

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 331

Bearbeiter: Christoph Henckel und Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2017 Nr. 331, Rn. X

## BGH 1 StR 112/16 - Beschluss vom 21. Dezember 2016 (LG Koblenz)

Beihilfe durch berufstypische Handlungen (Voraussetzungen); erforderlicher Inhalt der Anklageschrift (Umgrenzung des Verfahrensgegenstands bei Steuerhinterziehung).

§ 27 Abs. 1 StGB; § 200 Abs. 1 Satz StPO; § 370 Abs. 1 AO

### Leitsätze des Bearbeiters

1. Auch berufstypische Handlungen, wie etwa Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten, können eine strafbare Beihilfe darstellen. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen sind in jedem Fall neutral; denn nahezu jede Handlung kann in einen strafbaren Kontext gestellt werden (vgl. BGHSt 46, 107). Es ist jedoch anerkannt, dass nicht jede Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirkt, als (strafbare) Beihilfe gewertet werden kann. Vielmehr bedarf es in Fällen, die sog. neutrale Handlungen betreffen, einer bewertenden Betrachtung im Einzelfall. Hierbei sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs für die Beihilfestrafbarkeit bei berufstypischen „neutralen“ Handlungen folgende Grundsätze zu beachten.

2. Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den „Alltagscharakter“; es ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen.

3. Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ (vgl. BGHSt 46, 107, 112 ff.).

4. Liegt einem Angeklagten Steuerhinterziehung zur Last, sind im Anklagesatz das relevante Verhalten und der Taterfolg i.S.v. § 370 AO anzuführen; einer Berechnungsdarstellung der Steuerverkürzung bedarf es dort hingegen nicht (vgl. BGH wistra 2009, 465).

### Entscheidungstenor

Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Koblenz vom 22. Juli 2015 mit den zugrunde liegenden Feststellungen aufgehoben, soweit die Angeklagte verurteilt worden ist.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts Kaiserslautern zurückverwiesen.

### Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt; im Übrigen hat es sie freigesprochen. Mit ihrer auf die Verletzung materiellen und formellen Rechts gestützten Revision wendet sich die Angeklagte gegen ihre Verurteilung. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge in vollem Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); auf die erhobenen Verfahrensrügen kommt es nicht mehr an.

I.

Das von der Revision geltend gemachte Verfahrenshindernis besteht nicht. Es fehlt nicht an der in jeder Lage des Verfahrens zu beachtenden Verfahrensvoraussetzung einer wirksamen Anklageschrift und - daran anknüpfend - eines wirksamen Eröffnungsbeschlusses. Liegt einem Angeklagten Steuerhinterziehung zur Last, sind im Anklagesatz das relevante Verhalten und der Taterfolg i.S.v. § 370 AO anzuführen; einer Berechnungsdarstellung der Steuerverkürzung bedarf es dort hingegen nicht (vgl. BGH, Beschluss vom 27. Mai 2009 - 1 StR 665/08, wistra 2009, 465). Diese Anforderungen sind hier erfüllt. Die Anklageschrift vom 4. Dezember 2013 wahrt die Umgrenzungsfunktion (vgl. § 200

Abs. 1 Satz 1 StPO) im Hinblick auf die der Angeklagten vorgeworfenen 18 Taten der Steuerhinterziehung. Aus dem Anklagesatz ergeben sich hinreichend konkrete Schilderungen zu den Tatvorwürfen einschließlich der betroffenen Steuererklärungen (Umsatzsteuerjahreserklärungen der Jahre 2004 bis 2009 sowie sämtliche monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2010) und die der Angeklagten zur Last liegenden Verkürzungsbeträge. Nähere Einzelheiten waren für die Umgrenzung des Verfahrensgegenstandes nicht erforderlich (zu den insoweit bestehenden Anforderungen vgl. BGH, Beschluss vom 8. August 2012 - 1 StR 296/12, NStZ 2013, 409). Auch wenn die Daten der betroffenen Steuerklärungen nicht aufgeführt wurden, konnten nach der Anklageschrift aus den in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen Verwechslungen der Steuerschuldner, Veranlagungszeiträume oder Steuererklärungen und damit Unklarheiten über die angeklagten Lebenssachverhalte nicht entstehen.

