

HRRS-Nummer: HRRS 2018 Nr. 1042

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2018 Nr. 1042, Rn. X

BGH 1 StR 159/17 - Urteil vom 15. Mai 2018 (LG Frankfurt a. M.)

Bandenmäßige Umsatzsteuerhinterziehung (Begriff der Bande; mögliche bandenmäßige Begehung mit dolus eventualis; Verlust der Vorsteuerabzugsberechtigung durch wissentliche Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell: Wissenszurechnung in der AG, kein Vertrauensschutz durch unterbliebenes staatliches Einschreiten); Strafzumessung (keine strafmildernde Berücksichtigung eines unterbliebenen staatlichen Einschreitens gegen die Tat: Steuerhinterziehung; strafmildernde Berücksichtigung des Versagens von Kontrollstrukturen; strafschärfende Berücksichtigung des Vorliegens von Regelbeispielen, die keinen besonders schweren Fall begründen; strafschärfende Berücksichtigung der Verstrickung Dritter in die Tat); Öffentlichkeit der Hauptverhandlung (kein Verstoß bei Bitte des Vorsitzenden Richters an einzelne Zuschauer, den Sitzungssaal zu verlassen); Verfahrensfrage (anzuwendende Rechtslage: Zeitpunkt der Vornahme der richterlichen Handlung); Ablehnung eines Richters wegen Befangenheit (Presseäußerungen des Richters zu einem den gleichen Sachverhalt betreffenden anderen Verfahren); Mittäterschaft (erforderliche Gesamtbetrachtung: revisionsrechtliche Überprüfbarkeit); Hinweispflicht des Gerichts bei Veränderung eines rechtlichen Gesichtspunkts (Beurteilung des Angeklagten als Allein- statt Mittäter: ausnahmsweise keine Hinweispflicht, wenn Beiträge des vermeintlichen Mittäter nicht zugerechnet werden sollen); Beihilfe (Voraussetzungen; Beihilfe durch berufstypisches Verhalten: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Bankmitarbeiter; psychische Beihilfe: Voraussetzungen).

§ 370 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 5 AO; § 1 UStG; § 46 Abs. 1 StGB; § 169 GVG; § 338 Nr. 6 StPO; § 337 Abs. 1 StPO; § 24 StPO; § 25 Abs. 2 StGB; § 265 Abs. 1 StPO; § 27 Abs. 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Taten im Sinne des § 370 Abs. 1 AO, zu deren fortgesetzter Begehung sich eine Bande (§ 370 Abs. 3 Nr. 5 AO) verbunden hat, können auch nur mit bedingtem Vorsatz begangene Verkürzungen von Umsatz- oder Verbrauchssteuern sein. Zu unterscheiden ist zwischen der Bandenabrede, die einen wissentlichen und willentlichen Zusammenschluss aufgrund einer ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarung mit dem ernsthaften Willen erfordert, für eine gewisse Dauer in Zukunft mehrere selbstständige, im Einzelnen noch unbestimmte Taten eines bestimmten Deliktstyps zu begehen. Im subjektiven Bereich setzt der Zusammenschluss deshalb mindestens direkten Vorsatz voraus. Hiervon zu unterscheiden ist das „kriminelle“ Ziel der Bande, die Begehung eines bestimmten Typs von Straftatbeständen. Auch Steuerhinterziehung kann mit bedingtem Vorsatz begangen werden.

2. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht worden ist, also der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war (vgl. EuGH Urteil vom 6. Juli 2006 - C-439/04 und C-440/04 - Kittel und Recolta Recycling - Slg. 2006, I-6161). Hat ein Steuerpflichtiger also die Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts nur dadurch geschaffen, dass er sich an betrügerischen Handlungen beteiligt hat, kann er sich offenkundig nicht mit Erfolg auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit berufen, um sich gegen die Versagung der Gewährung des betreffenden Rechts zu wenden (vgl. EuGH, Urteil vom 18. Dezember 2014 - C-131/13, C-163/13 und C-164/13 - Schoenimport „Italmoda“).

3. Nach dieser Rechtsprechung des EuGH ist ein ermittlungstaktisches Zuwarten der Ermittlungsbehörden mit dem Ziel, das Umsatzsteuerkarussell insgesamt zerschlagen zu können, nicht geeignet, einen Vertrauensschutz zu begründen und den Versagungsgrund aufzuheben, weil die nationale Finanzverwaltung und die Gerichte das Vorsteuerabzugsrecht generell - ohne Ausübung irgendeiner Art von Ermessen - zu versagen haben, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer Weise geltend gemacht wird.

4. Die Versagung des Vorsteuerabzugsanspruchs kann nicht nur auf das Wissen des Steuerpflichtigen selbst oder der Organe einer steuerpflichtigen juristischen Person gestützt werden, sondern auch auf das Wissen sonstiger Mitarbeiter der Gesellschaft, wenn diese ihr Wissen im Rahmen ihrer Zuständigkeit für die juristische Person erlangt haben. Insoweit ist einer AG nicht nur das etwaige Wissen ihres Vorstands als ihres gesetzlichen Vertreters zuzurechnen, sondern auch das ihrer sonstigen Mitarbeiter und Angestellten.

5. Das Verhalten der Ermittlungs- und Finanzbehörden hat keinen Einfluss auf den Strafausspruch. Es gibt keinen Anspruch eines Straftäters darauf, dass die Ermittlungsbehörden rechtzeitig gegen ihn einschreiten, um seine Taten zu verhindern. Insbesondere folgt ein solcher Anspruch nicht aus dem Recht auf ein faires Verfahren (vgl. BGH NSTz 2015, 466-469). Ein Straftäter hat auch dann keinen Anspruch auf ein frühzeitiges Eingreifen der Strafverfolgungsbehörden, wenn durch sein Handeln fortlaufend weitere hohe Steuerschäden entstehen (vgl. BGH NSTz 2015, 466 ff.).

6. Eine strafmildernd gewertete Erwägung des Versagens von Kontrollinstanzen ist jedenfalls dann zulässig, wenn das Versagen der Kontrollinstanzen die zu überwindende relativ niedrige Hemmschwelle und damit das Maß der aufgewendeten kriminellen Energie belegt und nicht eine - möglicherweise rechtlich bedenkliche - mildernde Berücksichtigung eines Mitverschuldens durch Mängel bei der Aufsicht darstellt (vgl. BGH StV 1994, 480).

7. Wird trotz Erfüllung eines Regelbeispiels, das nichts anderes als eine gesetzliche Strafzumessungsregel ist, ein besonders schwerer Fall verneint, kann das Vorliegen eines Regelbeispiels als allgemeiner Strafzumessungsumstand erschwerend verwertet werden.

8. Für die vom Tatgericht anwendbare Fassung einer Verfahrensvorschrift kommt es auf den Zeitpunkt der Vornahme der tatrichterlichen Hauptverhandlung an. Das Gesetz ist verletzt, wenn eine Rechtsnorm nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, das Tatgericht zum Beispiel seiner Entscheidung eine Norm zugrunde gelegt hat, die zur Zeit der Entscheidung nicht mehr galt oder noch nicht in Kraft getreten war.

9. Folgt ein Zuhörer einer vom Vorsitzenden mit sachbezogener Begründung geäußerten „Bitte“ den Sitzungssaal zu verlassen, kann die Rüge einer Verletzung der Öffentlichkeit nur dann begründet sein, wenn die „Bitte“ in Wahrheit den Charakter einer Anordnung hatte oder der betroffene Zuhörer zu erkennen gibt, dass er es vorziehen würde, der Verhandlung weiter beizuwohnen und dass er nur der Autorität des Gerichts weicht, er also die Bitte letztlich als Anordnung begriff, der er entgegen seinem Willen folgen muss. Folgt der Zuhörer einer ersichtlich aus verständigem Grunde ausgesprochenen und nicht als Anordnung zu verstehenden bloßen Bitte des Vorsitzenden freiwillig, so liegt darin nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs noch kein die Revision begründender Verstoß gegen den Öffentlichkeitsgrundsatz (vgl. NSTz 1999, 426).

10. Dies gilt auch dann, wenn der Zuhörer einer solchen bloßen Bitte mit innerem Widerstreben folgt, ohne dies nach außen erkennbar zum Ausdruck zu bringen. Dem betroffenen Zuhörer steht es frei, einer auf sachliche Erwägungen gestützten und nicht als Anordnung zu verstehenden Bitte des Vorsitzenden nicht zu entsprechen. Es ist ihm in einem ihm insoweit zweifelhaft erscheinenden Fall auch zuzumuten, sich durch Rückfrage zu vergewissern, ob der Vorsitzende etwa doch eine, lediglich in eine höfliche Form gekleidete Anordnung getroffen hat (vgl. BGH NSTz 1988, 467, 468).

11. Misstrauen gegen die Unparteilichkeit eines Richters ist nicht bereits deshalb gerechtfertigt, weil dieser in einem früheren Strafverfahren mitgewirkt hat, in dem dieselben Vorgänge wie in dem jetzigen Verfahren eine Rolle spielten. Dies gilt auch dann, wenn die Mitwirkung die Verurteilung eines Mittäters wegen derselben Straftat betraf (vgl. BGH NSTz 2011, 44, 46). Eine andere Beurteilung ist nur dann angezeigt, wenn besondere Umstände hinzutreten.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten L. wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 13. Juni 2016, soweit es ihn betrifft, mit den Feststellungen aufgehoben.

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

2. Die Revisionen der Angeklagten U., H., K. und Ho. und die diese Angeklagten betreffenden Revisionen der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt am Main gegen das vorgenannte Urteil werden verworfen.

Die Angeklagten U., H., K. und Ho. tragen die Kosten ihrer Rechtsmittel. Die Kosten der Revisionen der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt am Main und die hierdurch den Angeklagten U., H., K. und Ho. entstandenen notwendigen Auslagen fallen der Staatskasse zur Last.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten H. wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren und die Angeklagten U., Ho., L. und K. jeweils wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu Freiheitsstrafen zwischen einem 1

Jahr und drei Monaten und zwei Jahren verurteilt. Die Vollstreckung der gegen die Angeklagten U., Ho., L. und K. verhängten Freiheitsstrafen hat es zur Bewährung ausgesetzt.

Gegen dieses Urteil richten sich die auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensrügen gestützten Revisionen der Angeklagten. 2

Die zuungunsten der Angeklagten H., Ho., K. und U. eingelegten Revisionen der Staatsanwaltschaft sind auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützt. Hinsichtlich des Angeklagten H. ist die Revision wirksam auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkt. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft werden vom Generalbundesanwalt nicht vertreten. 3

Die Rechtsmittel haben - mit Ausnahme der Revision des Angeklagten L. - keinen Erfolg. 4

I.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts hatte der Angeklagte U. in der D. AG in F. in der Abteilung „C. M. S.“ (CMS) die Funktion des „Global Head CMS“ und war Vorgesetzter des Angeklagten H. Die Abteilung CMS bestand aus sieben regionalen Untergliederungen, darunter die Abteilung CMS-Region Mitte, die für Kunden mit Sitz in F. zuständig war. Diese leitete der Angeklagte H. Der Angeklagte K. übernahm im Juli 2008 in der Zentrale der D. AG in F. innerhalb des Relationship Managements (RM) die Geschäftsleitung des „Marktgebiets F. / Stadt“. Der Angeklagte Ho. war dort seit Februar 2009 Firmenkundenbetreuer. Der Angeklagte L. war in der D. AG in F. in der Steuerabteilung tätig. 5

Die D. AG handelte auch mit Treibhausgasemissionszertifikaten (CO₂-Zertifikaten) und zwar vornehmlich über die Betriebsstätte in Lo. In Deutschland gab es bis Mitte 2009 kein großes Handelsvolumen. Der Handel mit CO₂-Zertifikaten war für Umsatzsteuerbetrug sehr anfällig, weil es das elektronische Emissionshandelssystem ermöglichte, ohne großen Aufwand neue Handelskonten zu eröffnen und sekundenschnell auch große Mengen an Zertifikaten zu übertragen. Damit konnten die für Umsatzsteuerkarusselle notwendigen Leistungsketten aus dem Ausland über den ersten inländischen Erwerber (sog. Missing Trader) und den letzten inländischen Erwerber (sog. Distributor) wieder in das Ausland besonders schnell und einfach durchlaufen werden. Dies erleichterte auch die Einschaltung vieler inländischer Zwischenhändler (sog. Buffer) in die Leistungsketten. 6

Aufgrund einer großen Zahl auffälliger Registerbewegungen und einer Vielzahl verdächtiger CO₂-Handelsunternehmen wurde im Dezember 2009 die Ermittlungsgruppe O. gegründet. Ihr Ziel war es, die vermuteten Strukturen betrügerischer CO₂-Handelsunternehmen und die daran Beteiligten umfassend zu ermitteln, um ein Betrugssystem nicht lediglich in andere Staaten zu vertreiben, sondern nachhaltig zerschlagen zu können. Deshalb kamen die beteiligten Ermittlungs- und Finanzbehörden überein, zunächst keine Festnahmen oder Durchsuchungen gegenüber nur einzelnen Beteiligten durchzuführen. Die Finanzämter hatten deshalb zur Geheimhaltung der Ermittlungen auch gegenüber solchen CO₂-Handelsunternehmen, bei denen Anhaltspunkte für eine Einbeziehung in ein Umsatzsteuerkarussell vorlagen, die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen beanstandungslos zu akzeptieren und etwaige Umsatzsteuerguthaben auszuführen. Die damit verbundene Gefahr, dass im Laufe längerer Ermittlungen der etwaige Steuerschaden anwachsen würde, wurde aus ermittlungstaktischen Gründen hingenommen, um die als vorrangig bewertete umfassende Zerschlagung der Täterstrukturen zu erreichen. Im April 2010 erstreckten sich die Ermittlungen auf 160 Beschuldigte in 150 Unternehmen, davon waren 50 Unternehmen in Deutschland ansässig. Am 28. April 2010 erfolgten gleichzeitig in zwölf europäischen Staaten Durchsuchungen und Festnahmen. 7

2. Ab Sommer 2009 war in die steuerbetrügerischen Leistungsketten an der Position des „Distributors“ auch die D. AG eingebunden. Der Handel mit CO₂-Zertifikaten war der Abteilung CMS zugeordnet. Die Betreuung der CO₂-Kunden erfolgte gewöhnlich durch die örtlich für den Sitz des Kunden zuständige CMS-Region. 8

Der Ankauf von CO₂-Zertifikaten setzte voraus, dass der Händler durch die D. AG nach einer Überprüfung im Rahmen eines „Know-Your-Customer“ Prozesses (KYC) als Geschäftspartner akzeptiert und für ihn ein Kundenkonto eröffnet worden war. Dies war Aufgabe des RM, dem auch die Betreuung des Kunden, nicht aber der Geschäftsabschluss oblag. Aufgrund Größe und Sitz der ersten potentiellen CO₂-Kunden war die von dem Angeklagten K. geleitete RM-Abteilung „Marktgebiet F. / Stadt“ zuständig. Innerhalb dieser Abteilung war der Angeklagte Ho. als Firmenkundenbetreuer mit der Durchführung des KYC-Prozesses und der laufenden Betreuung der CO₂-Händler befasst. 9

Wollte die D. AG CO₂-Zertifikate ankaufen, musste sie zuvor bei der in Lo. sitzenden Emissionshandelsabteilung anfragen, in welchem Umfang und zu welchem Preis diese zur Abnahme bereit war, weil das Handelsbuch für CO₂-Zertifikate dort geführt wurde. Bestand in der von Fr. geleiteten Emissionshandelsabteilung Lo. Interesse an CO₂-Zertifikaten, teilte diese das mögliche Handelsvolumen und den Einstandspreis mit. Von dem in Lo. erfragten Preis wurde eine CMSinterne Marge abgezogen und so der Endpreis für den Kunden ermittelt. Diese Marge pendelte sich 10

auf ein Niveau von etwa 0,30 Euro je Zertifikat ein. Die CO2-Händler akzeptierten diesen Preis stets ohne zu verhandeln und erhielten von der D. AG Gutschriften mit gesondertem Umsatzsteuerausweis auf den vereinbarten Endpreis. Zur Erfüllung der abgeschlossenen CO2-Geschäfte übertrugen die vorleistungspflichtigen Händler die CO2-Zertifikate auf ein bestimmtes Emissionshandelskonto der D. AG. Erst nach Eingang der CO2-Zertifikate wurden die Händler bezahlt. Die Gutschriften zu den CO2-Ankäufen gingen nach Geschäftsabschluss an die Steuerabteilung der D. AG. Dort erstellte die Steuerabteilung monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen, in denen die auf den inländischen Ankauf von CO2-Zertifikaten angefallenen Vorsteuerbeträge in die entsprechende Vordruckzeile zu abzählbaren Vorsteuerbeträgen aus Rechnungen anderer Unternehmer eingestellt wurden. Der umsatzsteuerpflichtige inländische Ankauf von CO2-Zertifikaten stieg infolge der verfahrensgegenständlichen Geschäfte stark an, so dass sich ein erheblicher Vorsteuerüberhang ergab, da Bankgeschäfte überwiegend umsatzsteuerfrei sind und die angekauften CO2-Zertifikate von der D. AG überwiegend umsatzsteuerfrei in das Ausland weiterverkauft wurden, wohingegen sich früher aus Umsatzsteuervoranmeldungen gewöhnlich nur geringe Zahllasten ergeben hatten.

