

**HRRS-Nummer:** HRRS 2016 Nr. 1022

**Bearbeiter:** Karsten-Gaede und Marc-Philipp Bittner

**Zitiervorschlag:** HRRS 2016 Nr. 1022, Rn. X

---

### **BGH 1 StR 575/15 - Urteil vom 6. September 2016 (LG München I)**

**Steuerhinterziehung (Berücksichtigung ausländischer Steuerzahlungen von Scheingesellschaften; selbstständige Betätigung und Leistung im Sinne des EStG; taugliche Täter); Voraussetzungen der Verwirklichung eines Regelbeispiels durch einen Teilnehmer (Anwendbarkeit einer alten Fassung des Tatbestandes).**

**§ 370 Abs. 1 und 3 AO; § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG; § 22 Nr. 3 EStG; § 2 Abs. 1 und 2 StGB; § 8 StGB**

#### **Leitsätze des Bearbeiters:**

- 1. Entrichtet eine im Ausland gegründete Gesellschaft, welche nur den falschen Anschein einer Geschäftstätigkeit hervorrufen soll, dort Körperschaftsteuer, vermindert diese nicht die Höhe der im Inland durch den Täter verkürzten Einkommensteuer. Sie ist auch kein tauglicher Strafzumessungsgesichtspunkt, da sie lediglich zu den Kosten gehört, die auf der vom Täter aufgebauten, der Hinterziehung seiner Einkommensteuer dienenden, Scheinkonstruktion beruhen.**
- 2. Es ist rechtsfehlerhaft, bei der Annahme eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung allein an das vom Haupttäter verwirklichte Regelbeispiel der Steuerverkürzung in großem Ausmaß anzuknüpfen. Ob die Voraussetzungen für die Annahme eines besonders schweren Falles (innerhalb oder außerhalb der Regelbeispiele) erfüllt sind, ist bei mehreren Tatbeteiligten für jeden von ihnen gesondert zu prüfen. Das Ergebnis richtet sich - wenn auch unter Berücksichtigung der Tat des oder der anderen Beteiligten - jeweils nach dem Tatbeitrag und der Person des Teilnehmers, dessen Strafe zugemessen werden soll. Für die Bewertung der Tat des Gehilfen und den zugrunde zu legenden Strafraum ist somit entscheidend, ob sich die Beihilfe selbst - bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat - als besonders schwerer Fall darstellt.**
- 3. Der Annahme einer selbstständigen Betätigung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG steht nicht entgegen, dass der Täter sich in einem Anstellungsverhältnis befindet, wenn das betroffene Verhalten nicht aufgrund arbeitsrechtlicher Weisung und nicht in Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Arbeitsvertrag erfolgt, sondern aus eigenem Antrieb und außerhalb der zwischen ihm und Arbeitgeber bestehenden Rechtsbeziehung.**
- 4. Eine Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vorgangs sein kann und eine Gegenleistung auslöst.**
- 5. Täter einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht nur der Steuerschuldner, sondern jedermann sein, sofern er die Voraussetzungen erfüllt, die das Gesetz an die Täterschaft stellt. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt, das nur durch den Erklärungspflichtigen als Täter begangen werden kann. Die im Einzelfall bestehende Steuerpflicht ist kein besonderes persönliches Merkmal, das die Strafbarkeit des Täters gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begründet. Eine Milderung über § 28 Abs. 1 StGB kommt darum nicht in Betracht.**

#### **Entscheidungstenor**

1. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts München I vom 11. Februar 2015 mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Auf die Revision des Angeklagten wird das vorgenannte Urteil im Strafausspruch mit den Feststellungen aufgehoben.
3. Die Sache wird im Umfang der Aufhebungen zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
4. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.

