

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 55

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2017 Nr. 55, Rn. X

BGH 1 StR 210/16 - Beschluss vom 12. Oktober 2016 (LG Kiel)

Hinterziehung von Umsatzsteuer (Umsatzsteuerkarussell: Berechnung des entstandenen Steuerschadens).

§ 370 Abs. 1 AO; § 14c UStG; § 18 UStG; § 6a Abs. 4 UStG

Leitsatz des Bearbeiters

In Fällen fingierter Ketten- oder Karussellgeschäfte, die auf die Hinterziehung von Steuern angelegt sind, ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs der Strafzumessung der aus dem Gesamtsystem erwachsene deliktische Schaden als verschuldete Auswirkung der Tat zugrunde zu legen, soweit dem jeweiligen Beteiligten die Struktur und die Funktionsweise des Gesamtsystems bekannt ist. In Fällen, in dem hinsichtlich derselben Waren mehrfach Umsatzsteuern hinterzogen wurden, ist deshalb im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen, dass das Steueraufkommen des deutschen Fiskus nicht in der Summe der Hinterziehungen der am Hinterziehungssystem beteiligten Firmen, sondern nur im Umfang des jeweils höheren Hinterziehungsbetrages gefährdet oder geschädigt wurde (vgl. BGHSt 53, 311, 318).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Kiel vom 26. November 2015 aufgehoben
 - a) soweit der Angeklagte in den Fällen 17 und 18 der Urteilsgründe verurteilt worden ist und
 - b) im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe.
2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
3. Die weitergehende Revision wird verworfen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in achtzehn Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Die auf die Verletzung von formellem und materiellem Recht gestützte Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge in dem aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 1

I.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts gründete der Angeklagte Anfang des Jahres 2007 in H. unter Mitwirkung des Zeugen I. und weiterer unbekannt gebliebener Personen eine Firma namens W., welche von ihm gezielt als sog. Missing Trader in einem Umsatzsteuerkarussell im Bereich des Getränkehandels eingesetzt wurde. Der Angeklagte verfolgte dabei das Ziel, Gewinne durch Verschleierung tatsächlich vereinnahmter Umsatzsteuern gegenüber den Finanzbehörden zu ermöglichen. Die Firma W. sollte dabei keine eigene unternehmerische Tätigkeit entfalten; sie wies auch keine kaufmännische Mindeststruktur auf und wurde allein zum Zwecke des „steuermisbräuchlichen Rechnungsschreibens“ gegründet. 2

Auf Veranlassung des Angeklagten bestellten die in Deutschland ansässigen Firmen K. M. (im Folgenden: Firma M.) und S. bei der Firma W. gegen Vorkasse in größerem Umfang Getränke, die sie anschließend an ihre Kunden in den Niederlanden und Polen veräußerten. Nach Eingang des Kaufpreises einschließlich Umsatzsteuer bestellte der Zeuge I. im Rahmen seiner Tätigkeit für die Firma W. die von den Firmen M. und S. bestellten Waren nach Weisung des Angeklagten bei der Großhandelsfirma P. in Ki., wobei er vorgab, eigentlicher Besteller und Abnehmer der Ware sei eine Firma C. in R. (Niederlande), in deren Vollmacht er tätig werde. Tatsächlich wurde die Firma C. nicht als Abnehmer tätig, sondern trat nur als Scheinabnehmer und „In-/Out-Buffer“ in den Niederlanden auf. Die Rolle des „Direktors“ dieser Firma übernahm der in den Niederlanden ansässige Zeuge J. 3