Mitte August 2009 akzeptierte der Angeklagte Ho. nach Durchführung des KYC-Prozesses die Lö. GmbH als neuen CO2-Händler. Der Geschäftsführer P., ein britischer Staatsbürger pakistanisch-indischer Herkunft, der in Großbritannien als Reiseverkehrskaufmann tätig gewesen war und kein Deutsch sprach, hatte die Lö. GmbH mit einem Stammkapital von 25.000 Euro im Mai 2009 mit dem Unternehmensgegenstand „Großhandelsverkauf von Haushaltsgütern, elektrischem Zubehör und Büroeinrichtungen“ gegründet und diesen in „Handel mit Metallen, Energie, Gas, Verschmutzungsrechten und Ölen sowie Import und Export von Waren aller Art“ geändert und für die GmbH bei einem Büroserviceunternehmen in F. einen Büroservicevertrag abgeschlossen. 11

Ebenfalls im August 2009 akzeptierte der Angeklagte Ho. nach Durchführung des KYC-Prozesses als weiteren CO2-Handelspartner die aus einer Vorratsgesellschaft hervorgegangene N. GmbH (NEM). Bereits im September 2009 verkaufte die NEM CO2-Zertifikate im Wert von rund 44 Millionen Euro an die D. AG, im Oktober 2009 sogar von rund 47,5 Millionen. In einem Kundentermin vom 25. September 2009 gab deren Geschäftsführer Pe. gegenüber dem Angeklagten Ho. an, die NEM kaufe die CO2-Zertifikate im Wesentlichen von kleinen Industrieunternehmen und anderen Maklern wie der Lö. GmbH. Hiervon erhielt der Angeklagte H. über den entsprechenden Vermerk in der Kundendatenbank Kenntnis. 12

Ein weiterer nach Durchführung des KYC-Prozesses durch den Angeklagten Ho. im September 2009 akzeptierter CO2-Handelspartner war die aus einer Vorratsgesellschaft gegründete V. GmbH (V.) mit dem Briten M. als Geschäftsführer, der ebenfalls kein Deutsch sprach. Die V. hatte ihren Sitz in den Räumen desselben Bürodienstleisters wie die Lö. GmbH. M. nahm im September 2009 Kontakt mit der D. AG in F. auf, weil er dort ein Bankkonto eröffnen wollte. Der Angeklagte Ho. schlug ihm jedoch die von M. gar nicht beantragte Aufnahme einer CO2-Handelsbeziehung vor. Lieferanten der V. für die an die D. AG gelieferten CO2-Zertifikate waren hauptsächlich die R. GmbH und die G. GmbH. 13

Auch die R. GmbH mit dem Briten A. als Geschäftsführer wurde von der D. AG als CO2-Handelspartner akzeptiert. Sie war aus dem Kauf einer Vorratsgesellschaft hervorgegangen, die nach Umbenennung und Zweckänderung ihren Sitz bei einem Bürodienstleister in Mü. hatte. Damit fiel sie zunächst in die Zuständigkeit der CMSRegion Süd. Der Handel mit diesem Kunden wurde jedoch im November 2009 nach F. überführt. 14

Bereits im August 2009 erkannte der Angeklagte H. die Gefahr potentiellen Steuerbetrugs im deutschen CO2-Handel durch die Einbeziehung in auf Umsatzsteuerhinterziehung ausgerichtete Leistungsketten. 15

Bis Ende September 2009 hatte er an der Steuerehrlichkeit der Geschäftsmodelle der Lö. GmbH, der NEM und der R. GmbH erhebliche Zweifel bekommen, weil ihm bis dahin eine Vielzahl auffälliger, ungewöhnlicher und unwirtschaftlicher Umstände bekannt geworden waren, die massiv auf eine Einbindung der D. AG mit der Lö. GmbH in eine Umsatzsteuerhinterziehung hindeuteten. Der Angeklagte H. führte bereits in einer EMail vom 25. August 2009 an Kollegen, darunter den Angeklagten Ho., als fragwürdig erscheinende Umstände auf. So wies er zum Beispiel darauf hin, dass die gerade erst und auch nicht mit dem Geschäftszweck CO2-Handel gegründete Lö. GmbH kurz nach Aufnahme des Handels CO2-Zertifikate von rund 16,8 Millionen Euro geliefert hatte und dies mit dem von ihr behaupteten Einsammeln und Bündeln kleinerer Mengen an Zertifikaten in Deutschland nicht erklärbar war, zumal zuvor der CO2-Handel der D. AG mit Industriebetrieben eher schleppend verlaufen war und die Bank keinen großen Anteil an CO2-Geschäften gehabt hatte, obwohl sie im CO2-Handel in Deutschland führend gewesen war. Bis Ende September 2009 war dem Angeklagten H. bekannt geworden, dass sich die Umsätze der Lö. GmbH in nur etwas mehr als einem Monat so vervielfacht hatten, dass sie bereits der Hälfte des CO2-Volumens entsprachen, das von der Emissionshandelsabteilung der D. AG in Lo. täglich gehandelt wurde und für die Geschäfte der Lö. GmbH seit der Handlungsaufnahme im August 2009 ein Gesamtpreis von rund 155 Millionen Euro netto angefallen war. Aus seiner Sicht widersprachen die von der Lö. GmbH akzeptierten Ankaufspreise einem wirtschaftlich redlichen Geschäftsmodell. Am 25. August 2009 erfuhr der Angeklagte H., dass die Lö. GmbH an diesem Tag bei zwei Geschäften mit einer Stückzahl von 57.000 und 101.000 Zertifikaten, die Zertifikate schon an die D. AG übertragen hatte, bevor überhaupt feststand, ob und zu welchem Preis ein Handelsgeschäft abgeschlossen werden würde und 16

nach den registerrechtlichen Besonderheiten einmal übertragene Zertifikate vom Übertragenden nicht mehr einseitig zurückübertragen werden konnten. Der Angeklagte H. zweifelte auch deshalb an der Redlichkeit der Geschäfte der LÖ. GmbH, weil deren Lieferanten ihrerseits ständig zur Vorleistung im Millionenbereich bereit sein mussten, nachdem die D. AG immer erst nach der Lieferung an die GmbH zahlte, das durchschnittliche Geschäftsvolumen bis Ende August 2009 aber bei 3,5 Millionen Euro brutto je Geschäft lag. Kamen aber die Lieferanten der LÖ. GmbH ihrer Pflicht zur Abführung der vereinnahmten Umsatzsteuer nicht nach, bestand ersichtlich die Gefahr, dass die Bruttozahlung der D. AG die Hinterziehung der Umsatzsteuer auf einer der Vorstufen überhaupt erst ermöglichte.

Im September 2009 erstattete die D. AG über die Compliance-Abteilung eine Geldwäscheverdachtsanzeige gegen die Unternehmen T. und G. GmbH. 17

Zur Besprechung des laufenden CO2-Handels fanden regelmäßige Telefonkonferenzen (CO2-Calls) statt, an denen die Angeklagten Ho., K. und H. stets teilnahmen. Nahm der Angeklagte L. teil, war er als Vertreter der Steuerabteilung Ansprechpartner für die umsatzsteuerrechtlichen Fragen. Der Angeklagte Ho. legte für das erste CO2- Call eine Darstellung der adaptierten CO2-Kunden, des Handelsablaufs und der Risikomaßnahmen vor. Er erledigte auch die Einladungen, die Themenübersichten und die Protokolle zu den CO2-Calls, die im Namen von H., K., Ho. und La. verschickt wurden. Der Angeklagte K. hielt häufig zu Beginn der CO2-Calls einleitende Wortbeiträge. 18

Insgesamt machte die D. AG in den Umsatzsteuervoranmeldungen Oktober 2009 bis Februar 2010 aus Leistungen der vier CO2-Lieferanten 145.465.032 Euro zu Unrecht geltend. 19

Nach der im April 2010 erfolgten Durchsuchung der D. AG zahlte diese die zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern an das Finanzamt zurück. Gegen die Steuerfestsetzungen legte sie wegen der in Auftrag gegebenen anwaltlichen Sachverhaltsaufklärung Einsprüche ein. Die Strafkammer ging zu Gunsten der Angeklagten davon aus, dass die Erstattung der zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern durch die D. AG und die angefochtenen geänderten Festsetzungen endgültig sind. 20

3. Nach Auffassung des Landgerichts nahm der Angeklagte H. ab Ende September 2009 bezüglich der LÖ. GmbH, ab Beginn des Voranmeldungszeitraums November 2009 bezüglich der NEM und der V. und ab Beginn des Voranmeldungszeitraums Dezember 2009 auch in Bezug auf R. GmbH die ernsthafte Möglichkeit in sein Vorstellungsbild auf, dass aus den Geschäften dieser vier Firmen mit der D. AG wegen einer Einbindung in steuerbetrügerische Leistungsketten der Bank keine Berechtigung zur Geltendmachung von Vorsteuern zukommen würde. Er nahm es hin, dass bis zuletzt eine tragfähige Grundlage für ein Vertrauen in die steuerliche Redlichkeit der LÖ. GmbH, der R. GmbH und der NEM fehlte, weil es ihm darauf ankam, die für seine Abteilung lukrativen CO2-Geschäfte mit risikolos und leicht zu erzielenden Margen fortzusetzen. Ihm war bewusst, dass die Gutschriften aus den Geschäften seiner CMSAbteilung mit den CO2-Händlern nach dem gewöhnlichen Geschäftsgang der Bank Berücksichtigung bei den laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen finden würden. 21

Die Angeklagten Ho. und K. billigten ab Ende September 2009 die ernsthafte Möglichkeit der Einbeziehung der CO2-Umsätze in ein Umsatzsteuerkarussell, fanden sich aber damit ab. Dem Angeklagten Ho. kam es als ambitioniertem jungen Mitarbeiter entgegen, über die herausgehobene Rolle im Center of Competence CO2 (CoCCO2) und den CO2-Calls die Aufmerksamkeit höherrangiger Kreise der Bank auf sich zu ziehen. Der Angeklagte K. hatte sich damit abgefunden, weil er die ihm unangenehme Situation vermeiden wollte, sich in der allgemeinen geschäftsgeneigten Stimmung unpopulär gegen die Fortführung der ohne besonderen Aufwand sehr lukrativen CO2-Geschäfte zu stellen. 22

Der Angeklagte U. hielt es nach seiner Teilnahme an dem Management-Call vom 11. Dezember 2009 spätestens zum Zeitpunkt des Treffens des Reputational Risk Comitee (RRC) am 22. Dezember 2009 ernsthaft für möglich, dass auch der konkret von der Abteilung CMSRegion Mitte betriebene CO2-Zertifikatehandel mit dem Risiko der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell verbunden war. Das nahm er billigend hin, weil er gegen die allgemeine positive Stimmung unter den hochrangigen Teilnehmern des RRC keine Anweisung zur Beendigung der CO2-Geschäfte aussprechen wollte und es ihm recht war, dass die von ihm verantwortete Abteilung CMSRegion Mitte weiterhin die Erträge aus dem lukrativen CO2-Handel machen würde. 23

Der Angeklagte L. nahm im Verlauf des Dezember 2009 die ernsthafte Möglichkeit der Einbeziehung der CO2-Umsätze in ein Umsatzsteuerkarussell in sein Vorstellungsbild auf. Er fand sich damit ab, weil er die ihm unangenehme Konsequenz vermeiden wollte, entweder trotz seiner selbst als untergeordnet wahrgenommenen Stellung seine Überzeugung von der Notwendigkeit einer intensiven Prüfung der Vorlieferanten weiter nachdrücklich vorzutragen oder stattdessen seine Tätigkeit bei der Bank zu beenden. 24

Nach der Wertung der Strafkammer durften die Angeklagten K., Ho., L. und U. auch nicht etwa wegen eines Alltagscharakters ihrer Hilfeleistungen auf die Rechtmäßigkeit der Handlungen des Angeklagten H. im Geschäft mit den CO2-Kunden vertrauen. Zwar hätten sie im Rahmen ihrer Berufstätigkeit für die D. AG gehandelt. Von Anfang an 25

sei aber allen Beteiligten die große Gefahr, im CO₂-Handel in steuerbetrügerische Leistungsketten einbezogen zu werden, bekannt gewesen. Diese Gefahr habe sich durch die erkannten verdächtigen Umstände weiter verdichtet, so dass von einem Alltagscharakter ihrer Tätigkeit im CO₂-Handel keine Rede habe sein können. Mit der Einrichtung des CoC-CO₂, der regelmäßigen CO₂-Calls unter Bündelung der Kompetenzen aus unterschiedlichen Abteilungen sowie dem äußerst selten tagenden und hochrangig besetzten RRC für die Regelung des CO₂-Handels sei ein herausragender Aufwand gemacht worden. Damit habe sich die Mitwirkung der Angeklagten am CO₂-Handel für sie deutlich von ihrer alltäglichen Berufstätigkeit für die D. AG abgehoben.

Es habe eine bandenmäßige Tatbegehung im Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO vorgelegen. Das dauerhafte institutionalisierte - etwa im Hinblick auf die Einrichtung der CO₂-Calls und der Teilnahme daran - einvernehmliche Zusammenwirken des Angeklagten H. mit jedenfalls Ho. und K. für den gesamten diese Angeklagten betreffenden Tatzeitraum ab Ende September 2009 indiziere bereits eine konkludente Verständigung über die gemeinsame, kontinuierliche Hintanstellung der von ihnen spätestens im Zusammenhang mit dem Verdacht der Matching Trades und ab dann laufend besprochenen Verdachtsmomente und eine entsprechende Kommunikation über den Kreis der Angeklagten hinaus. 26

Es habe sich bei den Angeklagten H., Ho. und K. auch nicht um eine im Wesentlichen durch jeweilige Eigeninteressen gekennzeichnete Mitwirkung gehandelt, sondern vielmehr um eine Verbindung zur gemeinsamen Abwicklung der gewollten lukrativen CO₂-Geschäfte. Die Beteiligten hätten sich in den Zusammenschluss einbinden lassen, die gemeinsame Handhabung des CO₂-Handels unter den von allen gleich erkannten Risiken akzeptiert und durch ihre sich wechselseitig bestärkenden Beiträge zum Fortbestand beigetragen. Erst dadurch, dass sich jeder einzelne auf die Mitwirkung der anderen habe verlassen können, sei die Durchführung der Geschäfte möglich gewesen und eine Gruppendynamik in Gang gesetzt worden, in deren Klima dem Einzelnen ein Ausscheren erschwert gewesen sei. Dies gelte entsprechend für die Angeklagten U. und L. für die jeweils zur Fassung ihres bedingten Vorsatzes festgestellten Zeitpunkte. 27

II. Revisionen der Staatsanwaltschaft

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft sind unbegründet. Die Nachprüfung des Urteils auf Grund der Sachrügen hat keinen Rechtsfehler zum Vorteil der Angeklagten ergeben. 28

1. Auf der Grundlage der ohne Rechtsfehler getroffenen Feststellungen erweist sich die Verurteilung der Angeklagten U., Ho. und K. als Gehilfen als rechtsfehlerfrei. Zutreffend hat das Landgericht bereits die objektiven - und darüber hinaus auch die subjektiven - Voraussetzungen einer Mittäterschaft verneint. 29

Mittäter ist nach ständiger Rechtsprechung, wer nicht nur fremdes Tun fördert, sondern einen eigenen Tatbeitrag derart in eine gemeinschaftliche Tat einfügt, dass sein Beitrag als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung seines eigenen Tatanteils erscheint, wobei die Abgrenzung aufgrund einer wertenden Betrachtung aller von der Vorstellung der Beteiligten umfassten Umstände erfolgt. Dabei kommt dem Umfang der Tatbeteiligung, der Tatherrschaft, dem Willen zur Tatherrschaft, und dem eigenen Interesse am Taterfolg besondere Bedeutung zu (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 13. Juli 2016 - 1 StR 94/16; vom 7. Oktober 2014 - 1 StR 182/14, NStZ-RR 2015, 284, 285; vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 226 Rn. 43, NStZ 2014, 98; vom 30. Juni 2005 - 5 StR 12/05, NStZ 2006, 44; vom 17. Oktober 2002 - 3 StR 153/02, NStZ 2003, 253, 254 und vom 15. Januar 1991 - 5 StR 492/90, BGHSt 37, 289, 291, NStZ 1991, 280; Beschlüsse vom 4. Februar 2016 - 1 StR 344/15, NStZ-RR 2016, 136 f.; vom 29. September 2015 - 3 StR 336/15, NStZ-RR 2016, 6; vom 26. März 2014 - 5 StR 91/14; vom 14. Juli 2016 - 3 StR 129/16, StraFo 2016, 392, 393; vom 2. Juli 2008 - 1 StR 174/08, NStZ 2009, 25, 26; vom 25. April 2007 - 1 StR 156/07, NStZ 2007, 531 mwN und vom 29. September 2005 - 4 StR 420/05, NStZ 2006, 94). 30

Die tatgerichtliche Bewertung der Beteiligungsform ist nur einer eingeschränkten revisionsgerichtlichen Kontrolle zugänglich (BGH, Urteil vom 17. September 2009 - 5 StR 521/08, NJW 2010, 92, 97). Lässt das angefochtene Urteil erkennen, dass der Tatrichter den anzuwendenden Maßstab erkannt und den Sachverhalt vollständig gewürdigt hat, kann das gefundene Ergebnis vom Revisionsgericht auch dann nicht als rechtsfehlerhaft beanstandet werden, wenn eine andere tatrichterliche Beurteilung möglich gewesen wäre (BGH, Urteile vom 17. Juli 1997 - 1 StR 781/96, NJW 1997, 3385, 3387; vom 20. Januar 1998 - 5 StR 501/97, NStZ-RR 1998, 136; vom 31. Oktober 2001 - 2 StR 315/01, NStZ-RR 2002, 74, 75; vom 17. Oktober 2002 - 3 StR 153/02, NStZ 2003, 253, 254; vom 10. November 2004 - 5 StR 403/04, NStZ-RR 2005, 71; vom 27. September 2012 - 4 StR 255/12, NStZ-RR 2013, 40, 41 und vom 10. Dezember 2013 - 5 StR 387/13; Beschluss vom 25. April 2007 - 1 StR 156/07, NStZ 2007, 531 mwN). 31

