

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 315

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 315, Rn. X

BGH 1 StR 217/25 - Urteil vom 18. September 2025 (LG Hanau)

Urteilsbegründung bei Verneinung des Vorsatzes hinsichtlich der Steuerhinterziehung (Anforderung an ein freisprechendes Urteil: erforderliche Gesamtwürdigung aller relevanten Beweismittel; erforderliche vollständige Darstellung der Einlassung des Angeklagten).

§ 370 AO; § 15 StGB; § 267 Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

Zur notwendigen Gesamtwürdigung bei der Feststellung und Bewertung vorsatzkritischer Umstände hinsichtlich der Steuerhinterziehung.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Hanau vom 9. Dezember 2024 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 von dem Vorwurf der Steuerhinterziehung in zwei Fällen sowie der versuchten Steuerhinterziehung in vier Fällen aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. Hiergegen wendet sich die Staatsanwaltschaft mit ihrer auf die Sachrüge gestützten Revision, die vom Generalbundesanwalt vertreten wird. Das Rechtsmittel hat Erfolg.

I.

Die unverändert zur Hauptverhandlung zugelassene Anklage legt dem Angeklagten Folgendes zur Last:

Der Angeklagte soll im Zeitraum von Mai 2016 bis Oktober 2016 mit seinem Einzelhandel „F.“ in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden gewesen sein, und zwar als Distributor. Er soll hochwertige Kraftfahrzeuge in das Ausland veräußert haben, ohne über diese tatsächlich die Verfügungsgewalt erlangt zu haben. Am Anfang der Lieferkette sollen die Missing Trader „E. GmbH“ und „J. GmbH“ im Bundesgebiet hochwertige Kraftfahrzeuge von der „S.“ aus Italien bezogen haben und ihren jeweiligen steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen sein. Die Rechnungen dieser Firmen an die Abnehmer der Kraftfahrzeuge sollen die Umsatzsteuer ausgewiesen haben. Die Abnehmer, hierunter das oben bezeichnete Einzelunternehmen des Angeklagten, sollen ihre steuerlichen Verpflichtungen erfüllt, jedoch auch die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer beim jeweiligen Finanzamt geltend gemacht haben. Eine Vorsteuerabzugsberechtigung habe wegen der Einbindung in das Umsatzsteuerkarussell nicht bestanden.

Insgesamt soll der Angeklagte mit seinem Einzelunternehmen 28 Kraftfahrzeuge von der „E. GmbH“ und der „J. GmbH“ abgenommen und an die „S.“ nach Italien - umsatzsteuerfrei - weiterveräußert haben. Hierbei habe der Angeklagte intensiven Kontakt mit dem gesondert verfolgten L. gehalten. Mit diesem seien der Kaufpreis der Fahrzeuge, die Folgegeschäfte und die konkrete Abwicklung besprochen und festgelegt worden. Insbesondere habe der Angeklagte Nettoverkaufsrechnungen mit einem Aufschlag von vier Prozent (für ein Fahrzeug drei Prozent) auf den Nettobetrag der Eingangsrechnungen erstellt. Der Nettowert der Fahrzeuge habe 1.703.632,02 Euro betragen. Der Angeklagte soll im Tatzeitraum in Kenntnis seiner fehlenden Vorsteuerabzugsberechtigung und seiner Einbindung in das Umsatzsteuerkarussell insgesamt 322.138,03 Euro als Vorsteuer durch Abgabe von sechs Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht haben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3 AO; § 53 StGB; § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, 2, §§ 14, 14a UStG; vgl. im Übrigen § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a, § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG); in vier Fällen habe das Finanzamt der Auszahlung des jeweiligen Vorsteuerüberhangs nicht zugestimmt (§ 168 Satz 2, § 370 Abs. 2 AO).

II.

1. Das Landgericht hat das Bestehen eines Umsatzsteuerkarussells und die Einbindung des Angeklagten in dieses für erwiesen erachtet und das steuerliche Verhalten der „E. GmbH“, der „J. GmbH“ und des Angeklagten entsprechend dem

Anklagesatz festgestellt. Auch den intensiven Kontakt des Angeklagten mit dem gesondert verfolgten L., den Gesamtkaufpreis und den Gesamtvorsteuerbetrag, den der Angeklagte zu Unrecht geltend machte, hat es festgestellt.

2. Das Landgericht hat sich aber, nachdem es nach seiner Auffassung eine Verfügungsmacht des Angeklagten über die Fahrzeuge (§ 3 Abs. 1 UStG) aufgeklärt hatte, nicht mit einer zur Verurteilung ausreichenden Sicherheit davon überzeugen können, dass der sich umfassend zur Sache einlassende und die subjektive Tatseite bestreitende Angeklagte von der Einbindung seines Unternehmens oder vorgeschalteter Unternehmen in das Umsatzsteuerkarussell wusste oder dies hätte wissen müssen. Der Angeklagte habe sich auch nicht der leichtfertigen Steuerhinterziehung nach § 378 Abs. 1 AO schuldig gemacht, weil sich ihm die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell zum Zeitpunkt der Durchführung der Geschäfte nach den besonderen Umständen des Falles sowie seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen nicht habe aufdrängen müssen. Es hat den Angeklagten daher aus tatsächlichen Gründen freigesprochen.

