

Nachschlagewerk: ja  
BGHSt : nein  
Veröffentlichung: ja

StGB § 27; AO § 370 Abs. 1; § 41 Abs. 2; UStG § 15 Abs. 1

1. Wird durch Abschluß eines Scheinvertrages eine Gehaltszahlung verschleiert, so kann darin Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des Gehaltsempfängers liegen.
2. Die Strafbarkeit eines unberechtigten Vorsteuerabzugs aus einer Scheinrechnung entfällt nicht deswegen, weil der Aussteller der Rechnung die dort gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat.
3. Zur Strafzumessung bei Lohnsteuerhinterziehung und damit zusammenhängender Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des Gehaltsempfängers.

BGH, Beschl. vom 20. März 2002

– 5 StR 448/01  
LG Frankfurt am

Main –



5 StR 448/01

# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

vom 20. März 2002  
in der Strafsache  
gegen

1.

2.

3.

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 20. März 2002 beschlossen:

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 15. Februar 2001 in den Strafaussprüchen aufgehoben.
2. Die weitergehenden Revisionen werden nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### **Gründe**

Das Landgericht hat die Angeklagten K und H wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen und wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu Gesamtfreiheitsstrafen von einem Jahr und drei Monaten bzw. von sieben Monaten verurteilt. Gegen den Angeklagten B hat es wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eine Freiheitsstrafe von einem Jahr verhängt. Die Vollstreckung der Strafen sind jeweils zur Bewährung ausgesetzt worden. Alle drei Angeklagte beanstanden mit ihren Revisionen das Verfahren und rügen die Verletzung materiellen Rechts. Die Revisionen führen auf die Sachrüge zur Aufhebung der jeweiligen Strafaussprüche; im übrigen sind sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Das Landgericht hat folgendes festgestellt:

Die Angeklagten K und H gehörten im Jahr 1993 dem ehrenamtlich tätigen Präsidium des Fußballvereins Eintracht Frankfurt an, bei dem auch der Lizenzfußballspieler Y beschäftigt war. Nachdem diesem mit Beginn der Bundesligasaison 1992/93 der Durchbruch zum "Topstürmer" der Fußballbundesliga gelungen war, fanden Anfang des Jahres 1993 Vertragsgespräche über eine Gehaltserhöhung statt, zumal da bereits andere Bundesligavereine Interesse an einer Verpflichtung von Y zeigten. Eintracht Frankfurt war daran gelegen, mit dem Spieler eine Vertragsverlängerung zu vereinbaren und eine im Arbeitsvertrag enthaltene Transferregelung zu beseitigen, nach der Y unter bestimmten Voraussetzungen eine vorzeitige Auflösung des Arbeitsvertrages verlangen konnte. Y wiederum stellte hohe Gehaltsforderungen. Nachdem die Vertragsverhandlungen zunächst ergebnislos abgebrochen worden waren, schaltete Y für die weiteren Verhandlungen den Angeklagten B ein, der eine Werbeagentur betrieb. Die Angeklagten einigten sich dann u.a. auf eine einmalige Zahlung von zwei Mio. DM zuzüglich Umsatzsteuer, die nicht direkt an Y, sondern zur Verschleierung der Zahlung über die Werbeagentur des Angeklagten B an Y weitergeleitet werden sollte. Um die anfallende Lohnsteuer nicht abführen zu müssen und um es Y zu ermöglichen, den Erhalt dieser Zahlung vor dem Finanzamt zu verheimlichen, beschlossen die Angeklagten, zum Schein einen Vertrag zwischen der Werbeagentur des Angeklagten B und Eintracht Frankfurt zu schließen, mit dem die Übertragung sämtlicher Vermarktungsrechte an der Person des Y an den Verein vorgetäuscht werden sollte. Im Juni 1993 wurden sodann mehrere den Fußballspieler Y betreffende Verträge unterzeichnet, die Gehaltsfragen regelten und die bisherige Transferregelung aufhoben. Dabei wurde die Vereinbarung zwischen Eintracht Frankfurt und

