

HRRS-Nummer: HRRS 2020 Nr. 623

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2020 Nr. 623, Rn. X

BGH 1 StR 224/19 - Urteil vom 2. April 2020 (LG Hamburg)

Steuerhinterziehung (Hinterziehung von französischer Biersteuer).

§ 370 Abs. 1, Abs. 6, Abs. 7 AO

Entscheidungstenor

1. Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 13. Dezember 2018 wird verworfen.
2. Der Angeklagte hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt sowie die in dieser Sache in Rumänien erlittene Auslieferungshaft im Verhältnis 1:2 auf die verhängte Freiheitsstrafe angerechnet. Die hiergegen gerichtete Revision des Angeklagten, mit der er ein Verfahrenshindernis geltend macht sowie die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt, bleibt ohne Erfolg.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts entschlossen sich die gesondert Verfolgten G. und C. sowie weitere unbekannt gebliebene Personen im Frühjahr 2016 dazu, die in den einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Union unterschiedlich hohen Biersteuersätze dazu auszunutzen, künftig fortlaufend und arbeitsteilig Biersteuern zu Gunsten von in Frankreich ansässigen Gesellschaften zu hinterziehen. Zur Umsetzung dieses Vorhabens übermittelten unbekannt gebliebene Beteiligte für die als Versender auftretenden Firmen N., S. E. (S.), M., I. W. (W) sowie T. den französischen Behörden über das elektronisch gestützte Beförderungs- und Kontrollsystem für verbrauchsteuerpflichtige Waren „Excise Movement and Control System“ (EMCS) wiederholt inhaltlich falsche elektronische Verwaltungsdokumente, wonach un versteuertes Bier aus französischen Steuerlagern angeblich unter Steueraussetzung nach Deutschland zu dem Logistikunternehmen Ch. GmbH (im Folgenden: Ch.), das über die Erlaubnis verfügte, als registrierter Empfänger verbrauchsteuerpflichtiges Bier unter Steueraussetzung zu empfangen, befördert würde. Tatsächlich wurde das Bier durch unbekannt gebliebene Beteiligte entweder vor oder unmittelbar nach Eröffnung des jeweiligen EMCS-Beförderungsvorgangs aus französischen Steuerlagern entnommen, ohne Kenntnis der Behörden nach Großbritannien transportiert und dort veräußert.

G., dem eine organisatorische Schlüsselrolle im Gesamtgeschehen zukam, vereinbarte hierfür mit dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Ch., dem rechtskräftig Verurteilten L., den Zugang der Ch. zum EMCS dazu zu nutzen, Bierlieferungen aus Frankreich nach Deutschland vorzutäuschen, um die tatsächlichen Lieferungen nach Großbritannien zu verschleiern. In Umsetzung des gemeinsamen Tatplanes meldeten L. und seine Mitarbeiter, die rechtskräftig Verurteilten R. und Gr., dem Hauptzollamt H. als zuständiger Zollstelle von Oktober 2016 bis Mai 2017 bewusst wahrheitswidrig den Eingang einer Vielzahl fiktiver Bierlieferungen an. Dazu beendeten sie elektronisch die EMCS-Vorgänge, die jeweils ein bis zwei Tage zuvor in Frankreich unter Angabe der Ch. als Empfängerin eröffnet worden waren. Zur Verschleierung des Tatgeschehens veranlasste L. tatplangemäß die Versteuerung des Bieres in Deutschland, so dass für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum Oktober 2016 bis April 2017 deutsche Biersteuer in Höhe von insgesamt 1.438.826,86 Euro festgesetzt und von der Ch. entrichtet wurde. Die unrichtigen Eingangsmeldungen wurden, wie im EMCS vorgesehen, an die französischen Zollbehörden weitergeleitet. Da die Verfahren über die Beförderung des Bieres unter Steueraussetzung damit aus deren Sicht ordnungsgemäß abgeschlossen waren, wurde insoweit in Frankreich keine Biersteuer festgesetzt. Diese Konsequenz war G., C., L. und R. bewusst. Ohne die Erklärungen über den angeblichen Eingang des Bieres bei der Ch. wäre es jeweils zu einer Festsetzung der betragsmäßig deutlich über der deutschen Biersteuer liegenden französischen Biersteuer durch die dortigen Behörden gekommen.

