

HRRS-Nummer: HRRS 2023 Nr. 615

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2023 Nr. 615, Rn. X

BGH 1 StR 14/23 - Beschluss vom 19. April 2023 (LG Hamburg)

Umsatzsteuerhinterziehung (kein Recht zum Vorsteuerabzug durch den Schein-Leistungsempfänger).

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Entscheidungstenor

1. Die ausgeschiedenen Vorwürfe der Steuerhinterziehung in vier Fällen durch Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für das erste bis vierte Kalendervierteljahr 2012 werden wieder in das Verfahren einbezogen.
2. Auf die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 31. August 2022 wird
 - a) das Verfahren im Fall 1 der Urteilsgründe (Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012) eingestellt; insoweit hat die Staatskasse die Kosten des Verfahrens und die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen zu tragen;
 - b) das vorgenannte Urteil im Schuldspruch dahin abgeändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in acht Fällen schuldig ist;
 - c) im gesamten verbleibenden Strafausspruch mit den jeweils zugehörigen Feststellungen zu den 69 als steuerpflichtig behandelten „innergemeinschaftlichen Lieferungen“ der Einzelfirma des Angeklagten aufgehoben; im Übrigen bleiben die Feststellungen aufrechterhalten;
 - d) im Ausspruch über die Einziehung dahingehend geändert, dass die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 742.566,50 € angeordnet ist; die weitergehende Einziehung entfällt.
3. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die weiteren Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt und erklärt, dass vier Monate der Gesamtfreiheitsstrafe wegen einer rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung als bereits vollstreckt gelten. Zudem hat es gegen den Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 754.251,50 € angeordnet. Die gegen seine Verurteilung mit der Sachrüge geführte Revision des Angeklagten hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist sein Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. a) Nach den Feststellungen des Landgerichts handelte der Angeklagte mit seiner Einzelfirma W. mit Kraftfahrzeugen. Neben einem vergleichsweise geringen Anteil an ordnungsgemäß erklärten An- und Verkäufen ließ er sich in den Jahren 2012 und 2013 in eine „Mehrwertsteuerbetrugskette“ zum Erschleichen von Vorsteuerüberhängen einspannen, um damit seinen Lebensunterhalt zu finanzieren. Der Zeuge H., der Bruder des Angeklagten, oder einer der gesondert Verfolgten A. und S. teilte ihm die Daten und den Preis der Fahrzeuge sowie die in Polen und Tschechien ansässigen Abnehmer mit, denen der Angeklagte „Proformarechnungen“ (Vorausrechnungen) über steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen stellte, damit diese in Vorkasse treten konnten (vgl. insbesondere UA S. 19, 92). Tatsächlich beschränkte sich die Tätigkeit des Angeklagten gemäß den Weisungen der Hintermänner darauf, die Kaufverträge zu unterschreiben, den von den Abnehmern erhaltenen Kaufpreis unter Abzug des ihm vereinbarungsgemäß zustehenden Aufschlags von regelmäßig 800 €, später 1.000 € an die von T. geführte E. UG bzw. an die E. GmbH weiterzuleiten, eine Abholvollmacht für die Abnehmer auszustellen sowie schließlich die Gelangensbestätigung und den schriftlichen Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung entgegenzunehmen und in seiner Belegbuchhaltung abzulegen. Der Angeklagte hatte weder einen eigenen Entscheidungsspielraum bei der Preisgestaltung oder Kundensuche noch war er in die Organisation der Fahrzeugtransporte in die anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union eingebunden. Die für die E.-Gesellschaft Handelnden übergaben dem Angeklagten dennoch Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis über die insoweit vorgetäuschte Lieferung von insgesamt 69 Fahrzeugen. Die E.-Gesellschaft erhielt ihrerseits Eingangsrechnungen von

Unternehmen, unter anderem im Jahr 2013 von der K. UG, deren Verantwortliche keine Umsatzsteuererklärungen abgaben, obwohl sie Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis aushändigten („missing trader“). In seinen acht quartalsweise abgegebenen Umsatzvoranmeldungen machte der Angeklagte die Vorsteuer aus den von der E. - Gesellschaft erhaltenen Eingangsscheinrechnungen geltend, obwohl er wusste, dass er nur in die Rechnungskette eingebunden war, um unberechtigt den Vorsteuerüberhang abzuschöpfen, und zwar insgesamt 440.904 € im Jahr 2012 und 301.662,50 € im Jahr 2013; die Liefervorgänge nach Polen und Tschechien behandelte er als steuerfrei. Die sich aus den acht Erklärungen ergebenden Vorsteuerguthaben zahlte das Finanzamt an den Angeklagten aus.

