

HRRS-Nummer: HRRS 2014 Nr. 623

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2014 Nr. 623, Rn. X

BGH 1 StR 577/13 - Beschluss vom 6. Februar 2014 (LG Essen)

Steuerhinterziehung durch Goldgeschäfte (Umsatzsteuer; Vorsteuer; Voranmeldung; Unternehmer; Hinterziehungsvorsatz: unbeachtlicher Irrtum über den Kausalverlauf; unmittelbares Ansetzen zum Versuch bei Übergabe von Unterlagen an den Steuerberater); Beihilfe; Auffangrechtserwerb (Rückgewinnungshilfe).

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 AO; § 41 Abs. 2 AO; § 168 Satz 1 AO; § 2 Abs. 1 UStG; § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG; § 15 UStG; § 18 UStG; § 27 StGB; § 15 StGB; § 16 Abs. 1 StGB; § 111i Abs. 2 StPO; § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Zwar muss vom Vorsatz auch der Kausalverlauf umfasst sein. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs genügt es hierfür jedoch, dass die Vorstellungen des Täters dem tatsächlichen Geschehensablauf im Wesentlichen entsprechen. Abweichungen des tatsächlichen vom vorgestellten Kausalverlauf sind für die rechtliche Bewertung bedeutungslos, wenn sie sich innerhalb der Grenzen des nach allgemeiner Lebenserfahrung Voraussehbaren halten und keine andere Bewertung der Tat rechtfertigen. Ob aber bei Beauftragung einer weiteren Person der Taterfolg der Steuerverkürzung dadurch eintritt, dass diese auftragsgemäß für den Täter eine unrichtige Steueranmeldung abgibt, bei der die angemeldete Steuer durch einen nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzug sogleich wieder vollständig bzw. weitestgehend kompensiert wird, oder dadurch, dass die beauftragte Person abredewidrig die Steueranmeldung überhaupt nicht abgibt, beeinflusst die Bewertung der Tat als Steuerhinterziehung nicht (vgl. für Fälle der Beihilfe BGHSt 58, 218, 222).

2. Ob es einen erheblichen Unterschied darstellt, dass der Steuerberater nach den Vorstellungen des Angeklagten für einen Anmeldezeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung einreichen sollte, die sogar auf eine Steuervergütung gerichtet war, so dass die Festsetzungswirkung der Steueranmeldung erst mit der Zustimmung der Finanzbehörde eintreten konnte, bedarf keiner abschließenden Entscheidung.

3. Bezieht der Täter notwendige Beiträge eines Tatmittlers in seinen Plan ein, so liegt ein unmittelbares Ansetzen des Täters zur Tat schon dann vor, wenn er seine Einwirkung auf den Tatmittler abgeschlossen hat. Es ist also nicht erforderlich, dass der Tatmittler seinerseits durch eigene Handlungen zur Tat ansetzt. Ein unmittelbares Ansetzen ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Tatmittler in der Vorstellung entlassen wird, er werde die tatbestandsmäßige Handlung nun in engem Zusammenhang mit dem Abschluss der Einwirkung vornehmen. Demgegenüber fehlt es hieran, wenn die Einwirkung auf den Tatmittler erst nach längerer Zeit wirken soll oder wenn ungewiss bleibt, ob und wann sie einmal Wirkung entfaltet. In diesen Fällen beginnt der Versuch erst dann, wenn der Tatmittler, dessen Verhalten dem Täter über § 25 Abs. 1 StGB zugerechnet wird, seinerseits unmittelbar zur Tat ansetzt. Entscheidend für die Abgrenzung ist daher, ob nach dem Tatplan die Handlungen des Täters schon einen derartigen Angriff auf das geschützte Rechtsgut enthalten, dass es bereits gefährdet ist und der Schaden sich unmittelbar anschließen kann, oder ob die Begründung einer solchen Gefahr dem noch ungewissen späteren Handeln des Tatmittlers überlassen bleibt (vgl. BGH aaO, BGHSt 43, 177, 180 mwN).

4. Wird ein Steuerbüro mit der selbstständigen Erstellung der gesamten Buchführung eines Unternehmens und der Einreichung der Steueranmeldungen beauftragt, stellt sich die datenmäßige Erfassung und Verbuchung der Belege sowie die Erstellung des falschen Zahlenwerks für die später abzugebende Umsatzsteuervoranmeldung noch als Vorbereitungshandlung für die vom mittelbaren

Täter beabsichtigte Steuerhinterziehung dar. Die Aufbereitung der Daten ist eine weitere Prüfungsstufe, die der in der Einreichung der Steuererklärung bei den Finanzbehörden liegenden tatbestandsmäßigen Handlung vorgeschaltet ist (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 12). So verhält es sich aber nicht, wenn es zwischengeschalteter buchungstechnischer Abläufe, die irgendwann in der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen münden sollten, nicht mehr bedurfte.

5. Zwar kann auch ein "Strohmann" Unternehmer und Leistender im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein (vgl. BGHSt 58, 218, 233 f.). Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn die Geschäfte des "Strohmanns" lediglich zum Schein getätigt werden, d.h. wenn beide Vertragsparteien einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem "Hintermann" eintreten sollen (vgl. § 41 Abs. 2 AO; BGH aaO mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und des Bundesfinanzhofs). Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass derjenige, mit dem oder in dessen Namen das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, selbst keine eigene - ggf. auch durch Subunternehmer auszuführende - Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will (BGH aaO). Zu beachten bleibt indes ggf. die Steuerpflicht aus § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG.

