

HRRS-Nummer: HRRS 2020 Nr. 624

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2020 Nr. 624, Rn. X

### BGH 1 StR 89/19 - Urteil vom 16. Januar 2020 (LG Berlin)

**BGHSt; Umsatzsteuerhinterziehung (Wegfall der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei Verschweigen des tatsächlichen Abnehmers; erforderliche Feststellungen); Hinterziehung von Energiesteuer (keine Anwendbarkeit steuerrechtlicher Fiktionen oder Beweisvermutungen im Steuerstrafverfahren).**

§ 370 Abs. 1 AO; § 6a Abs. 1 UStG; § 2 Abs. 3 EnergieStG; § 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG; § 261 StPO; § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO

#### Leitsätze

1. Die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 UStG) von der Umsatzsteuer entfällt, wenn der liefernde Unternehmer seine tatsächlichen Abnehmer verschweigt. (BGHSt)
2. Eine Differenzbesteuerung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG kommt nicht in Betracht, wenn die nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG versteuerten Energieerzeugnisse endgültig aus dem Steuergebiet verbracht worden sind; im Übrigen handelt es sich bei § 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG um eine steuerliche Fiktion oder Beweisvermutung, die das abgabenrechtliche Verfahren erleichtern soll, die aber für das Steuerstrafverfahren unanwendbar ist. (BGHSt)
3. Weitere Feststellungen des Tatgerichts dazu, in welcher konkreten Weise sich die Abnehmer im Bestimmungsland steuerunehrlich verhalten hatten, zu einer insoweit positiven Kenntnis des Angeklagten und zu einem bewussten Zusammenwirken zwischen den Angeklagten und den Empfängern sind im Falle der Verschleierung des tatsächlichen Abnehmers für den Wegfall der Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung von der Umsatzsteuerpflicht nicht erforderlich. (Bearbeiter)
4. Steuerlichen Fiktionen oder Beweisvermutungen zulasten des Steuerpflichtigen, die das abgabenrechtliche Verfahren erleichtern sollen, gelten im Strafverfahren nicht. Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, abgesehen von den Vorschriften der §§ 386 bis 412 AO, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozessordnung. Demgemäß entscheidet der Strafrichter nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung (§ 261 StPO), ob ein (Verbrauch-)Steuertatbestand verwirklicht worden und daher eine (Verbrauch-)Steuerschuld entstanden ist. (Bearbeiter)

#### Entscheidungstenor

1. Die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts Berlin vom 17. April 2018 werden verworfen.

2. Jeder Angeklagte trägt die Kosten seines Rechtsmittels.

Der Staatskasse fallen die Kosten der Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft und die den Angeklagten hierdurch entstandenen notwendigen Auslagen zur Last.

#### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten M. R. wegen Steuerhinterziehung in sieben Fällen, davon in einem Fall wegen 1  
Versuchs, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und neun Monaten verurteilt sowie den Angeklagten J. R. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten. Die Vollstreckung der Strafen wurde jeweils zur Bewährung ausgesetzt. Im Übrigen hat es die Angeklagten aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen freigesprochen. Zudem hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.030.129 Euro gegen die Einziehungsbeteiligte A. GmbH angeordnet.

Die hiergegen gerichteten, jeweils auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen der 2  
Angeklagten bleiben erfolglos. Die ebenfalls mit der Sachrüge geführten Revisionen der Staatsanwaltschaft richten sich gegen die Teilreisprüche sowie gegen die Einziehungsentscheidung zum Nachteil der A. GmbH, soweit die Einziehung weiterer 9.349.887,78 Euro unterblieben ist. Die vom Generalbundesanwalt vertretenen Rechtsmittel

bleiben in gleicher Weise ohne Erfolg.

I.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

1. Der Angeklagte M. R. betrieb als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die A. GmbH, die im Wesentlichen 4 mit Kraftfahrzeugen und Mineralöl handelte. Hierbei wurde er von seinem Vater, dem Angeklagten J. R., unterstützt.

