



# **BUNDESGERICHTSHOF**

**IM NAMEN DES VOLKES**

## **URTEIL**

1 StR 204/23

vom

16. April 2024

in der Strafsache

gegen

wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom 16. April 2024,  
an der teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof

Prof. Dr. Jäger,

Richterin am Bundesgerichtshof

Wimmer,

Richter am Bundesgerichtshof

Prof. Dr. Bär,

Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Leplow

und Richterin am Bundesgerichtshof

Welnhof-Zeitler,

Delegierte Europäische Staatsanwältin

Bundesanwältin beim Bundesgerichtshof

als Vertreterin der Europäischen Staatsanwaltschaft,

Rechtsanwalt

– in der Verhandlung –

als Verteidiger,

Justizangestellte

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

Die Revision der Europäischen Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts München I vom 6. März 2023 wird verworfen.

Die Staatskasse trägt die Kosten des Rechtsmittels der Europäischen Staatsanwaltschaft und die dem Angeklagten hierdurch entstandenen notwendigen Auslagen.

Von Rechts wegen

Gründe:

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 18 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt sowie die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe des Tatlohns (§ 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB) mit einem Betrag von 22.920 € angeordnet. Die wirksam auf die Einziehungsanordnung beschränkte Revision der Europäischen Staatsanwaltschaft, die mit der Rüge der Verletzung materiellen Rechts eine weitergehende Vermögensabschöpfung in Höhe von über 3,78 Millionen € erstrebt, bleibt erfolglos.
  
- 2 1. a) Nach den Feststellungen des Landgerichts vereinbarten der rechtskräftig verurteilte O. und der gesondert verfolgte C. im Januar 2018 mit den ebenfalls rechtskräftig verurteilten S., Inhaber eines Einzelunternehmens, R. und B. als den Verantwortlichen der E. gesellschaft mbH (E. GmbH), der Organträgerin dieser Gesellschaft, der A. GmbH & Co. KG Holding,

durch den Scheinhandel mit Platinmünzen (Kreislaufgeschäfte) ungerechtfertigte Vorsteuerüberhänge zu verschaffen; die auf diese Weise erzielten Gelder sollten zwischen den Tatbeteiligten verteilt werden. S. ließ R. zunächst unter seinem Einzelunternehmen und ab Mitte November 2018 unter der W. GmbH erstellen Scheinrechnungen über die angebliche Lieferung von Platinmünzen an die E. GmbH unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von 19 % zukommen. Zudem behandelte die E. GmbH die vorgetäuschte Weiterveräußerung der Platinmünzen an G. C. und an die T. mit Sitz in Br. als innergemeinschaftliche und daher umsatzsteuerbefreite Lieferungen. Gleichzeitig stellte R. für die E. GmbH Gegenrechnungen an S. s Unternehmen in vergleichbarer Rechnungshöhe über die angebliche Lieferung von Gold und Goldmünzen, und zwar nach § 25c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 UStG ohne den Ausweis von Umsatzsteuer. Im Ergebnis ergab sich für die A. GmbH & Co. KG Holding aus den Umsatzsteuererklärungen jeweils ein Vorsteuerguthaben.

- 3 Im Zeitraum vom 1. März 2019 bis zum 31. März 2020 transportierte der Angeklagte auf S. s und C. s Weisung die Platinmünzen nach H. in die Geschäftsräume der E. GmbH, insgesamt 34mal; zudem übergab der Angeklagte dem R. die zugehörigen unter der W. GmbH ausgestellten Scheinrechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 3.781.495,82 €. Im Gegenzug erhielt der Angeklagte „regelmäßig“ (UA S. 31) Goldmünzen im Wert der Platinmünzen zuzüglich Umsatzsteuer. Anschließend veräußerte er „einen Großteil“ (UA S. 31) der Goldmünzen im Namen der El. , einer weiteren in die Kreislaufgeschäfte eingebundenen Gesellschaft, deren faktischer Geschäftsführer S. war, an im Inland ansässige Goldhändler. Die Goldhändler überwiesen den Kaufpreis auf ein Konto der El. . Für seine Beiträge entlohnte S. den Angeklagten mit einem Betrag von insgesamt 22.920 €.

