

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 1161

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2017 Nr. 1161, Rn. X

BGH 1 StR 33/17 - Beschluss vom 23. August 2017 (LG Essen)

Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen (mögliche Täterstellung und Begriff des Verfügungsberechtigten an der Lieferung; Begriff des leistenden Unternehmers).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 35 AO; § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG

Leitsätze des Bearbeiters

1. Täter - auch Mittäter - einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) kann nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (vgl. BGHSt 58, 218). Auch einen Verfügungsberechtigten im Sinne des § 35 AO trifft eine Rechtspflicht zur Aufklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen.
2. Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO ist jeder, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, verfügen kann und als solcher nach außen auftritt. Nicht ausreichend ist eine rein tatsächliche Verfügungsmacht, etwa die Möglichkeit, über wirtschaftlichen Druck auf die Verfügungen des Steuerpflichtigen Einfluss zu nehmen; vielmehr muss die Verfügungsmöglichkeit rechtlich eingeräumt worden sein, sodass der Verfügungsberechtigte aufgrund bürgerlich-rechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirksam handeln kann. Entscheidend für die Pflichtenstellung des § 35 AO ist, dass der Verfügungsberechtigte durch die Übertragung der rechtlichen Verfügungsbefugnis in die Lage versetzt worden ist, am Rechtsverkehr wirksam teilzunehmen (vgl. BGHSt 58, 218, 236 mwN).
3. Eine mittelbare rechtliche Verfügungsbefugnis genügt. Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO ist daher auch, wer aufgrund seiner Stellung die Pflichten des gesetzlichen Vertreters erfüllen oder durch die Bestellung entsprechender Organe erfüllen lassen kann. Gleiches gilt für denjenigen, der kraft eines Rechtsverhältnisses den Vertretenen steuern und über seine Mittel verfügen kann. Steuerliche Pflichten sind dabei auch dann rechtlich und tatsächlich erfüllbar, wenn zwar keine unmittelbare Vertretungsbefugnis besteht, die rechtliche Stellung jedoch eine verbindliche Weisung an den Vertretenen ermöglicht (vgl. BGHSt 58, 218, 238 mwN). Auch wenn ein Geschäftsherr einem Dritten für einen bestimmten Geschäftsbereich völlig freie Hand lässt, so kann dieser nach den Umständen des Einzelfalls für den Geschäftsbereich, den er übernommen hat, als Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO anzusehen sein (vgl. BGHSt 58, 218, 236 f.).
4. Allerdings kann Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO nur derjenige sein, der auch als solcher nach außen auftritt. Auftreten bedeutet die Teilnahme am Wirtschafts- und Rechtsverkehr, die über die Beziehungen zum Rechtsinhaber hinausgeht. Nicht vorausgesetzt ist ein Auftreten gerade gegenüber den Finanzbehörden oder in steuerlichen Angelegenheiten. Die Teilnahme muss auch nicht in einer Disposition über fremdes Vermögen bestehen. Vielmehr reicht es aus, wenn der Verfügungsberechtigte sich nach außen so geriert, als könne er über fremdes Vermögen verfügen. Nimmt etwa eine Person Geschäftsführungsaufgaben tatsächlich wahr, so reicht es aus, wenn sie lediglich gegenüber einer „begrenzten Öffentlichkeit“ zu erkennen gibt, dass sie als solche über das Vermögen verfügen kann, das Auftreten gegenüber der „allgemeinen Öffentlichkeit“ aber weisungsabhängigen Personen überlässt. Hält sich der faktisch Leitende selbst im Hintergrund und bedient er sich zur Ausübung seiner Verfügungsbefugnis der Unterstützung weisungsgebundener Personen, wird er nach § 35 AO nur verpflichtet, wenn die Weisungsabhängigkeit auch nach außen - mithin mindestens gegenüber einer „begrenzten Öffentlichkeit“ - erkennbar wird. Diese Grundsätze gelten für Einzelunternehmen entsprechend (vgl. BGHSt 58, 218, 237 f.).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Essen vom 24. Oktober 2016 mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten jeweils wegen Steuerhinterziehung in sechs tateinheitlichen Fällen schuldig gesprochen. Den Angeklagten B. hat es deswegen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sieben Monaten verurteilt. Den Angeklagten S. hat es unter Einbeziehung der Einzelstrafen aus einer anderweitigen Verurteilung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt, von der zwei Monate als vollstreckt gelten. Gegen dieses Urteil wenden sich die Angeklagten mit ihren auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revisionen. Die Rechtsmittel haben in vollem Umfang Erfolg.