## II.

Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

1. Im Jahr 2001 wurde die Angeklagte durch das Einzelunternehmen E. S. e.K. (im Folgenden: Firma S.), ein auf den An- und Verkauf von Altmetallen („Schrotthandel“) spezialisierter Betrieb, als Rechtsanwältin mandatiert. Inhaberin der Firma S. war zu dieser Zeit die gesondert verurteilte U. .

Bereits zu diesem Zeitpunkt wurden von der Firma S. eigene Altmetallankäufe sowie Altmetalllieferungen Dritter auf Scheinunternehmer bzw. Strohmänner, sog. Schreiber, abgerechnet. Ziel dieser Vorgehensweise war es, bei der Firma S. unter Vorlage von Gewerbeanmeldung und Steuernummer von Scheinunternehmern auch die anfallende Umsatzsteuer zu vereinnahmen. Dies geschah im Bewusstsein, dass die Schreiber zu keiner Zeit beabsichtigten, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Für ihre Mitwirkung erhielten die Schreiber, bei denen es sich nicht um Unternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG handelte, ein geringes Entgelt.

Zur praktischen Durchsetzung des in Wirklichkeit nicht zulässigen Vorsteuerabzugs aus „Lieferungen“ der Schreiber war bereits vor Mandatierung der Angeklagten ein sog. Vollmachtssystem eingerichtet worden, mit dem gegenüber dem Finanzamt durch eine fehlerhafte Darstellung der Lieferbeziehungen die fehlende Unternehmereigenschaft der Schreiber verheimlicht werden sollte. Danach wurden bei der Firma S. schriftliche Vollmachten der Schreiber hinterlegt, in denen andere Personen, sog. Anlieferer, ermächtigt wurden, auf Rechnung der Schreiber Altmetalle bei der Firma S. anzuliefern. Tatsächlich wurden die Altmetallgeschäfte auf Rechnung der wirklichen Anlieferer oder der Firma S. geführt. Die Geschäfte wurden auch bei größeren Beträgen in bar abgewickelt, wobei in der Regel dem Anlieferer der Nettobetrag und dem Schreiber die Umsatzsteuer ausgezahlt wurden. Den beiden größten Anlieferern, J. und L. G., wurden demgegenüber die Bruttobeträge in bar ausbezahlt. Mit ihnen war vereinbart, dass die Firma S. 5 % des Nettobetrages für die Metallanlieferungen als verdeckte Provision der Kickback-Zahlung erhalten solle.

Gegenstand der Beauftragung der Angeklagten im Jahr 2001 war zunächst ein erstes gegen U. wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung geführtes Ermittlungsverfahren. In diesem Verfahren behauptete zwar die Mehrheit der ebenfalls beschuldigten Vollmachtgeber, dass die Umsätze tatsächlich von ihnen erwirtschaftet worden seien. Einige von ihnen waren jedoch teilweise geständig. Die Angeklagte drängte gegenüber der Staatsanwaltschaft in einer ausführlichen Stellungnahme auf die Einstellung des gegen ihre Mandantin U. geführten Ermittlungsverfahrens. Hierbei führte sie aus, dass ein vorwerfbares Verhalten ihrer Mandantin, welche die erhobenen Vorwürfe bestritt, nicht gegeben sei. Im November 2003 stellte die Staatsanwaltschaft das gegen U. geführte Ermittlungsverfahren gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 StPO mangels hinreichenden Tatverdachts ein.

2. In den Jahren 2004 bis 2006 wurde das beschriebene System mit Wissen und Wollen U. s unverändert fortgeführt. Gegenüber der Angeklagten wurde dies jedoch „nicht offen kommuniziert“ (UA S. 11). Deren vorrangige Aufgabe war nun im Hinblick auf den beabsichtigten Eintritt des Sohnes von U., des Zeugen B., die Umstrukturierung des Unternehmens (in eine Kommanditgesellschaft). Der Zeugin U. und der Angeklagten war es in dieser Zeit dennoch ein Anliegen, in der Frage der Durchsetzbarkeit des Vorsteuerabzugs über die Einstellung des Ermittlungsverfahrens hinaus weitere Rechtssicherheit zu erlangen. Gemeinsam mit dem Steuerberater der Firma S., dem Zeugen St., wurde daher entschieden, eine Außenprüfung der Firma S. durch das Finanzamt anzuregen, was im Oktober 2004 auch geschah. Die Angeklagte sah hierin die Chance, die Durchsetzbarkeit der Vorsteueranmeldungen der Firma S. weiter abzusichern. Tatsächlich wurde eineinhalb Jahre später eine entsprechende Außenprüfung durchgeführt. Unregelmäßigkeiten wurden dabei - wie von der Angeklagten erwartet - nicht festgestellt.

