

HRRS-Nummer: HRRS 2022 Nr. 9

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2022 Nr. 9, Rn. X

BGH 1 StR 270/21 - Beschluss vom 20. Oktober 2021 (LG Kaiserslautern)

Umsatzsteuerhinterziehung (Strafzumessung: Höhe der verkürzten Steuer: keine Verdoppelung durch Vorsteuerabzug hinsichtlich Eingangsumsatz und unterlassener Nicht-Anmeldung hinsichtlich Ausgangsumsatz).

§ 370 Abs. 1 AO; § 46 StGB; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG

Leitsatz des Bearbeiters

Die für die Strafzumessung relevante Schädigung des Umsatzsteueraufkommens ist nicht etwa deshalb doppelt so hoch, weil sich die - bezogen auf einen steuerpflichtigen Eingangsumsatz - herbeigeführte Steuerverkürzung durch eine ungerechtfertigten Vorsteuerabzug in einer den Ausgangsumsatz für dieselben Waren betreffende Steuerverkürzung durch Nicht-Anmeldung von Umsatzsteuer fortsetzt.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Kaiserslautern vom 15. April 2021 im Strafausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache 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 Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 96 (tateinheitlich begangenen) Fällen zu 1 einer Freiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit seiner mit der Rüge der Verletzung formellen und materiellen Rechts begründeten Revision.

Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). 2 Im Übrigen ist es aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts pachtete der Angeklagte unter dem Namen seines Einzelunternehmens auf 3 Veranlassung des im Schmierölhandel erfahrenen H. ein Grundstück mit mehreren Lagerhallen an, das der Abwicklung des Mineralölhandels unter dem Namen des Einzelunternehmens dienen sollte. In Gegenwart und auf Initiative von H. schloss der Angeklagte für sein Einzelunternehmen mit der in P. (PI) ansässigen Firma D. M. (nachfolgend: D.) einen Rahmenvertrag über die Lieferung von Schmieröl ab; nach dem Willen aller Beteiligten sollte jedoch H. der tatsächliche Vertragspartner sein. Sodann fertigte H. ab März 2018 Bestellungen von Schmieröl bei D., die der Angeklagte unterzeichnete. D. bezog von Firmen in B. und in S. sortenreinen Dieseldieselkraftstoff und hob durch Zusatz einer Chemikalie dessen Verseifungszahl so an, dass eine energiesteuerrechtliche Einordnung als Kraftstoff nicht mehr geboten war, dessen Eignung zum Einsatz als Kraftstoff jedoch unberührt blieb. Das Erzeugnis war nun energiesteuerrechtlich als Schmieröl einzuordnen, obwohl es zum Einsatz als Schmieröl nicht geeignet war.

Von März 2018 bis Dezember 2018 brachte D. dieses in Rechnungen und Frachtbriefen als Schmieröl deklarierte 4 Erzeugnis zu dem Firmengelände des Angeklagten. Je Lieferung erhielt der Angeklagte von H. 200 bis 250 Euro. H. nahm das gelieferte Erzeugnis jeweils auf dem Firmengelände des Angeklagten in Empfang und gab es unmittelbar danach als Kraftstoff an unbekannte Abnehmer ab, mit denen er jeweils Abgabeverträge abschloss. Die Abgabe dieser Energieerzeugnisse als Kraftstoff im deutschen Steuergebiet zeigte H. entgegen § 23 Abs. 3 Nr. 1, Abs. 6 Satz 3 EnergieStG dem zuständigen Hauptzollamt nicht an und verkürzte dadurch in 95 Fällen Energiesteuer im Umfang von insgesamt 2.679.449,53 Euro. Um die Verkürzung dieser Abgaben zu verschleiern und zudem H. die Hinterziehung von Umsatzsteuer zu ermöglichen, fertigte der Angeklagte zum Schein Rechnungen und Frachtbriefe über die Weiterveräußerung und Lieferung an nicht existente bulgarische, lettische und slowakische Firmen.