6. Zwar kann auch der Steuerfiskus Verletzter im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB sein (vgl. BGH wistra 2001, 96). Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist jedoch, dass das Gericht nur deshalb nicht auf Verfall, Verfall von Wertersatz oder erweiterten Verfall erkennen kann, weil Ansprüche eines Verletzten im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB entgegenstehen. Diese Vorschrift hindert eine Verfallsentscheidung somit nur dann, wenn der Täter oder Teilnehmer "aus der Tat" einen Vermögensvorteil erlangt hat und Gegenansprüche eines Verletzten bestehen; das "für die Tat" Erlangte unterliegt dem Verfall hingegen ohne Rücksicht auf Ansprüche Verletzter (BGH wistra 2014, 57). "Aus der Tat" erlangt sind diejenigen Vermögenswerte, die dem Täter oder Teilnehmer unmittelbar aus der Verwirklichung des Tatbestandes selbst in irgendeiner Phase des Tatablaus zugeflossen sind, insbesondere also die Beute.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Essen vom 3. Juni 2013 hinsichtlich der Feststellungen nach § 111i Abs. 2 StPO aufgehoben; diese Feststellungen entfallen.
2. Die weitergehenden Revisionen werden verworfen.
3. Jeder Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten A. wegen versuchter Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und vier Monaten verurteilt. Den Angeklagten O. hat es wegen Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung und wegen zweier Fälle der Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sieben Monaten verurteilt. Zudem hat es festgestellt, dass gegen den Angeklagten A. wegen eines Geldbetrages in Höhe von 10.000 Euro und gegen den Angeklagten O. wegen eines Geldbetrages in Höhe von 7.000 Euro lediglich deshalb kein Verfall von Wertersatz angeordnet wird, weil Ansprüche des Verletzten entgegenstehen. Gegen dieses Urteil wenden sich die Angeklagten mit ihren Revisionen, mit denen sie die Verletzung materiellen Rechts rügen. Die Rechtsmittel haben in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen sind sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

1. Das Landgericht hat Folgendes festgestellt:

a) Der gesondert verfolgte R. und weitere Personen hatten sich im Laufe des Jahres 2009 zu einer Gruppe zusammengeschlossen, die sich mit dem Goldhandel beschäftigte. Gemeinsam mit weiteren Beteiligten betrieben die Mitglieder der Gruppe arbeitsteilig und in wechselnden Rollen in großem Umfang Handelsgeschäfte mit Gold. Wirtschaftliches Ziel war es dabei nicht, durch den An- und Verkauf von Gold

Gewinnmargen zu erzielen. Vielmehr hatten die Gruppenmitglieder die unberechtigte Einverleibung von Umsatzsteuern im Auge, was sie durch den steuerfreien Erwerb von Gold und dessen anschließende Veräußerung unter gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer erreichen wollten (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 [i.V.m. Abs. 5 Satz 1] UStG trat erst zum 1. Januar 2011 in Kraft, BGBl. 2010 I, S. 1768). Zu diesem Zweck kauften die Gruppenmitglieder zum Teil Altgold "schwarz", d.h. ohne Rechnung zum Nettopreis, im Übrigen "legal" umsatzsteuerfrei Anlagegold i.S.v. § 25c Abs. 2 UStG. Um einen Weiterverkauf auch des Anlagegoldes unter Ausweis von Umsatzsteuer zu ermöglichen, verunreinigten sie das angekaufte Anlagegold durch Einschmelzung und Herstellung von Legierungen, so dass die Umsatzsteuerfreiheit entfiel. Sie verkauften es danach in dieser Form unter gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer an Edelmetallhändler und Goldscheideanstalten weiter. Die Empfänger zahlten als Kaufpreis jeweils den Bruttobetrag einschließlich Umsatzsteuer aus.

Aus diesen Geschäften erwirtschafteten die Gruppenmitglieder auf zwei verschiedenen Wegen einen "Gewinn". 4 Teilweise unterließen sie es pflichtwidrig, nach der Veräußerung die ihnen gutgeschriebene Umsatzsteuer gegenüber den Finanzbehörden anzumelden und an diese abzuführen. In solchen Fällen reichten sie keine Umsatzsteuervoranmeldungen ein. Im Übrigen gaben sie zwar Umsatzsteuervoranmeldungen ab, machten aber für den Erwerb des Goldes unberechtigt tatsächlich nicht entstandene Vorsteuerbeträge geltend. Die auf diese Weise nicht festgesetzte und damit "unterschlagene" Umsatzsteuer bildete den "Gewinn" der Gruppe und spiegelbildlich den der öffentlichen Hand entstandenen Steuerschaden.

