

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 903

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2017 Nr. 903, Rn. X

### BGH 1 StR 536/16 - Urteil vom 13. Juli 2017 (LG Hamburg)

Umsatzsteuerhinterziehung (Konkurrenzverhältnis von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung: Umsatzsteuervoranmeldung als mitbestrafte Vortat, Begriff der mitbestraften Vortat, Umsatzsteuerjahreserklärung keine mitbestrafte Nachtat); Strafzumessung bei Geldstrafen (Bemessung der Tagessatzhöhe: Schätzungsspielraum des Tatrichters; revisionsrechtliche Überprüfbarkeit der Strafzumessung); leichtfertige Geldwäsche (Begriff der Leichtfertigkeit); Beweiswürdigung (revisionsrechtliche Überprüfbarkeit).

§ 370 Abs. 1 AO; § 18 Abs. 1, Abs. 3 UStG; § 46 StGB; § 40 StGB; § 261 Abs. 1, Abs. 5 StGB; § 261 StPO

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung stehen in Gesetzeskonkurrenz in Form der mitbestraften Vortat.
2. Im Hinblick auf die Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts handelt es sich bei einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung im Verhältnis zu unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen desselben Kalenderjahres aber nicht um eine mitbestrafte Nachtat. Der Unrechtsgehalt einer unrichtigen Jahreserklärung wird von demjenigen vorangehender unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen (auch in der Summe) nicht vollständig erfasst.
3. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs führt die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung ebenso wie das pflichtwidrige Unterlassen der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung zunächst lediglich zu einer Steuerhinterziehung „auf Zeit“; erst die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung oder die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung bewirkt die endgültige Steuerverkürzung, d.h. die Verkürzung „auf Dauer“ (vgl. BGHSt 53, 221, 228 mwN).
4. Für das konkurrenzrechtliche Verhältnis von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen und unrichtiger Umsatzsteuerjahreserklärung des nämlichen Jahres ergeben sich auch keine Unterschiede in Abhängigkeit davon, ob der Täter aufgrund falscher Angaben in den Voranmeldungen zunächst nur Liquidität erreichen wollte oder ob er von Anfang an auf Dauer Steuern verkürzen wollte. Bleibt der Hinterziehungsumfang durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung hinter demjenigen unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zurück, kann darin eine strafbefreiende Teilselbstanzeige liegen.
5. Eine mitbestrafte Vortat liegt vor, wenn im Verlauf eines deliktischen Geschehens verschiedene Angriffsobjekte beeinträchtigt werden, die konkrete Sachverhaltsgestaltung aber ergibt, dass das Schwergewicht des Unrechts nur unter dem Gesichtspunkt des nachfolgenden Delikts zu behandeln ist. Dies ist insbesondere bei Durchgangsdelikten gegeben, deren Unrechtsgehalt deshalb nicht über den der „Haupttat“ hinausgeht, weil er sich darin erschöpft, einen intensiveren Angriff auf dasselbe Rechtsgut vorzubereiten.
6. Die Bestimmung der Tagessatzhöhe nach § 40 StGB erschöpft sich nicht in einem mechanischen Rechenakt, sondern es handelt sich um einen wertenden Akt richterlicher Strafzumessung, der dem Tatrichter Ermessensspielräume hinsichtlich der berücksichtigungsfähigen Faktoren belässt.
7. Dabei ist das Einkommen ein rein strafrechtlicher Begriff, welcher die Einkünfte aus allen Einkunftsarten umfasst. Erfasst werden nicht nur Einnahmen in Form von Geldleistungen; auch Unterhalts- und Sachbezüge oder sonstige Naturalleistungen sind zu berücksichtigen. Von den anzurechnenden Einnahmen abzuziehen sind damit zusammenhängende Ausgaben, wie etwa Werbungskosten und Betriebsausgaben sowie Sozialversicherungsbeiträge. Außergewöhnliche Belastungen sind in der Regel ebenfalls zu berücksichtigen, Unterhaltsverpflichtungen nur in angemessenem Umfang.
8. Dem Tatrichter steht gemäß § 40 Abs. 3 StGB hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Tagessatzhöhe eine Schätzungsbefugnis zu, sofern entweder der Angeklagte keine oder unrichtige Angaben zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen macht, deren Ermittlung zu einer unangemessenen

**Verzögerung des Verfahrens führen würde oder der erforderliche Aufwand nicht im Verhältnis zur Höhe der Geldstrafe stehen würde.**

**9. Leichtfertigkeit im Sinne des § 261 Abs. 5 StGB ist eine gravierende Form bewusster oder unbewusster Fahrlässigkeit, wobei individuelle Fähigkeiten und Kenntnisse des Täters zu berücksichtigen sind. Ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs hält es leichtfertiges Verhalten dann für gegeben, wenn sich die Herkunft des Gegenstandes aus einer Katalogtat des § 261 Abs. 1 Satz 2 StGB nach der Sachlage geradezu aufdrängt und der Täter dennoch handelt, weil er dies aus grober Unachtsamkeit oder Gleichgültigkeit außer Acht lässt.**

#### **Entscheidungstenor**

1. Die Revision der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 20. Januar 2016 betreffend den Angeklagten S. wird verworfen.

Die Staatskasse trägt die Kosten des Rechtsmittels und die hieraus dem Angeklagten S. entstandenen notwendigen Auslagen.

2. Die Revision der Angeklagten Y. gegen das vorgenannte Urteil wird verworfen.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten ihres Rechtsmittels zu tragen.

3. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorgenannte Urteil, soweit es die Angeklagte Y. betrifft, in den Aussprüchen über die Höhe der verhängten Tagessätze und die gewährten Zahlungserleichterungen aufgehoben.

Die weitergehende Revision wird verworfen.

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

#### **Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten S. wegen Steuerhinterziehung in 21 Fällen, davon in drei Fällen in Tateinheit mit Urkundenfälschung, sowie wegen versuchter Steuerhinterziehung in sechs Fällen, davon in vier Fällen in Tateinheit mit Urkundenfälschung, sowie wegen Urkundenfälschung in einem weiteren Fall zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung es zur Bewährung ausgesetzt hat. Im Übrigen hat es den Angeklagten S. freigesprochen. Die Angeklagte Y. hat das Landgericht wegen leichtfertiger Geldwäsche in 28 Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 180 Tagessätzen zu je 10 Euro verurteilt. Es hat ihr gestattet, die Geldstrafe in monatlichen Raten von je 50 Euro zu zahlen. Gegen den nicht revidierenden Mitangeklagten Se. hat das Landgericht wegen 49 Steuerstraftaten und zahlreicher Urkundenfälschungen eine Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verhängt. 1

Die Angeklagte Y. beanstandet mit ihrer Revision allgemein die Verletzung materiellen Rechts. Mit zu Ungunsten dieser Angeklagten eingelegten und auf die Sachrüge gestützten Revision, die vom Generalbundesanwalt vertreten wird, erstrebt die Staatsanwaltschaft die Verurteilung der Angeklagten Y. wegen vorsätzlicher Geldwäsche. Zu Ungunsten des Angeklagten S. beanstandet die Staatsanwaltschaft mit einer auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten und ebenfalls vom Generalbundesanwalt vertretenen Revision den Teilfreispruch sowie, soweit der Angeklagte verurteilt wurde, den Strafausspruch. 2

Die Staatsanwaltschaft hat mit der die Angeklagte Y. betreffenden Revision lediglich zur Tagessatzhöhe Erfolg; die übrigen Rechtsmittel sind insgesamt unbegründet. 3

I.

