

**HRRS-Nummer:** HRRS 2019 Nr. 1178

**Bearbeiter:** Christoph Henckel/Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** HRRS 2019 Nr. 1178, Rn. X

### BGH 1 StR 208/19 - Beschluss vom 5. Juni 2019 (LG Berlin)

**BGHR; Einziehung (erlangtes Etwas bei Umsatzsteuerhinterziehung im Rahmen von Scheinlieferungen).**

**§ 73 Abs. 1 StGB; § 73c StGB; § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 14c UStG**

#### Leitsätze

**1. Bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer im Rahmen einer Scheinlieferbeziehung kommt eine Einziehung des Wertes von Taterträgen (§ 73 Abs. 1, § 73c StGB) in Höhe der entgegen § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG nicht angemeldeten Umsätze beim Aussteller der Scheinrechnungen nicht in Betracht, weil die unterlassene Steueranmeldung nicht dazu führt, dass sich ein Vermögensvorteil in dessen Vermögen niederschlägt. Ein gegebenenfalls abzuschöpfender Vermögensvorteil tritt nur im Vermögen desjenigen ein, der auf Grundlage von Scheinrechnungen unberechtigt (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) Vorsteuerabzüge geltend macht. (BGH)**

**2. In einem derartigen Fall kann grundsätzlich gegen den Aussteller der Rechnung auch nicht die Einziehung als Gesamtschuldner angeordnet werden. Regelmäßig hat dieser nämlich keine zumindest vorübergehend (Mit-)Verfügungsgewalt an den erlangten Vorsteuerabzügen. (Bearbeiter).**

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten D. wird das Urteil des Landgerichts Berlin vom 17. September 2018 dahin geändert, dass hinsichtlich dieses Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe eines Betrages von 27.615.664,64 € angeordnet wird. Der weitergehende Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen beim Angeklagten D. in Höhe eines zusätzlichen Betrages von 4.907.786,09 € (Fall II.5.i. (Tat 9) der Urteilsgründe) entfällt.

2. Die weitergehende Revision des Angeklagten D. und die Revision der Angeklagten G. werden verworfen.

3. Die Beschwerdeführer haben die Kosten ihrer Rechtsmittel zu tragen.

#### Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten jeweils wegen Steuerhinterziehung in neun Fällen verurteilt und gegen die Angeklagte G. eine Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten und gegen den Angeklagten D. eine solche von vier Jahren und fünf Monaten verhängt. Zudem hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 11.974.742,91 € betreffend die Angeklagte G. und in Höhe von 32.523.450,73 € betreffend den Angeklagten D. angeordnet. Hinsichtlich des nicht revidierenden Mitangeklagten K., der wegen Steuerhinterziehung in 13 Fällen verurteilt wurde, hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 15.671.446,83 € angeordnet. 1

Hiergegen richten sich die jeweils auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen der Angeklagten G. und D. Die Revision des Angeklagten D. erzielt den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). Im Übrigen sind die Revisionen unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO. 2

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts waren die Angeklagten und der nicht revidierende Mitangeklagte K. als sogenannte „Buffer“ in ein groß angelegtes Umsatzsteuerhinterziehungssystem im Bereich des Handels mit Kupfer eingebunden. Das System funktionierte dergestalt, dass sich verschiedene Gesellschaften Kupferkathoden aus dem Ausland liefern ließen und über mehrere Scheinlieferketten, deren Zwischenglieder unter anderem die von den Angeklagten geführten Einzelunternehmen waren, eine Scheinrechnungslage geschaffen wurde, um die tatsächlichen Lieferbeziehungen zu verschleiern und den Empfängern der Lieferungen die Möglichkeit zu geben, die in den ihnen gestellten Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt als Vorsteuer geltend zu machen. Innerhalb des Hinterziehungssystems kam den Angeklagten die Aufgabe zu, für ihre einzelkaufmännischen Unternehmen, die keine reale Geschäftstätigkeit am Markt entfalteten, Scheinrechnungen entgegenzunehmen und Scheinrechnungen 3

über angebliche Kupferlieferungen unter Ausweis von Umsatzsteuer an andere in die Kette eingebundene Unternehmen zu stellen.

Die Angeklagte G. ließ für die Monate Januar bis September 2013 über ihren Steuerberater 4 Umsatzsteuervoranmeldungen beim zuständigen Finanzamt einreichen und dabei die in den jeweiligen Voranmeldezeiträumen an ihr Unternehmen gestellten Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer (insgesamt 11.974.742,91 €) als Vorsteuer geltend machen. In gleicher Weise verfuhr der Angeklagte D., der über seinen Steuerberater Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September 2012 bis Januar 2013 sowie für das erste, das zweite und das dritte Quartal 2014 beim zuständigen Finanzamt einreichen und hierbei die in den jeweiligen Voranmeldezeiträumen an sein Unternehmen gestellten Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen ließ (insgesamt 27.615.664,60 €). Dies hatte, wie von den beiden Angeklagten beabsichtigt, eine um die Höhe der jeweils geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu niedrige Festsetzung der Umsatzsteuer zur Folge, wodurch sich ein Gesamtverkürzungsbetrag in der jeweils genannten Höhe ergab. Im vierten Quartal 2014 schrieb der Angeklagte D. Scheinrechnungen über Nettobeträge von insgesamt 25.830.381,27 € unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 4.907.786,09 €. Die Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 2014 gab der Angeklagte zum Fälligkeitszeitpunkt am 10. Januar 2015 nicht ab und bewirkte hierdurch, wie er wusste, dass die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für diesen Zeitraum um 4.907.786,09 € zu niedrig ausfiel (Fall II.5.i. (Tat 9) der Urteilsgründe).

