

HRRS-Nummer: HRRS 2015 Nr. 1050

Bearbeiter: Christoph Henckel und Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2015 Nr. 1050, Rn. X

**BGH 1 StR 239/15 - Beschluss vom 2. September 2015 (LG Augsburg)**

**Umsatzsteuerhinterziehung (Geltendmachung von Vorsteuerabzug in einem Umsatzsteuerkarussell; unzulängliche Berechnungsdarstellung).**

**§ 370 Abs. 1 AO; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; § 261 StPO**

**Entscheidungstenor**

I. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 29. Oktober 2014 aufgehoben:

1. soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010 verurteilt worden ist,
2. im gesamten Strafausspruch,
3. mit den Feststellungen bezüglich der Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung der B. in ein Umsatzsteuerkarussell hinsichtlich der C., der T., der G. für den Zeitraum vor dem 31. März 2009 und der L. für den Zeitraum vor dem 8. Februar 2011.

II. Die weitergehende Revision wird verworfen.

III. 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 vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von sieben Jahren verurteilt. 1

Hiergegen wendet sich die Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt. 2  
Das Rechtsmittel erzielt mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet i.S.v. § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte Geschäftsführer der B., die in den Jahren 2009 bis 2012 als Buffer in verschiedene Umsatzsteuerkarusselle eingebunden war. 3

Den Umsatzsteuerhinterziehungssystemen lag folgende Vorgehensweise zugrunde: 4

Die Initiatoren der Umsatzsteuerkarusselle schleusten Waren - insbesondere Software und Elektronikartikel - aus dem europäischen Ausland an inländische Missing Trader. Die Waren wurden innerhalb Deutschlands über mehrere als Buffer eingeschaltete Firmen weiterverschoben und sodann wieder in das europäische Ausland verkauft, um erneut in den Warenkreislauf zu gelangen. Die Missing Trader kamen ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nach, indem sie entweder keine oder unrichtige Umsatzsteuererklärungen abgaben und geschuldete Umsatzsteuer nicht abführten. Dadurch war es diesen Firmen möglich, die Ware verbilligt anzubieten. 5

Die B. erwarb im Jahr 2009 Waren von den als Missing Trader in die Lieferketten eingebundenen Firmen G. und C., in den Jahren 2010 bis 2012 von der als Buffer eingeschalteten Firma L. sowie in den Jahren 2011 und 2012 zudem von der ebenfalls als Buffer eingeschalteten Firma T. Dabei war dem Angeklagten bereits im Zeitpunkt der Lieferung die Herkunft der Waren aus Umsatzsteuerkarussellgeschäften bekannt. 6

Dennoch machte der Angeklagte als Geschäftsführer der B. in den Umsatzsteuerjahreserklärungen der Jahre 2009 bis 2012 die in den Rechnungen der Missing Trader G. und C. sowie der Buffer L. und T. ausgewiesene 7

Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend, wodurch Umsatzsteuer in einem Gesamtvolumen von mehr als 7,7 Mio. Euro verkürzt wurde.

## II.

Die verfahrensrechtlichen Beanstandungen bleiben ohne Erfolg. Insoweit wird auf die zutreffenden Ausführungen des Generalbundesanwalts Bezug genommen. 8

## III.

1. Der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010 hält materiell-rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 9

Dagegen hat der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2011 und 2012 im Ergebnis Bestand, wenn auch der Schuldumfang jeweils rechtsfehlerhaft bestimmt wurde. 10

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verurteilt, weil er als Geschäftsführer der B. in den Jahren 2009 bis 2012 zu Unrecht einen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Missing Trader G. und C. sowie der Buffer L. und T. vorgenommen habe. Die fehlende Berechtigung der B. zum Vorsteuerabzug hat das Landgericht jedoch nicht in allen Fällen tragfähig begründet. 11

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. und vom 18. Dezember 2014, Rechtssache C-131/13 u.a., Italmoda, DStR 2015, 573; siehe auch BGH, Beschlüsse vom 19. November 2014 - 1 StR 219/14, wistra 2015, 147 und vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NSTZ 2014, 331 ff.). 12

