

**HRRS-Nummer:** HRRS 2014 Nr. 624

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** HRRS 2014 Nr. 624, Rn. X

---

**BGH 1 StR 578/13 - Beschluss vom 6. Februar 2014 (LG Essen)**

**Steuerhinterziehung durch Goldgeschäfte (Umsatzsteuer; Vorsteuer; Voranmeldung; Unternehmer; Hinterziehungsvorsatz); 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 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.

2. 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 Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Essen vom 28. Juni 2013 hinsichtlich der Feststellung nach § 111i Abs. 2 StPO aufgehoben; diese Feststellung entfällt.
2. Die weitergehende Revision wird verworfen.
3. Der Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Zudem hat es festgestellt, dass gegen ihn wegen eines Geldbetrages in Höhe von 5.940 Euro lediglich deshalb kein Verfall von Wertersatz angeordnet wird, weil Ansprüche des Verletzten entgegenstehen. Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit seiner Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt. Das Rechtsmittel hat in dem aus der

Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I. 2

1. Das Landgericht hat Folgendes festgestellt: 3

a) Der gesondert verfolgte R. und weitere Personen hatten sich im Laufe des Jahres 2009 zu einer Gruppe zusammengeslossen, 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. 4

Aus diesen Geschäften erwirtschafteten die Gruppenmitglieder auf zwei verschiedenen Wegen einen "Gewinn". 5 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. 6

Nach den erfolgten Einlieferungen hatten die "Soldaten" regelmäßig entweder inhaltlich falsche 7 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 dieser "weißen Soldaten" gegenüber dem Finanzamt gering zu halten, buchten diese 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 8 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 9 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 war im Zeitraum von November 2009 bis Oktober 2010 als "Fahrer" für die Gruppierung tätig. Seine Aufgabe bestand darin, die jeweiligen "Soldaten" bei den Goldeinlieferungen bei Edelmetallhändlern und Scheideanstalten zu begleiten oder die Einlieferungen aufgrund einer bestehenden Vollmacht selbstständig durchzuführen. Anschließend übergab er den Hintermännern das ausgezahlte Bargeld. Ferner überbrachte er den "Soldaten" im Auftrag der Hintermänner Rechnungen oder holte für diese Gold aus den Niederlanden. Eine solche "Fahrertätigkeit" übte der Angeklagte in Bezug auf die gesondert verfolgten "Soldaten" P., Y., N. und Mo. aus. Dabei war ihm bekannt, dass der Gewinn der jeweiligen "Soldaten" und übrigen Beteiligten in dem "System" nicht in der Erzielung einer Gewinnmarge, sondern in der ausbezahlten und nicht abgeführten Umsatzsteuer bestand. Für seine Tätigkeit erhielt er mindestens einen Betrag in Höhe von 6.440 Euro. 10

c) Die unter Beteiligung des Angeklagten insgesamt bewirkte Steuerverkürzung betrug 1.072.474,70 Euro. Im Einzelnen förderte er durch seine Tätigkeit als "Fahrer" folgende Taten von "Soldaten": 11

aa) Den gesondert verfolgten P. begleitete der Angeklagte im Zeitraum zwischen August und Oktober 2010 in zwei Fällen bei Einlieferungen bei der Edelmetall-Handelsfirma I. in Köln. Den Auftrag hierzu hatte er von dem Hintermann R. erhalten. Im selben Zeitraum wurde auf den Namen des P. bei weiteren Edelmetallhändlern Gold eingeliefert. Die von P. hierfür ausgestellten Rechnungen für Goldverkäufe (Ausgangsrechnungen) waren jeweils "nicht leistungshinterlegt", weil nicht er, sondern die jeweiligen Hintermänner tatsächliche Verkäufer des Goldes waren. 12

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 P. verkauft hatte. Er war ebenso wie die anderen "Soldaten" nur "papiermässig" Eigentümer und Verkäufer des an P. "verkauften" Goldes. K. gab nur eine auf einen Vergütungsbetrag lautende Umsatzsteuervoranmeldung ab, der das Finanzamt nicht zustimmte; im Übrigen reichte er keine Umsatzsteuervoranmeldungen bei den Finanzbehörden ein. Die von K. ausgestellten Scheinrechnungen brachte P. für einen Vorsteuerabzug in seine eigene Buchführung ein. 13