der Werbeagentur des Angeklagten B über die Übertragung der Vermarktungsrechte auf den 20. August 1993 vor- und die Verträge mit Y selbst auf den 5. März 1993 rückdatiert. Es sollte der Eindruck erweckt werden, der Vertrag über die Vermarktungsrechte sei erst ein halbes Jahr nach den übrigen Verträgen geschlossen worden. Von den von Eintracht Frankfurt gezahlten 2,3 Mio. DM behielt der Angeklagte B die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 300.000 DM, die er an das Finanzamt abführte, sowie eine Provision von 200.000 DM ein. Den restlichen Geldbetrag leitete er an eine Firma A Ltd. in Ghana weiter, deren wirtschaftlich Berechtigter Y war.

Eintracht Frankfurt gab in den beim Finanzamt eingereichten Lohnsteueranmeldungen die geleistete Zahlung nicht an und führte die darauf entfallende Lohnsteuer in Höhe von mehr als 1,2 Mio. DM nicht ab; dagegen machte der Verein die Umsatzsteuer aus der Rechnung des Angeklagten B als Vorsteuer geltend. Y wiederum erklärte den erhaltenen Geldbetrag nicht gegenüber dem Finanzamt und hinterzog die anfallende Einkommensteuer.

## II.

Die Angeklagten wenden sich insbesondere dagegen, daß die Übertragung der Vermarktungsrechte an dem Bundesligafußballspieler Y an Eintracht Frankfurt steuerlich als Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO behandelt worden ist. Sie machen geltend, daß es sich bei der gewählten Vereinbarung um eine zulässige und tatsächlich durchgeführte Vertragsgestaltung und nicht um die Verschleierung einer Gehaltszahlung an Y gehandelt habe.

1. Die erhobenen Verfahrensrügen zeigen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten nicht auf. Der Erörterung bedarf lediglich folgendes:

Die von den Angeklagten K und H erhobene Rüge, das Landgericht habe gegen die ihm nach § 261 StPO obliegende Pflicht verstoßen, die erhobenen Beweise erschöpfend zu würdigen, weil es die Einlassung des früheren Mitangeklagten Y nicht mitgeteilt habe, obwohl seine Angaben mit den Urteilsfeststellungen im Widerspruch stünden, greift nicht durch.

Allerdings ist der Tatrichter grundsätzlich verpflichtet, alle wesentlichen Beweismittel der gesamten Hauptverhandlung im Rahmen seiner Beweiswürdigung heranzuziehen und die vorhandenen Beweise einer erschöpfenden Würdigung zu unterziehen (vgl. BGHR StPO § 261 Einlassung 5). Dies gilt auch für Sacheinlassungen, sofern sie nicht marginal sind (vgl. BGH, Beschl. vom 23. Februar 2000 – 5 StR 382/99). Der dem Tatrichter nach § 261 StPO eingeräumten Freiheit in der Überzeugungsbildung sind insoweit Grenzen gesetzt (vgl. BGH StV 1988, 138 m. Anm. Schlothauer; OLG Karlsruhe StV 2000, 658). Mit Recht stellt die Revision fest, daß grundsätzlich die Einlassung eines Mitangeklagten in der Hauptverhandlung bei der Beweiswürdigung auch dann Berücksichtigung finden muß, wenn das Verfahren gegen diesen Angeklagten – wie hier – später abgetrennt worden ist.