Dem angefochtenen Urteil ist zu entnehmen, dass die Strafkammer den genannten Maßstab ihrer Beurteilung der Tatbeiträge der Angeklagten zugrunde gelegt hat, wie die differenzierte Betrachtung der jeweiligen Tatbeiträge der Angeklagten U., Ho. und K. und ihres Gewichts einerseits und diejenigen des Haupttäters H. andererseits zeigt. 32

| | |
|---|----|
| 2. Der Strafausspruch hält sachlichrechtlicher Überprüfung stand. | 33 |
| Die Strafzumessung ist ohne Rechtsfehler. Die Strafzumessungserwägungen halten rechtlicher Nachprüfung stand. Das Landgericht hat mit seiner Einzelstrafbemessung sowie der Strafaussetzung zur Bewährung den vom Revisionsgericht hinzunehmenden Rahmen des Vertretbaren nicht unterschritten. | 34 |
| Mit ihren Einzelangriffen gegen die Strafzumessung des Landgerichts dringt die Staatsanwaltschaft nicht durch. | 35 |
| a) Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, das Landgericht sei in Bezug auf die Angeklagten U., H., Ho. und K. (gegen den Strafausspruch des Angeklagten L. wendet sie sich nicht) zu deren Gunsten rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der eingetretene Steuerschaden infolge endgültiger Vorsteuerrückerstattung durch die D. AG wirtschaftlich ausgeglichen werde. Die Bank aber habe gegen die Steuerfestsetzungen Einspruch eingelegt. Daher handele es sich bei der von der Strafkammer als sicher dargestellten Schadenswiedergutmachung um ein zukünftiges ungewisses Ereignis, über das erst im Rechtsbehelfsverfahren entschieden werde. | 36 |
| Die strafmildernde Berücksichtigung der Schadenswiedergutmachung durch den Arbeitgeber der Angeklagten ist unter dem Gesichtspunkt der Verringerung der verschuldeten Auswirkungen der Tat nicht zu beanstanden. Das Landgericht durfte den Umstand, dass die D. AG die zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern voll an das Finanzamt zurückgezahlt und damit den Steuerschaden des Fiskus ausgeglichen hat, als nachträgliche Schadenswiedergutmachung strafmildernd berücksichtigen. An der strafmildernden Wirkung ändert sich auch nichts dadurch, dass gegen die Steuerfestsetzungen wegen der in Auftrag gegebenen anwaltlichen Sachverhaltsaufklärung Einspruch eingelegt wurde und der Hinterziehungsschaden ohne Bestandskraft der Steuerbescheide durch den Arbeitgeber der Angeklagten damit nur vorläufig und noch nicht endgültig beseitigt worden ist. | 37 |
| b) Soweit die Staatsanwaltschaft rügt, das Landgericht habe zu Gunsten der Angeklagten U., H., K. und Ho. isoliert berücksichtigt, dass diesen nur bedingt vorsätzliches Handeln zur Last falle und keine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls vorgenommen, zeigt sie keinen die Angeklagten begünstigenden Rechtsfehler auf. | 38 |
| Aus dem Zusammenhang der Strafzumessungsgründe wird hinreichend deutlich, dass die Strafkammer nicht allein auf die Vorsatzform abgehoben, sondern sie im Zusammenhang mit den Vorstellungen und Zielen der Angeklagten sowie der Art und Weise der Tatausführung gewürdigt hat (vgl. hierzu nur BGH, Urteil vom 10. Januar 2018 - 2 StR 150/15, NStZ 2018, 533). So hat sie bei den Angeklagten U., Ho. und K. berücksichtigt, dass diese (im finanziellen Sinn) nicht aus eigen-, sondern aus fremdnützigen Motiven handelten, indem sie die Fortsetzung des - nicht für sie, sondern für die D. AG - lukrativen CO2-Handels billigend in Kauf nahmen. Sie selbst wollten sich durch die Tat nicht bereichern, sich aber der allgemeinen geschäftsgeneigten Stimmung auch nicht entgegenstellen. Die Strafkammer hat das Vorstellungsbild dieser Angeklagten auch darauf geprüft, ob das von ihnen erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des Angeklagten H. derart hoch war, dass sie sich mit ihrer Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließen (vgl. zur Beihilfesträufbarkeit bei berufstypischen „neutralen“ Handlungen: BGH, Beschlüsse vom 20. September 1999 - 5 StR 729/98, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 20 und vom 26. Januar 2017 - 1 StR 636/16, NStZ 2017, 461, 462; 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.). | 39 |
| c) Ohne Rechtsfehler hat das Landgericht auch den Umstand strafmildernd herangezogen, dass die Angeklagten eine existenzvernichtende Inanspruchnahme durch die D. AG auf Ausgleich der entstandenen Steuerschäden zu erwarten hatten. | 40 |
| d) Ohne Erfolg bleibt die Beanstandung der Staatsanwaltschaft, die Strafkammer habe rechtsfehlerhaft bei den Angeklagten U., K. und H. (bei dem Angeklagten Ho. hat sie dies nicht gerügt) strafmildernd berücksichtigt, dass die institutionellen Sicherungsmechanismen der D. AG die „umsatzsteuerbetrugsbehafteten“ Geschäfte nicht verhindert hätten; denn es seien gerade die Angeklagten gewesen, die durch falsche, täuschende und unvollständige Darstellungen dafür gesorgt hätten, dass Kontrollgremien wie CoC-CO2, RRC, Compliance- und Steuerabteilung die Geschäfte nicht hätten verhindern können. | 41 |
| Es kann dahinstehen, ob das RRC von seiner Ausgestaltung und Besetzung überhaupt eine geeignete Kontrollinstanz zur Vermeidung von Umsatzsteuerhinterziehung war. Das RRC war nach den Urteilsfeststellungen (UA S. 50 f.) ein sehr selten einberufenes und hochrangig besetztes Gremium aus Vorstand, Mitarbeitern mit hohen Leitungsfunktionen und Teilnehmern aus unterschiedlichen Abteilungen. Es sollte mögliche Reputationsverluste der D. AG minimieren, die dieser aus der Durchführung von bestimmten (auch legalen) Bankgeschäften in der öffentlichen Meinung erwachsen könnten, war aber keine Institution, in der Teilnehmer ihre Bedenken hinsichtlich einer Förderung einer mutmaßlichen Steuerhinterziehung offen hätten kundtun können. | 42 |
| In der strafmildernd gewerteten Erwägung des Versagens der Kontrollinstanzen liegt hier keine - möglicherweise | 43 |

rechtlich bedenkliche - mildernde Berücksichtigung eines Mitverschuldens durch Mängel bei der Aufsicht (vgl. hierzu BGH, Urteil vom 2. März 1989 - 2 StR 705/88, BGHR StGB § 46 II Tatumstände 6), sondern das Versagen der Kontrollinstanzen belegt die zu überwindende relativ niedrige Hemmschwelle und damit das Maß der aufgewendeten kriminellen Energie und ist deshalb revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. hierzu BGH, Urteil vom 23. Februar 1994 - 3 StR 572/93 Rn. 5, StV 1994, 480).

Jedenfalls aber kann der Senat im Hinblick auf die zahlreichen weiteren, von der Strafkammer rechtsfehlerfrei in Erwägung gezogenen Strafmilderungsgründe - Einräumung des äußeren Tatgeschehens, Vorsatzform, Fehlen an Vorstrafen, lange Dauer des Ermittlungsverfahrens, besondere Haftempfindlichkeit, drohende Vernichtung der beruflichen Existenz, fehlender Eigennutz, Ausgleich des Steuerschadens - ausschließen, dass der Tatrichter auch bei nicht oder nur eingeschränkt strafmildernder Berücksichtigung des Versagens von Kontrollinstanzen der Bank auf höhere Freiheitsstrafen erkannt hätte. 44

e) Soweit die Revision beanstandet, die verhängten Freiheitsstrafen seien angesichts der hohen Steuerschäden kein gerechter Schuldausgleich mehr und für den Angeklagten U. sei nicht strafscharfend berücksichtigt worden, dass dieser seiner besonderen Verantwortung als Mitglied des Senior Managements der D. AG gegenüber den ihm unterstellten Mitarbeitern nicht gerecht geworden sei, dringt dies nicht durch. Der Tatrichter hat bei der Strafzumessung einen Spielraum für die Festsetzung schuldangemessener Strafen, der hier nicht überschritten ist. 45

III. Revision des Angeklagten H.

Die Verfahrensrügen und die Rüge materiellen Rechts haben keinen Erfolg. 46

1. Die Rüge (§ 338 Nr. 3 StPO), die Befangenheitsanträge gegen den Vorsitzenden Richter seien fehlerhaft zurückgewiesen worden, ist unbegründet. 47

Die nur den Vorsitzenden Richter betreffende Rüge stützt sich auf die mündliche Urteilsbegründung des Vorsitzenden Richters vom 21. Dezember 2011 in dem früheren Verfahren gegen verschiedene Lieferanten von CO₂-Zertifikaten, auf die schriftlichen Urteilsgründe in diesem Verfahren, auf Äußerungen des Vorsitzenden Richters in einem Fernsehbeitrag des ZDF, auf die Inhalte eines gemäß § 202a StPO im Strafverfahren gegen die Angeklagten vom Vorsitzenden Richter anberaumten Erörterungstermins einschließlich der den Verfahrensbeteiligten im Termin übergebenen „schriftlichen Ausarbeitung“ der Strafkammer. 48

Die Revision meint, die Strafkammer sei daraus erkennbar schon vor Beginn der Beweisaufnahme von der Schuld des Angeklagten überzeugt gewesen und davon ausgegangen, dass sie und weitere Mitarbeiter davon Kenntnis hatten, Teil eines großen Steuerbetrugs zu sein. Dem Vorgespräch habe erkennbar ein Fahrplan der Strafkammer für die Hauptverhandlung mit dem einzigen Ziel zu Grunde gelegen, dass die Angeklagten ein Schuldeingeständnis abgeben. Es sei bereits von einer Überführung von Mitarbeitern der D. AG die Rede gewesen. 49

a) Die schriftlichen Gründe des unter Mitwirkung des Vorsitzenden Richters ergangenen Urteils des Landgerichts F. vom 21. Dezember 2011 gegen die verurteilten Lieferanten von CO₂-Zertifikaten Pe., B., P. und M. enthalten jeweils nahezu identische strafmildernde Strafzumessungserwägungen, in denen es heißt, der jeweilige Angeklagte habe über seinen Tatbeitrag hinaus effektive Aufklärungshilfe zur Überführung von Hintermännern und Mitarbeitern der D. AG geleistet bzw. er habe konkrete verwertbare Angaben zu Hintermännern und Mitarbeitern der D. AG gemacht, die für das eingeleitete Strafverfahren eine tragfähige Grundlage zur Aufklärung des Sachverhalts bedeuten. 50

Im Urteil sind die unzureichenden Risikoprüfungen von Mitarbeitern der D. AG und die entsprechenden Einlassungen der mittlerweile rechtskräftig verurteilten Lieferanten wiedergegeben, auf deren Grundlage die Strafkammer diesen im Rahmen der Strafzumessung ihre Aufklärungshilfe zur Überführung von Mitarbeitern der D. AG zu Gute hält. Sachlich unbegründete Werturteile oder unsachliche Äußerungen über einen der Angeklagten des gegenständlichen Verfahrens enthält das Urteil nicht. 51

Der von der Revision beigefügte Artikel der Süddeutschen Zeitung vom 22. Dezember 2011 berichtet über Inhalt und Abschluss des Verfahrens und zitiert den Vorsitzenden Richter in seiner mündlichen Urteilsbegründung wie folgt: „Einer der Angeklagten hatte ausgesagt, der Bank hätte klar sein müssen, dass das Geschäft nur Gewinn bringen könne, wenn man keine Umsatzsteuer dafür bezahle“. Der Vorsitzende „kritisierte, dass die D. AG die Personen, mit denen sie die Geschäfte machte, nicht ausreichend geprüft habe“. 52

Am 21. Mai 2013 strahlte das Zweite Deutsche Fernsehen (ZDF) eine Dokumentation mit dem Titel „Unheimliche Geschäfte - die Skandale der D AG ...“ aus. In diesem Interview äußerte sich der Vorsitzende Richter zu einem überwachten Telefonat von Pe. und dessen Vater wie folgt: „Das war ein Gespräch zwischen Vater und Sohn. Der Sohn sagt dem Vater, der Mitarbeiter der Bank hat Geburtstag, was hältst Du davon, wir schenken dem ein Motorrad. 53

...“. Auf die Frage, dass bislang nur die Emissionshändler verurteilt worden seien und jetzt auch den beteiligten Bankangestellten eine Verurteilung drohe, antwortet der Vorsitzende Richter: „Die ganzen Umstände der Geschäftskontakte sind so auffällig, ... dass man den Schluss ziehen musste, der sich geradezu aufdrängt, dass man eben eingebunden ist ... in so einen größeren systematischen Steuerbetrug“.

Der Vorsitzende Richter lud die Verfahrensbeteiligten für den 2. November 2015 zu einem Vorgespräch gemäß § 202a StPO zum Zweck der „Bekanntgabe einer (ersten und vorläufigen) rechtlichen und tatsächlichen Einschätzung der Kammer zur Anklage“ und übergab im Gesprächstermin vom 2. November 2015 eine „Ausarbeitung der Kammer zur Besprechung am 2.11.2015“.

b) Die Mitwirkung eines Richters an Vorentscheidungen ist regelmäßig kein Ablehnungsgrund. Soweit die Strafkammer bereits mit Urteil vom 21. Dezember 2011 andere Tatbeteiligte zu Freiheitsstrafen von drei Jahren bis zu sieben Jahren und zehn Monaten verurteilt hatte, begründete dies nicht die Besorgnis, der Vorsitzende Richter sei im vorliegenden Verfahren voreingenommen (§ 24 Abs. 2 StPO).

Misstrauen gegen die Unparteilichkeit eines Richters ist nicht bereits deshalb gerechtfertigt, weil dieser in einem früheren Strafverfahren mitgewirkt hat, in dem dieselben Vorgänge wie in dem jetzigen Verfahren eine Rolle spielten (vgl. etwa BGH, Urteil vom 10. Februar 2016 - 2 StR 533/14 Rn. 13, BGHR StPO § 24 II Vortätigkeit 3 mwN). Dies gilt auch dann, wenn die Mitwirkung die Verurteilung eines Mittäters wegen derselben Straftat betraf (BGH, Urteile vom 10. Februar 2016 - 2 StR 533/14, aaO; vom 30. Juni 2010 - 2 StR 455/09, NStZ 2011, 44, 46 und vom 15. Mai 1997 - 1 StR 233/96, NJW 1997, 3034, 3036; Beschluss vom 3. Dezember 2015 - 1 StR 169/15, NStZ 2016, 357). Eine andere Beurteilung ist nur dann angezeigt, wenn besondere Umstände hinzutreten. Dies kann etwa der Fall sein, wenn das frühere Urteil unnötige und sachlich unbegründete Werturteile über den jetzigen Angeklagten enthielt oder ein Richter sich in sonst unsachlicher Weise zum Nachteil des Angeklagten geäußert hat (BGH, Beschlüsse vom 27. April 1972 - 4 StR 149/72, BGHSt 24, 336, 338 und vom 3. Dezember 2015 - 1 StR 169/15, aaO; Urteile vom 29. Juni 2006 - 5 StR 485/05, NJW 2006, 2864, 2866 und vom 10. Februar 2016 - 2 StR 533/14, StraFo 2016, 289).

Solche Äußerungen und Wertungen enthält das Urteil vom 21. Dezember 2011 nicht.

Soweit Gegenstand der Urteilsgründe die Beiträge einzelner Mitarbeiter der D. AG am Handel mit CO₂-Zertifikaten und ihre unzureichenden Risikoprüfungen sind, war dies zur Feststellung der Umsatzsteuerhinterziehungen und zur Gewichtung des Maßes der persönlichen Schuld der Verurteilten unabdingbar. Die Darstellung des Handels mit Zertifikaten unter Beteiligung von Mitarbeitern der D. AG war bereits zur Vermeidung von Darstellungsmängeln geboten. Eine Befangenheitsrüge kann in diesem Fall nicht darauf gestützt werden, das Tatgericht sei aufgrund der in dem früheren Urteil festgestellten Tatbeteiligung voreingenommen (vgl. BGH, Urteile vom 5. Februar 1986 - 2 StR 653/85, StV 1987, 1 und vom 15. Mai 1997 - 1 StR 233/96, NJW 1997, 3034, 3036 [insoweit in BGHSt 43, 96 nicht abgedruckt]).

c) Allein der Umgang eines erkennenden Richters mit der Presse begründet nicht die Besorgnis der Befangenheit, selbst dann nicht, wenn das Verhalten des Richters persönlich motiviert oder sogar unüberlegt war (BGH, Urteil vom 9. August 2006 - 1 StR 50/06, NJW 2006, 3290 ff.).

Maßstab für die Besorgnis der Befangenheit ist vielmehr, ob der Richter den Eindruck erweckt, er habe sich in der Schuld- und Straffrage bereits festgelegt (vgl. BGH, Beschluss vom 12. März 2002 - 1 StR 557/01, wistra 2002, 267, 268). Dies ist grundsätzlich vom Standpunkt des Angeklagten aus zu beurteilen. Misstrauen in die Unparteilichkeit eines Richters ist dann gerechtfertigt, wenn der Ablehnende bei verständiger Würdigung des ihm bekannten Sachverhalts Grund zu der Annahme hat, der Richter nehme ihm gegenüber eine innere Haltung ein, die seine Unparteilichkeit und Unvoreingenommenheit störend beeinflussen kann (st. Rspr.; BGH, Beschluss vom 8. Mai 2014 - 1 StR 726/13, NJW 2014, 2372-2374 mwN; Urteile vom 10. November 1967 - 4 StR 512/66, BGHSt 21, 334, 341 und vom 9. Juli 2009 - 5 StR 263/08, wistra 2009, 428 [insoweit in BGHSt 54, 39 ff. nicht abgedruckt]). Maßstab für die Beurteilung dieser Voraussetzungen ist ein vernünftiger (BGH, Urteile vom 10. November 1967 - 4 StR 512/66, BGHSt 21, 334, 341 und vom 13. März 1997 - 1 StR 793/96, BGHSt 43, 16, 18 mwN) bzw. verständiger Angeklagter (BGH, Beschlüsse vom 8. März 1995 - 5 StR 434/94, BGHSt 41, 69, 71 und vom 18. November 2008 - 1 StR 541/08, NStZ-RR 2009, 85 f.).

Der Fernsehdokumentation ist zu entnehmen, dass der Vorsitzende Richter nicht auf Fragen eines Interviewpartners antwortet, sondern der Dokumentation ein gesprochener zusammenfassender Bericht zugrunde liegt, in dem Teile aus Interviews unterschiedlicher Personen eingefügt sind. Der Vorsitzende Richter wird mit den Worten vorgestellt: „Richter ... hat Pe. und fünf weitere Angeklagte verurteilt. Er kennt alle Fakten im sogenannten Emissionshandelsprozess. Jetzt äußert er sich erstmals vor laufender Kamera zum größten Betrugsstrafverfahren der letzten Jahre“.

