

HRRS-Nummer: HRRS 2015 Nr. 59

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2015 Nr. 59, Rn. X

BGH 1 StR 219/14 - Beschluss vom 19. November 2014 (LG Mannheim)

Umsatzsteuerhinterziehung (Umsatzsteuerbetrug: Umsatzsteuerkarussell, missing trader, fehlendes Recht zum Vorsteuerabzug, Missbrauchsverbot des Unionsrechts, Einbindung als buffer mit Eventualvorsatz; untauglicher Versuch; Berechnungsdarstellung).

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

Leitsätze des Bearbeiters

1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt dabei voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Vorsteuerabzug dann zu versagen, wenn der Steuerpflichtige - im unionsrechtlichen Sinne - selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist und er deswegen als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist. Für die Frage, wann die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen müssen, kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung an, in welcher der Vorsteuerabzug vorgenommen wird. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG dann zulässig, wenn dessen Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen vorgelegen haben. Eine einmal bestehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt auch nicht etwa deshalb nachträglich wieder, weil der Unternehmer später von Umständen Kenntnis erlangt, die einem Vorsteuerabzug entgegengestanden hätten, wenn er sie bereits beim Bezug der Waren gekannt hätte (BGH NStZ 2014, 331, 334).

2. Anforderungen an die Beweiswürdigung hinsichtlich des Verdachts, der liefernde Unternehmer habe bereits bei Abschluss der Geschäfte mit den "missing trader" die Einbindung ihrer Firmen in ein Umsatzsteuerkarussell billigend in Kauf genommen.

Entscheidungstenor

Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Mannheim vom 22. November 2013 mit den Feststellungen aufgehoben, soweit es die Angeklagte S. betrifft.

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

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte S. wegen Steuerhinterziehung in 18 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und drei Monaten verurteilt; den Angeklagten B. hat es wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Geldstrafe von 90 Tagessätzen verurteilt. Gegen dieses Urteil hat die Angeklagte Revision eingelegt, die sie auf Rügen der Verletzung sachlichen und des Verfahrensrechts stützt. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge Erfolg. Auf die Rügen der Verletzung formellen Rechts kommt es nicht mehr an.

I. 2

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

1. Die Angeklagte S. handelte als Zwischenhändlerin mit Verbrauchsgütern, sogenannten "fast moving consumer goods", vor allem Rasierklingen und Getränkedosen. Zu diesem Zweck betrieb sie im Tatzeitraum zwischen Januar 2009 bis Juli 2010 das Einzelunternehmen E. und ab August 2010 bis Mai 2011 als einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin die E. GmbH. 4

In dem genannten Tatzeitraum waren die beiden Firmen der Angeklagten als sogenannte "buffer" in von unbekannt gebliebenen Initiatoren "europaweit aufgebaute betrügerische Umsatzsteuerkettengeschäfte eingebunden". Diesen lag folgendes Muster zugrunde: Die Angeklagte erwarb die tatsächlich existierende Ware von jeweils einem von insgesamt drei in das System eingebundenen inländischen Zwischenhändlern mit Sitz in Deutschland, die die Funktion eines sogenannten missing trader einnahmen. Diese hatten die Ware von in anderen EUStaaten ansässigen Händlern als innergemeinschaftliche Lieferung erworben und veräußerten sie anschließend zu unauffälligen Preisen unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer an die Firmen der Angeklagten. Dabei unterhielten die von den Initiatoren des Umsatzsteuerbetrugs gesteuerten "missing trader" keinen Geschäftsbetrieb und entfalteten keine Geschäftstätigkeit; sie gaben gegenüber dem Finanzamt gar keine oder falsche Erklärungen ab und waren nur für einen begrenzten Zeitraum aktiv. Die Angeklagte verkaufte die Waren stets mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer, "fast ausnahmslos" an einen einzigen Kunden. Ab Anfang 2011 war vor dem Erwerb durch die Firmen der Angeklagten noch jeweils ein weiterer "buffer" in die Lieferkette eingebunden, von dem die Angeklagte die Waren erwarb. Als solche zwischengeschalteten "buffer" agierten zwei Firmen, die von den Initiatoren als "willenlose Werkzeuge" gesteuert wurden. 5

Den Initiatoren des "Umsatzsteuerbetrugs" kam es dabei darauf an, dass die "missing trader" keine Umsatzsteuer erklären bzw. abführen, um auf diese Weise die vom inländischen Erwerber infolge des Weiterverkaufs mitüberwiesene Umsatzsteuer für sich zu vereinnahmen. Sie bemühten sich jedoch darum, diese Absicht der Angeklagten gegenüber zu verbergen und sich als "redliche Kaufleute" zu gerieren. Daher wusste die Angeklagte beim Abschluss der Geschäfte "zwar nicht sicher" um die Einbindung ihrer Firmen in den Umsatzsteuerbetrug, sie hielt eine solche jedoch zumindest für möglich und billigte sie, um durch den Weiterverkauf einen schnellen Gewinn zu erwirtschaften. 6

Dennoch machte sie in der Jahressteuererklärung 2009 und in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar 2010 bis Mai 2011 die in den Rechnungen der "missing trader" ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 5.844.667,97 Euro als Vorsteuer geltend. 7

II.