Im weiteren Verlauf recherchierte die Angeklagte ein Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union, in welchem zum Ausdruck kam, dass ein Unternehmer, der unverschuldet in ein Umsatzsteuerkarussell gerate, trotzdem den Vorsteuerabzug behalte. Die Angeklagte interpretierte dieses Urteil zum Vorteil U. s und teilte dieser im März 2006 mit, dass nach ihrer Auffassung hinsichtlich des in der Vergangenheit vom Finanzamt akzeptierten Vorsteuerabzugs für die Zukunft keine Beanstandung mehr zu erwarten sei. Zugleich riet sie, auch weil sie es für möglich hielt, dass U. das beschriebene Verfahren unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen weiter ausübte, das bewährte „System“ sowie

die „sorgfältige Arbeitsweise“, womit vor allem die strikte Beachtung der Vollmachtsverhältnisse gemeint war, beizubehalten.

Zum 1. Januar 2007 wurde das Einzelunternehmen in die E. S. GmbH & Co. KG (im Folgenden weiterhin: Firma S.) 10  
überführt. Geschäftsführer von deren Komplementärin, der S. GmbH, wurden U. und deren Sohn, der Zeuge B., der sich in der Folge an den von seiner Mutter und den tatsächlichen Anlieferern begangenen Steuervergehen beteiligte.

Ab Mitte Mai 2007 richtete das Finanzamt, das noch immer vermutete, dass es sich bei den meisten der 11  
Vollmachtgeber um Scheinunternehmer handelte, Auskunftersuchen an die Firma S. Der mit der Beantwortung des Ersuchens befasste Zeuge B. bediente sich des Rates und der Anleitung der Angeklagten und überließ ihr die weitgehend eigenverantwortliche Beantwortung der Auskunftersuchen. Spätestens im Juni 2007 erkannte die Angeklagte im Rahmen der Aufarbeitung der Auskunftersuchen den tatsächlichen Umfang des weiterhin praktizierten Vollmachtssystems. Sie realisierte, dass es sich bei diesem System aller Wahrscheinlichkeit nach um ein System zur Erschleichung unberechtigten Vorsteuerabzugs handeln musste und dass die Mehrzahl der Vollmachtgeber als Scheinunternehmer fungierte. Sie erkannte weiter, dass U. und B. das Vorhandensein dieses Systems wenigstens ahnten und billigend in Kauf nahmen.

Gleichwohl entschloss sich die Angeklagte in dieser Situation, B. und U. auf dem „erfolgreich“ beschrittenen Weg zu 12  
unterstützen, indem sie die Kommunikation mit der Steuerfahndung selbst anleitete und in die Hand nahm. Gleichzeitig drängte sie auf strikte Einhaltung des Vollmachtssystems. Im weiteren Verlauf kam es zwischen B. und der Angeklagten zu einem Austausch über die Art und Weise der Auskunftserteilung. Hierbei ging der Zeuge B. davon aus, die Angeklagte könne über das in der Firma S. praktizierte und nach seiner Auffassung steuerstrafrechtlich relevante Verhalten nicht im Unklaren sein.

Im Rahmen der Bearbeitung von Auskunftersuchen erkannte die Angeklagte, dass das in der Firma S. angewendete 13  
Vollmachtssystem in seiner bestehenden Ausprägung Verdachtsmomente in Bezug auf eine Scheinunternehmerschaft der Vollmachtgeber zu begründen geeignet war. Als problematisch sah sie es in diesem Zusammenhang insbesondere an, dass sich die Vollmachten auf eine Vielzahl natürlicher Personen zugleich bezogen und vorhandene Gesamtvollmachten ad hoc erweitert wurden. Sie erstellte deshalb ein eigenes neues Vollmachtformular, welches nur die Angabe eines Vollmachtnehmers vorsah. Sie betonte die Unangreifbarkeit des Vollmachtssystems und forderte den Zeugen B. auf, gegenüber der Steuerfahndung Fragen hinsichtlich der Handhabung nicht spontan zu beantworten.

