

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 434

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 434, Rn. X

BGH 1 StR 525/20 - Beschluss vom 10. Februar 2021 (LG Frankfurt a. M.)

Umsatzsteuerhinterziehung (vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger; Vorsatz: Steueranspruchstheorie, notwendige zusammenhängende Darstellung der Einlassung im Rahmen der Beweiswürdigung).

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; § 15 StGB; § 261 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Zur Erforderlichkeit einer verständlichen geschlossenen Darstellung des Einlassungsverhaltens in der Hauptverhandlung bei einem zweifelhaften Steuerhinterziehungsvorsatz, wenn weder ist die Sach- und Rechtslage gänzlich einfach noch die Beweislage bezüglich der subjektiven Tatseite eindeutig ist.

2. Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will bzw. dessen Verkürzung billigend in Kauf nimmt; bedingter Vorsatz genügt. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; BGH, Beschlüsse vom 18. August 2020 - 1 StR 296/19 Rn. 12 und vom 13. März 2019 - 1 StR 520/18 Rn. 18; Urteil vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18 Rn. 30; jeweils mwN).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 15. September 2020 mit den Feststellungen aufgehoben.

2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen und wegen versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 250 Tagessätzen zu je 50 € verurteilt. Zudem hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 35.112 € angeordnet. Die hiergegen gerichtete, auf die Sachrüge gestützte Revision des Angeklagten hat Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). 1

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte u.a. in den Jahren 2010 bis 2013 als Einzelkaufmann im Baubereich (u.a. Projektentwicklung, Baubetreuung) tätig. Der Zeuge K. wollte auf einem Anwesen in F. ein Wohngebäude mit drei Wohnungen errichten. Nach Beginn drohte das Bauprojekt indes wegen zusätzlichen Kapitalbedarfs zu scheitern. K. entschloss sich daher, den Rohbau an drei - vom Angeklagten vermittelte - Ehepaare zu veräußern. Nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages am 7. April 2011 zu einem Kaufpreis von 800.000 € schlossen am selben Tag die Erwerber mit dem Angeklagten einen notariellen Dienstleistungsvertrag, mit dem sich dieser gegenüber den Erwerbern zur bezugsfertigen Fertigstellung des Bauvorhabens verpflichtete: Der Angeklagte sollte anhand der vorliegenden Baubeschreibung die Aufträge für die Fertigstellung vergeben, die restlichen Bauarbeiten überwachen und koordinieren, die Handwerkerrechnungen prüfen sowie mit den ihm von den Erwerbern überlassenen Teilbeträgen in Höhe von 290.000 € und 275.000 € begleichen. Dabei gingen der Angeklagte, der die Hilfe von Fachleuten in Anspruch nehmen durfte, die Erwerber und K. davon aus, dass K. die noch ausstehenden Arbeiten fortsetzen sollte. 2

Der Angeklagte, der auch die Rechnungen für das Bauvorhaben vor dem Grundstücksverkauf erhielt, überwies den Betrag von 290.000 € an K., um diesen für die vorangegangenen Bauarbeiten und Auslagen zu bezahlen. Zur Fortsetzung der Bauarbeiten beauftragte K., der sich selbst dazu verpflichtet sah und wie ein Bauleiter fungierte, die Bauhandwerker bzw. kaufte die Materialien bei den Baustoffhändlern ein. Da K. im eigenen Namen auftrat, stellten die Handwerker und Händler ihre Rechnungen unter gesondertem Umsatzsteuerausweis an ihn als Leistungsempfänger aus. Auf die von K. an den Angeklagten weitergereichten Eingangsrechnungen erstattete dieser aus den für die Erwerber treuhänderisch verwalteten Geldern dem Zeugen die verauslagten Beträge. 3