Hinsichtlich der Summe der in den unrichtigen Steuererklärungen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge 5 sowie dem im Fall II.5.i. (Tat 9) der Urteilsgründe vom Angeklagten D. nicht angemeldeten Umsatzsteuerbetrag hat das Landgericht jeweils bei den Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet (G. insgesamt 11.974.742,91 € und D. insgesamt 32.523.450,73 €).

## II.

Die Revision des Angeklagten D. führt zum Wegfall der Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen im Fall 6 II.5.i. (Tat 9) der Urteilsgründe. Im Übrigen haben die Rechtsmittel keinen Erfolg.

1. Der Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen gegen den Angeklagten D. hält rechtlicher 7 Nachprüfung nicht stand, soweit hinsichtlich des aufgrund der unterbliebenen Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 2014 (Fall II.5.i. (Tat 9) der Urteilsgründe) nicht angemeldeten und festgesetzten Umsatzsteuerbetrages von 4.907.786,09 € die Einziehung angeordnet wurde.

a) Nach § 73 Abs. 1 StGB ist zwingend einzuziehen, was der Täter oder Teilnehmer durch oder für die Tat erlangt hat. 8 Ist die Einziehung des erlangten Gegenstandes nicht möglich, so ist nach § 73c Satz 1 StGB die Einziehung des Geldbetrages anzuordnen, der dem Wert des Erlangten entspricht (vgl. dazu BGH, Urteile vom 15. Mai 2018 - 1 StR 651/17 Rn. 42 und vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17 Rn. 6).

„Durch“ die Tat erlangt im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB ist jeder Vermögenswert, der dem Tatbeteiligten durch die 9 rechtswidrige Tat zugeflossen ist, also alles, was in irgendeiner Phase des Tatablaufs in seine tatsächliche Verfügungsgewalt übergegangen und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17 Rn. 10 und vom 24. Mai 2018 - 5 StR 623/17 und 624/17 Rn. 8 mwN; Beschluss vom 21. August 2018 - 2 StR 311/18 Rn. 8 mwN; BT-Drucks. 18/9525, S. 61). Der Einziehung unterliegen dabei auch geldwerte Vorteile, wie etwa Dienstleistungen oder ersparte Aufwendungen (vgl. Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20 mwN; Schmidt, Vermögensabschöpfung, 2. Aufl. S. 24 f., Rn. 90-95 mit Verweis auf BT-Drucks. 18/9525, S. 61 f.).

Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil 10 sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.; BGH, Urteil vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 18 mwN; Beschlüsse vom 4. Juli 2018 - 1 StR 244/18 Rn. 7; vom 11. Mai 2016 - 1 StR 118/16 Rn. 8; vom 13. Juli 2010 - 1 StR 239/10, wistra 2010, 406 und vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00 Rn. 16 ff.; Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20; Köhler, NSTZ 2017, 497, 503 f.; Reh, wistra 2018, 414, 415). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat beim Täter tatsächlich eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft. Offene Steuerschulden begründen somit nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Steuervorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt (BGH, Urteil vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18 Rn. 19).

b) Auch in Hinterziehungsfällen im Rahmen einer Umsatzsteuerhinterziehungskette ist die Bestimmung des Erlangten 11 i.S.v. § 73 Abs. 1, § 73c StGB nach diesen Maßstäben vorzunehmen. Ein messbarer wirtschaftlicher Vorteil des Täters ergibt sich daher auch in diesen Fällen nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Tatbeteiligten tatsächlich niederschlägt. In Fällen, in denen die geschuldete Umsatzsteuer - wie vorliegend - nicht aus einer

Lieferung oder sonstigen Leistung resultiert, sondern ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG ohne zugrundeliegende Leistung vorliegt, ist dies nicht der Fall, weshalb eine Einziehung des Wertes von Täterträgen in Form ersparter Aufwendungen hier nicht in Betracht kommt.