Um für den Fall einer Zollkontrolle bei der Ch. eine lückenlose Papierlage zu den fiktiven Bierlieferungen vorlegen und auf diese Weise das Tatgeschehen verschleiern zu können, drang L. bei G. und C. darauf, stets zeitnah mit inhaltlich falschen CMR-Frachtbriefen und Warenbegleitdokumenten über die Anlieferung des Bieres bei der Ch. und den

fiktiven Weiterversand an ausländische Scheinabnehmer versorgt zu werden. Spätestens ab 1. Oktober 2016 übernahm der Angeklagte unter anderem diese Aufgabe neben dem gesondert verfolgten Ra. für eine monatliche Bezahlung von (mindestens) 1.200 Euro. Der Angeklagte erstellte für alle verfahrensgegenständlichen Versandverfahren die entsprechenden Dokumente, brachte insbesondere auf den für den Versender bestimmten vereinfachten Begleitdokumenten Stempel und Unterschriften des angeblichen Transportunternehmens und Empfängers an und lieferte die Dokumente aus. Daneben erbrachte er in der Gruppe weitere Dienstleistungen wie den Transport von Personen und die Überbringung von Bargeld (Arbeitslöhnen) an unterschiedliche Empfänger. Der Angeklagte, der stets auf Anweisung des C. handelte, stand diesem zudem in arbeitsteiliger Abstimmung mit Ra. jederzeit auf Abruf bereit. Dies erleichterte es C. und G., die Erstellung und den Transport von Dokumenten zu koordinieren und möglichst zeitnah durchführen zu lassen.

Dem Angeklagten war während der Dauer seiner Tatbegehung von Beginn an bewusst, dass er bei der Abwicklung des Biergeschäfts in eine größere, länderübergreifende und auf Dauer angelegte Organisation mit zahlreichen Beteiligten eingebunden war, deren Ziel die fortgesetzte Hinterziehung von französischen Verbrauchsteuern war. Er schloss sich den anderen Beteiligten in dem Wissen an, dass diese fortlaufend nach gleichbleibendem Muster Straftaten begehen, und wollte diese auch fördern.

Der französische Fiskus macht wegen der fiktiven Bierlieferungen Steuerforderungen in Höhe von ca. 7,6 Millionen Euro gegen die Ch. sowie L., R. und Gr. geltend.

II.

1. Ein Verfahrenshindernis liegt aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift vom 14. Mai 2019 aufgezeigten Gründen nicht vor.

2. Die Verfahrensrügen sind bereits unzulässig, weil sie nicht den Darlegungsanforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO genügen.

a) Dem Senat ist aufgrund des Revisionsvorbringens keine abschließende Beurteilung möglich, ob die auf § 338 Nr. 3 StPO gestützte Verfahrensrüge begründet ist, mit der die Mitwirkung von zu Recht wegen der Besorgnis einer Voreingenommenheit abgelehnten Richtern an dem Urteil geltend gemacht wird. Der Revisionsführer, der die Besorgnis der Befangenheit der abgelehnten Richter aus der Beweiswürdigung im Haftfortdauerbeschluss vom 16. Oktober 2018 herleitet und die Entscheidungen über die von ihm gestellten Ablehnungsgesuche vom 22. und vom 29. Oktober 2018 als rechtsfehlerhaft beanstandet, hat den Haftfortdauerbeschluss in der Revisionsbegründung lediglich ausschnittsweise wiedergegeben. Soweit sich der Inhalt des Beschlusses aus dem mitgeteilten Ablehnungsgesuch vom 22. Oktober 2018 ergibt, sind auch die dort aufgegriffenen Passagen nur stark verkürzt und - wie sich den Formulierungen entnehmen lässt - offensichtlich aus dem Zusammenhang gerissen wiedergegeben. Der Revisionsvortrag bleibt damit derart unvollständig, dass eine revisionsgerichtliche Prüfung, ob eine berechnete Besorgnis der Befangenheit der abgelehnten Richter bestand und das Befangenheitsgesuch vom 22. Oktober 2018 daher zu Unrecht verworfen wurde, unmöglich ist (vgl. hierzu KK-Gericke, StPO, 8. Aufl., § 338 Rn. 59 mwN).