Der Schuldspruch gegen die Angeklagte S. hält der sachlichrechtlichen Überprüfung nicht stand. 8

1. Die fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug der Angeklagten ist nicht in allen Fällen tragfähig begründet. 9

a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt dabei voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Vorsteuerabzug dann zu versagen, wenn der Steuerpflichtige - im unionsrechtlichen Sinne - selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist und er deswegen als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist (EuGH, Urteil vom 6. Juli 2006 in den Rechtssachen C-439/04 und C-440/04 "Kittel und Recolta Recycling", Slg. 2006, I-6161, Rn. 53, 55 f.; BGH, Beschluss vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331 ff. mwN). 10

Für die Frage, wann die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen müssen, kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung an, in welcher der Vorsteuerabzug vorgenommen wird. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG dann zulässig, wenn dessen Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen vorgelegen haben. Eine einmal bestehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt auch nicht etwa deshalb nachträglich wieder, weil der Unternehmer später von Umständen Kenntnis erlangt, die einem Vorsteuerabzug entgegenstünden hätten, wenn er sie bereits beim Bezug der Waren gekannt hätte (BGH, Beschluss vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331, 334). 11

b) Diese Maßgaben hat das landgerichtliche Urteil nicht bedacht. Vielmehr lassen die Urteilsausführungen 12 besorgen, dass es hinsichtlich der subjektiven Voraussetzungen für die fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug unzutreffend auf einen späteren Zeitpunkt abgestellt hat.

Zwar stellt die Strafkammer im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung fest, dass die Angeklagte S. schon bei 13 Abschluss der Geschäfte mit den "missing trader" die Einbindung ihrer Firmen in ein Umsatzsteuerkarussell billigend in Kauf genommen hat. Dies wird jedoch von den beweiswürdigenden Erwägungen zum Vorstellungsbild der Angeklagten S. nicht getragen. Denn dort ist als Ergebnis der von der Strafkammer angestellten Würdigung festgehalten, dass aufgrund der Gesamtheit der Indizien keine Zweifel daran bestünden, dass "die Angeklagte bei Abgabe der Umsatzsteuererklärungen einen unberechtigten Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der missing trader bzw. buffer um ihrer Geschäfte willen zumindest billigend in Kauf nahm".

aa) Bei den die Geschäftsbeziehungen zu jedem einzelnen "missing trader" bzw. vorgeschalteten "buffer" 14 betreffenden Erwägungen - eine zusammenfassende Würdigung findet sich insoweit nicht - ist dann für die Firmen D., R., I., IE. zwar noch festgestellt, dass die Angeklagte "auch während der Geschäftsbeziehungen" dieses Vorstellungsbild hatte. Damit ist aber nicht belegt, dass die Angeklagte S. zum relevanten Zeitpunkt, nämlich dem Bezug der jeweiligen Waren, um ihre fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug wusste. Dies wird erhellt durch die Differenzierung hinsichtlich des Zeitpunkts des Vorliegens eines bedingten Vorsatzes der Angeklagten S. Konnte die Strafkammer sich betreffend Handelsbeziehungen zum "missing trader" Ra. davon überzeugen, dass der bedingte Vorsatz schon zu deren Beginn vorlag, so ist für die Feststellung zum Vorstellungsbild in Bezug auf die anderen "missing trader" bzw. "buffer" ein anderer, späterer Zeitpunkt gewählt.

bb) Daneben lassen aber die von der Strafkammer im Rahmen ihrer jeweiligen Gesamtwürdigung 15 herangezogenen Indizien ebenfalls besorgen, dass sie sich des rechtlich relevanten Zeitpunkts für das Vorstellungsbild der Angeklagten nicht bewusst war und sich mithin jedenfalls für die ersten Lieferungen auch keine entsprechende Überzeugung gebildet hat. So gründet sie ihre Überzeugung maßgeblich auf Fehler und Mängel, die sich aus den Rechnungen der jeweils betroffenen Firmen ergeben. Das Landgericht stellt aber nicht fest, wann der Angeklagten diese Unterlagen zugegangen sind. Ob dies in der Gesamtheit tatsächlich vor sämtlichen Lieferungen erfolgte, ist weder festgestellt, noch kann es den sonstigen Umständen der Handelstätigkeit der Angeklagten, die die Waren erst nach dem Weiterverkauf an ihre Kunden selber erwarb, entnommen werden.

cc) Zwar ist für die Geschäftsbeziehungen zur als "missing trader" agierenden Firma Ra. festgestellt, dass die 16 Angeklagte schon zu Beginn der Geschäftsbeziehungen die subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt (oben II.1.b.aa). Dies entbehrt aber einer tragfähigen Grundlage. Denn die Überzeugung wird maßgeblich auf Fehler und Mängel in den Rechnungen der Ra. gestützt. Auch insoweit ist nicht festgestellt, wann diese der Angeklagten vorgelegen haben und ob dies bereits vor Bezug der ersten Ware geschehen ist, mithin schon zu diesem Zeitpunkt Einfluss auf ihr Vorstellungsbild haben konnte.

