BGH v. 15.01.2020 - 1 StR 529/19

Umsatzsteuerhinterziehung: Der Einziehung unterliegende Taterträge; unmittelbarer Zufluss eines Vermögensvorteils für den als Organ einer Kapitalgesellschaft handelnden Täter; Dritteinziehung von Taterträgen bei dem faktischen Geschäftsführer oder dem Scheingeschäftsführer einer GmbH

Gesetz(e):
§ 73 Abs 1 StGB, § 73b Abs 1 S 1 Nr 1 StGB, § 73b Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a StGB, § 73b Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst b StGB, § 73b Abs 2 StGB, § 73c S 1 StGB, § 257 StGB, § 261 Abs 9 S 3 StGB

Instanzenzug:
31. August 2018

Gründe

1 Das Landgericht hat die Angeklagte A. wegen Steuerhinterziehung in 23 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren verurteilt. Gegen die Angeklagte K. hat es unter Teilfreispruch im Übrigen wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eine Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten unter Strafaussetzung zur Bewährung verhängt. Gegen die Angeklagte A. hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.691.858,60 € angeordnet, und zwar gesamtschuldnerisch haftend mit den beiden Mitangeklagten, gesondert Verfolgten oder den drei Gesellschaften, für welche Umsatzsteuern erspart wurden. Gegen die Angeklagte K. hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 464.899,43 €, der Steuerersparnis in der Anklage-Ziffer 29 des Urteils, angeordnet, gegen den Nichtrevidenten S. in Höhe von 456.954,98 € wegen seiner Beteiligung in den Anklage-Ziffern 29 und 73 der Urteilsgründe, ebenfalls jeweils unter Anordnung gesamtschuldnerischer Haftung.

2 Die Revision der Angeklagten A. , die die Verletzung materiellen Rechts beanstandet, hat bezüglich der Einziehungsentscheidung Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO), ebenso die Angeklagte K. mit ihrer auf die Einziehung beschränkten und auf die Sachrüge gestützten Revision, auch unter Erstreckung auf den Mitangeklagten S. (§ 357 Satz 1 StPO). Das weitergehende Rechtsmittel der Angeklagten A. ist unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

3 Das Landgericht hat Folgendes festgestellt und gewertet:

4 1. Die Angeklagte A. war faktische Geschäftsführerin und wirtschaftlich Berechtigte u.a. der R. GmbH , später AL. GmbH, der R. I. GmbH, später I. M. GmbH, sowie der Z. GmbH. Die drei Gesellschaften waren überwiegend auf dem Gebiet der Arbeitnehmerüberlassungen tätig. Auf Betreiben der Angeklagten A. wurden – die drei Gesellschaften in unterschiedlichem Umfang für die Jahreserklärungen 2011 und 2012 sowie Voranmeldungen für den Zeitraum von Januar 2013 bis Februar 2014 betreffend – in den abgegebenen Umsatzsteuererklärungen erhebliche vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge verschwiegen bzw. keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben, um Umsatzsteuerzahllasten zu verringern bzw. abzuwenden. Dadurch verkürzte die Angeklagte A. zu Gunsten der drei Gesellschaften Umsatzsteuern in Höhe von rund 2,2 Mio. €.

5 In der Anklage-Ziffer 29 unterschrieb die Mitangeklagte K. die Umsatzsteuerjahreserklärung der R. GmbH für den Besteuerungszeitraum 2011 mit zu gering erklärten Umsatzsteuerbeträ-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gen mit dem Namenszug ihrer Tochter, welche die Angeklagte A. als formelle Geschäftsführerin eingesetzt hatte; die Angeklagte K. gab die Erklärung zum 26. Juni 2012 ab und verkürzte dadurch Umsatzsteuern in Höhe von 464.899,43 €. Dies entsprach der mit der Angeklagten A. und dem Nichtrevidenten S. , einem weiteren Scheingeschäftsführer, getroffenen Abrede. In der Anklage-Ziffer 73 ließ der Mitangeklagte S. als Scheingeschäftsführer der R. GmbH die Angeklagte A. für Januar 2013 eine unvollständige Umsatzsteuervoranmeldung zum 12. Februar 2013 abgeben; dadurch wurde gemäß dem gemeinsamen Tatplan Umsatzsteuer in Höhe von 132.340,26 € verkürzt.