Anfang Juli 2009 entschloss sich der Angeklagte M. R. im großen Stil, leichtes Heizöl, welches sich im steuerrechtlich 5 freien Verkehr befand, von Mineralölgroßhändlern mit Sitz in Deutschland zu beziehen und anschließend an Unternehmen in Osteuropa weiter zu veräußern. In der Zeit von Juli 2009 bis September 2011 bezog die A. GmbH insgesamt circa 23 Mio. Liter gekennzeichnetes leichtes Heizöl zum ermäßigten Steuersatz gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Energiesteuergesetz (EnergieStG), womit es einer Beschränkung des Verwendungszwecks unterlag. In seiner chemischen Zusammensetzung entsprach das Heizöl dem zum Antrieb von Kraftfahrzeugen verwendeten Diesel. Beim Kauf bezahlte die A. GmbH neben dem Heizölnettopreis die darauf entfallende ermäßigte Energiesteuer, welche von den Lieferanten an den zuständigen Fiskus entrichtet wurde, sowie die anfallende Umsatzsteuer von 19 %. In der Regel taggleich verkaufte die A. GmbH das leichte Heizöl in insgesamt 761 Einzelfällen umsatzsteuerfrei unter Ausweis der deutschen Energiesteuern an unterschiedliche polnische, tschechische, slowakische und lettische Gesellschaften, deren Adressen in den Frachtpapieren als Empfangsorte eingetragen waren. Der Kaufpreis wurde bei der Bestellung im Voraus in bar gegen Quittungsleistung vor Ort bezahlt und anschließend vom Angeklagten M. R. oder einem seiner Mitarbeiter auf das Bankkonto der A. GmbH eingezahlt. Die in den Rechnungen und Frachtpapieren aufgeführten Gesellschaften bestanden überwiegend formell und verfügten über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer, die von den Mitarbeitern der A. GmbH vor jeder Lieferung abgefragt wurde, sowie über eine Briefkastenanschrift. Die in den Belegnachweisen ausgewiesenen Empfänger stimmten aber nicht mit den tatsächlichen Empfängern der Waren überein.

Das leichte Heizöl wurde ganz überwiegend durch polnische Speditionen aus dem deutschen Steuergebiet, in der 6 Regel nach Polen, verbracht. Sein Verbleib bzw. die weitere Verwendung konnten (trotz Rechtshilfeersuchen an die osteuropäischen Behörden) nicht abschließend geklärt werden. Das Landgericht hat sich jedoch davon überzeugt, dass das Heizöl nicht nach Deutschland zurückkehrte, sondern an einem unbekanntem Ort im Ausland zur Ruhe kam.

Die Angeklagten gaben für die A. GmbH beim Hauptzollamt für keine der Heizöllieferungen (Fälle 1-761) eine 7 Energiesteuererklärung zur Nachversteuerung gemäß § 20 Abs. 1, Abs. 4 EnergieStG ab, weil sie sich hierzu nicht verpflichtet fühlten. Der reguläre Steuersatz für 1.000 Liter Gasöle der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 der Kombinierten Nomenklatur mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg betrug gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EnergieStG im Tatzeitraum unverändert 470,40 Euro. Die Steuer ermäßigte sich gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG für ordnungsgemäß gekennzeichnete Gasöle mit einem Schwefelgehalt von höchstens 50 mg/kg für 1.000 Liter im Tatzeitraum unverändert auf 61,35 Euro, wenn sie zum Verheizen oder zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen nach den §§ 3, 3a EnergieStG verwendet oder zu diesem Zweck abgegeben werden. Die Steuerdifferenz belief sich mithin auf 409,05 Euro für 1.000 Liter, im Tatzeitraum für alle Lieferungen auf insgesamt 9.349.887,78 Euro.

Der Angeklagte M. R. gab die Lieferungen (teilweise) in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 (Fälle 1-171 der 8 Heizölverkäufe) sowie in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen Juli bis Dezember 2010 (Fälle 247-485 der Heizölverkäufe) bewusst wahrheitswidrig als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG an, um die Entrichtung der hierauf entfallenden Umsatzsteuern in Höhe von 19 % zu vermeiden. Insgesamt wurden so im Tatzeitraum Umsatzsteuern in Höhe von 1.030.132,88 Euro hinterzogen.

2. Das Landgericht hat die Angeklagten allein betreffend die Liefervorgänge 1-171 und 247-485 wegen der 9 Hinterziehung von Umsatzsteuer in sieben Fällen, davon in einem Fall versucht, bzw. der Beihilfe hierzu verurteilt.

