

HRRS-Nummer: HRRS 2018 Nr. 28

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2018 Nr. 28, Rn. X

BGH 1 StR 279/17 - Beschluss vom 26. Oktober 2017 (LG München I)

Beginn der Verjährung bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer (Beginn mit Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung bei Selbstveranlagung); Unterbrechung der Verjährung (hinreichende Bestimmbarkeit des Beschuldigten als Adressanten der Unterbrechungshandlung).

§ 78a StGB; § 370 Abs. 1 AO; § 1 UStG; § 155 AO; § 167 Abs. 1 Satz 1 AO; § 78c StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer tritt Beendigung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Täter die durch die Tat erlangten Vorteile gesichert hat. Das ist bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Angabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung zwar an sich erst mit der Festsetzung der Steuer durch einen entsprechenden Steuerbescheid der Fall. Wegen des Systems der Selbstveranlagung bei der Umsatzsteuer (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO) erfolgt eine Festsetzung per Steuerbescheid (§ 155 AO) aber lediglich dann, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt, was vorliegend nicht der Fall war. Die Vorteile werden daher wegen der Selbstveranlagung bereits mit der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung gesichert.

2. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sowohl zum Straf- als auch zum Ordnungswidrigkeitenrecht können richterliche Handlungen die Verjährungsfrist lediglich gegen bestimmte Personen nicht aber gegen noch unbekannte Täter unterbrechen. Zwar braucht sich die Unterbrechungshandlung nicht gegen den Täter unter seinem richtigen Namen zu richten. Allerdings müssen Merkmale bekannt sein, die den Täter sicher individuell bestimmen. Dabei ist es wegen der Bedeutung der Verjährung und der Rechtssicherheit erforderlich, dass der Täter aufgrund bei den Akten befindlicher Unterlagen bestimmt werden kann (vgl. BGHSt 24, 321,323). Er muss als Tatverdächtiger im Zeitpunkt der fraglichen Unterbrechungshandlung in den Akten genannt sein (vgl. BGH NSTZ 2008, 158 f.).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts München I vom 9. Februar 2017

a) aufgehoben

aa) soweit der Angeklagte wegen Umsatzsteuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2009 verurteilt worden ist; insoweit wird das Verfahren eingestellt; die Staatskasse trägt insoweit die Kosten des Verfahrens und die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen,

bb) im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe,

b) dahingehend abgeändert, dass der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von vier Jahren und drei Monaten verurteilt wird.

2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.

3. Der Angeklagte hat die verbleibenden Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verurteilt. 1

Dagegen richtet sich seine auf zahlreiche Verfahrensbeanstandungen und die ausgeführte Sachrüge gestützte Revision. Das Rechtsmittel führt zur Aufhebung des Urteils, soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer zugunsten der N. GmbH im Veranlagungszeitraum 2009 verurteilt worden ist und zur Einstellung des Verfahrens insoweit. Die auf diesen Veranlagungszeitraum begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) war bereits vor Ergehen des tatgerichtlichen Urteils verjährt. 2

Im Übrigen bleibt das Rechtsmittel ohne Erfolg (§ 349 Abs. 2 StPO).

3

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts betrieb der Angeklagte, der nicht als Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen war, die Geschäfte der im Juni 2009 gegründeten N. GmbH (nachfolgend: N.) als faktischer Geschäftsführer. Er veranlasste, dass in den Umsatzsteuerjahreserklärungen der N. für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 jeweils lediglich ein Bruchteil der tatsächlich von dem Unternehmen getätigten Umsätze erklärt und dementsprechend auch nur die darauf entfallende Umsatzsteuer entrichtet wurde. Durch dieses Vorgehen wurden zugunsten der N. Umsatzsteuern in Höhe von 46.133,51 Euro im Veranlagungszeitraum 2009 sowie 3.236.122,76 Euro im Veranlagungszeitraum 2010 verkürzt.

II.