Eine vom Revisionsgericht auf eine entsprechende Verfahrensrüge nach § 261 StPO hin zu beachtende Lückenhaftigkeit der Beweiswürdigung kann sich nicht nur aus den Urteilsgründen selbst, sondern auch aus der aus dem Hauptverhandlungsprotokoll ersichtlichen weiteren Beweisaufnahme ergeben, wenn diese in der Beweiswürdigung im Urteil keinen Niederschlag gefunden hat (vgl. hierzu BGH NStZ 2001, 440). Die Überprüfung kann jedoch nur auf die Beweisergebnisse erstreckt werden, die mit den Mitteln des Revisionsgerichts ohne weiteres feststellbar sind. Eine Rekonstruktion der

Hauptverhandlung zur Feststellung der Einlassung des früheren Mitangeklagten Y ist dem Senat damit grundsätzlich verwehrt.

Allerdings wird aus den in die Hauptverhandlung eingeführten – und von den Revisionen entsprechend den Anforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO mitgeteilten – Schriftstücken deutlich, daß der frühere Mitangeklagte Y dieselben Sachverhalte zu verschiedenen Zeitpunkten unterschiedlich dargestellt hat, was seine Glaubwürdigkeit in Frage stellt. Eine nähere Auseinandersetzung mit den Angaben des Y und seiner Glaubwürdigkeit im Urteil war hier dennoch entbehrlich, weil – wie dem Urteil mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen ist – das Landgericht der Aussage des Y wegen erheblicher Zweifel an dessen Glaubwürdigkeit keinen eigenständigen Beweiswert beigemessen hat. Das Landgericht ist den Angaben des Y mit äußerster Zurückhaltung begegnet und hat seine Beweiswürdigung auf eine Vielzahl von Beweismitteln und Indizien gestützt. Die Angaben des Y hat das Landgericht dabei nie allein, sondern nur dann und nur zu einzelnen Punkten flankierend herangezogen, wenn die entsprechenden Beweistatsachen auch noch jeweils durch ein anderes Beweismittel belegt waren. Eine bloße “Aussage gegen Aussage-Konstellation”, bei welcher der Bundesgerichtshof besondere Darstellungs- und Begründungsanforderungen an das Urteil stellt, wenn der Tatrichter dem einzigen Belastungszeugen glaubt (vgl. BGHSt 44, 153, 158; 44, 256; BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 23 m.w.N.), liegt hier nicht vor. Nähere Erörterungen zur Aussagekonstanz und zur Glaubwürdigkeit eines Aussagenden sind ansonsten regelmäßig nur dann geboten, wenn das Ergebnis der Beweiswürdigung davon abhängt. Dies war hier nicht der Fall. Das Landgericht hat seine Überzeugungsbildung auf eine Vielzahl von Beweismitteln gestützt und hat den Angaben des weitgehend für unglaubwürdig befundenen früheren Mitangeklagten Y keine maßgebliche Bedeutung beigemessen.

## 2. Die Schuldsprüche halten rechtlicher Nachprüfung stand.

a) Das Landgericht hat sich die Überzeugung gebildet, daß der von den Angeklagten geschlossene Vertrag, mit dem die Übertragung der Vermarktungsrechte an dem Bundesligafußballspieler Y vereinbart wurde, nicht ernstlich gewollt war und nur der Verschleierung einer Gehaltszahlung an Y diente. Die Beurteilung, ob ein Scheingeschäft vorliegt, obliegt grundsätzlich dem Tatrichter (vgl. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO § 41 Rdn. 188). Das Urteil muß allerdings erkennen lassen, daß der Tatrichter die wesentlichen für und gegen ein Scheingeschäft sprechenden Umstände im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt und in eine Gesamtwürdigung einbezogen hat, so daß die vom Gericht gezogene Schlußfolgerung nicht nur eine Annahme ist oder sich als bloße Vermutung erweist (vgl. BGHR StPO § 261 Überzeugungsbildung 26). Diesen Anforderungen wird die Beweiswürdigung des Landgerichts gerecht.