4            B.            ließ mithilfe der Buchhalterin F.            in den 13 im Zeitraum vom 10. April 2019 bis zum 9. April 2020 elektronisch abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für die A.            GmbH & Co. KG Holding zu Unrecht die Vorsteuer aus den genannten 34 und zehn weiteren Scheinrechnungen der W.

GmbH in Höhe von insgesamt 4.832.039,73 € geltend machen. Das Finanzamt stimmte den Steueranmeldungen jeweils zu (Fälle 1 bis 13 der Urteilsgründe). S.            unterließ es als Geschäftsführer der W.            GmbH entgegen § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, die fünf Umsatzsteuervoranmeldungen für die Quartale im Besteuerungszeitraum 2019 sowie Januar bis März 2020 abzugeben. Auf diese Weise hinterzog S.            insgesamt 6.631.474,88 € an Umsatzsteuer (Fälle 14 bis 18 der Urteilsgründe).

5            b) Das Landgericht hat davon abgesehen, die Einziehung in Höhe des Wertes (§ 73c Satz 1 StGB) des vom Angeklagten entgegengenommenen Goldes anzuordnen: Er habe die Verfügungsgewalt über das Gold jeweils vor Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und damit nicht „durch“ die 13 Taten (§ 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB) erlangt. Eine etwaige Steuerersparnis durch Verringerung von Umsatzsteuerzahllasten habe allein die „E.            GmbH“ (UA S. 67 f.) erzielt. Das Gold sei auch kein Entgelt für die Gehilfenbeiträge des Angeklagten und damit kein Tatlohn.

6            2. Die Revision ist unbegründet.

7            a) Die Revisionsbeschränkung auf die unterbliebene Einziehung ist wirksam.

8            aa) Grundsätzlich ist die isolierte Anfechtung der Einziehungsanordnung möglich, ohne dass dies den Strafausspruch berührt. Denn die Nebenfolge der Einziehung ist weder eine Strafe noch eine strafähnliche Maßnahme. Der Beschränkung steht nicht entgegen, dass die Höhe des abzuschöpfenden Erlangten

(der „Tatbeute“) auf Seiten des verletzten Steuerfiskus dem Schadensumfang entspricht, den die Tatbeteiligten durch das rechtswidrige Geltendmachen von Vorsteuerguthaben und deren anschließende Auszahlung bewirkten. Der Schadensumfang ist zwar zugleich regelmäßig ein bestimmender Strafzumessungsgrund (§ 267 Abs. 3 Satz 1 StPO), die Feststellung des Schadensausmaßes also in diesem Sinne „doppelrelevant“. Einziehungsanordnung und Strafzumessung lassen sich dennoch jeweils „losgelöst“ voneinander prüfen, auch wenn die zugehörigen und stets der revisionsgerichtlichen Überprüfung unterfallenden Feststellungen beiden Entscheidungsteilen gleichermaßen zugrunde liegen und eine Fehleridentität möglich ist (vgl. BGH, Beschluss vom 19. September 2023 – 1 StR 281/23 mwN; vgl. aber auch BGH, Urteil vom 6. Dezember 2023 – 2 StR 471/22 Rn. 41 f.). Anders verhält es sich, wenn die Feststellungen zum Schadens- oder Verkürzungsumfang derart rudimentär sind, dass sich weder Strafzumessung noch Einziehung sinnvoll überprüfen lassen (vgl. BGH, Urteil vom 24. Januar 2024 – 1 StR 218/23 Rn. 15, 10).

9           bb) Zwar fehlen Feststellungen zum Umfang der sich in den 13 Fällen aus den unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen ergebenden Vorsteuerguthaben und dazu, ob das Finanzamt die Vorsteuerüberhänge tatsächlich auszahlte. Aber der durch die Gehilfenbeiträge des Angeklagten mitbewirkte Umfang der Steuerhinterziehung zugunsten der A.           GmbH & Co. KG Holding (entweder in Form der nicht gerechtfertigten Steuervorteilserlangung oder aber der Steuerverkürzung), nämlich die Vorsteuerbeträge aus den vom Angeklagten übergebenen 34 Scheinrechnungen, sind beziffert; auf dieser Grundlage war dem Landgericht eine rechtsfehlerfreie Strafzumessung möglich.