In der Dokumentation nennt der Vorsitzende weder den Namen der D. AG noch den der Angeklagten. Seine Äußerungen stehen in Zusammenhang mit dem damaligen Urteil der Kammer gegen B., P., M., Pe. u.a.. Letzterer kommt als Händler von Zertifikaten ebenfalls zu Wort. 62

Der Vorsitzende äußert sich über Bankmitarbeiter und deren mögliche Kenntnis von einem Steuerbetrug, wobei er sich auf die D. AG bezieht. Er nennt jedoch keine Tatsachen und äußert keine Rechtsansichten, die über die Begründung des damaligen Urteils hinausgehen. Sachlich unbegründete Werturteile oder unsachliche Äußerungen über einen der jetzigen Angeklagten sind dem Interview nicht zu entnehmen. 63

Soweit die Süddeutsche Zeitung den Vorsitzenden Richter in dem Artikel vom 22. Dezember 2011 zitiert, ist in dem Zitat nur ein Teil der Einlassung eines der Angeklagten und die mangelhafte Risikoüberprüfung der Lieferanten wiedergegeben, die auch notwendiger Teil der schriftlichen Urteilsgründe waren. 64

In seiner dienstlichen Stellungnahme hat der Vorsitzende betont, in diesem Interview ausschließlich Angaben zu dem bereits abgeschlossenen Strafverfahren gemacht zu haben; es sei im Mai 2013 auch noch nicht absehbar gewesen, dass es zu einer Anklage gegen weitere Mitarbeiter der D. AG kommen werde. Der während des Interviews anwesende Berichterstatter hat dies in seiner dienstlichen Erklärung bestätigt. 65

Weder der Inhalt noch die Umstände des Zustandekommens des Interviews konnten einem verständigen Angeklagten Anlass geben, an der Unvoreingenommenheit des Vorsitzenden Richters zu zweifeln. Spätestens mit den dienstlichen Erklärungen der Richter und der umfassenden Information über die zu Grunde liegende Fernsehdokumentation ist einem möglichen Misstrauen, das sich aus der vom Sender gewählten Form und dem Zusammenhang des Interviews ergeben könnte, die Grundlage entzogen. 66

d) Gemäß § 202a StPO kann „das Gericht“ im Zwischenverfahren den Stand des Verfahrens mit den Verfahrensbeteiligten erörtern, soweit dies geeignet erscheint, das Verfahren zu fördern. Die Erörterung kann die Strukturierung des Verfahrens und der Hauptverhandlung betreffen, rechtliche oder tatsächliche Hinweise, Strafvorstellungen der Strafkammer oder die Vorbereitung einer verfahrensbeendenden oder verkürzenden Absprache beinhalten. 67

Dass sich die Strafkammer bereits auf eine Verurteilung der Angeklagten festgelegt hat, ist ihrer den Verfahrensbeteiligten im Gesprächstermin übergebenen schriftlichen Ausarbeitung nicht zu entnehmen. Diese weist ausdrücklich darauf hin, dass noch keine Entscheidung über die Eröffnung des Hauptverfahrens getroffen wurde. Auch dort geäußerte Rechtsmeinungen begründen keine Befangenheit, da keine besonderen Umstände in Form oder Inhalt der Begründung hinzugetreten sind, denen ausnahmsweise eine Befangenheit entnommen werden könnte. 68

2. Die Revision hat mit der auf eine Verletzung von § 265 Abs. 1 StPO gestützten Verfahrensrüge keinen Erfolg. 69

Für die vom Tatgericht hier anwendbare Fassung dieser Verfahrensvorschrift kommt es auf den Zeitpunkt der Vornahme der tatrichterlichen Hauptverhandlung an. Dies ergibt sich schon aus § 337 Abs. 1 und 2 StPO, wonach die Revision nur darauf gestützt werden kann, dass das Urteil auf einer Verletzung des Gesetzes beruht. Das Gesetz ist verletzt, wenn eine Rechtsnorm nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, das Tatgericht zum Beispiel seiner Entscheidung eine Norm zugrunde gelegt hat, die zur Zeit der Entscheidung nicht mehr galt oder noch nicht in Kraft getreten war (vgl. hierzu auch KK/Gericke, § 337 Rn. 11, SK-StPO/Frisch, § 337 Rn. 35). Anzuwenden ist damit § 265 StPO in der Fassung vom 17. Juli 2015. 70

a) Die unverändert zugelassene Anklage legte dem Angeklagten H. unter Nennung von § 25 Abs. 1 2. Alt. StGB eine (gemeinschaftlich mit den anderen Angeklagten begangene) mittelbare Täterschaft zur Last. Der Anklagesatz führt hierzu aus, die Angeklagten hätten „auf diese Weise bewirkt, dass im Tatzeitraum von den insoweit vorsatzlos handelnden Mitarbeitern der Steuerabteilung der D. AG insgesamt Vorsteuerbeträge in dreistelliger Millionen-Euro-Höhe beim Finanzamt F. zu Unrecht geltend gemacht wurden“. 71

Die rechtliche Würdigung des Urteils befasst sich nicht mit der Frage, ob der Angeklagte als Alleintäter (oder Mittäter) oder mittelbarer Täter gehandelt hat. In den angewendeten Vorschriften des Urteils ist die Art der Täterschaft nicht konkretisiert. In den Urteilsgründen (UA S. 263 f.) heißt es jedoch, „der Angeklagte hat sich damit wegen Steuerhinterziehung ... strafbar gemacht, indem er die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen durch die D. ... bewirkt“ habe. 72

Damit ergibt sich aus den Urteilsgründen, dass der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft als Alleintäter verurteilt wurde, mithin keine hinweispflichtige Änderung eines rechtlichen Gesichtspunkts eingetreten ist, soweit es die Art der Täterschaft betrifft. Hieran ändert die unterlassene Aufzählung des § 25 Abs. 1 2. Alt. StGB in der Liste der angewendeten Vorschriften nichts. Diese Liste ist weder Bestandteil der Urteilsformel noch der 73

Urteilsgründe; auf eventuellen Mängeln der Liste kann das Urteil jedenfalls nicht beruhen (vgl. BGH, Beschluss vom 18. Juli 2007 - 2 StR 280/07; Urteil vom 25. September 1996 - 3 StR 245/96, NSTZ-RR 1997, 166).

Der Vorwurf der Revision, das Urteil habe den Angeklagten „der Sache nach ... als unmittelbarer, den Tatbestand der Umsatzsteuerhinterziehung voll selbst verwirklichender Täter“ behandelt, ohne ihn auf diese Veränderung des rechtlichen Gesichtspunkts hinzuweisen, trifft daher hinsichtlich der Art der Täterschaft nicht zu. 74

Das Landgericht hat zur Ausfüllung dieses Straftatbestands auch keine anderen als die bereits in der Anklage bezeichneten Tatsachen verwendet; dies wird auch von der Revision nicht beanstandet. Der Angeklagte hat sich der mit den Umsatzsteuervoranmeldungen befassten Mitarbeiter der Steuerabteilung als undoloser Werkzeuge bedient. 75

b) Eine Hinweispflicht nach § 265 Abs. 1 StPO bestand auch nicht insoweit, als die Strafkammer den Angeklagten H. entgegen dem Tatvorwurf der Anklageschrift als mittelbarer Täter mittäterschaftlich gehandelt zu haben, nun als mittelbarer Täter in Gestalt einer Alleintäterschaft verurteilt hat. 76

In der Anklageschrift als mittäterschaftlich gewertete Tatbeiträge der anderen Angeklagten wurden dem Angeklagten H. als mittelbaren Täter trotz seines Wechsels vom Mittäter zum Alleintäter nicht zugeschrieben. Damit ergibt sich hier ausnahmsweise keine Hinweispflicht (vgl. hierzu BGH, Beschlüsse vom 17. Mai 1990 - 1 StR 157/90, NSTZ 1990, 449 und vom 22. März 2012 - 4 StR 651/11, StV 2012, 710), da sich die Sachlage und die Verteidigungsmöglichkeiten des Angeklagten vor dem Hintergrund der unverändert gebliebenen mittelbaren Täterschaft nicht geändert hatten. Lediglich das Gewicht der unverändert gebliebenen Tatbeiträge der Mitangeklagten wurde von der Strafkammer rechtlich als Gehilfenhandlung bewertet, ohne dass deren Tatbeiträge dem Angeklagten als weitergehende eigene Handlung zum Vorwurf gemacht wurde. 77

3. Die auf eine Verletzung des § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO durch rechtsfehlerhafte Behandlung eines Beweisantrags und der Verletzung des § 261 StPO gestützten Verfahrensrügen, das Landgericht habe sich im Urteil nicht mit als erwiesen erachteten Beweistatsachen zu Falschangaben der Mitarbeiter der „D AG Lo.“ Fr. und Dr. auseinandergesetzt, dringen nicht durch. 78

a) Die Strafkammer hat den Beweisantrag der Verteidigung, verschiedene schriftlich festgehaltene CO2-Calls und eine Aufstellung der Käufer und Verkäufer von Zertifikaten zum Beweis der Tatsache zu verlesen, dass Fr. und Dr. in den vorgenannten CO2-Calls wissentlich falsche Angaben gegenüber den Beteiligten aus den Fachbereichen der D. AG F. gemacht und wahrheitswidrig behauptet hätten, CO2-Zertifikate an große Energieversorger verkauft zu haben, nach Verlesung einzelner CO2-Calls gemäß § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO mit der Begründung zurückgewiesen, die Tatsache sei bereits erwiesen. 79

In den schriftlichen Urteilsgründen finden die Kunden der D. AG Lo. keine Erwähnung. Zum Verkauf der Zertifikate über die Lo. er Filiale stellt die Strafkammer lediglich fest, dass „der Weiterhandel der so eingekauften CO2-Zertifikate entweder über die Börse ... oder unmittelbar an weitere Handelspartner erfolgte“ (UA S. 29). 80

Es ist aber zulässig, auch unerhebliche Tatsachen als erwiesen im Sinne von § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO zu behandeln (BGH, Urteil vom 1. Juli 1971 - 1 StR 362/70 Rn. 113; Beschluss vom 9. Oktober 2002 - 5 StR 42/02, NJW 2003, 150, 152 [insoweit in BGHSt 48, 34 ff. nicht abgedruckt]), mit der Folge, dass es sich im Einzelfall erübrigen kann, für „erwiesen“ erklärte Tatsachen in den Urteilsgründen ausdrücklich zu erörtern, soweit hierdurch die Beweiswürdigung nicht lückenhaft wird. Die Erörterungsbedürftigkeit in den schriftlichen Urteilsgründen beurteilt sich damit nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme. 81

Vorliegend war es nicht rechtsfehlerhaft, dass sich die Strafkammer mit den als erwiesen eingestufteten Tatsachen im Urteil nicht auseinandergesetzt hat. Die Strafkammer stützt den bedingten Vorsatz des Angeklagten auf eine Vielzahl konkret benannter, auffälliger, ungewöhnlicher und unwirtschaftlicher Umstände, also auf Verdachtsmomente, die den Handel mit den Unternehmen auf der Lieferantenseite wie der Lö. GmbH kennzeichneten. Die Kunden der D. AG Lo. auf der Abnehmerseite spielten für die Risikobewertung der Lieferanten der D. AG F. keine Rolle. Die Strafkammer hat sich auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Angeklagte eine Grundlage hatte, gleichwohl auf einen steuerehrlichen CO2-Handel zu vertrauen. Dies lässt keine Lücken und keine rechtsfehlerhafte Behandlung des gestellten Beweisantrags erkennen. 82

b) Es kann dahinstehen, ob die Rüge, darüber hinaus sei auch § 261 StPO verletzt, weil „nach dem Gesichtspunkt des Inbegriffs der Hauptverhandlung“ die in den CO2-Calls festgehaltenen Äußerungen der Mitarbeiter der D. AG Lo. Fr. und Dr. nicht im Urteil erörtert worden seien, aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts und der Gegenerklärung der Generalstaatsanwaltschaft F. unzulässig ist. Jedenfalls ist die Beanstandung, dass die Strafkammer hierzu erhobene Beweise nicht in ihre Würdigung einbezogen und daher zu ihrer Überzeugungsbildung den Inbegriff der Hauptverhandlung nicht ausgeschöpft habe, unbegründet. 83

Das Tatgericht muss nicht alles, was Gegenstand der Hauptverhandlung war, in die schriftlichen Urteilsgründe aufnehmen. Es ist allein Sache des Tatrichters, das Ergebnis der Beweisaufnahme zu würdigen. Allerdings sind dem Gericht bei der ihm nach § 261 StPO eingeräumten Freiheit in der Überzeugungsbildung insoweit Grenzen gesetzt, als es die Beweise erschöpfend zu würdigen hat (BGH, Beschluss vom 7. Juni 1979 - 4 StR 441/78, BGHSt 29, 18, 20). Das Urteil muss daher erkennen lassen, dass es solche Umstände, die geeignet sind, die Entscheidung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Angeklagten zu beeinflussen, erkannt und in seine Überlegungen einbezogen hat (st. Rspr.; z.B. BGH, Beschlüsse vom 22. November 1988 - 1 StR 559/88 Rn. 9, BGHR StPO § 261 Inbegriff der Verhandlung 15 (Gründe) und vom 25. Januar 1991 - 2 StR 409/90 Rn. 2, NStZ 1991, 548). Die in den CO2-Calls festgehaltenen Äußerungen der Mitarbeiter der D. AG Lo. Fr. und Dr. waren keine solchen beweis erheblichen Umstände, da ihnen - wie bereits näher dargelegt - für die Einschätzung der Steuerehrlichkeit der Lieferantenseite keine Bedeutung zukam. 84

4. Die Rüge, das Landgericht habe den Unmittelbarkeitsgrundsatz (§ 250 StPO) verletzt, weil es Ausschnitte aus dem „strafrechtlichen Abschlussbericht der Ermittlungsgruppe O.“ verlesen habe, dessen Ermittlungsergebnisse zum Teil auch auf Erkenntnissen von nicht in der Hauptverhandlung vernommenen Zeugen beruhen, ist unzulässig, da die in den verlesenen Teilen des Abschlussberichts in Bezug genommenen Zeugenvernehmungen und Urkunden nicht vorgetragen worden sind. 85

5. Die Verfahrensrüge, mit der die Revision die Verletzung der Aufklärungspflicht (§ 244 Abs. 2 StPO) beanstandet, weil das Gericht die in der Revisionsbegründung benannten weiteren Zeugen nicht vernommen habe, ist unbegründet. Der Strafkammer musste sich die von der Revision vermisste Vernehmung weiterer Zeugen angesichts der zuvor geschilderten Beweislage nicht aufdrängen. 86

6. Soweit die Revision zugleich eine Verletzung des § 261 StPO rügt, weil das Landgericht den Abschlussbericht und damit die Beweismittel der Ermittlungsbeamten übernommen und sich nicht gemäß § 261 StPO eine eigene Überzeugung über das Vorliegen der schuld- und strafzumessungsrelevanten Tatsachen gebildet habe, dringt dies nicht durch. Die Strafkammer hat ihre Beweismittel nicht ausschließlich auf den Abschlussbericht gestützt, sondern auf zahlreiche weitere Beweismittel, die sie ausführlich gewürdigt hat. 87

7. Die Rüge einer Verletzung der Öffentlichkeit der Hauptverhandlung (§ 169 GVG, § 338 Nr. 6 StPO), weil die Strafkammer in dem Hauptverhandlungstermin vom 18. Februar 2016 zwei als Zuhörer anwesende Vertreter der anderweitig Verfolgten Fr. und Bu. „ohne förmliche Anordnung und ohne Rechtsgrundlage gebeten habe, den Sitzungssaal zu verlassen“ und die anderweitig Verfolgten Folge geleistet hätten, ist zulässig erhoben. 88

a) Der Senat vermag dem Vorbringen der Revision entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts eine bestimmte Angriffsrichtung zu entnehmen. 89

Der Rüge liegt nach dem Vortrag der Revision folgendes Verfahrensgeschehen zugrunde: 90

Der Vorsitzende hat in dem Hauptverhandlungstermin vom 18. Februar 2016 Rechtsanwalt Di. als Verteidiger des gesondert Verfolgten Fr. und den für die Verteidigerin der gesondert Verfolgten Bu. tätigen Rechtsreferendar Fri. aufgefordert, den Sitzungssaal zu verlassen, nachdem zur Sprache gekommen war, dass deren Mandanten als Zeugen in Betracht kämen. Die betroffenen Zuhörer kamen dem nach. Der Vorgang wurde weder von ihnen noch von dem Revisionsführer (noch von einem sonstigen Verfahrensbeteiligten) gemäß § 238 Abs. 2 StPO beanstandet. Eine sitzungspolizeiliche Anordnung des Vorsitzenden erging nicht. Dem Ausschluss der beiden Zuhörer lag kein entsprechender Beschluss der Strafkammer zu Grunde. Vielmehr verließen die beiden betroffenen Zuhörer die Sitzung allein auf Grundlage der von ihnen „als zwingend empfundenen Aufforderung des Vorsitzenden“. Da es sich für alle Verfahrensbeteiligten erkennbar um keine Maßnahme im Rahmen der Sachleitung handelte, bestand für die Verteidigung auch keine Veranlassung, einen Gerichtsbeschluss nach § 238 Abs. 2 StPO zu beantragen. Sodann wurde die Hauptverhandlung fortgesetzt. Im folgenden Termin befanden sich erneut Mitarbeiter der die Zeugen Fe., S. und Bu. vertretenden Rechtsanwaltskanzlei im Sitzungssaal. Der Vorsitzende gestattete ihnen und Rechtsreferendar Fri. die Teilnahme an der Sitzung und verlas zur Begründung einen Vermerk des Inhalts, dass sich diese drei Zeugen nach anwaltlicher Beratung fest entschlossen hätten, sich auf § 55 StPO zu berufen und die Prozessbeobachtung durch Mitarbeiter der Rechtsanwaltskanzlei der Information diene, ob und in welcher Weise die Genannten in Einlassungen oder Vernehmungen behandelt würden, und der Vorsitzende deshalb den Ausschluss von Mitarbeitern dieser Kanzlei nicht mehr für gerechtfertigt ansehe. Sämtliche Zeugen hatten bereits am 27. Januar 2016 schriftlich über ihre Zeugenbeistände erklärt, sich vollumfänglich auf § 55 StPO zu berufen und gebeten, sie von ihrer Pflicht zum Erscheinen zu entbinden. Hinsichtlich des Zeugen Fr. ging ein entsprechendes Schreiben am 23. Februar 2016 ein. Es wurde im Termin vom 25. Februar 2016 verlesen. Der Vorsitzende gestattete nun auch den Prozessbeobachtern des Zeugen Fr. die Teilnahme an der Hauptverhandlung. 91

Kommen nach den von der Revision vorgetragenen Tatsachen mehrere Verfahrensmängel in Betracht, muss nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs vom Beschwerdeführer innerhalb der Revisionsbegründungsfrist die Angriffsrichtung der Rüge deutlich gemacht und dargetan werden, welcher Verfahrensmangel geltend gemacht wird (vgl. zur Maßgeblichkeit der Angriffsrichtung einer Rüge BGH, Urteil vom 26. August 1998 - 3 StR 256/98, NStZ 1999, 94 mwN; Beschlüsse vom 29. November 2013 - 1 StR 200/13 Rn. 14, NStZ 2014, 221, 222; vom 29. August 2006 - 1 StR 371/06, NStZ 2007, 161 mwN und vom 14. Juli 1998 - 4 StR 253/98, NStZ 1998, 636). Die Revision macht aber deutlich, dass es Stoßrichtung der Rüge ist, aufzuzeigen, dass es sich nicht um eine sitzungsleitende Verfügung des Vorsitzenden und nicht um eine vom Vorsitzenden mit sachbezogener Begründung geäußerten höflichen „Bitte“ an die Zuhörer handelte, den Sitzungssaal zu verlassen, sondern um eine in eine nachdrückliche Aufforderung gekleidete Anordnung, die deshalb den Öffentlichkeitsgrundsatz verletzt. 92

b) Die Rüge der Verletzung des Öffentlichkeitsgrundsatzes (§ 169 GVG, § 338 Nr. 6 StPO) ist unbegründet, weil ihr nicht zu entnehmen ist, dass die beiden Zuhörer durch die Bitte des Vorsitzenden gegen ihren erkennbaren Willen aus dem Sitzungssaal entfernt worden sind. 93

Folgt ein Zuhörer einer vom Vorsitzenden mit sachbezogener Begründung geäußerten „Bitte“ den Sitzungssaal zu verlassen, kann die Rüge einer Verletzung der Öffentlichkeit nur dann begründet sein, wenn die „Bitte“ in Wahrheit den Charakter einer Anordnung hatte oder der betroffene Zuhörer zu erkennen gibt, dass er es vorziehen würde, der Verhandlung weiter beizuwohnen und dass er nur der Autorität des Gerichts weicht, er also die Bitte letztlich als Anordnung begreift, der er entgegen seinem Willen folgen muss. Folgt der Zuhörer einer ersichtlich aus verständigem Grunde ausgesprochenen und nicht als Anordnung zu verstehenden bloßen Bitte des Vorsitzenden freiwillig, so liegt darin nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs noch kein die Revision begründender Verstoß gegen den Öffentlichkeitsgrundsatz (vgl. BGH, Urteil vom 11. Mai 1988 - 3 StR 566/87, NStZ 1988, 467, 468, BGHR StPO § 338 Nr. 6 Zuhörer 1; Beschluss vom 20. April 1999 - 4 StR 639/98, NStZ 1999, 426). 94