Vom Vorwurf der Hinterziehung deutscher Energiesteuern durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 20 Abs. 10 4 EnergieStG) hat es die Angeklagten aus rechtlichen Gründen freigesprochen. Das Landgericht hat die Auffassung vertreten, dass eine Differenzsteuer im Sinne von § 20 EnergieStG nur entstanden wäre, wenn zweckwidrig verwendetes Heizöl im deutschen Steuergebiet verblieben oder über einen Umweg außerhalb des Steuergebietes dorthin zurückgekehrt wäre. Dies sei nicht der Fall gewesen.

Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung polnischer Energiesteuern (§ 370 Abs. 1, Abs. 6 Satz 2 11 AO) durch Entfärbung des Heizöls in Polen und der Verwendung als Kraftstoff waren mangels hinreichenden Tatverdachts bereits von der Staatsanwaltschaft nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt worden.

II. Revisionen der Angeklagten	12
Die Revisionen der Angeklagten sind unbegründet.	13
Die Verurteilungen der Angeklagten wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer und Beihilfe hierzu (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1 AO, § 18 Abs. 1, 3 UStG, § 25 Abs. 1, § 27 StGB) halten aus den zutreffenden Erwägungen des Generalbundesanwalts in seinen Antragschriften der sachlichrechtlichen Nachprüfung stand.	14
1. Die Schuldprüche werden von den Urteilsfeststellungen getragen.	15
Der ergänzenden Erörterung bedarf insoweit nur Folgendes:	16
a) Das Landgericht hat festgestellt, dass die in den Beleg- und Lieferelementen ausgewiesenen Empfänger nicht mit den tatsächlichen Abnehmern des Heizöls übereinstimmten und dass beide Angeklagte dies wussten. Diese Feststellungen genügen, um zu begründen, dass der Angeklagte M. R. als Geschäftsführer der A. GmbH die Heizöllieferungen nicht als umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG anmelden durfte, da - obwohl hinsichtlich der Beleg- und Lieferelemente die formalen Erfordernisse des § 17a UStDV erfüllt waren - der Nachweis der Steuerfreiheit nicht erbracht war. Zudem half er die Identität der wahren Erwerber zu verschleiern, sodass der mit den verfahrensgegenständlichen Lieferungen zusammenhängende Erwerb im Bestimmungsland der Umsatzsteuer entgehen konnte. Dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ist zu entnehmen, dass die formal zwar ordnungsgemäßen, aber inhaltlich unrichtigen Beleg- und Buchnachweise zum Ziel hatten, die Warenwege zu verschleiern und das Heizöl einer Besteuerung in den Abnehmerstaaten zu entziehen (UA S. 18).	17
b) Innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) sind nur unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei.	18
aa) Die Steuerfreiheit setzt gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Beim Abnehmer der Lieferung muss es sich (abgesehen von den Fällen der Lieferung neuer Fahrzeuge) entweder um einen Unternehmer handeln, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG), oder um eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG). Der Erwerb des Gegenstands der Lieferung muss nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG in allen Fällen beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen.	19
Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang und dabei Teil eines innergemeinschaftlichen Umsatzes sind, der bezweckt, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (BGH, Urteil vom 19. März 2013 - 1 StR 318/12 Rn. 57 mit Nachweisen zu der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union; vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10 Rn. 15).	20
Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes entfällt die Steuerbefreiung nach § 6a UStG deshalb nur dann, wenn der Lieferant bei der Lieferung die Identität der wahren Erwerber verschleiern, um diesen zu ermöglichen, im Empfängerstaat die Umsatzsteuer zu hinterziehen (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 19. März 2013 - 1 StR 318/12 Rn. 53 und Beschluss vom 20. Oktober 2011 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32 Rn. 6; vgl. EuGH, Urteil vom 7. Dezember 2010, Rechtssache R, C-285/09). Die Befreiung von der deutschen Umsatzsteuer kann dabei allein schon deshalb ausscheiden, weil der Lieferer zu diesem Zweck - unbeschadet der Tatbeiträge des Abnehmers und ohne dass es auf eine kollusive Täuschung zwischen beiden ankommt - einseitig gegen die sich aus § 6a Abs. 3 i.V.m. §§ 17a, 17c UStDV ergebenden Anforderungen an den Buch- und Belegnachweis verstößt (BGH, Urteil vom 19. März 2013 - 1 StR 318/12 Rn. 55 und Beschluss vom 20. Oktober 2011 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32 Rn. 7).	21
bb) Zum Buchnachweis gehört gemäß § 17c Abs. 1 UStDV aF die Aufzeichnung der zutreffenden ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des wirklichen Abnehmers (vgl. BFH, Beschluss vom 5. Februar 2004 - V B 180/03 Rn. 18). Zum Nachweis des Leistungsempfängers hat der Unternehmer zudem nach § 17c Abs. 2 Nr. 1 UStDV aF den Namen und die Anschrift des Abnehmers im anderen Mitgliedstaat mitzuteilen (Robisch in Bunjes, UStG, 18. Aufl., § 6a Rn. 71). Kommt er diesen Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach oder erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechnete Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig (BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2011 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32 Rn. 19 f.; BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R	22