Das Landgericht ist zutreffend davon ausgegangen, daß ein Lizenzfußballspieler Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bezieht, weil er sich auf eine längere Dauer verpflichtet und gegenüber dem Verein weisungsgebunden ist (vgl. § 1 LStDV; BFHE 170, 48, 50; Schmidt/Drenseck EStG 20. Aufl. § 19 Rdn. 15 "Sportler"; Jansen FR 1995, 461, 463; Lutz DStZ 1998, 279, 280; Pudell/Ernst SpuRt 1997, 185, 188). Es hat dabei bedacht, daß nicht sämtliche Leistungen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer Lohn im Sinne von § 19 EStG sein müssen. Erfolgreiche Sportler haben die Möglichkeit, aus ihrem Bekanntheitsgrad durch Werbeeinnahmen sogar noch höhere Entgelte zu erzielen als aus der sportlichen Betätigung (vgl. Lutz DStZ 1998, 279, 281). Dabei führen Einnahmen aus der Werbetätigkeit eines Sportlers nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BStBl II 1986, 424) regelmäßig zu (nicht lohnsteuerpflichtigen) Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), wenn der Sportler die Werbetätigkeit selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht



ausübt und sich die Tätigkeit als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (vgl. auch BMF-Schreiben vom 25. August 1995 – IV B 6 – S 2331 – 9/95, DStR 1995, 1508). Die Tatsache, daß der bei Eintracht Frankfurt als Arbeitnehmer beschäftigte Fußballspieler Y über sein Festgehalt hinaus von seinem Arbeitgeber eine zusätzliche Einmalzahlung erhalten hat, qualifiziert diese damit noch nicht ohne weiteres als weitere Gehaltszahlung, schließt eine solche aber auch nicht aus.

Ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO liegt indes dann vor, wenn die Parteien einverständlich lediglich den äußeren Schein eines Rechtsgeschäfts hervorrufen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtswirkungen nicht eintreten lassen wollen (vgl. BGH NJW 1982, 569; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO § 41 Rdn. 153). Entscheidend ist dabei, ob die Parteien zur Erreichung des erstrebten Erfolges ein Scheingeschäft für genügend oder ein ernstgemeintes Rechtsgeschäft für notwendig erachtet haben (vgl. BGHZ 36, 84, 88 m.w.N.). Dabei sind die Interessenlage und die verfolgten wirtschaftlichen Zwecke wie auch die Frage zu berücksichtigen, ob die Beteiligten ein durch ein Scheingeschäft verdecktes Geschäft wirklich gewollt haben (vgl. Fischer aaO Rdn. 153, 158).

Diese Maßstäbe hat das Landgericht beachtet und sich aufgrund einer umfassenden Gesamtwürdigung der für und gegen ein Scheingeschäft sprechenden Umstände die Überzeugung gebildet, daß die Angeklagten eine Veräußerung der Vermarktungsrechte nicht ernstlich vorhatten, sondern den geschaffenen Schein eines solchen Vertrages zur Verschleierung der Lohnzahlung an Y ausnutzen wollten. Der Tatrichter hat dabei nicht verkannt, daß der Erwerb von Vermarktungsrechten dem Verein auch dann von erheblichem Nutzen hätte sein können, wenn sich eine solche Investition nicht unmittelbar wirtschaftlich ausgezahlt hätte. Auch hat er bedacht, daß die erfolgte Abführung von Umsatzsteuer für einen Vollzug des

Vertrages und damit für eine Ernstlichkeit des Vertragsschlusses sprechen kann. Auf der anderen Seite hat er ohne Rechtsfehler in die Gesamtabwägung eingestellt, daß Eintracht Frankfurt trotz angeblicher Exklusivrechte einerseits einem späteren, Y betreffenden Werbevertrag des Angeklagten B mit der Firma P nicht entgegengetreten ist, andererseits selbst keinerlei Versuche unternommen hat, den Spieler zu vermarkten und nicht einmal die naheliegende Möglichkeit genutzt hat, den Hauptsponsor des Vereins auf eine Vermarktung Y s anzusprechen. Dabei durfte auch berücksichtigt werden, daß etwaige Vermarktungsrechte beim Transfer des Y zum englischen Fußballverein Leeds United keine Rolle gespielt haben. Ebenso durfte das Landgericht würdigen, daß die Angeklagten durch Rück- und Vordatieren der verschiedenen Verträge den Eindruck erweckt haben, der Vertrag über eine Gehaltserhöhung und derjenige über die Übertragung der Vermarktungsrechte seien im Abstand von einem halben Jahr geschlossen worden.