Über einen durch den Verteidiger Rechtsanwalt L. gestellten, als „Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand“ bezeichneten Antrag vom 2. Mai 2017 hat der Senat nicht mehr zu entscheiden. Der Antrag ist als Wiedereinsetzungsgesuch zurückgenommen. Das ergibt sich aus Folgendem:

Nachdem der weitere Verteidiger, Rechtsanwalt K., mit Schriftsatz vom 3. August 2017 auf die Unzulässigkeit des vorgenannten Antrags als Wiedereinsetzungsgesuch aufmerksam gemacht und eine Umdeutung als Protokollberichtigungsantrag angeregt hatte, hat sich Rechtsanwalt L. diesen Ausführungen mit Schreiben vom 8. August 2017 ausdrücklich angeschlossen. An einem mangels Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen des § 45 StPO ohnehin unzulässigen Wiedereinsetzungsantrag wird damit nicht mehr festgehalten.

Für die Entscheidung über einen eventuellen Protokollberichtigungsantrag ist der Senat nicht zuständig. Es ist auch nicht ersichtlich, dass ein solcher Antrag seitens des Angeklagten und seiner Verteidigung in der gebotenen Weise gestellt worden wäre. Eine Rückgabe der Akten an das Landgericht ist schon deshalb nicht veranlasst, weil nicht ausgeführt wird, in welcher konkreten Weise die Sitzungsniederschrift des Landgerichts berichtigt werden sollte.

III.

1. Die Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung der N. für den Veranlagungszeitraum 2009 ist verjährt. Da die Verjährung bereits vor dem Ergehen des angefochtenen Urteils eingetreten war, hebt der Senat das Urteil insoweit auf (§ 349 Abs. 4 StPO) und stellt das die genannte Tat betreffende Verfahren gemäß § 206a StPO ein.

a) Die entsprechende Umsatzsteuerjahreserklärung wurde am 19. Februar 2010 bei dem zuständigen Finanzamt abgegeben. Mit der Abgabe war vorliegend die auf den genannten Veranlagungszeitraum bezogene Steuerhinterziehung beendet, so dass der Lauf der Verjährungsfrist mit diesem Tag begann (§ 78a Satz 1 StGB). Bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer in der vorliegenden Konstellation tritt Beendigung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Täter die durch die Tat erlangten Vorteile gesichert hat (vgl. Klein/Jäger, AO, 13. Aufl., § 370 Rn. 203 bzgl. Umsatzsteuerhinterziehung; siehe auch BGH, Beschluss vom 15. Dezember 1982 - 3 StR 421/82, wistra 1983, 70 f.). Das ist bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Angabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung zwar an sich erst mit der Festsetzung der Steuer durch einen entsprechenden Steuerbescheid der Fall. Wegen des Systems der Selbstveranlagung bei der Umsatzsteuer (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO) erfolgt eine Festsetzung per Steuerbescheid (§ 155 AO) aber lediglich dann, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt, was vorliegend nicht der Fall war. Die Vorteile waren daher wegen der Selbstveranlagung bereits mit der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung gesichert.

b) Die maßgebliche fünfjährige Verjährungsfrist aus § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB endete mit Ablauf des 19. Februar 2015. Eine aufgrund § 376 Abs. 1 AO (i.V.m. § 370 Abs. 3 AO) verlängerte Verjährungsfrist liegt nicht vor, weil keines der Regelbeispiele aus § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-6 AO eingreift; insbesondere ist kein Hinterziehungserfolg großen Ausmaßes (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) eingetreten.

c) Vor Ablauf des 19. Februar 2015 hat keine den Lauf der Verjährungsfrist in Bezug auf den Angeklagten unterbrechende Handlung (§ 78c Abs. 1 StGB) stattgefunden.

aa) Eine Unterbrechung gemäß § 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 StGB ist nicht durch die Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse des Amtsgerichts München vom 24. Juli 2013 (Bl. 173 f. Band I der Strafakten) und vom 29. Juli 2013 (Bl. 171 f. Band I der Strafakten) herbeigeführt worden. Die genannten Beschlüsse sind jeweils auf die Durchsuchung der Geschäftsräume einer näher bezeichneten Prager Filiale der R. bank A.S. gerichtet gewesen. Diese Bank hat eines der Geschäftskonten der N. geführt.

