das Landgericht hat das Verhalten des Angeklagten als zwei Fälle der Steuerhinterziehung durch Unterlassen 11 gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gewertet. Er habe vorsätzlich für die Monate Juni und Juli 2010 keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, obwohl er seine Erklärungspflicht gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 18 UStG für gesondert ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge über nicht vorgenommene Lieferungen gekannt habe.

Im Hinblick auf die von dem Angeklagten unterschriebenen Blanko-Rechnungen ist das Landgericht von einer einheitlichen im Juni oder Juli 2010 begangenen Tat der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ausgegangen, weil der Angeklagte durch Unterschreiben der 400 Blanko-Rechnungen nur ein einziges Mal tätig geworden sei, wodurch sein "Tatbeitrag erschöpft" gewesen sei. 12

3. Die Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge lediglich zum Strafausspruch Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen hat sie keinen ihn beschwerenden Rechtsfehler aufgezeigt (§ 349 Abs. 2 StPO). Die erhobene Verfahrensrüge ist aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts dargestellten Gründen bereits unzulässig (§ 344 Abs. 2 Satz 2 StPO). 13

a) Der Schuldspruch wird von den in den Tatkomplexen I und II der Urteilsgründe getroffenen Feststellungen getragen. 14

aa) Nachdem der Angeklagte für angebliche Lieferungen von Altgold, die er nicht ausgeführt hatte, zum Schein mit gesondertem Umsatzsteuerausweis ausgestellte Rechnungen unterschrieben oder entsprechende Gutschriften (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) quittiert hatte, war er gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG i.V.m. § 18 Abs. 4a, 4b UStG verpflichtet, die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt anzumelden (vgl. BGH, Urteil vom 17. Februar 1998 - 5 StR 624/97, wistra 1998, 225; BGH, Beschluss vom 3. Dezember 2013 - 1 StR 579/13 mwN). Dieser ihm nach den Urteilsfeststellungen bekannten Verpflichtung kam der Angeklagte für die Voranmeldungszeiträume Juni und Juli 2010 vorsätzlich nicht nach. Er verwirklichte dadurch jeweils den Straftatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Der Umstand, dass das Landgericht insoweit zur Bezeichnung der Erklärungspflicht auf Absatz 1 des § 18 UStG und nicht auf die Absätze 4a und 4b dieser Vorschrift i.V.m. § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG verwiesen hat, beschwert den Angeklagten nicht. 15

bb) Soweit das Landgericht angenommen hat, dass der Angeklagte auch im Tatkomplex III der Urteilsgründe hinsichtlich der von ihm unterschriebenen Blanko-Rechnungen seiner Verpflichtung nicht nachgekommen ist, die vom gesondert verfolgten R. nachträglich eingefügten Umsatzsteuerbeträge anzumelden, ist dies ebenfalls rechtsfehlerfrei. Allerdings ermöglichen die vom Landgericht getroffenen Feststellungen nicht die revisionsgerichtliche Nachprüfung, ob das Landgericht für die Voranmeldungszeiträume Juni und Juli 2010 von einem zutreffenden Schuldumfang ausgegangen ist. 16

(1) Das Landgericht hat auch hinsichtlich der Blanko-Rechnungen die pflichtwidrig unterlassene Anmeldung der von R. nachträglich eingefügten Umsatzsteuerbeträge dem Voranmeldungszeitraum zugeordnet, in dem der Angeklagte die Blanko-Rechnungen unterschrieben und an R. übergeben hatte, weil damit "sein Tatbeitrag erschöpft" gewesen sei. Dies trifft jedoch nicht zu, denn angeklagte und abgeurteilte Tat war hier nicht das Unterschreiben von Blanko-Rechnungen, sondern die Unterlassungstat der Nichtanmeldung der gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG geschuldeten Umsatzsteuer. 17

(2) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 UStG aF, mithin des § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, erfüllt, wenn eine Rechnung oder eine ähnliche Urkunde blanko ausgestellt und dem Adressaten ausgehändigt wird und der Aussteller dabei in Kauf nimmt, dass der Adressat die für den Vorsteuerabzug notwendigen Ergänzungen vornimmt (BFH, Beschluss vom 28. Dezember 2004 - V B 154-156/04 u.a., BFH/NV 2005, 727; BFH, Urteil vom 16. März 1993 - XI R 103/90, BStBl. II 1993, 531; vgl. auch BFH, Urteil vom 7. April 2011 - V R 44/09, BStBl. II 2011, 954, jeweils mwN; Korn in Bunjes, UStG, 12. Aufl., § 14c Rn. 7; Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 71. Lfg., § 14c UStG Rn. 221). Denn der Unterzeichner gibt damit eine Risikoerklärung dahin ab, dass er mit jeder nachträglich eingefügten Erklärung einverstanden ist (vgl. BFH, Urteil vom 30. März 2006 - V R 46/03, DStR 2006, 1084). So verhält es sich im Ergebnis auch hier. 18

(3) Gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG geschuldet und anzumelden ist der ausgewiesene Steuerbetrag. Ausgewiesen ist ein Betrag bei einer Blanko-Rechnung jedoch erst dann, wenn er eingefügt worden ist. Bis zu diesem Zeitpunkt fehlt es für die Steuerentstehung gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG noch an einem wesentlichen Merkmal, nämlich dem gesonderten Ausweis eines Steuerbetrages (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 39/09, BStBl. II 2011, 734). Infolgedessen kann auch eine Anmeldepflicht gemäß § 18 Abs. 4b UStG solange nicht bestehen, wie bei einer Blanko-Rechnung noch kein Betrag eingefügt worden ist, den der Aussteller der Blanko-Rechnung anmelden und der Adressat als Vorsteuer geltend machen könnte. Eine Anmeldung vor Einfügung des Umsatzsteuerbetrages ist daher, soweit sie tatsächlich überhaupt möglich ist, 19

rechtlich nicht gefordert.