Im Hinblick auf die Berücksichtigung der Scheinrechnungen des K. gab P. für die Monate August bis Oktober 2010 Umsatzsteuervoranmeldungen mit geringen Zahllasten an. 14

bb) Die ebenfalls als "Soldaten" für die Gruppierung tätigen Y., N. und Mo. unterstützte der Angeklagte als deren "Fahrer" in gleicher Weise in den Monaten November 2009 bis April 2010 ( Y.) bzw. Juli und August 2010 ( N.) bzw. Juni bis August 2010 ( Mo.). Auch sie gaben entweder überhaupt keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab oder machten in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls aus Scheinrechnungen über angebliche Goldankäufe zu Unrecht nicht entstandene Vorsteuern geltend und verkürzten dadurch Umsatzsteuern. Soweit sie dabei teilweise Vergütungsbeträge geltend machten, stimmte das Finanzamt nicht zu. 15

2. Das Landgericht hat die von dem Angeklagten als "Fahrer" den "Soldaten" geleistete Unterstützung jeweils als einheitliche Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) zu den von diesen begangenen Steuerhinterziehungen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 AO gewertet. Dabei ist es davon ausgegangen, dass die "Soldaten" jeweils die in den von ihnen ausgestellten Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer schuldeten. Denn sie seien jeweils "nach außen wie ein Gewerbetreibender aufgetreten" und damit als Unternehmer tätig geworden. Die "Fahrertätigkeit" des Angeklagten für jeden der vier "Soldaten" sei jeweils ein einheitlicher Tatbeitrag, der sich auf alle Taten des jeweiligen "Soldaten" ausgewirkt habe. 16

3. Die vier Einzelstrafen hat das Landgericht jeweils dem gemäß § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafraumen des § 370 Abs. 3 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 (Begehung als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Hinterziehung von Umsatzsteuern verbunden hat) nach einer Gesamtwürdigung der für und gegen den Angeklagten sprechenden Umstände als nicht widerlegt angesehen. Das Landgericht hat auch berücksichtigt, dass nahezu alle an dem "System" beteiligten Firmen ausschließlich zur Hinterziehung von Umsatzsteuer "gegründet" worden seien und die Aufdeckung der Taten 17

durch die Einschaltung unzähliger Firmen erschwert worden sei.

## II.

Die vom Landgericht rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen im Ergebnis den Schuldspruch; auch der Strafausspruch begegnet keinen rechtlichen Bedenken. 18

1. 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. 19

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). 20

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 Antragschrift mit Recht hinweist - auch den Ankäufern des Goldes bekannt, dass die "Soldaten" lediglich ihren Namen für die von den "Fahrern" als Vertreter der Hintermänner abgewickelten Transaktionen hergaben. Damit kamen die Kaufverträge mit den Hintermännern zustande, die damit auch die Unternehmer waren, welche die Goldlieferungen ausführten. 21

2. Die Urteilsfeststellungen tragen gleichwohl die Annahme einer Hinterziehung von Umsatzsteuern durch die von dem Angeklagten unterstützten "Soldaten" in der vom Landgericht angenommenen Höhe. 22

Der Umstand, dass die Hintermänner als leistende Unternehmer die Umsatzsteuer aus den Goldlieferungen schuldeten und nicht die "Soldaten" als "vorgeschobene" Strohleute, steht einer Hinterziehung von Umsatzsteuern durch die "Soldaten" nicht entgegen. Denn die "Soldaten" stellten Rechnungen aus, in denen nicht die wirklich leistenden Unternehmer angegeben waren, mithin Scheinrechnungen, und schuldeten deshalb gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG die darin unberechtigt ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge. Ihrer sich hieraus ergebenden Erklärungspflicht (§ 18 Abs. 4a, 4b UStG) kamen die "Soldaten" nicht nach, weil sie entweder diese Steuerbeträge überhaupt nicht erklärten oder entgegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG mit nicht entstandenen Vorsteuerbeträgen aus Schein-Eingangrechnungen "verrechneten". 23

3. Die Urteilsfeststellungen tragen auch die vom Landgericht angenommene Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) des Angeklagten für die von den "Soldaten" begangenen Steuerhinterziehungen. 24

Der Umstand, dass der Angeklagte 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 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 25

Umsatzsteuerausweis erhalten zu haben. Auch in diesen Fällen, in denen die "(schwarzen) Soldaten" keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgaben, dienten die Taten der "Soldaten" der Verschleierung derjenigen Personen, die als leistende Unternehmer von den Edelmetallhändlern bzw. Scheideanstalten den Bruttopreis einschließlich Umsatzsteuer erhalten hatten.