Den Beschlüssen kommt jedoch keine Unterbrechungswirkung zu. Sie beziehen sich nicht im Sinne von § 78c Abs. 4 StGB auf den Angeklagten. Verjährungsunterbrechende Wirkung entfalten solche richterlichen Entscheidungen gegen einen Tatverdächtigen lediglich, wenn sie sich bereits auf einen solchen beziehen (BGH, Beschluss vom 6. März 2007 - KRB 1/07, NSTz 2008, 158 f.). Das ist vorliegend nicht der Fall. Die vorgenannten Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse richten sich als namentlich erfasste Beschuldigte gegen G. (Beschluss vom 24. Juli 2013) sowie gegen Ku. (Beschluss vom 29. Juli 2013). Unter diesen Namen sind die beiden in den hier fraglichen Veranlagungszeiträumen als Geschäftsführer der N. in das Handelsregister eingetragenen Personen aufgetreten. Ausweislich der entsprechenden Beschlüsse sind diese gegen Ku. bzw. G. ergangen, weil sie als (eingetragene) Geschäftsführer verdächtigt wurden, Steuerhinterziehung zugunsten der N. begangen zu haben. 13

Auch wenn es sich nach den Feststellungen des Landgerichts bei Ku. und G. nicht um unter diesen Namen und den sonstigen bekannten Personaldaten (vor allem denjenigen aus den Identitätskarten bzw. Ausweisen) existierende Personen handelt, konnten die Durchsuchungsbeschlüsse keine Unterbrechungswirkung in Bezug auf den Angeklagten herbeiführen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sowohl zum Straf- als auch zum Ordnungswidrigkeitenrecht können richterliche Handlungen die Verjährungsfrist lediglich gegen bestimmte Personen nicht aber gegen noch unbekannte Täter unterbrechen (BGH, Beschlüsse vom 16. März 1972 - 4 StR 55/72, BGHSt 24, 321, 323 und vom 6. März 2007 - KRB 1/07, NSTz 2008, 158 f., jeweils mwN; siehe auch Fischer, StGB, 64. Aufl., § 78c Rn. 14). Zwar braucht sich die Unterbrechungshandlung nicht gegen den Täter unter seinem richtigen Namen zu richten (BGH, Beschlüsse vom 16. März 1972 - 4 StR 55/72, BGHSt 24, 321, 323 und vom 29. Oktober 1996 - 4 StR 394/96, BGHSt 42, 283, 290). Allerdings müssen Merkmale bekannt sein, die den Täter sicher individuell bestimmen. Dabei ist es wegen der Bedeutung der Verjährung und der Rechtssicherheit erforderlich, dass der Täter aufgrund bei den Akten befindlicher Unterlagen bestimmt werden kann (BGH, Beschlüsse vom 16. März 1972 - 4 StR 55/72, BGHSt 24, 321, 323 und vom 6. März 2007 - KRB 1/07, NSTz 2008, 158 f.). Er muss als Tatverdächtiger im Zeitpunkt der fraglichen Unterbrechungshandlung in den Akten genannt sein (BGH, Beschluss vom 6. März 2007 - KRB 1/07, NSTz 2008, 158 f.). 14

Diese Voraussetzungen einer Identifizierung des Angeklagten als Tatverdächtiger waren bei Ergehen der Durchsuchungsbeschlüsse nicht gegeben. 15