1. Gegenstände des angefochtenen Urteils sind die Beteiligung der Angeklagten und des nicht revidierenden Mitangeklagten Se. an insgesamt vier Umsatzsteuerhinterziehungssystemen im Tatzeitraum von September 2012 bis November 2014 sowie damit zusammenhängende Geldwäschestraftaten der Angeklagten Y. . 4

2. Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 5

a) Nachdem der Mitangeklagte Se. im Jahr 2011 nach Verbüßung einer Freiheitsstrafe wegen Steuerstraftaten in die Türkei abgeschoben worden war, reiste er im Januar 2012 als angeblicher bulgarischer Staatsangehöriger unter 6

einem Alias-Namen und mit gefälschten Ausweispapieren wieder nach Deutschland ein, um mit Umsatzsteuerhinterziehungen, die denen seiner Vorverurteilung gleichgelagert waren, erhebliche Geldmengen zu erlangen. Er trat an den Angeklagten S. heran und erläuterte diesem, dass er wegen Steuerstraftaten verurteilt worden sei, bei denen aber letztlich keiner anderen Person ein Schaden zugefügt worden sei. Se. erklärte dem Angeklagten S. weiter, dass er über ein Modell verfüge, bei dem wiederum keine dritten Personen geschädigt würden, sondern man Geld vom Staat bekäme für Geschäfte, die man tätige. Zugunsten des geschäftlich unerfahrenen Angeklagten S. nahm das Landgericht an, dass ihm der Mitangeklagte Se. zu diesem Zeitpunkt „das Modell“ noch nicht in seinen Details erläutert hatte. Dem Angeklagten S. war allerdings klar, dass es bei diesem Modell letztlich um eine Form der Steuerhinterziehung ging (UA S. 42).

Zunächst bat der Mitangeklagte Se. den Angeklagten S., ihm Bekannte aus seinem Umfeld „zu bringen“, die Firmen gründen sollten, damit er sein „Geschäftsmodell“ umsetzen könne. Nach einer Weile ließ er auch für den Angeklagten S. einen bulgarischen Pass mit einem Alias-Namen erstellen. Erst etwa sechs Wochen vor der am 10. April 2013 erfolgten Gründung der Firma I. GmbH erläuterte Se. dem Angeklagten S. das System der Steuerhinterziehungen in allen Details. Ab diesem Zeitpunkt war S. bewusst, dass alle Rechnungen gefälscht waren und in Wirklichkeit gar keine Geschäfte stattfanden. Ihm war dann klar, dass das System dem Zweck diene, auf der Grundlage von Scheinrechnungen unberechtigt Steuergelder zu erlangen, um den beiden Angeklagten hierdurch eine Einnahmequelle von einigem Umfang und einiger Dauer zu verschaffen. Der Angeklagte S. trat dem gemeinsamen Tatplan entsprechend unter seinen Alias-Personalien in zwei der vier Tatkomplexe als Geschäftsführer nach außen auf. 7

In keinem der Fälle fanden tatsächliche Geschäfte statt. Die Hinterziehungssysteme basierten jeweils auf der Verwendung von Scheinrechnungen, wobei sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnungen sowie Kontoauszüge gefälscht waren. Das System der Umsatzsteuerhinterziehung funktionierte dergestalt, dass der Mitangeklagte Se. und der Angeklagte S. auf der Basis einer Scheinvertragslage gegenüber den Finanzbehörden der Wahrheit zuwider vorgaben, dass Waren steuerfrei in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union geliefert worden seien. Zugleich begeherten sie den Vorsteuerabzug aus den Scheinrechnungen über den fingierten inländischen Wareneinkauf. Die mit den Taten insgesamt anvisierte Steuerverkürzung betrug 1.336.501,85 Euro. Ausgezahlt wurden jedoch lediglich 997.463,20 Euro. 8

b) Den Angeklagten S. betreffen nur die Tatkomplexe II (St. UG, Umsatzsteuerjahreserklärungen 2012 und 2013 sowie Umsatzsteuervoranmeldungen Januar bis September 2014) und III (I. GmbH, Umsatzsteuervoranmeldungen Juni 2013 bis September 2014) mit einer insgesamt angestrebten Steuerverkürzung von 892.122,26 Euro und einer tatsächlich erfolgten Steuervergütung von 638.877,93 Euro. In einigen Fällen ließen der Mitangeklagte Se. und der Angeklagte S. den Finanzbehörden durch gutgläubige Steuerberater vollständig gefälschte Rechnungen vorlegen, um die unberechtigten Steueransprüche (scheinbar) nachzuweisen. 9

Das Landgericht hat die Einreichung unrichtiger Umsatzsteuerjahreserklärungen und -voranmeldungen, die ausnahmslos auf ungerechtfertigte Steuererstattungen abzielten, jeweils als Steuerhinterziehung gewertet (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 18 UStG i.V.m. § 168 AO). Die Fälle, in denen die Finanzbehörden der Auszahlung nicht mehr zustimmten, hat das Landgericht im Hinblick auf § 168 Satz 2 AO als versuchte Steuerhinterziehung abgeurteilt. 10

c) Vom Vorwurf der Urkundenfälschung im Abschnitt VII der Urteilsgründe hat das Landgericht den Angeklagten S. aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. Ihm lag zur Last, im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit dem Mitangeklagten Se. den Finanzbehörden in drei Fällen (September und Dezember 2012 sowie Januar 2013) jeweils zum Beleg von Vorsteuererstattungsansprüchen durch gutgläubige Steuerberater vollständig gefälschte Rechnungen vorgelegt zu haben. Zwar stehe fest, dass die gefälschten Rechnungen vom Angeklagten S. in Absprache mit dem Mitangeklagten Se. über die Steuerberater bei den Finanzbehörden eingereicht worden seien. Der Angeklagte S. habe aber nicht gewusst, dass es sich um gefälschte Rechnungen gehandelt habe (UA S. 132). 11

