



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

1 StR 642/17

vom

13. September 2018

BGHSt: ja
BGHR: ja
Nachschlagewerk: ja
Veröffentlichung: ja

AO § 370 Abs. 1 und 4

Vorsteuern können dann bei der Ermittlung des Verkürzungsumfangs unmittelbar mindernd angesetzt werden, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht.

BGH, Urteil vom 13. September 2018 – 1 StR 642/17 – LG Darmstadt

in der Strafsache

gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat aufgrund der Hauptverhandlung vom 2. August 2018 in der Sitzung am 13. September 2018, an denen teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Raum,

die Richterin am Bundesgerichtshof

Dr. Fischer,

der Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Bär

und die Richterinnen am Bundesgerichtshof

Dr. Hohoff,

Dr. Pernice,

Staatsanwältin – in der Verhandlung vom 2. August 2018 –,

Staatsanwältin – bei der Verkündung am 13. September 2018 –

als Vertreterinnen der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt – in der Verhandlung vom

2. August 2018 –

als Verteidiger,

Justizobersekretärin – in der Verhandlung vom 2. August 2018 –,

Justizangestellte – bei der Verkündung am 13. September 2018 –

als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Darmstadt vom 28. August 2017 aufgehoben
 - a) im Schuldspruch mit den zu Grunde liegenden Feststellungen in Fall 22 der Urteilsgründe (Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010) und
 - b) im Strafausspruch mit den zu Grunde liegenden Feststellungen.
2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.
3. 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.

Von Rechts wegen

Gründe:

1. Das Landgericht Darmstadt hat den Angeklagten mit Urteil vom 28. August 2017 wegen Steuerhinterziehung in 24 Fällen unter Einbeziehung weiterer Strafen aus zwei rechtskräftigen Verurteilungen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und drei Monaten verurteilt, wovon 40 Tage als vollstreckt gelten. Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die Verlet-

zung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision. Das Rechtsmittel hat den aus dem Tenor ersichtlichen Erfolg, im Übrigen ist es unbegründet.

I.

- 2 Nach den Feststellungen des Landerichts war der Angeklagte vom 14. Dezember 2005 bis zum 26. Februar 2009 Gesellschafter und Geschäftsführer der w. GmbH und vom 1. Februar 2009 bis zu deren Löschung im Handelsregister am 10. Mai 2012 auch Geschäftsführer und zeitweise auch Gesellschafter der C. G. GmbH (im Folgenden: G. GmbH).
- 3 Der Angeklagte handelte für diese Gesellschaften mit gebrauchten Fahrzeugen, die er zuvor entweder von Privatpersonen oder anderen Unternehmern erwarb, um diese sodann weiter zu veräußern. Daneben stellte der Angeklagte Rechnungen auf den Namen der beiden Gesellschaften über die Veräußerung von PKW mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer aus, ohne dass diesen Rechnungen ein tatsächlicher Umsatz zugrunde lag (Scheinrechnungen). Für das Erstellen der Rechnungen erhielt er vom Zeugen B. jeweils eine Provision in Höhe von 1.500 Euro pro Rechnung.
- 4 Der Angeklagte ging hinsichtlich der von privat gekauften PKW davon aus, dass diese der Differenzbesteuerung unterfielen. Ihm war dabei bewusst, dass für eine Differenzbesteuerung „eine ordnungsgemäße Dokumentation des Einkaufs erforderlich war und ihm in den allermeisten Fällen die erforderlichen Belege fehlten. Insgesamt unterhielt [der Angeklagte] (...) keine für ein Handelsgeschäft gebotene Buchführung, sondern trug seine Geschäfte regelmäßig lediglich in eine handschriftliche Übersichtsliste ein“ (UA S. 7).

