

Umsatzsteuerhinterziehung

AO §§ 370 Abs. 1 Nr. 1, 168

Zur Abgrenzung versuchter von vollendeter Umsatzsteuerhinterziehung

BGH, Beschl. v. 23.07.2014 – 1 StR 196/14 (LG Augsburg)

Aus den Gründen: [3] **I.** Nach den Feststellungen des *LG* hat der Angekl. H. als Geschäftsführer der C. GmbH (nachfolgend: C.) durch die Einbindung der Gesellschaft in ein europaweit tätiges sog. Umsatzsteuerkarussell im Zeitraum von Oktober 2009 bis April 2012 zugunsten der C. eine Verkürzung von Umsatzsteuer in einer Gesamthöhe von 8.105.555,09 Euro bewirkt. Die Gesellschaft war in ein im Wesentlichen von belgischen Hintermännern gesteuertes Umsatzsteuerkarussell regelmäßig als sog. Buffer in einer sich über mehrere Glieder erstreckenden Lieferkette von Software- und Hardware-Artikeln eingebunden.

[4] Der Angekl. S. war als Mitarbeiter der D., einer Hauptabnehmerin der C. in der dem Karussell zugrunde liegenden Lieferkette, tätig. Durch das Einstellen von Rechnungen der C. in die Buchhaltung der D. sowie der sich daran anschließenden Geltendmachung von Vorsteuer aus diesen Rechnungen bewirkte der Angekl. S. für den Zeitraum zwischen März 2009 und April 2012 eine Hinterziehung von Umsatzsteuern zugunsten der D. in Höhe von 6.777.209,15 Euro.

[5] Auf der Grundlage dieser Feststellungen hat das *LG* die beiden Bf. jeweils wegen Steuerhinterziehung in der vorstehend genannten Anzahl von Fällen verurteilt. Dabei ist es ersichtlich jeweils von vollendeten Taten ausgegangen.

[6] **II.** Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen bezüglich beider Angekl. diese Schuldsprüche nicht. Das *LG* hat weder ausdrücklich festgestellt, ob die in den einzelnen Tatzeiträumen zu Unrecht zugunsten der beiden Gesellschaften geltend gemachten Vorsteuern zu einer Steuervergütung (§ 168 S. 2 AO) oder zu einer Zahllast (§ 168 S. 1 AO) der Unternehmen geführt haben, noch lässt sich dies dem Gesamtzusammenhang des Urteils entnehmen. Von dem Vorliegen einer Steuervergütung oder einer Zahllast hängt aber ab, ob die Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) – hier von Umsatzsteuer – vollendet ist oder diese lediglich das Versuchsstadium erreicht hat. (...)

Insolvenzverschleppung

InsO § 15a Abs. 4

Der faktische Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann Täter einer Insolvenzverschleppung nach § 15a Abs. 4 InsO sein. (amtl. Leitsatz)

BGH, Beschl. v. 18.12.2014 – 4 StR 323/14 und 4 StR 324/14 (LG Dortmund)

Anmerkung: I. Entscheidungskontext. Der 4. Strafsenat des *BGH* überträgt in den vorliegenden Beschl. erwartungsgemäß die ständige Rechtsprechung des *Gerichts* zur Figur des faktischen Geschäftsführers auf das seit Ende 2008 rechtsformneutral ausgestaltete Delikt der Insolvenzverschleppung, § 15a Abs. 4 InsO. Dies wurde erforderlich, da als Folge des MoMiG¹ der Kreis tauglicher Täter vom »Geschäftsführer« bzw. »Mitglied des Vorstands« (beispielhaft § 84 Abs. 1 Nr. 2

GmbHG a.F.; § 401 Abs. 1 Nr. 2 AktG a.F.)² in »Mitglieder des Vertretungsorgans« geändert wurde. Zweck dieser Neuregelung war das Bestreben, die systematisch dem Insolvenzrecht zugehörige Insolvenzantragspflicht zentral zu normieren und wortgleich zu erfassen.³