Nachdem die Steuerberaterin des Angeklagten die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2010 bereits eingereicht hatte, legte er ihr im April 2013 im Zusammenhang mit der Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 die auf K. als Leistungsempfänger ausgestellten Rechnungen aus den Jahren 2010 und 2011 vor. Die Steuerberaterin wies den Angeklagten darauf hin, er dürfe nur aus solchen Eingangsrechnungen einen Vorsteuerabzug geltend machen, die ihn als Leistungsempfänger auswiesen. Der Angeklagte entgegnete, die Rechnungen trügen nur versehentlich K. s Namen, der tatsächlich in seinem Namen gehandelt habe; als Projektentwickler habe er die Leistungen bezogen, die Baugelder verauslagt und den Erwerbern weiterbelastet. Der Angeklagte erklärte daraufhin K., ?es würde besser zur Steuer passen?, wenn die Auftragnehmer die Rechnungen auf ihn umschreiben würden. Tatsächlich kamen zumindest vier Baufirmen dieser von K. vermittelten Bitte des Angeklagten nach, nachdem sie die Originalrechnungen zurückerhalten hatten; die Auftragnehmer änderten den Rechnungsadressaten zumeist mittels Aufklebern (UA S. 16 f.).

Am 6. Juni 2013 reichte der Angeklagte eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 beim Finanzamt ein, mit der er nunmehr Vorsteuer aus den auf ihn umgeschriebenen Eingangsrechnungen der Baufirmen in Höhe von rund 40.900 € geltend machte; der Auszahlung des sich aus der Umsatzsteuerjahreserklärung ergebenden Guthabens stimmte das Finanzamt nicht zu.

Auch in den am 21. Februar 2014, 17. April 2014 und 18. Juli 2014 eingegangenen Umsatzsteuerjahreserklärungen 2011, 2012 und 2013 machte der Angeklagte Vorsteuerbeträge aus den auf ihn umgeschriebenen Rechnungen für das Bauvorhaben in Höhe von rund 27.414 €, 24.950 € sowie 7.698 € geltend. Dadurch verminderte er im Fall 2 seine Umsatzsteuerzahllast. Im Fall 3 stimmte das Finanzamt wiederum der Auszahlung des sich aus der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 ergebenden Guthabens nicht zu. Hingegen stimmte das Finanzamt am 30. Dezember 2016 im Fall 4 einer Erstattung in Höhe von von 5.319 € zu.

2. Das Urteil hält sachlichrechtlicher Nachprüfung nicht stand.

a) Im Fall 4 der Urteilsgründe (Umsatzsteuer 2013) tragen die Feststellungen bereits den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Geltendmachung unberechtigter Vorsteuerabzüge nicht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1, 2 AO; § 18 Abs. 3, § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG). Denn es ist nicht auszuschließen, dass der Angeklagte aufgrund Übernahme der Kauf- und Bauverträge noch rechtzeitig innerhalb des Besteuerungszeitraums 2013 neuer Auftraggeber wurde und damit aus den umgeschriebenen Rechnungen vorsteuerabzugsberechtigt war.

aa) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die ihm ein anderer Unternehmer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ?für sein Unternehmen? ausgeführt sind, gesondert in Rechnung gestellt hat. Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgeblich ist demgegenüber u.a., wem die empfangene Leistung wirtschaftlich zuzuordnen ist oder wer sie bezahlt hat. Die bloße Übernahme der Kosten einer Leistung an einen Dritten führt nicht zum Recht auf Vorsteuerabzug des Zahlenden. Im Rahmen der Ermittlung, wer Leistungsempfänger ist, ist das Abrechnungspapier nur ein Beweisanzeichen (BFH, Beschluss vom 30. April 2014 - XI R 33/11 Rn. 20-22 mit weiteren umfangreichen Nachweisen).

