

HRRS-Nummer: HRRS 2020 Nr. 1141

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2020 Nr. 1141, Rn. X

BGH 1 StR 555/19 - Beschluss vom 14. Mai 2020 (LG Lübeck)

Einziehung (kein erlangter Vermögensvorteil durch Steuerhinterziehung durch Unterlassen in Folge des Ausstellens von Scheinrechnungen).

§ 73 Abs. 1 StGB; § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG

Leitsatz des Bearbeiters

Verkürzte Steuer ist dann als ersparte Aufwendung erlangtes „etwas“ im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB, wenn sich ein entsprechender Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. In Fällen, in denen sich die geschuldete Umsatzsteuer nicht aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung ergibt, sondern ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG ohne zugrundeliegende Leistung vorliegt, führt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs die Nichtfestsetzung der Steuer insoweit nicht zu einem Vermögensvorteil, weshalb eine Einziehung des Wertes von Taterträgen in Form ersparter Aufwendungen dann nicht in Betracht kommt. Ein tatsächlicher Vermögensvorteil tritt in den von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG erfassten Fällen nicht bereits mit dem unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer oder dem pflichtwidrigen Unterlassen einer Erklärung des Umsatzsteuerbetrags (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beim Täter ein, sondern erst beim Rechnungsempfänger, wenn dieser die ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt mit Festsetzungswirkung als Vorsteuer geltend gemacht hat.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten E. wird das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 18. Juni 2019 aufgehoben,
 - a) soweit dieser Angeklagte wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwölf Fällen und Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung in vier Fällen verurteilt worden ist,
 - b) im Ausspruch über die den Angeklagten E. betreffende Gesamtstrafe.
2. Auf die Revision des Angeklagten B. wird das vorbezeichnete Urteil, soweit es diesen Angeklagten betrifft, im Ausspruch über die Einziehung dahin geändert, dass
 - a) gegen ihn die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 297.401,16 Euro angeordnet wird, wobei er hinsichtlich eines Teilbetrages in Höhe von 20.800 Euro gesamtschuldnerisch mit dem Nichtrevidenten Ba. und hinsichtlich eines Teilbetrages in Höhe von 1.350 Euro gesamtschuldnerisch mit dem Angeklagten E. haftet,
 - b) der darüber hinausgehende Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen entfällt.
3. Die weitergehenden Revisionen werden als unbegründet verworfen.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels des Angeklagten E., an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
5. Der Angeklagte B. hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen. Jedoch wird die Gebühr für das Revisionsverfahren um fünfzehn Prozent ermäßigt; die gerichtlichen Auslagen im Revisionsverfahren und die dem Angeklagten B. im Revisionsverfahren entstandenen notwendigen Auslagen werden zu fünfzehn Prozent der Staatskasse auferlegt.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten E. wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen, versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen, Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwölf Fällen und Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und neun Monaten verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Den Angeklagten B. hat es wegen Steuerhinterziehung in 41 Fällen, versuchter Steuerhinterziehung in sieben Fällen und Urkundenfälschung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier

Jahren und vier Monaten verurteilt. Zudem hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen wie folgt angeordnet:

- ausschließlich gegen den Angeklagten B. in Höhe von 697.860,55 Euro, 2

- gesamtschuldnerisch gegen den Angeklagten B. und den nicht revidierenden Mitangeklagten Ba. in Höhe von weiteren 20.800 Euro, 3

- gesamtschuldnerisch gegen den Angeklagten B. und den Mitangeklagten E. in Höhe von weiteren 1.350 Euro. 4

Die Revisionen der Angeklagten E. und B., mit denen sie die Verletzung materiellen, der Angeklagte E. auch formellen Rechts rügen, haben mit der Sachrüge in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 5

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts schlossen sich die Angeklagten mit dem nicht revidierenden Mitangeklagten Ba. zusammen, um nach einem gemeinsamen Tatplan wirtschaftlich nicht aktive Firmen zu errichten oder durch Geschäftsführerwechsel zu übernehmen und über einen längeren Zeitraum mittels Schein- und Abdeckrechnungen Umsatzsteuern zu hinterziehen. Unterschiedliche Gesellschaften, u.a. die A. UG, die S. UG und die L. GmbH, stellten Schein- und Abdeckrechnungen aus. Diese wurden im Rahmen des „Firmenverbunds“ in unterschiedlichen Konstellationen zum Vorsteuerabzug benutzt, obwohl allen Angeklagten bekannt war, dass diesen „Rechnungen“ kein Leistungsaustausch zugrunde lag und deshalb ein Vorsteuerabzug nicht zulässig war. 6