Die "führenden" Mitglieder der Gruppe bedienten sich für die Einlieferungen von Gold an Scheideanstalten oder Edelmetallhändler einer Vielzahl von wechselnden Mittelsmännern, sog. Soldaten. Diese "Soldaten", die vom engeren Kreis um die "führenden" Mitglieder der Gruppe angeworben, instruiert und überwacht wurden, hatten ein Gewerbe anzumelden und auf den eigenen Namen Gold einzuliefern. Eigentümer und tatsächliche Verkäufer des jeweils einzuliefernden Goldes waren jedoch nicht die "Soldaten", sondern die Hintermänner. Die "Soldaten" gaben für die Einlieferungen nur "papiermäßig" ihren Namen her. 5

Nach den erfolgten Einlieferungen hatten die "Soldaten" regelmäßig entweder inhaltlich falsche 6 Umsatzsteuervoranmeldungen oder gar keine Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben. Diejenigen "Soldaten", die keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben sollten, wurden auch "schwarze Soldaten" genannt. Diese "schwarzen Soldaten" sollten in der Regel für einen Zeitraum von nicht mehr als 45 Tagen für die Gruppierung tätig werden und anschließend in den Irak zurückkehren, um so Spuren zu verwischen und den Zugriff der Strafverfolgungsbehörden zu erschweren. Diejenigen "Soldaten", die nicht in den Irak zurückkehren wollten, wurden auch "weiße Soldaten" genannt und sollten regelmäßig Umsatzsteuervoranmeldungen bei dem zuständigen Finanzamt abgeben. Um die Zahllast von Umsatzsteuern gegenüber dem Finanzamt gering zu halten, buchten sie regelmäßig hohe Vorsteuerbeträge in Form von Scheinrechnungen anderer "Soldaten" in ihre eigene Buchführung ein. Auch die "weißen Soldaten" sollten nur für einen kurzen Zeitraum mit ihrem Gewerbe tätig werden, um so die Aufdeckung durch die Finanzbehörden zu erschweren.

Weil die "Soldaten" immer nur kurzfristig eingesetzt werden konnten, benötigte die Gruppierung eine Vielzahl von 7 Personen für die Anmeldung eines Gewerbes. Um die Vertrauenswürdigkeit dieser oft wechselnden Personen sicherstellen zu können, beschäftigte die Gruppierung sog. Bürgen. Diese "Bürgen" sollten dafür verantwortlich sein, dass die "Soldaten" ihre Aufgabe ordnungsgemäß erfüllten und nicht mit dem "anvertrauten" Geld untertauchten.

Neben den "Bürgen" und "Soldaten" benötigte die Gruppierung noch Personen, die die Einlieferungen bei den 8 Scheideanstalten und Edelmetallhändlern vornahmen und bei Barzahlung das erhaltene Geld zu den Hintermännern transportierten. Diese Personen waren notwendig, weil den jeweiligen "Soldaten" oft nicht das für die Übergabe der erheblichen Mengen an Gold und Bargeld benötigte Vertrauen entgegengebracht wurde. Sie wurden "Läufer" oder "Fahrer" genannt und hatten wegen bestehender Verwandtschaft oder Freundschaft eine "hohe Vertrauensstellung" gegenüber den Hintermännern.

b) Der Angeklagte A. meldete im August 2010 ein Gewerbe für den An- und Verkauf von Edelmetallen an, um für 9 die Gruppierung als "Soldat" tätig werden zu können. In der Folgezeit fuhr er mit den nicht identifizierten "E." und "D." hauptsächlich nach Berlin, lieferte dort auf seinen Namen Gold ein und unterschrieb die dazu erforderlichen Rechnungen und Quittungen. Um die durch die Goldverkäufe ausgelöste Umsatzsteuerzahllast gegenüber dem Finanzamt gering zu halten, erhielt er von dem Angeklagten O. einmal ein Paket Rechnungen über vermeintliche Goldeinkäufe bei der Firma J. des K., die er seinem Steuerberater übergeben sollte, damit dieser die Rechnungen umsatzsteuermindernd in die Buchführung einbringen konnte.

Die von dem Angeklagten A. ausgestellten Rechnungen für Goldverkäufe (Ausgangsrechnungen) waren jeweils "nicht leistungshinterlegt", weil nicht er, sondern die jeweiligen Hintermänner tatsächliche Verkäufer des Goldes waren. Die an ihn gerichteten und von K. für das angekaufte Gold ausgestellten Rechnungen (Eingangsrechnungen) waren ebenfalls "nicht leistungshinterlegt", weil auch K. nur "Soldat" des Systems war und selbst kein Gold an den Angeklagten A. verkauft hatte. Er war ebenso wie die anderen "Soldaten" nur "papiermäßig" Eigentümer und Verkäufer des an den Angeklagten "verkauften" Goldes. K. gab nur eine auf einen Vergütungsbetrag lautende Umsatzsteuervoranmeldung ab, der das Finanzamt nicht zustimmte; im Übrigen reichte er keine Umsatzsteuervoranmeldungen ein. 10

Der Angeklagte A. erhielt von dem nicht näher identifizierten "E." für seine Tätigkeit als "Soldat" mindestens 10.000 Euro. Er beging folgende Taten: 11

aa) Für den Monat Oktober 2010 übergab er seinem Steuerberater vier Scheinrechnungen (Eingangsrechnungen) über angebliche Goldankäufe und ließ diesen in einer Umsatzsteuervoranmeldung zu Unrecht Vorsteuerbeträge über einen Vergütungsbetrag von insgesamt 64.235,03 Euro geltend machen. Dieser Steueranmeldung erteilte das Finanzamt keine Zustimmung. 12