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 deshalb nachträglich wieder, weil der Unternehmer später von Umständen Kenntnis erlangt, die einem Vorsteuerabzug entgegenstehen hätten, wenn er sie bereits beim Bezug der Waren gekannt hätte (BGH, Beschlüsse vom 19. November 2014 - 1 StR 219/14, wistra 2015, 147 und vom 1. Oktober 2013 - 1 StR 312/13, NSTZ 2014, 331 ff.). 13

b) Zwar hat das Landgericht festgestellt, dass dem Angeklagten „in allen Fällen bereits im Zeitpunkt der Lieferung bekannt [war], dass die von der G., der C., der L. und der T. erworbenen Waren durch Missing Trader unter Heranziehung nicht abgeführter Umsatzsteuer verbilligt worden waren und aus Systemen stammten, die auf die Hinterziehung deutscher Umsatzsteuer gerichtet waren“. Diese Feststellung wird jedoch von den beweismäßigsten Erwägungen zum Vorstellungsbild des Angeklagten nicht bzw. nicht bereits für den Zeitpunkt ab Aufnahme der jeweiligen Geschäftsbeziehungen getragen. 14

aa) Der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010 hat keinen Bestand. Die fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug der B. ist für diesen Anmeldezeitraum nicht tragfähig begründet. 15

Im Jahr 2010 hat die B. Waren von der als Buffer eingeschalteten L. angekauft und die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Umsatzsteuerjahreserklärung als Vorsteuer geltend gemacht. Dass der Angeklagte bereits im Jahr 2010 im Zeitpunkt der Lieferungen durch die L. Kenntnis von der Einbindung der B. in ein Umsatzsteuerkarussell hatte, wird durch die beweismäßigsten Erwägungen nicht belegt. Die vom Landgericht herangezogenen Indizien beziehen sich ausschließlich auf Zeiträume nach Ablauf des Jahres 2010 und lassen damit keinen tragfähigen Rückschluss auf das Vorstellungsbild des Angeklagten bei Lieferung der Waren im Jahr 2010 zu. 16

Der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010 ist daher aufzuheben. Die Sache war insoweit zurückzuverweisen, da nicht auszuschließen ist, dass hinsichtlich der L. ergänzende Feststellungen zum Zeitpunkt der Kenntnis des Angeklagten getroffen werden können, die einen Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010 zu tragen geeignet sind. 17

bb) Der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2011 und 2012 hat jedoch im Ergebnis Bestand. Denn für diese Jahre ist tragfähig belegt, dass der Angeklagte während des jeweiligen Anmeldezeitraums Kenntnis von der Herkunft der Waren aus Umsatzsteuerkarussellgeschäften hatte bzw. erlangt hat und damit ein Vorsteuerabzug zugunsten der B. zu Unrecht geltend gemacht wurde. 18

(1) Im Jahr 2009 hat die B. Waren von den Missing Tradern G. und C. bezogen und die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Umsatzsteuerjahreserklärung als Vorsteuer geltend gemacht. 19

Hinsichtlich der G. ist eine Kenntnis des Angeklagten davon, dass sich die B. durch den Ankauf der Waren an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, jedenfalls ab dem 31. März 2009 belegt. Das Landgericht hat sich rechtsfehlerfrei auf die vom Angeklagten initiierten Warenkreisläufe vom 31. März 2009 und 3. April 2009 unter Beteiligung der G., der B. und einer weiteren vom Angeklagten beherrschten Gesellschaft gestützt, die jedenfalls ab diesem Zeitpunkt den vom Landgericht gezogenen Schluss tragen, dem Angeklagten sei die Einbindung der B. in ein Umsatzsteuerkarussell bekannt gewesen. 20

Dagegen ist für den im Jahr 2009 ebenfalls als Lieferant der B. aufgetretenen Missing Trader C. der Zeitpunkt der Kenntnis des Angeklagten von der Herkunft der Waren nicht ohne Rechtsfehler festgestellt. Denn der vom Landgericht als Beleg für eine Kenntnis des Angeklagten herangezogene Warenkreislauf vom 28. Mai bis 9. Juni 2009, an dem u.a. die C., die B. und eine weitere vom Angeklagten beherrschte Gesellschaft beteiligt waren, war für den Angeklagten nach Würdigung des Landgerichts aufgrund der Einbindung einer weiteren Gesellschaft erst anhand der Zahlungsabwicklung erkennbar. Wann der Angeklagte hiervon tatsächlich Kenntnis erlangt hat, ist jedoch nicht festgestellt. 21

Der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2009 hat im Ergebnis dennoch Bestand. Denn durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der G. auch für Lieferungen nach dem 31. März 2009 - ab diesem Zeitpunkt ist eine Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung der B. in ein Umsatzsteuerkarussell rechtsfehlerfrei festgestellt - hat der Angeklagte als Geschäftsführer der B. (vgl. § 34 AO) in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 gegenüber den Steuerbehörden unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht, die zu einer Steuerverkürzung geführt haben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO). 22

(2) In den Jahren 2011 und 2012 hat die B. Waren von den als Buffern eingeschalteten Firmen L. und T. bezogen und die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in der jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärung als Vorsteuer geltend gemacht. 23

Für die Lieferungen der L. ist eine Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell ab dem 8. Februar 2011 belegt. 24