#### **Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. 1

Mit seiner Revision rügt der Angeklagte die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Die Revision der Staatsanwaltschaft wendet sich gegen die Annahme eines zu geringen Schuldumfangs und beanstandet die Strafzumessung. 2

Die zu Ungunsten des Angeklagten eingelegte Revision der Staatsanwaltschaft hat in vollem Umfang Erfolg, das Rechtsmittel des Angeklagten lediglich im Hinblick auf den Strafausspruch; im Übrigen ist es unbegründet. 3

## I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts war Dr. G. als Vorstandsmitglied der Bayerischen Landesbank im April/Mai 2005 mit der Veräußerung des Anteilsbesitzes der Bayerischen Landesbank an der Formel-1-Gesellschaft S. Investment Ltd. betraut. Im zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung vereinbarte Dr. G. mit dem damaligen Geschäftsführer der operativen Formel-1-Gesellschaften E. eine Zahlung von insgesamt knapp 44 Millionen USDollar an ihn persönlich, die als Beratungsleistungen getarnt werden sollten. Um den Zufluss der Gelder an ihn zu verschleiern, veranlasste Dr. G. den Geschäftsführer E. zum Abschluss einer als „Advisory Agreement 2006“ bezeichneten Vereinbarung, die den Anschein erwecken sollte, die Zahlung sei ein Entgelt der F. Holding Ltd. mit Sitz auf M. für (tatsächlich nie erfolgte) Beratungsleistungen der von Dr. G. gehaltenen G. GmbH. Das Geld sollte über die ausschließlich zu diesem Zweck gegründete und keine Geschäftstätigkeit ausübende G. GmbH mit Sitz in Ö. vereinnahmt werden. Zwischen dem 26. Juli 2006 und dem 25. September 2006 gingen insgesamt 21.199.902 USDollar auf dem Konto der G. GmbH in Ö. ein und lösten eine Verdachtsanzeige wegen Geldwäsche gegen den Geschäftsführer der G. GmbH aus. Dr. G. beauftragte den Angeklagten, der als Rechtsanwalt und Steuerberater tätig war, mit der Vorbereitung der Errichtung einer „Stiftungskonstruktion“ in Ö. zur Verwaltung seines Privatvermögens. In diese private Stiftung sollten die Zahlungen des E. eingebracht werden. Der Angeklagte wusste, dass Dr. G. hiervon bereits 21 Millionen € über das Geschäftskonto der G. GmbH vereinnahmt hatte. Der Angeklagte übernahm zum 23. März 2007 die alleinige Geschäftsführung der G. GmbH und stellte der Gesellschaft die Geschäftsadresse der Kanzlei zur Verfügung. Ihm war klar, dass die G. GmbH, außer der Vereinnahmung der Zahlungen aus dem „Advisory Agreement 2006“ keine geschäftliche Tätigkeit ausübte. Am 3. Mai 2007 gründete Dr. G. als Stifter die vom Angeklagten vorbereitete Privatstiftung. Der Angeklagte übernahm die alleinige Geschäftsführung der neu gegründeten GR. GmbH, die an der Kanzleiadresse ihren Sitz hatte, und eröffnete ein Geschäftskonto in W. Die Gründung der GR. GmbH war nach dem gemeinsamen Verständnis des Angeklagten und Dr. G. notwendig geworden, da wegen der Geldwäscheverdachtsanzeige die noch ausstehenden Zahlungen aus der Vereinbarung zwischen Dr. G. und E. nicht mehr über die G. GmbH vereinnahmt werden sollten. Der Angeklagte wusste, dass auch die GR. GmbH lediglich Zahlstelle für die noch ausstehenden Beträge sein sollte. 4

Der Angeklagte entwickelte, um deutsche Schenkungsteuer bei der Einbringung der auf Konten der G. GmbH liegenden 21.199.902 USDollar in die Privatstiftung des Dr. G. zu vermeiden, eine Treuhandvereinbarung zwischen der G. GmbH und der GR. GmbH, die er am 3. Mai 2007 für beide Gesellschaften jeweils als Geschäftsführer unterzeichnete. Gegenstand der Vereinbarung war die Übereinkunft, die G. GmbH habe die im Jahr 2006 erhaltenen Zahlungen von Beginn an treuhänderisch für die GR. GmbH als Vorgründungsgesellschaft gehalten. Dies entsprach, wie der Angeklagte wusste, nicht den Tatsachen, da die bei der G. GmbH eingegangenen Gelder Dr. G. persönlich zustanden und die Gründung der GR. GmbH bei Eingang der Zahlungen 2006 noch nicht geplant war. 5