II. Entscheidungskritik. Angesichts dieser bloß formalen Intention fällt auch die Begründung des *Senats* denkbar knapp aus. Neben dem fehlenden gesetzgeberischen Willen zur Einschränkung der bis dato geltenden Rechtsprechung argumentiert der *Senat*, »Mitglieder des Vertretungsorgans« einer GmbH seien der Geschäftsführer, »dem nach ständiger Rechtsprechung der faktische Geschäftsführer gleichsteht.«⁴ Überzeugen kann dies in Anbetracht der offenkundigen Redundanz nicht, ist es doch gerade die Frage, ob auch derjenige, der die Geschäftsführung im Einverständnis der Gesellschafter ohne förmliche Bestellung faktisch übernommen hat oder gegenüber dem eingetragenen Geschäftsführer eine überragende Stellung einnimmt,⁵ »Mitglied des Vertretungsorgans« ist. Trotz der Kürze der vorliegenden Begründung scheint die hinter dieser Rechtsprechung stehende Problematik hervor. Der Geschäftsführer ist »Mitglied des Vertretungsorgans«, der faktische Geschäftsführer steht diesem lediglich gleich, eine klassische Analogie. Dem entspricht es auch, wenn der Ursprung dieser Ausweitung in kriminalpolitischen Erwägungen zu finden ist.⁶ Mit der Beschränkung des Täterkreises in § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 InsO können nur Organwalter als Täter erfasst werden. Würde man den nicht bestellten, aber faktisch die Geschicke der Gesellschaft Lenkenden nicht erfassen, bestünde die Gefahr von Strafbarkeitslücken, da dieser mangels formeller Eigenschaft als Organwalter kein tauglicher Täter wäre und eine Strafbarkeit wegen Beihilfe regelmäßig an der vorsätzlichen Haupttat des Strohmann-Geschäftsführers scheitern würde.

III. Die zweifelhafte Figur des faktischen Geschäftsführers. Unbesehen dieses, unzweifelhaft auch für die Neuregelung der Insolvenzverschleppung zutreffenden, Bestrebens der Rechtsprechung, auch bei Umgehungssachverhalten gerechte Ergebnisse zu erzielen, stieß die Figur des faktischen Geschäftsführers seit jeher auf Widerspruch. Zugegebenermaßen ambivalent ist dabei ein Verweis auf die explizite Regelung einer unwirksamen Bestellung in § 14 Abs. 3 StGB,⁷ da § 14

1 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen.

2 Und heute noch in § 82 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 GmbHG, auf welche die Rspr. zum faktischen Geschäftsführer in BGHSt 46, 62 = StV 2000, 499 ausgedehnt wurde.

3 BT-Drs. 16/6140, S. 55.

4 So auch *Bittmann* WjJ 2014, 177 (180); *Brandl/Brand* NZI 2010, 712 (714); *Fleischer* GmbHHR 2011, 337 (340); *Graf/Jäger/Wittig/Otte*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011, § 15a InsO Rn. 23; *Müller-Gugenberger/Bieneck/Richter*, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2011, § 84 Rn. 27; *SSW-StGB/Bosch*, 2. Aufl. 2014, § 14 Rn. 21 und inzident BGH StV 2014, 292. A.A. *Bergmann* NZWiSt 2014, 81 (84); *Hefendehl* ZIP 2011, 601 (605); *Krefl/Ransiek*, Insolvenzordnung, 7. Aufl. 2014, § 15a Rn. 40; *Popp* Jura 2012, 618 (625).

5 So die Definitionsmerkmale des faktischen Geschäftsführers, vgl. BGHSt 3, 32 (37); 6, 314 (316); 21, 101 (103 ff.); 31, 118 (122); 46, 62 (64 f.) = StV 2000, 499 (500); 47, 318 (324 f.) = StV 2002, 542 (545).

6 BGHSt 21, 101 (105); *Hefendehl* ZIP 2011, 601 (604); *Kohlmann*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des GmbH-Geschäftsführers, 1990, Rn. 13; *Scholz/Tiedemann/Rönnau*, GmbHG, 11. Aufl. 2014, Vor § 82 Rn. 33.

7 So aber mit entsprechend unterschiedlicher Zielrichtung *Michalski/Dannecker*, GmbHG, Bd. 2, 2. Aufl. 2010, § 82 Rn. 45; *MK-StGB/Kietzel/Hobmann*, Bd. 6/1, 2010, § 82 Rn. 41; *Scholz/Tiedemann/Rönnau* (Fn. 6), § 84 Rn. 18; *Ulmer/Ransiek*, GmbHG, Bd. III, 2008, Vor § 82 Rn. 59.