In Unkenntnis der tatsächlichen Umstände fakturierte die Firma P. die Lieferungen jeweils als umsatzsteuerfreie 4
innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG) an die Firma C. und stellte entsprechende
Frachtpapiere aus. Bei der Firma C. trafen die Getränke jedoch - wie vom Angeklagten geplant - nie ein. Sie wurden
vielmehr in Vollendung des einzigen tatsächlichen Liefervorgangs durch eine für den vermeintlichen Besteller, die
Firma C., tätige Spedition unmittelbar von der Firma P. zu den Kunden der Firmen M. und S. in die Niederlande bzw.
nach Polen geliefert. Der Zeuge J. wiederum fakturierte absprachegemäß mit Aufschlägen als angeblich
innergemeinschaftliche Weiterlieferungen an die Firma W. in H., so dass die „Phantomware“ nunmehr ohne Belastung
mit Umsatzsteuer wieder in das Inland zurückkehren konnte. Zur Verschleierung des tatsächlichen Transportwegs und
der fingierten Lieferkette bestätigte der Zeuge J. namens der Firma C. wahrheitswidrig den Empfang der Waren in R.
auf einer von der Firma P. verlangten Ausfuhrbescheinigung. Die an die Firma C. gerichteten Rechnungen der Firma
P. wurden über das Bankkonto der Firma W. beglichen.

Zum Abschluss der Rechnungskette schickte die Firma W. den Firmen M. und S. jeweils Rechnungen mit 5
ausgewiesener Umsatzsteuer, wobei die Nettobeträge unter den Preisen der Großhandelsfirma P. lagen. Dies war
nur möglich, weil eine Anmeldung und Abführung der in den Ausgangsrechnungen der Firma W. ausgewiesenen
Umsatzsteuer von Anfang an nicht beabsichtigt war. Die Firmen M. und S. machten jeweils die in den an sie
gerichteten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Obwohl die Firma W. die
Umsatzsteuerbeträge, die in den im Zeitraum von Juni 2007 bis März 2009 ausgestellten Rechnungen ausgewiesen
worden waren, in Umsatzsteuervoranmeldungen gegenüber den Finanzbehörden hätte anmelden müssen, erfolgte
dies plangemäß nicht (Fälle 1 bis 16 der Urteilsgründe).

In Unkenntnis der wirklichen Lieferumstände erklärte die Firma P. gegenüber den Finanzbehörden in den 6
Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2007 und 2008 jeweils umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche
Lieferungen an die Firma C. (Fälle 17 und 18 der Urteilsgründe).

2. Das Landgericht hat den Angeklagten in den Fällen 1 bis 16 der Urteilsgründe jeweils wegen Steuerhinterziehung 7
durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) verurteilt, weil er als Verantwortlicher der Firma W. die unberechtigt in
Rechnungen der Firmen M. und S. ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge entgegen §§ 14c, 18 UStG nicht gegenüber
den Finanzbehörden angemeldet habe.

In den Fällen 17 und 18 der Urteilsgründe hat das Landgericht den Angeklagten jeweils wegen in mittelbarer 8
Täterschaft begangener Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB verurteilt. Der
Angeklagte habe als tatbeherrschender Akteur bewirkt, dass die Firma P. gutgläubig Ausgangsrechnungen über
innergemeinschaftliche und damit umsatzsteuerfreie Lieferungen an die Firma C. ausgestellt habe, obwohl die
Lieferungen in dieser Form nicht erfolgt seien. Auch wenn die Waren tatsächlich ins Ausland gelangt seien, hätten die
Voraussetzungen für umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG nicht
vorgelegen, weil die Finanzbehörden rechtsmissbräuchlich über die jeweiligen tatsächlichen Abnehmer der Waren zum
Zwecke des Umsatzsteuermisbrauchs getäuscht worden seien. Die Täuschung habe der Angeklagte als mittelbarer
Täter bewirkt, indem er sich der handelnden Personen der Firma P. als undolosen Werkzeugen bedient und deren
Tätigkeiten aufgrund seiner überlegenen Stellung gesteuert habe.

Dem deutschen Fiskus sei durch die Fälle 1 bis 16 ein „Umsatzsteuerschaden“ von 1.841.102,61 Euro und durch die 9
Fälle 17 und 18 der Urteilsgründe ein solcher von 1.061.216,90 Euro, insgesamt mithin ein „Schaden“ von mehr als
2,9 Mio. Euro, entstanden.

II.

