

HRRS-Nummer: HRRS 2015 Nr. 941

Bearbeiter: Karsten Gaede und Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2015 Nr. 941, Rn. X

BGH 1 StR 447/14 - Urteil vom 22. Juli 2015 (LG Hamburg)

Umsatzsteuerhinterziehung (keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Beteiligung an Umsatzsteuerhinterziehung durch den Erwerb: relevanter Zeitpunkt); Beihilfe zur Umsatzsteuerhinterziehung (objektive und subjektive Voraussetzungen: Beihilfe durch Integration in ein Umsatzsteuerkarussell; Tateinheit).

§ 370 Abs. 1 AO; § 15 Abs. 1 UStG; § 27 Abs. 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Der Vorsteuerabzug ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union 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 (vgl. EuGH, Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling und vom 18. Dezember 2014, Italmoda, DStR 2015, 573; BGH wistra 2015, 147 mwN).
2. Für die Frage, ob die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vorliegen, ist nicht der Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung, in welcher der Vorsteuerabzug vorgenommen wird, maßgeblich, sondern derjenige der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung (vgl. BGH NSTZ 2015, 283).
3. Ist eine Person in ein auf Hinterziehung von Umsatzsteuer ausgerichtetes Gesamtsystem integriert, fördert sie, wenn sie von den anderen Geschäften in der Lieferkette Kenntnis hat, als Gehilfe i.S.d. § 27 Abs. 1 StGB mit ihrem eigenen Beitrag innerhalb der Lieferkette auch jeweils eine Umsatzsteuerhinterziehung der anderen Mitglieder, die an den auf Hinterziehung der Umsatzsteuer gerichteten Geschäften beteiligt sind (vgl. BGH NSTZ 2003, 268).
4. Ob bei Beihilfe Tateinheit oder Tatmehrheit anzunehmen ist, hängt von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der vom Gehilfen geförderten Haupttaten ab. Tatmehrheit gemäß § 53 StGB ist anzunehmen, wenn durch mehrere Hilfeleistungen mehrere selbstständige Taten gefördert werden, also den Haupttaten jeweils eigenständige Beihilfehandlungen zuzuordnen sind. Dagegen liegt eine einheitliche Beihilfe i.S.v. § 52 StGB vor, wenn der Gehilfe mit einer einzigen Unterstützungshandlung zu mehreren Haupttaten eines anderen Hilfe leistet (vgl. BGH wistra 2008, 217). Dasselbe gilt wegen der Akzessorietät der Teilnahme, wenn sich mehrere Unterstützungshandlungen auf dieselbe Haupttat beziehen (vgl. BGHSt 46, 107).

Entscheidungenstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten S. wird das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 18. Februar 2014, soweit es ihn betrifft,
 - a) im Schuldspruch dahingehend abgeändert, dass der Angeklagte S. der Steuerhinterziehung in sechs Fällen sowie der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in sechs Fällen schuldig ist,
 - b) im Ausspruch über die Einzelstrafen dahingehend abgeändert, dass der Angeklagte wie folgt verurteilt ist:
 - aa) hinsichtlich der Fälle 2 und 10 der Anklage (Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer für den Monat September 2009 bzw. das 3. Quartal 2009) zu einer einheitlichen Freiheitsstrafe von sechs Monaten,
 - bb) hinsichtlich der Fälle 4 und 14 der Anklage (Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer für den Monat Januar 2010) zu einer einheitlichen Geldstrafe von 150 Tagessätzen zu je zehn Euro sowie
 - cc) hinsichtlich der Fälle 5 und 15 der Anklage (Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer für den Monat März 2010) zu einer einheitlichen Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten; die in diesen Fällen darüber hinaus festgesetzten Einzelstrafen entfallen;
 - c) im Ausspruch über die Einzelstrafe im Fall 3 der Anklage sowie im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe

aufgehoben.

