

Steuerstrafrecht

Rechtsanwältin Antje Klötzer-Assion, Frankfurt a.M.

Anmerkung zu BGH, Beschluss vom 01.10.2013 - 1 StR 312/13

(Umsatz)Steuerstrafsachen, Berechtigung zum Vorsteuerabzug, Umsatzsteuerkarussell

I. Sachverhalt und Entscheidungsgründe

1. Nach einem auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer angelegten System sollten von Strohleuten gegründete Gesellschaften gegen Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer Waren an gewerbliche Abnehmer verkaufen. Die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer sollte von diesen Gesellschaften entweder nicht angemeldet oder nicht abgeführt werden. Diese Firmen (sog. missing trader) sollten ihre vermeintliche Gewerbetätigkeit sodann einstellen. Die nachfolgenden Warenbewegungen des Abnehmers sollten weiter kontrolliert und gesteuert werden, um die verkauften Geräte erneut dem „Wirtschaftskreislauf“ zuführen zu können. Dies sollte dadurch erreicht werden, dass der Abnehmer (sog. buffer) durch lukrative Angebote von Scheinfirmen veranlasst wird, die Waren im Rahmen vermeintlicher innergemeinschaftlicher Lieferungen umsatzsteuerfrei zu veräußern. Tatsächlich sollten die Geräte aber nicht ins innergemeinschaftliche Ausland verbracht werden, sondern in der Bundesrepublik Deutschland verbleiben. Dadurch sollte es den die Warenbewegungen beherrschenden Personen ermöglicht werden, die Geräte sehr günstig erneut anzubieten. Für den buffer bestand der wirtschaftliche Vorteil darin, dass er die Waren konkurrenzlos günstig erhielt und trotzdem die von ihm gezahlte Umsatzsteuer bei den Finanzbehörden als Vorsteuer geltend machen konnte.

Der Angeklagte war mit seinen Unternehmen im Onlinehandel tätig und ab Ende 2009 als buffer in das Umsatzsteuerkarussell eingebunden. Davon erhielt er aber erst am 18. März 2010 Kenntnis, nachdem die Umsatzsteuervoranmeldung (UStVA) für Januar 2010 bereits abgegeben worden war. Gleichwohl setzte er die Geschäftsbeziehungen fort. Er machte mit der Umsatzsteuerjahreserklärung (UStJE) 2009 sowie den UStVAen Januar bis Juli 2010, September und Oktober 2010 sowie Januar 2011 Vorsteuerabzug geltend. Die UStVA für Januar 2010 wurde nachträglich nicht berichtet.

2. Das Landgericht Dresden hat den Angeklagten wegen der unterbliebenen Berichtigung der UStVA für Januar 2010 gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen, in allen anderen Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen Steuerhinterziehung durch Abgabe unrichtiger steuerlicher Erklärungen verurteilt. Der Angeklagte habe gewusst, dass seine Gesellschaften in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden waren, und dass er Vorsteuerabzug nicht hätte geltend machen dürfen. Für die Voranmeldezeiträume vor März 2010 komme es auf eine „Gutgläubigkeit“ des Angeklagten nicht an, denn bei Durchführung der vermeintlichen innergemeinschaftlichen Lieferungen habe er nicht die erforderliche Sorgfalt walten lassen.

Zum Zeitpunkt der Abgabe der UStVA für Januar 2010 sei der Angeklagte – anders als bei Abgabe der übrigen Erklärungen – zwar noch „gutgläubig“ gewesen. Da er die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell aber nachträglich erkannte, hätte diese nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO berichtet werden müssen. Dem sei er vorsätzlich nicht nachgekommen und habe sich daher einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar gemacht.

3. Das Urteil hat Bestand in Bezug auf die Verurteilung des Angeklagten gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen Abgabe unrichtiger UStVAen für die Zeiträume April bis Juli und Oktober 2010. Im Übrigen wurde das Urteil aufgehoben, der Fall zur erneuten Verhandlung zurückverwiesen.

Aus folgenden Gründen:

Der 1. Strafsenat stellt klar, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO besteht, wenn zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung bzw. sonstigen Leistungen die Voraussetzungen dafür vorgelegen haben. Der Anspruch entfalle auch nicht, wenn der Unternehmer nachträglich von Umständen erfährt, die einem Vorsteuerabzug entgegengestanden hätten, wären sie im Zeitpunkt des Waren- oder Leistungsbezugs bekannt gewesen. Ebenso wenig werde er durch solche nachträgliche Kenntnis zum Nichtunternehmer.¹ Allein die objektive Einbindung eines Steuerpflichtigen in ein Umsatzsteuerkarussell rechtfertigte die Versagung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht. Wisse der Steuerpflichtige hingegen um seine Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell oder hätte er dies wissen müssen/können, könne die Berechtigung zum Vorsteuerabzug versagt werden.² Hinsichtlich der Kenntnis sei auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs und nicht auf den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung abzustellen.³

In Bezug auf die UStVAen für Februar und März 2010 sowie der UStJE 2009 hatte das Landgericht unzutreffend auf die Kenntnis des Angeklagten zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen abgestellt, weshalb das Urteil der Nachprüfung insoweit nicht standhielt.