Ab Dezember 2007 wurden Ermittlungsverfahren gegen Vollmachtgeber, Schreiber und teilweise auch 14  
Vollmachtnehmer eingeleitet, in denen U. und der Zeuge B. als Zeugen vorgeladen wurden. Sie bedienten sich dabei der Angeklagten als Zeugenbeistand. Zur Vorbereitung der bevorstehenden Zeugenvernehmungen formulierte der Zeuge B. einen Zeugenbefragungsbogen, in den er mögliche Fragen des Gerichts und hierzu unverfängliche oder ausweichende Antwortvorgaben aufnahm. Diesen Bogen überließ der Zeuge B. auch der Angeklagten.

3. Als den Zeugen U. und B. von den Anlieferern Gebrüder G. gedroht wurde, dass man sie, sollten sie aussteigen 15  
wollen, „hochgehen“ lasse, wandte sich der Zeuge B. am 5. November 2009 - während eines Urlaubs der Angeklagten - an den mit ihm befreundeten Rechtsanwalt H. Dieser wies B. unmissverständlich darauf hin, dass seine Mutter und er Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer begingen (UA S. 31). Er riet ihnen, sofort auszusteigen. Nach deren Urlaubsrückkehr fanden mehrere ausführliche Gespräche von B. und U. mit der Angeklagten statt (sog. Klartextgespräche, UA S. 50). Die Angeklagte erteilte dabei den Rat, man solle, wenn man so weitermachen wolle wie bisher, Geld nicht mehr brutto an die Gebrüder G. auszahlen, sondern „strikt getrennt“ (UA S. 32) an deren Schreiber. Die Zeugen B. und U. beschlossen hiernach, dem Rat der Angeklagten, die ihr Vertrauen genoss, zu folgen und so weiterzumachen wie bisher (UA S. 32).

Insgesamt nahm die Firma S. in den Jahren 2007 bis 2010 unberechtigte Vorsteuerabzüge aus Rechnungen von 16  
Schreibern in einem Gesamtvolumen von mehr als 3,7 Mio. Euro vor.

4. Das Landgericht hat die von U. und B. abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 17  
und die für das Jahr 2010 von ihnen eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen jeweils als Haupttaten der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) angesehen, weil in diesen Steueranmeldungen jeweils unberechtigte Vorsteuerabzüge (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) aus Rechnungen von Schreibern, denen keine Leistungen zugrunde lagen, vorgenommen wurden. Die Hilfeleistungen der Angeklagten zu diesen Taten hat das Landgericht als einheitliche Beihilfehandlung (§ 52 StGB) gewertet. Da die Angeklagte gewusst habe, dass das Handeln von U. und B. darauf ausgerichtet gewesen sei, ungerechtfertigt einen Vorsteuerabzug zu beanspruchen, hätten ihre sonst dem Bereich der allgemeinen Anwaltstätigkeit zuzuordnenden Aktivitäten ihren Alltagscharakter verloren; sie seien nicht mehr sozialadäquat, sondern als Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu werten (UA S. 77). Vom Vorwurf, bereits ab dem Jahr 2004 im Hinblick auf bei der Firma S. begangene Umsatzsteuerhinterziehungen mit Beteiligungsvorsatz gehandelt zu haben, hat das Landgericht die Angeklagte freigesprochen. Insoweit habe der Nachweis vorsätzlichen Tuns nicht ausreichend sicher erbracht werden können.

### III.

Die Verurteilung der Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung hält sachlichrechtlicher Nachprüfung nicht stand. 18

1. Bereits die Beweiswürdigung ist nicht rechtsfehlerfrei. 19

a) Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatgerichts (§ 261 StPO). Ihm allein obliegt es, das Ergebnis der Hauptverhandlung festzustellen und zu würdigen. Seine Schlussfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein, es genügt, dass sie möglich sind. Die revisionsgerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob dem Tatgericht Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist in sachlichrechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen die Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 22. November 2016 - 1 StR 329/16, NStZ-RR 2017, 47; vom 21. April 2016 - 1 StR 629/15, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 43; vom 11. Februar 2016 - 3 StR 436/15 und vom 14. Dezember 2011 - 1 StR 501/11, NStZ-RR 2012, 148, jeweils mwN). 20

b) Solche Rechtsfehler liegen hier hinsichtlich der zwischen der Angeklagten und den Zeugen B. und U. Ende des Jahres 2009 geführten sog. Klartextgespräche (UA S. 50) vor. Die hierzu vom Landgericht vorgenommenen Schlussfolgerungen sind nicht nachvollziehbar. 21