2. Die weitergehende Revision des Angeklagten S. 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 S. wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen sowie wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zehn Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und zwei Monaten verurteilt und ihn im Übrigen freigesprochen. 1

Gegen seine Verurteilung wendet sich der Angeklagte mit auf Verfahrensrügen und die Sachrüge gestützten Revisionen. Das Rechtsmittel erzielt den aus der Urteilsformel ersichtlichen Teilerfolg, im Übrigen ist es unbegründet. 2

A.

Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

Der nicht revidierende Mitangeklagte G. war Initiator eines im Zeitraum April 2009 bis März 2010 betriebenen und auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer im Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten ausgerichteten „Betrugssystems“, in das ab September 2009 auch der Angeklagte S. eingebunden war. 4

Die im Inland ansässige E. GmbH (im Folgenden: E.), die von G. faktisch beherrscht wurde, erwarb ab April 2009 CO₂-Emissionszertifikate „umsatzsteuerfrei“ im Ausland. Die Zertifikate wurden zeitnah an die ebenfalls von G. geführte I. S.A. (im Folgenden: I.) mit Sitz in Luxemburg weiterveräußert, die der E. über die Leistungen Gutschriften unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer erteilte. Die I. veräußerte die Zertifikate an die vom Angeklagten S. geführte C. GmbH (im Folgenden: C.), wobei auch insoweit im Gutschriftenverfahren unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer abgerechnet wurde. Die C. veräußerte die Zertifikate an mehrere deutsche Abnehmer, darunter auch Banken, weiter. Nach dem 7. Januar 2010 schied die E. aus der Leistungskette aus. Die I. erwarb die Zertifikate ab diesem Zeitpunkt direkt aus dem Ausland, erteilte aber dennoch weiterhin Gutschriften mit Ausweis deutscher Umsatzsteuer an die E. und leistete entsprechende Zahlungen. 5

Die E., die als sog. Missing Trader in das Umsatzsteuerbetrugssystem eingebunden war, erklärte in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für das zweite, dritte und vierte Quartal 2009 zwar die Umsätze aus der Veräußerung der Zertifikate an die I. Um die Umsatzsteuerschuld zu mindern, machte sie jedoch einen Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen vermeintlicher inländischer Lieferanten geltend (Fälle 1 bis 3 der Anklage). Für die Monate Januar und März 2010 gab sie keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr ab (Fälle 4 und 5 der Anklage). Nach den Berechnungen der Strafkammer wurde hierdurch zugunsten der E. insgesamt Umsatzsteuer in Höhe von 11.484.179,12 Euro verkürzt (UA S. 50 - 55, 125). 6

In den Umsatzsteuervoranmeldungen der I., die als sog. Buffer auftrat, erklärte der Mitangeklagte G. als deren Geschäftsführer für die Voranmeldungszeiträume April bis Juli 2009, September 2009 bis Januar 2010 sowie März 2010 die Leistungen an die C. - teilweise allerdings mit niedrigeren als den Rechnungsbeträgen - als steuerpflichtige Umsätze und machte dabei die in den der E. erteilten Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer geltend (Fälle 6 - 15 der Anklage). Dadurch wurde nach den Berechnungen des Landgerichts zugunsten der I. insgesamt Umsatzsteuer in Höhe von 10.667.491,10 Euro verkürzt (UA S. 55 - 66, 125 f.). 7

Für die als weiteren „Buffer“ eingeschaltete C. machte der Angeklagte S. als deren Geschäftsführer in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September 2009 bis Januar 2010 sowie März 2010 zu Unrecht einen Vorsteuerabzug aus den der I. erteilten Gutschriften geltend (Fälle 20 bis 25 der Anklage). Der Angeklagte S. hatte im August 2009 erkannt, dass die C. in ein Umsatzsteuerbetrugssystem eingebunden war und die I. lediglich zum Zwecke des Umsatzsteuerbetrugs mit Emissionszertifikaten handelte. Er wusste zudem, dass mindestens ein weiteres Unternehmen in die Umsatzsteuerbetrugskette eingeschaltet war, das seinerseits Steuern verkürzte, und billigte dies. Hierdurch wurde nach den Berechnungen des Landgerichts zugunsten der C. Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 4.663.456,61 Euro verkürzt (UA S. 67 - 73, 126). 8

B.