10           Auch die Bedenken gegen die Annahme von Tatmehrheit (§ 53 StGB) der Fälle 14 bis 18 der Urteilsgründe zu den jeweils entsprechenden Besteuerungszeiträumen in den Fällen 1 bis 13 der Urteilsgründe sind zurückzustellen. Diese

Bedenken beruhen darauf, dass hinsichtlich der Fälle 14 bis 18 der Urteilsgründe keine gesonderten Gehilfenbeiträge des Angeklagten (§ 27 Abs. 1 StGB) ersichtlich sind, er also Fall 1 auf der einen und Fall 14 auf der anderen Seite, Fälle 2, 3 und 4 auf der einen sowie Fall 15 auf der anderen Seite, Fälle 5, 6 und 7 auf der einen sowie Fall 16 auf der anderen Seite, Fälle 8, 9 und 10 auf der einen sowie Fall 17 auf der anderen Seite und Fälle 11, 12 und 13 auf der einen sowie Fall 18 auf der anderen Seite durch dieselben Handlungen gleichermaßen gefördert haben dürfte. Nicht jeder Rechtsfehler im Schuldspruch berührt die Wirksamkeit der Revisionsbeschränkung (BGH, Urteil vom 24. Januar 2024 – 1 StR 218/23 Rn. 10 mwN). Die Änderung des Schuldspruchs ist dem Senat in jeglicher Hinsicht verschlossen.

11                    b) Das Ablehnen einer weitergehenden Einziehungsanordnung (§ 73 Abs. 1 Alternativen 1 und 2, § 73c Satz 1 StGB) hält sachlichrechtlicher Nachprüfung stand.

12                    aa) Die Voraussetzungen des § 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB sind nicht gegeben.

13                    (a) Das Tatbestandsmerkmal „durch die Tat“ (§ 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB) ist erfüllt, „wenn der Gegenstand in irgendeiner Phase des Tatablaufs in die Verfügungsgewalt des Täters übergegangen ist und ihm so aus der Tat unmittelbar etwas messbar zugutekommt. [...] Nach dem § 73 StGB-E zugrundeliegendem Bruttoprinzip sind alle Vermögenswerte, die einem Tatbeteiligten (oder Drittbeteiligten) aus der Verwirklichung des Tatbestands in irgendeiner Phase des Tatablaufs zugeflossen sind, in ihrer Gesamtheit abzuschöpfen“ (BT-Drucks. 18/9525, S. 62). Dabei sind – wie bei der Tatbestandsalternative des § 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB – Täter und Gehilfen gleichermaßen erfasst.

- 14 Der Wortlaut des § 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB setzt demnach Kausalität voraus: Der abzuschöpfende Vermögensvorteil, regelmäßig die Kehrseite des Taterfolgs, muss der Tathandlung – in zeitlicher Hinsicht – nachfolgen (insbesondere BGH, Beschlüsse vom 8. März 2023 – 1 StR 22/23, BGHR StGB § 73c Satz 1 Erlangtes 7 Rn. 10 und vom 8. Februar 2023 – 1 StR 376/22 Rn. 7, 11). „Aus der Verwirklichung des Tatbestands“ meint die Tatbegehung, nicht aber das Vorbereitungsstadium (vgl. auch § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB); jedenfalls das Versuchsstadium muss erreicht sein (vgl. BGH, Beschluss vom 1. Februar 2024 – 5 StR 93/23 Rn. 15). In diesem Sinne kann die Tatbeute nicht verteilt werden, bevor sie „eingefahren“ ist.
- 15 (b) Der Angeklagte erlangte die Verfügungsgewalt über das Gold zu einem Zeitpunkt, als der Haupttäter B. – über die gutgläubige Buchhalterin (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB) – noch nicht unmittelbar zur Abgabe der 13 Umsatzsteuervoranmeldungen ansetzte. Dazu musste erst der jeweilige Monat verstreichen (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 UStG). Bereits aus diesem Grund unterliegt der Wert des Goldes nicht der Vermögensabschöpfung aufgrund der nachfolgenden unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen der A. GmbH & Co. KG Holding.
- 16 (c) Zwar ließe sich erwägen, dass die Goldlieferungen der Anteil der ebenfalls an den Steuerstraftaten beteiligten C. , S. oder gegebenenfalls weiterer Hintermänner an den zunächst durch die A. GmbH & Co. KG Holding vom Finanzamt unbar vereinnahmten Vorsteuervergütungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 erster und zweiter Halbsatz, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 2 AO, § 18 Abs. 1 Satz 1, § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG; § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB) des jeweils vorangegangenen Monats waren. Aber auch dies rechtfertigt die Einziehung nicht.