bb) Im November 2010 stellte der Angeklagte A. 18 Verkaufsrechnungen für Goldverkäufe an die Firmen M. GmbH und Ar. GmbH mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 408.344,24 Euro aus, die er ebenso wie 20 Scheinrechnungen über angebliche Goldeinkäufe mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von insgesamt 434.775,82 Euro seinem Steuerberater übergab. Dieser buchte zwar die Eingangs- und Ausgangsrechnungen in die Buchhaltung ein, reichte aber trotz bestehenden Auftrags des Angeklagten A. die Umsatzsteuervoranmeldung (über einen Vergütungsbetrag von 26.431,05 Euro) nicht beim Finanzamt ein. 13

cc) Im Dezember 2010 stellte der Angeklagte A. 19 Verkaufsrechnungen für Goldverkäufe an die Firmen M. GmbH und Mi. GmbH mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 989.686,07 Euro aus, die er ebenso wie 18 Scheinrechnungen über angebliche Goldeinkäufe mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von 945.282,32 Euro seinem Steuerberater übergab. Dieser buchte zwar die Eingangs- und Ausgangsrechnungen in die Buchhaltung ein, reichte aber auch hier trotz bestehenden Auftrags des Angeklagten A. die Umsatzsteuervoranmeldung (über eine Zahllast von 44.403,75 Euro) nicht beim Finanzamt ein. 14

c) Der Angeklagte O. wurde im Zeitraum von Juli bis Dezember 2010 als "Bürge" für das System um R. tätig. Seine Aufgabe bestand darin, die von ihm an die Gruppierung vermittelten "Soldaten" zu überwachen. Eine solche "Bürgertätigkeit" übte der Angeklagte O. für die gesondert verfolgten K., P. und B. aus. Für diese Tätigkeit erhielt er von R. mindestens 7.000 Euro (U.A.S. 25). 15

aa) Die Taten des Angeklagten A. förderte er, indem er ihm half, einen Steuerberater für die aufgrund der für ihn als "weißem Soldat" notwendigen Umsatzsteuervoranmeldungen zu finden; zudem übergab er ihm die erforderlichen "Abdeckrechnungen" des von ihm als "Bürge" betreuten K. 16

bb) Daneben war der Angeklagte O. für den gesondert verfolgten P. als "Bürge" tätig. P. reichte für die Monate August bis Oktober 2010 unrichtige, jeweils auf geringe Zahllasten lautende Umsatzsteuervoranmeldungen ein, in denen zwar von ihm als "Soldat" ausgestellte Ausgangsrechnungen für "nicht leistungshinterlegte" Goldverkäufe mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von insgesamt 313.629,01 Euro angemeldet wurden, denen aber Vorsteuern u.a. aus Scheinrechnungen über den angeblichen Erwerb von Gold mit ausgewiesener Umsatzsteuer von insgesamt 265.638,93 Euro gegengerechnet wurden. 17

cc) Für den für die Gruppierung als "Soldat" tätigen B. wurde der Angeklagte O. ebenfalls als "Bürge" tätig. Dieser stellte für in seinem Namen bei Edelmetallhändlern in den Monaten Juli und August 2010 eingeliefertes Gold Ausgangsrechnungen mit einer gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 277.046,63 Euro aus. Umsatzsteuervoranmeldungen gab B. nicht ab. 18

2. Das Landgericht hat die Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Angeklagten A. in den Monaten Oktober bis Dezember 2010 jeweils als versuchte Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO gewertet. Die Tat für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2010 sei nicht vollendet, weil das Finanzamt der auf eine Steuervergütung gerichteten Umsatzsteuervoranmeldung nicht zugestimmt habe (§ 168 19

Satz 2 AO). Für die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 2010 seien die Taten deswegen nur versucht, weil der Steuerberater auftragswidrig keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht habe.

3. Beim Angeklagten O. hat das Landgericht die Unterstützung des Angeklagten A. als einheitliche Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) zu drei Fällen der versuchten Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO) gewertet. Mit der Übergabe der Rechnungen und der Auftragserteilung, Umsatzsteuervoranmeldungen zu erstellen, habe A. alles Erforderliche getan, damit sein Steuerberater auch für die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 2010 unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt. 20

Die Unterstützung der "Soldaten" P. und B. hat das Landgericht bei dem Angeklagten O. als zwei Fälle der Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet. Dabei ist es davon ausgegangen, dass die "Soldaten" die in den von ihnen jeweils ausgestellten Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als leistende Unternehmer schuldeten. Denn sie seien jeweils "nach außen wie ein Gewerbetreibender aufgetreten". 21

4. Die Einzelstrafen hat das Landgericht jeweils dem Strafraumen des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung entnommen. Dabei hat es die Indizwirkung des Regelbeispiels eines besonders schweren Falls gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO (beim Angeklagten A. auch gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) nach einer Gesamtwürdigung der für und gegen die Angeklagten sprechenden Umstände nicht als widerlegt angesehen. Das Landgericht hat dabei auch berücksichtigt, dass nahezu alle an dem "System" beteiligten Firmen ausschließlich zur Hinterziehung von Umsatzsteuer "gegründet" worden seien und die Aufdeckung der Taten durch die Einschaltung unzähliger Firmen erschwert worden sei. 22

Beim Angeklagten A. hat das Landgericht von einer Strafraumenverschiebung wegen Versuchs gemäß § 23 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB abgesehen. 23

II.