I. Die Verfahrensrüge, mit der der Angeklagte S. eine Verletzung von § 257b StPO i.V.m. § 273 Abs. 1 Satz 2 StPO geltend macht, dringt aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts dargelegten Gründen nicht durch. 9

II. Mit der Sachrüge hat die Revision des Angeklagten teilweise Erfolg. Sie führt zu einer Abänderung des Schuldpruchs und zu einer Aufhebung von Teilen des Strafausspruchs. 10

1. Die Verurteilung des Angeklagten S. wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer zugunsten der C. in sechs Fällen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) wird von den Feststellungen getragen. 11

Der Angeklagte machte als Geschäftsführer der C. in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September 2009 bis Januar 2010 sowie März 2010 unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen, indem er die in den der I. erteilten Gutschriften offen ausgewiesene Umsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer geltend machte (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). 12

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt dabei voraus, dass der Unternehmer eine Rechnung bzw. Gutschrift i.S.v. §§ 14, 14a UStG besitzt. Der Vorsteuerabzug ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union jedoch 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 (vgl. EuGH, Urteile vom 6. Juli 2006, Rechtssache C-439/04 u.a., Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161 und vom 18. Dezember 2014, Rechtssache C-131/13 u.a., Italmoda, DStR 2015, 573; BGH, Beschluss vom 19. November 2014 - 1 StR 219/14, wistra 2015, 147 mwN). Für die Frage, ob die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vorliegen, ist nicht der Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung, in welcher der Vorsteuerabzug vorgenommen wird, maßgeblich, sondern derjenige der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung (vgl. BGH, Beschlüsse vom 29. Januar 2015 - 1 StR 216/14, NStZ 2015, 283 mwN und vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331). Der Angeklagte erkannte Mitte August 2009, dass die C. in eine Umsatzsteuerbetrugskette eingebunden war, so dass jedenfalls für die ab September 2009 bezogenen Leistungen der Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend gemacht wurde. 13

2. Auch die Wertung des Landgerichts, der Angeklagte S. habe durch den Ankauf der CO₂-Zertifikate und die Erteilung der Gutschriften zu Steuerhinterziehungen zugunsten der Firmen I. und E. Hilfe geleistet (§ 27 StGB), hält rechtlicher Nachprüfung stand. 14

a) Als Hilfeleistung im Sinne des § 27 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21). Ist eine Person in ein auf Hinterziehung von Umsatzsteuer ausgerichtetes Gesamtsystem integriert, fördert sie, wenn sie von den anderen Geschäften in der Lieferkette Kenntnis hat, als Gehilfe mit ihrem eigenen Beitrag innerhalb der Lieferkette auch jeweils eine Umsatzsteuerhinterziehung der anderen Mitglieder, die an den auf Hinterziehung der Umsatzsteuer gerichteten Geschäften beteiligt sind (vgl. BGH, Beschluss vom 11. Dezember 2002 - 5 StR 212/02, NStZ 2003, 268). 15

b) Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21 mwN). Entscheidend ist, dass der Gehilfe die Dimension der Tat erfassen kann (vgl. BGH, Urteil vom 13. Januar 2015 - 1 StR 454/14, NStZ-RR 2015, 75). Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist dagegen nicht entscheidend. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß (vgl. BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 21). 16

Ausgehend von diesen Maßstäben sind hier die tatsächlichen Voraussetzungen für das Vorliegen des Gehilfenvorsatzes rechtsfehlerfrei festgestellt. Der Angeklagte S. hat - was er selbst eingeräumt hat - im August 2009 erkannt, dass die C. vom Mitangeklagten G. in eine Umsatzsteuerbetrugskette eingebunden worden war, in die mindestens ein weiteres Unternehmen eingeschaltet war, das seinerseits Steuern verkürzte. Damit konnte der Angeklagte S. auch die Dimension der Steuerverkürzung erfassen und nahm diese billigend in Kauf. 17