b) Auch die Rüge einer Verletzung der §§ 100a, 100b, 261 StPO wegen der Verwertung von Gesprächen aus der Telekommunikationsüberwachung ist nicht den Anforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO entsprechend erhoben. Der Revisionsführer nimmt zur Begründung seines Vorbringens auf Beschlüsse des Amtsgerichts Hamburg vom 30. September 2016, vom 25. November 2016, vom 1. und vom 23. Februar 2017, vom 16. März 2017 und vom 17. Mai 2017 Bezug, die eine Vielzahl von Anschlüssen zum Gegenstand haben, sowie auf Verwertungswidersprüche vom 17. August 2018 und vom 12. November 2018, ohne diese jedoch vollständig vorzulegen (vgl. hierzu BGH, Beschlüsse vom 10. Januar 2018 - 1 StR 571/17 Rn. 18 und vom 16. Februar 2016 - 5 StR 10/16 Rn. 4 mwN; KK-Bruns, StPO, 8. Aufl., § 100a Rn. 70; Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, 62. Aufl., § 100a Rn. 39). Soweit er zuletzt die Unverwertbarkeit von aus der Telefonüberwachung gewonnenen Erkenntnissen aus bestimmten Telefonaten am 3. April und am 9. Mai 2017 sowie „aus diversen Telefonaten, die im Rahmen der Telekommunikationsüberwachung aufgezeichnet wurden“, mit der Begründung geltend macht, diese beruhten auf mit Verwertungswidersprüchen angegriffenen unzureichenden Anordnungsbeschlüssen, ist der Sachvortrag unvollständig. Denn es bleibt unklar, ob konkret diese Telefonate aufgrund der beanstandeten Anordnungsbeschlüsse überwacht wurden oder ob diesen Maßnahmen womöglich andere - nicht mitgeteilte - Beschlüsse zugrunde lagen. Eine Beurteilung, ob Ergebnisse aus der Telekommunikationsüberwachung unter Verstoß gegen § 100a StPO verwertet wurden, insbesondere im Hinblick auf die beanstandete Reichweite und die Rechtsgrundlage der Überwachungsmaßnahmen, ist dem Senat deshalb nicht möglich. Im Übrigen lässt sich dem Revisionsvorbringen auch nicht entnehmen, dass es sich bei den genannten Telefonaten um Auslandsgespräche gehandelt hat, so dass die mit der Revision aufgeworfene Frage, wie weit die Anordnung einer Auslandskopfbeziehungsweise Roaming-Überwachung reicht und rechtlich zulässig ist, überhaupt zum Tragen käme.

3. Das Urteil hält sachlichrechtlicher Nachprüfung stand.

a) Die getroffenen Feststellungen tragen die rechtliche Würdigung des Landgerichts, wonach sich der Angeklagte wegen Beihilfe zu der durch G., C., L., R. und später Gr. gemeinschaftlich begangenen Hinterziehung französischer Biersteuer in 96 Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Satz 2 AO, § 27 StGB i.V.m. Art. 302 D I-1.1, 302 G I 3 Code Général des Impôts (CGI) schuldig gemacht hat. 12

aa) Die Regelung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gemäß § 370 Abs. 6 Satz 2 AO auf die französische Biersteuer anwendbar, weil es sich hierbei um eine harmonisierte Verbrauchsteuer, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet wird, handelt (vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2008/118/EG; Abschnitt I, Art. 1 und 2 der Richtlinie 92/83/EWG und Art. 2 der Richtlinie 92/84/EWG; BGH, Beschluss vom 20. November 2013 - 1 StR 544/13; Klein/Jäger, AO, 14. Aufl., § 370 Rn. 158). Für die Beförderung harmonisiert verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung zwischen mehreren Mitgliedstaaten ist aufgrund der Vorgaben der Richtlinie 2008/118/EG sowie der Verordnungen (EG) Nr. 684/2009 sowie (EU) Nr. 389/2012 bzw. (EU) 2016/323 seit dem 1. April 2010 ein elektronisches Begleitverfahren zwingend vorgeschrieben, durch das die Wirtschaftsbeteiligten sowie die Behörden innerhalb der Europäischen Union zum Zwecke der Erleichterung der Durchführung des Steuerverfahrens elektronisch vernetzt wurden. Nach Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG gilt die Beförderung einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware nur dann als in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgt. Da es sich bei dem EMCS folglich um eine EU-weite elektronische Überwachung der verbrauchsteuerpflichtigen Warenbewegung unter Steueraussetzung und damit um ein einheitliches, länderübergreifendes Besteuerungsverfahren handelt (zur Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten vgl. ergänzend VO (EU) 2016/323 bzw. VO (EU) Nr. 389/2012), liegt es in der Natur der Sache, dass auch ein in einem anderen Mitgliedstaat eingetretener Verkürzungserfolg für die Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung in Deutschland nach § 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 AO von Bedeutung ist, ohne dass es hier der Anwendung des § 370 Abs. 7 AO bedarf. 13

bb) Die Haupttaten, zu denen der Angeklagte Beihilfe geleistet hat, sind in den Urteilsgründen den Anforderungen des § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO entsprechend hinreichend präzise festgestellt und beweiswürdig belegt. Nach den Feststellungen des Landgerichts unterstützte der Angeklagte die gemeinschaftlich handelnden L., Gr. und R. bei der von diesen in 96 Fällen jeweils nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begangenen Hinterziehung von französischer Biersteuer durch vorsätzlich unrichtige Meldung des Empfangs des zuvor in Frankreich dem Steueraussetzungsverfahren entnommenen und im EMCS unzutreffend zur Lieferung nach Deutschland gemeldeten Bieres durch die Ch. Diese Tathandlungen in Form der jeweiligen Eingangsmeldung bei den deutschen Zollbehörden sind hinsichtlich der jeweils handelnden Personen, der Tatzeit, des Tatorts und des Bezugsgegenstands hinreichend bestimmt. Auf die konkreten Umstände der Überführung der jeweiligen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr in Frankreich kommt es in der vorliegenden Fallkonstellation nicht an. Vielmehr reicht insoweit die Feststellung aus, dass es überhaupt in Frankreich zu einer Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr gekommen und damit die französische Biersteuer entstanden ist, die wegen der unrichtigen Eingangserklärungen in Deutschland zunächst nicht festgesetzt und damit verkürzt wurde. 14

