

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 906

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2017 Nr. 906, Rn. X

BGH 1 StR 624/16 - Beschluss vom 28. Juni 2017 (LG Augsburg)

Steuerhinterziehung (Vorsatz: erforderliche Gesamtbetrachtung); tatrichterliche Beweiswürdigung (revisionsrechtliche Überprüfbarkeit).

§ 370 Abs. 1 AO; § 15 StGB; § 261 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Bedingt vorsätzliches Handeln setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs auch bei der Steuerhinterziehung voraus, dass der Täter den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges als möglich und nicht ganz fernliegend erkennt (Wissenselement), weiter dass er ihn billigt oder sich um des erstrebten Zieles willen zumindest mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet (Willenselement). Beide Elemente müssen durch tatsächliche Feststellungen belegt werden. Ihre Bejahung oder Verneinung kann nur auf der Grundlage einer Gesamtbetrachtung aller objektiven und subjektiven Umstände erfolgen.

Entscheidungenstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 8. Juni 2016 mit den Feststellungen aufgehoben; die Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen bleiben jedoch aufrechterhalten.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
3. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in drei tatmehrheitlichen Fällen schuldig gesprochen und zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und neun Monaten verurteilt. Die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 2

1. Der Angeklagte war zunächst angestellter Vertriebsmitarbeiter der B. GmbH, deren Geschäftsführung er am 21. Dezember 2010 übernahm. Am 26. Juli 2012 erwarb er auch sämtliche Geschäftsanteile der GmbH vom vormaligen Mitangeklagten E., um etwaige Rückzahlungsansprüche der Finanzbehörden realisieren zu können. Unternehmensgegenstand der Gesellschaft war ursprünglich der „Handel mit Video + Daten + Projektoren + Leinwänden sowie Zubehör“. Im März 2009 erfolgte eine Neuausrichtung dahingehend, dass nunmehr auch mit PC-Ware gehandelt wurde. 3

Die B. GmbH hatte der vormalige Mitangeklagte E. am 18. Oktober 1999 gegründet; seit dem 20. Juli 2006 war er alleiniger Gesellschafter. Eingetragene Geschäftsführerin war bis zur Übernahme der Geschäftsführung durch den Angeklagten Ca., die Ehefrau des vormaligen Mitangeklagten E., die aber in das Tagesgeschäft und die Entscheidungsprozesse innerhalb der B. GmbH nicht eingebunden war und deren Rolle sich im Wesentlichen darauf beschränkte, bei Bedarf einzelne Unterschriften zu leisten (UA S. 12-13). Vielmehr bestimmte der vormalige Mitangeklagte E. bis zur Übertragung der Geschäftsanteile auf den Angeklagten allein die inhaltliche Ausrichtung der Gesellschaft, verhandelte mit den Banken über finanzielle Fragen und veranlasste auch größere Zahlungen der Gesellschaft. Andererseits überließ er das Tagesgeschäft der Gesellschaft aber weitgehend den angestellten Vertriebsmitarbeitern. Der Angeklagte konnte daher - als Vertriebsmitarbeiter mit einem monatlichen Gehalt von ca. 3.000 Euro brutto - bis zu seiner Bestellung als Geschäftsführer innerhalb des vom vormaligen Mitangeklagten E. vorgegebenen Rahmens frei über den Abschluss von Geschäften entscheiden (UA S. 13). 4

Die GmbH beteiligte sich (spätestens) seit Mai 2009 mit einem Teil ihres Geschäftsbetriebs an Umsätzen, die in 5
Mehrwertsteuerhinterziehungen in Form von Umsatzsteuerkarussellen einbezogen waren. So bezog sie ihre Ware
zunächst bis ca. April 2010 von sogenannten Missing Tradern, nämlich der C. GmbH, D. GmbH und der O. GmbH.
Die Geschäftsbeziehung zur C. GmbH - mit der sie in einem Zeitraum von Mai 2009 bis November 2009 Umsätze in
Höhe von 10.662.147,29 Euro zzgl. 2.025.807,99 Euro Umsatzsteuer tätigte - wurde beendet, als das Finanzamt im
Vorfeld einer nach § 103 StPO durchgeführten Durchsuchung am 20. Oktober 2009, die angemeldete Vorsteuer
zunächst nicht mehr auszahlte. Nach der Durchsuchung erfolgte die Auszahlung unter dem „Vorbehalt weiterer
Prüfung“ (UA S. 14).