Faktischer Geschäftsführer der Firmen A. UG, S. UG und L. GmbH war der Angeklagte B. In den Umsatzsteuervoranmeldungen der A. UG für März 2015 bis Oktober 2016 machte entweder er oder der Mitangeklagte Ba. die in den entgegengenommenen Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt als Vorsteuer geltend. Daneben wurden für diese Zeiträume sowie die Voranmeldungszeiträume November 2016 bis Januar 2017, für die keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden, die in den für die A. UG ausgestellten Scheinausgangsrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge entgegen § 18 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG nicht angemeldet. In gleicher Weise wurden in den Umsatzsteuervoranmeldungen der S. UG für die Voranmeldungszeiträume Dezember 2014 bis Dezember 2015 aus Scheinrechnungen unberechtigt Vorsteuern geltend gemacht sowie für diese Gesellschaft für die Monate Januar 2016 bis Oktober 2016 und für die L. GmbH für Dezember 2014 und das Jahr 2015 keine Umsatzsteueranmeldungen abgegeben, obwohl auch in diesen Zeiträumen Scheinrechnungen unter Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt worden waren. 7

Der Angeklagte E. war für die im Oktober 2014 gegründete S. UG bis zum 1. Oktober 2015 eingetragener Geschäftsführer und - obwohl er wusste, dass Vorsteuerbeträge aus Scheinrechnungen unberechtigt geltend gemacht und in Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge nicht erklärt wurden - danach noch bis Ende Februar 2016 für diese Firma tätig. Er leistete u.a. Zahlungen, fertigte provisorische Arbeitsverträge und war Ansprechpartner gegenüber dem Steuerberater. In ähnlicher Weise unterstützte er B. und Ba. bei der A. UG im Zeitraum von Dezember 2012 bis April 2016, indem er einen Mietvertrag hinsichtlich der Büroräume schloss, den Erstkontakt zu dem Steuerberater vermittelte und Ansprechpartner für diesen und die Immobilienverwaltung blieb, (fiktive) Arbeitsverträge fertigte und Einzahlungen auf das Firmenkonto leistete. 8

2. Der den Angeklagten E. betreffende Schuldspruch hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Zwar tragen die Feststellungen des Landgerichts eine Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung, nicht aber die konkurrenzrechtliche Einordnung als zwölf tatmehrheitliche Fälle der Beihilfe und vier tatmehrheitliche Fälle der Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung. Hierzu hat der Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift zutreffend ausgeführt: 9

„Nach ständiger Rechtsprechung ist die Frage der Handlungseinheit oder -mehrheit nach dem individuellen Tatbeitrag eines jeden Beteiligten zu beurteilen. Fördert der Gehilfe durch ein und dasselbe Tun mehrere rechtlich selbständige Taten des Haupttäters, so ist nur eine Beihilfe im Rechtssinne gegeben (vgl. Senat, Beschluss vom 25. Juli 2019 - 1 StR 230/19, NStZ-RR 2019, 347 m.w.N.). 10

Die bisherigen Feststellungen belegen nicht, dass der Angeklagte in jedem der vom Landgericht wegen Beihilfe abgeurteilten Tatzeiträume der Steuerhinterziehung einen individuellen tatfördernden Beitrag erbracht hat. Das fördernde Verhalten des Angeklagten stellt sich vielmehr [bezüglich der beiden betreffenden Gesellschaften] nur als eine einheitliche Unterstützungshandlung ... dar ... 11

Da nicht auszuschließen ist, dass noch weitere Feststellungen zu den individuellen tatfördernden Beiträgen des Angeklagten zu den jeweiligen Tatzeiträumen getroffen werden können, ist der Schuldspruch [insoweit] aufzuheben, ebenso wie der Ausspruch über die hierfür verhängten Einzelstrafen und die Gesamtstrafe.“ 12

Einer Aufhebung der - rechtsfehlerfrei getroffenen - Feststellungen bedarf es demgegenüber nicht (§ 353 Abs. 2 StPO). Der neue Tatrichter kann aber - insbesondere im Hinblick auf die konkurrenzrechtliche Einordnung der Unterstützungshandlungen - ergänzende Feststellungen zu den Tatbeiträgen des Angeklagten E. treffen, die zu den bisherigen nicht in Widerspruch stehen. 13