30/10 Rn. 19). Zwar besteht eine Ausnahme von diesem Grundsatz dann, wenn trotz formaler Nachweismängel feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen (vgl. hierzu EuGH, Urteile vom 20. Oktober 2016 - C 24/15 - „Plöckl“ Rn. 39 und vom 9. Februar 2017 - C 21/16 - „Euro Tyre“ Rn. 36; BFH, Urteile vom 22. Juli 2015 - V R 23/14 Rn. 44 und vom 21. Mai 2014 - V R 34/13 Rn. 45; einschränkend vom 19. März 2015 - V R 14/14 Rn. 18; Beschluss vom 31. Januar 2019 - V B 99/16 Rn. 18). Diese greift jedenfalls aber dann nicht ein, sodass es bei dem Grundsatz der Steuerpflicht verbleibt, wenn sich der Steuerpflichtige vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt oder wenn der Verstoß gegen die Nachweispflichten den „sicheren Nachweis“ - also den zweifelsfrei objektiven Nachweis - verhindert, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt werden (BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2011 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32 Rn. 19 f.; Urteil vom 19. März 2013 - 1 StR 318/12 Rn. 55; BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10 Rn. 19; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand Juli 2019, § 6a UStG Rn. 127).

c) Weitere Feststellungen des Landgerichts dazu, in welcher konkreten Weise sich die Abnehmer im Bestimmungsland steuerunehrlich verhalten hatten, zu einer insoweit positiven Kenntnis der Angeklagten, insbesondere von einem etwaigen „Missbrauch der Umsatzsteueridentifikationsnummern“, und zu einem bewussten Zusammenwirken zwischen den Angeklagten und den Empfängern waren in diesem Zusammenhang nicht erforderlich. Die Steuerfreiheit der Heizöllieferungen lag schon deshalb nicht vor, weil der Angeklagte M. R. durch das Verschweigen seiner tatsächlichen Abnehmer den „sicheren Nachweis“ verhinderte, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt waren (vgl. Robisch in Bunjes, UStG, 18. Aufl., § 6a Rn. 56). Zudem half er, deren Identität zu verschleiern, um ihnen im Bestimmungsmitgliedstaat eine Umsatzsteuerhinterziehung zu ermöglichen. Auf die Frage, ob die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung „objektiv“ vorlagen, kommt es deshalb vorliegend nicht (mehr) an (vgl. BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2011 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32 Rn. 24; BFH, Urteil vom 17. Februar 2011 - V R 30/10 Rn. 19; Robisch in Bunjes, aaO, § 6a Rn. 56; Reiß, UR 2017, 254, 263 ff.).

