

**HRRS-Nummer:** HRRS 2006 Nr. 984

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2006 Nr. 984, Rn. X

**BGH 5 StR 338/06 - Beschluss vom 9. November 2006 (LG Stendal)**

**Steuerhinterziehung (unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen: Geltendmachung tatsächlich nicht zustehender Vorsteuerüberhänge; Tatvorsatz: Vereinbarung nur zum Schein); Strafzumessung (Berücksichtigung einer erst später ergangenen Verurteilung; Darlegung der Motive und Ziele des Angeklagten: Rettung eines Geschäfts; Härteausgleich).**

**§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG; § 15 i.V.m. § 18 Abs. 1 UStG; § 15 StGB; § 16 Abs. 1 StGB; § 46 StGB; § 55 StGB**

**Entscheidungstenor**

1. Die Strafverfolgung wird gemäß § 154a Abs. 2 StPO mit Zustimmung der Bundesanwaltschaft auf den Vorwurf der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zugunsten der Treuhandgesellschaft A. mbH für die Monate Februar und März 1995 beschränkt. Soweit der Angeklagte wegen Abgabe einer inhaltlich unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1995 verurteilt worden ist, trägt die Staatskasse die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen des Angeklagten.
2. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Stendal vom 24. April 2006 gemäß § 349 Abs. 4 StPO a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen verurteilt ist, und b) im gesamten Strafausspruch mit den zugrunde liegenden Feststellungen aufgehoben.
3. Die weitergehende Revision wird nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die verbleibenden Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

**Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 140 Tagessätzen zu je 30 Euro verurteilt. Dagegen wendet sich der Angeklagte mit seiner auf Verfahrensrügen und die näher ausgeführte Sachrüge gestützten Revision. Die Beschränkung der Strafverfolgung führt zum Wegfall einer Einzelstrafe und zur Änderung des Schuldspruchs. Im Übrigen hat das Rechtsmittel zum Strafausspruch Erfolg. 1

1. Der Senat hat gemäß § 154a Abs. 2 StPO mit Zustimmung der Bundesanwaltschaft mit Blick auf den weitgehend identischen Unrechtsgehalt zwischen Umsatzsteuerjahreserklärung und Voranmeldungen (vgl. dazu BGHSt 49, 359, 364 f.; Jäger NSTZ 2005, 552, 553 m.w.N.) die Strafverfolgung auf den Vorwurf der Abgabe der unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar und März 1995 beschränkt (vgl. zur Kostenentscheidung BGHR StPO § 154a Kostenentscheidung 1). 2

2. Die Verfahrensrügen bleiben aus den in der Antragsschrift der Bundesanwaltschaft genannten Gründen ohne Erfolg. 3

3. Der Schuldspruch hält rechtlicher Nachprüfung stand. 4

a) Der Angeklagte hat den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), indem er in den Umsatzsteuervoranmeldungen der Treuhandgesellschaft A. mbH (im Folgenden: A.) für die Monate Februar und März 1995 der Treuhandgesellschaft tatsächlich nicht zustehende Vorsteuerüberhänge (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1, § 15 i.V.m. § 18 Abs. 1 UStG) geltend gemacht hat. 5

Es liegt bereits nahe, dass der A. die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen über den Erwerb von Leasingrestwerten 6

nicht zustanden, weil Leistungen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an die Treuhandgesellschaft nicht erbracht worden waren. Denn die von den Treugebern der Treuhandgesellschaft betriebene G. L. GmbH übernahm die Verwertung der Leasingverträge unmittelbar ohne Zwischenschaltung der A. von den Verkäufern ab Februar 1995. Aber selbst wenn die Treuhandgesellschaft als Leistungsempfängerin im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG anzusehen wäre und im Rahmen der abzugebenden Steueranmeldungen Vorsteuerabzüge hätte vornehmen können, hätten sich die angemeldeten Vorsteuerüberhänge nicht ergeben. Zutreffend hat die Bundesanwaltschaft in ihrer Zuschrift darauf hingewiesen, dass in diesem Fall dem jeweiligen Vorsteuerbetrag ein - vom Angeklagten nicht angemeldeter - gleich hoher Umsatzsteuerbetrag aus der Weiterübertragung der Leasingrestwerte an die G. L. GmbH gegenübergestanden hätte, der die Vorsteuern vollständig ausgeglichen hätte.