Zur Tarnung eines weiteren Zahlungseingangs vor den deutschen Steuerbehörden veranlasste Dr. G. im Sommer 2007 den Abschluss einer weiteren Vereinbarung, dem „Advisory Agreement 2007“, nunmehr zwischen der GR. GmbH und einer von E. benannten Gesellschaft, der L. Invest Ltd., mit Sitz auf den B. Auch diese Vereinbarung sollte den falschen Anschein erwecken, die dort genannten Zahlungen in Höhe von insgesamt 25 Millionen USDollar seien ein Entgelt für Beratungsleistungen der GR. GmbH gegenüber der auf den B. ansässigen Gesellschaft. Als der Angeklagte als Geschäftsführer der GR. GmbH die Vereinbarung unterzeichnete, wusste er, dass diese - wie auch schon das „Advisory Agreement 2006“ - nur zum Schein abgeschlossen wurde, dass die GR. GmbH - ebenso wie zuvor die G. GmbH - lediglich eine Zahlungsstelle der tatsächlich für Dr. G. bestimmten Zahlungen war und dass er Dr. G. durch den Abschluss des „Advisory Agreement 2007“ und die eingeräumte Kontovollmacht auf dem Geschäftskonto der GR. GmbH den unmittelbaren Zugriff auf die Zahlungen des E. ermöglichen würde. Die eingegangenen 22.770.870 USDollar gab der Angeklagte als Geschäftsführer der GR. GmbH gegenüber den österreichischen Steuerbehörden als Betriebseinnahmen der Gesellschaft im Jahr 2007 an, um den Schein einer tatsächlichen Geschäftstätigkeit der GR. GmbH aufrechtzuerhalten. Hierbei rechnete er damit, dass Dr. G. den Betrag nicht als eigenes Einkommen gegenüber den deutschen Steuerbehörden angeben würde. Wie von Anfang an beabsichtigt, verschwieg Dr. G. bei der im Jahr 2009 abgegebenen Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2007 die im Jahr 2007 zugeflossenen 22.770.870 USDollar. Hierdurch verkürzte er Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2007 in Höhe von 7.148.664 € nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 393.176,52 €. 6

## II.

Feststellungen zu einer Verkürzung der Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2006 hat die Strafkammer nicht getroffen. Sie konnte sich im Rahmen ihrer Beweiswürdigung keine Überzeugung davon bilden, dass der Angeklagte seine Tätigkeiten auch hinsichtlich der von Dr. G. für den Veranlagungszeitraum 2006 hinterzogenen Einkommensteuer vorsätzlich, d.h. mit dem Ziel, den Zufluss des Geldes an Dr. G. zu verschleiern, entfaltet hatte. 7

Die Strafkammer hat insoweit ausgeführt, der Angeklagte habe mit der Unterzeichnung der Treuhandvereinbarung zwischen der G. GmbH und der GR. GmbH am 3. Mai 2007 die beim Transferieren der Vermögenswerte in die Privatstiftung anfallende deutsche Schenkungsteuer vermeiden, nicht aber zusätzlich den bereits 2006 erfolgten Zufluss an Dr. G. verschleiern wollen; denn bei Beginn seines Mandats für den Geschäftsführer der G. GmbH im Rahmen des Geldwäscheverdachtsverfahrens Ende 2006 und für Dr. G. im Februar 2007 sei die erste Tranche der von E. zugesagten Gelder durch Dr. G. bereits über die G. GmbH vereinnahmt gewesen. 8

## III.

Die Revision des Angeklagten ist, soweit sie den Schuldspruch wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2007 angreift, unbegründet, soweit sie den Strafausspruch beanstandet, begründet. 9