I.

Nach den Feststellungen handelte es sich bei den Angeklagten um den Generaldirektor (B.) und den Einkaufsleiter (S.) der in den Niederlanden ansässigen Firma P. Ende des Jahres 2009 nahmen die Angeklagten Kontakt zu dem Zeugen R. auf, der wie sie seit Jahren in der Altmetall- und Schrotthandelsbranche tätig war und in Deutschland lebte. R. hatte gute Kontakte zu Mitarbeitern von deutschen Großabnehmern, die Altmetallbestände aufkauften. Um Umsatzsteuer hinterziehen zu können, vereinbarten die Angeklagten mit R. folgendes „Geschäftsmodell“:

Die Angeklagten wollten in den Niederlanden über die Firma P. Kupfer in großen Mengen kaufen und an einen Großabnehmer in Deutschland veräußern. Ein direkter Verkauf in Deutschland kam für sie nicht in Betracht, weil die Marktpreise für Kupfer in den Niederlanden höher lagen als die Nettoeinkaufspreise in Deutschland. Das Kupfer sollte daher zum Schein zunächst an ein Unternehmen in Deutschland verkauft werden. Der Geschäftsführer bzw. Inhaber des „Scheinunternehmens“ sollte dann - nach den zeitlichen und preislichen Vorgaben der Angeklagten - an einen deutschen Großabnehmer herantreten und das Kupfer im Namen des Scheinunternehmens verkaufen. Dieser Zwischenerwerb sollte vorgeschoben werden, damit der Großabnehmer nicht nur die Nettopreise, sondern - wie bei jedem innerdeutschen Handelsgeschäft - auch die Umsatzsteuer ausbezahlt. Die Angeklagten und der Zeuge R. wussten, dass die von dem Großabnehmer ausbezahlten Nettopreise zuzüglich Umsatzsteuer höher lagen als die Einkaufspreise in den Niederlanden. Das „Geschäftsmodell“ war wirtschaftlich nur sinnvoll, wenn eine ordnungsgemäße Versteuerung der Umsätze und Abführung der Umsatzsteuer nicht erfolgten. Denn die Angeklagten benötigten einen Teil der Umsatzsteuer, um die Kosten des Einkaufs des Kupfers in den Niederlanden zu decken, weil der Einkaufspreis über dem Nettoeinkaufspreis des Erwerbers in Deutschland lag. R. sollte sich um ein geeignetes „Scheinunternehmen“ und einen Strohmännchen kümmern; die Geschäfte dieses Unternehmens wollten die Angeklagten und R. dann gemeinsam, aber arbeitsteilig lenken. Über die Aufteilung der Bargeldsummen, die vom Großabnehmer in Deutschland gezahlt wurden, trafen die Angeklagten mit R. folgende Vereinbarung: Der Nettoeinkaufspreis und zwei Drittel des auf die Umsatzsteuer entfallenden Betrages sollten an die Angeklagten zurückfließen, um den Einkauf des Kupfers in den Niederlanden finanzieren zu können. Das restliche Drittel der ausbezahlten Umsatzsteuer sollte unter den Angeklagten einerseits und R. andererseits hälftig aufgeteilt werden.

In Umsetzung dieses Modells fanden von Februar bis Mai 2010 zunächst Kupferlieferungen über die St. GmbH (im Folgenden: SH. GmbH) an die T. GmbH statt. Die im September 2009 gegründete SH. GmbH übte keine Geschäftstätigkeit mehr aus. R. gewann den Geschäftsführer der SH. GmbH, den Zeugen L., der keine Kenntnisse im Altmetallhandel hatte, sich als Strohmännchen an dem Geschäftsmodell zu beteiligen. Auch wenn die Führung des „Scheinunternehmens“ bei den Angeklagten und dem Zeugen R. liegen sollte, kam dem Zeugen L. die Aufgabe zu, bei der Anlieferung von Kupfer die Geldbeträge an der Kasse der T. GmbH entgegenzunehmen. Die Geschäfte wurden wie folgt abgewickelt: Die Angeklagten kauften bei niederländischen Lieferanten in großem Umfang Kupfer ein. Mit R. standen sie in ständigem telefonischen Kontakt, um die Ein- und Verkaufspreise abzustimmen. Sie erstellten dann Rechnungsunterlagen für die Firma P. in den Niederlanden, wonach sie das Kupfer an die SH. GmbH verkauften. Tatsächlich fanden ein Verkauf und eine Lieferung an die SH. GmbH nicht statt. Vielmehr wurde das Kupfer, nachdem R. mit dem Chefeinkäufer der T. GmbH, dem Zeugen G., die Nettoeinkaufspreise verhandelt hatte, auf Veranlassung der Angeklagten durch niederländische Speditionen direkt zur T. GmbH geliefert. G. ging dabei davon aus, dass die SH. GmbH Vertragspartner der T. GmbH wurde.