Die vom Landgericht rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen hinsichtlich beider Angeklagter im Ergebnis den Schuldspruch; auch der Strafausspruch begegnet keinen rechtlichen Bedenken. 24

1. Die Verurteilung des Angeklagten A. hat Bestand. 25

Der Senat braucht dabei nicht zu entscheiden, ob der Anfechtungsumfang der Revision dieses Angeklagten mit Schriftsatz seiner Pflichtverteidigerin vom 13. August 2013 wirksam auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkt worden ist. Insoweit bestehen Bedenken, weil in der Begründung dieses Schreibens allgemein die Verletzung materiellen Rechts gerügt wird und weitere Ausführungen "insbesondere" zur Strafzumessung vorbehalten werden. Die Verurteilung des Angeklagten A. hält jedoch jedenfalls auch zum Schuldspruch rechtlicher Nachprüfung stand. 26

a) Allerdings ist das Landgericht zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei den "Soldaten" deshalb um die leistenden Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG gehandelt habe, weil sie bei den Goldlieferungen "wie Gewerbetreibende" aufgetreten seien. 27

Zwar kann auch ein "Strohmann" Unternehmer und Leistender im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein (vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 233 f.). Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn die Geschäfte des "Strohmanns" lediglich zum Schein getätigt werden, d.h. wenn beide Vertragsparteien einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem "Hintermann" eintreten sollen (vgl. § 41 Abs. 2 AO; BGH aaO mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und des Bundesfinanzhofs). Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass derjenige, mit dem oder in dessen Namen das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, selbst keine eigene - ggf. auch durch Subunternehmer auszuführende - Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will (BGH aaO). 28

So verhielt es sich hier. Im Gegensatz zu dem Sachverhalt, der dem vom Landgericht angeführten Urteil des Bundesgerichtshofs vom 9. April 2013 im Verfahren 1 StR 586/12 (BGHSt 58, 218) zugrunde lag, war hier - worauf der Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift mit Recht hinweist - auch den Ankäufern des Goldes bekannt, dass die "Soldaten" lediglich ihren Namen für die von den "Fahrern" als Vertreter der Hintermänner 29

abgewickelten Transaktionen hergaben. Damit kamen die Kaufverträge mit den Hintermännern zustande, die damit auch die Unternehmer waren, welche die Goldlieferungen ausführten.

b) Die Urteilsfeststellungen tragen gleichwohl beim Angeklagten A. die rechtliche Würdigung seines Verhaltens als drei Fälle der (zumindest) versuchten Hinterziehung von Umsatzsteuern. 30

aa) Das Landgericht ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Angeklagte die in den von ihm ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge anzumelden hatte. 31

Der Umstand, dass die Hintermänner als leistende Unternehmer die Umsatzsteuern aus den Goldlieferungen schuldeten und nicht der Angeklagte A. als "vorgeschobener Strohmann", steht einer Hinterziehung von Umsatzsteuern durch den "Soldaten" A. nicht entgegen. Denn der Angeklagte stellte für den Verkauf von Gold Rechnungen aus, in denen nicht die wirklich leistenden Unternehmer angegeben waren, mithin Scheinrechnungen, und schuldete deshalb gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG die darin unberechtigt ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge. Seiner sich hieraus ergebenden Erklärungspflicht (§ 18 Abs. 4a, 4b UStG) kam der Angeklagte A. nicht nach; vielmehr ließ er Steuerbeträge entgegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG von seinem Steuerberater mit nicht entstandenen Vorsteuerbeträgen aus Schein-Eingangrechnungen "verrechnen". 32

bb) Auch für die Voranmeldungszeiträume November und Dezember 2010, für die vom Steuerberater des Angeklagten auftragswidrig keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht wurden, ist das Verhalten des Angeklagten A. jeweils (zumindest) als Versuch der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO, § 22 StGB) zu qualifizieren. 33

(1) In Betracht kommt allerdings, dass sich der Angeklagte A. statt wegen versuchter Steuerhinterziehung sogar wegen vollendeter Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) strafbar gemacht hat. Denn er erreichte sein Ziel, dass die in den von ihm ausgestellten Ausgangsrechnungen über den Verkauf von Gold gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nicht festgesetzt wurde. Da die Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2010 nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist (vgl. § 18 Abs. 1 UStG) beim Finanzamt eingereicht worden sind, wurde jeweils die anzumeldende Umsatzsteuer verkürzt (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO); denn gemäß § 168 Satz 1 AO hätte die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichgestanden, wenn sie rechtzeitig eingereicht worden wäre. 34

Allerdings stellte sich der Angeklagte A. insoweit einen anderen Kausalverlauf vor. Er wollte die Verkürzung der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer dadurch erreichen, dass zwar diese Umsatzsteuerbeträge angemeldet werden, sie aber mit überschießenden, in Wirklichkeit nicht entstandenen Vorsteuerbeträgen aus Schein-Eingangrechnungen saldiert werden. Tatsächlich kam es aber deshalb zu keiner Festsetzung der Umsatzsteuer aus diesen Rechnungen, weil der Steuerberater entgegen dem ihm vom Angeklagten erteilten Auftrag für die Monate November und Dezember 2010 keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreichte. 35