1. Die Verfahrensrügen bleiben aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen erfolglos. 10

2. Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der Sachrüge hat im Schuldspruch keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. Die Beweiswürdigung des Landgerichts ist hinsichtlich der Beihilfe zur Steuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2007 frei von Rechtsfehlern; die Urteilsfeststellungen tragen auch die Wertung des Landgerichts, der Angeklagte habe vorsätzlich gehandelt. 11

a) Die Beanstandung der Revision, das Landgericht habe die auf dem Geschäftskonto der GR. GmbH eingegangene Zahlung von 22.770.870 USDollar fälschlich als sonstige Einkünfte des Dr. G. gemäß § 22 Nr. 3 EStG behandelt, anstatt als solche des Dr. G. aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 EStG), trägt nicht. 12

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem müssen durch die Tätigkeit die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und der nicht steuerbaren Sphäre ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 3. Juli 1995 - GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; vom 10. Dezember 2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). 13

aa) Die 22.770.870 USDollar waren nach den Feststellungen des Landgerichts keine Einkünfte der GR. GmbH aus Gewerbebetrieb; denn die GR. GmbH war nicht beratend und auch sonst nicht gewerblich tätig. Sie war nur „Einzahlungsstelle und Verwaltungsvehikel der tatsächlich für Dr. G. höchstpersönlich bestimmten Zahlungen“ (UA S. 7, 9). Es sollte lediglich der Schein einer beratend tätigen Gesellschaft erzeugt werden, was die Deklaration der Zahlungen als Betriebseinnahmen der GR. GmbH erforderte und die Veranlagung der GR. GmbH zur österreichischen Körperschaftsteuer sowie das Abführen der Steuer durch die Gesellschaft auslöste. 14

bb) Die Gespräche des Dr. G. mit E., die Veranlassung der Gründung verschiedener Gesellschaften, die Abwicklung der Zahlungsvorgänge und schließlich der Zufluss der 22.770.870 USDollar, erfüllen - anders als die Revision meint - die Merkmale der Gewerblichkeit in der Person des Dr. G. nicht. Zwar steht dem Merkmal einer selbständigen Betätigung nicht entgegen, dass Dr. G. Vorstandsmitglied der Bayerischen Landesbank und in dieser Funktion mit der Veräußerung des Anteilsbesitzes betraut war, denn er handelte bei Veranlassung der Gründung verschiedener Gesellschaften und der Abwicklung der Zahlungsvorgänge nicht aufgrund arbeitsrechtlicher Weisung und nicht in Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Arbeitsvertrag, sondern aus eigenem Antrieb und außerhalb der zwischen ihm und der Landesbank bestehenden Rechtsbeziehung, also selbständig. Es fehlt jedoch an einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen durch Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da etwaig entfaltete Aktivitäten nur einem einzigen Ziel in einem überschaubaren Zeitraum dienten, nämlich den Zufluss der vereinnahmten 44 Millionen USDollar durch Veranlassung des Aufbaus und der Durchführung der Scheinkonstruktion zu verschleiern. 15

b) Soweit die Revision beanstandet, das Urteil lasse die Darstellung eines „Veranlassungszusammenhangs“, also 16

eines nicht nur zeitlichen, sondern auch inhaltlichen Zusammenhangs zwischen der Zahlung an Dr. G. und dessen Verhalten bei der Veräußerung der Anteile der Bayerischen Landesbank an der Formel-1-Gesellschaft vermissen, trifft dies nicht zu. Die Urteilsgründe machen in ihrem Gesamtzusammenhang noch hinreichend deutlich, dass die Zahlungen für eine Leistung des Dr. G. im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG erfolgt sind. Eine solche Leistung ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vorgangs sein kann und eine Gegenleistung auslöst (vgl. z.B. Urteile vom 25. Februar 2009 - IX R 33/07, BFH/NV 2009, 1253, unter II.2., und vom 28. November 2007 - IX R 39/06, BFHE 220, 67, BStBl II 2008, 469, unter II.1., jeweils mwN).