2. Die Urteilsfeststellungen beruhen auch auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung des Landgerichts. 24

a) Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatgerichts (§ 261 StPO). Ihm allein obliegt es, das Ergebnis der Hauptverhandlung festzustellen und zu würdigen. Seine Schlussfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein, es genügt, dass sie möglich sind. Die revisionsgerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob dem Tatgericht Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist in sachlichrechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen die Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; z.B. BGH, Urteil vom 20. November 2018 - 1 StR 420/18 Rn. 13 mwN).

b) Solche Rechtsfehler liegen hier nicht vor. 26

aa) Die Beweisaufnahme hat ergeben, dass sämtliche der in den Lieferdokumenten aufgeführten Abnehmer des Heizöls Briefkastengesellschaften ohne eigene Betriebsstätte waren bzw. Firmen, die in keiner Geschäftsbeziehung zur A. GmbH standen. Die Angeklagten hatten die Abnehmer selbst akquiriert; in einer Vielzahl der Fälle waren sie ihnen zunächst selbst nicht bekannt. Alle Heizöllieferungen wurden zudem bereits im Voraus in bar bezahlt, sodass es keine Banktransaktionen gab, die die Feststellung der tatsächlichen Erwerber erlaubt hätten. Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das Tatgericht aus diesen Umständen den - jedenfalls möglichen - Schluss zieht, dass die Angeklagten an einer auf Steuerhinterziehung gerichteten Verschleierung der Identität des jeweils tatsächlichen Erwerbers beteiligt waren (vgl. BGH, Urteil vom 19. März 2013 - 1 StR 318/12 Rn. 62).

bb) Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das Landgericht aus der unterbliebenen zollamtlichen Behandlung des Heizöls in den Empfängerstaaten sowie der unterbliebenen Geltendmachung der gezahlten deutschen Energiesteuer im Rahmen des § 46 EnergieStG durch den Angeklagten M. R. den Schluss gezogen hat, dass das Heizöl von den Empfängern nicht ordnungsgemäß versteuert worden ist und die Angeklagten dies wussten. Eine solche Erstattung hätte nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG nur erfolgen können, wenn der Entlastungsberechtigte belegen kann, dass die Energiesteuer im Empfängerstaat ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden ist. Ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann hätte sich die deutsche Energiesteuer erstatten lassen, um die Kosten hierfür nicht an seine Kunden weitergeben zu müssen.

cc) Auch eine Unterstützung des Haupttäters durch den Mitangeklagten J. R. ist nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe hinreichend beweiswürdigend belegt. 29

Nach den Feststellungen des Landgerichts führte der Angeklagte J. R. seinen Sohn in die Aufgaben eines Unternehmens ein und beriet ihn, war regelmäßig im Betrieb anwesend und über alle Geschäftsvorfälle der A. GmbH informiert. Er unterstützte seinen Sohn bei allen Geschäften, insbesondere indem er an allen wichtigen Auftrags- und Verkaufsgesprächen teilnahm sowie Lieferanten, Spediteure und Käufer des leichten Heizöls akquirierte und sich über die Einzahlung von Barzahlungen der Kunden auf dem Bankkonto der Gesellschaft informieren ließ. Dass der Angeklagte J. R. dabei wusste, dass die Geschäfte unter Verschleierung der tatsächlichen Abnehmer des Heizöls

erfolgten, hat das Landgericht rechtsfehlerfrei insbesondere aus den Aussagen der Zeugen H., D. und He. geschlossen, die bestätigten, dass der Angeklagte J. R. aufgrund seiner langjährigen Handelstätigkeit „branchenkundig“ (UA S. 18) war und als Senior des Familienbetriebes nach wie vor arbeitsteilig in die Abläufe eingebunden sowie „über alle Geschäfte informiert und am Gedeihen des Familienbetriebes interessiert“ war (UA S. 15).

III. Revisionen der Staatsanwaltschaft 31

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft sind unbegründet. 32

Die von der Staatsanwaltschaft erhobene Sachrüge deckt keinen sachlichrechtlichen Mangel auf. Dass das Landgericht eine Strafbarkeit der Angeklagten wegen der Hinterziehung von Energiesteuern nach § 369 Abs. 2, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 20 EnergieStG verneint und diese insoweit freigesprochen hat, hält der rechtlichen Nachprüfung stand. 33

1. Das vom Landgericht festgestellte Verhalten der Angeklagten erfüllt nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 20 Abs. 1, Abs. 4 Satz 3 EnergieStG bzw. der Beihilfe hierzu, da der Angeklagte M. R. nicht gegen die Pflicht verstoßen hat, Energiesteuern gegenüber den deutschen Behörden zu erklären. 34

a) Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO macht sich strafbar, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kann danach nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 454/17, BGHSt 63, 282 Rn. 19 und vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218 Rn. 51 f., Rn. 64 f. mwN; Beschlüsse vom 23. August 2017 - 1 StR 33/17 Rn. 14 und vom 10. August 2017 - 1 StR 573/16 Rn. 14). 35