Die Regelung in § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG, die das Entstehen der Steuerschuld nicht an einen tatsächlichen Waren- oder Leistungsumsatz knüpft, sondern allein an den mangels Leistungsaustauschs unberechtigten Steuerausweis, hat eine Sonderstellung im Steuersystem, weil sie - anders als andere Besteuerungstatbestände - nicht primär der Erhebung von Steuern dient, sondern vielmehr dem Zweck, einer Gefährdung des Steueraufkommens durch Missbrauch der Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs vorzubeugen und das Steueraufkommen zu sichern (Leipold in Sölch/Ringleb, UStG, 85. EL, § 14c Rn. 11 ff.; Hundt-Eißwein in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, 316. AL, § 14c UStG Rn. 33 ff.; Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, 177. Lieferung, § 14c UStG Rn. 14 ff.; jeweils mwN). Ein tatsächlicher Vermögensvorteil tritt deshalb in den von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG erfassten Fällen gerade nicht bereits mit dem unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer oder dem Unterlassen einer Erklärung des Umsatzsteuerbetrags (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beim Täter ein, sondern erst beim Rechnungsempfänger, wenn dieser die ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt mit Festsetzungswirkung als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) geltend gemacht hat. 12

c) Der Angeklagte D. hat somit durch das Unterlassen der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 2014 (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, Fall II.5.i. (Tat 9) der Urteilsgründe) keinen Vorteil in Form ersparter Aufwendungen in Höhe des für das vierte Quartal 2014 nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG entstandenen, aber mangels Voranmeldung nicht festgesetzten Umsatzsteuerbetrags erlangt. Die durch die unterbliebene Steueranmeldung im vierten Quartal 2014 eingetretene Steuerersparnis hat sich nicht als Vermögensvorteil im Vermögen des Angeklagten niedergeschlagen, weil der geschuldeten Umsatzsteuer gerade keine Umsätze aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen (§ 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), sondern bloße Scheingeschäfte zugrunde lagen. 13

2. Im Übrigen hat die Nachprüfung des Urteils auf Grund der Revisionsrechtfertigungen keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten ergeben. 14

a) Es ist rechtlich nicht zu beanstanden, dass das Landgericht weder die aufgrund der Rechnungen nach § 14c UStG erklärten Ausgangsumsätze, noch die etwa für die jeweiligen Besteuerungszeiträume von den Angeklagten gezahlte Umsatzsteuer als Aufwendungen nach § 73d Abs. 1 Satz 1 StGB für die Begehung oder Vorbereitung der Taten nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vom Wert des durch die unberechtigte Geltendmachung von Vorsteuern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) Erlangten in Abzug gebracht hat. Bei der Anmeldung der sich aus den Scheinrechnungen ergebenden Ausgangsumsätze handelt es sich schon nicht um Aufwendungen, weil die Angeklagten damit ihre aus § 14c UStG folgenden Pflichten erfüllt haben. Die Umsatzsteuerzahlungen sind keine Aufwendungen für die der Einziehung jeweils zugrundeliegenden Taten, die allein in der Abgabe der unrichtig angemeldeten Vorsteuern liegen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 14c Abs. 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), weil deren Begehung von der möglichen (späteren) Zahlung der angemeldeten Umsatzsteuerbeträge unabhängig ist. 15

b) Ein Rechtsfehler liegt auch nicht darin, dass das Landgericht hinsichtlich der zutreffend eingezogenen Beträge in Höhe des Wertes der unberechtigt vorgenommenen Vorsteuerabzüge keine gesamtschuldnerische Haftung der Angeklagten angeordnet hat. Eine Gesamtschuld der Angeklagten besteht hinsichtlich der jeweils bei ihnen eingezogenen Beträge nicht. 16

Die Einziehung ist gegen mehrere Beteiligte als Gesamtschuldner anzuordnen, wenn diese zumindest vorübergehend (Mit-)Verfügungsgewalt über das Erlangte hatten (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 5. Juni 2019 - 5 StR 670/18 Rn. 7 und vom 28. Oktober 2010 - 4 StR 215/10, BGHSt 56, 39 Rn. 18; Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 29 mwN). Dies ist hinsichtlich der Steuerersparnisse der Angeklagten, auf die sich die Einziehungsentscheidung bezieht, nicht der Fall. Denn die bei den Angeklagten durch die jeweils unberechtigt geltend gemachten Vorsteuern eingetretenen Steuerersparnisse sind diesen jeweils ausschließlich durch die von ihnen als Alleintäter begangenen Taten nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zugeflossen, weil ihre eigene individuelle Steuerschuld aufgrund der jeweils unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung in Höhe des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbetrags zu niedrig bemessen und das eigene Vermögen daher in geringerem Maße belastet wurde, als dies bei Beachtung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG der Fall gewesen wäre. Eine (Mit-)Verfügungsgewalt des einen Angeklagten an der entsprechenden Steuerersparnis des jeweils anderen Angeklagten liegt insoweit nicht vor. 17

Die Frage, ob hinsichtlich der den Angeklagten aus dem Hinterziehungssystem zugeflossenen Barbeträge eine Gesamtschuldnerschaft der Angeklagten besteht, bedarf keiner Entscheidung, weil diese Beträge nicht Gegenstand der Einziehungsentscheidung sind. 18

3. Der nur geringfügige Erfolg der Revision des Angeklagten D. rechtfertigt es nicht, den Angeklagten von den durch sein Rechtsmittel entstandenen Kosten und Auslagen teilweise zu entlasten (§ 473 Abs. 4 StPO). 19