6 Auf Weisung der Angeklagten A. hoben K. , S. oder gesondert Verfolgte von den Firmenkonten fortlaufend erhebliche Beträge in bar ab, die in ihrer Höhe den Umsatzsteuerersparnissen der drei Gesellschaften entsprachen und stets an A. übergeben worden. Erhebliche Bargeldbeträge verwahrte die Angeklagte A. "bis zur Weiterverwendung in einem Tresor in ihrem Büro" (UA S. 21, 25). So wurden bei der Durchsuchung am 18. März 2014 Bargelder in Höhe von 68.000 € sichergestellt, die "vermutlich größtenteils zur Bezahlung von Löhnen in bar vorgesehen waren" (UA S. 190). In einem Bankschließfach hatte die Angeklagte A. Bargeld in Höhe von 127.000 € deponiert. Vom Firmenkonto überwies sie gelegentlich Buchgelder, um Rechnungen für Privatausgaben zu begleichen (UA S. 21).

7 2. Das Landgericht hat angenommen, dass die drei Angeklagten in dem Umfang, in dem sie Bargelder abhoben oder anschließend daran Besitz erwarben, "etwas" im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB erlangten. Insoweit seien die drei Angeklagten persönlich um die Ersparnis aus den verkürzten Umsatzsteuerbeträgen bereichert. Soweit die Angeklagte A. mit diesen Bargeldern Löhne bezahlte, unterfielen diese Zahlungen dem Abzugsverbot nach § 73d Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 StGB.

II.

8 1. Die Revisionsbeschränkung der Angeklagten K. auf die Einziehungsentscheidung ist wirksam (vgl. BGH, Urteile vom 9. Oktober 2019 – 1 StR 170/19 Rn. 8 und vom 8. Februar 2018 – 3 StR 560/17 Rn. 4; Beschlüsse vom 27. März 2019 – 2 StR 561/18 Rn. 6 und vom 16. Mai 2018 – 1 StR 633/17 Rn. 2). Dies wäre nicht der Fall gewesen, wenn sich aus dem festgestellten Sachverhalt keine Strafbarkeit ergeben hätte (vgl. BGH, Beschluss vom 27. April 2017 – 4 StR 547/16, BGHSt 62, 155 Rn. 20; Urteile vom 6. August 2014 – 2 StR 60/14, BGHR StPO § 318 Kompensationsentscheidung 1 Rn. 7 und vom 19. März 2013 – 1 StR 318/12 Rn. 85). Dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe sind indes die erforderlichen Feststellungen zum Tatvorsatz der Angeklagten K. , die das Landgericht nur als Gehilfin angesehen hat (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1 AO, § 18 Abs. 3 UStG), noch zu entnehmen (UA S. 279).

9 2. Die Einziehungsentscheidungen halten der sachlichrechtlichen Nachprüfung nicht stand. Zwar hat das Landgericht im Ausgangspunkt zutreffend bedacht, dass die drei Gesellschaften um die ersparten Umsatzsteuern rechtswidrig bereichert waren (UA S. 287). Gegen die Prüfungsanforderungen dazu, wem der Beteiligten ein Vermögensvorteil unmittelbar zugeflossen ist, hat es im Folgenden aber verstoßen, indem es rechtsfehlerhaft den abzuschöpfenden Wert der Steuerersparnis (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) mit der Verfügungsgewalt der Angeklagten über Bargelder vermengt hat. Im Einzelnen:

