

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 287

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 287, Rn. X

BGH 1 StR 213/19 - Urteil vom 14. Oktober 2020 (LG Hamburg)

Umsatzsteuerhinterziehung (Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat der europäischen Union: Steuerbarkeit im Ausland wegen Überschreitung von Lieferschwellen, andere prozessuale Tat bei Erklärungspflicht im anderen Mitgliedstaat; Kompensationsverbot: Berücksichtigung nicht geltend gemachter Vorsteuer, Ausschluss wegen betrügerischer oder missbräuchlicher Geltendmachung von Vorsteuer; zulässige Schätzung der verkürzten Steuer); Einziehung (Gehalt als „für“ die Tat Erlangtes; keine Einziehungsschuldnerschaft aufgrund von steuerrechtlicher Stellung als Haftungsschuldner).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 3 AO; § 3c Abs. 3 UStG; § 264 StPO; § 261 StPO; § 73 Abs. 1 StGB; § 69 AO; § 71 AO; § 191 AO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Die wegen Überschreitens der Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 Satz 1, 2 Nr. 2 UStG in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union steuerbaren Umsätze sind gegenüber den dort zuständigen Behörden nach dort geltendem Umsatzsteuerrecht zu erklären. Eine insofern unterlassene Erklärung ist weiterer Gesetzesverstoß, der wegen des unterschiedlichen Erklärungsadressaten eine andere prozessuale Tat darstellt als die unterlassene Abgabe von Umsatzsteuererklärungen gegenüber den deutschen Finanzbehörden. Es kann mithin nicht offenbleiben, welche Teile der nicht erklärten Umsätze wegen Überschreitung der Lieferschwelle in einem anderen Mitgliedstaat und welche in Deutschland zu erklären gewesen wären.

2. Aus einem steuerrechtlichen Haftungsbescheid folgt nicht die gesamtschuldnerische Haftung als strafrechtlicher Einziehungsschuldner. Denn der Haftungsanspruch als - gegenüber der Steuerschuld - selbständiger Anspruch des Fiskus wird erst auf der Grundlage einer Ermessensentscheidung der Finanzbehörden durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) verwirklicht, kann damit also Folge der Steuerverkürzung sein, stellt aber keinen unmittelbar durch die Steuerhinterziehung erlangten Vermögenswert dar, sondern eine Belastung.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 11. Dezember 2018, soweit es ihn betrifft, mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorgenannte Urteil im Strafausspruch mit den zugrundeliegenden Feststellungen aufgehoben.
3. Auf die Revisionen der Einziehungsbeteiligten und der Staatsanwaltschaft wird das vorgenannte Urteil hinsichtlich der Einziehungsentscheidung mit den zugrundeliegenden Feststellungen aufgehoben.
4. Die gegen den Angeklagten gerichtete weitergehende Revision der Staatsanwaltschaft wird verworfen.
5. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 13 Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt und hinsichtlich der Einziehungsbeteiligten T. GmbH die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 4.396.030,69 Euro angeordnet. 1

Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten, mit welcher er die Verletzung formellen und materiellen Rechts beanstandet, hat bereits mit der Sachrüge Erfolg. Mit ihren auf den Strafausspruch und die Entscheidungen über die Einziehung beschränkten Revisionen rügt die Staatsanwaltschaft die Verletzung materiellen Rechts. Soweit das Rechtsmittel gegen eine bezüglich des Angeklagten unterbliebene Einziehungsanordnung 2

gerichtet ist, wird es vom Generalbundesanwalt nicht vertreten und bleibt ohne Erfolg; im Übrigen haben die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft Erfolg. Die Einziehungsbeteiligte wendet sich gegen die Einziehungsentscheidung und beanstandet eine Verletzung formellen und materiellen Rechts. Dieses Rechtsmittel hat bereits mit der Sachrüge vollumfänglich Erfolg.