Nach § 20 Abs. 1 EnergieStG entsteht die Energiesteuer in Höhe der Differenz zum zutreffenden Steuersatz aus § 2 Abs. 1 oder 2 EnergieStG nur, wenn nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG ermäßigt versteuerte Energieerzeugnisse nicht zu den in § 2 Abs. 3 Satz 1 und 2 EnergieStG begünstigten Zwecken abgegeben oder verwendet werden (Satz 1) oder wenn ihr Verbleib nicht festgestellt werden kann (Satz 2). 36

§ 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG bestimmt für im Einzelnen bezeichnete Energieerzeugnisse - darunter gekennzeichnetes leichtes Heizöl - einen niedrigeren Steuertarif nur, wenn das Energieerzeugnis zum Verheizen oder zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in im Einzelnen näher bestimmten begünstigten Anlagen verwendet oder zu diesen Zwecken abgegeben wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist die entstandene Steuer nach § 20 Abs. 4 Satz 3 EnergieStG unverzüglich anzumelden. Die Differenzbesteuerung des § 20 EnergieStG sichert damit die zur Steuerbegünstigung führende Zweckbestimmung, indem im Falle einer Zuwiderhandlung oder der Unaufklärbarkeit des Verbleibs des Energieerzeugnisses dies zu Lasten des jeweils für die Ware Verantwortlichen geht (Soyk in Friedrich/Soyk, Energiesteuern, Stand Januar 2015, § 20 Rn. 2; Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl., Anm. H 79; vgl. BT-Drucks. 16/1172, S. 37 f.). 37

b) Eine solche Pflicht, deutsche Energiesteuern anzumelden, bestand für den Angeklagten M. R. im Tatzeitraum nicht. Die Voraussetzungen für eine solche Differenzbesteuerung nach § 20 EnergieStG liegen hier nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts nicht vor. 38

Bei dem verfahrensgegenständlichen leichten Heizöl handelt es sich zwar um ein zum ermäßigten Steuersatz nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG versteuertes Energieerzeugnis. Auf die für die Steuerentstehung maßgebliche Frage, ob sein Verbleib vorliegend festgestellt werden kann, kommt es aber nicht an, weil es aus dem Steuergebiet verbracht worden ist. 39

aa) Nach § 2 Abs. 3 Satz 2 EnergieStG können nach Satz 1 ermäßigt versteuerte Energieerzeugnisse auch aus dem Steuergebiet verbracht werden. Das Verbringen aus dem Steuergebiet meint den Transport in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in ein Drittland und ist eine begünstigte Verwendung im Sinne von § 2 Abs. 3 EnergieStG, die nicht zur Differenzbesteuerung führt (Milewski in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG, § 2 Rn. 43; Falkenberg, ZfZ 2014, 85, 90; Alexander in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Energiesteuer, Stand Dezember 2013, § 2 Rn. 46; Soyk in Friedrich/Soyk, aaO, § 20 Rn. 9, 11). Die Vorschrift ist dahingehend auszulegen, dass in den Fällen, in denen sich - wie hier - ermäßigt versteuertes Heizöl im steuerlich freien Verkehr des Steuergebietes befindet, dieses in andere Mitgliedstaaten geliefert werden kann, ohne dass es (zusätzlich) auf die dortige konkrete Verwendung für die Anwendung der Steuerbegünstigung ankommt (Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl., Anm. H 17, 29a; Soyk in Friedrich/Soyk, aaO, § 20 Rn. 11, § 2 Rn. 68; Falkenberg in EnergieStG - eKommentar, Stand Januar 2016, § 20 Rn. 8; Middendorp in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, 40

Energiesteuer, Stand Januar 2019, § 20 Rn. 7). Denn § 2 Abs. 3 Satz 2 EnergieStG wäre in Bezug auf das Verbringen aus dem Steuergebiet inhaltsleer, wären auch insoweit die Anforderungen aus § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG vollständig einzuhalten (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Beschlüsse vom 19. Dezember 2012 - 1 V 1069/12 Rn. 12 und vom 5. Oktober 2017 - 1 V 1045/17 Rn. 38).