Wie sich insbesondere aus dem Vermerk der zuständigen Dezernentin der Staatsanwaltschaft München I vom 2. Juli 2015 (Bl. 348 Band I der Strafakten) ergibt, ist den Ermittlungsbehörden erst zu diesem Zeitpunkt bekannt geworden, dass die bislang als Beschuldigte Geführten (u.a. G. und Ku.) nicht existieren und möglicherweise der (jetzige) Angeklagte „Hintermann“ des Unternehmens N. ist. Selbst am 2. Juli 2015, mithin nach Ablauf der Verjährungsfrist, lagen nach der in dem genannten Vermerk erfolgten Bewertung der Staatsanwaltschaft aber noch keine ausreichenden Anhaltspunkte für einen Anfangsverdacht gegen den Angeklagten vor. Dies schließt es aus, anzunehmen, der Angeklagte sei bei Erlass der Durchsuchungsbeschlüsse im Juli 2013 als Tatverdächtiger in den Akten des Verfahrens genannt. Es handelt sich damit auch nicht um eine Konstellation, in der Unterbrechungshandlungen gegen eine bereits als Tatverdächtiger erkannte Person lediglich unter einem unrichtigen Namen durchgeführt werden. Das Strafverfahren hat sich jedenfalls bis Anfang Juli 2015 ausschließlich gegen die formellen Geschäftsführer der N. gerichtet. Der Verdacht einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Angeklagten als faktischer Geschäftsführer bzw. Verfügungsberechtigter i.S.v. § 35 AO (dazu näher BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 236 ff. Rn. 78 ff.) der N. hat vor Anfang Juli 2015 nicht bestanden. 16

bb) Der Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss des Amtsgerichts München vom 27. Januar 2015 (Bl. 274 f. Band I der Strafakten) hat die Verjährung gegen den Angeklagten ebenfalls nicht auf der Grundlage von § 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 StGB unterbrochen. Dieser Beschluss ordnet zwar die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Angeklagten an dessen Wohnsitz in Österreich an. Die richterliche Anordnung ist aber in einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren ergangen, das gegen eine unter dem Namen C. als formeller Geschäftsführer einer T. GmbH auftretende Person als Beschuldigten geführt worden ist. Es handelt sich um eine richterliche Durchsuchungsanordnung auf der Grundlage von §§ 103, 105 StPO, in der der Angeklagte als Inhaber der zu durchsuchenden Räumlichkeiten ausdrücklich als „unverdächtig“ bezeichnet ist. Unterbrechungswirkung kommt aber lediglich Handlungen zu, die sich auf eine bereits tatverdächtige Person beziehen. 17

d) Sonstige Unterbrechungshandlungen vor Ablauf der Verjährungsfrist liegen ebenfalls nicht vor. 18

2. Die Verurteilung des Angeklagten wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung der N. für den Veranlagungszeitraum 2010 hält rechtlicher Überprüfung stand. 19

a) Die am 16. März 2011 beendete Tat ist angesichts der aus § 376 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO folgenden zehnjährigen Verjährungsfrist nicht verjährt. 20

b) Die erhobenen Verfahrensrügen, soweit an ihnen nach den Schriftsätzen der Verteidiger Rechtsanwalt K. vom 3. August 2017 und Rechtsanwalt L. vom 8. August 2017 überhaupt noch festgehalten werden sollte, dringen aus den in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen nicht durch. 21

c) Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen über die Stellung des Angeklagten als faktischer Geschäftsführer der N., der die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für den Veranlagungszeitraum 2010 veranlasst hat, gehen von einem zutreffenden rechtlichen Maßstab aus und beruhen auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung. Sämtliche Schlüsse, die das Landgericht aus den Aussagen von für die Abnehmer der N. tätigen Zeugen auf die Position des Angeklagten im Unternehmen gezogen hat, insbesondere die Anbahnung und Abwicklung aller Geschäfte über eine allein vom Angeklagten genutzte Mobilfunknummer, erweisen sich als möglich und sogar naheliegend. Sie sind deshalb rechtsfehlerfrei. 22

d) Der Strafausspruch enthält keinen den Angeklagten nachteiligen Rechtsfehler. Da das Landgericht bei der Bemessung der beiden von ihm verhängten Einzelstrafen keine Verknüpfung untereinander hergestellt hat, kann ausgeschlossen werden, dass die Höhe der den Veranlagungszeitraum 2010 betreffenden Einzelstrafe zu Lasten des Angeklagten durch die weitere verhängte Einzelstrafe von zehn Monaten Freiheitsstrafe für den Veranlagungszeitraum 2009 beeinflusst ist. 23