Im Jahr 2012 führte der Angeklagte tatsächlich steuerpflichtige Umsätze zum allgemeinen Steuersatz für 2.274 € aus und erwarb innerschäftlich zum allgemeinen Steuersatz für 62.123 €. Ferner bezog er steuerpflichtige Eingangsumsätze, die mit 104.444,93 € Vorsteuer belastet waren. Eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2012 gab der Angeklagte nicht ab. Im Februar 2014 wurde ihm die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens wegen des Verdachts der Hinterziehung von Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum 2012 und die Voranmeldungszeiträume 2013 bekanntgegeben. 3

b) Das Landgericht hat bezüglich des Besteuerungszeitraums 2012 im Fall 1 der Urteilsgründe angenommen, der Angeklagte hätte mit einer Jahreserklärung den unberechtigten Vorsteuerabzug aus den 42 Eingangsscheinrechnungen und die Steuerfreiheit der angeblich nachfolgenden innerschäftlichen Lieferungen berichtigen müssen; da er solches unterlassen habe, habe er sich wegen pflichtwidriger Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) mit einem Hinterziehungsbetrag von 816.625,01 €, wovon 375.721,01 € auf die innerschäftlichen Lieferungen entfielen, strafbar gemacht. Den Vorwurf der Steuerhinterziehung durch Abgabe der vier unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen hat das Landgericht hingegen nach § 154a Abs. 2, 1 Satz 1 Nr. 1 StPO ausgeschieden. Der Strafzumessung und der Einziehung hat es indes in allen fünf Fällen unter Berücksichtigung des Beschlusses des Senats vom 20. Oktober 2021 - 1 StR 270/21 Rn. 8 f. - nur den ungerechtfertigten Vorsteuerabzug zugrunde gelegt, nicht auch die auf die vorgetäuschten Lieferungen nach Polen und Tschechien angefallene Umsatzsteuer. 4

2. Die Verurteilung wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 ist rechtsfehlerhaft (nachfolgend unter a)). Die danach gebotene Schuldspruchänderung nach Wiedereinbeziehung der ausgeschiedenen Quartalsanmeldungen führt zum Wegfall der Einsatzstrafe und macht die Aufhebung des gesamten verbleibenden Strafausspruchs unumgänglich (dazu unter b)). Hingegen wird die Einziehungsentscheidung im geringfügig korrigierten Umfang von den aufrechterhaltenen Feststellungen getragen (dazu unter c)). 5

a) Das Landgericht hat zu Unrecht angenommen, der - nur in die Rechnungskette eingebundene - Angeklagte sei zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 verpflichtet gewesen, um offenzulegen, dass die Steuerbefreiung bezüglich der innerschäftlichen Lieferungen unberechtigt war, und um den ungerechtfertigten Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die steuerstrafrechtlich relevanten Verfehlungen des Angeklagten werden nicht durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung erfasst, sondern durch die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, in denen der Angeklagte aus zwei Gründen zu Unrecht die Vorsteuer aus den 42 Eingangsscheinrechnungen der E. -Gesellschaft geltend machte: zum einen bereits deswegen, weil er nicht Lieferungsempfänger der E. -Gesellschaft war und diese ihm daher keine Rechnungen erteilen durfte (vgl. § 14c Abs. 2 Satz 2 letzter Halbsatz zweite Variante UStG, § 41 Abs. 2 Satz 1 AO, § 117 BGB); zum anderen, weil er wusste, dass auf einer vorhergehenden Umsatzstufe die missing trader keine Umsatzsteuererklärungen abgaben. 6