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

1. Der Angeklagte war Alleingeschäftsführer und Gesellschafter der im Oktober 2012 von ihm auf Geheiß des anderweitig Verfolgten L. gegründeten Einziehungsbeteiligten T. GmbH. L. war der in China ansässige „Kopf“ des chinesischen To. -Konzerns, zu dem neben der Einziehungsbeteiligten weltweit diverse im Online-Handel tätige Unternehmen gehörten.

Die Einziehungsbeteiligte betrieb den Im- und Export von Waren aller Art, insbesondere Computerzubehör, Haushalts- und Unterhaltungselektronik, Kamera- und Fotografiezubehör, elektronischem Spielzeug sowie Videospieldzubehör. Das Unternehmen bezog seine Waren in erster Linie von Unternehmen aus China, die zum To. -Konzern gehörten, importierte diese nach Deutschland und lagerte sie in H. ein. Die Waren wurden anschließend auf Rechnung der Einziehungsbeteiligten über das Internet - vor allem über die Verkaufsportale Amazon und Ebay - an private Endabnehmer im In- und Ausland verkauft und durch von ihr beauftragte Unternehmen versandt.

Spätestens seit Ende 2013 war das Geschäftskonzept der Einziehungsbeteiligten auf Steuerhinterziehung in Millionenhöhe ausgerichtet. Insbesondere ein Großteil der Umsätze, die die Einziehungsbeteiligte durch Verkäufe über Ebay in Deutschland, in den EU-Mitgliedstaaten und in Drittländern erzielte, sollte der Besteuerung entzogen werden. Die Einziehungsbeteiligte nutzte hierbei mindestens 15 verschiedene Accounts.

Anfang 2015 wurde der Angeklagte als formeller Geschäftsführer der Einziehungsbeteiligten durch den anderweitig Verfolgten L. ersetzt. Für das Unternehmen wurde ihm eine schriftliche Generalvollmacht erteilt; er blieb damit Hauptverantwortlicher und faktischer Geschäftsführer der deutschen Gesellschaft. Insbesondere kümmerte er sich um deren steuerliche Belange und war Ansprechpartner für ein für die Einziehungsbeteiligte engagiertes - gutgläubiges - H. er Steuerberatungsbüro. Das monatliche Nettogehalt des Angeklagten für seine Tätigkeit bei der Einziehungsbeteiligten stieg von anfänglich ca. 2.200 Euro auf zuletzt ca. 2.500 Euro an.

In der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2014 (Tat 1) und in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen 1. Quartal 2015 sowie April 2015 bis August 2016 (Taten 2-19) betreffend die Einziehungsbeteiligte gab der Angeklagte über das H. er Steuerberatungsbüro B. nur die über den Account „tom.“ erzielten Umsätze gegenüber dem Finanzamt H. -H. an. Die in diesen Zeiträumen über die 14 weiteren Ebay-Accounts erzielten Umsätze in Höhe von insgesamt über 45 Mio. Euro verschwieg er, sodass er für diese Zeiträume die Umsatzsteuer unrichtig anmeldete. Soweit sich aufgrund der Anmeldung eine Steuervergütung ergab, stimmte das Finanzamt dieser in den Fällen 2, 12 und 13 (1. Quartal 2015 sowie Januar und Februar 2016) zu. Dabei lieferte die Einziehungsbeteiligte in allen Anmeldezeiträumen auch an private Endabnehmer in Deutschland. Soweit Verkäufe an private Endabnehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten der Umsatzsteuer unterfielen, wurden weder die Registrierung im Bestimmungsland beantragt noch - soweit die Lieferschwellen überschritten waren - die erforderlichen Umsatzsteuererklärungen abgegeben und die geschuldete Umsatzsteuer entrichtet.