Das Landgericht hat deutlich hervorgehoben, dass die Zahlungen nicht für Beratungsleistungen erfolgten, sondern die Advisory Agreements nur diesen falschen Schein erwecken sollten, dass Dr. G. im April/Mai 2005 mit der Veräußerung des Anteilsbesitzes der Bayerischen Landesbank an der Formel-1-Gesellschaft betraut war und „im zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung“ mit E. eine Zahlung von knapp 44 Millionen US-Dollar an ihn persönlich vereinbart hat (UA 5). In seiner Einvernahme als Zeuge hat Dr. G., wie das Landgericht dargelegt hat, bestätigt, dass diese Zahlung an ihn persönlich im Zusammenhang mit dem Verkauf der Formel-1-Anteile stand, auch wenn er den genauen Grund der Zahlung nicht erläutert hat (UA 12). In der rechtlichen Würdigung wird darauf verwiesen, dass nicht festgestellt werden konnte, „welchen Hintergrund im Einzelnen“ die Zahlungen hatten (UA S. 21). Damit aber wird deutlich, dass die Strafkammer geprüft hat, ob ein Zusammenhang zwischen der Zahlungsvereinbarung und einem Tun, Dulden oder Unterlassen des Dr. G. im Rahmen der Veräußerung der Anteile bestand. Dieses hat die Kammer bejaht, indem sie eine Leistung des Dr. G. im einkommensteuerrechtlichen Sinn festgestellt hat. Lediglich die Art der Leistung konnte sie auf Grund des Aussageverhaltens des Dr. G. nicht spezifizieren. 17

c) Entgegen der Ansicht der Revision mindert die durch die GR. GmbH in Ö. gezahlte Körperschaftsteuer weder die Höhe der durch Dr. G. verkürzten Einkommensteuer noch ist sie tauglicher Strafzumessungsgesichtspunkt. Die gezahlte ausländische Körperschaftsteuer war durch die GR. GmbH als Körperschaftsteuersubjekt zu entrichten und nicht durch Dr. G., der zur Einkommensteuer zu veranlagen war. Sie war auch bei der Strafzumessung nicht zu berücksichtigen, weil sie lediglich zu den Kosten gehörte, die auf der von Dr. G. aufgebauten, der Hinterziehung seiner Einkommensteuer dienenden, Scheinkonstruktion beruhten, mit welcher der Zufluss an ihn verschleiert werden sollte. 18

Im Übrigen wird auf die Antragschrift des Generalbundesanwalts Bezug genommen. 19

3. Der Strafausspruch hält dagegen rechtlicher Überprüfung nicht stand. 20

a) Die Strafkammer hat im Rahmen der Strafzumessung § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 2007, gültig ab 1. Januar 2008, angewendet (UA S. 21, Fn. 1). Das ist rechtsfehlerhaft, da die Tat vor dem 1. Januar 2008 begangen wurde und § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung als für den Angeklagten günstigeres Tatzeitrecht gemäß § 2 Abs. 3 StGB anzuwenden gewesen wäre. 21

Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung sieht in § 370 Abs. 3 Satz 1 AO für besonders schwere Fälle einen erhöhten Strafrahmen von sechs Monaten bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe vor. Ein besonders schwerer Fall liegt gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der Regel vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Wurde die Tat vor dem 1. Januar 2008 begangen, findet § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung Anwendung. Das Regelbeispiel ist in diesem Fall nur dann erfüllt, wenn der Täter zudem aus grobem Eigennutz gehandelt hat. 22

Der Begehungszeitpunkt der Tat bestimmt sich gemäß § 2 Abs. 1, 2, § 8 StGB nach dem Zeitpunkt der Teilnahmehandlung als solcher und nicht nach dem Begehungszeitpunkt der Haupttat, den die Strafkammer für maßgeblich erachtet hat (UA S. 21, Fn. 1). Tatzeit der Haupttat war der 21. Januar 2009. An diesem Tag ist die am 14. Januar 2009 von Dr. G. unterzeichnete Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingegangen. Die Teilnahmehandlungen des Angeklagten waren aber alle zeitlich vorgelagert. 23

Die Teilnahmehandlung ist beendet, wenn sie als solche abgeschlossen ist; auf den Täterfolg kommt es nach § 8 Satz 2 StGB nicht an. Alle von der Strafkammer festgestellten Teilnahmehandlungen des Angeklagten wurden im Jahr 2007 begangen, so dass sich die Strafkammer damit hätte auseinandersetzen müssen, ob der Angeklagte aus grobem Eigennutz im Sinne des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung gehandelt hat. Grober Eigennutz ist ein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 StGB. 24

b) Die Strafkammer hat wegen des Vorliegens des „Regelbeispiels einer Beihilfe zur Steuerverkürzung großen Ausmaßes“ (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) der Strafzumessung den Strafrahmen für besonders schwere Fälle der 25

Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 Satz 1 AO) zugrunde gelegt, weil ihrer Auffassung nach bei einer Gesamtwürdigung der für und gegen den Angeklagten sprechenden Umstände keine Gründe dafür vorlägen, einen besonders schweren Fall abzulehnen. Dieser Ansatz hält der rechtlichen Prüfung nicht stand.

Es ist rechtsfehlerhaft, bei der Annahme eines besonders schweren Falles allein an das vom Haupttäter verwirklichte Regelbeispiel der Steuerverkürzung in großem Ausmaß anzuknüpfen. Ob die Voraussetzungen für die Annahme eines besonders schweren Falles (innerhalb oder außerhalb der Regelbeispiele) erfüllt sind, ist bei mehreren Tatbeteiligten für jeden von ihnen gesondert zu prüfen. Das Ergebnis richtet sich - wenn auch unter Berücksichtigung der Tat des oder der anderen Beteiligten - jeweils nach dem Tatbeitrag und der Person des Teilnehmers, dessen Strafe zugemessen werden soll. Für die Bewertung der Tat des Gehilfen und den zugrunde zu legenden Strafraumen ist somit entscheidend, ob sich die Beihilfe selbst - bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat - als besonders schwerer Fall darstellt (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 17. Februar 1982 - 3 StR 19/82, NStZ 1982, 206; vom 12. Oktober 1987 - 2 StR 499/87; vom 17. März 1989 - 2 StR 712/88; BGHR BtMG § 29 Abs. 3 Nr. 4, Gehilfe 2; vom 22. September 2008 - 1 StR 323/08, NJW 2009, 690; vom 13. September 2007 - 5 StR 65/07, wistra 2007, 461 und vom 31. Juli 2012 - 5 StR 188/12, NStZRR 2012, 342). Das hat die Strafkammer verkannt.

#### IV.

Die zum Nachteil des Angeklagten eingelegte Revision der Staatsanwaltschaft hat mit der Sachrüge Erfolg, weil die Beweiswürdigung zum Schuldspruch und die Strafzumessung des Urteils Rechtsfehler zugunsten des Angeklagten enthalten.

1. Die im Jahr 2007 entfalteten Tätigkeiten des Angeklagten (Gründung der GR. GmbH, Übernahme der Geschäftsführung für die G. GmbH und die GR. GmbH, ZurVerfügungStellen des Kanzleisitzes als jeweiligen Firmensitz, Vorbereitung der Stiftung und Abschluss der Treuhandvereinbarung) bilden rechtlich eine einheitliche Tat der Beihilfe, die sich auf zwei Veranlagungszeiträume des Haupttäters auswirkt.

a) Dem Angeklagten lag nicht nur Beihilfe zur Hinterziehung von Einkommensteuer in Höhe von 7.148.664 € (nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 393.176,52 €) für den Veranlagungszeitraum 2007 zur Last, sondern auch eine Teilnahme an der Hinterziehung von Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2006 und zwar insbesondere dadurch, dass er als Geschäftsführer der G. GmbH tätig war, der Gesellschaft die Kanzleiadresse in S. als Sitz zur Verfügung stellte und die Treuhandvereinbarung bezüglich des Transfers der im Jahr 2006 auf einem Geschäftskonto der G. GmbH eingegangenen 21.199.902 USDollar entwickelte und unterzeichnete.

Die Strafkammer konnte sich allerdings nicht davon überzeugen, dass der Angeklagte auch hinsichtlich des im Jahr 2006 eingegangenen Betrags mit dem Vorsatz handelte, dessen Zufluss zu verschleiern, weil die Treuhandvereinbarung lediglich der Vermeidung deutscher Schenkungsteuer beim Transfer der Vermögenswerte in die Stiftung dienen und nicht zusätzlich den im Veranlagungszeitraum 2006 erfolgten Zufluss bei Dr. G. verschleiern sollte.

b) Diese Wertung ist mit den getroffenen Feststellungen nicht vereinbar und widersprüchlich. Die Beweiswürdigung erweist sich damit in diesem Punkt als rechtsfehlerhaft.