b) Der Taterfolg ist bei den hier geltend gemachten Vorsteuerüberhängen dadurch eingetreten, dass die Finanzbehörden einer Verrechnung mit der Umsatzsteuerzahllast des die Leasingrestwerte veräußernden Unternehmens zugestimmt haben (vgl. § 168 Satz 2 AO). 7

c) Die Urteilsfeststellungen tragen auch den Tatvorsatz. Denn ihnen ist zu entnehmen, dass der als Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer tätige Angeklagte den Sinngehalt des in §§ 14, 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG verwendeten Rechnungsbegriffs und der gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG vorzunehmenden Saldierung kannte. Gerade wenn er die A. als Leistungsempfängerin ansah, wusste er, dass für die Weiterlieferungen dieser Treuhänderin an die G. L. GmbH Ausgangsrechnungen zu erstellen waren, sich damit ein Vorsteuerüberhang von vornherein nicht ergeben konnte und für die erstrebte und erreichte Verrechnung kein Raum blieb. 8

Der Angeklagte nahm nicht etwa rechtsirrig an, dass die A. isoliert den Vorsteuerabzug aus einzelnen Rechnungen geltend machen und ihre Leistungsbeziehung zum endgültigen Abnehmer dem Finanzamt vollständig verheimlichen durfte. Vielmehr hatte der Angeklagte davon Kenntnis, dass die G. L. GmbH bereits ab Februar 1995 mit der Verwertung der Leasingrechte begann, woraus sich Umsatzsteuerbeträge ergaben, die den zur Finanzierung des Kaufpreises erforderlichen, im Wege der Verrechnung durchgesetzten Vorsteuerüberhang von vornherein nicht zuließen. Die gegenteilig lautende Klausel aus dem Treuhandvertrag, wonach an sich die A. für die Treugeber M. und K. die Leasingrestwerte verwalten sollte, hatte der Angeklagte mit den beiden Treugebern, die von Anfang an die Leasingverträge in eigener Verantwortung verwalten wollten, nur zum Schein (vgl. § 41 Abs. 2 AO) vereinbart. 9

4. Die Strafzumessung begegnet indes durchgreifenden Bedenken. 10

a) Das Landgericht hat bei den Einzelstrafen eine - zwischenzeitlich erledigte - Verurteilung wegen Untreue zu einer Geldstrafe strafschärfend berücksichtigt, die erst nach den verfahrensgegenständlichen Taten ergangen ist. Dies wäre zwar dann rechtlich nicht zu beanstanden, wenn diese Straftat nach ihrer Art und nach der Persönlichkeit des Täters auf Rechtsfeindlichkeit, Gefährlichkeit und die Gefahr künftiger Rechtsbrüche schließen ließe (vgl. BGH wistra 2002, 21). Ob dies der Fall ist, kann der Senat indes nicht abschließend prüfen, denn das Landgericht hat in den Urteilsgründen den der Verurteilung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht mitgeteilt, obwohl dies nach den Umständen des vorliegenden Falles geboten war. Der Strafausspruch kann daher insgesamt keinen Bestand haben. 11

b) Der Strafausspruch begegnet auch deshalb in diesem Fall Bedenken, weil den Urteilsgründen die Motive und Ziele des Angeklagten, die für die Strafzumessung von Bedeutung sind (vgl. § 46 Abs. 2 StGB), nicht eindeutig zu entnehmen sind. Das Landgericht hätte sich damit auseinandersetzen müssen, ob alleiniger Beweggrund des Angeklagten die Rettung des ohne Vorsteuerüberhang nicht finanzierbaren Kaufgeschäfts war oder ob er darüber hinaus weiteres steuerunehrliches Verhalten der wahren Leistungsempfänger M. und K. verdecken wollte. Für den erstgenannten Fall wird eine Einstellung des Verfahrens (§§ 153a, 154 StPO) zu prüfen sein. 12

5. Für das weitere Strafverfahren weist der Senat zudem auf Folgendes hin: 13

Da die an sich gesamtstrafenfähige Verurteilung des Angeklagten vom 8. Mai 2001 wegen Untreue zu einer Freiheitsstrafe von 180 Tagessätzen zu je 55 DM, deren Einbeziehung nur deswegen nicht in Betracht kommt, weil die Geldstrafe bereits bezahlt ist, in ihrer Höhe die hier verhängte Gesamtstrafe übersteigt, wird die Strafkammer auf der Basis der neu vorzunehmenden Strafzumessung zu prüfen haben, ob zur Gewährleistung eines angemessenen Härteausgleichs eine Berücksichtigung ausnahmsweise bereits auf der Ebene der Einzelstrafen geboten ist (vgl. BGHSt 31, 102, 103 f.; 33, 131, 132). 14