- 5 Der Angeklagte reichte, mit Ausnahme von vier Umsatzsteuervoranmeldungen für das erste bis vierte Quartal 2009 für die G. GmbH, für keine der Gesellschaften Umsatzsteuererklärungen bei den zuständigen Finanzämtern ein, obwohl er wusste, dass er als Geschäftsführer hierzu verpflichtet gewesen wäre.
- 6 Das Landgericht berücksichtigte bei der Berechnung des jeweiligen Umsatzsteuerschadens im Tatzeitraum von 2007 bis Dezember 2010 folgende drei unterschiedliche Geschäftsvorgänge des Angeklagten: Zum ersten wurde die nicht erklärte Umsatzsteuer aus den „realen“ Handelsgeschäften mit Unternehmen zu Grunde gelegt, wobei aber jeweils keine Vorsteuer in Abzug gebracht wurde. Soweit die Fahrzeuge von privat eingekauft worden waren, ging das Landgericht zum zweiten davon aus, dass eine Anwendung der Differenzbesteuerung nicht möglich war, da der Angeklagte „nicht über Eingangsrechnungen verfügte, so dass bei Berechnung der Differenz ein Subtrahend in Höhe von null Euro anzusetzen, mithin der gesamte Verkaufspreis als Besteuerungsgrundlage zu Grunde zu legen [war] (...)“ (UA S. 28). Zum dritten wird in Bezug auf die „Scheinrechnungen“ die offen ausgewiesene Umsatzsteuer als Steuer-schaden zu Grunde gelegt. Mit Ausnahme von Fall 22 (Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010 G. GmbH) ergaben sich in allen anderen verfahrensgegenständlichen Voranmeldungszeiträumen tatbestandliche Steuerschäden sowohl aus der Regelbesteuerung als auch aus der Differenzbesteuerung sowie den Scheinrechnungen. Im Fall 22 war demgegenüber nur aus den realen Handelsgeschäften und der Differenzbesteuerung ein Umsatzsteuerschaden in Höhe von ca. 32.000 Euro entstanden, der sich nach den Feststellungen des Landgerichts aus dem Verkauf von vier hochwertigen Fahrzeugen ergab.

II.

7 Die Verfahrensrügen haben aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts vom 16. Januar 2018 keinen Erfolg.

III.

8 Die Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge den aus dem Tenor ersichtlichen Erfolg. Im Übrigen ist sie unbegründet.

9 1. Der Schuldspruch hält im Fall 22 rechtlicher Nachprüfung nicht stand, da nicht auszuschließen ist, dass keinerlei Steuerschaden im Voranmeldungszeitraum Oktober 2010 entstanden ist. Im Übrigen weisen die Schuldsprüche keinen durchgreifenden Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten auf.

10 a) Beim Straftatbestand der Steuerhinterziehung lässt es den Schuldspruch grundsätzlich unberührt, wenn lediglich der Verkürzungsumfang, etwa durch eine fehlerhafte Schätzung, unrichtig bestimmt ist, die Verwirklichung des Tatbestandes aber sicher von den Feststellungen getragen wird (vgl. BGH, Urteil vom 22. Mai 2012 – 1 StR 103/12 Rn. 28, NZWiSt 2012, 299, 300; Beschlüsse vom 20. Dezember 2016 – 1 StR 505/16, StV 2018, 40, 42 Rn. 28 sowie vom 24. Mai 2007 – 5 StR 58/07, wistra 2007, 345). Dies ist hier bei allen Taten – mit Ausnahme von Fall 22 (Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010) – der Fall. Bereits aufgrund der vom Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellten zu Unrecht ausgestellten Scheinrechnungen (§ 14c UStG) schließt der Senat bei den Taten 1 bis 21 und 23 bis 24 jeweils aus, dass durch die verfahrensgegenständlichen Taten keine Steuerverkürzung eingetreten ist.