Da es den Angeklagten wegen der Höhe der hinterzogenen Umsatzsteuer zu riskant wurde, weitere Kupferlieferungen über die SH. GmbH abzuwickeln, wurden im Zeitraum Juni und Juli 2010 weitere in gleicher Weise durchgeführte Kupfergeschäfte unter Einschaltung des neuen Strohmännchens W. vorgenommen. W., der ebenfalls keine Erfahrung im Altmetallhandel hatte, war bereit, sein Einzelunternehmen gegen eine geringfügige Entlohnung für das „Geschäftsmodell“ zur Verfügung zu stellen. Auch wenn er die Führung seines Unternehmens den Angeklagten und dem Zeugen R. überließ, trat er jedenfalls bei der Anlieferung des Kupfers an der Kasse der T. GmbH als Inhaber seines Einzelunternehmens auf.

Insgesamt erwarb die T. GmbH im Zeitraum von Februar bis Juli 2010 von den „Scheinunternehmen“ SH. GmbH und W. Kupfer zum Nettopreis von insgesamt 2.962.627,85 Euro zuzüglich 562.899,30 Euro Umsatzsteuer. Die T. GmbH zahlte nach jeder Einzellieferung die Nettopreise und die Umsatzsteuer in bar aus, wobei jeweils die Strohmännchen L. bzw. W. das Bargeld an der Kasse für ihr Unternehmen in Empfang nahmen. Sie leiteten jeweils das Geld ungeprüft

an R. weiter, der bereits vor Ort auf sie wartete. Dieser traf sich umgehend mit den Angeklagten, die ebenfalls vor Ort warteten, um die Aufteilung des Geldes zu überwachen. Weder die Angeklagten noch R. noch die Strohmänner L. und W. gaben für die über die „Scheinunternehmen“ SH. GmbH und W. erzielten Umsätze Umsatzsteuervoranmeldungen oder eine Umsatzsteuerjahreserklärung ab.

II.

Die Revisionen der Angeklagten haben bereits mit der Sachrüge Erfolg; auf die von den Beschwerdeführern erhobenen Verfahrensrügen kommt es nicht mehr an. 7

1. Das Landgericht hat die Angeklagten als Mittäter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 25 Abs. 2 StGB) angesehen, weil sie für die „Scheinunternehmen“ SH. GmbH und W. in den Voranmeldungszeiträumen Februar bis Juli 2010 keine Umsatzsteuervoranmeldungen über die von diesen Unternehmen getätigten Umsätze abgaben, obwohl sie hierzu wegen ihrer „absoluten Leitungsmacht“ über die „Scheinunternehmen“ gemäß § 35 AO verpflichtet gewesen seien. Diese Würdigung wird von den Urteilsfeststellungen nicht getragen. Zwar ist das Landgericht rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass diese Unternehmen Umsätze ausführen konnten, obwohl sie als inländische Unternehmen nur deshalb zwischengeschaltet worden waren, weil innergemeinschaftliche Erwerbe gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG vom Leistungsempfänger zu versteuern sind, sodass an den Leistenden keine Umsatzsteuerbeträge ausbezahlt werden (nachfolgend a). Die Urteilsfeststellungen belegen jedoch nicht, dass die Angeklagten als Verfügungsbefugte im Sinne von § 35 AO die steuerlichen Erklärungspflichten der Unternehmen SH. GmbH und W. zu erfüllen hatten (nachfolgend b). 8

a) Im Ergebnis rechtsfehlerfrei ist das Landgericht davon ausgegangen, dass die als „Scheinfirmen“ bezeichneten, tatsächlich aber existierenden Unternehmen SH. GmbH und W. als Leistende der Kupferlieferungen an die Firma T. GmbH anzusehen waren. 9