b) Die Verurteilungen der Angeklagten K und H wegen Lohnsteuerhinterziehung sind frei von Rechtsfehlern.

Bei der Zahlung von 2,3 Mio. DM an den Angeklagten B handelte es sich um eine verdeckte Gehaltszahlung an den Vereinsspieler Y . Der Verein war verpflichtet, für diese Lohnsteuer anzumelden (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, daß die Angeklagten K und H die Zahlung an B formal auf den Vertrag vom 20. August 1993 über die Veräußerung der Vermarktungsrechte für Y geleistet haben; als Scheingeschäft ist dieser Vertrag für die Besteuerung unerheblich (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO). Maßgeblich ist vielmehr das verdeckte Geschäft einer Gehaltszahlung an den bei Eintracht Frankfurt beschäftigten Fußballspieler Y (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 2 AO). Insoweit ist es unerheblich, daß die geleistete Zahlung nicht unmittelbar,

sondern über den Angeklagten B und die Firma A Ltd. dem Arbeitnehmer Y zugeflossen ist (vgl. Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz § 19 Rdn. B 342 m. N.).

c) Auch die Verurteilungen der drei Angeklagten wegen Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des früheren Mitangeklagten Y haben Bestand.

Als Hilfeleistung im Sinne des § 27 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert (vgl. BGHSt 42, 135, 136), ohne daß sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muß (st. Rspr., vgl. nur BGHSt 46, 107, 109).

Die strafbare Hilfeleistung liegt hier in dem Abschluß des Scheinvertrages, bei den Angeklagten K und H zudem in der Nichtaufnahme der Zahlung von 2,3 Mio. DM in die Lohnsteuerbescheinigung für Y. Hierdurch wurde (auch gegenüber den Finanzbehörden) verschleiert, daß es sich bei der geleisteten Zahlung um lohnsteuerpflichtiges Gehalt handelte. Dies ermöglichte Y die Hinterziehung der auf diesen Einkünften lastenden Einkommensteuer (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Einer Strafbarkeit der Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung steht nicht entgegen, daß eine Gehaltszahlung des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer eine objektiv "neutrale" Handlung ist (vgl. hierzu BGHSt 46, 107, 112; BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 3, 20), die grundsätzlich keine Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des Arbeitnehmers darstellt. Hier beschränkte sich das Verhalten der Angeklagten nicht auf eine bloße Gehaltszahlung; die Angeklagten haben vielmehr die Zahlung an Y durch Abschluß eines Scheinvertrages mit dem Angeklagten B gezielt verschleiert. Unbeachtlich ist dabei, daß eine entgeltliche, zeitlich befristete Übertragung der Rechte des Y am eigenen Namen (§ 12 BGB)

und am eigenen Bild (§ 22 ff. KunstUrhG) an Eintracht Frankfurt für eine sogenannte Namens- oder Imagewerbung unter Einbindung einer Werbeagentur rechtlich zulässig gewesen wäre. Ein solcher Vertrag war nach den Urteilsfeststellungen von den Angeklagten gerade nicht ernsthaft gewollt.

Eine Strafbarkeit wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Angeklagten weder für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Y verantwortlich noch von ihm mit der Erfüllung dieser Pflichten betraut worden waren. Den Angeklagten war bewußt, daß die getroffenen Vereinbarungen für Y nur dann wirtschaftlich von Interesse waren, wenn er die ihm zufließende Zahlung in seiner Einkommensteuererklärung nicht angeben würde; durch Verschleierung der Gehaltszahlung sollte gerade dies ermöglicht werden.