(4) Da das Landgericht nicht festgestellt hat, wann der gesondert verfolgte R. die Rechnungsbeträge eingefügt hat, ist es dem Senat nicht möglich zu überprüfen, ob das Landgericht insoweit die Steuerentstehung und damit auch das strafbare Unterlassen der Anmeldung der Steuerbeträge den zutreffenden Voranmeldungszeiträumen zugeordnet hat. Die maßgeblichen Zeitpunkte lassen sich auch nicht aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe, etwa den in den Rechnungen aufgeführten Rechnungsdaten, entnehmen. Denn das Landgericht ist davon ausgegangen, dass der Angeklagte auch die mit einem Ausstellungsdatum aus Juni 2010 versehenen Blanko-Rechnungen möglicherweise erst im Juli 2010 unterschrieben hat (UA S. 9). 20

(5) Der Schuldspruch beruht auf diesen lückenhaften Feststellungen jedoch nicht; denn die Verurteilung des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen für die Voranmeldungszeiträume Juni und Juli 2010 wird bereits von der vorsätzlichen Nichtanmeldung der Umsatzsteuerbeträge getragen, die in den vollständig ausgefüllten Scheinrechnungen und Scheingutschriften dieser Voranmeldungszeiträume (Tatkomplexe I und II der Urteilsgründe) enthalten waren. 21

b) Der Strafausspruch ist insgesamt aufzuheben. Zwar ließe eine lediglich fehlerhafte Zuordnung der verkürzten Steuerbeträge zu den einzelnen abgeurteilten Unterlassungstaten den Umfang des Gesamt-Tatunrechts unberührt. Hier ist den Urteilsfeststellungen jedoch nicht sicher zu entnehmen, ob die gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG geschuldeten Steuerbeträge überhaupt in den von der Verurteilung erfassten Voranmeldungszeiträumen entstanden sind. 22

Vielmehr bleibt in den Urteilsgründen offen, ob die Ergänzung der Blanko-Rechnungen um die Rechnungsbeträge erst im nicht von der Verurteilung erfassten Voranmeldungszeitraum August 2010 oder gar erst zu einem nicht mehr von der Anklage umfassten Zeitraum stattgefunden hat. Damit kann der Senat nicht ausschließen, dass das Landgericht bei der Strafzumessung von einem zu großen Schuldumfang ausgegangen ist. Auf eine Mitwirkung des Angeklagten als Gehilfe oder Mittäter an einer Steuerhinterziehung durch unberechtigten Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers erstreckt sich die Verurteilung nicht. 23

c) Einer Aufhebung von Feststellungen bedarf es bei dem hier vorliegenden Fehler in der rechtlichen Würdigung der zwar unvollständigen, aber fehlerfrei getroffenen Feststellungen nicht. Das neue Tatgericht wird allerdings ergänzende Feststellungen über den Zeitpunkt zu treffen haben, zu dem die Blanko-Rechnungen um die Umsatzsteuerbeträge ergänzt worden sind, und darf auch sonst zum Strafausspruch weitere Feststellungen treffen, die mit den bisherigen nicht im Widerspruch stehen. 24

4. Die Anklage bezog sich auf die gegen die Erklärungspflicht aus § 18 Abs. 4b i.V.m. §14c Abs. 2 Satz 2 UStG verstoßende Nichteinreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juni bis August 2010. Hinsichtlich des Tatvorwurfes betreffend den Monat August 2010 ist das Landgericht seiner Kognitionspflicht nicht nachgekommen. Ausgehend von dem unzutreffenden Ansatz, der Tatbeitrag des Angeklagten habe sich hinsichtlich der von ihm unterschriebenen Blanko-Rechnungen auf das "Unterschreiben" erschöpft (UA S. 20), hat sich das Landgericht den Blick dafür verstellt, dass dem Angeklagten in der Anklageschrift auch für den Monat August 2010 als Tathandlung nicht die Ausstellung von Blanko-Rechnungen zur Ermöglichung eines unberechtigten Vorsteuerabzugs (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), sondern die Nichtanmeldung der für diesen Monat gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG geschuldeten Umsatzsteuer als Unterlassung (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) zur Last gelegt wurde. Damit ist das Verfahren hinsichtlich des Tatvorwurfs der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Unterlassen für den Monat August 2010 noch beim Landgericht anhängig. 25

Nach Zurückverweisung der vorliegenden Sache an das Tatgericht bietet sich eine Verbindung der beiden Verfahren an; die neue Strafkammer kann dann einheitlich prüfen, in welchen Monaten die Blanko-Rechnungen mit Umsatzsteuerbeträgen ergänzt worden sind und wann ggf. für den Angeklagten eine Anmeldungspflicht gemäß § 18 Abs. 4b UStG entstanden ist. 26