d) Die Angeklagte Y. hatte den Mitangeklagten Se. bereits im Jahr 1998 im Alter von 18 Jahren kennengelernt und war mit ihm eine Beziehung eingegangen. Spätestens anlässlich von Durchsuchungen im August 2010 erfuhr sie, dass die Finanzierung ihres bisherigen Lebenszuschnitts durch den Angeklagten Se. aus Steuerstraftaten resultierte. Ihr war bewusst, dass Se. umfangreiche Steuerhinterziehungen begangen hatte. Ihre Vorstellung war, dass es sich um einen Hinterziehungsbetrag von etwa 700.000 Euro handelte und Se. gefälschte Rechnungen verwendet hatte. Ihr wurde in dieser Zeit klar, dass das Geld von Se., von dem auch sie profitiert hatte, nicht aus einer erfolgreichen legalen Geschäftstätigkeit gestammt hatte. Als Se. nach der Straffhaft im Januar 2012 mit gefälschten bulgarischen Ausweispapieren nach Deutschland zurückkam, bat er die Angeklagte, niemandem von dieser neuen Identität zu erzählen. Sie erkannte, dass der Mitangeklagte Se. zu dieser Zeit über keine Geldmittel verfügte und ließ ihn daher in ihrer Wohnung unterkommen (UA S. 72). In der Folgezeit verschaffte sich Se. ausschließlich durch die Begehung von Steuerstraftaten Geldmittel. 12

Beginnend ab März 2013 nahm die Angeklagte verschiedene Geldbeträge und sonstige Schenkungen des Mitangeklagten Se. entgegen, obwohl es sich für sie aufdrängte, dass diese Gelder aus gewerbsmäßig begangenen 13

Steuerstraftaten stammten. Nur aufgrund von grober Unachtsamkeit hatte sie jeweils keine positive Kenntnis von der deliktischen Herkunft der Gelder und Geschenke. Die Angeklagte hinterfragte deren Herkunft nicht und begnügte sich mit der Information, dass Se. nun mit einer Firma im Bereich der Unternehmensberatung tätig sei. Im Zeitraum von März 2013 bis Mitte November 2014 nahm sie in insgesamt 28 Fällen Geld- und Sachschenkungen entgegen, die jeweils aus Geldbeträgen stammten, die Se. durch gewerbsmäßig begangene Steuerstraftaten erlangt hatte. Die Geldschenkungen verwendete die Angeklagte für Kautions- und Mietzahlungen sowie für die Tilgung ihrer Altschulden. Der Gesamtwert der Schenkungen, die das Landgericht nicht aufaddiert hat, betrug mehr als 53.000 Euro.

Das Landgericht konnte sich nicht davon überzeugen, dass die Angeklagte an den Steuerstraftaten der Mitangeklagten Se. und S. mitgewirkt hatte (UA S. 88 ff.). Es konnte sich ebenfalls nicht davon überzeugen, dass die Angeklagte hinsichtlich der Herkunft der von ihr als Schenkung angenommenen Gegenstände aus Katalogtaten gewerbsmäßig begangener Steuerdelikte vorsätzlich gehandelt hatte. Das Landgericht hat deshalb die Handlungen der Angeklagten jeweils als leichtfertige Geldwäsche gemäß § 261 Abs. 5 StGB gewertet.

## II.

Revision der Angeklagten Y. 15

Das Rechtsmittel der Angeklagten Y. ist unbegründet. Die Nachprüfung des Urteils auf die Sachrüge hin hat weder zum Schuldspruch noch zum Strafausspruch einen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten ergeben. 16

1. Der Schuldspruch wegen leichtfertiger Geldwäsche in 28 Fällen gemäß § 261 Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 und 2, § 53 StGB wird von einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung getragen. 17

a) Die Geldbeträge und sonstigen Gegenstände, welche die Angeklagte als Schenkungen entgegennahm, rührten aus gewerbsmäßig vom Mitangeklagten Se. begangenen Taten der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) als Katalogtaten der Geldwäsche (§ 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b StGB) her. Eine Beteiligung der Angeklagten an den Vortaten (vgl. § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB) hat das Landgericht rechtsfehlerfrei verneint (UA S. 88 ff.). 18

b) Die vom Landgericht rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen belegen, dass die Angeklagte leichtfertig im Sinne des § 261 Abs. 5 StGB handelte (UA S. 101 ff.). 19

Leichtfertigkeit in diesem Sinne liegt nur dann vor, wenn sich die Herkunft des Gegenstands aus einer Katalogtat nach der Sachlage geradezu aufdrängt und der Täter gleichwohl handelt, weil er dies aus besonderer Gleichgültigkeit oder großer Unachtsamkeit außer Acht lässt (vgl. BGH, Urteile vom 17. Juli 1997 - 1 StR 791/96, BGHSt 43, 158 und vom 24. Juni 2008 - 5 StR 89/08, wistra 2008, 424 mwN). 20

Das Landgericht hat sich hier auf der Grundlage einer umfassenden Gesamtschau der vorhandenen Beweismittel rechtsfehlerfrei davon überzeugt, dass der Angeklagten die deliktische Herkunft der Geschenke und des von ihr entgegengenommenen Bargelds nur aufgrund grober Unachtsamkeit verborgen geblieben war. Es durfte sich dabei insbesondere darauf stützen, dass die Angeklagte Kenntnis von der Vorstrafe des Mitangeklagten Se. wegen Steuerstraftaten hatte und wusste, dass er bereits im Januar 2012 unter Alias-Namen und gefälschten Ausweispapieren aufgetreten war und weder über Geld noch Einnahmequellen verfügte. Auch durfte das Landgericht berücksichtigen, dass der Angeklagten bekannt war, dass der Mitangeklagte Se. ab Spätsommer 2012 auf einmal wieder über Geld verfügte und ihr im März/April 2013 sogar erhebliche Geldbeträge zur Tilgung von Altschulden zur Verfügung stellen konnte, obwohl er im geschäftlichen Verkehr nur unter Alias-Namen in Erscheinung trat und nach seinen vorherigen Steuerstraftaten über keine Einnahmequelle mehr verfügt hatte. Zudem war das Landgericht nicht gehindert, in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, dass die Angeklagte keine Details dazu angeben konnte, aufgrund welcher geschäftlicher Tätigkeiten der Angeklagte plötzlich wieder über erhebliche Geldbeträge verfügte, obwohl sie sich eingelassen hatte, der Mitangeklagte Se. sei nun im Bereich der „Finanz- und Unternehmensberatung“ tätig, wobei es sich um ein „kontinuierliches langsames Wachstum gehandelt habe“ (UA S. 104). Schließlich durfte das Landgericht auch berücksichtigen, dass die Angeklagte trotz ihrer vorherigen einschneidenden Erfahrungen mit dem Mitangeklagten Se. gerade keine Nachfragen zur Herkunft des Geldes stellte (UA S. 105). 21

2. Auch der Strafausspruch weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten auf. Durch die Festsetzung der Tagessatzhöhe auf 10 Euro ist die Angeklagte jedenfalls nicht beschwert. 22

## III.

Revision der Staatsanwaltschaft betreffend die Angeklagte Y. 23

Die zu Ungunsten der Angeklagten Y. eingelegte Revision der Staatsanwaltschaft hat nur zur Tagessatzhöhe Erfolg. 24

Soweit die Staatsanwaltschaft eine Verurteilung der Angeklagten Y. wegen vorsätzlicher Geldwäsche erstrebt, ist das Rechtsmittel unbegründet.