Die Strafkammer hat festgestellt, dass der Angeklagte bei Unterzeichnung des „Advisory Agreement 2007“ wusste, dass dieses - wie schon das ihm im Rahmen des Geldwäscheverdachtsverfahrens vorgelegte „Advisory Agreement 2006“ - lediglich zum Schein abgeschlossen wurde und die GR. GmbH - wie zuvor die G. GmbH - nur „Einzahlungsstelle und Verwaltungsvehikel“ der tatsächlich für Dr. G. bestimmten Zahlungen war. Ihm war bei Vorbereitung der „Stiftungskonstruktion“ klar, dass die G. GmbH außer der Vereinnahmung der Zahlungen aus dem „Advisory Agreement 2006“ keine geschäftliche Tätigkeit ausübte (UA S. 7, 9). Hinsichtlich der Dr. G. im Jahr 2007 zugeflossenen Gelder ging der Angeklagte davon aus, dass diese bei korrekter steuerlicher Behandlung in Deutschland der Einkommensteuer unterfielen. Für die im Jahr 2006 zugeflossenen Beträge kann nichts Anderes gelten.

Die Strafkammer hat weiter festgestellt, dass die vom Angeklagten entwickelte und von ihm am 3. Mai 2007 für beide Gesellschaften jeweils als Geschäftsführer unterzeichnete Treuhandvereinbarung zwischen der G. GmbH und der GR. GmbH inhaltlich nicht der Wahrheit entsprach, weil die G. GmbH die 2006 eingegangenen Gelder nicht treuhänderisch für die GR. GmbH als Vorgründungsgesellschaft gehalten hatte. Die GR. GmbH war 2006 noch nicht geplant. Sie wurde erst später wegen des Geldwäscheverdachtsverfahrens notwendig und die Gelder standen Dr. G. persönlich zu (UA S. 8). Dies wusste der Angeklagte. Auch wenn die Treuhandvereinbarung dazu diente, deutsche Schenkungsteuer bei der Einbringung der auf den Konten der G. GmbH liegenden 21.199.902 USDollar in die Privatstiftung zu vermeiden, führte sie zwangsläufig - ebenso wie bei den 2007 vereinnahmten Geldern - zur Hinterziehung deutscher Einkommensteuer.

2. Die Strafkammer hat den Strafraumen des § 370 Abs. 3 AO gemäß §§ 27, 49 Abs. 1 StGB (wegen Beihilfe)

erstmalig und über § 28 Abs. 1 StGB ein weiteres Mal gemildert, weil dem Angeklagten das persönliche Merkmal der Einkommensteuerpflicht in Deutschland fehle.

Eine weitere Milderung des Strafrahmens über § 28 StGB war jedoch rechtlich nicht veranlasst. Täter einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht nur der Steuerschuldner, sondern jedermann sein, sofern er die Voraussetzungen erfüllt, die das Gesetz an die Täterschaft stellt. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt, das nur durch den Erklärungspflichtigen als Täter begangen werden kann (BGH, Beschlüsse vom 3. September 1970 - 3 StR 155/69, BGHSt 23, 319, 322; vom 17. Juli 1991 - 5 StR 225/91, BGHSt 38, 37, 41 und vom 7. November 2006 - 5 StR 164/06, wistra 2007, 112, 113; Urteil vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356, 359). Die im Einzelfall bestehende Steuerpflicht ist daher kein besonderes persönliches Merkmal, das die Strafbarkeit des Täters gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begründet. 35

3. Der Senat hebt auf die Revision der Staatsanwaltschaft auch die für sich genommen rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen für die den Veranlagungszeitraum 2007 betreffende Beihilfe zur Steuerhinterziehung auf, um dem neuen Tatrichter insgesamt widerspruchsfreie Feststellungen, insbesondere zur inneren Tatseite, zu ermöglichen. 36