„Trotz des unrichtigen rechtlichen Ansatzes des Landgerichts“⁴ blieb es bei dem Schuldanspruch der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO hinsichtlich der für die Voranmeldezeiträume ab März 2010 abgegebenen Steuererklärungen, weil die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Warenbezugs fehlte und der Angeklagte hiervon wusste.

Die Verurteilung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen der unterlassenen Berichtigung der UStVA für Januar 2010 war mangels Feststellungen des Tatgerichts zur Kenntnis des Angeklagten beim Bezug der Waren aufzuheben.

¹ BGH, Beschluss vom 01.10.2013 – 1 StR 312/13, Rn. 13 zitiert nach juris.

² BGH, Beschluss vom 01.10.2013 – 1 StR 312/13, Rn. 23 zitiert nach juris; siehe auch *Hummel*, UR 2012, 591 (596) zu EuGH, Urteil vom 06.07.2006 – Rs. C 439/04 und C-440/04 = *Kittel und Recolta Recycling*; EuGH, Urteil vom 12.01.2006 – C-354/03, C-355/03, C-484/03, *wistra* 2006, 177 ff.; mit weiteren Nachweisen und zu den subjektiven Voraussetzungen der Versagung *Grube*, *MwStR* 2013, 8 (9 in Fn. 7).

³ BGH, Beschluss vom 01.10.2013 – 1 StR 312/13, Rn. 22 zitiert nach juris.

⁴ BGH, Beschluss vom 01.10.2013 – 1 StR 312/13, Rn. 19 zitiert nach juris

II. Anmerkung

Die vorstehend zusammengefasste Entscheidung sollte Auswirkungen auf die Ermittlungspraxis und die Strafverteidigung in Umsatzsteuerstrafsachen haben, wenn es um die strafrechtliche Verantwortlichkeit sog. buffer in Umsatzsteuerkarussellen geht.

Es ist Aufgabe der Ermittlungsbehörden und Tatgerichte, Feststellungen zum Kenntnisstand eines Beteiligten an einem Umsatzsteuerkarussell im Zeitpunkt des Warenbezugs bzw. der Lieferung zu treffen, da die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG hieran anknüpft. Fehlt die Kenntnis vom Bestehen eines Umsatzsteuerkarussells und der Einbindung in eben jenes zum o.g. Zeitpunkt, oder ist diese nicht nachweislich, bleibt es bei der Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Die (zeitlich nachfolgende) Steuererklärung⁵, mit der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, ist damit nicht unrichtig, der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO objektiv nicht erfüllt.

Zutreffend verneint der 1. Strafsenat des BGH eine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn sich die steuerliche Erklärung aufgrund der bestehenden, nachträglich nicht entfallenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug als richtig erweist. Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist gleichfalls objektiv nicht erfüllt.

Es besteht auch kein Widerspruch zu den Ausführungen des Senats im Beschluss vom 17.03.2009⁶, weil dort die Unrichtigkeit der Erklärung nicht in Frage stand. In der Entscheidung aus 2009 heißt es:

„(...) Kennt der Steuerpflichtige bei Abgabe einer Steuererklärung deren Unrichtigkeit nicht und nimmt er eine solche auch nicht billigend in Kauf, unterliegt er einem vorsatzausschließenden Tatumstandsirrturn (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB). Er ist dann – insoweit – straflos. Hat er die Unrichtigkeit leichtfertig nicht erkannt, kommt das Vorliegen einer Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerhinterziehung (§ 378 AO) in Betracht. Erlangt der Steuerpflichtige in einem solchen Fall nachträglich Kenntnis von der Unrichtigkeit der Angaben, trifft ihn die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Kommt er dieser Pflicht vorsätzlich nicht nach, ist er strafbar wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. (...)