StGB auf das Delikt der Insolvenzverschleppung ebenso wenig anwendbar ist, wie diese Norm als Ausdruck einer allgemeinen gesetzgeberischen Wertentscheidung begriffen werden kann. Überzeugender ist hingegen der Einwand, dass der Begriff des Geschäftsführers im Regelungszusammenhang des GmbHG zu sehen ist, weshalb auch die bestehende Weite des Begriffs einer teleologischen Extension nicht den Boden bereiten kann.⁸ Zudem führt die Erstreckung der Geschäftsführerondertatbestände auf den faktischen Geschäftsführer tatsächlich zu einer Haftungsverdoppelung, wenn die herrschende Meinung neben diesem auch den Strohmann-Geschäftsführer als möglichen Täter betrachtet,⁹ damit ihr Leitkriterium der tatsächlichen Machtausübung preisgibt und letzten Endes nach Art einer Rosinentheorie entscheidet.¹⁰ Diese Friktion wird, was bisher nicht gesehen wurde, noch an anderer Stelle virulent. Die Figur des faktischen Geschäftsführers basiert auf dem Auslegungsmodell der tatsächlichen Betrachtungsweise.¹¹ Dieses Modell wird von der ganz herrschenden Meinung bei der Bestimmung von Statusmerkmalen, wie der Arbeitgeber- oder Schuldner-eigenschaft, verworfen. Anders als diese Eigenschaften kann diejenige des Geschäftsführers aber nicht kraft Autonomie beliebig erworben werden, sondern bedarf eines Bestellungsaktes, vgl. § 6 Abs. 3 GmbHG.¹² Und während bspw. die Inpflichtnahme des Arbeitgebers diesen zum Sonderpflichtigen erhebt, ist nur derjenige Geschäftsführer sonderpflichtig, dem diese Stellung eingeräumt wurde. Der Figur des faktischen Geschäftsführers ist im Bereich der (wenigen verbliebenen) Geschäftsführerondertatbestände nicht zu folgen.

Der Stab ist über dem faktischen Geschäftsführer, angesichts der neuen Regelung des § 15a Abs. 1, 4 InsO, sowie damit in der Literatur teils geäußelter Differenzierungsmöglichkeiten,¹³ jedoch noch nicht gebrochen. Der Wortlaut der Norm eröffnet mit seiner Bezugnahme auf den technischen Begriffsinhalt der Organwalter einer juristischen Person allerdings noch weniger Spielraum, als er dem Begriff des Geschäftsführers innewohnt.¹⁴ Und dem potentiellen Recht oder gar der Pflicht des faktischen Organwalters einen Insolvenzantrag zu stellen, kommt auf strafrechtlichem Boden nicht die geringste Bedeutung zu, solange § 15a InsO hierauf nicht Bezug nimmt. Das Recht einen Antrag zu stellen begründet allenfalls die Möglichkeit zur Pflichterfüllung, fundiert eine solche jedoch nicht. Ein jeder Schuldner ist rechtlich dazu verpflichtet, seine Verbindlichkeiten zu erfüllen. Strafbar ist die schlichte Nichterfüllung hingegen nicht.¹⁵ Entscheidende Bedeutung erlangt an dieser Stelle die Gesetzesbegründung. Allerdings nicht bezüglich der auch vom *Senat* in Bezug genommenen Aussage, die bisherige Rechtsprechung zum faktischen Geschäftsführer werde nicht berührt.¹⁶ Auch der Gesetzgeber kann eine gegen Art. 103 Abs. 2 GG verstoßende Rechtsprechung nicht durch schlichte Untätigkeit retten. Wollte er dies, müsste er den hierfür einzig zulässigen Weg wählen und eine den faktischen Organwalter betreffende Sonderregelung schaffen. Tragend wird vielmehr die erstmalige Einbeziehung von Auslandsgesellschaften in den Anwendungsbereich der Insolvenzverschleppung. Denn ob es sich bei dieser um eine juristische Person handelt, ist ebenso nach dem Recht des Gründungsstaates zu bemessen,¹⁷ wie die Frage, ob der Beschuldigte Mitglied deren Vertretungsorgans ist. Lässt die ausländische Rechtsordnung eine faktische Organstellung genügen,¹⁸ be-

gründete dies die Strafbarkeit des Beschuldigten als Täter. Ein Argument für die faktische Betrachtungsweise kann hieraus aber nur hergeleitet werden, wenn von einer dynamischen Verweisung¹⁹ ausgegangen wird. Dann ist es aber zwingend, einen Inlandssachverhalt auch unter Anwendung des deutschen Gesellschaftsrechts zu beurteilen. Dieses erfordert die Vornahme eines formellen Bestellungsaktes.