10 a) Die Steuerersparnisse kamen schon begrifflich allein den drei Gesellschaften als Steuerschuldnern zugute, gegen die daher Dritteinziehungsanordnungen zu richten gewesen wären (§ 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB). Insoweit gilt:

11 aa) Ein Vermögenswert ist nach § 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB "durch die Tat" erlangt, wenn er dem Beteiligten in irgendeiner Phase des Tatablaufs aus der Verwirklichung des Tatbestands so zugeflossen ist, dass er hierüber tatsächliche Verfügungsgewalt ausüben kann und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.; BGH, Urteile vom 8. Februar 2018 – 3 StR 560/17, BGHR StGB § 73 Abs. 3 Nr. 1 Surrogat 1 Rn. 10; vom 24. Mai 2018 – 5 StR 623/17 und 5 StR

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

624/17 Rn. 8; Beschluss vom 19. November 2019 – 1 StR 525/19 Rn. 3; vgl. auch BT-Drucks. 18/9525, S. 62, 66, 55 f., 47; BGH, Urteil vom 28. November 2019 – 3 StR 249/19 Rn. 18, 26-43; Beschluss vom 23. Oktober 2018 – 5 StR 185/18, NZWiSt 2019, 195, 197; Fischer, StGB, 67. Aufl., § 73 Rn. 28; Köhler, NStZ 2017, 497, 503). Bei dieser Bestimmung des "erlangten Etwas" ist der tatsächliche Vorgang maßgeblich (BT-Drucks. 18/9525, S. 62; BGH, Urteil vom 12. Juli 2018 – 3 StR 144/18 Rn. 11; Beschluss vom 19. November 2019 – 1 StR 525/19 Rn. 4; vgl. zur Steuerhehlerei: BGH, Urteil vom 11. Juli 2019 – 1 StR 634/18 Rn. 28 f.; Beschluss vom 4. Juli 2018 – 1 StR 244/18, BGHR StGB § 73 Abs. 1 Anwendungsbereich 1 Rn. 7 f.). Der Einziehung unterliegen damit nicht nur bestimmte Gegenstände wie bewegliche Sachen, Grundstücke oder dingliche und obligatorische Rechte, sondern auch geldwerte Vorteile wie etwa Dienstleistungen oder ersparte Aufwendungen wie etwa solche für Steuern (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 22. Oktober 2019 – 1 StR 199/19 Rn. 7; vom 21. August 2019 – 1 StR 225/19 Rn. 21 f. und vom 8. August 2019 – 1 StR 679/18 Rn. 7 f.; Urteil vom 11. Juli 2019 – 1 StR 620/18 Rn. 18 f.; je mwN).

12 bb) An diesen Grundsätzen gemessen ist eine eigene Verfügungsgewalt der drei Angeklagten über die Umsatzsteuerersparnisse nicht belegt.