Das Landgericht hat sich zum Wissensstand der Angeklagten bei diesen Gesprächen im Hinblick auf das Hinterziehungssystem maßgeblich auf die Aussage des Zeugen B. gestützt. Diese Aussage lässt aber allenfalls den Schluss zu, B. sei davon ausgegangen, die Angeklagte habe die Gesamtumstände durchschaut. Unklar bleibt, was aber für die vom Landgericht zur subjektiven Tatseite vorgenommene Gesamtschau entscheidend ist, was die Angeklagte „gewusst“ (UA S. 59) oder „geahnt“ haben soll. Aus der Angabe des Zeugen B., die Angeklagte habe allgemein Kenntnis gehabt, dass „etwas nicht gerade laufe“ (UA S. 59), ergibt sich die erforderliche Klarheit nicht. 22

c) Auch die Schlüsse, die das Landgericht aus den in E-Mails des Zeugen B. verwendeten Ausdrücken für das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes der Angeklagten ab Juni 2007 gezogen hat, sind nicht tragfähig. 23

Das Landgericht ist der Auffassung, die Verwendung des Begriffs „Gestapo“ für das Finanzamt lasse den Schluss zu, der Zeuge B. habe in der Angeklagten „zu Recht eine Mitwisserin“ gesehen (UA S. 59). Diese Interpretation ist indes nicht nachvollziehbar. Es liegt nicht nahe, dass die Verwendung des Wortes „Gestapo“ auf eine Mitwiserstellung der Angeklagten aus Sicht des B. hindeutet, vielmehr lediglich, dass dieser sich gegenüber der Angeklagten als zu Unrecht vom Finanzamt verfolgt darstellte. Auch der in den Urteilsgründen vollständig wiedergegebene Inhalt der E-Mail des Zeugen B. an die Angeklagte vom 4. Juli 2007 (UA S. 17), lässt nicht den vom Landgericht vorgenommenen Rückschluss zu, B. habe „praktisch offen und bar einer anderen Interpretationsmöglichkeit eingeräumt ...“, dass in der Fa. S. schon in den Jahren 2003 und 2004 (und seitdem unverändert andauernd) im großen Umfang und mit Billigung U. s. Steuervergehen begangen worden seien“ (UA S. 58 f.). 24

d) Soweit die Urteilsfeststellungen den Eindruck erwecken, die Angeklagte habe bereits im Juni 2007 sicheres Wissen von den Steuerhinterziehungen zugunsten der Firma S. gehabt (UA S. 13), wird dies von der Beweiswürdigung, aufgrund deren das Landgericht lediglich von dolus eventualis ausgeht (UA S. 58), nicht getragen. 25

e) Soweit die Urteilsfeststellungen Formulierungen enthalten, die eine Führungsrolle der Angeklagten gegenüber den Zeugen U. und B. nahelegen könnten, fehlt es an einer Beweisgrundlage für solche Wertungen. Weder die Feststellung, es sei der Angeklagten gelungen, die Bedenken B. s zu zerstreuen und den Schriftverkehr mit dem Finanzamt zu übernehmen (UA S. 15) noch die Feststellung, die Angeklagte habe durchgesetzt, dass auf Einkaufsgutschriften, der Zusatz „Betrag dankend erhalten“ platziert worden sei (UA S. 28), wird im Rahmen der Beweiswürdigung belegt. 26

2. Unabhängig von den Rechtsfehlern in der Beweiswürdigung reichen die vom Landgericht getroffenen Feststellungen als Grundlage für eine Verurteilung der Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung nicht aus. 27

a) Strafbare Beihilfe ist die vorsätzliche Hilfeleistung zu einer vorsätzlich begangenen Straftat eines anderen (§ 27 Abs. 1 StGB). Als Hilfeleistung im Sinne des § 27 StGB ist dabei grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolgs des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 109 mwN). Die Hilfeleistung muss auch nicht zur Ausführung der Tat selbst geleistet werden, es genügt schon die Unterstützung bei einer vorbereitenden Handlung (BGH, Urteil vom 8. März 2001 - 4 StR 453/00, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 22 mwN). Das kann grundsätzlich auch durch äußerlich neutrale Handlungen geschehen (BGH, Urteil vom 23. Januar 28

1985 - 3 StR 515/84, HFR 1985, 429). Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß (BGH aaO, BGHSt 46, 107, 109 mwN).