Schließlich ist eine Strafbarkeit der Angeklagten auch nicht deswegen ausgeschlossen, weil es Y bei den Vertragsverhandlungen nicht vorrangig darauf ankam, eine strafbare Steuerhinterziehung begehen zu können; er wollte vielmehr vor allem deutlich höhere Einkünfte als bisher erzielen. Verfolgt der von einem Hilfeleistenden Unterstützte neben strafbaren auch legale Ziele, stehen diese zulässigen Ziele einer Strafbarkeit des Hilfeleistenden dann nicht entgegen, wenn sich der Hilfeleistende mit dem strafbaren Tun des Unterstützten solidarisiert, indem er sich gerade die Förderung der strafbaren Handlungen des Unterstützten angelegen sein läßt. So verhielt es sich hier. Mit dem Abschluß eines Scheinvertrages zur Verschleierung der Gehaltszahlung (und der Nichtabführung von Lohnsteuer) haben die Angeklagten ihr Verhalten neben der Verfolgung eigener finanzieller Interessen von Eintracht Frankfurt auch dem wirtschaftlichen Bestreben des Y und damit seinen deliktischen Zielen einer Steuerhinterziehung angepaßt.

d) Die Verurteilung der Angeklagten K und H wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer durch unberechtigten Vorsteuerabzug begegnet ebenfalls keinen rechtlichen Bedenken. Die in der Rechnung über die angebliche Veräußerung von Vermarktungsrechten ausgewiesene Umsatzsteuer durfte nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur für Steuern aus Rechnungen im Sinne des § 14 UStG zulässig, denen steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zugrundeliegen. Dabei ist auf die tatsächliche Gestaltung eines Rechtsgeschäfts abzustellen; maßgeblich sind die tatsächlichen Leistungsbewegungen (vgl. BFH, BFH/NV 1987, 756; BGHR AO § 41 Abs. 1 Durchführung, tatsächliche 1; BGHR AO § 370 Abs. 1 Versuch 2). Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO).

Diese Regelung steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17. Mai 1977 (ABl. EG 1977 Nr. L 145, 1), wonach ein Recht zum Vorsteuerabzug nur für solche Steuern besteht, die geschuldet werden, weil sie mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz im Zusammenhang stehen, nicht aber für solche, die ausschließlich geschuldet werden, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen worden sind (EuGH, Urt. vom 13. Dezember 1989 – Rechtssache C-342/87 – Genius Holding, Slg. 1989, 4227).

Anderes gilt auch dann nicht, wenn – wie hier – die über eine nicht ausgeführte Leistung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wird. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gilt zwar, daß zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer im Besteuerungsverfahren berichtigt werden kann, wenn die Gefährdung des Steueraufkom-

mens rechtzeitig und vollständig beseitigt worden ist (EuGH, Urt. vom 19. September 2000 – Rechtssache C-454/98 – Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000 I S. 6973; vgl. hierzu auch BFHE 194, 506 und 517; BGHR AO § 370 Abs. 1 Versuch 2). Dies schließt jedoch nicht aus, daß die Mitgliedstaaten an das Ausstellen und Verwenden von Scheinrechnungen strafrechtliche Folgen knüpfen (EuGH aaO S. 7008 Tz. 62). Ob das Steueraufkommen durch die Tat letztlich dauerhaft gefährdet wird oder ob dies nicht der Fall ist, weil der Aussteller der zum Vorsteuerabzug verwendeten Rechnung die gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge an das Finanzamt abgeführt hat, spielt für die Verwirklichung des Hinterziehungstatbestandes nach § 370 Abs. 1 AO demnach keine Rolle. Diese Frage erlangt aber bei der Strafzumessung im Rahmen der Berücksichtigung der verschuldeten Auswirkungen der Tat (vgl. § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB) Bedeutung.