aa) Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesgerichtshofs regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen (vgl. BFH, Urteile vom 16. August 2001 - V R 67/00, UR 2002, 213 und vom 26. Juni 2003 - V R 22/02, DStRE 2004, 153; BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 233). Leistender ist damit in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (vgl. BFH, Urteil vom 12. Mai 2011 - V R 25/10, DStRE 2011, 1326). Dabei kann auch ein „Strohmann“ Unternehmer und Leistender im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein. Er ist nicht deswegen nicht selbständig im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, weil er im Innenverhältnis den Weisungen eines Auftraggebers verpflichtet ist. Ohne Bedeutung für die Beurteilung der Leistungsbeziehungen im Verhältnis zu Dritten ist grundsätzlich, aus welchen Gründen der „Hintermann“ gegenüber dem Vertragspartner des „Strohmannes“ und Leistungsempfänger als Leistender nicht in Erscheinung treten will (vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 233 mwN). 10

bb) Unbeachtlich ist ein „vorgeschobenes“ Strohmengeschäft allerdings dann, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird, d.h. wenn beide Vertragsparteien einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen Ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem „Hintermann“ eintreten sollen (vgl. § 41 Abs. 2 AO; BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 233 f. mwN). 11

cc) So verhielt es sich nach den Feststellungen hier jedoch nicht. Die Angeklagten wollten durch die Zwischenschaltung der SH. GmbH und des Einzelunternehmens W. erreichen, dass eine steuerpflichtige Inlandslieferung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und nicht eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, bei der der Erwerb vom Leistungsempfänger zu versteuern ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Da deshalb diese Unternehmen und nicht die Angeklagten oder das niederländische Unternehmen P. gegenüber der T. GmbH als Lieferanten auftraten und nach den Feststellungen auch für den Chefeinkäufer dieser Firma, den Zeugen G., keine Anhaltspunkte bestanden, dass dies nicht zutraf, waren sie bei den Kupferlieferungen an die T. GmbH als leistende Unternehmer anzusehen. Bei den Anlieferungen war jeweils der Geschäftsführer der SH. GmbH bzw. der Inhaber des Einzelunternehmens W. vor Ort und nahm den Verkaufserlös entgegen. Auch wenn die SH. GmbH und das Einzelunternehmen W. als „Strohfirmen“ eingeschaltet wurden, waren sie in der Lage und befugt, der T. GmbH die Verfügungsmacht über das angelieferte Kupfer zu verschaffen. Der Umstand, dass die „Strohfirmen“ im Verhältnis zu den Angeklagten wegen des kollusiven Zusammenwirkens ihres Geschäftsführers bzw. Inhabers mit den Angeklagten ohne handelstypisches Verhalten nicht als Unternehmer anzusehen waren (vgl. BGH, Beschluss vom 8. Februar 2011 - 1 StR 24/10, BGHR UStG § 15 Abs. 1 Unternehmer 1; Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 234; jeweils mwN), ist insoweit ohne Bedeutung. 12

dd) Der Umstand, dass die gegenüber der T. GmbH persönlich auftretenden Leitungspersonen der Unternehmen SH. GmbH und W. ebenso wie die Angeklagten von Anfang an beabsichtigten, für die Kupferlieferungen keine Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, sondern die Umsatzsteuern zu hinterziehen, steht der Annahme steuerbarer und steuerpflichtiger Ausgangsumsätze (Lieferungen) dieser Unternehmen nicht entgegen (vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 234 f. mwN). 13

b) Täter - auch Mittäter - einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) kann nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218). Zwar trifft auch einen Verfügungsberechtigten im Sinne des § 35 AO eine Rechtspflicht zur Aufklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen. Die vom Landgericht festgestellten tatsächlichen Umstände belegen jedoch für die Angeklagten keine den Voraussetzungen des § 35 AO entsprechende Stellung. 14

aa) Nach § 35 AO hat derjenige, der als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs. 1 AO), soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann. Zu den von einem Verfügungsberechtigten zu erfüllenden Pflichten gehören insbesondere diejenigen zur Abgabe von Steuererklärungen und zur Entrichtung der Steuern aus vorhandenen Mitteln. 15