4. Entgegen der Auffassung der Revision belegen die Urteilsfeststellungen auch die Kenntnis des Angeklagten von der Funktionsweise des Hinterziehungssystems. Der Gehilfenvorsatz des Angeklagten hinsichtlich der Unterstützung der Steuerhinterziehungen der "Soldaten" ist ebenfalls hinreichend belegt. Der Umstand, dass der Angeklagte daneben auch wegen Beihilfe zu den Steuerhinterziehungen der Hintermänner um den gesondert verfolgten R. hätte verfolgt und bestraft werden können, beschwert den Angeklagten nicht. Jedenfalls besteht kein Anlass zu der vom Generalbundesanwalt beantragten Änderung des Schuldspruchs hin zu einer Beihilfe des Angeklagten zu - vom Landgericht nicht in den Blick genommenen - Steuerhinterziehungen der Hintermänner. 26

5. Der Umstand, dass das Landgericht infolge seiner unzutreffenden rechtlichen Würdigung die Anmeldungspflicht der "Soldaten" nicht auf § 18 Abs. 4a, 4b i.V.m. § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG gestützt hat, nötigt auch unter dem Gesichtspunkt des § 265 StPO nicht zur Aufhebung des Urteils. Der Senat schließt aus, dass der Angeklagte sich wirksamer als geschehen hätte verteidigen können, wenn er vom Gericht einen entsprechenden Hinweis erhalten hätte. 27

6. Soweit das Landgericht die Unterstützung jedes einzelnen "Soldaten" durch den Angeklagten auch dann als einheitliche Beihilfe zu den Steuerhinterziehungen des "Soldaten" angesehen hat, wenn der Angeklagte mehrere Unterstützungsleistungen erbracht hat, die unterschiedlichen Hinterziehungstaten hätten zugeordnet werden können, beschwert dies den Angeklagten ebenfalls nicht (zu den Konkurrenzen bei Beihilfe zu Steuerstraftaten vgl. auch BGH, Urteil vom 14. März 2007 - 5 StR 461/06, wistra 2007, 262). 28

Eine Beschwer 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 vertypen Milderungsgrundes der Beihilfe (§ 27 Abs. 2 StGB) auf das Ergebnis der vorgenommenen Gesamtwürdigung ausgewirkt hat. 29

### III.

Die vom Landgericht getroffene Feststellung nach § 111i Abs. 2 StPO, deren Voraussetzungen auf die Sachrüge zu prüfen sind, hält demgegenüber rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 30

a) Das Landgericht ist davon ausgegangen, dass der Betrag, den der Angeklagte für seine Tätigkeit erhalten hat (UA S. 8), deswegen nicht dem Verfall von Wertersatz unterliegt, weil einer Verfallsanordnung gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB Ansprüche des Steuerfiskus entgegenstehen. 31

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 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). 32

"Aus der Tat" erlangt sind diejenigen Vermögenswerte, die dem Täter oder Teilnehmer unmittelbar aus der Verwirklichung des Tatbestandes selbst in irgendeiner Phase des Tatablaufs 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, 33

Beschluss vom 9. November 2010 - 4 StR 447/10, wistra 2011, 100). Um solche Vorteile handelt es sich hier; denn der Angeklagte hat den Betrag nicht aus der Tat, sondern für seine Tätigkeit und damit unabhängig vom Taterfolg erhalten (UA S. 8). Die Ausnahmeregelung des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB findet somit keine Anwendung. Damit hat auch die Feststellung nach § 111i Abs. 2 StPO keinen Bestand.

b) Auch wenn somit die Anordnung des Verfalls von Wertersatz gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1, § 73a StGB geboten 34  
gewesen wäre, lässt der Senat die Feststellung 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).

#### **IV.**

Der Senat verwirft die Revision im Übrigen nach § 349 Abs. 2 StPO. Zwar hat der Generalbundesanwalt die 35  
Änderung des Schuldspruchs auf Beihilfe zur Steuerhinterziehung (der Hintermänner) in elf Fällen beantragt, zu  
der kein Anlass besteht (s.o. Abschnitt II.4.). Dies steht jedoch einer Entscheidung durch Beschluss nicht  
entgegen, weil der Antrag im Übrigen auf die Aufrechterhaltung der vom Landgericht 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).

#### **V.**

Im Hinblick auf den nur geringen Teilerfolg der Revision ist es nicht unbillig, den Beschwerdeführer mit den 36  
verbleibenden - durch sein Rechtsmittel entstandenen - Kosten zu belasten (§ 473 Abs. 1 und 4 StPO).