- 11 b) Allein im Fall 22 (Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010 der G. GmbH) kann der Senat nicht ausschließen, dass tatsächlich keine Steuerverkürzung eingetreten ist (§ 370 Abs. 4 AO). In diesem Monat wurden keine Scheinrechnungen ausgestellt und die Steuerverkürzung berechnet sich ausschließlich aus dem Verkauf von wenigen Fahrzeugen in Höhe von insgesamt rund 32.000 Euro. Aufgrund dessen vermag der Senat nicht auszuschließen, dass die Verrechnung mit – durch Rechnungen belegten – Vorsteueransprüchen aus dem Einkauf von Fahrzeugen eine Steuerverkürzung entfallen lassen könnte (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Dem steht das Kompensationsverbot nicht entgegen.
- 12 (aa) Steuern sind nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Eine Steuerverkürzung nach § 370 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO liegt nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO auch dann vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können (Kompensationsverbot).
- 13 (bb) Demnach dürfen aufgrund des Kompensationsverbots nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO nur solche Steuerermäßigungen versagt werden, die der Steuerpflichtige aus „anderen Gründen“ hätte beanspruchen können.
- 14 Das Tatbestandsmerkmal „andere Gründe“ konkretisiert durch seine Bezugnahme auf § 370 Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 AO den Begriff der Steuerverkürzung und wirkt sich damit auch auf den Umfang des geschützten Rechtsguts der Steuerhinterziehung aus (Schindhelm, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung, 2004, S. 41; Hellmann in H/H/Sp, AO/FGO, Stand 9/2017, § 370 AO Rn. 40, 43, 62, 63). Rechtsgut der Steuerhinterziehung ist die

Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens (BGH, Urteile vom 25. April 2017 – 1 StR 606/16 Rn. 16, NZWiSt 2018, 196, 197; vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 80 Rn. 21; vom 1. August 2000 – 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 120; vom 25. Januar 1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1, 5 und vom 1. Februar 1989 – 3 StR 179/88, BGHSt 36, 100, 102; Beschluss vom 23. März 1994 – 5 StR 91/94, BGHSt 40, 109, 111; Hellmann in H/H/Sp, AO/FGO, Stand 9/2017, § 370 AO Rn. 40, 43; insoweit Suhr, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 1999, S. 12, 32).

15 Um zu verhindern, dass der staatliche Steueranspruch verletzt wird, stellt § 370 Abs. 1 AO Verhaltensweisen unter Strafe, mit denen den Finanzbehörden die zur Feststellung der Anspruchshöhe notwendigen Tatsachen – Besteuerungsgrundlagen – entweder falsch erklärt oder pflichtwidrig vorenthalten werden (Hellmann in H/H/Sp, AO/FGO, Stand 9/2017, § 370 AO Rn. 41; insoweit Menke, Die Bedeutung des sog. Kompensationsverbots in § 370 AO, 2004, S. 224, 112; BT-Drucks. VI/1982, S. 194). Maßgeblich für das Verständnis des Kompensationsverbots ist sein innerer Bezug zur Tatbestandverwirklichung.

16 Demnach sind dem Täter nur derartige Steuervorteile anzurechnen, die sich aus der unrichtigen Erklärung selbst ergeben oder die – im Falle des Unterlassens – ihm bei richtigen Angaben zugestanden hätten (BGH, Urteil vom 31. Januar 1978 – 5 StR 458/77 Rn. 6, StRK AO 1977 § 370 R.2; Schott in Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 245). Dies gilt jedenfalls, wenn diese mit den verschleierte steuererhöhenden Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und dem Täter ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten (BGH, Beschlüsse vom 13. September

2010 – 1 StR 220/09, wistra 2010, 484, 493 Rn. 75 und vom 17. April 2008 – 5 StR 547/07 Rn. 23, wistra 2008, 310, 312; Bülte, NZWiSt 2016, 1, 7).

17 Ob in Fällen der unterlassenen Steuerklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) in der Konsequenz dessen niemals Gründe vorliegen können, die nicht mit steuererhöhenden Tatsachen zusammenhängen, so dass in diesen Fällen das Kompensationsverbot nicht anwendbar ist, kann der Senat offen lassen (vgl. hierzu Joecks in J/J/R, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 AO Rn. 99; Hellmann in H/H/Sp, AO/FGO, Stand 9/2017, § 370 AO Rn. 187; Schindhelm, aaO S. 156). Denn zu den abzugsfähigen Vorsteuern aus dem Bezugsgeschäft besteht jedenfalls ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang.