1. Im Rahmen der Abgrenzung der Leichtfertigkeit vom bedingten Vorsatz hat das Landgericht zutreffende Maßstäbe zugrunde gelegt. Es hat rechtsfehlerfrei ausgeführt, dass die Leichtfertigkeit eine gravierende Form bewusster oder unbewusster Fahrlässigkeit ist, wobei individuelle Fähigkeiten und Kenntnisse des Täters zu berücksichtigen sind (UA S. 101 mit Hinweis auf BT-Drucks. 12/989 S. 28). Ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs hält es leichtfertiges Verhalten dann für gegeben, wenn sich die Herkunft des Gegenstandes aus einer Katalogtat des § 261 Abs. 1 Satz 2 StGB nach der Sachlage geradezu aufdrängt und der Täter dennoch handelt, weil er dies aus grober Unachtsamkeit oder Gleichgültigkeit außer Acht lässt (UA S. 101).

2. Auf dieser Grundlage ist die Beweiswürdigung rechtsfehlerfrei.

a) Beweiswürdigung ist Sache des Tatrichters (§ 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 Tatrichter 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).

b) Rechtsfehler enthält die Beweiswürdigung auch zur subjektiven Tatseite nicht.

Insbesondere hat das Landgericht nicht verkannt, dass vorsätzliche Geldwäsche sowohl in den Tatbestandsvarianten des § 261 Abs. 1 StGB als auch denen des § 261 Abs. 2 StGB hinsichtlich der Herkunft des Gegenstandes lediglich bedingten Tatvorsatz erfordert (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 23. August 2012 - 2 StR 42/12, wistra 2013, 19; LK-StGB/Schmidt/Krause, 12. Aufl., § 261 Rn. 21; Fischer, StGB, 64. Aufl., § 261 Rn. 40). Aus der Erwägung des Landgerichts, die Beweiswürdigung habe nicht ergeben, dass die Angeklagte „über den Vorwurf der Leichtfertigkeit hinaus positive Kenntnis davon hatte, dass die Gelder aus gewerbsmäßig begangenen Steuerstraftaten“ des Se. stammten (UA S. 112), ergibt sich nichts Gegenteiliges. Vielmehr hat das Landgericht mit dieser Erwägung lediglich ausgeschlossen, dass bei der Angeklagten hinsichtlich der Herkunft der von ihr erlangten und aus Katalogtaten herrührenden Vermögenswerte direkter Tatvorsatz vorlag.

Insgesamt ist das Landgericht rechtsfehlerfrei zu dem Ergebnis gelangt, dass der Angeklagten die deliktische Herkunft der Geschenke und des ihr übergebenen Bargelds nur aufgrund grober Unachtsamkeit verborgen geblieben ist (UA S. 101). Hierbei hat das Landgericht zugleich zum Ausdruck gebracht, dass es sich nicht vom Vorliegen des auch beim bedingten Tatvorsatz erforderlichen voluntativen Elements des Vorsatzes überzeugen konnte. Gerade weil hier der Angeklagten die deliktische Herkunft aufgrund grober Unachtsamkeit verborgen geblieben ist, hat sie eine solche Möglichkeit auch nicht billigend in Kauf genommen.

c) Die Rüge, die Beweiswürdigung zum Tatvorsatz sei deshalb lückenhaft, weil die Angeklagte irrig ein Herrühren der ihr vom Mitangeklagten Se. aus einer anderen Katalogtat der Geldwäsche als gewerbsmäßig begangener Steuerhinterziehung (§ 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b StGB) angenommen und schon deshalb mit Vorsatz gehandelt haben könnte (vgl. dazu BeckOK StGB/Ruhmannseder, Stand: 1. Mai 2017, § 261 Rn. 56 mwN), dringt nicht durch. Zwar weist der Generalbundesanwalt zutreffend darauf hin, dass auch gewerbsmäßig begangene Taten der Urkundenfälschung (§ 267 StGB) und der Fälschung beweiserheblicher Daten (§ 269 StGB) als Katalogtaten der Geldwäsche in Betracht kommen (§ 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a StGB) und dass mittelbare Vorteile für die Annahme gewerbsmäßigen Handelns ausreichen können, wenn die Taten dazu dienen sollen, durch andere vom Täter oder Dritten beabsichtigte Straftaten Gewinne zu erzielen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 30. Juni 2015 - 4 StR 190/15, NStZ 2016, 28 und vom 1. Juni 2015 - 4 StR 21/15, NStZ 2015, 540, jeweils mwN). Ein Erörterungsmangel des Landgerichts liegt insoweit gleichwohl nicht vor, weil das Landgericht das Wissen der Angeklagten Y., dass der Mitangeklagte Se. nunmehr geschäftlich unter einer bulgarischen Identität und mit gefälschten Papieren auftreten wollte, sein Verhalten auf Verdeckung und Täuschung ausgelegt war und dies nicht den Eindruck erwecken konnte, er sei im Begriff sich ein „legales Leben“ aufzubauen, im Rahmen der Beweiswürdigung zum subjektiven Tatbestand eingehend gewürdigt hat (UA S. 103). Es ist nicht zu besorgen, das Landgericht könnte diese Umstände im Hinblick auf weitere daneben in Betracht kommende Katalogtaten aus dem Blick verloren haben.

d) Die Beweiswürdigung zur subjektiven Tatseite ist auch nicht deshalb lückenhaft, weil das Landgericht nicht erörtert hat, ob die Angeklagte im Hinblick auf die erhaltenen Schenkungen bewusst Anzeigepflichten gegenüber den Finanzbehörden aus § 30 Abs. 1 ErbStG verletzt hat (vgl. auch BGH, Beschluss vom 10. Februar 2015 - 1 StR 405/14 Rn. 40, BGHSt 60, 188). Zwar könnte insoweit steuerunehrliches Verhalten der Angeklagten Rückschlüsse darauf zulassen, ob die Angeklagte von einer inkriminierten Herkunft der Vermögenswerte, die sie vom

Mitangeklagten Se. erhalten hat, ausgegangen ist. Für einen bewussten Verstoß der Angeklagten gegen eigene steuerliche Erklärungspflichten bestehen jedoch keine Anhaltspunkte. Das Landgericht musste sich daher auch nicht gedrängt sehen, diese Möglichkeit im Rahmen der Beweiswürdigung zu erörtern. Eine diesbezügliche Aufklärungsrüge hat die Staatsanwaltschaft nicht erhoben.