aa) Die vorgetäuschten Fahrzeugankäufe von der E. -Gesellschaft sowie die angeblichen Weiterveräußerungen nach Polen und Tschechien begründeten unabhängig von Steuerhinterziehungen Dritter und der Kenntnis des Angeklagten hiervon weder ein Recht zum Vorsteuerabzug noch eine Steuerschuld. Das Recht zum Vorsteuerabzug und eine Steuerschuld für innerschäftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) infolge der Versagung von Rechten wegen der Kenntnis von Steuerhinterziehungen in der Leistungskette (vgl. BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2021 - 1 StR 270/21 Rn. 8 mwN) entstehen nur, wenn ein Unternehmer Lieferungen für sein Unternehmen bezieht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) bzw. im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 5 UStG). Dies ist nicht der Fall, wenn er zwar Rechnungen über Lieferungen erhält und erteilt, aber keine Lieferungen bezieht oder ausführt, weil er die Verfügungsmacht über Waren weder erlangt noch anderen verschafft (§ 3 Abs. 1 UStG; vgl. BGH, Beschluss vom 26. Juli 2022 - 1 StR 134/22 Rn. 8 mwN). So verhält es sich hier, weil der Angeklagte keinerlei eigenen Entscheidungsspielraum hatte und die Fahrzeugtransporte weder veranlasste noch durchführte (insbesondere UA S. 10). Der Angeklagte war, sofern er sich in die 42 in Rede stehenden Fahrzeugveräußerungen verstricken ließ, kein Händler, sondern insoweit nur Rechnungsschreiber. Eine Erklärungsspflicht für seine Ausgangsumsätze ergab sich auch nicht aus § 14c Abs. 2 Satz 1, 2 UStG; denn der Angeklagte gab gerade keine Ausgangsrechnungen unter Umsatzsteuerausweis aus. 7

bb) Zudem sind, was den Vorsteuerabzug betrifft, die Voraussetzungen des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht gegeben: 8

Die Umsatzsteuervoranmeldungen einerseits und die Umsatzsteuerjahreserklärung andererseits sind steuerrechtlich selbständige Festsetzungsverfahren (siehe nur BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 25 Rn. 48, 54 f. mwN). Wenn ein Steuerpflichtiger, anders als der bei Abgabe der Voranmeldungen mit - 9

jedenfalls nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe - direktem Vorsatz handelnde Angeklagte, die Unrichtigkeit seiner Umsatzsteuervoranmeldungen erst nachträglich erkennt, muss er diese zwar unverzüglich berichtigen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO), aber gerade nicht ausschließlich mit der Umsatzsteuerjahreserklärung (vgl. BGH, Beschluss vom 17. März 2009 - 1 StR 479/08, BGHSt 53, 210 Rn. 12 aE, 18).

cc) Damit verbleibt allenfalls eine zu erklärende Umsatzsteuer in Höhe von 432,06 € aus legalen Geschäften. Ob diese bereits auf Tatbestandsebene mit einem entsprechenden Anteil am berechtigten Vorsteuerabzug in Höhe von 104.444,93 € zu saldieren ist, lässt sich nicht beurteilen. Denn es ist nicht festgestellt, ob in dem zuletzt genannten Betrag mit den Ausgangsumsätzen unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängende Eingangsumsätze enthalten sind (vgl. BGH, Urteil vom 13. September 2018 - 1 StR 642/17, BGHSt 63, 203 Rn. 21; Beschluss vom 21. März 2023 - 1 StR 361/22 Rn. 18). Die Steuern und Vorsteuern im Zusammenhang mit den legalen innergemeinschaftlichen Erwerben sind neutral (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) und können daher von vornherein das steuerliche Ergebnis nicht beeinflussen (vgl. BFH, Urteil vom 21. Mai 2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232 Rn. 52).

Eine mögliche Steuerhinterziehung in Höhe von 432,06 € ist indes ohnehin verjährt, weil zwischen Bekanntgabe der Einleitung des Steuer Strafverfahrens im Februar 2014 und der Anklageerhebung am 19. Dezember 2019 ohne weiteren Unterbrechungsakt fünf Jahre verstrichen sind (§ 354 Abs. 1 Variante 2, § 206a Abs. 1 StPO; § 78 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Nr. 4, Abs. 4, § 78a Satz 1, § 78c Abs. 3 StGB). Die besondere Verjährungsfrist nach § 376 Abs. 1 AO greift nicht ein. Ein solcher Verkürzungsumfang bliebe hinter dem großen Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) deutlich zurück und wäre von einer etwaigen Bandenabrede (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) nicht umfasst.