Der vom Landgericht herangezogene Umstand, dass sich der Angeklagte ab dem 8. Februar 2011 vor dem Weiterverkauf der von der L. erworbenen Ware bei der beauftragten Spedition erkundigte, ob diese mit UV-Stempeln versehen sei, und er die Auswahl der Abnehmer danach ausrichtete, ob dies der Fall war oder nicht, trägt jedenfalls ab diesem Zeitpunkt den vom Landgericht gezogenen Schluss, der Angeklagte habe gewusst, dass die Waren aus Umsatzsteuerkarussellgeschäften stammten. 25

Dagegen ist für den in den Jahren 2011 und 2012 ebenfalls als Lieferant der B. aufgetretenen Buffer T. der Zeitpunkt der Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell nicht ohne Rechtsfehler festgestellt. 26

Der Inhalt der Gespräche aus dem Jahr 2013 ist nicht geeignet, hinreichend gesicherte Erkenntnisse zum Kenntnisstand des Angeklagten im Zeitpunkt der Lieferungen in den Jahren 2011 und 2012 zu gewährleisten. Zwar durfte das Landgericht die am 16. Februar 2011 erfolgte Anfrage des Angeklagten bei der beauftragten Spedition nach dem Vorhandensein von UV-Stempeln auf der von der T. erworbenen Ware als Indiz für eine Kenntnis des Angeklagten heranziehen. Angesichts dessen, dass eine UV-Markierung für die betreffende Lieferung verneint wurde und auch sonst keine Lieferung von UV-markierter Ware festgestellt ist, trägt dieser Umstand den vom Landgericht gezogenen Schluss der Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell bereits in den Jahren 2011 und 2012 jedoch nicht. 27

Der Schuldspruch wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 hat dennoch Bestand. Durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der L. auch für Lieferungen nach dem 8. Februar 2011 - ab diesem Zeitpunkt ist eine Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung der B. in ein Umsatzsteuerkarussell rechtsfehlerfrei festgestellt - hat der Angeklagte als Geschäftsführer der B. (vgl. § 34 AO) auch in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2011 und 2012 gegenüber den Steuerbehörden unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht, die zu einer Steuerverkürzung geführt haben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO). 28

2. Der Strafausspruch unterliegt insgesamt der Aufhebung.	29
Wegen der Hinterziehung von Umsatzsteuer für das Jahr 2010 war die Verurteilung ohnehin aufzuheben.	30
Aber auch die für die Hinterziehung von Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2011 und 2012 verhängten Einzelstrafen haben keinen Bestand. Denn das Landgericht hat die Höhe der verkürzten Steuern und damit den Schuldumfang nicht zutreffend bestimmt.	31
Das Landgericht hat bei der Strafzumessung als verkürzte Steuer rechtsfehlerhaft die in den Rechnungen der Missing Trader bzw. Buffer ausgewiesene und als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer insgesamt berücksichtigt, obwohl eine Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell nicht für alle Lieferungen tragfähig belegt ist.	32
Der Senat kann anhand der Urteilsgründe nicht nachvollziehen, in welchem Umfang Vorsteuer in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2009, 2011 und 2012 zu Unrecht geltend gemacht worden ist, da das Landgericht keine Feststellungen zu den einzelnen Lieferungen in den betreffenden Anmeldezeiträumen getroffen hat. Er schließt jedoch in Übereinstimmung mit dem Generalbundesanwalt aus, dass keine Steuerverkürzung i.S.v. § 370 Abs. 4 AO eingetreten ist. Aus den Urteilsgründen ergibt sich nämlich, dass in den Jahren 2009, 2011 und 2012 auch nach den belegten Zeitpunkten der Kenntnis des Angeklagten Lieferungen der Missing Trader bzw. Buffer an die B. erfolgt und Vorsteuer aus diesen Lieferungen geltend gemacht wurde.	33
Die Aufhebung der Einzelstrafen zieht die Aufhebung des Ausspruchs über die Gesamtstrafe nach sich.	34
3. Einer Aufhebung der im Übrigen rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen bedarf es entsprechend der Anregung des Generalbundesanwalts nur bezüglich der Kenntnis des Angeklagten von der Einbindung der B. in ein Umsatzsteuerkarussell hinsichtlich der C., der T., der G. für den Zeitraum vor dem 31. März 2009 und der L. für den Zeitraum vor dem 8. Februar 2011. Ansonsten sind die Feststellungen von dem Rechtsfehler bei der Bestimmung des Umfangs der Steuerverkürzung nicht betroffen.	35
Der neue Tatrichter wird Gelegenheit haben, ergänzende Feststellungen - insbesondere zu den in den Jahren 2009, 2011 und 2012 erfolgten Lieferungen - zu treffen.	36