13 (1) Diese wirtschaftlichen Vorteile, Gelder für tatsächlich geschuldete, gleichwohl nicht titulierte Umsatzsteuern nicht abführen zu müssen, fielen originär im Vermögen der drei Gesellschaften an. Der aus einer Steuerverkürzung folgende Vermögenswert besteht in den ersparten Aufwendungen. Dieser Vermögensvorteil kann sich zwar bei ausreichender Liquidität des Steuerstraftäters oder des Unternehmens, für welches er handelt, gegebenenfalls in einem erhöhten Bankguthaben niederschlagen; da die Abschöpfung nach § 73 Abs. 1 StGB aber an das durch die Steuerverkürzung Erlangte und damit an der Steuerersparnis ansetzt, nicht aber am Wertersatz nach § 73c Satz 1 StGB, kommt es darauf, wie die Ersparnis realisiert wird, für die Bestimmung des Abschöpfungsgegenstands nicht an (vgl. zu § 73 Abs. 1 Satz 1, § 73a Satz 1 StGB aF BGH, Urteil vom 18. Dezember 2018 – 1 StR 36/17 Rn. 18 f.). Denn das sich aus einer Kontokorrentabrede ergebende Guthaben setzt sich aus mannigfaltigen Geldzu- und -abflüssen zusammen, nicht nur aus den die Umsatzsteuerbeträge betreffenden Zahlungsvorgängen. Die sich nur allgemein im Vermögen niederschlagende Steuerersparnis darf nicht mit dem Fall einer etwa durch Betrug oder Vorteilsannahme (dazu BGH, Urteil vom 28. November 2019 – 3 StR 294/19 Rn. 18, 26-43) oder durch zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzug erlangten (dazu BGH, Beschluss vom 6. Juni 2019 – 1 StR 75/19 Rn. 13 f.) als solchen identifizierbaren Gutschrift verwechselt werden. Bei der abzuführenden Umsatzsteuer kommt hinzu, dass sich diese – wie hier überwiegend – grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten bestimmt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) und nur in den nach § 20 Satz 1 UStG geregelten Fällen nach vereinnahmten. Der Unternehmer schuldet demnach in den Fällen des § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG gegenüber dem Fiskus das Abführen der in seinen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern auch dann, wenn sein Vertragspartner die Umsatzsteuer nicht entrichtet hat. Demgemäß ist auch gegen einen nicht liquiden Täter, der die Festsetzung der geschuldeten Steuern verhindert hat, eine Einziehung des Wertes von Taterträgen nach § 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB anzuordnen.

14 (2) Das Landgericht hat rechtsfehlerhaft nicht zwischen dem Vermögen der drei Kapitalgesellschaften und dem Privatvermögen der Angeklagten unterschieden.

15 (2.1) Zur Begründung einer Einziehungsanordnung gegen den als Organ einer juristischen Person handelnden Täter bedarf es einer über die faktische Verfügungsgewalt hinausgehenden Feststellung, ob dieser selbst etwas erlangte, was zu einer Änderung seiner Vermögensbilanz führte. Eine tatsächliche oder rechtliche Vermutung spricht dafür nicht. Vielmehr bedarf es einer Darlegung der besonderen, den Zugriff auf das Vermögen des Täters rechtfertigenden Umstände. Sie können etwa darin liegen, dass der Täter die Gesellschaft nur als einen formalen Mantel seiner Tat nutzte, eine Trennung zwischen dem eigenen Vermögen und demjenigen der Gesellschaft aber nicht vornahm, oder darin, dass jeder aus der Tat folgende Vermögenszufluss an die Gesellschaft so-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gleich an den Täter weitergeleitet wird. Wird der Vermögensvorteil hingegen von der Gesellschaft vereinnahmt, so kann nicht ohne Weiteres vorausgesetzt werden, dass der wirtschaftliche Wert der Geschäftsanteile im Privatvermögen des Täters mit jeder Zahlung oder jeder zurückgewiesenen Forderung steigt oder sich der Zufluss auf die Höhe einer späteren Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen auswirkt. In solchen Fällen sind die Einziehungsanordnungen und die sie sichernden Maßnahmen grundsätzlich gegen die Gesellschaft zu richten (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 31. Juli 2018 – 3 StR 620/17, BGHR StGB § 73 Erlangtes 24 Rn. 26; vom 17. Januar 2019 – 4 StR 486/18 Rn. 10; vom 3. April 2019 – 5 StR 20/19 Rn. 21; vom 8. Mai 2019 – 1 StR 242/18 Rn. 15 und vom 6. Juni 2019 – 1 StR 75/19 Rn. 13 f.; Urteil vom 10. Juli 2019 – 1 StR 265/18 Rn. 56; vgl. auch BGH, Urteil vom 28. November 2019 – 3 StR 294/19 Rn. 18, 26-43; Beschluss vom 13. Februar 2014 – 1 StR 336/13, BGHR StGB § 73 Erlangtes 15 Rn. 76).