Zur Verdeckung der tatsächlichen Umsätze wurden die Verkäufe, die über die 14 weiteren Accounts erfolgten, buchhalterisch nicht erfasst. Weder die Einkaufsrechnungen der Unternehmen, von denen die Einziehungsbeteiligte die von ihr verkauften Waren erworben hatte, noch die diese Ware betreffende und von der Einziehungsbeteiligten gezahlte Einfuhrumsatzsteuer wurden erfasst und bei den Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht. Auch wurden weder Buch- noch Belegnachweise im Hinblick auf die jeweiligen Käufer der einzelnen Verkaufsgüter sowie die Zielbestimmung der Waren geführt.

2. Das Landgericht hat einen Verkürzungsbetrag in Höhe von insgesamt 4.396.030,69 Euro ermittelt. Bei der Berechnung des Verkürzungsbetrages hat es - da Feststellungen dazu, ob und in welchen Ländern die Lieferschwellen im Sinne von § 3c Abs. 3 UStG überschritten waren, nicht getroffen werden konnten - zugunsten des Angeklagten angenommen, „dass alle Lieferungen in den EU-Staat mit dem niedrigsten Steuersatz erfolgt“ seien (UA S. 46), und den Umsatzsteuer-Regelsatz von Luxemburg in Höhe von 17 Prozent der Berechnung zugrunde gelegt.

II. Revision des Angeklagten

Die Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge umfassend Erfolg; die vom Landgericht getroffenen Feststellungen sind lückenhaft und tragen den Schuldspruch nicht. Auf die vom Angeklagten erhobene Inbegriffsrüge

kommt es daher nicht mehr an.

1. Die Steuerbarkeit der Umsätze (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) in Deutschland ist nicht hinreichend festgestellt. 13

a) Das Landgericht hat festgestellt, dass der Angeklagte über die nicht gemeldeten Accounts Waren von Deutschland an private Kunden in Deutschland, im EU-Ausland und in Drittländern verkaufte und lieferte, und zwar in einem Umfang, dass „zumindest in einigen Mitgliedstaaten im Tatzeitraum die Lieferschwelen des § 3c Abs. 3 UStG überschritten“ wurden (UA S. 44). Zugleich hat die Kammer aber offengelassen, in welchem Umfang und zu welchen Zeitpunkten die Waren in die jeweiligen Bestimmungsstaaten versandt wurden. Damit kann nicht beurteilt werden, ob und in welcher Höhe die verfahrensgegenständlichen Umsätze in Deutschland steuerbar und von dem Angeklagten gegenüber dem Finanzamt H. -H. anzumelden waren, sodass die Mindestfeststellungen für eine Verurteilung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO fehlen (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschluss vom 9. Juli 2020 - 1 StR 567/19 Rn. 6 mwN; vgl. zu § 3c UStG: BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11 Rn. 4, 23 und Beschluss vom 25. Juli 2019 - 1 StR 273/17 Rn. 5). 14

Das Landgericht hätte für die Frage, ob der Angeklagte eine Tathandlung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begangen hat, nähere Feststellungen zu den Bestimmungsstaaten der Versandlieferungen, jedenfalls aber zu einem Mindestumfang der in Deutschland erwirtschafteten Umsätze, hilfsweise zu einer möglichen Überschreitung der Lieferschwelen (§ 3c Abs. 3 Satz 1, 2 Nr. 2 UStG) in den betroffenen Mitgliedstaaten treffen müssen. Dabei dürften Zusätze, wie die Kennung „de“ bei den E-Mail-Adressen der Käufer, Umsätze in Fremdwährungen und die bis Oktober 2015 vorhandenen Auszüge des Betriebskontos der Einziehungsbeteiligten, auf das Kaufpreiszahlungen für die über die 14 verschwiegenen Accounts verkauften Waren eingingen, durchaus Rückschlüsse auf die Zielbestimmung der Versandgeschäfte zulassen. 15