3. Die Feststellungen tragen den Schuldspruch wegen leichtfertiger Geldwäsche in 28 Fällen (s.o. unter II. 1.); vorsätzliches Handeln belegen sie nicht. 33

4. Mit Ausnahme der Festsetzung der Tagessatzhöhe auf nur 10 Euro weist die Strafzumessung keinen Rechtsfehler zum Vorteil der Angeklagten auf. 34

a) Die Höhe eines Tagessatzes bestimmt sich unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters (§ 40 Abs. 2 Satz 1 StGB). Dabei ist grundsätzlich vom Nettoeinkommen auszugehen, das der Täter an einem Tag hat oder haben könnte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 StGB). Jedoch erschöpft sich die Bestimmung der Tagessatzhöhe nicht in einem mechanischen Rechenakt, sondern es handelt sich um einen wertenden Akt richterlicher Strafzumessung, der dem Tatrichter Ermessensspielräume hinsichtlich der berücksichtigungsfähigen Faktoren belässt (vgl. BGH, Beschluss vom 25. April 2017 - 1 StR 147/17 Rn. 7 mwN). Dabei ist das Einkommen ein rein strafrechtlicher Begriff, welcher die Einkünfte aus allen Einkunftsarten umfasst. Erfasst werden nicht nur Einnahmen in Form von Geldleistungen; auch Unterhalts- und Sachbezüge oder sonstige Naturalleistungen sind zu berücksichtigen (BGH aaO mwN). 35

Von den anzurechnenden Einnahmen abzuziehen sind damit zusammenhängende Ausgaben, wie etwa Werbungskosten und Betriebsausgaben sowie Sozialversicherungsbeiträge. Außergewöhnliche Belastungen sind in der Regel ebenfalls zu berücksichtigen, Unterhaltsverpflichtungen nur in angemessenem Umfang (BGH aaO Rn. 9 mwN). 36

b) Dem Tatrichter steht gemäß § 40 Abs. 3 StGB hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Tagessatzhöhe eine Schätzungsbefugnis zu, sofern entweder der Angeklagte keine oder unrichtige Angaben zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen macht, deren Ermittlung zu einer unangemessenen Verzögerung des Verfahrens führen würde oder der erforderliche Aufwand nicht im Verhältnis zur Höhe der Geldstrafe stehen würde (vgl. BGH aaO Rn. 10). 37

c) Die nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommene Wertung des Tatrichters bei der Bestimmung der Tagessatzhöhe ist vom Revisionsgericht bis zur Grenze des Vertretbaren hinzunehmen, wenn die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters ausreichend festgestellt und in rechtsfehlerfreier Weise berücksichtigt sind. Sofern der Tatrichter Bemessungsgrundlagen schätzt (§ 40 Abs. 3 StGB), müssen allerdings die Urteilsgründe die konkreten tatsächlichen Grundlagen der Schätzung ausreichend darlegen, um eine Nachprüfung durch das Revisionsgericht zu ermöglichen (vgl. BGH, Urteil vom 14. März 2003 - 2 StR 239/02, NSTZ 2003, 657, 658 mwN). 38

d) Ausgehend von diesen Grundsätzen kann die vom Landgericht vorgenommene Schätzung der Tagessatzhöhe keinen Bestand haben. 39

Bereits die Annahme des Landgerichts, der Angeklagten stünde monatlich ein Betrag von 675 Euro zur Verfügung, ist anhand der in den Urteilsgründen angegebenen Schätzungsgrundlagen nicht nachvollziehbar. Selbst wenn man aber diesen Betrag als monatliches Nettoeinkommen der Angeklagten ansetzen würde, ergäbe sich ein deutlich höherer Tagessatz als die vom Landgericht festgesetzten 10 Euro. 40

Zwar durfte das Landgericht bei der hohen Tagessatzanzahl von 180 Tagessätzen eine Senkung des Tagessatzes vornehmen, um der progressiven Steigerung des Strafübels entgegenzuwirken (vgl. BGH, Urteil vom 28. April 1976 - 3 StR 8/76, BGHSt 26, 325, 331; Fischer, StGB, 64. Aufl., § 40 Rn. 24 mwN). Eine Verringerung der Tagessatzhöhe auf weniger als die Hälfte des sich ausgehend vom Nettoeinkommen ergebenden Tagessatzes hätte jedoch einer besonderen Begründung bedurft, an der es hier fehlt. Bei besonders einkommensschwachen Personen darf eine nicht in der Höhe gegenüber dem Nettoeinkommensprinzip korrigierte Geldstrafe nicht dazu führen, dem Täter das zum Leben unerlässliche Minimum an Einkommen zu entziehen (vgl. MüKo-StGB/Radtke, 3. Aufl., § 40 Rn. 85). So verhält es sich hier indes nicht, weil das Landgericht der Angeklagten nach § 42 StGB Zahlungserleichterungen in Form einer Ratenzahlung mit niedrigen Raten eingeräumt hat. 41

e) Mit Aufhebung des Ausspruchs über die Tagessatzhöhe verlieren auch die der Angeklagten eingeräumten Zahlungserleichterungen ihre Grundlage und sind ebenfalls aufzuheben. 42