Dies gilt auch dann, wenn der Zuhörer einer solchen bloßen Bitte mit innerem Widerstreben folgt, ohne dies nach außen erkennbar zum Ausdruck zu bringen (BGH, Urteil vom 11. Mai 1988 - 3 StR 566/87 Rn. 10, NStZ 1988, 467, 468 mwN). Dem betroffenen Zuhörer steht es frei, einer auf sachliche Erwägungen gestützten und nicht als Anordnung zu verstehenden Bitte des Vorsitzenden nicht zu entsprechen. Es ist ihm in einem ihm insoweit zweifelhaft erscheinenden Fall auch zuzumuten, sich durch Rückfrage zu vergewissern, ob der Vorsitzende etwa doch eine, lediglich in eine höfliche Form gekleidete Anordnung getroffen hat (BGH, Urteil vom 11. Mai 1988 - 3 StR 566/87 Rn. 12, NStZ 1988, 467, 468; Beschluss vom 20. April 1999 - 4 StR 639/98, NStZ 1999, 426). Dies lässt sich hier nicht feststellen. 95

Soweit die Revision insoweit geltend macht, die „Bitte“ des Vorsitzenden sei eigentlich eine Anordnung gewesen, das Verlassen des Sitzungssaals sei mithin nicht freiwillig erfolgt, ist dieses Vorbringen nicht erwiesen. Zwar mögen die beiden betroffenen Zuhörer die Äußerung des Vorsitzenden möglicherweise in diesem Sinne verstanden haben; denn die Revision trägt vor, Rechtsanwalt Di. habe die Aufforderung „als Zwang empfunden“ und sei ihr nachgekommen, um einen „Hinausschmiss“ durch den Vorsitzenden zu vermeiden. Die Revision behauptet aber nicht, dass dieser Wille auch nach außen erkennbar zum Ausdruck gebracht worden ist. 96

8. Die Überprüfung des Urteils auf die Sachrüge hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. 97

a) Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen den Schuldspruch. 98

Die Urteilsgründe enthalten ausreichende Feststellungen zu den „steuerbetrügerischen Leistungsketten“, in die die D. AG eingebunden war. Die Tätigkeit der vier unmittelbaren Vorlieferanten der D. AG nebst deren jeweiligem Geschäftsmodell, das wegen der von der Strafkammer erörterten Unwirtschaftlichkeit nur Teil eines Umsatzsteuerkarussells sein konnte, hat die Strafkammer ausführlich dargestellt und zum Teil auch deren eigene Vorlieferanten benannt, die ihrerseits aus wirtschaftlichen Gründen nur Teil eines Umsatzsteuerkarussells sein konnten. Das Umsatzsteuerkarussell, das die Strafkammer unter Verwendung der Fachbegriffe „distributor, buffer, missing trader“ dargestellt hat, hat sie „vor die Klammer gezogen“. Ein Mehr an Darstellung zu verlangen, hieße die Anforderungen an die Abfassung des Urteils zu überspannen, zumal die Strafkammer die von den Vorlieferanten entrichtete Umsatzsteuer aus dem entstandenen Gesamtschaden ausgenommen hat und die von der Revision im einzelnen gewünschten Feststellungen für den Schuld- und Strafausspruch der Angeklagten nicht relevant sind. 99

Soweit die Revision eine Darstellung der Steuerberechnungsgrundlagen vermisst, weil das Urteil keine Feststellungen zu den konkreten Ankaufsgeschäften nebst Anzahl der jeweils angekauften Zertifikate enthalte, die einzelnen Rechnungen mit den Bruttobeträgen nicht mitteile und sich damit auch die Nettowerte dem Urteil nicht entnehmen ließen, greift auch diese Beanstandung nicht durch. 100

Das Urteil teilt die für die Voranmeldungszeiträume jeweils geltend gemachten Umsatzsteuerbeträge aus den CO2- 101

Lieferungen der vier Vorlieferanten und die zu Unrecht ausbezahlten Umsatzsteuererstattungen mit (UA S. 79, 101 ff.). Nach den Urteilsfeststellungen ist die Abrechnung im Gutschriftverfahren (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) erfolgt. Die D. AG hat den Lieferanten Gutschriften mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt, die im Sinne von § 14 Abs. 1 UStG als Rechnung galten und in der Steuerabteilung der D. AG in die Vorsteueranmeldungen eingesetzt worden sind. Die Höhe der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge ergibt sich aus einer einfachen Summierung der von der D. AG in den Rechnungen (Gutschriften) ausgewiesenen Umsatzsteuer. Einer weiteren Berechnungsdarstellung im Urteil bedurfte es nicht.

Die Feststellungen belegen eine objektive Tatherrschaft des Angeklagten H. und dessen Willen zur Tatherrschaft. Das Landgericht hat festgestellt, dass der Angeklagte H. Verantwortlicher für den CO₂-Handel war, seine Entscheidungen unmittelbar die umsatzsteuerlichen Daten der D. AG beeinflussten und er aufgrund der bankinternen Regelungen zur Datenverarbeitung die Abgabe unzutreffender Umsatzsteuervoranmeldungen bewirkte (UA S. 264). 102

Das Landgericht hat in die Prüfung des bedingten Vorsatzes sämtliche hierfür relevanten Umstände eingestellt und eine ausführliche, sorgfältige und fehlerfreie Beweiswürdigung vorgenommen. Soweit die Revision ausführt, die Einrichtung und Einbindung von Gremien wie CoC-CO₂, RRC und Competence könnten einen bedingten Vorsatz hinsichtlich einer Steuerhinterziehung ausschließen, ist zu bemerken, dass dies das Landgericht unter dem Aspekt, ob der Angeklagte H. „Anhaltspunkte für eine sichere Vertrauensgrundlage“ hatte, eingehend erörtert und dies verneint hat (insb. UA S. 222 ff.). Es hat insoweit festgestellt, dass sich der Angeklagte mit dem Risiko, an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligt zu sein, billigend abgefunden hat, weil er nicht auf die Fortsetzung des für die D. AG und insbesondere für die von ihm verantwortete Abteilung CMS-Region Mitte lukrativen und ohne besonderen Aufwand zu führenden CO₂-Handels, den er bis zuletzt als „richtig fetten Sonderfaktor seiner Abteilung“ bezeichnet hat, verzichten wollte (UA S. 229, 264). Die Revision versucht lediglich, die festgestellten Tatumstände anders zu bewerten. 103

b) Das Landgericht hat den Angeklagten H. zutreffend als mittelbaren Täter verurteilt. Die Urteilsfeststellungen tragen die rechtliche Würdigung seines Verhaltens als mittelbare Täterschaft, weil der Angeklagte notwendige Beiträge undoloser Tatmittler in seinen Plan einbezogen hat und die unzutreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen durch diese an die Finanzbehörde übermitteln ließ. 104

Soweit die Revision rügt, dass sich die schriftlichen Urteilsgründe nicht mit der Frage auseinandersetzen, welche konkrete Art der Täterschaft (unmittelbare Täterschaft, mittelbare Täterschaft oder Mittäterschaft) dem Angeklagten H. zur Last liege, trifft dies nicht zu. 105

Aus den Urteilsgründen geht hinreichend klar hervor, dass der Angeklagte H. nicht als unmittelbarer Täter verurteilt worden ist, der eigenhändig die Steuererklärungen ausgefüllt und an das Finanzamt übermittelt hat, sondern als mittelbarer Täter. Die Strafkammer hat im Einzelnen dargelegt, welchen Wissensvorsprung dieser Angeklagte gegenüber den Mitarbeitern der D. AG hatte, die letztendlich die Übermittlung der jeweiligen Erklärungen an das Finanzamt veranlasst haben. 106

c) Der Strafausspruch hält rechtlicher Nachprüfung stand. Die Strafrahmenwahl und die Strafzumessungserwägungen lassen keine Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten erkennen. Die verhängte Freiheitsstrafe hält sich im Rahmen des tatrichterlichen Ermessens. 107

Die Revision rügt, die Strafkammer habe rechtsfehlerhaft zulasten des Angeklagten berücksichtigt, dass dieser „infolge der Konzentration des CO₂-Handels auf die von ihm geführte CMS-Region Mitte bzw. das CoC-CO₂ maßgeblich mitverantwortlich für die mit ihm im CO₂-Handel zusammenarbeitenden Mitarbeiter“ und deshalb auch für die „schwerwiegende(n) Beeinträchtigungen der beruflichen Existenzen der Angeklagten Ra., Me., Ho., L. und K.“ gewesen sei. Auswirkungen der Tat (außertatbestandliche Folgen) dürften dem Täter aber nur angelastet werden, wenn sie verschuldet und vom Schutzbereich der verletzten Strafnorm - Sicherung des staatlichen Steueranspruchs - berührt seien. 108

Dem folgt der Senat nicht. Nach § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB können verschuldete Auswirkungen der Tat bei der Strafzumessung berücksichtigt werden. Insoweit kommt es darauf an, ob die Tatfolgen voraussehbar waren. Nicht erforderlich ist, dass der Angeklagte sie in allen Einzelheiten voraussehen konnte; es genügt, dass sie in ihrer Art und ihrem Gewicht im Wesentlichen erkennbar waren (vgl. BGH, Beschluss vom 29. August 2006 - 1 StR 285/06, NStZ-RR 2006, 372). Dass einem Arbeitnehmer, Angestellten oder sonstigen Beschäftigten wegen einer im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit am Arbeitsplatz begangenen Steuerhinterziehung nicht nur der Verlust des eigenen Arbeitsplatzes droht, sondern auch die daran beteiligten Arbeitskollegen ihren Arbeitsplatz verlieren können, ist für jedermann offensichtlich. Hier besteht ein direkter Zusammenhang zwischen dem strafbaren Verhalten und den arbeitsrechtlichen Folgen. Die Begehung der Straftat ist der Grund für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Dementsprechend ist auch als Strafschärfungsgrund anerkannt, wenn der Täter andere Personen in die Tatbegehung verstrickt (vgl. z.B. BGH, Urteil vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123 ff. 109

Rn. 24).

IV. Revision des Angeklagten K.

Die Verfahrensrügen und die Rüge materiellen Rechts haben keinen Erfolg. 110

1. Die mit den Ablehnungsgesuchen vom 15. Februar 2016 und vom 18. Februar 2016 erhobenen Befangenheitsrügen (§ 338 Nr. 3 StPO) gegen den Vorsitzenden Richter und die beiden Beisitzer sind unbegründet. 111

Das Ablehnungsgesuch vom 15. Februar 2016 stützt sich auf Äußerungen des Vorsitzenden Richters in dem bereits bei der entsprechenden Verfahrensrüge des Angeklagten H. genannten Fernsehbeitrag, auf die Inhalte des Erörterungstermins vom 2. November 2015 und die im Termin übergebene „Ausarbeitung der Kammer“, die der Vorsitzende Richter mit „offensichtlicher Billigung seiner beiden Beisitzer“ vorgetragen haben soll, auf die mündliche Urteilsbegründung des Vorsitzenden Richters vom 21. Dezember 2011 sowie die schriftlichen Urteilsgründe in dem bereits abgeschlossenen Strafverfahren gegen Pe. u.a. vor derselben Strafkammer. 112

Das weitere Ablehnungsgesuch vom 15. Februar 2016, das nicht zu Protokoll gereicht wurde, richtet sich gegen die sog. „Tischberatung“ der Strafkammer. Die Verteidigung hatte nach Stellung des ersten Befangenheitsgesuchs gegen die Verfügung des Vorsitzenden, die Verhandlung fortzusetzen, einen Gerichtsbeschluss beantragt. Die Kammer zog sich nicht zur Beratung zurück. Nachdem der Vorsitzende zu den Berufsrichtern und Schöffen hingesehen hatte und diese zustimmend genickt hatten, verkündete er die Zurückweisung des Antrags durch die Strafkammer. Auf Frage des Verteidigers, wie es eine solche Entscheidung ohne Beratung geben könne, erklärte der Vorsitzende, die Entscheidung, die Verhandlung fortzusetzen, sei vorberaten worden. 113

Am 18. Februar 2016 stellte der Verteidiger des Angeklagten K. erneut ein Ablehnungsgesuch gegen alle drei Berufsrichter wegen der Verfahrensweise des Landgerichts in Bezug auf die Ablehnung der Unterbrechung der Hauptverhandlung am 15. Februar 2016 und ging darin auch auf die dienstlichen Stellungnahmen zur „Tischberatung“ ein. 114

Die Vertreterkammer wies die Ablehnungsgesuche vom 15. Februar 2016 mit Beschluss vom 19. Februar 2016 als unbegründet zurück und ging darin auch auf den weiteren Ablehnungsantrag vom 15. Februar 2016 ein. Insoweit führt sie aus, „Ein weiterer Ablehnungsantrag hat offensichtlich die Bestätigung der Vorgehensweise durch die Kammer nach § 29 Absatz 2 Satz 1 StPO zum Gegenstand. ... Soweit sich aus dem Protokoll der Hauptverhandlung ein weiterer Ablehnungsantrag ... ergibt, ist dieser nach den vorliegenden Angaben aus dem Protokoll nicht nachvollziehbar und nicht glaubhaft gemacht. Allerdings wird die Kammer durch die dienstlichen Erklärungen der abgelehnten Richter in die Lage versetzt, auch insoweit eine Entscheidung treffen zu können. So ergibt sich aus den dienstlichen Stellungnahmen der abgelehnten Richter, dass sich dieser weitere Ablehnungsantrag gegen eine Tischberatung der Kammer zu einem Beschluss, das Vorgehen nach § 29 Absatz 2 Satz 1 StPO zu billigen, bezieht. ... Aber selbst unter Berücksichtigung der Ablehnungsgründe, wie sie in einem am 18.02.2016 gestellten weiteren Befangenheitsantrag ... zitiert werden, ist eine Befangenheit nicht zu ersehen. ... Die ausdrücklich gerügte sogenannte ‚Tischberatung‘ stellt ein zulässiges gerichtliches Verhalten dar (vgl. BGH, Beschl. v. 28.4.2015, Az. 5 StR 141/15) ...“. 115

Mit weiterem Beschluss vom 24. Februar 2016 wies die Vertreterkammer das Ablehnungsgesuch vom 18. Februar 2016 in der Beschlussformel als unbegründet, in den Gründen als unzulässig gemäß § 26a Abs. 1 Nr. 1 StPO zurück, da die Ablehnung nicht unverzüglich gemäß § 25 Abs. 2 Nr. 2 StPO in der Hauptverhandlung am 15. Februar 2016 geltend gemacht worden sei. Die vorgetragene Ablehnungsgründe hätten bereits am 15. Februar 2016 vorgelegen und damit drei Tage vor dem Sitzungstag, an dem die Befangenheitsanträge gestellt worden seien. Darüber hinaus seien die Anträge auch nicht zu Beginn der Verhandlung vom 18. Februar 2016 angebracht worden, sondern erst, nachdem der Vorsitzende zwei Erklärungen verlesen, zu Protokoll genommen und die Angeklagten über ihre Rechte belehrt hatte. 116

Die Revision meint, die mündliche Urteilsbegründung des Vorsitzenden Richters und dessen Äußerungen im Interview, die schriftlichen Urteilsgründe sowie der Verlauf des Vorgesprächs zeigten, dass Vorsitzender und Beisitzer bereits vor der Beweisaufnahme von der Schuld der Angeklagten überzeugt gewesen und davon ausgegangen seien, dass sie und weitere Mitarbeiter der D. AG Kenntnis davon hatten, Teil eines größeren Steuerbetrugs zu sein. Dementsprechend habe das Vorgespräch erkennbar einen Fahrplan der Kammer für die Hauptverhandlung mit dem einzigen Ziel verfolgt, dass die Angeklagten ihre Schuld eingestehen. 117

Das Vorgehen des Vorsitzenden im Rahmen der „Tischberatung“ und dessen Billigung durch die Berufsrichter seien ein eklatanter Rechtsverstoß und begründeten die Besorgnis der Befangenheit. Die den späteren Beschlüssen vorangehende Vorberatung könne diese schon deshalb nicht erfassen, weil die Strafkammer keine Kenntnis von den noch nicht gestellten Anträgen gehabt haben könne. 118

Die die Ablehnungsgesuche vom 15. Februar 2016 zurückweisende Vertreterkammer sei von einer unzulänglichen und damit falschen Tatsachengrundlage ausgegangen. Sie habe das Gesuch vom 15. Februar 2016 zu Unrecht mangels Glaubhaftmachung als unzulässig verworfen. Dass das Protokoll den vorgetragenen Antrag nicht wörtlich wiedergebe, mache den Ablehnungsantrag nicht etwa „nicht nachvollziehbar“. Die Tatsachen, die die Ablehnung begründeten, seien auch im mündlich vorgetragenen Ablehnungsantrag glaubhaft gemacht worden. Auch der Beschluss, mit dem die Vertreterkammer am 24. Februar 2016 die weiteren Ablehnungsanträge vom 18. Februar 2016 als unzulässig zurückgewiesen habe, sei unzutreffend, weil keine Verspätung vorgelegen habe. 119

Dem folgt der Senat nicht. Die Vertreterkammer hat tatsächlich - das hat die Revision übersehen - eine Entscheidung in der Sache über den nicht zu Protokoll gegebenen Antrag vom 15. Februar 2016 getroffen. Ihr lag dieses in der Hauptverhandlung nur mündlich vorgetragene Gesuch bei der Beschlussfassung zwar nicht vor, wohl aber die dienstlichen Erklärungen der abgelehnten Richter, die Erwidern der Verteidigung sowie das Ablehnungsgesuch vom 18. Februar 2016. Aus der Revisionsbegründung ergibt sich, dass das Ablehnungsgesuch vom 18. Februar 2016 inhaltsgleich mit dem nur mündlich vorgetragenen Ersuchen vom 15. Februar 2016 ist. 120

Die Begründung des Beschlusses der Vertreterkammer vom 19. Februar 2016 war auch in der Sache rechtlich zutreffend. Hinsichtlich der weiteren Ablehnungsgründe wird auf die Revision des Angeklagten H. Bezug genommen. 121

Soweit der Beschluss der Vertreterkammer vom 24. Februar 2016 angegriffen wird, entspricht die Rüge nicht den Formerfordernissen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO und ist daher unzulässig. 122