b) Entgegen der Rechtsansicht des Landgerichts betreffen die wegen Überschreitens der Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 Satz 1, 2 Nr. 2 UStG in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union steuerbaren Umsätze, die - worauf das Landgericht zu Recht verwiesen hat - gegenüber den dort zuständigen Behörden nach dort geltendem Umsatzsteuerrecht zu erklären gewesen wären, eine andere Tathandlung, die nicht angeklagt ist. Nach dem Anklagevorwurf ist Gegenstand der prozessualen Tat (§ 264 Abs. 1 StPO) allein die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) gegenüber dem Finanzamt H. -H. Soweit der Angeklagte es unterlassen hat (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 6 Satz 2, Abs. 7 AO), in einem anderen Mitgliedstaat, in dem die Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 Satz 1, 2 Nr. 2 UStG überschritten wurde, eine Umsatzsteuererklärung abzugeben, wäre eine solche Unterlassungshandlung ein weiterer Gesetzesverstoß, der wegen des unterschiedlichen Erklärungsadressaten nicht von dem vorliegenden Verfahrensgegenstand umfasst ist (vgl. BGH, Beschluss vom 9. Dezember 2015 - 1 StR 256/15 Rn. 27 mwN). Es kann mithin nicht offenbleiben, welche Umsätze in den verfahrensgegenständlichen Erklärungen (Umsatzsteuerjahreserklärung 2014 sowie Umsatzsteuer-Voranmeldungen 1. Quartal 2015 sowie April 2015 bis August 2016) gegenüber dem Finanzamt H. -H. zu erfassen gewesen wären. 16

2. Soweit das Landgericht den Angeklagten wegen vollendeter Steuerhinterziehung verurteilt hat, kann der Schuldspruch auch deshalb keinen Bestand haben, weil es bei der Bestimmung des Schuldumfangs gemäß § 15 Abs. 1 UStG abzugsfähige Vorsteuern nicht in Abzug gebracht hat und in den einzelnen Fällen auch nicht auszuschließen ist, dass insoweit überhaupt keine Steuerverkürzung im Sinne von § 370 Abs. 1, 4 AO eingetreten ist. 17

a) Die Urteilsgründe belegen, dass den nicht angemeldeten Lieferungen in den Anmeldezeiträumen Eingangsumsätze gegenüberstanden, für die ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG in Betracht kommt. Denn das Landgericht hat festgestellt, dass in der Buchhaltung der Einziehungsbeteiligten weniger Einfuhren als tatsächlich durchgeführt und nicht alle festgesetzten und bezahlten Einfuhrumsatzsteuerbeträge erfasst wurden (UA S. 24). Nach den Urteilsfeststellungen machte die Einziehungsbeteiligte im Jahr 2015 von der für Einfuhren aus China gezahlten Einfuhrumsatzsteuer von insgesamt etwa 830.000 Euro nur etwa 460.000 Euro an Vorsteuern geltend. Der nicht geltend gemachte Mehrbetrag an Umsatzsteuern auf Erwerbe ist im Rahmen der Berechnung der Steuerverkürzung abzuziehen. Dem steht das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO nicht entgegen. 18

aa) Nach neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs besteht bei der Umsatzsteuer zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang dergestalt, dass die Eingangsumsätze keinen anderen Grund im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO darstellen. Dies hat zur Folge, dass die Vorsteuer aus dem Bezugsgeschäft bei der Berechnung der Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO von Rechts wegen unmittelbar mindernd zu berücksichtigen sein kann (vgl. BGH, Urteil vom 13. September 2018 - 1 StR 642/17, BGHSt 63, 203 Rn. 21; nachfolgend Beschlüsse vom 9. Juli 2020 - 1 StR 567/19 Rn. 7 und vom 24. Juli 2019 - 1 StR 44/19 und 1 StR 59/19, jeweils Rn. 7). 19

bb) Die Voraussetzungen einer Versagung des Vorsteuerabzugs wegen betrügerischer oder missbräuchlicher Geltendmachung von Unionsrecht lagen ausgehend von den vom Landgericht getroffenen Feststellungen nicht vor. 20