III.

Die zu Ungunsten des Angeklagten eingelegte Revision der Staatsanwaltschaft hat mit der Rüge der Verletzung materiellen Rechts Erfolg und führt zur Aufhebung des Urteils. Denn die Beweiswürdigung des Landgerichts hält, auch eingedenk des eingeschränkten revisionsgerichtlichen Überprüfungsmaßstabs, revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Sie weist, soweit sie das Vorstellungsbild des Angeklagten betrifft, bereits Darstellungsmängel auf und enthält jedenfalls auch insoweit - jenseits der Bedenken gegen eine ausreichende Verfügungsmacht - durchgreifende Rechtsfehler.

1. Den Urteilsgründen fehlt, was hier im Hinblick auf die subjektive Tatseite angesichts der Schwierigkeit des Tatvorwurfs in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht unverzichtbar war, eine geschlossene Darstellung des wesentlichen Inhalts der Einlassung des Angeklagten.

a) Spricht das Tatgericht den Angeklagten frei, weil es Zweifel an dessen Täterschaft oder Schuld nicht zu überwinden vermag, ist dies von der Revision regelmäßig hinzunehmen. Die Beweiswürdigung ist grundsätzlich Sache des Tatgerichts. Der Beurteilung durch das Revisionsgericht unterliegt insoweit nur, ob ihm dabei Rechtsfehler unterlaufen sind. Im Rahmen der Beweiswürdigung muss das Landgericht von der Einlassung des Angeklagten ausgehen und diese so vollständig und genau wiedergeben, wie es erforderlich ist, damit das Revisionsgericht prüfen kann, ob der Tatrichter unter Berücksichtigung der erhobenen Beweise zu Recht die Einlassung als unwiderlegbar seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat (st. Rspr.; etwa BGH, Urteil vom 4. Juli 1991 - 4 StR 233/91 Rn. 4, BGHR StPO § 267 Abs. 5 Freispruch 7).

b) Die Strafkammer teilt zwar die Angaben des Angeklagten zum objektiven Tatgeschehen mit. Zur subjektiven Tatseite gibt sie seine Einlassung jedoch nur bruchstückhaft und vereinzelt (UA S. 27, 32, 34, 40, 41) wieder, obwohl sich der Angeklagte umfassend eingelassen hat. Da sie die wesentlichen Aspekte seiner Einlassung, die die Grundlage für die Prüfung des subjektiven Tatbestands wären, nicht zusammenhängend darstellt, kann das Revisionsgericht bereits deshalb das Ergebnis der tatgerichtlichen Vorsatzprüfung nicht nachvollziehen, auch nicht nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe. Die Strafkammer erwähnt zwar mehrfach, dass der Angeklagte davon ausgegangen sei, es handele sich bei den Geschäften um legale „Netto-Export-Geschäfte“, wie er sie bereits seit Beginn seiner Berufstätigkeit ausgeführt habe; eine detaillierte und in sich geschlossene Darstellung dessen, was der Angeklagte hierunter verstanden hat, lässt das Urteil jedoch vermissen.

2. Vor allem ist die Beweiswürdigung des Landgerichts deshalb lückenhaft, weil es beweisrelevante Umstände, die für die Vorsatzprüfung betreffend die Einbindung in eine Umsatzsteuerbetrugskette unerlässlich gewesen wären (dazu zuletzt BGH, Beschluss vom 19. Februar 2025 - 1 StR 482/24 Rn. 12 mwN), nicht in die Beweiswürdigung einbezogen hat.

a) Zwar kann und muss auch in einem freisprechenden Urteil nicht jeder beweisrelevante Umstand ausdrücklich gewürdigt werden. Das Maß der gebotenen Darlegung hängt aber von der jeweiligen Beweislage und insoweit von den Umständen des Einzelfalles ab. Will das Tatgericht auf Freispruch erkennen, obwohl - wie hier - nach dem Ergebnis der Hauptverhandlung ein ganz erheblicher Tatverdacht gegen den Angeklagten besteht, muss es in seine Beweiswürdigung die ersichtlich möglicherweise wesentlichen gegen den Angeklagten sprechenden Umstände und Erwägungen einbeziehen und in einer Gesamtwürdigung betrachten (st. Rspr.; BGH, Urteile vom 11. November 2015 - 1 StR 235/15 Rn. 39 und vom 6. September 2006 - 5 StR 156/06 Rn. 16; jeweils mwN). Das Tatgericht ist daher aus sachlichrechtlichen Gründen zu solchen Feststellungen verpflichtet, die für die Beurteilung des Tatvorwurfs, also den Beleg des objektiven und subjektiven Tatbestands, relevant sein können und die das Revisionsgericht deshalb zur Überprüfung des Freispruchs benötigt.