Ab April 2010 erwarb die B. GmbH ihre Ware u.a. von den Firmen Be., H. GmbH, S., I. GmbH und L. mbH, die in der 6
Lieferkette als Buffer I oder Buffer II fungierten. Die B. GmbH nahm aus allen Rechnungen der vorgenannten
Unternehmen Vorsteuer in Anspruch und verkaufte die Ware überwiegend ins Ausland, später auch im Inland. Hierbei
fungierte sie teilweise als Exporteurin und teilweise als Buffer (UA S. 14).

Der Angeklagte legte der Buchhalterin der B. GmbH die aus diesen Geschäftsbeziehungen resultierenden 7
Rechnungen vor, die auf diesem Weg Eingang in die Umsatzsteuerjahreserklärungen fanden, obwohl er wusste, dass
aus den vorbenannten Geschäften kein Vorsteuererstattungsanspruch geltend gemacht werden durfte. Die
Umsatzsteuerjahreserklärung für 2009 wurde am 16. Juni 2010, für 2010 am 12. Juli 2011 und für 2012 am 20.
Dezember 2012 abgegeben. Der Steuerverkürzungsbetrag betrug im Jahr 2009 325.185 Euro, im Jahr 2010
2.834.096 Euro sowie im Folgejahr 2.302.156 Euro, insgesamt damit über 5,4 Millionen Euro im Tatzeitraum.

2. Das Landgericht geht davon aus, dass der Angeklagte mit bedingtem Vorsatz gehandelt habe. Er habe zwar nicht 8
geplant oder beabsichtigt, zugunsten der B. GmbH Umsatzsteuern zu hinterziehen, aber spätestens ab dem 20.
Oktober 2009 billigend in Kauf genommen, dass die B. GmbH in eine Umsatz- bzw. Mehrwertsteuerhinterziehung
eingebunden war (UA S. 69). Diese Überzeugung stützt das Landgericht im Wesentlichen darauf, dass es Anfang des
Jahres 2009 zu einem neuen Geschäftsmodell kam und die damit verbundenen Geschäftsbeziehungen zur erst im Mai
2009 gegründeten C. GmbH verschiedene Auffälligkeiten aufwiesen, die am 20. Oktober 2009 auch zu einer
Durchsuchung der Geschäftsräume der B. GmbH gemäß § 103 StPO und zu einer Vernehmung des Angeklagten
führten. Trotz dieser damit deutlich gewordenen Einbindung der B. GmbH in eine Umsatzsteuerhinterziehung habe der
Angeklagte im Folgenden Geschäftsbeziehungen mit der am Markt mit Elektroartikeln nicht etablierten O. GmbH
aufgenommen. Diese Gesellschaft wurde von einem der deutschen Sprache nicht mächtigen Geschäftsführer
geleitet, hatte kein eigenes Lager und die Zahlungen wurden über eine im Ausland befindliche Zahlungsplattform
abgewickelt. Daneben war auch der aus den früheren Geschäften mit der C. GmbH bekannte vormalige
Mitangeklagte W. in die Geschäfte involviert. Darüber hinaus sieht das Landgericht in einem Chatverkehr des
Angeklagten vom Februar 2010 einen weiteren Beleg für dessen Vorsatz.

II.

Die Verurteilung des Angeklagten hat bereits aus sachlichrechtlichen Gründen keinen Bestand. Die Beweiswürdigung 9
des Landgerichts hält in Bezug auf die Begründung des subjektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung einer
revisionsgerichtlichen Überprüfung nicht stand. Auf die erhobenen Verfahrensrügen kommt es daher nicht an.