H. gab für das Kalenderjahr 2018 keine Umsatzsteuerjahreserklärung ab. Obwohl er wusste, dass die 5

innergemeinschaftlichen Erwerbe von D. Teil eines auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer angelegten Systems waren, unterließ er es, die gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG der Umsatzsteuer unterliegenden innergemeinschaftlichen Erwerbe zu erklären und verkürzte dadurch Umsatzsteuer in Höhe von 658.704,45 Euro. Zudem erklärte er auch die infolge der anschließenden Lieferung an unbekannte Abnehmer im Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) oder in anderen Mitgliedstaaten der EU entstandene Umsatzsteuer nicht. Dadurch hinterzog er Umsatzsteuer in Höhe von weiteren 559.166,34 Euro, insgesamt somit von 1.217.870,79 Euro. Für den Fall, dass es sich bei den Ausgangsumsätzen um innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt haben sollte, ist das Landgericht davon ausgegangen, dass diese wegen Einbindung in eine Hinterziehungskette jedenfalls nicht gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerbefreit waren.

Der Angeklagte förderte die Taten des H. in vielfältiger Weise, etwa durch Führung der Buchhaltung, Anfertigung von Scheinrechnungen und durch Abwicklung des Zahlungsverkehrs, ohne dass die einzelnen Hilfeleistungen bestimmten Haupttaten zugeordnet werden konnten. Er handelte dabei im Wissen, dass das angebliche Schmieröl als zum Einsatz in Kraftfahrzeugen geeignetes und dafür bestimmtes Energieerzeugnis abgegeben wurde. 6

II.

Die Revision des Angeklagten ist unbegründet, soweit sie sich gegen den Schuldspruch richtet. Demgegenüber hält der Strafausspruch rechtlicher Überprüfung nicht stand, weil das Landgericht von einem zu hohen Schuldumfang ausgegangen ist. 7

1. Allerdings hat das Landgericht den Umfang der Umsatzsteuerverkürzung rechtsfehlerfrei bestimmt. Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen die Annahme des Landgerichts, dass H. wegen Einbindung in eine Hinterziehungskette nicht gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zum Vorsteuerabzug im Hinblick auf die von ihm nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG getätigten Eingangsumsätze berechtigt war und dass die Ausgangsumsätze, auch soweit die Energieerzeugnisse in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union verbracht wurden, nicht gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerfrei waren (vgl. dazu EuGH, Urteil vom 18. Dezember 2014 - C-131/13 - Italmoda, DStR 2015, 573; BGH, Beschluss vom 12. Mai 2020 - 1 StR 635/19, BGHR UStG § 15 Abs. 1 Vorsteuerabzug, Versagung 2 Rn. 8 sowie Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rn. 372a mwN). 8

2. Das Landgericht hat jedoch rechtsfehlerhaft nicht berücksichtigt, dass der dem Fiskus letztlich entstandene Steuerschaden in seiner Bedeutung für die Strafzumessung nicht über die Höhe des hinterzogenen Umsatzsteuerbetrages aus steuerpflichtigem innergemeinschaftlichen Erwerb hinausging und nicht noch durch die aus steuerpflichtigen Weiterveräußerungen zu vereinnahmende und abzuführende Umsatzsteuer erhöht wurde. Insoweit gilt dasselbe wie beim unberechtigten Vorsteuerabzug aus für diesen Zweck hergestellten Scheinrechnungen i.S.v. § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 21. August 2014 - 1 StR 209/14 Rn. 13). Die für die Strafzumessung relevante Schädigung des Umsatzsteueraufkommens ist nicht etwa deshalb doppelt so hoch, weil sich die - bezogen auf einen steuerpflichtigen Eingangsumsatz - herbeigeführte Steuerverkürzung in einer den Ausgangsumsatz für dieselben Waren betreffende Steuerverkürzung fortsetzt (vgl. zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung in Umsatzsteuerhinterziehungssystemen allgemein BGH, Beschluss vom 14. November 2019 - 1 StR 247/19, BGHR AO § 370 Abs. 1 Strafzumessung 32 Rn. 10). 9

3. Dieser Rechtsfehler führt zur Aufhebung des Strafausspruchs; denn der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht ohne ihn eine geringere Freiheitsstrafe verhängt hätte. Die Feststellungen können bestehen bleiben, da es sich lediglich um einen Wertungsfehler handelt (§ 353 Abs. 2 StPO). 10