Soweit das Landgericht den Angeklagten in den Fällen 1 bis 16 der Urteilsgründe wegen Hinterziehung von 10
Umsatzsteuer durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 18 UStG) verurteilt hat, halten Schuld- und
Strafausspruch rechtlicher Nachprüfung stand. Die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft
(§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB) hinsichtlich der von der Firma P. für die Jahre 2007 und 2008
eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen (Fälle 17 und 18 der Urteilsgründe) wird dagegen von den
Feststellungen nicht getragen. Dies zieht die Aufhebung des Ausspruchs über die Gesamtfreiheitsstrafe nach sich.

1. Die Verfahrensrügen bleiben aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen ohne 11
Erfolg.

2. Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen werden von der Beweiswürdigung getragen. 12

Auch die Sachdarstellung zum Umfang der Steuerverkürzungen im Sinne der § 370 Abs. 1, Abs. 4, § 168 AO hält 13
rechtlicher Nachprüfung stand. Die Urteilsgründe belegen, dass sich die Verkürzungsbeträge aus den Angaben in den
von den Firmen W. und P. ausgestellten Rechnungen ergeben (UA S. 40 ff.). Der Umstand, dass in den Tabellen, die
auf UA S. 14 bis 39 aufgelistet sind, nicht sämtliche Rechnungen aufgeführt sind, steht dem nicht entgegen, denn

diese Tabellen dienen lediglich der Darstellung des vom Angeklagten betriebenen Umsatzsteuerkarussells unter Verwendung von Rechnungsketten.

3. Die Schuld- und Strafaussprüche in den Fällen 1 bis 16 werden von den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen getragen. 14

Der Angeklagte war nach § 35 AO verpflichtet, für die von ihm beherrschte Firma W. gemäß § 18 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 4b UStG inhaltlich zutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen abzugeben. Dieser Pflicht ist er, weil er die Firma als Missing Trader betreiben wollte, vorsätzlich nicht nachgekommen und machte sich dadurch jeweils wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) strafbar. 15

4. Dagegen wird der Schuldspruch in den Fällen 17 und 18 der Urteilsgründe von den Urteilsfeststellungen nicht getragen. 16

a) Gegenstand der Verurteilung ist in diesen Fällen die Hinterziehung von Umsatzsteuern der Firma P. als Steuerschuldnerin in mittelbarer Täterschaft (§ 25 Abs. 1 Var. 2 StGB). Eine Strafbarkeit des Angeklagten kommt insoweit nur in Betracht, wenn die Großhandelsfirma P. im Hinblick auf die zur Firma C. in den Niederlanden auf den Weg gebrachten innergemeinschaftlichen Lieferungen Steuerschuldnerin von Umsatzsteuern geworden ist. Dies belegen die Urteilsfeststellungen jedoch nicht. Die Hinterziehung von Umsatzsteuer, die vom Abnehmer geschuldet wird (vgl. § 370 Abs. 6 AO sowie § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG), ist nicht Gegenstand des Urteils. 17

b) Allerdings geht das Landgericht zutreffend davon aus, dass die von der Firma P. in Rechnung gestellten Warenlieferungen nicht gemäß § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG umsatzsteuerbefreit waren. Eine Umsatzsteuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen kommt nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen. Danach ist es u.a. erforderlich, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat. Dies war hier nach den Urteilsfeststellungen nicht der Fall. Zwar ist die gelieferte Ware in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union gelangt. Die Firma C., die als Abnehmer auftrat, erwarb den Gegenstand der Lieferung jedoch nicht für ihr Unternehmen. Sie trat lediglich zum Schein als Besteller und Abnehmer auf, um eine ordnungsgemäße Abwicklung einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorzutäuschen und um die Identität des wirklichen Abnehmers zu verschleiern. Die Versagung der Umsatzsteuerbefreiung in solchen Fällen steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (vgl. EuGH, Urteil vom 7. Dezember 2010 - C-285/09, Slg. 2010, I-12605; vgl. dazu auch BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2011 - 1 StR 41/09, BGHSt 57, 32 und BFH, Urteil vom 11. August 2011 - V R 50/09, wistra 2011, 470). 18

c) Gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG kann jedoch auch dann, wenn ein Unternehmer, der eine Lieferung als steuerfrei behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, die Lieferung als steuerfrei anzusehen sein. Nach dieser Vorschrift ist dies dann gegeben, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Ob dies hier der Fall war, ist den Urteilsgründen jedoch nicht zu entnehmen. Maßgeblich ist insoweit das Wissen der Mitarbeiter der Firma P. und nicht - wie das Landgericht annimmt - dasjenige des Angeklagten. Nach den Urteilsfeststellungen waren die Mitarbeiter der Firma P. aber gutgläubig. Sie gingen davon aus, dass die Waren tatsächlich zur Firma C. geliefert würden. Das Urteil verhält sich jedoch nicht dazu, ob von ihnen die Unrichtigkeit der Angaben der Firma C. bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu erkennen gewesen wäre. Anhaltspunkte hierfür sind den Urteilsgründen allerdings zu entnehmen (s. UA S. 84, 85). Da hiervon abhängt, ob die Umsatzsteuer, wegen deren Hinterziehung das Landgericht den Angeklagten verurteilt hat, überhaupt entstanden ist, bedarf es ergänzender Feststellungen durch das Tatgericht. Die getroffenen Feststellungen sind demgegenüber rechtsfehlerfrei und können bestehen bleiben. 19

5. Im Hinblick darauf, dass die Einsatzstrafe von zwei Jahren und zwei Monaten im Fall 18 der Urteilsgründe von der Teilaufhebung des Urteils erfasst wird, kann auch die Gesamtfreiheitsstrafe keinen Bestand haben. Einer Aufhebung von Feststellungen bedarf es insoweit nicht. 20

III.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat im Hinblick auf die Strafzumessung auf Folgendes hin: 21

Ausweislich der Urteilsfeststellungen diente die Verschleierung der wahren Abnehmer der von der Firma P. gelieferten Waren innerhalb einer vom Angeklagten fingierten Lieferkette der Ermöglichung der Hinterziehung von Umsatzsteuern hinsichtlich derselben Waren bei der als Missing Trader tätigen Firma W. In Fällen fingierter Ketten- oder Karussellgeschäfte, die auf die Hinterziehung von Steuern angelegt sind, ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs der Strafzumessung der aus dem Gesamtsystem erwachsene deliktische Schaden als verschuldete Auswirkung der Tat zugrunde zu legen, soweit dem jeweiligen Beteiligten die Struktur und die Funktionsweise des Gesamtsystems bekannt ist (BGH, Urteil vom 30. April 2009 - 1 StR 342/08, BGHSt 53, 311). In 22

Fällen wie dem vorliegenden, in dem hinsichtlich derselben Waren mehrfach Umsatzsteuern hinterzogen wurden, ist deshalb im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen, dass das Steueraufkommen des deutschen Fiskus nicht in der Summe der Hinterziehungen der am Hinterziehungssystem beteiligten Firmen, sondern nur im Umfang des jeweils höheren Hinterziehungsbetrages gefährdet oder geschädigt wurde (vgl. BGH, Urteil vom 30. April 2009 - 1 StR 342/08 Rn. 43, BGHSt 53, 311, 318; Beschluss vom 11. Dezember 2002 - 5 StR 212/02, wistra 2003, 140 und Urteil vom 11. Juli 2002 - 5 StR 516/01, BGHSt 47, 343). Sollte das Landgericht nicht - wie vom Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift als nahe liegend bezeichnet - das Verfahren hinsichtlich der Fälle 17 und 18 der Urteilsgründe gemäß § 154 StPO einstellen, wird es diesem Umstand, sofern nach ergänzender Beweisaufnahme in diesen Fällen erneut eine Verurteilung erfolgen sollte, bei der Gesamtstrafenbildung Rechnung zu tragen haben.