3. Entgegen der Auffassung der Revision, wonach es sich bei den Beihilfetaten des Angeklagten S. um mitbestrafte Vortaten der von ihm täterschaftlich begangenen Steuerhinterziehung zugunsten der C. handeln soll, ist das Landgericht im Ansatz zutreffend davon ausgegangen, dass die Taten zueinander im Verhältnis der Tatmehrheit i.S.v. § 53 StGB stehen. Denn die Steuerverkürzungen betreffen Steueransprüche gegenüber unterschiedlichen Steuerpflichtigen, nämlich die Steueransprüche betreffend die Umsatzsteuer gegenüber der C. einerseits und der E. bzw. der I. andererseits. 18

Gleichwohl begegnet die konkurrenzrechtliche Beurteilung der Beihilfetaten des Angeklagten S. durch das Landgericht 19
insoweit durchgreifenden Bedenken, als das Landgericht den Ankauf der Emissionszertifikate in den betreffenden
Voranmeldungszeiträumen jeweils als eigenständige Beihilfe zur Hinterziehung der Umsatzsteuer zugunsten der E. und
zugunsten der I. gewertet hat.

Ob bei Beihilfe Tateinheit oder Tatmehrheit anzunehmen ist, hängt von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der vom 20
Gehilfen geförderten Haupttaten ab. Tatmehrheit gemäß § 53 StGB ist anzunehmen, wenn durch mehrere
Hilfeleistungen mehrere selbstständige Taten gefördert werden, also den Haupttaten jeweils eigenständige
Beihilfehandlungen zuzuordnen sind. Dagegen liegt eine einheitliche Beihilfe i.S.v. § 52 StGB vor, wenn der Gehilfe
mit einer einzigen Unterstützungshandlung zu mehreren Haupttaten eines anderen Hilfe leistet (vgl. BGH, Beschluss
vom 4. März 2008 - 5 StR 594/07, wistra 2008, 217). Dasselbe gilt wegen der Akzessorietät der Teilnahme, wenn
sich mehrere Unterstützungshandlungen auf dieselbe Haupttat beziehen (vgl. BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR
624/99, BGHSt 46, 107).

Nach diesen Grundsätzen hat der Angeklagte S. im jeweiligen Voranmeldungszeitraum durch den Ankauf der 21
Emissionszertifikate und die Erteilung von Gutschriften sowohl zur Hinterziehung von Umsatzsteuer zugunsten der E.
als auch gleichzeitig zugunsten der I. Hilfe geleistet. Somit liegt entgegen der Annahme des Landgerichts eine
einheitliche Beihilfe zu mehreren Haupttaten vor; der Schuldumfang bleibt hiervon unberührt. Damit bilden die
zugunsten sowohl der E. als auch der I. vorgenommenen Unterstützungshandlungen hinsichtlich der
Voranmeldungszeiträume September 2009 betr. I. bzw. 3. Quartal 2009 (Anteil September 2009) betr. E. (Fälle 2 und
10 der Anklage), Januar 2010 (Fälle 4 und 14 der Anklage) und März 2010 (Fälle 5 und 15 der Anklage) jeweils nur
eine selbstständige Tat der Beihilfe zur Steuerhinterziehung. Die Unterstützungshandlungen zur Hinterziehung von
Umsatzsteuer zugunsten der E. für das 4. Quartal 2009 (Fall 3 der Anklage) gehen in diejenigen zur Hinterziehung
von Umsatzsteuer zugunsten der I. für die Monate Oktober bis Dezember 2009 (Fälle 11 bis 13 der Anklage) auf. Eine
eigenständige Beihilfe im Fall 3 der Anklage liegt damit nicht vor. Es gefährdet daher den Bestand des Urteils nicht,
dass bei isolierter Betrachtung des Falles 3 der Anklage lediglich eine Beihilfe zu einer versuchten
Steuerhinterziehung vorgelegen hätte, weil das Finanzamt in diesem Fall die gemäß § 168 Satz 2 AO erforderliche
Zustimmung zur Auszahlung des geltend gemachten Umsatzsteuerüberhangs verweigert hatte (UA S. 53; vgl. dazu
BGH, Urteil vom 7. Oktober 2014 - 1 StR 182/14, wistra 2015, 188 und Beschluss vom 23. Juli 2014 - 1 StR
196/14, wistra 2014, 486).