bb) Das fiskalische Interesse im Abgangsmitgliedstaat an einer Besteuerung in diesen Fällen ist - ebenso wie in der in der Vorschrift außerdem genannten Verwendung bzw. Abgabe zu steuerfreien Zwecken - nicht beeinträchtigt. Vielmehr sehen die energiesteuerrechtlichen Vorschriften ohnehin mit den Regelungen zur Beförderung unter Steueraussetzung sowie zur steuerfreien Verteilung und Verwendung vor, dass es erst gar nicht zur Steuerentstehung kommen muss bzw. besteht beim Verbringen aus dem Steuergebiet grundsätzlich die Möglichkeit, bezüglich der bereits zum ermäßigten Steuersatz entstandenen Energiesteuer eine Steuerentlastung nach § 46 EnergieStG zu erlangen (vgl. Middendorp, aaO, § 20 Rn. 7; Falkenberg in EnergieStG - eKommentar, Stand September 2018, § 2 Rn. 39 f.; Soyk in Friedrich/Soyk, aaO, § 20 Rn. 11, § 2 Rn. 68; Bongartz/Schröer-Schallenberg, aaO, Anm. H 17). Die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 2 EnergieStG schließt allein eine in diesem Vorgehen zu erblickende zweckwidrige Verwendung (klarstellend) aus (Milewski in Möhlenkamp/Milewski, aaO; Middendorp, aaO, § 20 Rn. 7; Bongartz/Schröer-Schallenberg, aaO, Anm. H 17).

cc) Es ist daher unschädlich, dass das Heizöl zunächst im steuerrechtlich freien Verkehr ermäßigt erworben und erst anschließend verbraucht worden ist. Ein Wechsel zwischen den in § 2 Abs. 3 EnergieStG genannten Zwecken ist unschädlich (Soyk in Friedrich/Soyk, aaO, § 20 Rn. 10; Bongartz/Schröer-Schallenberg, aaO, Anm. H 79; Falkenberg in EnergieStG - eKommentar, Stand Januar 2016, § 20 Rn. 7). Dem steht auch nicht entgegen, dass die vereinfachten Begleitdokumente vorliegend inhaltlich falsch und hinsichtlich der Empfänger in den anderen Mitgliedstaaten auf Verschleierung angelegt waren. Denn das Verbringen reduziert versteuertes Energieerzeugnis nach § 2 Abs. 3 Satz 2 EnergieStG erfolgt mangels spezieller Verfahrensregelungen entsprechend dem Verbringen im steuerrechtlich freien Verkehr zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat und setzt im Gegensatz zur Beförderung unter Steueraussetzung keine besondere Bezugsberechtigung des Empfängers voraus (vgl. BT-Drucks. 16/1172, S. 37 f.). Trotz der vorgenannten Unregelmäßigkeiten, die möglicherweise bereits einen Hinweis dafür bieten könnten, dass das Energieerzeugnis im anderen Mitgliedstaat entgegen den begünstigten Zwecken als Kraftstoff verwendet werden sollte, lag daher eine die Steuerentstehung auslösende Zweckwidrigkeit mit Eröffnung der Beförderungsverfahren im Inland nicht vor (Falkenberg, ZfZ 2014, 85, 90 f.). Eine Vergleichbarkeit mit den Vorschriften betreffend das Steueraussetzungsverfahren besteht nicht.

dd) Hinzu kommt, dass § 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG für das Strafverfahren unanwendbar ist, da es sich weder um eine „Strafvorschrift der Steuergesetze“ im Sinne von § 369 Abs. 2 AO noch um eine „Steuerstrafverfahrensvorschrift“ im Sinne des § 385 Abs. 1 AO handelt.