Die Revision trägt im Rahmen ihrer rechtlichen Würdigung zu diesem Beschluss vor, das Landgericht übergehe in dem Beschluss den Umstand, dass der Vorsitzende dem Angeklagten und der Verteidigung zugesagt habe, dem Angeklagten werde durch die Verfehlung des Unaufschiebbarkeitsmerkmals kein Nachteil entstehen, weshalb die Befangenheitsanträge nicht als verspätet hätten zurückgewiesen werden dürfen (RB S. 573). Die Revision teilt aber nicht mit, dass diese Zusage im Zusammenhang mit den Ablehnungsgesuchen vom 15. Februar 2016 stand und bereits am 15. Februar 2016 und nicht erst im Zusammenhang mit dem Ablehnungsgesuch vom 18. Februar 2016 ergangen ist (Protokoll der Hauptverhandlung PB I S. 6, 8). Die Zusage vom 15. Februar 2016 bezog sich auch nur auf den dritten Befangenheitsantrag des Angeklagten L. Mit ihr war eine Unterbrechung der Hauptverhandlung an diesem Tag abgelehnt worden, nachdem der Angeklagte L. einen Befangenheitsantrag gestellt hatte. Der Angeklagte K. hat aber weder zeitnah nach seinem zweiten eigenen Befangenheitsantrag vom 15. Februar 2016 eine Unterbrechung der Hauptverhandlung beantragt noch nach dem Befangenheitsantrag vom 18. Februar 2016. Während des gesamten Prozessgeschehens wurde durch den Verteidiger des Angeklagten K. weder eine Unterbrechung der Hauptverhandlung beantragt noch erging in diesem Zusammenhang eine Zusicherung des Gerichts, dass dem Angeklagten K. durch eine Verfehlung des Unaufschiebbarkeitsmerkmals kein Nachteil entstehen werde (vgl. hierzu Gegenerklärung der Staatsanwaltschaft S. 8, 9, 12). 123

Soweit die Revision ausführt (RB S. 526), der Vorsitzende habe mit Datum vom 18. Februar 2016 eine weitere dienstliche Erklärung zu dem zweiten, nicht zu Protokoll gereichten, Befangenheitsgesuch des Angeklagten K. vom 15. Februar 2016 abgegeben, ist dies ebenfalls unzutreffend. Die dienstliche Erklärung bezieht sich eindeutig auf das Befangenheitsgesuch vom 18. Februar 2016. Gleiches gilt, soweit die Revision ausführt, auch der Beisitzer Re. habe am 18. Februar 2016 eine dienstliche Erklärung zu dem zweiten Befangenheitsgesuch abgegeben (RB S. 531). Auch diese dienstliche Erklärung bezieht sich auf das dritte Befangenheitsgesuch vom 18. Februar 2016. 124

Die Beanstandung der Revision, der ablehnende Gerichtsbeschluss der Vertreterkammer vom 19. Februar 2016 sei bereits ergangen, bevor die dienstlichen Stellungnahmen vom 18. Februar 2016 der Verteidigung übersandt worden seien (RB S. 572), übersieht, dass sich dieser Beschluss ausschließlich auf die Befangenheitsanträge vom 15. Februar 2016 und alle dienstlichen Erklärungen hierzu bezog, diese aber der Verteidigung am 17. Februar 2016 übermittelt worden sind. 125

Damit gibt die Revision den Verfahrensverlauf insgesamt unzutreffend wieder. 126

Jedenfalls aber ist die Begründung in dem Beschluss der Vertreterkammer vom 24. Februar 2016, mit dem die Ablehnung der Sache nach als unzulässig verworfen worden ist, zutreffend. Im Übrigen wäre aus den Gründen des die Ablehnungsgesuche vom 15. Februar 2016 zurückweisenden Beschlusses auch das dritte Befangenheitsgesuch unbegründet gewesen. 127

2. Die Rüge der Verletzung des § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO, das Gericht habe einen Beweis Antrag zu Unrecht als bedeutungslos zurückgewiesen, ist zulässig erhoben, aber unbegründet. 128

Die Verteidigung hatte beantragt, den ermittlungsführenden Oberstaatsanwalt als Zeugen zum Beweis der folgenden 129

Tatsachen zu vernehmen:

1. Am 9. Dezember 2009 fand in Bo. eine Besprechung der Koordinierungsstelle von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Steuerfahndungsprüfung (KUSS) statt, in der die Anwesenden über die Einsetzung einer Ermittlungsgruppe in F. informiert wurden, die dem Umsatzsteuer-Kettenbetrug beim Handel mit Emissionsberechtigungen entgegenwirken wolle. 130

2. An dieser Besprechung nahmen auch Mitarbeiter der Generalstaatsanwaltschaft F. und der Oberfinanzdirektion F. teil. 131

3. In der Besprechung wurden die Vor- und Nachteile eines frühen Zugriffs abgewogen. 132

4. Letzten Endes wurde von der Generalstaatsanwaltschaft F. die Marschroute vorgegeben, zunächst alle Hintermänner aufzuspüren. Dem Schreiben des Zeugen W. vom 15. und 21.12.2009 ist dazu entnehmen, dass man beabsichtigte, „den eingetretenen Steuerschaden durch Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge bei den die Emissionsberechtigungen erwerbenden Kreditinstituten mit Sitz in F. zu egalisieren.“ Den Beweis Antrag hat die Kammer als aus rechtlichen Gründen bedeutungslos zurückgewiesen, weil kein Zusammenhang zwischen den Beweisbehauptungen und der Schuld- und Straffrage im Hinblick auf die zu verhandelnden Vorwürfe bestehe. Ein Ausnahmefall, der für eine Berücksichtigung der Art und Weise von Ermittlungshandlungen als Mitverschulden spräche, liege nach dem derzeitigen Stand der Beweisaufnahme nicht vor. Die Strafverfolgungsbehörden hätten der Ermittlungstaktik Vorrang vor der Verhinderung von Tatvollendung und weiteren Taten einräumen dürfen, um das von ihnen verfolgte Ziel der Aufdeckung und Zerschlagung eines möglichen, groß angelegten Umsatzsteuerhinterziehungssystems nicht zu gefährden. 133

Die Rüge der Verletzung des § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO ist unbegründet. Das Landgericht hat den Antrag auf Vernehmung des ermittlungsführenden Staatsanwalts als Zeugen rechtsfehlerfrei als rechtlich ohne Bedeutung zurückgewiesen und in dem ablehnenden Beschluss die Erwägungen angeführt, aus denen es ihr keine rechtliche Bedeutung für den Schuld- oder Rechtsfolgenausspruch zuzmisst. 134

Das unter Beweis gestellte Verhalten der Ermittlungs- und Finanzbehörden würde die Erfüllung des Tatbestands der Steuerhinterziehung auch dann nicht ausschließen, wenn der Beweis gelungen wäre. Steuerhinterziehung durch Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) setzt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs keine gelungene Täuschung der zuständigen Finanzbeamten voraus. Es genügt, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich werden (BGH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 26, NStZ 2011, 283, 284 mwN). 135

Anders als in der Unterlassungsvariante setzt der Täter bei Begehung durch aktives Tun mit Abgabe der dann der Veranlagung zugrunde gelegten - aber unrichtigen - Erklärung eine Ursache, die im tatbestandsmäßigen Erfolg stets wesentlich fortwirkt. Der Erfolg wäre auch bei Kenntnis der Finanzbehörden vom zutreffenden Besteuerungssachverhalt weder ganz noch zum Teil ohne den vom Steuerpflichtigen in Gang gesetzten Geschehensablauf eingetreten (vgl. BGH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 27, NStZ 2011, 283, 284 mwN). 136

Das Verhalten der Ermittlungs- und Finanzbehörden hat auch keinen Einfluss auf den Strafausspruch. Die dem Beweis Antrag zu Grunde liegende Prämisse, es begründe eine Mitverantwortung des Staates für den entstandenen Steuerschaden, wenn die Behörden weitere Steuerstraftaten zuließen, indem sie die D. AG nicht unverzüglich auf den bestehenden Anfangsverdacht gegen die Lieferanten der CO₂-Zertifikate hinwiesen, geht fehl. Es gibt keinen Anspruch eines Straftäters darauf, dass die Ermittlungsbehörden rechtzeitig gegen ihn einschreiten, um seine Taten zu verhindern (BGH, Urteil vom 27. Januar 2015 - 1 StR 142/14 Rn. 38, NStZ 2015, 466-469). Insbesondere folgt ein solcher Anspruch nicht aus dem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 Abs. 1 EMRK (BGH, Beschlüsse vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 31, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 10 und vom 21. November 2012 - 1 StR 391/12, wistra 2013, 107 mwN; Urteil vom 27. Januar 2015 - 1 StR 142/14 Rn. 38, NStZ 2015, 466-469; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2003 - 2 BvR 328/03). Ein Straftäter hat auch dann keinen Anspruch auf ein frühzeitiges Eingreifen der Strafverfolgungsbehörden, wenn durch sein Handeln fortlaufend weitere hohe Steuerschäden entstehen (BGH, Urteil vom 27. Januar 2015 - 1 StR 142/14 Rn. 39, NStZ 2015, 466 ff.). 137

Zwar trifft es zu, dass das Verhalten des Steuerfiskus als Verletztem - nicht anders als bei einem sonstigen Geschädigten einer Straftat - strafmildernd berücksichtigt werden kann, wenn es für den Taterfolg mitverantwortlich war (BGH, Urteil vom 27. Januar 2015 - 1 StR 142/14 Rn. 41, NStZ 2015, 466 ff.). Jedoch ist zu beachten, dass das Besteuerungssystem auf wahrheitsgemäße Angaben des Steuerpflichtigen angewiesen ist; eine umfassende Überprüfung aller steuerrechtlich relevanten Sachverhalte durch die Finanzverwaltung ist ausgeschlossen. 138

Missbraucht ein Täter die systembedingt nicht sehr intensiven Kontrollmechanismen, kann ihm dies nicht zugutekommen. Deswegen ist eine staatliche Mitverantwortung für Steuerverkürzungen regelmäßig nur dann gegeben, wenn das den staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Täters Einfluss genommen hat, etwa weil dieser bislang nicht tatgeneigt war oder ihm wenigstens durch das Verhalten der Finanzbehörden die Tat erleichtert wurde und den staatlichen Stellen die Tatgenese vorgeworfen werden kann (BGH, Urteil vom 27. Januar 2015 - 1 StR 142/14 Rn. 42, NStZ 2015, 466 ff. mwN; Beschluss vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 30, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 10 mwN). Dies trifft auf den vorliegenden Fall, in welchem das Umsatzsteuerkarussell mit der darin eingebundenen D. AG bereits lief, nicht zu.

3. Die Aufklärungspflicht gebot die vermisste Beweiserhebung ebenfalls nicht. 139

4. Die Rüge, § 261 StPO sei verletzt, weil die Strafkammer nicht auf Tatsachen eingegangen sei, die von der Verteidigung unter Beweis gestellt und von der Kammer als erwiesen behandelt worden seien, ist unzulässig, jedenfalls aber unbegründet. 140

Die Verteidigung beantragte, weitere Dokumente als Urkunden zu verlesen, da die vom Selbstleseverfahren erfassten Unterlagen (darunter Verschriftungen der CO₂-Calls vom 28. und 29. September 2009) nur einen Bruchteil der Korrespondenz/Kommunikation wiedergäben und sonst als Inbegriff der Hauptverhandlung ein unzutreffendes, weil unvollständiges Bild der tatsächlichen Kommunikation des Angeklagten H. mit den übrigen Beteiligten entstände. 141

Die Revision meint, die Gesamtwürdigung der Strafkammer sei lückenhaft, weil sie nicht eingestellt habe, dass Fr. der Handelsabteilung in F. seine Kenntnis über die Abnehmer im Karussell bewusst vorenthalten und ihr bewusst falsche Informationen gegeben habe, und sich dies auf das Vorstellungsbild des Angeklagten ausgewirkt haben könnte. Die Feststellungen zum subjektiven Tatbestand beruhten deshalb auf einer lückenhaften Gesamtwürdigung. Auf die in dem Beweisantrag der Verteidigung des Angeklagten H. vom 12. Mai 2016 aufgeführten Tatsachen sei das Gericht nicht eingegangen, obwohl die Tatsachen zu den Falschangaben der Mitarbeiter Fr. und Dr. mit Beschluss der Strafkammer vom 12. Mai 2016 als erwiesen behandelt worden seien (RB S. 732 mit Verweis auf Protokoll der Hauptverhandlung PB IV S. 1632). Auch im Hinblick auf die Feststellungen, die die Strafkammer in der Beweisaufnahme bezüglich der nicht geladenen bzw. abgeladenen Zeugen der D. AG getroffen habe, liege eine lückenhafte Beweiswürdigung vor. Der Vorsitzende habe in seiner Erklärung vom 11. April 2016 der Zeugin Ka., den Zeugen der Steuerabteilung und der Compliance-Abteilung der D. AG ein umfassendes Auskunftsverweigerungsrecht zugbilligt, weil konkrete Anhaltspunkte für ein Risikobewusstsein hinsichtlich der Irregularität des CO₂-Emissionshandels bestünden. 142

Die Rüge ist entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts bereits unzulässig. 143

Die Verteidigung hat den Beweisantrag zusammen mit insgesamt 43 Dokumenten übergeben, die in einen Sonderband „Anlagen zum Antrag vom 12. Mai 2016“ genommen wurden. Diese Anlagen (43 Dokumente) wurden von der Revision nicht wiedergegeben (vgl. Stellungnahme der Generalstaatsanwaltschaft, S. 15). 144

Die Rüge ist aber jedenfalls auch unbegründet. 145

Die Erörterungsbedürftigkeit in den schriftlichen Gründen beurteilt sich nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme. Das Landgericht gründet den bedingten Vorsatz des Angeklagten K. im Wesentlichen auf seine eigene Einlassung, ihm sei das generelle und konkrete Risiko der Geschäfte bekannt gewesen, er habe Bedenken gehabt, dass die ergriffenen Maßnahmen nicht ausreichten, und habe die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell daher für möglich gehalten. Gleichwohl habe er die Geschäfte weiterlaufen lassen, weil ihm der Mut zum Widerspruch gefehlt habe. Verlässliche Anhaltspunkte, um auf das Ausbleiben der Gefahr zu vertrauen, seien für ihn nicht ersichtlich gewesen. 146

Vor diesem Hintergrund bedurfte es keiner näheren Auseinandersetzung mit den vom Landgericht als erwiesen erachteten Tatsachen. 147

Das Landgericht hat § 261 StPO auch nicht dadurch verletzt, dass es die Verfügungen des Vorsitzenden, mit denen dieser das Auskunftsverweigerungsrecht einzelner Zeugen gemäß § 55 StPO begründet hat, bei der Beweiswürdigung außer Acht gelassen hat. Die Bewertung der Verfolgungsgefahr in diesen Verfügungen beruht auf einer im Wege des Freibeweises getroffenen Prognoseentscheidung. Ihre Verwertung bei der Beweiswürdigung zur Schuldfrage oder bei der Strafzumessung wäre rechtsfehlerhaft gewesen, da es sich nicht um Beweismittel des Strengbeweises handelt. 148

5. Mit der Sachrüge beanstandet die Revision, die Strafkammer habe den Anwendungsbereich des Bandenbegriffs bei der Steuerhinterziehung verkannt. Wie bei anderen bandenmäßig begehbaren Straftaten schließe die Tatsache, dass ein Bandenmitglied nicht selbst Täter sei, eine Strafbarkeit wegen bandenmäßiger Begehung aus. Zwar solle es 149

im Rahmen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO ohne Bedeutung sein, ob es sich bei dem Bandenmitglied um einen Steuerpflichtigen handele oder nicht (so Klein/Jäger, AO 13. Aufl. 2016, § 370 Rn. 298 unter Hinweis auf BT-Drucks. 16/5846 S. 75: „Auch muss es sich bei dem Bandenmitglied nicht um einen Steuerpflichtigen handeln“). Die Wiedergabe der Gesetzesbegründung sei allerdings nicht wortgetreu und verkürze die gesetzgeberische Intention. In der Gesetzesbegründung heiße es wörtlich: „Nicht erforderlich ist es auch, dass es sich bei jedem Bandenmitglied um einen Steuerpflichtigen handelt“ (BT-Drucks. 16/5846 S. 75). Daraus folge im Umkehrschluss, dass zumindest ein Bandenmitglied Steuerpflichtiger sein müsse. Vorliegend aber sei kein einziges Bandenmitglied Steuerpflichtiger gewesen, sondern nur die D. AG. Der Gesetzgeber habe mit dem Bandenbegriff bei der Steuerhinterziehung die Umsatzsteuerkarusselle erfassen wollen, die aus vertikalen Zusammenschlüssen bestünden. Die horizontale arbeitsteilige Zusammenarbeit auf einer einzigen Station der Umsatzsteuernkette - wie vorliegend - werde von der gesetzgeberischen Intention nicht erfasst.

Darüber hinaus rügt die Revision, Gehilfenstellung und bedingter Vorsatz seien fehlerhaft bejaht worden. Beim Vorsatz fehle es an einer Gesamtwürdigung im Hinblick auf das Vorliegen des voluntativen Elements und hinsichtlich des Wissenselements an einer ausreichenden Konkretisierung des Vorsatzes im Hinblick auf den Täter und die zu begehende Tat. Auch die Strafzumessung sei fehlerhaft, weil die Strafkammer nicht geprüft habe, ob sich die Beihilfe selbst als besonders schwerer Fall darstelle. Bei der Bestimmung des anzuwendenden Strafrahmens habe die Strafkammer die bandenmäßige Begehung und das große Ausmaß der Steuerverkürzung bejaht und bei der Strafzumessung im engeren Sinn diese Aspekte als strafscharfend angeführt. Dies verstoße gegen das Doppelverwertungsverbot. Außerdem sei das Verhalten der Finanz- und Ermittlungsbehörden fehlerhaft nicht berücksichtigt worden. 150

a) Die Überprüfung des Urteils auf die allgemeine Sachrüge hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten K. ergeben. Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen den Schuldspruch. 151

Bei dem Angeklagten K. bestand die Hilfeleistung darin, dass er den Angeklagten H. bestärkte, den CO₂-Handel fortzuführen, aktiv an Telefonkonferenzen zum CO₂-Handel (UA S. 108) teilnahm und das „RRC-Gremium“ durch eine Ausarbeitung vorbereitete, die eine sachgerechte Risikoprüfung nur vorspiegelte (UA S. 110 f.). 152

b) Der Strafausspruch hält rechtlicher Nachprüfung stand. Die Strafrahmenwahl und die Strafzumessungserwägungen lassen keine Rechtsfehler erkennen. Die Strafkammer hat auch eine bandenmäßige Begehung (§ 370 Abs. 3 Nr. 5 AO) zutreffend bejaht. Diese Vorschrift stellt den unter eine erhöhte Strafdrohung, der als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt. 153