3. Jedoch begegnet die Strafzumessung insgesamt durchgreifenden Bedenken.

a) Das Landgericht hat die Angeklagten K und H sowohl wegen Lohnsteuerhinterziehung als auch wegen Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des Y verurteilt. Im Rahmen der Strafzumessung hat es dabei jeweils die Höhe der Hinterziehungsbeträge strafscharfend berücksichtigt. Bei Anwendung dieses an sich zutreffenden Strafzumessungsgrundes ist allerdings zu besorgen, daß das Landgericht das Verhältnis von Lohn- und Einkommensteuer nicht hinreichend bedacht hat. Die Lohnsteuer ist die Einkommensteuer der Arbeitnehmer für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die gemäß § 38 Abs. 1 EStG durch Steuerabzug vom Lohn erhoben wird (vgl. hierzu Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht § 370 AO Rdn. 202). Da es sich bei der Lohnsteuer somit lediglich um eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer handelt, ist die vom Arbeitgeber abgeführte Lohnsteuer beim Arbeitnehmer auf dessen veranlagte Einkommensteuer anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG). Dies hat zur Folge, daß die Zahllast des Steuerpflichtigen stets um den durch Lohn-

steuerabzug bereits erhobenen Steuerbetrag niedriger als die festgesetzte Einkommensteuer ist. Zugleich bedeutet dies, daß das Steueraufkommen bei Hinterziehung sowohl der Lohnsteuer als auch der Einkommensteuer nicht in Höhe der Summe der beiden hinterzogenen Steuern gefährdet ist. Diesen Umstand hat das Landgericht bei der Strafzumessung wegen Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des Y nicht erkennbar zugunsten der Angeklagten K und H berücksichtigt. Dies führt insoweit zur Aufhebung des Strafausspruchs. Aus demselben Grund ist auch der Strafausspruch hinsichtlich des Angeklagten B aufzuheben, den das Landgericht wegen Beihilfe sowohl zur Lohnsteuerhinterziehung als auch zur Einkommensteuerhinterziehung des Y verurteilt hat. Der Senat kann darüber hinaus nicht ausschließen, daß sich der Rechtsfehler auf die Strafzumessung wegen Hinterziehung von Lohnsteuer ausgewirkt hat, und hebt daher auch die hierfür verhängten Einzelstrafen auf.

b) Auch soweit die Angeklagten wegen Umsatzsteuerhinterziehung bzw. Beihilfe hierzu verurteilt worden sind, hält die Strafzumessung rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Nach den Feststellungen hat der Angeklagte B als Aussteller einer Scheinrechnung über die angebliche Übertragung von Vermarktungsrechten die in dieser Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt, welche die Angeklagten K und H gegenüber dem Finanzamt als Vorsteuer geltend gemacht haben. Zwar hat die Tatsache, daß der Aussteller einer Scheinrechnung die dort gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat, für die Strafbarkeit des Rechnungsempfängers, der die Vorsteuer aus dieser Rechnung geltend gemacht hat, außer Betracht zu bleiben (vgl. oben II.2.d.). Jedoch hat der Umstand, daß der Rechnungsaussteller eine solche Abführung von Anfang an vorhatte und der Rechnungsempfänger dies wußte, für die Strafzumessung Bedeutung. In diesem Fall ist die Tat nicht auf eine dauerhafte Gefährdung des Steueraufkommens gerichtet, sofern die Verwendung von Scheinrechnungen nicht – wie es etwa bei einem

Umsatzsteuerkarussell der Fall sein kann – an anderer Stelle zu Steuerverkürzungen führen soll. Dies hat das Landgericht nicht bedacht.



c) Die erforderliche Neufestsetzung der Einzelstrafen bedingt die Aufhebung der gegen die Angeklagten K und H festgesetzten Gesamtfreiheitsstrafen.

Harms

Häger

Raum

Brause

Schaal