#### IV.

Revision der Staatsanwaltschaft betreffend den Angeklagten S. 43

- Die den Angeklagten S. betreffende Revision der Staatsanwaltschaft hat keinen Erfolg. 44
1. Das Rechtsmittel ist wirksam auf den Teilreispruch und, soweit der Angeklagte S. verurteilt wurde, den gesamten Strafausspruch beschränkt. Eine weitere Beschränkung des Anfechtungsumfangs hinsichtlich der Einzelstrafen liegt nicht vor, weil der Angeklagte S. nur in den von der Staatsanwaltschaft zur Beschränkung des Rechtsmittels benannten Fällen 9, 10, 10.1 und 11 bis 35 der Urteilsgründe verurteilt wurde. 45
2. Der Teilreispruch hat Bestand. 46
- a) Eine Verletzung der Kognitionspflicht hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Jahre 2012 und 2013 im Tatkomplex II betreffend die St. UG liegt nicht vor. Zwar hat das Landgericht diese Umsatzsteuervoranmeldungen neben den Umsatzsteuerjahreserklärungen nicht ausdrücklich in den Blick genommen. Deren Unrechtsgehalt wäre jedoch durch die abgeurteilten Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2012 und 2013 mitbestraft und würde deshalb keine eigenständige Verurteilung mehr rechtfertigen. 47
- aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs führt die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung ebenso wie das pflichtwidrige Unterlassen der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung zunächst lediglich zu einer Steuerhinterziehung „auf Zeit“; erst die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung oder die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung bewirkt die endgültige Steuerverkürzung, d.h. die Verkürzung „auf Dauer“ (vgl. Urteil vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 33, BGHSt 53, 221, 228 mwN). Dabei kommt nach dieser Rechtsprechung der Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG) im Verhältnis zu den vorangegangenen unzutreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen in demselben Kalenderjahr (§ 18 Abs. 1 UStG) in steuerstrafrechtlicher Hinsicht ein selbständiger Unrechtsgehalt zu. Zwar beziehen sich die Voranmeldungen und die Jahreserklärung auf dieselbe Steuerart und dasselbe Steueraufkommen des jeweiligen Jahres. Beiden Arten von Steuererklärungen kommt nach dieser Rechtsprechung jedoch ein eigenständiger Erklärungswert zu, der auch durch die Zusammenfassung in der Jahreserklärung nicht deckungsgleich wird. Bei der Verkürzung von Umsatzsteuern durch Voranmeldungen einerseits und durch die entsprechende unrichtige Jahreserklärung desselben Kalenderjahres andererseits handele es sich deshalb um materiellrechtlich selbständige Taten im Sinne des § 53 StGB (vgl. BGH, Beschluss vom 24. November 2004 - 5 StR 206/04, BGHSt 49, 359, 362; Urteile vom 12. Januar 2005 - 5 StR 271/04, wistra 2005, 145, 146 und vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 28, BGHSt 53, 221, 226; jeweils mwN). 48
- Dies gilt nach dieser Rechtsprechung selbst dann, wenn sich die Hinterziehungsbeträge aus den Umsatzsteuervoranmeldungen einerseits und der Umsatzsteuerjahreserklärung andererseits im Ergebnis decken. Begründet wird dies damit, dass sich die Voranmeldungen und die Jahreserklärung auf dieselbe Steuerart und dasselbe Steueraufkommen des jeweiligen Jahres beziehen. Die unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung schaffe auch neues Erfolgsunrecht, indem sie eine eigenständige Gefährdung für das Umsatzsteueraufkommen herbeiführe. Sie sei daher auch nicht mitbestrafte Nachtat, wenn der Täter sich bereits wegen Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen strafbar gemacht habe (vgl. BGH aaO Rn. 29, BGHSt 53, 221, 227). Dem Umstand, dass die umsatzsteuerlichen Pflichten zur Abgabe für das jeweilige Kalenderjahr eng verzahnt seien und im Ergebnis der Durchsetzung desselben Steueranspruchs dienen, sei bei gleichzeitiger Aburteilung im Rahmen der Gesamtstrafenbildung Rechnung zu tragen. Im Hinblick auf die Teilidentität im Unrechtsgehalt zwischen unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen und der dasselbe Jahr betreffenden Jahreserklärung werde aber das Tatgericht im Regelfall - schon aus Gründen der Vereinfachung - in Verfahren dieser Art gemäß § 154a Abs. 2 StPO die Verfolgung entweder auf die falsche Umsatzsteuerjahreserklärung oder die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen beschränken können (vgl. BGH aaO Rn. 32, BGHSt 53, 221, 228 mwN). 49
- bb) Seine bisherige Rechtsprechung entwickelt der Senat weiter und präzisiert sie dahingehend, dass das Verhältnis zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung eines der Gesetzeskonkurrenz in Form der mitbestraften Vortat ist. 50
- (1) Eine mitbestrafte Vortat liegt vor, wenn im Verlauf eines deliktischen Geschehens verschiedene Angriffsobjekte beeinträchtigt werden, die konkrete Sachverhaltsgestaltung aber ergibt, dass das Schwergewicht des Unrechts nur unter dem Gesichtspunkt des nachfolgenden Delikts zu behandeln ist (vgl. MüKo-StGB/von Heintschel-Heinegg, 3. Aufl., Vor § 52 Rn. 59). Dies ist insbesondere bei Durchgangsdelikten gegeben, deren Unrechtsgehalt deshalb nicht über den der „Haupttat“ hinausgeht, weil er sich darin erschöpft, einen intensiveren Angriff auf dasselbe Rechtsgut vorzubereiten (vgl. Sternberg-Lieben/Bosch in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., Vor §§ 52 ff. Rn. 127; LK-StGB/Rissing-van Saan, 12. Aufl., Vor §§ 52 ff. Rn. 150; von Heintschel-Heinegg aaO). 51
- (2) So verhält es sich auch hier. Die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung ist regelmäßiges Durchgangsstadium, um mit einer unrichtigen Jahreserklärung eine Steuerverkürzung auf Dauer zu erreichen. Denn 52

nach den Erfahrungen aus den Revisionsverfahren des Senats machen Täter, die auf Dauer Umsatzsteuern hinterziehen wollen, regelmäßig bereits in den Umsatzsteuervoranmeldungen unrichtige Angaben und wiederholen diese dann in der Jahreserklärung, um keinen Steuerforderungen der Finanzverwaltung ausgesetzt zu sein. In der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung liegt damit auch das Schwergewicht des Unrechts. Dem steht nicht entgegen, dass es möglich ist, zunächst in den Umsatzsteuervoranmeldungen zutreffende und erst in der Jahreserklärung unrichtige Angaben zu machen, um Steuern zu hinterziehen. Da somit der Unrechtsgehalt unrichtiger Voranmeldungen durch die Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung mitbestraft ist, wenn die unrichtigen Angaben aus den Voranmeldungen darin wieder enthalten sind, bedarf es der in früheren Entscheidungen, die nicht von Gesetzeskonkurrenz ausgehen, angeregten Verfolgungsbeschränkung gemäß § 154a Abs. 2 StPO (s.o.) nicht.

cc) Im Hinblick auf die Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts handelt es sich bei einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung im Verhältnis zu unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen desselben Kalenderjahres nicht um eine mitbestrafte Nachtat. 53