b) Der Senat stellt nach Gewährung rechtlichen Gehörs und Wiedereinbeziehung (§ 154a Abs. 3 Satz 1 StPO; dazu BGH, Beschluss vom 23. Juli 2014 - 1 StR 47/14 Rn. 15 mwN) den Schuldspruch bezüglich des Besteuerungszeitraums 2012 dahin um, dass der - im Rahmen einer Verständigung geständige - Angeklagte sich wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen durch Abgabe der unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen strafbar gemacht hat.

aa) Die rechtsfehlerfreien Feststellungen einschließlich derjenigen zu den Einzelheiten der Eingangsscheinrechnungen und zur Auszahlung der Vorsteuerguthaben belegen für alle vier Quartale 2012 die Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung, und zwar (nahezu ausschließlich) in der Form des Erlangens unberechtigter Vorsteuervergütungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 2 AO; § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG). Aus ihnen ergibt sich, wie ausgeführt, insbesondere, dass der Angeklagte schon keine Lieferungen bezog, für die er Vorsteuer abziehen könnte. Im Besteuerungszeitraum 2012 verhält es sich nach alledem wie im Besteuerungszeitraum 2013, für den dahingestellt bleiben kann, ob die Verantwortlichen der K. UG verpflichtet waren, Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, obwohl dieser missing trader „als Jahresmelder geführt“ wurde (UA S. 39; vgl. § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG), und wie sich dies nach der Missbrauchsrechtsprechung zum „Umsatzsteuerbetrug“ auf die Strafbarkeit des Angeklagten, der erst auf einer nachfolgenden Umsatzstufe beteiligt war, ausgewirkt hätte.

bb) Die Änderung des Schuldspruchs zieht die Aufhebung der Einsatzfreiheitsstrafe nach sich und erfordert die Festsetzung vier neuer Einzelstrafen. Um dem nunmehr zur Entscheidung berufenen Tatgericht eine insgesamt stimmige Strafzumessung zu ermöglichen, hebt der Senat deswegen auch die in den Fällen 2 bis 5 der Urteilsgründe verhängten Einzelstrafen auf, wenngleich diese rechtsfehlerfrei dem Strafrahmen des besonders schweren Falles des § 370 Abs. 3 Satz 1, 2 Nr. 1 AO entnommen worden sind sowie sich angesichts der nicht unbedeutenden Stellung des Angeklagten, der durch den „Griff in die Finanzkasse“ die Vorsteuerüberhänge abschöpfte, der Höhe der Hinterziehungsbeträge und der jedenfalls gewerbs-, wenn nicht gar bandenmäßigen Begehungsweise als sehr maßvoll erweisen. Zudem sind die Feststellungen zu den 69 rechtsfehlerhaft als steuerpflichtig behandelten innergemeinschaftlichen Lieferungen der Einzelfirma des Angeklagten mitaufzuheben (§ 353 Abs. 2 StPO), da insoweit, wie ausgeführt (2 a] aa)), der Angeklagte keine Fahrzeuge auslieferte, daher insoweit mangels steuerbarer Umsätze keine Umsatzsteuer anfallen konnte und die Einbeziehung solcher Umsatzsteuerbeträge in den Schuldumfang ihn beschwert (vgl. BGH, Beschluss vom 26. Juli 2022 - 1 StR 134/22 Rn. 8). Die übrigen Feststellungen haben Bestand und können um solche ergänzt werden, die ihnen nicht widersprechen.

c) Die Einziehungsentscheidung (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) ist wegen eines vom Landgericht offengelegten Fehlers geringfügig zu korrigieren. Im Übrigen wird sie von den aufrechterhaltenen Feststellungen getragen. Der Angeklagte vereinnahmte die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge durch Auszahlung des Überhangs in Höhe von insgesamt 737.542,13 € bzw. verrechnete er sie im Fall 4 in Höhe von 4.792,10 € und im Fall 5 in Höhe von 232,27 € zu Unrecht mit der erklärten Umsatzsteuer aus steuerpflichtigen Umsätzen im Inland und ersparte sich insoweit Aufwendungen. An dieser Systematik - entweder Steuerersparnis oder gar Überweisung eines Überhangs - ändert sich durch die Schuldspruchänderung auf die vier Quartalsanmeldungen für den Besteuerungszeitraum 2012 nichts, gleich auf welche Voranmeldungszeiträume der Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 432,06 € entfällt.