3. Die Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) gegen den Angeklagten B. hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand, soweit sie einen Betrag von 297.401,16 Euro übersteigt. Die darüberhinausgehende Einziehungsanordnung ist aufzuheben und entfällt. 14

a) Nach § 73 Abs. 1 StGB ist zwingend einzuziehen, was der Täter oder Teilnehmer durch oder für die Tat erlangt hat. Ist die Einziehung des erlangten Gegenstandes nicht möglich, so ist nach § 73c Satz 1 StGB die Einziehung des Geldbetrages anzuordnen, der dem Wert des Erlangten entspricht. 15

Die verkürzte Steuer ist dann als ersparte Aufwendung erlangtes „etwas“ im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB, wenn sich ein entsprechender Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Dies ergibt sich daraus, dass die Einziehung an einen durch die Tat tatsächlich beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft (vgl. BGH, Urteile vom 12. Februar 2020 - 1 StR 344/19 Rn. 22 und vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 19). Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt (vgl. BGH, Beschluss vom 31. März 2020 - 1 StR 403/19 Rn. 12 ff. mwN; Urteil vom 12. Februar 2020 - 1 StR 344/19 Rn. 23 für die Hinterziehung von Verbrauchsteuern sowie Einfuhrabgaben). 16

In Fällen, in denen sich die geschuldete Umsatzsteuer nicht aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung ergibt, sondern ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG ohne zugrundeliegende Leistung vorliegt, führt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs die Nichtfestsetzung der Steuer insoweit nicht zu einem Vermögensvorteil, weshalb eine Einziehung des Wertes von Taterträgen in Form ersparter Aufwendungen dann nicht in Betracht kommt (BGH, Beschluss vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 11). Die Regelung in § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG, die das Entstehen der Steuerschuld nicht an einen tatsächlichen Waren oder Leistungsumsatz knüpft, sondern allein an den mangels Leistungsaustauschs unberechtigten Steuerausweis, hat eine Sonderstellung im Steuersystem, weil sie - anders als andere Besteuerungstatbestände - nicht primär der Erhebung von Steuern dient, sondern vielmehr dem Zweck, einer Gefährdung des Steueraufkommens durch Missbrauch der Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs vorzubeugen und das Steueraufkommen zu sichern (BGH, Beschluss vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 12 mwN). Ein tatsächlicher Vermögensvorteil tritt deshalb in den von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG erfassten Fällen nicht bereits mit dem unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer oder dem pflichtwidrigen Unterlassen einer Erklärung des Umsatzsteuerbetrags (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beim Täter ein, sondern erst beim Rechnungsempfänger, wenn dieser die ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt mit Festsetzungswirkung als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) geltend gemacht hat. 17

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen stellen die aufgrund unberechtigten Steuerausweises im Sinne von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG entstandenen Verkürzungsbeträge von insgesamt 422.400,74 Euro, die das Landgericht in den Aufstellungen auf UA S. 18 bis 31 und 33 bis 44 einzeln aufgeführt hat, für den Angeklagten B. keinen wirtschaftlichen Vorteil dar, den er in Form ersparter Aufwendungen erlangt hat. Der insoweit geschuldeten Umsatzsteuer lagen keine Umsätze aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), sondern bloße Scheingeschäfte zugrunde. Eine Einziehung von Taterträgen scheidet daher insoweit aus. 18

Soweit der Angeklagte B. die in Eingangsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) geltend gemacht und dadurch in Höhe der eingetretenen Steuerverkürzung die Zahllast vermindert hat, ist demgegenüber ein Vermögensvorteil bei ihm eingetreten. Die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe der unberechtigt geltend gemachten Vorsteuerbeträge von insgesamt 297.401,16 Euro beim Angeklagten B. - teilweise gesamtschuldnerisch haftend mit dem Angeklagten E. und dem Nichttrevidenten Ba. - ist daher rechtsfehlerfrei. Der Senat hebt die darüberhinausgehende Einziehungsanordnung gegen diesen Angeklagten auf; sie entfällt. 19

Im Hinblick auf den Teilerfolg seiner Revision werden hinsichtlich des Angeklagten B. gemäß § 473 Abs. 4 StPO die Gebühr für das Revisionsverfahren um fünfzehn Prozent ermäßigt und die gerichtlichen und die dem Angeklagten B. durch seine Revision entstandenen notwendigen Auslagen zu fünfzehn Prozent der Staatskasse auferlegt, da es unbillig wäre, ihn mit den gesamten Kosten und Auslagen zu belasten. 20