1. Die Würdigung der Beweise ist Sache des Tatgerichts, das sich unter dem umfassenden Eindruck der 10
Hauptverhandlung ein Urteil über die Schuld des Angeklagten zu bilden hat (§ 261 StPO). Die tatsächlichen
Schlussfolgerungen des Tatgerichts müssen nicht zwingend sein; es genügt, dass sie möglich sind und das Tatgericht
von ihrer Richtigkeit überzeugt ist (vgl. BGH, Urteile vom 30. März 2004 - 1 StR 354/03, NStZ-RR 2004, 238 und
vom 1. Juli 2008 - 1 StR 654/07). Das Revisionsgericht ist auf die Prüfung beschränkt, ob die Beweiswürdigung des
Tatgerichts mit Rechtsfehlern behaftet ist, weil sie Lücken oder Widersprüche aufweist, mit den Denkgesetzen oder
gesichertem Erfahrungswissen nicht übereinstimmt oder sich so weit von einer Tatsachengrundlage entfernt, dass
sich die gezogenen Schlussfolgerungen letztlich als reine Vermutung erweisen (vgl. BGH, Urteil vom 21. März 2013 -
3 StR 247/12, NStZ 2013, 420 mwN). Zudem muss das Urteil erkennen lassen, dass das Tatgericht solche
Umstände, die geeignet sind, die Entscheidung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Angeklagten zu beeinflussen,
erkannt und in seine Überlegungen einbezogen hat. Dabei dürfen die einzelnen Beweisergebnisse nicht nur isoliert
gewertet werden, sondern müssen in eine umfassende Gesamtwürdigung eingestellt worden sein (BGH, Urteile vom
5. Dezember 2013 - 4 StR 371/13, NStZ-RR 2014, 87; vom 2. April 2015 - 3 StR 635/14 und vom 12. Januar 2017 -
1 StR 360/16, NStZ-RR 2017, 185).

2. Diesen Anforderungen wird die Beweiswürdigung des Landgerichts nicht gerecht. Das Landgericht hat die 11
Annahme eines bedingten Vorsatzes nicht tragfähig begründet. Wesentliche den Angeklagten entlastende Indizien
wurden nicht erkennbar in eine Gesamtwürdigung eingestellt.

a) Bedingt vorsätzliches Handeln setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (vgl. nur BGH, Urteil 12
vom 19. April 2016 - 5 StR 498/15, NStZ-RR 2016, 204) voraus, dass der Täter den Eintritt des tatbestandlichen

Erfolges als möglich und nicht ganz fernliegend erkennt (Wissenselement), weiter dass er ihn billigt oder sich um des erstrebten Zieles willen zumindest mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet (Willenselement). Beide Elemente müssen durch tatsächliche Feststellungen belegt werden. Ihre Bejahung oder Verneinung kann nur auf der Grundlage einer Gesamtbetrachtung aller objektiven und subjektiven Umstände erfolgen (vgl. BGH, Urteile vom 23. Februar 2012 - 4 StR 608/11, NStZ 2012, 443, 444 und vom 11. Oktober 2016 - 1 StR 248/16, NStZ 2017, 25; Beschluss vom 21. Dezember 2016 - 1 StR 112/16, NStZ 2017, 337).

b) Das Landgericht hat sich mit wesentlichen zu Gunsten des Angeklagten sprechenden Umständen nicht umfassend auseinandergesetzt und diese nicht erkennbar in eine Gesamtabwägung einbezogen. Dabei kann dahinstehen, ob die vom Landgericht gegenübergestellten Gesichtspunkte für und gegen die Annahme eines bedingten Vorsatzes schon die Anforderungen an eine Gesamtwürdigung erfüllen, weil das übergreifende wertende Element nicht erkennbar ist. Jedenfalls wäre eine solche Gesamtwürdigung lückenhaft. 13

So lässt das Landgericht zum einen unberücksichtigt, dass die von Missing Tradern und Buffern erworbene Ware tatsächlich in das eigene Lager der B. GmbH geliefert wurde (UA S. 39). Ein Weitertransport der Ware erfolgte dann durch Speditionen, gegenüber denen nach Bezahlung durch den eigenen Kunden die Freigabe der Ware erklärt wurde. Damit unterscheidet sich der Sachverhalt von vielen Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung, bei welcher die Ware typischerweise tatsächlich nicht an die in der Kette handelnden Beteiligten geliefert wird. 14