In der Regel ist die zivilrechtliche Rechtslage maßgebend dafür, wem gegenüber der Leistende eine Rechnung über von ihm ausgeführte steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen erteilen darf bzw. muss; entscheidend ist, ob der Handelnde gegenüber dem Lieferanten bzw. Auftragnehmer im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen (§ 164 Abs. 1 Satz 1 BGB) beim Sachleistungsbezug aufgetreten ist (BFH, Urteile vom 30. März 2011 - XI R 12/08 Rn. 29 f., BFHE 233, 304 und vom 23. September 2009 - XI R 14/08 Rn. 24 f., BFHE 227, 218). Eine bloß anderslautende Abrechnung kann mithin nicht zum Austausch des Leistungsempfängers führen (vgl. BFH, Urteil vom 3. Mai 1989 - V R 185/84 Rn. 14 f.; Beschluss vom 13. September 1984 - V B 10/84 Rn. 7-9, BFHE 142, 162: ?geänderte Zweitrechnung?; Bunjes/Heidner, UStG, 19. Aufl., § 15 Rn. 33 f., 169 mwN). Das Innenverhältnis zwischen Auftraggeber und demjenigen, gegenüber dem er zur Geschäftsbesorgung und Rechnungslegung verpflichtet ist, ist nicht maßgeblich (vgl. BFH, Beschluss vom 22. September 1987 - VIII B 196/86 Rn. 31).

Davon abzugrenzen sind die Fälle, in denen die Beteiligten innerhalb der Vertragsfreiheit den ursprünglichen Vertrag ändern und ein Unternehmer aufgrund dieser dreiseitigen Vereinbarung den bisherigen Auftraggeber ersetzt (vgl. Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, 191. Lieferung, Stand: Januar 2020, § 15 Rn. 379, 389).

bb) An diesen Grundsätzen gemessen ist nicht auszuschließen, dass der Angeklagte rechtzeitig innerhalb des Besteuerungszeitraums 2013 und vor vollständiger Vertragserfüllung durch die Lieferanten bzw. Bauunternehmer

neuer Auftraggeber wurde. Die Feststellungen des Landgerichts dazu sind lückenhaft:

K. schloss die Kauf- und Werkverträge im eigenen Namen ab, nicht im Namen des Angeklagten nach § 164 Abs. 1 13
BGB (vgl. auch § 164 Abs. 2 BGB). Dies wäre für die bis zum 7. April 2011 geschlossenen Verträge auch gar nicht
möglich gewesen, da der Angeklagte sich erst danach als Projektleiter einschaltete. Offensichtlich seit April 2013
bemühte sich der Angeklagte um das Umschreiben der Rechnungen. Damit ist es möglich, dass er ab diesem
Zeitpunkt vor Abschluss noch ausstehender Bauleistungen oder Lieferungen anstelle K. s durch stillschweigende
dreiseitige Vereinbarung in die Auftraggeberstellung einrückte. Wann die Auftragnehmer ihre Rechnungen
umschrieben, ist nicht festgestellt.

Solche Vertragsübernahmen wären für den Angeklagten sinnvoll und unverfänglich gewesen, wenn er seinerseits als 14
Baubetreuer gegenüber den Erwerbern als Endverbrauchern mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet haben sollte.

Dazu verhält sich das Urteil indes nicht. Das Landgericht hat sich nicht einmal festgelegt, ob der Angeklagte als 15
Baubetreuer überhaupt zum Vorsteuerabzug berechtigt war (vgl. dazu BFH, Urteil vom 29. Januar 1987 - V R 112/77
Rn. 21), und zwar in seiner Leistungsbeziehung zu den Erwerbern auf der Ausgangsumsatzseite und zu K. auf der
Eingangsumsatzseite. Ebenso fehlt es an der Feststellung, ob K. Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG war
oder - etwa wegen Nichtüberschreitens der (vornehmlich für die ertragsteuerrechtlich relevante Abgrenzung zwischen
nichtsteuerbarer privater Vermögensverwaltung und nachhaltiger Gewinnerzielungsabsicht im gewerblichen
Grundstückshandel entwickelte) Drei-Objekt-Grenze (vgl. BFH, Beschluss vom 9. Juli 1998 - V B 143/97 Rn. 14) -
nicht. Letzteres wird in der Beweiswürdigung nur angedeutet (UA S. 19).