Zwar muss vom Vorsatz auch der Kausalverlauf umfasst sein. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs genügt es hierfür jedoch, dass die Vorstellungen des Täters dem tatsächlichen Geschehensablauf im Wesentlichen entsprechen. Abweichungen des tatsächlichen vom vorgestellten Kausalverlauf sind für die rechtliche Bewertung bedeutungslos, wenn sie sich innerhalb der Grenzen des nach allgemeiner Lebenserfahrung Voraussehbaren halten und keine andere Bewertung der Tat rechtfertigen (vgl. BGH, Beschluss vom 11. Juli 1991 - 1 StR 357/91, BGHR StGB § 16 Abs. 1 Kausalverlauf 1; Fischer, StGB, 61. Aufl., § 16 Rn. 7 f. mwN). Ob aber bei Beauftragung einer weiteren Person der Taterfolg der Steuerverkürzung dadurch eintritt, dass diese auftragsgemäß für den Täter eine unrichtige Steueranmeldung abgibt, bei der die angemeldete Steuer durch einen nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzug sogleich wieder vollständig bzw. weitestgehend kompensiert wird, oder dadurch, dass die beauftragte Person abredewidrig die Steueranmeldung überhaupt nicht abgibt, beeinflusst die Bewertung der Tat als Steuerhinterziehung nicht (vgl. für Fälle der Beihilfe: BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12 Rn. 17, BGHSt 58, 218, 222). 36

(2) Ob es hierbei einen erheblichen Unterschied darstellt, dass der Steuerberater nach den Vorstellungen des Angeklagten für den Monat November 2010 eine Umsatzsteuervoranmeldung einreichen sollte, die sogar auf eine Steuervergütung gerichtet war, so dass die Festsetzungswirkung der Steueranmeldung erst mit der Zustimmung der Finanzbehörde eintreten konnte (§ 168 Satz 2 AO), bedarf keiner abschließenden Entscheidung. Denn jedenfalls belegen die Urteilsfeststellungen - wie vom Landgericht angenommen - 37

zumindest das Vorliegen eines Versuchs der Steuerhinterziehung durch aktives Tun in mittelbarer Täterschaft (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO, § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB), so dass der Angeklagte nicht beschwert ist.

(3) Entgegen der Auffassung der Revision liegt insoweit nicht lediglich eine straflose Vorbereitungshandlung vor: 38

Eine Straftat versucht, wer nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar ansetzt (§ 22 StGB). Dazu muss der Täter Handlungen vornehmen, die nach seiner Vorstellung im Falle ungestörten Fortgangs ohne Zwischenakte unmittelbar in die Tatbestandserfüllung münden können. Die Begehung von Handlungen, wie sie im gesetzlichen Tatbestand umschrieben sind, ist allerdings nicht erforderlich. Es genügt, wenn die Handlungen des Täters der Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals unmittelbar vorgelagert sind oder in unmittelbarem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Tatbestandserfüllung stehen (vgl. BGH, Urteil vom 12. August 1997 - 1 StR 234/97, BGHSt 43, 177, 180 mwN).

Bezieht der Täter notwendige Beiträge eines Tatmittlers in seinen Plan ein, so liegt ein Ansetzen des Täters zur Tat schon dann vor, wenn er seine Einwirkung auf den Tatmittler abgeschlossen hat. Es ist also nicht erforderlich, dass der Tatmittler seinerseits durch eigene Handlungen zur Tat ansetzt. Ein unmittelbares Ansetzen ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Tatmittler in der Vorstellung entlassen wird, er werde die tatbestandsmäßige Handlung nunmehr in engem Zusammenhang mit dem Abschluss der Einwirkung vornehmen. Demgegenüber fehlt es hieran, wenn die Einwirkung auf den Tatmittler erst nach längerer Zeit wirken soll oder wenn ungewiss bleibt, ob und wann sie einmal Wirkung entfaltet. In diesen Fällen beginnt der Versuch erst dann, wenn der Tatmittler, dessen Verhalten dem Täter über § 25 Abs. 1 StGB zugerechnet wird, seinerseits unmittelbar zur Tat ansetzt. Entscheidend für die Abgrenzung ist daher, ob nach dem Tatplan die Handlungen des Täters schon einen derartigen Angriff auf das geschützte Rechtsgut enthalten, dass es bereits gefährdet ist und der Schaden sich unmittelbar anschließen kann, oder ob die Begründung einer solchen Gefahr dem noch ungewissen späteren Handeln des Tatmittlers überlassen bleibt (vgl. BGH aaO, BGHSt 43, 177, 180 mwN).

Wird ein Steuerbüro mit der selbstständigen Erstellung der gesamten Buchführung eines Unternehmens und der Einreichung der Steueranmeldungen beauftragt, stellt sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs die datenmäßige Erfassung und Verbuchung der Belege sowie die Erstellung des falschen Zahlenwerks für die später abzugebende Umsatzsteuervoranmeldung erst als Vorbereitungshandlung für die vom mittelbaren Täter beabsichtigte Steuerhinterziehung dar. Denn die Aufbereitung der Daten ist dann als weitere Prüfungsstufe anzusehen, die der in der Einreichung der Steuererklärung bei den Finanzbehörden liegenden tatbestandsmäßigen Handlung vorgeschaltet ist (vgl. BGH, Beschluss vom 7. Juni 1994 - 5 StR 272/94, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 12).

