

**HRRS-Nummer:** HRRS 2021 Nr. 770

**Bearbeiter:** Christoph Henckel/Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** HRRS 2021 Nr. 770, Rn. X

### BGH 1 StR 28/21 - Beschluss vom 25. März 2021 (LG Hamburg)

**Einziehung (Einziehung des Werts hinterzogener Steuern als ersparte Aufwendungen: erforderliches Erlangen eines messbaren wirtschaftlichen Vorteils, Steuerpflicht nach § 14c UStG).**

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

#### Leitsatz des Bearbeiters

Ein messbarer wirtschaftlicher Vorteil des Täters, der als ersparte Aufwendungen nach §§ 73 Abs. 1, 73c StGB einzuziehen wäre, ergibt sich in Fällen einer Umsatzsteuerhinterziehungskette nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Tatbeteiligten tatsächlich niederschlägt. In Fällen, in denen die geschuldete Umsatzsteuer nicht aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung resultiert, sondern ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c UStG ohne zugrundeliegende Leistung vorliegt, ist dies nicht der Fall, weshalb eine Einziehung des Wertes von Taterträgen in Form ersparter Aufwendungen hier nicht in Betracht kommt.

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen des Angeklagten und der Einziehungsbeteiligten wird das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 18. September 2020 dahingehend abgeändert, dass die Einziehungsanordnungen entfallen.

Die im Verfahren entstandenen notwendigen Auslagen des Angeklagten und der Einziehungsbeteiligten, soweit sie die Einziehung betreffen, hat die Staatskasse zu tragen.

2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird als unbegründet verworfen.

3. Der Angeklagte hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen. Jedoch fallen die die Einziehung betreffenden Kosten und notwendigen Auslagen im Revisionsverfahren der Staatskasse zur Last.

4. Die Staatskasse hat die Kosten und notwendigen Auslagen der Einziehungsbeteiligten im Revisionsverfahren zu tragen.

#### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 14 Fällen und wegen versuchter Steuerhinterziehung in sieben Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Gegen den Angeklagten und die Einziehungsbeteiligte wurde die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 107.438,45 Euro als Gesamtschuldner angeordnet, gegen den Angeklagten allein zusätzlich in Höhe von 727.493,08 Euro. 1

Die hiergegen eingelegte Revision des Angeklagten, die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützt wird, erzielt mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). Im Übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. Die Revision der Einziehungsbeteiligten hat in vollem Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). 2

Der Schuldspruch gegen den Angeklagten hält aus den in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts aufgeführten Gründen rechtlicher Überprüfung stand. Insbesondere ist die erhobene Verfahrensrüge der Verletzung des § 265 Abs. 2 Nr. 1 StPO jedenfalls unbegründet, da bereits in der insoweit unverändert zur Hauptverhandlung zugelassenen Anklageschrift vom 14. Januar 2020 auf Seite 14 allgemein und auf Seite 85 f. im Detail auf die Einziehung des Wertes von Taterträgen hingewiesen wurde, so dass es eines zusätzlichen gerichtlichen Hinweises in der Hauptverhandlung nicht bedurfte (vgl. BGH, Beschlüsse vom 26. April 2019 - 1 StR 471/18 Rn. 13 und vom 6. Dezember 2018 - 1 StR 186/18 Rn. 14 ff.). 3

Der Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen sowohl gegen den Angeklagten als auch gegen die Einziehungsbeteiligte hält aber rechtlicher Nachprüfung nicht stand; die Anordnung der Einziehung entfällt. 4

1. 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 (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 8; Urteile vom 15. Mai 2018 - 1 StR 651/17 Rn. 42 und vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17 Rn. 6).

a) „Durch“ die Tat erlangt im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB ist jeder Vermögenswert, der dem Tatbeteiligten durch die rechtswidrige Tat zugeflossen ist, also alles, was in irgendeiner Phase des Tatablaus in seine tatsächliche Verfügungsgewalt übergegangen und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschlüsse vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 9 und vom 21. August 2018 - 2 StR 311/18 Rn. 8 mwN; Urteile vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17 Rn. 10 und vom 24. Mai 2018 - 5 StR 623/17 und 624/17 Rn. 8 mwN; BT-Drucks. 18/9525, S. 61). Der Einziehung unterliegen dabei auch geldwerte Vorteile, wie etwa Dienstleistungen oder ersparte Aufwendungen (vgl. Fischer, StGB, 68. Aufl., § 73 Rn. 20 mwN; Schmidt, Vermögensabschöpfung, 2. Aufl., Rn. 91, 93 mit Verweis auf BT-Drucks. 18/9525, S. 62).

b) Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 10; vom 4. Juli 2018 - 1 StR 244/18 Rn. 7; vom 11. Mai 2016 - 1 StR 118/16 Rn. 8; vom 13. Juli 2010 - 1 StR 239/10 und vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00 Rn. 16 ff.; Urteil vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 18 mwN; Fischer, StGB, 68. Aufl., § 73 Rn. 20; Köhler, NSTZ 2017, 497, 503 f.; Reh, wistra 2018, 414, 415). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat beim Täter tatsächlich eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft. Offene Steuerschulden begründen somit nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Steuervorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt (BGH, Beschluss vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 10; Urteil vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18 Rn. 19).

c) Auch in Hinterziehungsfällen im Rahmen einer Umsatzsteuerhinterziehungskette ist die Bestimmung des Erlangten im Sinne von § 73 Abs. 1, § 73c StGB nach diesen Maßstäben vorzunehmen. Ein messbarer wirtschaftlicher Vorteil des Täters ergibt sich daher auch in diesen Fällen nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Tatbeteiligten tatsächlich niederschlägt. In Fällen, in denen die geschuldete Umsatzsteuer nicht aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung resultiert, sondern ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c UStG ohne zugrundeliegende Leistung vorliegt, ist dies nicht der Fall, weshalb eine Einziehung des Wertes von Taterträgen in Form ersparter Aufwendungen hier nicht in Betracht kommt (BGH, Beschluss vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 12).

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. Ein tatsächlicher Vermögensvorteil tritt deshalb in den von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG erfassten Fällen gerade nicht bereits mit dem unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer oder dem Unterlassen einer Erklärung des Umsatzsteuerbetrags (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beim Täter ein (BGH, Beschlüsse vom 14. Mai 2020 - 1 StR 555/19 Rn. 11 und vom 5. Juni 2019 - 1 StR 208/19 Rn. 12 jeweils mwN).

d) Soweit der Täter die in den Eingangsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer aber unberechtigt als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) geltend macht und dadurch in Höhe der eingetretenen Steuerverkürzung die Zahllast vermindert hat, ist demgegenüber ein Vermögensvorteil bei ihm grundsätzlich eingetreten (BGH, Beschluss vom 14. Mai 2020 - 1 StR 555/19 Rn. 13), der im Rahmen der Einziehung abgeschöpft werden kann. Dies gilt aber ausnahmsweise dann und soweit nicht, als der Täter damit lediglich einen sich aus Rechnungen nach § 14c UStG ergebenden Steuerbetrag vermindert hat.

2. Nach den Feststellungen des Landgerichts ist diese letztgenannte Fallgestaltung gegeben, so dass ausgehend von diesen Grundsätzen sowohl beim Angeklagten als auch bei der Einziehungsbeteiligten keine Einziehung des Wertes von Taterträgen in Form ersparter Aufwendungen zu erfolgen hat.

Der Angeklagte als faktisch Verantwortlicher für drei Gesellschaften und auf Grund eines gemeinsamen Tatplans mit dem gesondert Verfolgten B. - teilweise auch - bei einer weiteren Gesellschaft hat zwar in 21 Fällen Umsatzsteueranmeldungen bei den zuständigen Finanzämtern abgegeben, bei denen auch Vorsteuern aus Rechnungen nach § 14c UStG geltend gemacht wurden, denen keine tatsächlichen Lieferungen oder Leistungen zu Grunde lagen. Dadurch entstand zwar eine Steuerverkürzung von gerundet 3,2 Millionen Euro; diese führte aber zu keinem abschöpfbaren wirtschaftlichen Vorteil beim Angeklagten, da alle an den Rechnungskreisläufen Beteiligten

ihren steuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten insoweit nachkamen, als sie nur die auf dem Papier geschaffenen Umsätze erklärten und die Umsatzsteuer entrichteten. Das vom Angeklagten und vom anderweitig Verfolgten B. verwirklichte Modell diene letztlich nur der Erlangung von ständig neu benötigten liquiden Mitteln (UA S. 61). Dies hat das Landgericht auch rechtsfehlerfrei im Rahmen der Strafzumessung zu Gunsten des Angeklagten berücksichtigt (UA S. 127).

3. Die Entscheidung über die Kosten des Rechtsmittels des Angeklagten und die mit Blick auf die Einziehung im erstinstanzlichen Verfahren angefallenen Kosten beruht auf § 473 Abs. 4 StPO und § 465 Abs. 2 StPO analog (BGH, Beschluss vom 25. Februar 2021 - 1 StR 423/20 Rn. 6 ff.). 13

4. Die Entscheidung über die Kosten der Einziehungsbeteiligten beruht auf § 473 Abs. 2 StPO und § 465 Abs. 2 StPO analog. 14