- 17 (aa) Selbst wenn man annimmt, dass das Einbinden der A. GmbH & Co. KG Holding und nachfolgend der E. GmbH (vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 16. Mai 2023 – 1 StR 472/22 Rn. 2 und vom 4. September 2019 – 1 StR 579/18 Rn. 43) den erforderlichen Kausal- und Zurechnungszusammenhang nicht unterbricht („indirekter Vermögenszufluss“), muss feststehen, dass der übertragene Vermögensvorteil aus der illegalen, nicht aber aus einer legalen Einnahmequelle stammt (vgl. BGH, Urteil vom 28. November 2019 – 3 StR 294/19, BGHSt 64, 234 Rn. 39; Beschlüsse vom 17. Januar 2019 – 4 StR 486/18 Rn. 17 und vom 1. August 2019 – 4 StR 477/18 Rn. 15 aE). Offensichtlich erwarb die am Goldmarkt auftretende E. GmbH das Gold in einer Vielzahl von Einzelgeschäften jedenfalls nicht ausschließbar mit legalen Geldmitteln; in diesem Sinne lieferte sie das Gold aus ihrem täglichen nicht zwingend inkriminierten Bestand.
- 18 (bb) Anders wäre es gegebenenfalls dann, wenn die E. GmbH die ihr von der A. GmbH & Co. KG Holding überlassenen inkriminierten Buchgelder zum Erwerb des Goldes eingesetzt, in diesem Sinne also identifizierbares Buchgeld nachweisbar in die körperlichen Wertgegenstände umgewandelt hätte (vgl. BGH, Urteil vom 19. Oktober 2011 – 1 StR 336/11 Rn. 15 f.). Solches ist indes nicht festgestellt; tragfähige Feststellungen hierzu sind auch nicht von einem zweiten Rechtsgang zu erwarten.
- 19 (cc) Die Einziehung ist durch eine gegenständliche Betrachtungsweise geprägt (etwa BGH, Beschlüsse vom 19. September 2023 – 1 StR 281/23 unter 2. und vom 13. Januar 2022 – 1 StR 481/21 Rn. 7; BT-Drucks. 18/9525 S. 62: „Beim Erlangen im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB-E handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang.“). Mithin ist nicht ausschlaggebend, dass die E. GmbH dem C. oder S. über den Angeklagten die Verfügungsmacht über das Gold nur deswegen unentgeltlich verschaffen konnte, weil sie offensichtlich

an den ungerechtfertigten Vorsteuervergütungen partizipierte. Ebenso wenig ist im Rahmen des § 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB maßgeblich, dass die E. GmbH dem C. oder S. auch per Banküberweisungen deren Anteile hätte zukommen lassen können. Eine derart finanzielle oder wirtschaftliche Betrachtung sieht die Vermögensabschöpfung nach §§ 73 ff. StGB nicht vor.

20 (dd) Nach alledem lässt sich für die wirtschaftlichen Nutznießer der erschlichenen Vorsteuervergütungen bei nicht feststellbarer Kausalkette, also insbesondere bei Vorauszahlungen in Erwartung des Taterfolgs, die Vermögensabschöpfung ausschließlich über den Tatlohn (§ 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB) begründen. Dabei ist zu bedenken, dass eine Gesamtschuld nur zwischen den Tatbeteiligten, gegebenenfalls einschließlich etwaiger Drittbeteiligter, besteht, die den weitergereichten Vermögensvorteil „durch die Tat“ erlangt haben. Der Anspruch des Staates auf Abschöpfung des Tatlohns bleibt mithin von einer etwaigen erfolgreichen Inanspruchnahme eines anderen (vermögenden) Einziehungsbeteiligten (§ 73e Abs. 1 Satz 1 StGB; §§ 421 ff., 422 Abs. 1 Satz 1 BGB), hier der A. GmbH & Co. KG Holding und der E. GmbH, unberührt (vgl. BGH, Urteil vom 6. September 2023 – 1 StR 57/23 Rn. 27 mN; vgl. auch BGH, Beschluss vom 23. Februar 2024 – 5 StR 284/23 Rn. 19).