Auch berufstypische Handlungen, wie etwa Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten, können eine strafbare Beihilfe darstellen. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen sind in jedem Fall neutral; denn nahezu jede Handlung kann in einen strafbaren Kontext gestellt werden (BGH aaO, BGHSt 46, 107). Es ist jedoch anerkannt, dass nicht jede Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirkt, als (strafbare) Beihilfe gewertet werden kann. Vielmehr bedarf es in Fällen, die sog. neutrale Handlungen betreffen, einer bewertenden Betrachtung im Einzelfall (vgl. BGH, Urteil vom 8. März 2001 - 4 StR 453/00, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 22). Hierbei sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs für die Beihilfestrafbarkeit bei berufstypischen „neutralen“ Handlungen folgende Grundsätze zu beachten:

Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den „Alltagscharakter“; es ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen. Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ (BGH, Urteile vom 22. Januar 2014 - 5 StR 468/12, wistra 2014, 176; und vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 112 ff.; Beschluss vom 20. September 1999 - 5 StR 729/98, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 20).

b) Das Landgericht verhält sich schon nicht dazu, in welchen Handlungen der Angeklagten es die Tatbeiträge sieht, mit denen die Angeklagte die Steuerhinterziehungen von U. und B. unterstützt haben soll. Es verweist lediglich abstrakt auf deren „sonst dem Bereich der allgemeinen Anwaltschaft zuzuordnenden Aktivitäten“ (UA S. 77). Damit löst sich die vom Landgericht vorgenommene Prüfung des Tatvorsatzes rechtsfehlerhaft von konkreten Anknüpfungspunkten im Verhalten der Angeklagten.

c) Zudem hat das Landgericht zum subjektiven Tatbestand der Beihilfe die von ihm im Ansatz zutreffend erkannten (UA S. 76) Grundsätze des Bundesgerichtshofs zu berufstypischen „neutralen“ Handlungen rechtsfehlerhaft angewendet.

Nach den Urteilsfeststellungen erbrachte die Angeklagte alle in Rede stehenden Leistungen aufgrund einer Beauftragung als Rechtsanwältin. Wie der Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift zutreffend ausgeführt hat, sind die vom Landgericht festgestellten lediglich abstrakt umschriebenen Aktivitäten der Angeklagten (Vertretung gegenüber dem Finanzamt und anderen Behörden, Tätigkeit als Zeugenbeistand, Erstellung von Musterformularen etc.) allesamt dem Spektrum berufstypischer Handlungen zuzuordnen.

Sicheres Wissen von den Haupttaten hat das Landgericht erst für die Zeit ab den sog. Klartextgesprächen Ende des Jahres 2009 angenommen (UA S. 50, 54). Für die Zeit davor ab Juni 2007 ist es dagegen vielmehr davon ausgegangen, dass die Angeklagte die von U. und B. begangenen Steuervergehen „allgemein lediglich billigend in Kauf nahm“ und ihr zu diesem Zeitpunkt Einzelheiten noch nicht positiv bekannt waren (UA S. 55). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu berufstypischen Handlungen kommt aber in einem solchen Fall eine strafbare Beihilfe nur dann in Betracht, wenn das vom Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten derart hoch war, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ. Feststellungen dazu, ob dies der Fall war, hat das Landgericht jedoch nicht getroffen. Soweit das Landgericht im Rahmen der rechtlichen Würdigung ausführt, die Angeklagte habe gewusst, „dass das Handeln unter anderem U. s und B. s darauf ausgerichtet war, ungerechtfertigt einen Vorsteuerabzug zu beanspruchen“ (UA S. 77), trifft dies ausweislich der Feststellungen für die Zeit vor den Klartextgesprächen gerade nicht zu.

d) Im Hinblick auf die rechtsfehlerhafte Beweiswürdigung zum Wissensstand der Angeklagten bei den Klartextgesprächen (s. o.1.), kann der Schuldspruch auch nicht hinsichtlich des Zeitraums ab Ende 2009 bestehen bleiben.

3. Soweit die Angeklagte verurteilt worden ist, hebt der Senat die gesamten Urteilsfeststellungen auf, um dem neuen Tatgericht neue, insgesamt widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen. Er macht dabei von der Möglichkeit des § 354 Abs. 2 Satz 1 StPO Gebrauch und verweist die Sache an eine Wirtschaftsstrafkammer beim Landgericht Kaiserslautern zurück.