IV. Fazit. Die Beschlüsse des *4. Senats* können damit weder in ihrer Begründung noch in ihrem Ergebnis überzeugen. Die schlichte Übertragung der Figur des faktischen Geschäftsführers auf die neue, rechtsformunabhängige Regelung des § 15a Abs. 4 InsO verkennt nicht nur die engere, weil technisch eindeutige, Fassung des Täterkreises, sondern den seit jeher bestehenden Umstand, dass bloße faktische Macht zu wenig ist, um über den Gedanken der Übernahmeverantwortung eine Sonderpflichtenstellung zu begründen. Die durch Umgehungssachverhalte geschaffenen Strafbarkeitslücken können nur geschlossen werden, indem der Gesetzgeber § 15a Abs. 4 InsO auf faktische Organwalter ausdehnt oder eine dem § 14 StGB vergleichbare Analogieeröffnungsnorm schafft.²⁰

Wiss. Mit. Dr. Tobias Ceffinato, Bayreuth.

Anfechtung der Geldstrafenzahlung im Insolvenzverfahren

StPO § 459; InsO § 133 Abs. 1

Begleitet der Schuldner im Wissen um seine Zahlungsunfähigkeit eine Geldstrafe, kann die Vorsatzanfechtung durchgreifen, wenn die Strafvollstreckungsbehörde über die ungünstige Vermögenslage des Schuldners unterrichtet ist. (amtl. Leitsatz)

BGH, UrT. v. 10.07.2014 – IX ZR 280/13 (LG Ingolstadt)

Tatbestand: [1] Der Kl. ist Verwalter in dem auf den Eigenantrag v. 19.05.2009 über das Vermögen des [Schuldners] am 29.05.2009 eröffneten Insolvenzverfahren.

- 8 Hanft, Strafrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Einmann-GmbH, 2006, S. 178; Kreft/Ransiek (Fn. 4), § 15a InsO Rn. 40.
- 9 BGHSt 47, 318 (325 f.) = StV 2002, 542 (545); KK-OWiG/Rogall, 4. Aufl. 2014, § 9 Rn. 47; Rönnau NStZ 2003, 525 (527).
- 10 So bereits Ransiek, Unternehmensstrafrecht, 1996, S. 96. Ihm folgend Ceffinato, Legitimation und Grenzen der strafrechtlichen Vertreterhaftung nach § 14 StGB, 2012, S. 82.
- 11 LK-StGB/Schünemann, 12. Aufl. 2007, § 14 Rn. 23.
- 12 Vgl. Ceffinato (Fn. 10), S. 83. Auf strafrechtliches Terrain kann deshalb auch die rein zivilrechtliche Argumentation *Fleischers* GmbHR 2011, 337 (340), wonach bereits durch die tatsächliche Leitung eine *Sonderverbindung* begründet werden kann, nicht übertragen werden. Zu weit demzufolge auch *Hefendehl* ZIP 2011, 601 (604 f.), der entgegen seinen selbst aufgestellten Prämissen bei § 15a InsO aus der tatsächlichen Machtposition eine Garantensposition des faktischen Geschäftsführers herleitet. Vgl. umfassend hierzu Ceffinato (Fn. 10), S. 238 ff.
- 13 SSW-StGB/Bosch (Fn. 4), § 14 Rn. 21.
- 14 Dies über Gebühr betonend Bergmann NZWiSt 2014, 81 (84); Popp Jura 2012, 618 (625).
- 15 Gallas, Beiträge zur Verbrechenslehre, 1968, S. 1 (8); Popp, Gläubigerschädigung, 2014, S. 111.
- 16 BT-Drs. 16/6140, S. 56.
- 17 EuGH Slg. 1999, I-1459 (Centros); Slg. 2002, I-9919 (Überseering); Slg. 2003, I-10155 (Inspire Art). Übernommen durch BGH wistra 2010, 268 (269).
- 18 Vgl. etwa *Fleischer* GmbHR 2011, 337 (340).
- 19 Zutr. Bittmann NStZ 2009, 113 (114).
- 20 Vgl. den Vorschlag bei Ceffinato (Fn. 10), S. 388 f.