(1) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union sind die Rechte auf Vorsteuerabzug sowie Steuerbefreiung bzw. Steuererstattung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu versagen, wenn sie betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht werden. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (st. Rspr.; vgl. EuGH, Urteile vom 6. Juli 2006 - C-439/04 und C-440/04 - Kittel und Recolta Recycling Rn. 53, 55 f.; vom 18. Dezember 2014 - C-131/13 u.a. - Schoenimport „Italmoda“ u.a. Rn. 43 ff., insb. Rn. 49 f. mwN; vgl. auch BFH, Urteil vom 22. Juli 2015 - V R 23/14 Rn. 36 mwN). Begeht der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung, sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes bereits die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, nicht erfüllt (EuGH, Urteile vom 6. Juli 2006 - C-439/04 und C-440/04 - Kittel und Recolta Recycling Rn. 53 mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006 - C-255/02 - Halifax u.a. Rn. 59; vgl. auch EuGH, Urteile vom 6. Dezember 2012 - C-285/11 - Bonik Rn. 37 ff. und vom 21. Juni 2012 - C-80/11 und C-142/11 - Mahagében und Dávid Rn. 42, 45).

(2) Eine betrügerische oder missbräuchliche Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Sinne dieser Rechtsprechung liegt nicht vor. Anhaltspunkte dafür, dass sich die Einziehungsbeteiligte an Umsätzen beteiligte, die in eine vom Lieferer bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen waren, hat das Landgericht nicht festgestellt. Der Umstand, dass der Angeklagte selbst eine Steuerhinterziehung beging, stellt jedenfalls für sich genommen keine betrügerische oder missbräuchliche Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union dar. Denn die Tathandlung, aus der sich überhaupt erst die Strafbarkeit des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung ergibt, war nicht die Geltendmachung unberechtigter Vorsteuerabzüge gegenüber den Finanzbehörden, sondern das Verschweigen steuerpflichtiger Ausgangsumsätze. Auch unter Beachtung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union lässt allein der Umstand, dass für ein nicht in ein betrügerisches System eingebundenes Unternehmen Ausgangsumsätze nicht angemeldet werden, die Geltendmachung tatsächlich entstandener Vorsteuern nicht als missbräuchlich erscheinen.

b) Das Landgericht wäre gehalten gewesen, die von der Einziehungsbeteiligten gezahlten und abzugsfähigen Vorsteuer- und Einfuhrumsatzsteuerbeträge für die von ihr tatsächlich durchgeführten Handelsgeschäfte festzustellen, den jeweiligen Steuererklärungen zuzuordnen und den Umsatzsteuerzahlbeträgen gegenzurechnen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG). Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei Ermittlung und zutreffender Berücksichtigung dieser Beträge Steuern in dem jeweiligen Tatzeitraum gar nicht verkürzt worden sind (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO), kann der Schuldspruch insgesamt auch deshalb keinen Bestand haben.

III. Revision der Einziehungsbeteiligten 24

Die Einziehungsentscheidung ist auf die Sachrüge der Einziehungsbeteiligten aus den unter Ziffer II.1. und 2. dargelegten Gründen vollumfänglich aufzuheben, sodass es eines Eingehens auf die Verfahrensrügen nicht mehr bedarf.

IV. Revisionen der Staatsanwaltschaft 26

Die wirksam auf den Strafausspruch sowie die Entscheidungen über die Einziehung beschränkten Revisionen der Staatsanwaltschaft, die vom Generalbundesanwalt - bis auf die unterbliebene Einziehungsanordnung gegenüber dem Angeklagten - vertreten werden, zeigen bei sachlichrechtlicher Überprüfung auch Rechtsfehler zu Gunsten des Angeklagten und der Einziehungsbeteiligten auf; im Übrigen - soweit eine Einziehungsanordnung gegen den Angeklagten unterblieben ist - bleiben die Rechtsmittel ohne Erfolg.