Ob eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO besteht, wenn der Steuerpflichtige erst nachträglich erfährt, dass er unrichtige Angaben gemacht hat, er aber bei Abgabe der Steuererklärung die Unrichtigkeit seiner Angaben in Kauf genommen und sich deshalb – durch die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung – zugleich auch wegen bedingt vorsätzlich begangener Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) strafbar gemacht hat, ist im Schrifttum umstritten (bejahend: Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO Stand 201. Lfg. Dezember 2008, § 153 Rdn. 12 f.; Klein/Brock-meyer AO 9. Aufl. § 153 Rdn. 4; verneinend: Tipke aaO Rdn. 11; Kohlmann, Steuerstrafrecht Stand 39. Lfg. Oktober 2008 § 370 AO Rdn. 332 m.w.N.; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 182; Rolletschke aaO Rdn. 273).

Nach Ansicht des Senats gebieten Wortlaut, Sinn und Zweck der Vorschrift des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht aus dieser Vorschrift auch dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Abgabe der Steuererklärung nicht gekannt, aber billigend in Kauf genommen hat, und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, dass die Angaben unrichtig sind. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO besteht auch in diesem Fall eine Berichtigungspflicht, weil auch derjenige, der zunächst mit der Unrichtigkeit der Angaben nur gerechnet, sie aber nicht sicher gekannt hat, die Unrichtigkeit ‚nachträglich erkennt‘, wenn er später positiv erfährt, dass seine Angaben tatsächlich unrichtig waren.(...) Die Verpflichtung zur Berichtigung nach bedingt vorsätzlicher Abgabe unrichtiger Steuererklärungen führt auch nicht dazu, dass die Steuerhinterziehung zu einem Dauerdelikt würde (so aber Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 182). Denn sie trifft den Steuerpflichtigen erst dann, wenn er von der Unrichtigkeit seiner Erklärung tatsächlich Kenntnis erlangt. Dann verwirklicht er aber nicht mehr den Tatbestand des

⁵ Die Umsatzsteuer ist eine Jahressteuer. Es sind dem Finanzamt gegenüber bis zum 10. des Folgemonat jeweils UStVAen und schließlich eine UStJE abzugeben, siehe § 18 UStG.

⁶ 1 StR 586/12, wistra 2009, 312 ff.

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, sondern aufgrund eines neuen Tatentschlusses den des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.⁷

Von erheblicher praktischer Bedeutung sind Fälle wie der vorliegende, in denen eine Zäsur zu verzeichnen ist. Der 1. Strafsenat hatte sich anknüpfend an die hier kommentierte Entscheidung mit einer Fallgestaltung zu befassen, die häufig vorkommt, wenn nämlich aufgrund von Durchsuchungsmaßnahmen Ermittlungen gegen Beteiligte an einem Umsatzsteuerkarussell offenbar werden. In seinem Beschluss vom 05.02.2014⁸ machte der 1. Strafsenat deutlich, dass wegen des Tatverdachts der (bedingt vorsätzlichen) Umsatzsteuerhinterziehung nicht auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen abzustellen ist, welche sich ggfs. aufgrund einer Durchsuchungsmaßnahme ergeben hat, sondern auf das Vorstellungsbild zum Zeitpunkt des Warenbezugs.⁹

Im hiesigen Fall hatte der Angeklagte erst ab März 2010 positive Kenntnis von der Einbindung seiner Firmen in ein Umsatzsteuerkarussell. Soweit das Tatgericht mit Blick auf diese Zäsur ausführte, der Angeklagte könne sich bezüglich der Fälle vor März 2010 nicht auf seine „Gutgläubigkeit“ berufen, bleibt offen, ob das Gericht mangels Nachweislichkeit sicheren Wissens auf die Varianten des „Kennenkönnens“ oder „Kennenmüssens“ abzielte, oder ob es auf eine mangelnde Sorgfalt auf Seiten des Angeklagten bei der Durchführung der innergemeinschaftlichen Lieferungen abhob.¹⁰ Der 1. Strafsenat vermochte dies nicht zu prüfen, weil es das Tatgericht versäumt hatte, den Mangel an Sorgfalt näher zu belegen.

Gerade die Konstellationen des „Kennenkönnens“ oder „Kennenmüssens“ gestalten sich als besonders schwierig. Es bedarf der Feststellung, ob der Steuerpflichtige bei jeder einzelnen Lieferung seinen Sorgfaltspflichten in Bezug auf den Steuertatbestand nachgekommen ist. Denn: „Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, können auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (EuGH-Urteile Axel Kittel u.a. in BFH/NV Beilage 2006, 454, UR 2006, 595 Rz 52; Optigen u.a. in Slg. 2006, I-483, BFH/NV Beilage 2006, 144 Rz 55; vgl. auch EuGH-Urteil vom 11. Mai 2006 Rs. C-384/04, Federation of Technological Industries, Slg. 2006, I-4191, Rz 33; BFH-Beschluss vom 26. August 2004 V B 243/03, BFH/NV 2005, 255).¹¹

Bei juristischen Personen stellt sich die Frage der Wissenszurechnung, die im Steuerrecht „nach wertender Beurteilung nur für die Kenntnisse in Betracht [kommt], welche die Mitarbeiter infolge der vorgesehenen Arbeitsteilung und Organisation des Betriebs im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit erlangt haben (...)“.¹² In strafrechtlicher Hinsicht ist von Belang, ob derjenige, der etwaige Kenntnisse hat, hätte haben können oder müssen für die Abgabe der Steuererklärung verantwortlich ist. Ist dem aufgrund interner Organisation

⁷ BGH wistra 2009, 312 (313 f.).