Dem steht nicht entgegen, dass einige Umstände für die Annahme einer mitbestraften Nachtat sprechen könnten (vgl. Grommes, NZWiSt 2017, 201, 202). So dient etwa dem Täter die Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung häufig nur noch der „Sicherung“ des finanziellen Vorteils, den er bereits aufgrund unrichtiger Voranmeldungen für sich oder einen anderen erzielt hat, und nicht mehr der Vertiefung des bereits entstandenen Unrechts (vgl. BGH, Urteil vom 12. Januar 2005 - 5 StR 271/04, wistra 2005, 145). Auch handelt es sich bei einer Umsatzsteuervoranmeldung um eine eigenständige Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) und nicht lediglich um die Abwicklung einer Vorauszahlung im Hinblick auf die Umsatzsteuerjahreserklärung (vgl. Raudszus in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, 150. Lfg., 2010, § 18 Abs. 1-4 Rn. 94). Die steuerlichen Verfahren betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen einerseits und die Umsatzsteuerjahreserklärung andererseits sind steuerrechtlich selbständig und können sich zeitlich überschneiden (vgl. Leonard in Bunjes, UStG, 16. Aufl., § 18 Rn. 23). Dabei löst die Festsetzung der Jahresumsatzsteuer die Vorauszahlungsfestsetzungen für die zukünftige sachlichrechtliche Behandlung des Steueranspruchs ab, ohne die Steuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume aufzuheben oder zu ändern und ohne Aussagen über ihre materielle Richtigkeit zu treffen. Auch wird die Fälligkeit rückständiger Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Fälligkeit eines sich eventuell aus der Jahreserklärung ergebenden Unterschiedsbetrages zu Gunsten des Finanzamts nicht berührt (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UStG, vgl. BGH, Urteil vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 26, BGHSt 53, 221, 225 f. sowie Treiber in Sölch/Ringleb, UStG, Stand April 2015, § 18 Rn. 73 und Grommes aaO). Auf der anderen Seite ist ein sich gegebenenfalls aus einer Umsatzsteuervoranmeldung ergebender Überschuss nach Zustimmung des Finanzamts (§ 168 Satz 2 AO) als Erstattungsbetrag ohne besonderen Antrag auszuzahlen; er ist nicht auf die Jahreserklärung vorzutragen (vgl. BGH aaO). 54

Gleichwohl wird der Unrechtsgehalt einer unrichtigen Jahreserklärung von demjenigen vorangehender unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen (auch in der Summe) nicht vollständig erfasst. Denn bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine Jahressteuer für das Kalenderjahr, die aufgrund der Umsatzsteuerjahreserklärung erstmalig festgesetzt wird und deren endgültige Verkürzung damit erst aufgrund der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung eintreten kann, auch wenn das für die Erhebung der Umsatzsteuer erforderliche Leistungsgebot gemäß § 18 Abs. 4 UStG auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Vorauszahlungssoll und der für das Kalenderjahr festgesetzten Steuer beschränkt ist (vgl. Raudszus aaO Rn. 76). Selbst wenn durch unrichtige Voranmeldungen bereits der Nominalbetrag der Steuer verkürzt wird (vgl. BGH, Urteil vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221), bewirken diese zunächst nur eine Steuerverkürzung „auf Zeit“ (s.o., vgl. BGH aaO Rn. 33, BGHSt 53, 221, 228; Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 370 Rn. 387). 55

Der Unrechtsschwerpunkt in solchen Konstellationen liegt auch nicht etwa deshalb bei den unrichtigen Voranmeldungen, weil bereits aufgrund dieser die Verkürzung bzw. unrechtmäßige Vergütung von Steuern bewirkt wird und der Steuerhinterzieher somit den von ihm erstrebten wirtschaftlichen Vorteil bereits aufgrund der Voranmeldungen erlangt (so aber Grommes, NZWiSt 2017, 201, 202). Zwar sind bei der Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung nach falschen Voranmeldungen Ähnlichkeiten zu der beim Sicherungsbetrag bestehenden Situation gegeben, bei dem ein bereits erlangter Vorteil durch eine weitere Tat dauerhaft gesichert wird. Auch stünde die bloße zusammenfassende Sicherung der durch mehrere Taten erlangten Vorteile der Annahme einer bloßen Sicherungstat nicht entgegen (vgl. Grommes aaO S. 202/203). Der Unrechtsschwerpunkt liegt gleichwohl deswegen bei der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung, weil erst durch sie die Umsatzsteuer als Jahressteuer zusammenfassend festgesetzt wird. Dem steht nicht entgegen, dass es sich beim Voranmeldungsverfahren um ein selbständiges Anmeldeverfahren handelt, dessen Rechtswirkungen über die Jahreserklärung hinaus bestehen bleiben. 56

Für das konkurrenzrechtliche Verhältnis von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen und unrichtiger Umsatzsteuerjahreserklärung des nämlichen Jahres ergeben sich auch keine Unterschiede in Abhängigkeit davon, ob der Täter aufgrund falscher Angaben in den Voranmeldungen zunächst nur Liquidität erreichen wollte oder ob er von Anfang an auf Dauer Steuern verkürzen wollte. Bleibt der Hinterziehungsumfang durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung hinter demjenigen unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zurück, kann darin eine strafbefreiende Teilselbstanzgabe liegen (vgl. § 371 Abs. 2a Satz 1 und 4 AO). 57

b) Soweit das Landgericht den Angeklagten S. vom Vorwurf der Urkundenfälschung freigesprochen hat (Abschnitt VII der Urteilsgründe, UA S. 130 ff.), hält die Beweiswürdigung des Landgerichts rechtlicher Nachprüfung stand. 58

aa) Das Revisionsgericht muss es grundsätzlich hinnehmen, wenn der Tatrichter einen Angeklagten freispricht, weil er Zweifel an dessen Täterschaft nicht zu überwinden vermag. Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatrichters. Es kommt nicht darauf an, ob das Revisionsgericht angefallene Erkenntnisse anders gewürdigt oder Zweifel überwunden hätte. Vielmehr hat es die tatrichterliche Überzeugungsbildung selbst dann hinzunehmen, wenn eine andere Beurteilung nähergelegen hätte oder überzeugender gewesen wäre (vgl. BGH, Urteil vom 24. März 2015 - 5 StR 521/14, NStZ-RR 2015, 178). Dem Tatrichter obliegt es, das Ergebnis der Hauptverhandlung festzustellen und zu würdigen. Seine Schlussfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein, es genügt, dass sie möglich sind (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 12. Februar 2015 - 4 StR 420/14, NStZ-RR 2015, 148 mwN). Die revisionsgerichtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob dem Tatrichter Rechtsfehler unterlaufen sind. Dies ist in sachlich-rechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen die Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt oder wenn an die zur Verurteilung erforderliche Gewissheit überspannte Anforderungen gestellt werden (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 12. Juli 2016 - 1 StR 595/15, NStZ 2017, 167; vom 11. November 2015 - 1 StR 235/15, wistra 2016, 78; vom 1. Juli 2008 - 1 StR 654/07 und vom 23. Juli 2008 - 2 StR 150/08, wistra 2008, 398; jeweils mwN). 59

bb) Solche Rechtsfehler liegen hier nicht vor. Auch zur subjektiven Tatseite ist die Beweiswürdigung nicht lückenhaft. 60