bb) Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO ist jeder, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, verfügen kann und als solcher nach außen auftritt (vgl. BFH, Urteil vom 5. August 2010 - V R 13/09, BFH/NV 2011, 81). Nicht ausreichend ist eine rein tatsächliche Verfügungsmacht, etwa die Möglichkeit, über wirtschaftlichen Druck auf die Verfügungen des Steuerpflichtigen Einfluss zu nehmen; vielmehr muss die Verfügungsmöglichkeit rechtlich eingeräumt worden sein, sodass der Verfügungsberechtigte aufgrund bürgerlichrechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirksam handeln kann. Entscheidend für die Pflichtenstellung des § 35 AO ist, dass der Verfügungsberechtigte durch die Übertragung der rechtlichen Verfügungsbefugnis in die Lage versetzt worden ist, am Rechtsverkehr wirksam teilzunehmen (vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 236 mwN). 16

Eine mittelbare rechtliche Verfügungsbefugnis genügt. Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO ist daher auch, wer aufgrund seiner Stellung die Pflichten des gesetzlichen Vertreters erfüllen oder durch die Bestellung entsprechender Organe erfüllen lassen kann. Gleiches gilt für denjenigen, der kraft eines Rechtsverhältnisses den Vertretenen steuern und über seine Mittel verfügen kann. Steuerliche Pflichten sind dabei auch dann rechtlich und tatsächlich erfüllbar, wenn zwar keine unmittelbare Vertretungsbefugnis besteht, die rechtliche Stellung jedoch eine verbindliche Weisung an den Vertretenen ermöglicht (BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 238 mwN). Auch wenn ein Geschäftsherr einem Dritten für einen bestimmten Geschäftsbereich völlig freie Hand lässt, so kann dieser nach den Umständen des Einzelfalls für den Geschäftsbereich, den er übernommen hat, als Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO anzusehen sein (BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 236 f.). 17

cc) Allerdings kann Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO nur derjenige sein, der auch als solcher nach außen auftritt. Auftreten bedeutet die Teilnahme am Wirtschafts- und Rechtsverkehr, die über die Beziehungen zum Rechtsinhaber hinausgeht. Nicht vorausgesetzt ist ein Auftreten gerade gegenüber den Finanzbehörden oder in steuerlichen Angelegenheiten. Die Teilnahme muss auch nicht in einer Disposition über fremdes Vermögen bestehen. Vielmehr reicht es aus, wenn der Verfügungsberechtigte sich nach außen so geriert, als könne er über fremdes Vermögen verfügen. Nimmt etwa eine Person Geschäftsführungsaufgaben tatsächlich wahr, so reicht es aus, wenn sie lediglich gegenüber einer „begrenzten Öffentlichkeit“ zu erkennen gibt, dass sie als solche über das Vermögen verfügen kann, das Auftreten gegenüber der „allgemeinen Öffentlichkeit“ aber weisungsabhängigen Personen überlässt. Hält sich der faktisch Leitende selbst im Hintergrund und bedient er sich zur Ausübung seiner Verfügungsbefugnis der Unterstützung weisungsgebundener Personen, wird er nach § 35 AO nur verpflichtet, wenn die Weisungsabhängigkeit auch nach außen - mithin mindestens gegenüber einer „begrenzten Öffentlichkeit“ - erkennbar wird. Diese Grundsätze gelten für Einzelunternehmen entsprechend (BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 237 f.; BFH, Urteil vom 5. August 2010 - V R 13/09, BFH/NV 2011, 81; jeweils mwN). 18

dd) Zwar hat das Landgericht hier festgestellt, dass die Angeklagten die einzelnen Geschäfte und die Preisgestaltung vorgegeben haben und der Geschäftsführer der SH. GmbH sowie der Inhaber der Einzelfirma W. als Strohänner lediglich die ihnen gegebenen Vorgaben ausführten. Diese Stellung der Angeklagten allein genügt jedoch für die Annahme einer Verfügungsbefugnis im Sinne des § 35 AO nicht. Vielmehr belegen die vom Landgericht getroffenen Feststellungen nicht das erforderliche Auftreten als Verfügungsbefugte dieser Unternehmen nach außen, auch nicht gegenüber einer „begrenzten Öffentlichkeit“. Festgestellt ist lediglich, dass die Angeklagten die Abwicklung der einzelnen Geschäfte und die Preisgestaltung aufgrund ihrer starken Stellung vorgeben. Um ihre Verbindung zu den zwischengeschalteten Firmen nicht aufzudecken, vermieden sie sogar bewusst ein Auftreten für diese Unternehmen nach außen. Nach den Urteilsfeststellungen traten sie nicht einmal mit den Strohhleuten persönlich in Kontakt, sondern überließen dies dem Zeugen R. Sie selbst blieben im Hintergrund und traten auch gegenüber der 19