b) Im Übrigen leidet die Beweiswürdigung insgesamt an einem durchgreifenden Darstellungsmangel. 16

aa) Das Landgericht hat nicht mitgeteilt, ob und gegebenenfalls wie sich der Angeklagte zum Vorwurf der 17
Steuerhinterziehung durch unberechtigtes Geltendmachen von Vorsteuern eingelassen hat. Es fehlt an einer
verständlichen geschlossenen Darstellung seines Einlassungsverhaltens in der Hauptverhandlung (vgl. BGH,
Beschlüsse vom 12. Februar 2020 - 1 StR 518/19 Rn. 3 f.; vom 23. März 2019 - 1 StR 520/18 Rn. 10 und vom 30.
Dezember 2014 - 2 StR 403/14, BGHR StPO § 267 Abs. 1 Satz 2 Einlassung 2 Rn. 2 f.; je mwN). Die rudimentäre
beweiswürdige Erwägung, der Angeklagte habe eingeräumt, die berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung 2010
unterschieden zu haben (UA S. 21), genügt ebenso wenig wie die erneute Erwähnung dieses Umstands in der
Strafzumessung (UA S. 25).

bb) Jedenfalls in der hier zu beurteilenden Fallkonstellation ist eine geschlossene Darstellung unverzichtbar: Weder 18
ist die Sach- und Rechtslage gänzlich einfach (vgl. dazu BGH, Urteil vom 15. Oktober 1974 - 1 StR 303/74 Rn. 22 f.)
noch war die Beweislage bezüglich der subjektiven Tatseite eindeutig (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 1. September
2020 - 1 StR 205/20 Rn. 3).

(a) Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach 19
kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will bzw. dessen Verkürzung billigend in Kauf nimmt;
bedingter Vorsatz genügt. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt
ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; BGH, Beschlüsse vom 18. August
2020 - 1 StR 296/19 Rn. 12 und vom 13. März 2019 - 1 StR 520/18 Rn. 18; Urteil vom 10. Juli 2019 - 1 StR 265/18
Rn. 30; jeweils mwN).

(b) Ob der Angeklagte erkannte oder zumindest billigend in Kauf nahm, aus den umgeschriebenen Rechnungen 20
jedenfalls für die abgeschlossenen Besteuerungszeiträume keine Vorsteuer ziehen zu dürfen, bleibt offen. Denn zu
seinem Vorstellungsbild nach dem Umschreiben der Rechnungen ab April 2013 und damit zum Zeitpunkt der Abgabe
der vier verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerjahreserklärungen verhält sich die Beweiswürdigung nicht. Es ist
daher nicht zu beurteilen, von welcher Rechtslage der Angeklagte ausging, nachdem alle Beteiligten mit dem
Ausstellen neuer Rechnungen einverstanden waren. Er könnte aufgrund des Einverständnisses der Lieferanten und
Handwerker, nunmehr ihn als Rechnungsadressaten zu führen, ?gutgläubig? gewesen sein. Für einen Tatvorsatz hätte
das Landgericht zwar die Lüge des Angeklagten gegenüber seiner Steuerberaterin, K. habe tatsächlich in seinem
Namen die Aufträge erteilt, und damit das Erschwindeln von - hier unzulässigen - Rechnungsberichtigungen (UA S. 8,
18) heranziehen können. Es hätte jedoch auch sein können, dass der Angeklagte sich hier schon deshalb für
vorsteuerabzugsberechtigt gehalten hat, weil er wirtschaftlich die Handwerkerrechnungen - wengleich aus den ihm
zur Verfügung gestellten Geldern - beglichen hat. Aber auch insoweit wäre die Darstellung, ob und wie sich der
Angeklagte dazu eingelassen hat, erforderlich gewesen.

Zudem wirkt sich auch bei der subjektiven Tatseite die fehlende Feststellung zu K. s Unternehmereigenschaft aus: 21
Wenn der Angeklagte erkannt haben sollte, dass sein Vorsteuerabzug jedenfalls deswegen scheiterte, weil K. kein
Unternehmer war, könnte das Umschreiben sein strafrechtlich relevantes Bemühen gewesen sein, in seiner Person

entgegen der Rechtslage einen Vorsteuerabzug zu konstruieren. Auch insoweit wird die umsatzsteuerliche Behandlung des Vorgangs insgesamt in den Blick zu nehmen sein, insbesondere wie der Angeklagte die Aufwendungen gegenüber seinen usbekischen Auftraggebern weiterberechnet hat.