16 (2.2) In der hier gegebenen Fallkonstellation einer Steuerersparnis würde eine Abschöpfung beim für die Gesellschaft Handelnden demnach voraussetzen, dass die Angeklagte A. die drei Gesellschaften mit Wissen der Vertragspartner nur als Scheinunternehmen und in diesem Sinne als "Mantel" vorgeschoben hätte (§ 41 Abs. 2 AO, § 117 BGB), tatsächlich aber sie persönlich als Einzelunternehmerin aus den Arbeitnehmerüberlassungsverträgen verpflichtet und berechtigt gewesen wäre (§ 2 Abs. 1 UStG; vgl. BGH, Beschlüsse vom 19. Dezember 2019 – 1 StR 312/19; vom 5. Februar 2014 – 1 StR 422/13 Rn. 21 und vom 8. Juli 2014 – 1 StR 29/14 Rn. 11, 21, 23; BFH, Urteil vom 12. Mai 2011 – V R 25/10 Rn. 24-26). Hierfür bestehen keine Anhaltspunkte. Nach alledem ist für die Prüfung, wem die Steuerersparnisse zugeflossen sind, die Verfügungsbefugnis über die Bankkonten und Bargelder nicht ausschlaggebend; damit kommt es auch nicht darauf an, dass die Angeklagte A. mit den Buchgeldern private Ausgaben tätigte (UA S. 21) und einen beträchtlichen Bargeldbetrag in einem Bankschließfach verwahrte.

17 b) Eine Dritteinziehung nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b, Abs. 2, § 73c Satz 1 StGB gegenüber den drei Angeklagten scheitert bereits daran, dass diese Täter der Steuerhinterziehungen und damit nicht ein "anderer" sind. Zwar können auch ersparte Aufwendungen an Dritte verschoben werden (BGH, Beschluss vom 13. Juli 2010 – 1 StR 239/10; Urteile vom 23. Oktober 2013 – 5 StR 505/12 Rn. 57 [insoweit in BGHSt 59, 45 nicht abgedruckt]; vom 3. Dezember 2013 – 1 StR 53/13 BGHR StGB § 73 Abs. 3 Handeln für einen anderen 1 Rn. 38 und vom 18. Dezember 2018 – 1 StR 36/17 Rn. 21, jeweils zu §§ 73 ff. StGB aF; Köhler/Burkhard, NStZ 2017, 665, 667). Der Gesetzeswortlaut unterscheidet indes zwischen den "Tätern und Teilnehmern" an der Tat im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB und den "anderen"; die Tatbeteiligten können damit nach dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzessystematik nicht zu den "anderen" gehören, auch wenn ihnen in einer Bereicherungskette Vermögenswerte zugewendet werden, die aus der von ihnen begangenen Straftat stammen (vgl. BGH, Beschluss vom 25. April 2019 – 1 StR 54/19 Rn. 18). Zudem bestritt die Angeklagte A. mit den Geldern im weit überwiegenden Umfang Betriebsausgaben; die Gelder wurden daher insoweit weder in ihr Privatvermögen noch das der anderen Angeklagten verschoben.

18 c) Nach alledem käme eine Einziehung hier nur in Betracht, wenn im Anschluss an die Steuerverkürzungen begangene Taten – etwa Begünstigung nach § 257 StGB oder insbesondere (Selbst)Geldwäsche nach § 261 Abs. 9 Satz 3 StGB (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 27. November 2018 – 5 StR 234/18, BGHSt 63, 268) angeklagt worden wären (§ 264 StPO). Auch etwaige Untreuehandlungen der Angeklagten A. zum Nachteil der drei Gesellschaften (§ 266 Abs. 1 StGB) sind nicht Verfahrensgegenstand.

Fundstelle(n):
BFH/NV 2020 S. 751 Nr. 8
NWB PAAAH-49979

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.