21 bb) § 73b StGB scheidet bereits deswegen aus, weil diese Vorschrift nur auf Drittbegünstigte, aber nicht auf die Tatbeteiligten („Täter und Teilnehmer“) anwendbar ist (BGH, Beschlüsse vom 8. Februar 2023 – 1 StR 376/22 Rn. 10; vom 1. Juni 2021 – 1 StR 133/21 Rn. 9 und vom 15. Januar 2020 – 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73b Abs. 1 Dritteinziehung 1 Rn. 17).

22 cc) Letztendlich erlangte der Angeklagte das Gold bei den 34 Lieferungen auch nicht „für“ die Tat (§ 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB).

- 23 (a) Diese Einziehungsalternative ist für sich genommen unverändert aus dem Verfallsrecht übernommen worden (vgl. Köhler, NStZ 2017, 497, 503). „Für die Tat“ sind Vorteile erlangt, die einem Beteiligten als Gegenleistung für sein rechtswidriges Handeln gewährt werden, jedoch nicht auf der Tatbestandsverwirklichung beruhen (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 8. Februar 2023 – 1 StR 376/22 Rn. 9; vom 7. Februar 2023 – 2 StR 67/22 Rn. 14 und vom 2. November 2022 – 3 StR 162/22 Rn. 12 f.; je mwN). Die in § 73 Abs. 1 StGB enthaltenen Alternativen „durch“ und „für“ schließen sich nach ständiger Rechtsprechung aller Strafsenate des Bundesgerichtshofs gegenseitig aus (vgl. etwa BGH, Beschlüsse vom 8. Februar 2023 – 1 StR 376/22 Rn. 9; vom 7. Februar 2023 – 2 StR 67/22 Rn. 14 und vom 7. Juni 2022 – 5 StR 331/21 Rn. 11; je mwN). Allein bei der Totalalternative des § 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB unterliegen auch im Vorfeld der Tatbegehung erlangte Vermögensvorteile (Vorauszahlungen) der Abschöpfung.
- 24 (b) Das Gold durfte der Angeklagte nicht behalten; er musste es auf Weisung der Hintermänner verwerten. Es sollte ihm mithin nicht zustehen und war nicht sein Entgelt für seine Gehilfenbeiträge. Die hier anzunehmende faktische, weit über einen bloß transitorischen Besitz hinausgehende Verfügungsmacht reicht damit für die Abschöpfung innerhalb der Tatbestandsvariante des § 73 Abs. 1 Alternative 2 StGB nicht aus. Es kommt darauf an, was dem Mittäter oder Gehilfen verbleiben soll (vgl. auch BGH, Urteil vom 27. Juni 2023 – 1 StR 374/22 Rn. 3, 13 f.: Nur der verbleibende Profit nach Verteilung des Goldes innerhalb der Tätergruppe kann als „für die Tat“ Erlangtes eingezogen werden).
- 25 dd) Soweit die A. GmbH & Co. KG Holding einen Anteil an den unberechtigten Vorsteuern mit Umsatzsteuer verrechnete (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG), erzielte allein sie mit dieser Ersparnis einen Vermögensvorteil (vgl. BGH,

Beschluss vom 16. Mai 2023 – 1 StR 472/22 Rn. 2). Diese ersparten Aufwendungen können im einziehungsrechtlichen Sinn nicht weitergereicht werden (§ 73b Abs. 2 StGB; st. Rspr.; BGH aaO; zuletzt BGH, Urteil vom 6. September 2023 – 1 StR 57/23 Rn. 25 mwN).

Jäger

Wimmer

Bär

Lepow

Weinhofer-Zeitler

Vorinstanz:

Landgericht München I, 06.03.2023 - 12 KLS 501 Js 2/23