Der Senat ändert daher den Schuldspruch dahingehend ab, dass der Angeklagte neben der Steuerhinterziehung in 22
sechs Fällen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in lediglich sechs (statt zehn) Fällen schuldig ist. Die Vorschrift des
§ 265 StPO steht dem nicht entgegen, da sich der Angeklagte S. nicht anders als geschehen hätte verteidigen
können.

4. Die abweichende konkurrenzrechtliche Beurteilung wirkt sich - trotz insgesamt unveränderten Schuldumfangs - auf 23
die verhängten Einzelstrafen aus. Sie haben teilweise zu entfallen. Auch die vom Landgericht verhängte
Gesamtstrafe hat keinen Bestand.

a) Soweit mehrere vom Landgericht als rechtlich selbstständig gewertete Beihilfetaten jeweils eine Tat im materiellen 24
Sinn darstellen, hält der Senat die jeweils höchste für diese Taten vom Landgericht verhängte Einzelstrafe aufrecht (§
354 Abs. 1 StPO analog). Denn es ist wegen des bei Annahme einer einheitlichen Beihilfe höheren Schuldumfangs
ausgeschlossen, dass das Landgericht bei zutreffender konkurrenzrechtlicher Einstufung der Taten eine geringere
Einzelstrafe als die jeweils höchste für einen Teil des Tatunrechts festgesetzte verhängt hätte. Die weiteren für Teile
der einheitlichen Tat verhängten Einzelstrafen entfallen. Auch die für Fall 3 der Anklage festgesetzte Einzelstrafe,
zugleich die Einsatzstrafe von zwei Jahren und zwei Monaten, fällt weg, weil es insoweit neben den Taten in den
Fällen 11 bis 13 der Anklage an einer weiteren eigenständigen Beihilfetat fehlt. Hierdurch wird der Angeklagte nicht
beschwert.

b) Die Strafzumessung der Einzelstrafen weist im Übrigen keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten S. auf. 25
Insbesondere hat das Landgericht hinsichtlich der Beihilfetaten bei der Strafrahmenwahl zutreffend darauf abgestellt,
ob das Gewicht der Beihilfehandlung selbst die Annahme eines besonders schweren Falls i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 1
i.V.m. Satz 2 Nr. 1 AO rechtfertigt. Es hat insbesondere nicht verkannt, dass das Vorliegen des vertypten
Milderungsgrunds Beihilfe (§ 27 Abs. 2 Satz 2 StGB) Anlass sein kann, einen besonders schweren Fall der
Steuerhinterziehung zu verneinen (vgl. BGH, Beschluss vom 27. Januar 2015 - 1 StR 142/14, wistra 2015, 235).

c) Der Wegfall von Einzelstrafen, darunter der Einsatzstrafe, zieht die Aufhebung des Ausspruchs über die 26
Gesamtfreiheitsstrafe nach sich. Der Senat kann trotz gleichbleibenden Schuldumfangs auch angesichts der
zahlreichen verbleibenden Einzelstrafen nicht ausschließen, dass das Landgericht bei zutreffender Beurteilung der
Tatkonkurrenzen auf eine niedrigere Gesamtfreiheitsstrafe erkannt hätte. Einer Aufhebung von Feststellungen bedarf
es nicht, da diese von den Rechtsfehlern nicht betroffen sind.