Der Angeklagte S. hatte sich eingelassen, er habe bei Einreichung der Rechnungen jeweils keine Kenntnis davon gehabt, dass diese gefälscht gewesen seien. Insbesondere habe er zu diesen Zeitpunkten nicht gewusst, dass das System auf gefälschten Rechnungen basiert habe. Er sei vielmehr bei der Einreichung der Rechnungen jeweils noch von einer „normalen Steuerhinterziehung“ ausgegangen. Erst etwa sechs Wochen vor der Gründung der Firma I. GmbH habe ihm der Mitangeklagte Se. das gesamte „System der Umsatzsteuerhinterziehung“ umfassend beschrieben (UA S. 84). 61

Das Landgericht hat diese Einlassung nicht mit der erforderlichen Sicherheit für widerlegbar gehalten und ist zugunsten des Angeklagten S. davon ausgegangen, dass er bei Einreichung dieser Rechnungen keine Kenntnis davon gehabt hatte, dass es sich um gefälschte Rechnungen handelte (UA S. 132). Dies ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Das Landgericht hat sich mit allen wesentlichen Umständen auseinandersetzt, die für die subjektive Tatseite bedeutsam sind (vgl. dazu BGH, Urteil vom 10. Dezember 1986 - 3 StR 500/86, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2). Insbesondere hat es in den Blick genommen, dass der Angeklagte von einer „normalen Steuerhinterziehung“ ausging, bei der Einnahmen nicht oder nicht vollständig versteuert werden. Zwar traten sowohl der Mitangeklagte Se. als auch der Angeklagte S. unter Alias-Personalien auf und verwendeten gefälschte Ausweise. Hieraus musste das Landgericht jedoch nicht zwingend schließen, der Angeklagte S. sei auch von der Verwendung gefälschter Rechnungen bei der Begehung der Steuerstraftaten ausgegangen. Ob das Revisionsgericht diesen Umstand anders gewürdigt oder Zweifel überwunden hätte, ist revisionsrechtlich ohne Bedeutung. Schließlich besorgt der Senat auch nicht, das Landgericht könnte verkannt haben, dass für die Begehung von Urkundsdelikten bedingter Tatvorsatz ausreichend ist (vgl. BGH, Beschluss vom 8. Juli 1999 - 3 StR 68/99, NStZ 1999, 619, 620; Fischer, StGB, 64. Aufl., § 267 Rn. 41; jeweils mwN). 62

3. Der Strafausspruch hält ebenfalls rechtlicher Nachprüfung stand. 63

a) Die Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatrichters. Es ist seine Aufgabe, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den er in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und hierbei gegeneinander abzuwägen. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in diese Einzelakte der Strafzumessung ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn das Tatgericht gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 17. September 1980 - 2 StR 355/80, BGHSt 29, 319, 320; vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11 Rn. 17, BGHSt 57, 123, 127 und vom 12. Januar 2016 - 1 StR 414/15 Rn. 12, NStZ-RR 2016, 107; jeweils mwN). Nur in diesem Rahmen kann eine „Verletzung des Gesetzes“ (§ 337 Abs. 1 StPO) vorliegen. Dagegen ist eine ins Einzelne gehende Richtigkeitskontrolle ausgeschlossen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 10. April 1987 - GSSSt 1/86, BGHSt 34, 345, 349; Urteile vom 12. Januar 2005 - 5 StR 301/04, wistra 2005, 144; vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11 Rn. 17, BGHSt 57, 123, 127 und vom 12. Januar 2016 - 1 StR 414/15 Rn. 12, NStZ-RR 2016, 107). 64

b) Rechtsfehler sind auch insoweit nicht gegeben. 65

Soweit beanstandet wird, das Landgericht habe sowohl bei der Zumessung der Einzelstrafen als auch bei der 66

Gesamtstrafenbildung der Strafzumessung lediglich die „tatsächlich ausgezahlten Beträge“ zugrunde gelegt (UA S. 118), wird für die vorliegende Fallkonstellation ein Rechtsfehler nicht aufgezeigt. Zwar sind im Rahmen der Strafzumessung nicht lediglich die zu Unrecht als Steuervergütungen ausgezahlten Beträge zu berücksichtigen, wenn der Hinterziehungsumfang der Taten diese Beträge übersteigt, weil zugleich die Umsatzsteuer aus Ausgangsrechnungen verkürzt wurde (vgl. BGH, Beschluss vom 25. September 2012 - 1 StR 407/12, wistra 2013, 67). Sind aber alle Umsätze - also sowohl die Eingangs- als auch die Ausgangsumsätze - fingiert, darf der Tatrichter in der Strafzumessung dem Umstand Rechnung tragen, dass der Steuerfiskus hierdurch im Ergebnis nur in der Höhe der Differenz der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge und der Umsatzsteuer auf die ebenfalls vorgetäuschten Ausgangsumsätze, mithin im Umfang der Erstattungsbeträge (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 2 AO), geschädigt ist. So verhält es sich auch hier. Dem steht nicht entgegen, dass auch die in den unrichtigen Ausgangsrechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG geschuldet wird. Anderes kann dann gelten, wenn die unrichtigen Ausgangsrechnungen den Scheinrechnungsempfängern zum unberechtigten Vorsteuerabzug dienen sollen. Dafür bestehen hier keine Anhaltspunkte.

Die Strafzumessung hält auch im Übrigen rechtlicher Nachprüfung stand. Der Senat besorgt nicht, das Landgericht 67 könnte die vom Angeklagten S. aus den Taten erlangten wirtschaftlichen Vorteile (UA S. 43, 82) im Rahmen der Strafzumessung aus dem Blick verloren haben. Den Umstand, dass sich die Taten über einen Zeitraum von mehr als zweieinhalb Jahren erstreckten, hat das Landgericht im Rahmen der Gesamtstrafenbildung ausreichend berücksichtigt (UA S. 125). Trotz der hier vorliegenden systematischen Hinterziehung von Umsatzsteuer unter Einschaltung mehrerer Gesellschaften mit erheblichen Hinterziehungsbeträgen, die das Landgericht beim Mitangeklagten Se. mit einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten geahndet hat, löst sich - insbesondere angesichts der vom Landgericht aufgezeigten Besonderheiten des Falles, der Person und Lage des nicht vorbestraften Angeklagten S., seiner Rolle im Tatgeschehen sowie seines Verhaltens im Ermittlungsverfahren (UA S. 121 f.) - auch die Höhe der gegen ihn verhängten Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren noch nicht nach unten von ihrer Bestimmung, gerechter Schuldausgleich zu sein.

#### V.

Die Entscheidungen über die Kosten der erfolglosen Revisionen beruhen auf § 473 Abs. 1 Satz 1 StPO.

68