(1) Der Begriff der Bande setzt den Zusammenschluss von mindestens drei Personen voraus, die sich mit dem Willen verbunden haben, künftig für eine gewisse Dauer mehrere selbständige, im Einzelnen noch ungewisse Straftaten des im Gesetz genannten Deliktstyps (hier: fortgesetzte Hinterziehung der Umsatzsteuer) zu begehen. Ein „gefestigter Bandenwille“ oder ein „Tätigwerden in einem übergeordneten Bandeninteresse“ ist nicht erforderlich; ebenso wenig ein Mindestmaß an konkreter Organisation oder festgelegter Strukturen (BGH, Beschluss vom 22. März 2001 - GSSt 1/00, BGHSt 46, 321, 325). Erforderlich ist eine - ausdrücklich oder konkludent getroffene - Bandenabrede, bei der das einzelne Mitglied den Willen hat, sich mit mindestens zwei anderen Personen zur Begehung von Straftaten in der Zukunft für eine gewisse Dauer zusammenzutun (BGH, Urteil vom 16. Juni 2005 - 3 StR 492/04, BGHSt 50, 160, 164). Als Bandenmitglied ist anzusehen, wer in die Organisation der Bande eingebunden ist, die dort geltenden Regeln akzeptiert, zum Fortbestand der Bande beiträgt und sich an den Straftaten als Täter oder Teilnehmer beteiligt (vgl. BGH, Beschluss vom 16. März 2010 - 4 StR 497/09, wistra 2010, 347 f.). Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich alle Bandenmitglieder persönlich miteinander verabreden oder einander kennen (BGH, Beschluss vom 16. März 2010 - 4 StR 497/09, wistra 2010, 347 f. mwN). Eine Bandenabrede setzt auch nicht voraus, dass sich die Bandenmitglieder gleichzeitig absprechen. Sie kann etwa durch aufeinander folgende Vereinbarungen entstehen, die eine bereits bestehende Vereinigung von Mittätern zu einer Bande werden lassen, oder dadurch zustande kommen, dass sich zwei Täter einig sind, künftig Straftaten mit zumindest einem weiteren Beteiligten zu begehen, und der Dritte, der durch einen dieser beiden Täter über ihr Vorhaben informiert wird, sich der deliktischen Vereinbarung - sei es im Wege einer gemeinsamen Übereinkunft, gegenüber einem Beteiligten ausdrücklich, gegenüber dem anderen durch sein Verhalten oder nur durch seine tatsächliche Beteiligung - anschließt. Dabei kann es sich um den Anschluss an eine bereits bestehende Bande handeln; ebenso kann durch den Beitritt erst die für eine Bandentat erforderliche Mindestzahl von Mitgliedern erreicht werden. Es genügt, dass sich jeder bewusst ist, dass neben ihm noch andere mitwirken und diese vom gleichen Bewusstsein erfüllt sind (BGH, Urteil vom 16. Juni 2005 - 3 StR 492/04 Rn. 16, 22, BGHSt 50, 160-169). 154

2) Auch innerhalb eines Unternehmens können Mitarbeiter einverständlich und anhaltend an der Verkürzung von Unternehmenssteuern mitwirken. Dies traf vorliegend auf die mit dem Geschäftsgegenstand „Handel mit CO₂-Zertifikaten“ befassten Angeklagten Ho., H. und K. zu und wird durch den Ausbau dieses Geschäftsfelds mit der Konzentration des CO₂-Handels auf die Abteilung CMS-Region Mitte des Angeklagten H. belegt, wobei der Zweck des koordinierten Zusammenwirkens in dem Abschluss der lukrativen, mit dem Makel der Umsatzsteuerhinterziehung 155

behafteten Steigerung des Gewinns der Abteilung CMS-Region Mitte und der damit verbundenen Steigerung des Ansehens der Mitwirkenden innerhalb der Bank lag. Dass Steuerpflichtiger allein die D. AG als Aktiengesellschaft war, steht der Annahme einer Bande nicht entgegen wie den Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist. Dort (BT-Drucks. 16/5846 S. 75) heißt es: „Da der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO nicht nur vom Steuerpflichtigen selbst begangen werden kann, sondern auch von anderen natürlichen Personen, die nicht zum eigenen Vorteil handeln müssen, sondern auch zum Vorteil Dritter handeln können, kommt als Mitglied einer solchen Bande auch jede andere mitwirkende Person in Betracht, selbst wenn sie nur in untergeordneter Tätigkeit als Gehilfe eingebunden ist“.

Steuerhinterziehung durch aktives Tun ist ein „Jedermannsdelikt“. Täter einer Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht nur der Steuerpflichtige sein. Vielmehr kommt als Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun grundsätzlich jedermann in Betracht („wer“), sofern er den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht (BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12 Rn. 42, BGHSt 58, 218-242). Auch ohne Steuerpflicht ist eine Alleintäterschaft möglich. Dies belegt, dass auch Tatbeteiligte, die sämtlich nicht Steuerpflichtige sind, eine Bande bilden können. 156

Hinzu kommt, dass die D. AG als juristische Person nicht Mitglied einer Bande sein könnte. Zu fordern, dass diejenigen, die die juristische Person nach außen wirksam vertreten, sämtlich Mitglied der Bande sein müssten, um wegen bandenmäßiger Begehung verurteilen zu können, führt zu abwegigen Ergebnissen. 157

(3) Taten im Sinne des § 370 Abs. 1 AO, zu deren fortgesetzter Begehung sich eine Bande (§ 370 Abs. 3 Nr. 5 AO) verbunden hat, können auch nur mit bedingtem Vorsatz begangene Verkürzungen von Umsatz- oder Verbrauchssteuern sein. 158

Zu unterscheiden ist zwischen der Bandenabrede, die einen wissentlichen und willentlichen Zusammenschluss aufgrund einer ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarung mit dem ernsthaften Willen erfordert, für eine gewisse Dauer in Zukunft mehrere selbstständige, im Einzelnen noch unbestimmte Taten eines bestimmten Deliktstyps zu begehen. Im subjektiven Bereich setzt der Zusammenschluss deshalb mindestens direkten Vorsatz voraus. 159

Hiervon zu unterscheiden ist das „kriminelle“ Ziel der Bande, die Begehung eines bestimmten Typs von Straftatbeständen. So werden bestimmte Deliktstypen zwar in der Regel mit mindestens direktem Vorsatz begangen werden (bandenmäßig begangener Raub, Wohnungseinbruchdiebstahl, Einfuhr von Betäubungsmitteln), bei anderen, zum Beispiel der Hehlerei (§ 259 StGB), genügt dolus eventualis. Deshalb können bei einer Bandenhehlerei (§§ 260, 260a StGB) die Hehlereistraftaten lediglich mit bedingtem Vorsatz begangen werden, weil es für die Strafbarkeit wegen Hehlerei ausreicht, wenn der Täter mit der Möglichkeit einer Vortat rechnet und dies billigt oder sich um des erstrebten Zieles willen damit abfindet. Auch Steuerhinterziehung kann mit bedingtem Vorsatz begangen werden. So begeht eine Steuerhinterziehung, wer bedingt vorsätzlich unrichtige Steuererklärungen abgibt. 160

(4) Die getroffenen Feststellungen belegen ausreichend ein dauerhaftes und institutionalisiertes, einvernehmliches Zusammenwirken durch wechselseitige Beiträge mit dem Zweck der gemeinsamen Abwicklung der lukrativen CO₂-Geschäfte, bei denen sich jeder Beteiligte auf den anderen verlassen konnte, sowie das Entstehen einer Gruppendynamik, die dem Einzelnen das Ausscheren erschwerte (UA S. 265 f.). 161

Die Angeklagten H., Ho. und K. hatten sich konkludent zur gemeinsamen Abwicklung der lukrativen CO₂-Geschäfte verbunden. Sie nahmen an allen Telefonkonferenzen teil, wobei H. der dominierende Part war, K. die einleitenden Wortbeiträge hielt und Ho. die Einladungen und Übersichten erstellte und die Protokolle in deren Namen verschickte. Spätestens mit dem Verdacht der Matching Trades im September 2009 und der Entscheidung, den ausgesetzten Handel wieder fortzusetzen, hat sich dieser Bandenwille manifestiert. 162

(5) Soweit die Verteidigung betont, dass die Förderungshandlungen durch den Angeklagten nicht besonders gewichtig gewesen seien und darauf hinweist, dass im Rahmen der Strafzumessung bei mehreren Tatbeteiligten für jeden von ihnen gesondert zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen für die Annahme eines besonders schweren Falles erfüllt sind, und für die Bewertung der Tat des Gehilfen entscheidend sei, ob sich die Beihilfe selbst - bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat - als besonders schwerer Fall darstelle, trifft dies zwar zu. Das Landgericht aber hat ohnehin bei dem Angeklagten K. die Indizwirkung der Regelbeispiele für einen besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 5 AO für entkräftet angesehen und auf den Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO zurückgegriffen. 163

(6) Ein Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot gemäß § 46 Abs. 3 StGB durch die strafscharfende Berücksichtigung der bandenmäßigen Begehung und des großen Ausmaßes der Steuerverkürzung bei der Strafzumessung im engeren Sinn im Rahmen des § 370 Abs. 1 AO lag nicht vor. Er wäre nur dann gegeben gewesen, wenn die Strafkammer den Strafrahmen des § 370 Abs. 3 AO angewendet hätte; denn die ein Regelbeispiel bestimmenden, tatbestandsähnlich umschriebenen erschwerenden Umstände sind wie Tatbestandsmerkmale zu 164

behandeln, so dass es das Doppelverwertungsverbot verletzt, wenn die zur Begründung eines besonders schweren Falles aufgeführten Umstände bei der Strafzumessung im engeren Sinne zu Lasten des Angeklagten nochmals berücksichtigt werden (vgl. BGH, Beschlüsse vom 15. Oktober 2014 - 2 StR 25/14, StV 2015, 635 f.; vom 1. Dezember 1992 - 4 StR 577/92, BGHR StGB § 46 Abs. 3 Regelbeispiel 1 und vom 22. April 2004 - 3 StR 113/04, NStZ-RR 2004, 262).

(7) Wird trotz Erfüllung eines Regelbeispiels, das nichts anderes als eine gesetzliche Strafzumessungsregel ist, ein besonders schwerer Fall verneint, kann das Vorliegen eines Regelbeispiels als allgemeiner Strafzumessungsgrund erschwerend verwertet werden (Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, 6. Aufl. 2017, Rn. 700). Sind die Voraussetzungen eines Regelbeispiels gegeben, so bestimmt sich der „Regelstrafrahmen“ nach dem erhöhten Strafrahmen; einer zusätzlichen Prüfung, ob dessen Anwendung im Vergleich zu den im Durchschnitt der erfahrungsgemäß vorkommenden Fälle geboten erscheint, bedarf es hier nicht. Wird die Indizwirkung des Regelbeispiels durch besondere strafmildernde Umstände entkräftet, die für sich allein oder in ihrer Gesamtheit so schwer wiegen, dass die Anwendung des Strafrahmens für besonders schwere Fälle unangemessen erscheint, ist der Grundstrafrahmen anzuwenden. Im Rahmen der dann vorzunehmenden allgemeinen Strafzumessung hat das Gericht die Umstände, die für und gegen den Täter sprechen, gegeneinander abzuwägen. Dabei kommt namentlich auch die Art der Tatausführung in Betracht (§ 46 Abs. 1, Abs. 2 StGB). Die bandenmäßige Begehungsweise einer Tat kennzeichnet die Art der Tatausführung; denn sie prägt die Tat. Ist der auf die Tat anzuwendende Strafrahmen bestimmt, kann dieser bislang in der Strafzumessung noch nicht schärfend gewertete Umstand, die konkrete Gefährlichkeit der Bandentat für das geschützte Rechtsgut, strafschärfend gewertet werden. 165

Das Verhalten der Finanz- und Ermittlungsbehörden war bei der Strafzumessung nicht zu berücksichtigen, auch wenn die ermittlungstaktisch begründete Auszahlung von Vorsteuern die Tat aus dem Versuch in die Vollendung gebracht und so den Umfang des eingetretenen Steuerschadens beeinflusst hat. Der Hinweis der Verteidigung auf § 89 Abs. 1 Satz 1 AO geht insoweit fehl. Nach dieser Vorschrift soll die Finanzbehörde die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Dieser Sollvorschrift kommt aber weder ein Vorrang gegenüber der Aufdeckung von im Rahmen eines umfangreichen Umsatzsteuerkarussells erforderlichen ermittlungstaktischen Maßnahmen zu noch begründet sie eine Verpflichtung, die D. AG darauf hinzuweisen, dass sie die Vorsteuererstattungen letztlich doch wieder herausgeben müsse. 166

V. Revision des Angeklagten U.

Die Nachprüfung des Urteils auf Grund der Revisionsrechtfertigung hat aus den in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. 167

Zu den Verfahrensrügen ist ergänzend zum Verwerfungsantrag des Generalbundesanwalts anzumerken: 168

1. Die Rüge einer Verletzung der Öffentlichkeit der Hauptverhandlung (§ 169 GVG, § 338 Nr. 6 StPO), weil die Strafkammer in dem Hauptverhandlungstermin vom 18. Februar 2016 zwei als Zuhörer anwesende Vertreter der anderweitig Verfolgten Fr. und Bu. „ohne förmliche Anordnung und ohne Rechtsgrundlage“ gebeten habe, „den Sitzungssaal zu verlassen“ und die anderweitig Verfolgten Folge geleistet hätten, ist zulässig erhoben, aber unbegründet. Insoweit wird, da diese Verfahrensrüge im Wesentlichen denselben Vortrag enthält wie diejenige des Angeklagten H., auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen. 169

2. Der Revisionsführer rügt weiter, die Strafkammer habe den Unmittelbarkeitsgrundsatz (§ 250 StPO) verletzt und gegen § 261 StPO verstoßen, weil sie Teile ihrer Feststellungen zur Organisation und zum Ablauf des CO₂-Handels bei der D. AG zu den im Tatzeitraum abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen der D. AG und zu den Abgabezeitpunkten auf die insoweit verlesenen, umfänglichen Ausführungen des Ermittlungsberichts der Ermittlungskommission O. der Steuerfahndung gestützt habe. Für die Verlesung dieses Berichts fehle die Rechtsgrundlage. 170

Die Rüge ist aus den Gründen der Antragsschrift des Generalbundesanwalts, der Gegenerklärung der Generalstaatsanwaltschaft F. sowie den Ausführungen des Senats zur Revision des Angeklagten K., der mit seiner Verfahrensrüge im Kern denselben Vorwurf erhoben hat, unzulässig. 171

3. Soweit die Revision mit der Sachrüge vorträgt, eine Bande bzw. eine Bandenabrede scheidet bei einem Zusammenschluss, der auf einem legalen Zweck beruhe, aus, der Angeklagte U. sei auch nicht Teil einer Bande (eine Bande unterstellt) mit den Angeklagten Ho., H. und K. gewesen, der Angeklagte U. sei auch nicht Gehilfe gewesen, weil er selbst oft nicht umfassend informiert gewesen sei und keine Förderungsbeiträge geleistet habe und die Voraussetzungen für die Strafbarkeit berufstypischer Handlungen seien nicht erfüllt, greifen diese Erwägungen nicht durch. 172

a) Die Feststellungen der Strafkammer tragen die Verurteilung des Angeklagten U. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung. 173

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). Beihilfe kann auch durch psychische Unterstützung im Sinne aktiven Tuns geleistet werden, indem der Täter durch die Anwesenheit des Gehilfen in seinem Tatentschluss bestärkt und ihm ein erhöhtes Gefühl der Sicherheit vermittelt wird (vgl. BGH, Beschluss vom 20. Dezember 1995 - 5 StR 412/95 Rn. 35 mwN), ohne dass der Erfolg der Haupttat im Sinne einer Kausalität mitverursacht werden muss. 174

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 dass der Hilfe Leistende dies weiß (BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, aaO). Der Vorsatz des Gehilfen muss sich nicht auf alle Einzelheiten der Haupttat beziehen; er braucht lediglich auf deren wesentliche Merkmale oder Grundzüge gerichtet zu sein (st. Rspr.; siehe nur BGH, Beschluss vom 7. Februar 2017 - 3 StR 430/16, NStZ 2017, 274 f.). 175

b) Ausgehend von diesem Maßstab hat die Strafkammer festgestellt, dass das RRC die Fortführung der CO2-Geschäfte auf Vorschlag des Angeklagten U. von Auflagen abhängig gemacht hatte, für deren Einhaltung der Angeklagte U. selbst zuständig war, nämlich für Absprachen mit anderen Abteilungen der Bank über die Aufnahme von Händlern außerhalb Deutschlands in den CO2-Handel (UA S. 112). Ohne die Erfüllung der Auflage wäre eine Fortführung der Geschäfte nicht möglich gewesen. Der Angeklagte U. hat damit dem Angeklagten H. bei der Verkürzung von Umsatzsteuer Hilfe geleistet, indem er sodann die Auflage erfüllte, die der Fortführung der Geschäfte entgegenstand. Zugleich bestärkte er den Angeklagten H. hierdurch, den CO2-Handel fortzuführen und vermittelte ihm ein erhöhtes Gefühl der Sicherheit (UA S. 107, 112). Dasselbe gilt für seine Äußerung: „Eins ist klar, wenn die miteinander handeln, dann ist uns das mal im Prinzip egal“ (UA S. 49). 176

Auch die Feststellungen der Strafkammer zur inneren Tatseite sind insoweit frei von Rechtsfehlern (UA S. 113, 114, 259 ff.). Das von der Strafkammer festgestellte Vorstellungsbild des Angeklagten erfasste den wesentlichen Unrechtsgehalt der auch in seiner Vorstellung hinreichend konkretisierten, von ihm unterstützten Haupttat. Insbesondere hat es der Angeklagte danach für möglich gehalten, dass die Bank durch ihr Mitwirken am CO2-Handel Teil eines Umsatzsteuerkarussells geworden war (UA S. 260), und erkannte, dass er die Fortführung des vom Angeklagten H. betriebenen Handels, förderte (UA S. 113 f.), was er aber billigend in Kauf nahm. Diese Konkretisierung genügt für den Gehilfenvorsatz. 177

Damit hat der Angeklagte nach den Urteilsfeststellungen mit zumindest bedingtem Beihilfenvorsatz die Fortführung des CO2-Handels ermöglicht und die Haupttat der Steuerhinterziehung gefördert. Das hat die Strafkammer rechtsfehlerfrei als Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet. 178

c) Das Revisionsvorbringen, die Strafkammer habe die vom Bundesgerichtshof gezogenen Grenzen für die Strafbarkeit berufstypischer „neutraler“ Handlungen verkannt, dringt nicht durch. 179

Die Handlungen des Angeklagten waren „berufstypisch“. Sie erfolgten im Rahmen seiner Berufsausübung bei der D. AG im Geschäftsfeld des von der Bank betriebenen Handels mit CO2-Zertifikaten und, jedenfalls zum Teil auch, in seiner Funktion als disziplinarischer Vorgesetzter des Angeklagten H. . 180

Auch berufstypische Handlungen, wie etwa Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten oder das berufliche Verhalten von Bankmitarbeitern, 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. nur BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, 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 gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs für die Beihilfestrafbarkeit bei berufstypischen (neutralen) Handlungen das Folgende: 181

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, Beschlüsse vom 26. Januar 2017 - 1 StR 636/16 Rn. 7, NStZ 2017, 461; vom 21. Dezember 2016 - 1 StR 112/16 Rn. 30 mwN, NStZ 2017, 337 und vom 20. September 1999 - 5 StR 729/98, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 20; 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.).

Diese Grundsätze sind auch auf den Straftatbestand der Steuerhinterziehung und auf das berufliche Verhalten von Bankmitarbeitern anzuwenden (BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, Rn. 16, BGHSt 46, 107, 112 f.).

Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs stellt das Verhalten des Angeklagten U. strafbare Beihilfe zur Steuerhinterziehung dar.