Zum anderen hat das Landgericht nicht berücksichtigt, dass nach der Durchsuchung der B. GmbH gemäß § 103 StPO, welche die Strafkammer als wesentliches vorsatzbegründendes Ereignis gewertet hat, die Vorsteuer aus den Rechnungen des Missing Traders C. GmbH vom Finanzamt ausbezahlt wurde (UA S. 14). Hinzu kommt, was die Strafkammer ausdrücklich gewürdigt hat, dass im relevanten Zeitraum von 2009 bis 2012 eine Vielzahl von Umsatzsteuersonderprüfungen und Umsatzsteuernachschauen, die aber jeweils ergebnislos verlaufen sind, erfolgten (UA S. 86). Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung u.a. hinsichtlich des Missing Traders C. GmbH wurde im Prüfzeitraum Juli/August 2009 von Seiten des Finanzamtes sogar „dem Vorsteuerabzug unter dem Vorbehalt weiterer Ermittlungen zugestimmt“ (UA S. 86). Insofern hätte es vor diesem Hintergrund einer kritischen Würdigung bedurft, ob der Angeklagte damit nicht in gutem Glauben davon ausgehen konnte, dass die B. GmbH gerade nicht in ein betrugsbehaftetes System eingebunden war. Dies umso mehr, als es nach den Feststellungen des Landgerichts in Bezug auf den neuen Abnehmer O. GmbH wegen des Vorsteuerabzugs zu einer Auseinandersetzung mit den Finanzbehörden gekommen war, die vor die Finanzgerichte getragen wurde (UA S. 86), ohne dass das Landgericht aber hier weitere Feststellungen zum Ausgang dieser Verfahren getroffen hat. Diesbezüglich trägt auch die Wertung des Landgerichts nicht, dass der Angeklagte für die nach der Durchsuchung erfolgten Geschäftsbeziehungen nicht alle auffälligen Aspekte gegenüber dem Finanzamt offen gelegt hat. Schließlich war er jedenfalls als Vertriebsmitarbeiter bis zum 21. Dezember 2010 hierzu nicht verpflichtet, denn er war nicht Geschäftsführer der B. GmbH. 15

Weiter hätte das Landgericht in seine Überlegungen einbeziehen müssen, dass ein Bankmitarbeiter und Ansprechpartner des vormaligen Mitangeklagten im Juli 2009 notiert hat, dass das neue Geschäftsfeld auf identisch abgesicherter Basis verläuft wie das Stammgeschäft (UA S. 70). Sollte sich herausstellen, dass bei der B. GmbH für die nicht im Umsatzsteuerbetrug verhafteten Kunden die Verfahrensabläufe (Bestellung, Lieferung, Lagerung, Zahlung) identisch weiter abliefen, wäre dies auch ein gewichtiges Indiz, das gegen die Annahme eines bedingten Vorsatzes beim Angeklagten sprechen würde. Nach den Ausführungen des Landgerichts bezog sich neben der Weiterführung des bisherigen Geschäftsmodells nur ein Teil des gesamten Geschäftsbetriebs auf den „neuen“ Großhandel mit PC-Ware (UA S. 13), ohne dass konkrete Feststellungen zum Umfang dieser für Mehrwertsteuerhinterziehungen relevanten Umsätze der B. GmbH im Tatzeitraum getroffen worden sind. 16

Schließlich ist das Verhältnis zum vormaligen Mitangeklagten E. und dessen Rolle im Unternehmen ungewürdigt geblieben, obwohl das Landgericht selbst feststellt, dass der vormalige Mitangeklagte E. im Unternehmen die inhaltliche Ausrichtung bestimmt hat (UA S. 13). Zudem bleibt unerörtert, warum der Angeklagte die Anteile der B. GmbH am 26. Juli 2012 unter dem Eindruck des laufenden Strafverfahrens erworben hat. Hieraus könnte sich ein Anhaltspunkt dafür ergeben, dass der Angeklagte die Einbindung in das Umsatzsteuerkarussell nicht erkannt und mithin nicht vorsätzlich gehandelt hat. 17

3. Sollte das neue Tatgericht nach einer umfassenden Gesamtwürdigung der für und gegen die subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen sprechenden Umstände abermals zu dem Ergebnis kommen, dass der Angeklagte vorsätzlich gehandelt hat, wird es überdies - insbesondere im Tatzeitraum 2009 - nochmals gesondert in den Blick zu nehmen haben, weshalb etwaige falsche Angaben in der Jahresumsatzsteuererklärung dem Angeklagten zuzurechnen sind. Bislang fehlen insgesamt Feststellungen darüber, von wem die jeweiligen Umsatzsteuerjahreserklärungen 2009 bis 2011 unterzeichnet und beim Finanzamt eingereicht wurden. So war der Angeklagte zum Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 noch nicht Geschäftsführer der B. GmbH und nicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung verpflichtet. Möglicherweise kommt insofern eine mittelbare Täterschaft des Angeklagten oder eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Betracht (BGH, Urteil vom 7. Oktober 2014 - 1 StR 182/14, 18

Rn. 34 f., wistra 2015, 188).

4. Die Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen sind von den aufgezeigten Rechtsfehlern nicht betroffen und können deshalb bestehen bleiben. Ergänzende Feststellungen kann das neue Tatgericht treffen, soweit sie zu den bisherigen nicht in Widerspruch stehen. 19