So verhält es sich hier indes nicht. Mit Recht hat der Generalbundesanwalt darauf hingewiesen, dass es zwischengeschalteter buchungstechnischer Abläufe, die irgendwann in der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen münden sollten, hier nicht mehr bedurfte. Vielmehr hatte der Steuerberater lediglich die Umsätze und Steuerbeträge aus den wenigen ihm übergebenen Eingangs- und Ausgangsrechnungen aufzuaddieren und sodann für den Angeklagten die Summen in einer Umsatzsteuervoranmeldung elektronisch an die Finanzbehörden zu übermitteln (§ 18 Abs. 1 UStG). Der Angeklagte konnte daher davon ausgehen, dass die Tathandlung der Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Steuerberater ohne weitere Zwischenschritte nach Übergabe der Rechnungen an ihn erfolgen würde. Damit hat der Angeklagte A. im Sinne des § 22 StGB unmittelbar zur Tatbestandsverwirklichung angesetzt.

c) Auch die Strafzumessung enthält keinen den Angeklagten A. im Ergebnis beschwerenden Rechtsfehler. 43

2. Die Verurteilung des Angeklagten O. hat ebenfalls Bestand. 44

a) Die Feststellungen tragen die Verurteilung des Angeklagten O. wegen Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) zu den Taten des Angeklagten A. und zu den Steuerhinterziehungen der gesondert verfolgten "Soldaten" P. sowie B. Letztere waren ebenfalls keine Unternehmer und verkürzt als "Soldaten" der Gruppierung in gleicher Weise wie der Angeklagte A. die in den von ihnen ausgestellten Rechnungen gesondert ausgewiesenen und daher geschuldeten (§ 14c Abs. 2 Satz 2 UStG) Umsatzsteuerbeträge. 45

aa) Der Umstand, dass der Angeklagte O. im Auftrag der Hintermänner und damit in deren Interesse handelte, schließt nicht aus, dass er zugleich auch die "Soldaten" bei deren Steuerhinterziehungen unterstützte und damit 46

auch zu deren Gunsten als Gehilfe tätig wurde. Im Gegenteil war diese Unterstützung gerade notwendiger Bestandteil des von den Hintermännern betriebenen Hinterziehungssystems. Zwar vereinnahmten die "Soldaten" die Umsatzsteuer nicht persönlich. Die von ihnen ausgestellten Verkaufsrechnungen waren aber Voraussetzung für die von der Gruppierung erstrebte Bezahlung der Goldlieferungen. Ohne Erhalt solcher (scheinbar) zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG berechtigender Rechnungen wären nämlich die Scheideanstalten und Edelmetallhändler nicht bereit gewesen, den Brutto-Kaufpreis zu entrichten. Die daran anschließende Hinterziehung der von den "Soldaten" wegen der Ausstellung von Scheinrechnungen gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG geschuldeten Umsatzsteuer diente zwar nicht der Schaffung einer weiteren Einnahmequelle; sie war aber Teil der Maßnahmen der Gruppierung zur Verschleierung der Steuerhinterziehung der Hintermänner und sicherte damit auf diese Weise den wirtschaftlichen Erfolg des Hinterziehungssystems. Durch unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen gegenüber den Finanzbehörden erweckten die "(weißen) Soldaten" den Eindruck, das Gold von Unternehmern erworben und dafür zutreffende Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erhalten zu haben. Auch in den Fällen, in denen "(schwarze) Soldaten" keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgaben, dienten deren Taten der Verschleierung derjenigen Personen, die als leistende Unternehmer von den Edelmetallhändlern bzw. Scheideanstalten den Bruttopreis einschließlich Umsatzsteuer erhalten hatten.

bb) Auch der Gehilfenvorsatz des Angeklagten O. hinsichtlich der Unterstützung der Steuerhinterziehungen der "Soldaten" A., P. und B. ist hinreichend belegt. Der Umstand, dass der Angeklagte O. daneben auch wegen Beihilfe zu den Steuerhinterziehungen der Hintermänner um den gesondert verfolgten R. hätte verfolgt und bestraft werden können, beschwert ihn nicht. Jedenfalls besteht kein Anlass zu der vom Generalbundesanwalt beantragten Änderung des Schuldspruchs hin zu einer Beihilfe des Angeklagten O. zu - vom Landgericht nicht in den Blick genommenen - Steuerhinterziehungen der Hintermänner. 47

b) Soweit das Landgericht die Unterstützung der einzelnen "Soldaten" durch den Angeklagten O. auch dann als einheitliche Beihilfe zu den Steuerhinterziehungen des jeweiligen "Soldaten" angesehen hat, wenn er mehrere Unterstützungsleistungen erbracht hat, die unterschiedlichen Hinterziehungstaten hätten zugeordnet werden können, beschwert dies den Angeklagten O. ebenfalls nicht (zu den Konkurrenzen bei Beihilfe zu Steuerstraftaten vgl. auch BGH, Urteil vom 14. März 2007 - 5 StR 461/06, wistra 2007, 262). 48

Eine Beschwerde ergibt sich hieraus auch nicht bei der Strafzumessung. Denn das Landgericht hat alle Fälle der Beihilfe ausgehend von der rechtlich nicht zu beanstandenden Annahme des Regelbeispiels des Handelns als Mitglied einer Bande zur fortgesetzten Hinterziehung von Umsatzsteuern (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) und gestützt auf eine Gesamtwürdigung der maßgeblichen Umstände als besonders schwer im Sinne des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO angesehen. Die konkurrenzrechtliche Würdigung der Unterstützungshandlungen hatte hierauf keinen Einfluss. Der Senat schließt aus, dass sich die Nichterwähnung des vertypten Milderungsgrundes der Beihilfe (§ 27 Abs. 2 StGB) auf das Ergebnis der vorgenommenen Gesamtwürdigung ausgewirkt hat. 49

3. Der Umstand, dass das Landgericht infolge seiner unzutreffenden rechtlichen Würdigung die Anmeldepflicht des Angeklagten A. bzw. des gesondert verfolgten B. nicht auf § 18 Abs. 4a, 4b UStG i.V.m. § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, gestützt hat, nötigt auch unter dem Gesichtspunkt des § 265 StPO nicht zur Aufhebung des Urteils. Denn bereits die Anklageschrift war davon ausgegangen, dass die Genannten die in den auf ihren Namen ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c UStG schuldeten. 50

III.

Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen nach § 111i Abs. 2 StPO, deren Voraussetzungen auf die Sachrüge zu prüfen sind, halten demgegenüber rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 51

a) Das Landgericht ist davon ausgegangen, dass die Beträge, welche die Angeklagten jeweils für ihre Tätigkeit erhalten haben, deswegen nicht dem Verfall von Wertersatz unterliegen, weil einer Verfallsanordnung gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB Ansprüche des Steuerfiskus entgegenstehen. Dies trifft indes nicht zu. 52

Zwar kann auch der Steuerfiskus Verletzter im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB sein (vgl. BGH, Beschluss vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00, wistra 2001, 96). Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist jedoch, dass das Gericht nur deshalb nicht auf Verfall, Verfall von Wertersatz oder erweiterten Verfall erkennen kann, weil Ansprüche eines Verletzten im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB entgegenstehen. Diese Vorschrift hindert eine Verfallsentscheidung somit nur dann, wenn der Täter oder Teilnehmer "aus der Tat" einen Vermögensvorteil erlangt hat und Gegenansprüche eines Verletzten bestehen; das "für die Tat" Erlangte 53

unterliegt dem Verfall hingegen ohne Rücksicht auf Ansprüche Verletzter (BGH, Beschluss vom 5. September 2013 - 1 StR 162/13, wistra 2014, 57; Beschluss vom 9. November 2010 - 4 StR 447/10, wistra 2011, 100 mwN).

"Aus der Tat" erlangt sind diejenigen Vermögenswerte, die dem Täter oder Teilnehmer unmittelbar aus der Verwirklichung des Tatbestandes selbst in irgendeiner Phase des Tatablaus zugeflossen sind, insbesondere also die Beute. Um Vorteile "für die Tat" handelt es sich demgegenüber, wenn ihm die Vermögenswerte als Gegenleistung für sein rechtswidriges Tun gewährt werden, etwa wenn ein Lohn für die Tatbegehung gezahlt wird (vgl. BGH, Urteil vom 22. Oktober 2002 - 1 StR 169/02, BGHR StGB § 73 Erlangtes 4 mwN; BGH, Beschluss vom 9. November 2010 - 4 StR 447/10, wistra 2011, 100). Um solche Vorteile handelt es sich hier; denn die Angeklagten haben die Beträge nicht aus ihren Taten, sondern für ihre Tätigkeit und damit unabhängig vom Taterfolg erhalten. Die Ausnahmeregelung des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB findet somit keine Anwendung. Damit haben auch die Feststellungen nach § 111i Abs. 2 StPO keinen Bestand. 54

b) Auch wenn hier die Anordnung des Verfalls von Wertersatz gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1, § 73a StGB geboten gewesen wäre, lässt der Senat die Feststellungen nach § 111i Abs. 2 StPO ersatzlos entfallen. Denn eine Zurückverweisung zur Nachholung einer Verfallsanordnung nach § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB kommt im Hinblick auf das Verschlechterungsverbot (§ 358 Abs. 2 StPO) nicht in Betracht (vgl. hierzu BGH, Beschlüsse vom 9. November 2010 - 4 StR 447/10 Rn. 9, wistra 2010, 100; vom 10. November 2009 - 4 StR 443/09 Rn. 10). 55

IV.

Der Senat verwirft die Revisionen im Übrigen nach § 349 Abs. 2 StPO. Zwar hat der Generalbundesanwalt hinsichtlich des Angeklagten O. die Änderung des Schuldspruchs auf Beihilfe zur Steuerhinterziehung (der Hintermänner) in sechs Fällen beantragt, zu der kein Anlass besteht (s.o. Abschnitt II.2.a bb)). Dies steht jedoch einer Entscheidung durch Beschluss nicht entgegen, weil der Antrag im Übrigen auf die Aufrechterhaltung der vom Landgericht gegen diesen Angeklagten verhängten Gesamtstrafe als Einzelstrafe und damit im Ergebnis auf die Verwerfung der Revision gerichtet war (vgl. BGH, Beschlüsse vom 3. April 2013 - 3 StR 61/13; vom 21. November 2012 - 2 StR 409/12; vom 8. Juli 2009 - 1 StR 214/09, wistra 2009, 398; vom 22. Januar 1997 - 2 StR 566/96, NSZ 1997, 233). 56

V.

Im Hinblick auf den nur geringen Teilerfolg der Revisionen ist es nicht unbillig, die Beschwerdeführer jeweils mit den verbleibenden - durch ihre Rechtsmittel entstandenen - Kosten zu belasten (§ 473 Abs. 1 und 4 StPO). 57