Bei dem von dem Angeklagten U. spätestens am 22. Dezember 2009 erkannten und von ihm billigend in Kauf genommenen Risiko, dass der von dem Angeklagten H. durchgeführte CO₂-Handel in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden war (UA S. 260, 113), handelte es sich nach den Feststellungen der Strafkammer um ein ernsthaft für möglich gehaltenes, hohes Risiko. Der Angeklagte kannte die Entscheidung des Angeklagten H., den CO₂- Handel trotz der konkreten umsatzsteuerrechtlichen Risiken auf jeden Fall fortzusetzen. Es liegt daher ausgesprochen nahe, dass er sich „die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein“ ließ. Dagegen verlangt der Bundesgerichtshof nicht, dass der Gehilfe gewusst haben muss, dass das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf abzielt, eine strafbare Handlung zu begehen.

d) Auch der Strafausspruch hält rechtlicher Nachprüfung stand. Die Annahme des Landgerichts, auch der Angeklagte U. hätte bandenmäßig gehandelt, begegnet keinen Bedenken.

Der Angeklagte U. hatte zunächst den CO₂-Handel auf die Abteilung CMS-Region Mitte des Angeklagten H. konzentriert, um den Gewinn dieser Abteilung zu steigern und damit auch das Ansehen der Mitwirkenden innerhalb der D. AG. Er war über den Verdacht der Matching Trades informiert, kannte die für tagelangen Aufruhr in der D. AG sorgende Presseberichterstattung und erklärte in dem CoC-CO₂ Call vom 11. Dezember 2009 nach der Bemerkung des Angeklagten L. über Betrügereien im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer: „Eins ist klar, wenn die miteinander handeln, dann ist uns das mal im Prinzip egal“. Spätestens am 22. Dezember 2009 ist er der bereits mindestens aus den Angeklagten H., Ho. und K. bestehenden Bande sukzessiv beigetreten, indem er mit seinem Maßnahmenvorschlag und der Erledigungszusage die als Voraussetzung für die Fortsetzung des CO₂-Handels formulierte Auflage gewährleistete und so die Fortsetzung des Handels selbst förderte (UA S. 112 f.).

Im Übrigen hat das Landgericht auch bei dem Angeklagten U. die Strafe dem § 370 Abs. 1 AO und zwar dessen unterem Bereich entnommen und eine Vielzahl von Umständen als schuld mindernd berücksichtigt. Der Senat kann daher ausschließen, dass die Strafhöhe, selbst bei einer fehlerhaften Annahme einer Bande, darauf beruht.

4. Die von der Revision angeregte Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV ist nicht veranlasst.

Die Versagung des von der D. AG geltend gemachten Vorsteuerabzugs aufgrund ihrer Einbindung in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug ist nicht zu beanstanden. Eine Klärungsbedürftigkeit der von der Revision formulierten Vorlegungsfragen besteht nicht. Diese zielen im Kern darauf ab, ob erstens der „unionsrechtliche Missbrauchsvorbehalt“ hinter einem aufgrund ermittlungstaktischen Verschweigens der Verdachtsmomente gegen die CO₂-Lieferanten durch das Finanzamt gegenüber dem für Steuerfragen zuständigen Abteilungsleiter der D. AG genährten Vertrauen zurücktreten muss, und zweitens, ob einem Steuerpflichtigen in Gestalt eines arbeitsteilig organisierten Großunternehmens in der Rechtsform der Aktiengesellschaft das Wissen von im CO₂-Geschäftsfeld tätigen Mitarbeitern zugerechnet werden kann, selbst wenn diese sorgfältig ausgesucht und überwacht worden sein sollten.

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht worden ist (EuGH, Urteile vom 3. März 2005 - C-32/03 - Fini H - Slg. 2005, I-1599 und vom 6. Juli 2006 - C-439/04 und C-440/04 - Kittel und Recolta Recycling - Slg. 2006, I-6161 Rn. 55), also der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war (EuGH, Urteile vom 12. Januar 2006 - C-354/03, C-355/03 und C-484/03 - Optigen u.a. - Slg. 2006, I-483 und vom 6. Juli 2006 - C-439/04

und C-440/04 - Kittel und Recolta Recycling - Slg. 2006, I-16161; BFH, Urteil vom 19. April 2007 - V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl. II 2009, 315). Dies gilt auch dann, wenn nationale Rechtsvorschriften diesen Versagungsgrund nicht ausdrücklich normiert haben (EuGH, Urteil vom 18. Dezember 2014 - C-131/13, C-163/13 und C-164/13 - Schoenimport „Italmoda“, EU:C:2014:2455, UR 2015, 106).

Hat ein Steuerpflichtiger also die Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts nur dadurch geschaffen, dass er sich an betrügerischen Handlungen beteiligt hat, kann er sich offenkundig nicht mit Erfolg auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit berufen, um sich gegen die Versagung der Gewährung des betreffenden Rechts zu wenden (EuGH, Urteil vom 18. Dezember 2014 - C-131/13, C-163/13 und C-164/13 - Schoenimport „Italmoda“, aaO Rn. 60 unter Hinweis auf Urteile Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304 Rn. 38 und Halifax u.a., EU:C:2006:121 Rn. 84, DStR 2006, 420). 192

Nach dieser Rechtsprechung des EuGH ist ein ermittlungstaktisches Zuwarten der Ermittlungsbehörden mit dem Ziel, das Umsatzsteuerkarussell insgesamt zerschlagen zu können, nicht geeignet, einen Vertrauensschutz zu begründen und den Versagungsgrund aufzuheben, weil die nationale Finanzverwaltung und die Gerichte das Vorsteuerabzugsrecht generell - ohne Ausübung irgendeiner Art von Ermessen - zu versagen haben, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer Weise geltend gemacht wird („Italmoda“, aaO Rn. 44, 46). Einen Ermessensspielraum, in welchem Umstände gegeneinander abzuwägen sind, hat der EuGH nicht gewährt. Ziel der Richtlinie ist die effektive Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen („Italmoda“, aaO Rn. 42). Die dargelegte Auslegung der Richtlinie ist offenkundig und zweifelsfrei („acte claire Doktrin“, vgl. EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982 - 283/81 - CLIFIT - Slg. 1982, 3415, NJW 1983, 1257; BGH, Beschluss vom 25. Oktober 2010 - 1 StR 57/10, BGHSt 56, 11, 16; NJW 2011, 1014; NSTZ-RR 2011, 7). 193

b) Die Versagung des Vorsteuerabzugsanspruchs kann nicht nur auf das Wissen des Steuerpflichtigen selbst oder der Organe einer steuerpflichtigen juristischen Person gestützt werden, sondern auch auf das Wissen sonstiger Mitarbeiter der Gesellschaft, wenn diese ihr Wissen im Rahmen ihrer Zuständigkeit für die juristische Person erlangt haben. Dies folgt, ohne dass der EuGH diese Frage ausdrücklich thematisiert hat, bereits daraus, dass Steuerpflichtige in den Urteilen „Italmoda“ und „Halifax“ keine natürlichen Personen waren, sondern Gesellschaften. Die Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof (Vennootschap onder firma) war eine Gesellschaft niederländischen Rechts, die Halifax plc (Public Company Limited by Shares oder Public Limited Company, auch p.l.c.; frei übersetzt „öffentliche Gesellschaft, haftungsbeschränkt auf ihre Kapitalanteile“) war eine Bank in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft britischen Rechts. 194

Es ist Sache des nationalen Gerichts, gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts - soweit dadurch die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht beeinträchtigt wird - festzustellen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens erfüllt sind (EuGH, Urteile vom 21. Februar 2006 - C-255/02 - Halifax plc u.a. - Slg. 2006, I-1609 Rn. 76 und vom 21. Juli 2005 - C-515/03 - Eichsfelder Schlachtbetrieb - Slg. 2005, I-7355 Rn. 40). 195

Erfüllt sind sie, wenn dem Steuerpflichtigen bzw. der steuerpflichtigen Gesellschaft das Wissen ihres Mitarbeiters zugerechnet werden kann. Dies ist eine Frage des nationalen Rechts. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nationalen Gerichte gehalten sind, das nationale Recht so weit wie möglich im Licht des Wortlauts und der Zielsetzung der betreffenden Richtlinie (hier der effektiven Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und etwaigen Missbräuchen) auszulegen. Dies erfordert, dass die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung der in diesem anerkannten Auslegungsmethoden alles tun, um dieses Ziel zu erreichen (vgl. „Italmoda“, aaO Rn. 52 und in diesem Sinne Urteile Adeneler u.a. - C-212/04, EU:C:2006:443, BeckRS 2006, 70506 Rn. 111; Kofoed - C-321/05, EU:C:2007:408, DStRE 2008, 419 Rn. 45 und Maks Pen - C-18/13, EU:C:2014:69, DStRE 2014, 1249 Rn. 36). Die durch den Bundesfinanzhof und den Bundesgerichtshof statuierte europarechtskonforme Wissenszurechnung über analog angewendete Zurechnungsvorschriften steht hiermit in Einklang. 196

Der Bundesfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass einer GmbH nicht nur das etwaige Wissen ihres Geschäftsführers als ihres gesetzlichen Vertreters nach § 35 GmbHG, sondern auch das ihrer sonstigen Angestellten in analoger Anwendung von § 166 BGB zuzurechnen ist. Dies beruht auf der Erwägung, dass derjenige, der sich zur Erfüllung seiner Verpflichtungen eines anderen bedient, nicht besser stehen darf als derjenige, der diese Verpflichtungen selbst erfüllt. Daher ist für die entsprechende Anwendung von § 166 BGB das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses nicht maßgeblich (vgl. BFH, Urteile vom 29. Juli 2003 - VII R 3/01, BFHE 203, 222 und vom 26. April 1988 - VII R 124/85, BFHE 153, 463). Eine Wissenszurechnung kommt jedoch nach wertender Beurteilung nur für die Kenntnisse in Betracht, welche die Mitarbeiter infolge der vorgesehenen Arbeitsteilung und Organisation des Betriebs im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit erlangt haben oder hätten erlangen müssen (BFH, Urteil vom 19. Mai 2010 - XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132 mwN). Dieser Rechtsprechung hat sich der Bundesgerichtshof angeschlossen (vgl. BGH, Beschluss vom 29. Januar 2015 - 1 StR 216/14, NSTZ 2015, 283). 197

Entsprechendes gilt, wenn es sich bei dem Unternehmen nicht um eine GmbH, sondern um eine Aktiengesellschaft 198

(AG) handelt. Dem Unternehmen ist dann nicht nur das etwaige Wissen ihres Vorstands als seines gesetzlichen Vertreters (§ 78 AktG) zuzurechnen, sondern auch das ihrer sonstigen Mitarbeiter und Angestellten, gleich auf welche Rechtsgrundlage diese Zurechnung gestützt wird (analoge Anwendung von § 166 BGB - offen gelassen in BGH, Urteil vom 26. April 2016 - XI ZR 108/15 Rn. 32, 37, oder §§ 26 Abs. 2 Satz 2, 31 BGB bzw. § 78 Abs. 2 Satz 2 AktG analog - so Spindler in Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 4. Aufl. 2014, § 78 Rn. 93, oder weil jedes Wissen eines Organmitglieds bzw. der vertretungsberechtigten Organwalter der AG zugerechnet wird - BGH, Urteil vom 8. Dezember 1989 - V ZR 246/87, BGHZ 109, 327, 330 ff. Rn. 13, oder aufgrund der in Arbeitsbereiche aufgeteilten, Aufgaben delegierenden Organisationsstruktur im Unternehmen, § 242 BGB).

Die Zuständigkeit der Angeklagten H., K., Ho. und U. für das operative Geschäft des CO2-Handels und insbesondere für die Entscheidung über die Aufnahme und Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen mit den Lieferanten und die Fortsetzung des Handels nach vorübergehender Aussetzung rechtfertigt eine Zurechnung ihrer in diesem Zusammenhang erlangten Kenntnisse auf die D. AG als Steuerpflichtige. 199

VI. Revision des Angeklagten L.

1. Die Revision hat bereits mit der Sachrüge Erfolg, so dass es eines Eingehens auf die Verfahrensrügen nicht bedarf. 200

Die rechtliche Würdigung des im Urteil festgestellten Verhaltens des Angeklagten L. als Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch aktives Tun hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 201

Beihilfe durch positives Tun setzt einen durch eine bestimmte Handlung erbrachten Tatbeitrag des Gehilfen voraus (vgl. BGH, Beschlüsse vom 17. Mai 1982 - 2 StR 201/82, StV 1982, 516; vom 17. März 1995 - 2 StR 84/95, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 14 und vom 17. November 2009 - 3 StR 455/09, NStZ 2010, 224 f.). Sie kann auch durch psychische Unterstützung im Sinne aktiven Tuns geleistet werden, in dem der Täter durch die Anwesenheit des Gehilfen in seinem Tatentschluss bestärkt und ihm ein erhöhtes Gefühl der Sicherheit vermittelt wird (BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 1995 - 5 StR 412/95 Rn. 36, NStZ 1996, 563 f. und vom 9. Mai 1990 - 3 StR 112/90, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Unterlassen 3). Hilfeleisten im Sinne des § 27 Abs. 1 StGB muss für den Taterfolg zwar nicht ursächlich sein, aber die Tathandlung des Haupttäters oder den Erfolgseintritt erleichtern oder fördern. Bei Fallgestaltungen, bei denen zwischen positivem Tun durch psychische Unterstützung und unechtem Unterlassen zu unterscheiden ist, sind weitere Anhaltspunkte erforderlich, dass die Anwesenheit des Gehilfen die Tat objektiv gefördert oder erleichtert hat und dass der Gehilfe sich dessen bewusst war (BGH, Beschluss vom 13. Januar 1993 - 3 StR 516/92, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Unterlassen 5). Allein das Wissen um die Begehung der Haupttat genügt den Anforderungen an eine Beihilfe durch aktives Tun nicht. Die Billigung der Tat ist nur dann ein als Hilfeleisten zu wertendes Handeln, wenn sie gegenüber dem Täter zum Ausdruck gebracht und dieser dadurch in seinem Tatentschluss oder in seiner Bereitschaft ihn weiter zu verfolgen, bestärkt wird (BGH, Beschluss vom 3. Mai 1996 - 2 StR 641/95, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleistung 17). Gerade bei Fallgestaltungen der vorliegenden Art sind für die Annahme einer psychischen Beihilfe durch positives Tun sorgfältige und genaue Feststellungen notwendig, dass die Tatbegehung in ihrer konkreten Gestaltung objektiv gefördert oder erleichtert wurde und dass sich der Gehilfe dessen bewusst war (vgl. BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 1995 - 5 StR 412/95 Rn. 36; vom 13. Januar 1993 - 3 StR 516/92, BGHR StGB § 27 I Unterlassen 5, NStZ 1993, 233; vom 17. Dezember 1993 - 2 StR 666/93; vom 3. März 1995 - 2 StR 32/95; vom 17. März 1995 - 2 StR 84/95; vom 3. Mai 1996 - 2 StR 641/95 und vom 23. Oktober 1996 - 2 StR 436/96, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 12, 13, 14, 17, 18 mwN). Das bloße „Dabeisein“ in Kenntnis einer Straftat reicht selbst bei deren Billigung nicht aus, eine Beihilfe im Sinne aktiven Tuns zu begründen, da andernfalls die rechtlichen Anforderungen im Hinblick auf die Garantenpflichten beim unechten Unterlassen umgangen werden könnten und die Strafbarkeit ausgedehnt würde (vgl. BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 1995 - 5 StR 412/95 Rn. 36 und vom 13. Januar 1993 - 3 StR 516/92, BGHR StGB § 27 I Unterlassen 5, NStZ 1993, 233). 202

Eine aktive und sich dessen bewusste Förderung ist jedoch weder den Feststellungen noch den Urteilsgründen in ihrer Gesamtheit ausreichend zu entnehmen. Der Wertung der Strafkammer, der Angeklagte habe den Haupttäter H. in der Fortführung des CO2-Handels durch sein Verhalten bestärkt, fehlt die notwendige Tatsachengrundlage. 203

Die Strafkammer hat als Tatbeiträge des Angeklagten dessen Teilnahme am RRC vom 22. Dezember 2009 und die Wortmeldungen bei dieser Gelegenheit (UA S. 108 ff.) herangezogen, seine Bereitschaft zur weiteren Mitwirkung an den CO2-Calls sowie an der Telefonkonferenz des RRC (UA S. 112), dass er den unzutreffenden Ausführungen des Angeklagten H. gegenüber dem Angeklagten U. nicht widersprach (UA S. 111), obwohl er die Notwendigkeit intensivster Prüfungen der Lieferanten als Voraussetzung zur Vermeidung einer strafbaren Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell ab Dezember 2009 erkannt hatte (UA S. 114, 172, 258), dass er als der bei diesen Gesprächen für die umsatzsteuerrechtlichen Fragen zuständige Vertreter der Steuerabteilung eine Verpflichtung zum Widerspruch (UA S. 109, 114, 172) hatte, wie er selbst eingeräumt hätte (UA S. 172), und dass er auch nach seiner letzten Warnung vor einer Beihilfe zur Umsatzsteuerhinterziehung im CO2-Call vom 27. November 2009 (UA S. 112) keine neuerlichen Warnungen aussprach. 204

Der konkludente Erklärungswert der Teilnahme des Angeklagten an Telefonkonferenzen durch Einwählen (UA S. 112), 205
der im Urteil wiedergegebenen Wortbeiträge, z.B. zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen (UA S. 109) und am 15. Januar
2010 zur bevorstehenden Einführung des Reverse-Charge Verfahrens (UA S. 112), sowie des Zurückhaltens
weiterer Warnungen ging nicht darüber hinaus, dass er die Steuerhinterziehungen durch den Haupttäter zur Kenntnis
und in Kauf genommen hat und zuletzt nicht mehr dagegen einschreiten wollte. Ist der Schwerpunkt seines Verhaltens
aber in einem Unterlassen zu sehen, das bei Fehlen einer Garantenstellung im Sinne von § 13 Abs. 1 StGB nicht
strafbar wäre, so darf dieses Ergebnis nicht dadurch umgangen werden, dass das Verhalten in eine nicht näher
konkretisierbare und feststellbare psychische Beihilfe durch aktives Tun umgedeutet wird (vgl. BGH, Beschluss vom
22. Dezember 2015 - 2 StR 419/15 Rn. 14, NSTZ 2016, 463).

Der Senat kann nicht durch Freisprechung des Angeklagten selbst in der Sache entscheiden, weil ein neues 206
Tatgericht möglicherweise durch ergänzende Feststellungen zu einer Verurteilung gelangen kann.

VII. Revision des Angeklagten Ho.

Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der auf die nicht ausgeführte Sachrüge gestützten Revision des Angeklagten 207
Ho. hat keinen Rechtsfehler zu seinem Nachteil ergeben (§ 349 Abs. 2 StPO).

Die durch den Angeklagten Ho. geleistete Hilfe bestand darin, dass er den Angeklagten H. bestärkte den CO₂-Handel 208
fortzuführen und selbst aktiv an Telefonkonferenzen (UA S. 108) teilnahm. Der Angeklagte Ho. bot nach den
Feststellungen sogar dem Geschäftsführer der Firma V. GmbH „die gar nicht beantragte Aufnahme einer CO₂-
Handelsbeziehung“ an (UA S. 86).