18 (cc) Einen derartigen wirtschaftlichen Zusammenhang, der gleichsam in eine automatische Berücksichtigung der steuermindernden Tatsachen führte (Hellmann in H/H/Sp, AO/FGO, Stand 9/2017, § 370 AO Rn. 189), hat die Rechtsprechung bisher nur für Werbungskosten bzw. Ausgaben im Ertragssteuerrecht anerkannt, soweit diese mit den steuerbegründenden Geschäften in unmittelbarem Zusammenhang standen (BGH, Urteile vom 26. Juni 1984 – 5 StR 322/84 Rn. 4, wistra 1984, 183 und vom 31. Januar 1978 – 5 StR 458/77, Rn. 6), für das Umsatzsteuerrecht jedoch abgelehnt. So sei die Nichtangabe von Vorsteuer in aller Regel für die Verkürzung nicht ursächlich. Es bestehe auch kein innerer Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen (BGH, Urteile vom 18. April 1978 – 5 StR 692/77 Rn. 23, UR 1978, 151, 152; vom 24. Oktober 1990 – 3 StR 16/90 Rn. 7, NStZ 1991, 89 und vom 11. Juli 2002 – 5 StR 516/01 Rn. 17, BGHSt 47, 343, 348 f.).

- 19 Hieran hält der Senat jedenfalls in der vorliegenden Fallgestaltung nicht weiter fest. Soweit eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden, hat eine Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer stattzufinden. Maßgeblich ist allerdings, dass auch die übrigen Voraussetzungen aus § 15 UStG – insbesondere die Vorlage einer Rechnung – im maßgeblichen Besteuerungszeitraum gegeben sind.
- 20 Denn das Recht zum Vorsteuerabzug und der Umfang dieses Rechts bestimmt sich danach, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht (vgl. EuGH, Urteil vom 6. September 2012, Portugal Telecom – C-496/11, UR 2012, 762, 766 Rn. 36 mwN; Heidner in Bunjes, UStG, 17. Aufl., § 15 Rn. 18; anders noch BGH, Urteil vom 18. April 1978 – 5 StR 692/77 Rn. 23, UR 1978, 151, 152 und Beschluss vom 8. Januar 2008 – 5 StR 582/07 Rn. 4, wistra 2008, 153). Der Vorsteuervergütungsanspruch ist davon abhängig, dass die Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (EuGH, Urteil vom 13. März 2008, Securenta – C-437/06, UR 2008, 344, 347 Rn. 28) und für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet wird (§ 15 Abs. 2 UStG; Art. 168 MwStSystRL).
- 21 Die tatbestandliche Handlung, die Umsatzsteuer auf den steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht zu erklären, zieht die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteueranspruchs regelmäßig nach sich. Es besteht daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz, der zur Folge hat, dass der Vorsteuervergütungsanspruch im Rahmen der Verkürzungsberechnung von Rechts wegen zu berücksichtigen ist (im Ergebnis zu-

stimmend Madauß, NZWiSt 2012, 456 ff.; Reiß in FS für Mehle, 2000, S. 497, 505 ff.; Bülte in NZWiSt 2016, 1, 7; Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 61. Lfg., § 370 Rn. 529; Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, 150. Lfg., § 370 Rn. 113; Erb, PStR 2009, 95, 98; Schindhelm, aaO S. 144; Haas in FS für Haarmann, 2015, S. 539, 558 f.).

22 2. Der Strafausspruch hält insgesamt rechtlicher Nachprüfung nicht stand, da das Landgericht den Schuldumfang nicht frei von Rechtsfehlern bestimmt hat.

23 a) Zum einen könnte der Umsatzsteuerschaden bereits insoweit zu hoch bemessen sein, als Vorsteueransprüche aus den Fahrzeugankäufen der „realen“ Handelsgeschäfte nicht berücksichtigt wurden (siehe Punkt 1. b)), was durch das Landgericht folgerichtig bisher nicht in den Blick genommen wurde.

24 b) Zum anderen sind die Feststellungen in Bezug auf alle Fallgestaltungen mit Differenzbesteuerung nach § 25a UStG lückenhaft, so dass der Senat nicht nachvollziehen kann, ob die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung vorlagen und der Umsatzsteuerschaden daher jeweils richtig bemessen wurde.