2. Daneben leidet das Urteil an der fehlenden Nachvollziehbarkeit der Steuerberechnung. Die Urteilsgründe 17 müssen die für erwiesen erachteten Tatsachen mitteilen, in denen die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden (vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 1989 - 3 StR 55/89, BGHR, StPO, § 267 Abs. 1 Satz 1 Sachdarstellung 4; Beschluss vom 19. April 2007 - 5 StR 549/06, NStZ 2007, 595; Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NStZ 2009, 639, 640). Bei der Steuerhinterziehung, bei der die Strafvorschrift des § 370 AO durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften materiellrechtlich ausgefüllt wird, müssen die jeweiligen Umstände festgestellt werden, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat. Dazu gehören insbesondere auch diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (BGH, Beschluss vom 13. Juli 2011 - 1 StR 154/11). Die auf den Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und daher Aufgabe des Tatrichters (Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NStZ 2009, 639, 640; Beschluss vom 25. März 2010 - 1 StR 52/10, wistra 2010, 228; Beschluss vom 13. Juli 2011 - 1 StR 154/11; Beschluss vom 19. November 2013 - 1 StR 498/13 wistra 2014, 102).

Diesen Anforderungen wird das Urteil nicht in vollem Umfang gerecht, da es eine Auflistung der einzelnen 18 Umsätze und deren Verteilung auf die jeweiligen Veranlagungszeiträume und die Bezugsquellen vermissen lässt. Soweit es stattdessen auf eine Berechnung durch einen zeugenschaftlich vernommenen Steuerfahnder verweist, ersetzt dies eine solche Darstellung nicht. Denn es ermöglicht dem Senat nicht, die Berechnung der von der Angeklagten hinterzogenen Steuern nachzuvollziehen. Dies gilt insbesondere, soweit für die

Berechnungsweise des Zeugen wiedergegeben wird, er habe "im Falle für ihn nicht erklärlicher Differenzen" bzw. bei für ihn nicht erklärlichen Abweichungen der erklärten Vorsteuern von den Buchhaltungsunterlagen den für die Angeklagte günstigsten Wert angenommen. Insoweit weist der Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift zu Recht darauf hin, dass es sich um eine Schlussfolgerung handelt, die mangels Kenntnis ihrer Grundlagen nicht nachvollzogen werden kann. Soweit das Urteil darauf verweist, dass der Zeuge die Steuerverkürzung berechnet habe, die auch der Anklageschrift zugrunde lag, weckt dies angesichts des von der Revision aufgezeigten Rechenfehlers für den Veranlagungszeitraum 2011, der sich gleichlautend in der Anklageschrift findet, durchgreifende Zweifel an der Berechnungsweise.

Dieser Darstellungsmangel stellt einen Rechtsfehler dar, der sich auf den Schuldspruch auswirkt. Denn es kann 19
angesichts der nicht nachvollziehbaren Berechnung nicht ausgeschlossen werden, dass in einem Veranlagungszeitraum kein unberechtigter Vorsteuerabzug erklärt wurde.

3. Der Senat hebt das Urteil einschließlich sämtlicher Feststellungen auf; der nunmehr zur Entscheidung 20
aufgeforderte Tatrichter kann so die erforderlichen Feststellungen insgesamt neu treffen.

4. Sollte das neu zuständige Tatgericht abermals zu dem Schluss kommen, dass die Firmen der Angeklagten 21
Waren von als "missing trader" agierenden Firmen bezogen, ohne aber mit diesen bzw. den Initiatoren des Umsatzsteuerhinterziehungskartells kollusiv zusammenzuwirken, wird es eine sorgfältige Gesamtwürdigung der für und gegen die subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen sprechenden Umstände vorzunehmen haben. Soweit es hierfür den Umstand berücksichtigen möchte, dass bei der Geschäftskorrespondenz der Angeklagten mit den jeweiligen "missing trader" bzw. den vorgeschalteten "buffer" teilweise identische Rechtschreibfehler und Mängel vorgelegen haben, so wird es die daraus resultierenden Folgerungen für das Vorstellungsbild der Angeklagten zu würdigen haben, allein der Hinweis darauf ersetzt eine solche Würdigung nicht.