⁸ 1 StR 422/13, recherchiert in juris.

⁹ BGH, Beschluss vom 05.02.2014 – 1 StR 422/13, Rn. 15 zitiert nach juris.

¹⁰ Interessant zur „Gutgläubigkeit“ ist u.a. eine Entscheidung des 1. Senats des FG Sachsen-Anhalt vom 14.07.2008 - 1 K 344/03. In dem Entscheidungsfall hatte der buffer Waren wie im vorliegenden Fall ebenfalls bar bezahlt und von extrem günstigen Einkaufspreisen profitiert. Im Urteil heißt es: „Hinweise auf fehlende Gutgläubigkeit können die rechtlichen, wirtschaftlichen und personellen Verbindungen zwischen den Akteuren liefern. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Position des Steuerpflichtigen bei der Manipulation. Je näher die Verbindung zu den Handelnden ist, desto wahrscheinlicher ist die Kenntnis von der Einbindung in eine Mehrwertsteuerhinterziehung. Nach diesen Grundsätzen und der Auswertung der vorhandenen Unterlagen sowie Akten und dem Gesamtergebnis des Verfahrens ist der Senat der Überzeugung, dass der Kläger von den Hintergründen der abgewickelten Geschäfte wusste und damit nicht gutgläubig war. (...) Selbst wenn dem Kläger der genaue Umfang aller Geschäfte und beteiligten Firmen sowie handelnden Personen unter Umständen nicht klar gewesen ist, wusste er oder hätte zumindest wissen müssen, dass die von ihm bezogenen und weiterverkauften CPU ‚nicht sauber‘ waren. (...)“, Rn. 24 ff. zitiert nach juris.

¹¹ BFH, Urteil vom 19.04.2007 – V R 48/04, Rn. 53 zitiert nach juris (= BStBl. II 2009, 315).

¹² BFH, Urteil vom 19.05.2010 - XI R 78/07, Rn. 30 zitiert nach juris. Im Streitfall hatte das FG festgestellt, dass X für die finanzielle Abwicklung der einzelnen Geschäfte verantwortlich war; für den laufenden Geschäftsbetrieb seien hingegen Y und Z zuständig gewesen. Z hatte darüber hinaus umfassende Vertretungsmacht für den Handel mit CPUs. Y war zwar nicht vertretungsberechtigt, hat aber nach eigenem Vortrag des X den Betrieb tatsächlich geführt, d.h. X hat sich seiner im rechtsgeschäftlichen Verkehr wie eines Vertreters bedient. Diese Umstände rechtfertigten aus Sicht des BFH die Annahme des FG, der Klägerin sei auch ein "Wissenmüssen" des Y und der Z zuzurechnen, siehe Rn. 31, 32 zitiert nach juris. Dazu auch Grube, MwStR 2013, 8 (10).

nicht so, sind die allgemeinen Grundsätze des § 25 StGB Maßstab der strafrechtlichen Würdigung.¹³

III. Zusammenfassung

Mit der kommentierten Entscheidung stellt der 1. Strafsenat des BGH klar, dass bei der Feststellung einer strafbaren Umsatzsteuerverkürzung auf den Kenntnisstand eines Beteiligten an einem Umsatzsteuerkarussell im Zeitpunkt des Warenbezugs bzw. der Lieferung und nicht auf den Kenntnisstand bei Abgabe der UStVA bzw. UStJE abzustellen ist. Fehlt die Kenntnis vom Bestehen eines Umsatzsteuerkarussells und/oder der Einbindung in ein solches oder ist diese nicht nachweislich, bleibt es bei der Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Die später abgegebene Steuererklärung, mit der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, ist dann nicht unrichtig, der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO schon objektiv nicht erfüllt. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt auch nicht nachträglich. Eine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO besteht mithin nicht.

¹³ Siehe dazu u.a. BGH wistra 2013, 314 ff. zur Unterlassensalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Anm. Höll, wistra 2013, 455 ff.; Flore in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 2013, § 370 Rn. 32 ff.; zur „Architektur der Beteiligungsformen“ Puppe, GA 2013, 514 ff.