b) Diesen Maßstäben wird das Urteil des Landgerichts nicht gerecht.

aa) Zwar hat das Landgericht die Einlassung des Angeklagten, er sei schon mehrere Jahre im „Netto-Export-Geschäft“ tätig gewesen, als wesentlichen vorsatzkritischen Umstand gewertet. Dem steht jedoch der umfangreiche Chatverkehr zwischen dem Angeklagten und dem gesondert verfolgten L. entgegen, bei denen einige Chats erheblich für ein vorsätzliches Handeln sprechen könnten, so dass sich die vorgebliche Gesamtwürdigung als formelhaft erweist. Denn der Beweiswert der den Angeklagten belastenden Chats hätte nicht durch die Erwägung, deren Inhalt müsse

„keineswegs zwingend“ (eingangs UA S. 36) auf eine Kenntnis oder ein Kennenmüssen hindeuten, weil auch andere Auslegungen denkbar seien, entkräftet werden dürfen. Diese Chats hätten vielmehr in eine Gesamtschau mit den übrigen Indizatsachen eingestellt werden müssen. Hingegen ist eine Beweiswürdigung, in der eine nach den Feststellungen naheliegende Schlussfolgerung nicht gezogen wird, ohne dass konkrete Gründe angeführt sind, die dieses Ergebnis stützen können, rechtsfehlerhaft. Das Tatgericht darf bei der Überzeugungsbildung Zweifeln keinen Raum geben, die lediglich auf einer abstrakt-theoretischen Möglichkeit gründen; andernfalls überspannt es die Anforderungen an seine Überzeugungsbildung (st. Rspr.; vgl. etwa BGH, Urteil vom 18. Dezember 2024 - 2 StR 297/24 Rn. 23 mwN).

Die vom Angeklagten behaupteten, von ihm angeblich seit Jahren aufgrund seiner guten Kontakte nach Italien betriebenen „Netto-Export-Geschäfte“ (bspw. UA S. 34, 41), aufgrund derer seine Expertise in solchen Geschäften gefragt gewesen sein soll, hätten Feststellungen zur konkreten Art und Weise ihrer Ausführung bedurft und sodann im Hinblick auf das Vorstellungsbild des Angeklagten bei den verfahrensgegenständlichen Geschäften einer vertieften Erörterung. Insoweit genügt es nicht, dass das Landgericht knapp ausführt, dass solche „Netto-Export-Geschäfte“ aus Sicht des Angeklagten dann durchgeführt werden, wenn der Unternehmer nicht in der Lage sei, die Umsatzsteuer vorzuschießen (UA S. 41). Gerade vor dem Hintergrund, dass „Netto-Export-Geschäfte“ nicht zwangsläufig eine Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell ausschließen (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21. Juli 2014 - 9 K 3708/11 Rn. 49, 56), wären Ausführungen dazu notwendig gewesen, warum die behauptete Annahme des Angeklagten einer Legalität dieser Geschäftspraxis trotz der ihm bekannten Umstände (z.B. feste Gewinnmarge, Chatverkehr, Vorgabe der Preise und Lieferungen durch den gesondert verfolgten L., feststehender Abnehmer, zwei Verlustgeschäfte [„Fahrzeugspuren Nr. 10 und 28“], kurze Vorführung der Fahrzeuge auf seinem Firmengelände bei nicht weit entferntem Firmensitz der Missing Trader), zu seiner Gutgläubigkeit führen soll. 15

cc) In diesem Zusammenhang hätten insbesondere die Umstände der ersten Kontaktaufnahme zwischen dem Angeklagten und dem gesondert verfolgten L. sowie die sich hieraus entwickelnde Beziehung festgestellt und anschließend in die Beweiswürdigung eingestellt werden müssen. Denn aus den Feststellungen der Strafkammer wird deutlich, dass dieser wesentlich an der konkreten Umsetzung des Umsatzsteuerkarussells, insbesondere der Lieferketten, beteiligt und somit eine Schlüsselfigur war (vgl. UA S. 22). 16

3. Insgesamt hätten angesichts der vorgenannten Lücken auch Ausbildung, Werdegang, Berufserfahrung und etwaige Vorahndungen des Angeklagten als beweis erhebliche Umstände festgestellt und anschließend gewürdigt werden müssen (dazu etwa BGH, Urteile vom 13. März 2014 - 4 StR 15/14 Rn. 8; vom 16. Januar 2023 - 5 StR 269/22 Rn. 27 f. und vom 25. März 2025 - 5 StR 649/24 Rn. 8). Dieser Teil der persönlichen Verhältnisse kann für die Prüfung der subjektiven Tatseite einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung entscheidend sein. Die Darstellung der persönlichen Verhältnisse des Angeklagten fehlt jedoch völlig. 17