

HRRS-Nummer: HRRS 2022 Nr. 353

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2022 Nr. 353, Rn. X

BGH 1 StR 362/21 - Beschluss vom 15. Dezember 2021 (LG Augsburg)

Umsatzsteuerhinterziehung (Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung; Vollendung bei Umsatzvoranmeldungen mit negativem Vorauszahlungsbetrag).

§ 370 Abs. 1 AO; § 168 Satz 2 AO

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 1. April 2021, auch soweit es den Mitangeklagten P. und die Einziehungsbeteiligte betrifft, mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Revision, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten und den nichtrevidierenden Mitangeklagten P. wegen Steuerhinterziehung in 25 1 Fällen jeweils zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und sechs Monaten verurteilt. Zudem hat es gegen den Angeklagten und den Mitangeklagten sowie hinsichtlich einer Einziehungsbeteiligten die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet. Die hiergegen mit der Sachrüge geführte Revision des Angeklagten hat Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO).

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts stellten der Mitangeklagte und weitere Personen dem Angeklagten in den 2 Jahren 2017 bis 2019 Scheinrechnungen über die Lieferung von Paletten, in denen sie Umsatzsteuer offen auswiesen. Der Angeklagte zog im Zeitraum Februar 2017 bis März 2019 (mit Ausnahme des Monats August 2017) in seinen monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen die ausgewiesene Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer ab. Der Angeklagte verkürzte dadurch Steuern in Höhe des Gesamtbetrags der ausgewiesenen Vorsteuer von 3.650.878,05 Euro.

II.

1. Der Schuldspruch hält sachlichrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die Feststellungen des Landgerichts lassen nicht 3 erkennen, in welcher Höhe die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) tatsächlich vorlagen und in welcher Höhe der Angeklagte dementsprechend in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen zu Unrecht Vorsteuer abzog.

Nach den Feststellungen führten alle Rechnungsaussteller (C., E., D., Po. UG) in gewissem Umfang tatsächlich 4 Leistungen aus, indem sie Paletten reparierten oder neu herstellten und an den Angeklagten verkauften (UA S. 27-29). Gleichwohl hat das Landgericht der Berechnung der Hinterziehungsbeträge „sämtliche Rechnungsbeträge“ der vom Angeklagten verbuchten Eingangsrechnungen zugrunde gelegt (UA S. 162, gemeint wohl: die gesamte in allen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer). Nähere Feststellungen zum Umfang und zu der zeitlichen Verteilung der tatsächlichen Lieferungen hat es nicht getroffen.

Das Landgericht hat damit bei der Bestimmung des (jeweiligen) Verkürzungsumfangs weder berücksichtigt, inwiefern den 5 Rechnungen tatsächliche Leistungen zugrunde lagen, noch dargelegt, weshalb es nicht möglich gewesen wäre, die Rechnungen zumindest teilweise auf tatsächlich ausgeführte Leistungen zu beziehen. Es hat daher insofern nicht nur den Gesamtbetrag der Steuerverkürzung fehlerhaft bestimmt; nachdem es den Umfang und die zeitliche Verteilung der tatsächlich ausgeführten Leistungen nicht näher eingegrenzt hat, lässt sich den Urteilsgründen - auch im Gesamtzusammenhang - für keinen der betroffenen Voranmeldungszeiträume wenigstens ein Mindestschuldumfang (vgl. zuletzt BGH, Beschluss vom 14. Oktober 2020 - 1 StR 213/19 Rn. 26) entnehmen. Daher kann nicht in jedem Einzelfall sicher ausgeschlossen werden, dass es zu keiner Steuerverkürzung gekommen ist.

2. Der Schuldspruch wegen Hinterziehung der Umsatzsteuer bei den Voranmeldungen in den Jahren 2017 und 2018 kann 6 unabhängig davon auch deswegen keinen Bestand haben, weil das Landgericht nicht mitgeteilt hat, ob, wann und mit welchem Inhalt der Angeklagte Umsatzsteuerjahreserklärungen abgab. Dies wäre schon deswegen erforderlich gewesen,

weil die Umsatzsteuerjahreserklärungen möglicherweise als strafbefreiende (Teil-)Selbstanzeigen wirkten (§ 371 Abs. 2a Satz 1 und 4 AO). Steuerhinterziehungen durch unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen sind nach der neueren Rechtsprechung des Senats konkurrenzrechtlich regelmäßig mitbestrafte Vortaten einer Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für den gleichen Zeitraum (BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16 Rn. 50, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 25 und Beschluss vom 6. Oktober 2021 - 1 StR 297/21 mwN). Die Strafverfolgung in diesen Fällen auf die Steuerhinterziehung durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zu beschränken (§ 154 StPO), erscheint daher regelmäßig nicht sachgerecht.

3. Bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungen für November 2017 sowie Februar und September 2018, in denen der Angeklagte jeweils eine negative Vorauszahlung ermittelte, ergibt sich aus dem Urteil zudem nicht, ob das Finanzamt ihnen zustimmte, so dass eine Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) auch deswegen ausscheidet (st. Rspr.; z.B. BGH, Beschluss vom 27. Oktober 2020 - 1 StR 148/20 Rn. 6). Ob eine Steueranmeldung zu einer Steuervergütung im Sinne von § 168 Satz 2 AO führt, richtet sich nach der zu bewirkenden Steuerfestsetzung (vgl. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung 11.2021, § 168 AO Rn. 15). Die Regelung in § 168 AO betrifft das Festsetzungsverfahren, das vom Erhebungsverfahren grundsätzlich zu trennen ist (BFH, Urteile vom 23. Februar 2017 - V R 16, 24/16, BFHE 257, 177 Rn. 47 und vom 27. September 2018 - V R 49/17, BFHE 262, 571 Rn. 19). Eine Umsatzsteuervoranmeldung, aus der sich eine negative Steuer ergibt, bedarf daher entgegen der Auffassung des Landgerichts auch dann der Zustimmung, wenn es sich um eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung handelt und sich aus der ursprünglichen Umsatzsteuervoranmeldung eine betragsmäßig höhere negative Steuer ergab.

4. Mit Aufhebung der Verurteilung entfällt zugleich die Grundlage für die Einziehungsentscheidung. 8

5. Der Senat hebt die Feststellungen insgesamt auf, um dem neuen Tatgericht in sich widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen. 9

6. Die Aufhebung der Verurteilung und der Einziehungsentscheidung ist auf den nichttrevidierenden Mitangeklagten zu erstrecken (§ 357 Satz 1 StPO), weil ihn der Rechtsfehler ebenfalls betrifft. Dies gilt hinsichtlich der Einziehungsentscheidung entsprechend § 357 Satz 1 StPO auch für die Einziehungsbeteiligte (vgl. BGH, Urteil vom 6. März 2019 - 3 StR 286/18 Rn. 15). 10