1. Der Strafausspruch gegen den Angeklagten sowie die Einziehungsanordnung gegenüber der Einziehungsbeteiligten haben keinen Bestand, weil das Landgericht den Umfang der Steuerverkürzung sowie die Höhe des Wertes von Taterträgen auch rechtsfehlerhaft zu Gunsten des Angeklagten und der Einziehungsbeteiligten bestimmt hat.

a) Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss sind (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschluss vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4 mwN; BGH, Urteil vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 37 mwN). Dabei steht eine im Rahmen des Steuerstrafverfahrens vorzunehmende Schätzung unter dem Gebot, dass sich unüberwindbare Zweifel zugunsten des Angeklagten auswirken müssen; die vom Besteuerungsverfahren abweichenden Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) müssen eingehalten werden. Soweit erforderlich, hat der Tatrichter einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen. Das bedeutet

u.a., dass er die Schätzung der Höhe nach auf den Betrag zu begrenzen hat, der „mindestens“ hinterzogen worden ist (BGH, Beschluss vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4; vgl. zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rn. 96 ff.).

b) Nach diesen Vorgaben erweist sich die vom Landgericht vorgenommene Schätzung als durchgreifend rechtsfehlerhaft. Der Zweifelsatz gebietet nicht, zugunsten des Angeklagten von Annahmen auszugehen, für deren Vorliegen das Beweisergebnis keine konkreten tatsächlichen Anhaltspunkte erbracht hat und die der Sache nach fernliegend sind (vgl. BGH, Urteil vom 18. August 2015 - 5 StR 78/15 Rn. 9 mwN). Die Kammer hätte im Rahmen der Schätzung daher nicht die ihren Feststellungen offensichtlich widersprechende Geschehensvariante unterstellen dürfen, die Einziehungsbeteiligte habe sämtliche Waren in den Mitgliedstaat der Europäischen Union mit dem niedrigsten Umsatzsteuersatz, Luxemburg, geliefert. Denn wären alle Waren nach Luxemburg geliefert worden, läge der Leistungsort wegen Überschreitens der Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 UStG in diesem Staat und nicht in Deutschland (§ 3c Abs.1, 3 UStG). Dann fehlte es für eine Strafbarkeit wegen Verkürzung deutscher Umsatzsteuer schon an unrichtigen Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, weil die Umsätze dann im Bestimmungsland anzumelden gewesen wären und nicht in Deutschland. Ausgehend von der Feststellung, dass Lieferungen jedenfalls auch nach Deutschland gingen, hätte die Kammer insoweit Mindestfeststellungen zu den in Deutschland steuerbaren Umsätzen treffen und für diesen Teil der Versandlieferungen den nach deutschem Umsatzsteuergesetz geltenden Satz von 19 Prozent anwenden müssen. 30

2. Die Nichtanordnung einer Einziehung gegenüber dem Angeklagten hält revisionsrechtlicher Nachprüfung stand. Weder sind die Feststellungen hinsichtlich der dem Angeklagten zugeflossenen wirtschaftlichen Vorteile lückenhaft noch liegen auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen die Voraussetzungen für eine Einziehung gemäß §§ 73 ff. StGB vor. 31

a) Die wirtschaftlichen Vorteile aus den Umsatzsteuerersparnissen (§ 73 Abs. 1 Alternative 1, § 73c Satz 1 StGB: „durch die Tat“) erzielte allein die Einziehungsbeteiligte (vgl. BGH, Beschlüsse vom 15. Januar 2020 - 1 StR 529/19 Rn. 15 und vom 8. Mai 2019 - 1 StR 242/18 Rn. 15). 32