§ 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG erklärt die Differenzbesteuerung auch für den Fall anwendbar, dass der Verbleib eines nach § 2 Abs. 3 EnergieStG ermäßigt versteuerten Energieerzeugnisses nicht festgestellt werden kann; denn die (weiterhin) begünstigte Verwendung ist in diesem ungewissen Fall gerade nicht belegt (Middendorp, aaO, § 20 Rn. 9). Damit entspricht die Regelung allgemeinen Grundsätzen des Verbrauchsteuerrechts, wonach die Unaufklärbarkeit des Verbleibs nicht zugunsten der für die Ware verantwortlichen Person und damit zulasten des Fiskus gehen soll und ist im Zusammenhang mit § 161 AO zu sehen. Letztlich bürdet sie demjenigen, der ermäßigt versteuerte Waren in Besitz hat, das Risiko für Fehlmengen auf (Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 231 f.; Soyk in Friedrich/Soyk, aaO, § 20 Rn. 15; Middendorp, aaO). Vor dem Hintergrund, dass § 20 EnergieStG eine Steuerentstehung für Energieerzeugnisse des steuerrechtlich freien Verkehrs vorsieht, die einer besonderen energiesteuerlichen Überwachung nicht mehr unterliegen, ergeben sich dadurch in erster Linie Beweiserleichterungen für die Ermittlungsbehörden, wenn nach § 2 Abs. 3 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse Gegenstand steuerrechtlicher Ermittlungen sind und der Nachweis einer zweckwidrigen Verwendung nur schwer einwandfrei zu erbringen ist (Falkenberg in EnergieStG - eKommentar, aaO, § 20 Rn. 9 f.). Solche steuerlichen Fiktionen oder Beweisvermutungen zulasten des Steuerpflichtigen, die das abgabenrechtliche Verfahren erleichtern sollen, gelten aber im Strafverfahren nicht (für die generelle Norm der Fehlmengenbesteuerung in § 161 AO: Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand März 2013, § 161 Rn. 6; vgl. zu § 17 ZG BGH, Urteil vom 24. Juni 1987 - 3 StR 152/87 Rn. 11 f.; vgl. BGH, Urteil vom 22. November 1985 - 2 StR 64/85, BGHSt 33, 383, 385 ff.; Dürrer, Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht, S. 97-100 mwN; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 75; Hilgers-Klautzsch in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand November 2018, § 385 Rn. 676; teils a.A. Ransiek in Kohlmann, aaO, Stand Oktober 2019, § 370 Rn. 459).

Die Regelung des § 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG ist deshalb keine „Steuerstrafverfahrensvorschrift“ im Sinne von § 385 Abs. 1 AO. Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, abgesehen von den hier nicht einschlägigen Vorschriften der §§ 386 bis 412 AO, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozessordnung. Demgemäß entscheidet der Strafrichter nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung (§ 261 StPO), ob ein (Verbrauch-)Steuertatbestand verwirklicht worden und daher eine (Verbrauch-)Steuerschuld entstanden ist (BGH, Urteil vom 24. Juni 1987 - 3 StR 152/87 Rn. 12; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Oktober 2017, § 161 Rn. 15). Auf den Tatbestand zur Steuerentstehung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG kann deshalb

zwar abgabenrechtlich, nicht aber im Steuerstrafverfahren zurückgegriffen werden.

ee) Nach den Feststellungen des Landgerichts sind die verfahrensgegenständlichen Heizölmengen aus dem deutschen Steuergebiet, in der Regel nach Polen, verbracht worden und nicht nach Deutschland zurückgekehrt. Ob diese Feststellungen hinreichend belegt sind, kann letztlich - worauf der Generalbundesanwalt zutreffend hinweist - offenbleiben. Denn eine Verurteilung wegen Hinterziehung der Differenzsteuer nach § 20 EnergieStG würde voraussetzen, dass der Verbleib des Heizöls in Deutschland sicher festgestellt ist. Auch dies ist nicht der Fall. Die vom Landgericht aufgeführten Indizien begründen jedenfalls Zweifel hieran. 46

Da der weitere Verbleib des Heizöls für das Landgericht trotz umfangreicher Ermittlungsmaßnahmen nicht aufzuklären war, hat es unter Anwendung des Zweifelssatzes zugunsten der Angeklagten zu Recht von einer Verurteilung wegen Hinterziehung der Differenzsteuer nach § 20 EnergieStG abgesehen. 47

2. Hinreichende Erkenntnisse zur Hinterziehung von polnischen Energiesteuern existieren nicht (vgl. RL 2003/96/EG) und waren vom Anklagevorwurf auch nicht erfasst, sodass eine Verurteilung insoweit nicht in Betracht kommt. 48