25 Nach § 25a Abs. 6 Satz 1 UStG gilt § 22 UStG für die Anwendung der Differenzbesteuerung mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Wiederverkäufers die Verkaufspreise oder die Werte nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, die Einkaufspreise und die Bemessungsgrundlagen nach den § 25a Abs. 3 und 4 UStG zu ersehen sein müssen.

26 Das Landgericht begründet die Ablehnung der Differenzbesteuerung damit, dass der Angeklagte insoweit über keine Eingangsrechnungen verfügte und seine Buchführung insgesamt nicht ordnungsgemäß war. Andererseits stellt es aber auch fest, dass der Angeklagte seine Geschäfte regelmäßig in eine handschriftliche Übersichtenliste eintrug. Zudem stellt das Landgericht für jeden PKW die Fahrzeugidentifikationsnummer und den Verkaufspreis fest.

27 Aufgrund dieser Feststellungen vermag der Senat nicht auszuschließen, dass die Aufzeichnungen des Angeklagten den Voraussetzungen von § 25a Abs. 6, § 22 UStG entsprachen und die notwendigen Feststellungen für das Gericht möglich waren. Der Angeklagte war jedenfalls nicht verpflichtet, eine Eingangsrechnung zu verlangen, um hieraus Aufzeichnungen vorzunehmen. Der Wiederverkäufer ist lediglich verpflichtet, den Verkaufspreis, Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage aufzuzeichnen. Auch § 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG erfordert nur die Erfassung der Leistungseingangsseite beim Unternehmer, nicht hingegen den Erhalt oder die Aufbewahrung einer Rechnung (vgl. Heidner in Bunjes, UStG, 17. Aufl., § 22 Rn. 25). Die Rechnung wäre nur Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG), der jedoch bei Leistungen einer Privatperson ohnehin nicht in Betracht kommt.

IV.

28 Für die neue Verhandlung und Entscheidung weist der Senat auf Folgendes hin:

29 1. Das neue Tatgericht wird zunächst die Feststellungen zum Verkürzungsschaden nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO – im Hinblick auf Vorsteueransprü-

che (§ 15 UStG) und die Prüfung einer möglichen Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) – nachzuholen haben.

30 Soweit das Gericht erneut zu dem Ergebnis kommt, dass der Angeklagte die Aufzeichnungspflichten aus § 25a Abs. 6 UStG verletzt hat, hat es ggf. die Höhe der Differenz zu schätzen (§ 261 StPO), da jedenfalls im Rahmen der Strafzumessung die verschuldeten Auswirkungen der Tat zu berücksichtigen sind (§ 46 Abs. 2 Satz 2 StGB; vgl. BGH, Urteile vom 11. Juli 2002 – 5 StR 516/01, BGHSt 47, 343, 350 f. und vom 5. Februar 2004 – 5 StR 420/03, NStZ 2004, 579, 580 Rn. 4; Beschluss vom 8. Januar 2008 – 5 StR 582/07 Rn. 4, wistra 2008, 153). Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass auch die Finanzgerichte in Fällen der fehlerhaften Aufzeichnung von Differenzgeschäften Schätzungen zulassen (vgl. FG Berlin, Urteil vom 21. Dezember 1999 – 7 K 5176/98, EFG 2000, 521, 523; Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 14. Februar 2008 – 6 V 1019/07 Rn. 41) und eine anderweitige Behandlung im Strafprozess den strafrechtlichen Grundsatz „in dubio pro reo“ außer Acht lassen würde.

31 2. Wie vom Generalbundesanwalt richtig ausgeführt, ist zudem der Spezialitätsgrundsatz nach § 83h Abs. 2 Nr. 3 IRG zu beachten. Der Europäische Haftbefehl vom 7. Juli 2016 erfasst lediglich die im hiesigen Verfahren gegenständlichen Straftaten. Die Nichtbeachtung des auslieferungsrechtlichen Spezialitätsgrundsatzes bewirkt ein Vollstreckungshindernis (BGH, Beschluss vom

25. Juni 2014 – 1 StR 218/14 Rn. 7, NStZ 2014, 590) und steht hier der Einbeziehung des amtsgerichtlichen Urteils in eine nachträgliche Gesamtstrafe entgegen.

Raum

Fischer

Bär

Hohoff

Pernice