b) Ohne Rechtsfehler geht das Landgericht davon aus, dass der Angeklagte sein monatliches Geschäftsführergehalt in Höhe von insgesamt mindestens 54.000 Euro nicht für die begangenen Straftaten (§ 73 Abs. 1 Alternative 2, § 73c Satz 1 StGB) erlangte. Nach den Feststellungen war der Angeklagte seit 2012, mithin schon bevor das Geschäftskonzept der Gesellschaft Ende des Jahres 2013 auf die systematische Hinterziehung von Steuern ausgerichtet war, bei der Gesellschaft angestellt und für sie bis zuletzt als Geschäftsführer tätig. Sein monatliches Gehalt, das er jedenfalls zum Teil auch für eine geleistete Geschäftstätigkeit bezog (vgl. Fischer, StGB, 68. Aufl., § 73 Rn. 24; MüKo/Armbrüster, BGB, 8. Aufl., § 134 Rn. 120), war erkennbar nicht abhängig von der Geschäftsentwicklung der Einziehungsbeteiligten und stieg während seiner Beschäftigungszeit nur moderat an. In Anbetracht dieser Umstände ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das Landgericht das Geschäftsführergehalt des Angeklagten als in dem Anstellungsverhältnis wurzelnde Vergütung für die von ihm entfaltete Tätigkeit angesehen hat und nicht als (versteckte) „Erfolgsprämie“ oder Gegenleistung „für“ die von ihm begangenen Hinterziehungstaten im Sinne von § 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB (vgl. BGH, Urteil vom 23. Oktober 2013 - 5 StR 505/12 Rn. 48). 33

c) Soweit die Beschwerdeführerin begehrt, über eine gesamtschuldnerische Haftung des Angeklagten als Geschäftsführer der Einziehungsbeteiligten nach §§ 69, 71 AO den Wert der Steuerersparnis (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) als Abschöpfungsgegenstand heranzuziehen, dringt sie auch insoweit nicht durch. Denn der Haftungsanspruch als - gegenüber der Steuerschuld - selbständiger Anspruch des Fiskus wird erst auf der Grundlage einer Ermessensentscheidung der Finanzbehörden durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) verwirklicht, kann damit also Folge der Steuerverkürzung sein, stellt aber keinen unmittelbar durch die Steuerhinterziehung erlangten Vermögenswert dar, sondern eine Belastung (vgl. Rüsken in Klein, AO, 15. Aufl., § 191 Rn. 2). Zudem ist nicht erkennbar, dass der Angeklagte über einen dem Haftungsbetrag entsprechenden Vermögenszuwachs verfügte (vgl. für die Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchsteuern sowie Einfuhrabgaben: BGH, Beschlüsse vom 14. Mai 2020 - 1 StR 555/19 Rn. 10 mwN; vom 21. August 2019 - 1 StR 225/19 Rn. 23 und vom 24. Juli 2019 - 1 StR 363/18 Rn. 16; Urteile vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 11 und vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 20). 34

d) Nach den Feststellungen des Landgerichts erhielt der Angeklagte Zahlungen der Einziehungsbeteiligten sowie des To. -Konzerns in Höhe von insgesamt 139.186,05 Euro auf seine privaten Konten bei der H. er Sparkasse bzw. der Deutschen Bank, die er nach der - von der Beschwerdeführerin nicht beanstandeten - Beweisaufnahme zur Überzeugung der Kammer vollständig für die Barbezahlung der unangemeldeten Mitarbeiter verwendete. Bei dieser Beweislage hat das Landgericht zu Recht eine Einziehung des Wertes von Taterträgen auch nach § 73a Abs. 1 StGB („durch andere rechtswidrige Taten oder für sie“) verneint (zu § 73a Abs. 1 StGB: vgl. BGH, Beschluss vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 503/18 Rn. 4). Soweit die Beschwerdeführerin anführt, das Landgericht hätte diese Gelder als Tatmittel nach § 74 Abs. 1 StGB einziehen müssen, deckt sie auch insoweit keinen Rechtsfehler auf. 35