Leistungsempfängerin, der T. GmbH, nicht als Vertreter der zwischengeschalteten Firmen auf. Vor Ort ließen sie den Geschäftsführer bzw. Inhaber des jeweils leistenden Unternehmens auftreten und den Verkaufserlös entgegennehmen. Sie hielten sich zwar in der Nähe auf, ließen sich aber die erhaltenen Geldbeträge erst indirekt unter Einschaltung des Zeugen R. übergeben (UA S. 30). Mithin belegen die Urteilsfeststellungen nicht nur kein Auftreten der Angeklagten als Verfügungsbefugte für die SH. GmbH und das Einzelunternehmen W. nach außen, sondern zeigen im Gegenteil, dass die Angeklagten ihre Verbindung zu diesen Unternehmen sogar bewusst verheimlichten. Der Umstand allein, dass die Angeklagten niederländische Expeditionen im Namen der zwischengeschalteten Unternehmen mit dem Transport des Kupfers beauftragten (UA S. 39), genügt für ein Auftreten als Verfügungsbefugter dieser Firmen gegenüber einer „begrenzten Öffentlichkeit“ nicht.

ee) Unbeachtlich ist insoweit, ob der Zeuge R., der für die SH. GmbH und das Einzelunternehmen W. auch nach außen auftrat, die Stellung eines Verfügungsbefugten im Sinne des § 35 AO innehatte. Zwar spricht für das Vorliegen einer solchen Stellung, dass R. im Namen dieser Firmen mit dem Chefeinkäufer der T. GmbH, dem Zeugen G., die Preisverhandlungen führte (UA S. 23, 27). Gleichwohl genügt dies nicht, auch für die Angeklagten die Voraussetzungen des § 35 AO zu bejahen. Vielmehr sind diese für jeden Beteiligten gesondert festzustellen. Eine Zurechnung des Auftretens anderer nach außen nach den strafrechtlichen Grundsätzen der Mittäterschaft findet hinsichtlich der Voraussetzungen des § 35 AO nicht statt. Insbesondere rechtfertigt allein der Umstand, dass ein gemeinsamer Tatplan bestand und die Angeklagten zusammen mit dem Zeugen R. entschieden, zu welchen Preisen die Kupferbestände an- und verkauft werden (UA S. 23), eine solche Zurechnung nicht. Auch das Merkmal pflichtwidrig in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bezieht sich allein auf das Verhalten des Täters, nicht auf das eines anderen Tatbeteiligten. Damit kommt eine Zurechnung fremder Pflichtverletzungen - hier etwa des Zeugen R. - im Rahmen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen auch dann nicht in Betracht, wenn sonst nach allgemeinen Grundsätzen Mittäterschaft vorliegen würde. 20

2. Die Sache bedarf daher insgesamt neuer tatrichterlicher Verhandlung und Entscheidung. Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf Folgendes hin: 21

a) Im Hinblick darauf, dass es sich nach den bisherigen Feststellungen bei den von den Angeklagten veranlassten Kupfertransporten aus den Niederlanden nach Deutschland weder um steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen an die SH. GmbH bzw. die Einzelfirma W. noch an die T. GmbH handelte, wird das Landgericht in Abhängigkeit von den neu zu treffenden Feststellungen gegebenenfalls auch die Möglichkeit eines steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs durch die Angeklagten im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG in die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse einbeziehen können. Denn gemäß § 1a Abs. 2 Satz 1 UStG gilt als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt auch das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung. Der Unternehmer gilt in einem solchen Fall als Erwerber (§ 1a Abs. 2 Satz 2 UStG) und wird Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG). 22

b) Sollten sich keine weitergehenden Anhaltspunkte für ein Auftreten der Angeklagten nach außen als Verfügungsbefugte der SH. GmbH bzw. der Einzelfirma W. ergeben, wird das Landgericht auch eine mögliche Strafbarkeit der Angeklagten wegen Anstiftung zur Steuerhinterziehung in den Blick nehmen können. 23