(1) Bei den unrichtigen Eingangsmeldungen durch die rechtskräftig Verurteilten L., Gr. und R. handelt es sich um unrichtige Erklärungen über steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Steuerlich erheblich ist eine Tatsache, wenn sie zur Ausfüllung eines Besteuerungstatbestandes herangezogen wird und damit Grund und Höhe des Steueranspruchs oder Steuervorteils beeinflusst oder wenn sie die Finanzbehörde zur Einwirkung auf den Steueranspruch sonst veranlassen könnte (BGH, Urteil vom 27. September 2002 - 5 StR 97/02 Rn. 20 mwN). Dies sind alle Tatsachen, die für die Festsetzung (§§ 155 ff. AO), für die Selbstberechnung (§ 168 AO), für die Erhebung (§§ 218 ff. AO) oder Vollstreckung (§§ 249 ff. AO) der Steuer oder für das Gewähren oder Belassen eines Steuervorteils von Bedeutung sind (Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 186; Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 65. Lfg., § 370 Rn. 231). Die unrichtigen Eingangsmeldungen im EMCS waren steuerlich erheblich, weil sie die Schließung des jeweils in Frankreich eröffneten Beförderungsvorgangs bewirkten, ohne dass die in Frankreich entstandene Biersteuer durch die französischen Behörden festgesetzt wurde. 15

(aa) Sämtliche Biermengen, die Gegenstand der festgestellten Versandverfahren sind, unterlagen gemäß Art. 302 D I-1.1, 302 G I 3 CGI der französischen Biersteuer. Diese entsteht gemäß Art. 302 D I-1.1 CGI mit der Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr, also insbesondere dann, wenn Bier einem Steueraussetzungsverfahren entnommen wird, ohne dass sich eine Beförderung unter Steueraussetzung anschließt. Das Landgericht hat diesbezüglich festgestellt, dass das in den elektronischen Verwaltungsdokumenten bezeichnete - tatsächlich existente und nach Großbritannien gelieferte - Bier in Frankreich aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen wurde. Da das Bier tatsächlich nicht an die Ch. versandt, sondern von vorneherein nur ein entsprechender Schein erzeugt wurde, schloss sich keine Beförderung unter Steueraussetzung an; vielmehr wurde das Bier mit der Entnahme aus dem Steuerlager der Kontrolle der Behörden entzogen, so dass der französische Biersteueranspruch entstand. 16

(bb) Von der Eingangsmeldung der rechtskräftig Verurteilten L., Gr. und R. im EMCS hing es ab, ob der 17

Beförderungsvorgang durch die französischen Zollbehörden ohne Beanstandung automatisiert beendet werden konnte oder ob betreffend das jeweils eröffnete elektronische Verwaltungsdokument in Frankreich entstandene Biersteuer - ggf. nach (erfolgloser) Kontaktaufnahme mit dem Versender - entsprechend den darin angegebenen Positionsdaten (vgl. Anhang I EMCS DVO EGVO Nr. 684/2009) festzusetzen war. Letzteres wäre nach Art. 302 P II CGI spätestens vier Monate nach Eröffnung des Verfahrens über die Beförderung unter Steueraussetzung geschehen, wenn bis dahin weder das Verfahren abgeschlossen noch nachgewiesen worden wäre, dass die Versendung ordnungsgemäß erfolgt ist. Mit der Erklärung, das Bier sei ordnungsgemäß bei der Ch. eingetroffen, spiegelten L., R. und Gr. wahrheitswidrig vor, dass die Beförderung unter Steueraussetzung ordnungsgemäß abgeschlossen sei. Die französischen Behörden mussten daher unzutreffend davon ausgehen, dass keine französische Biersteuer entstanden war.

(2) Die unrichtigen Erklärungen wurden auch gegenüber Behörden im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO abgegeben; 18
denn die Eingangsmeldungen gingen zunächst - wie im EMCS vorgesehen - an die deutschen Zollbehörden, die gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO Finanzbehörden im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sind. Diese leiteten die Eingangsmeldungen an die französischen Behörden (Abgangsmitgliedstaat) weiter, bei denen es sich aufgrund der Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 370 Abs. 1-5 AO auf ausländische Abgaben durch § 370 Abs. 6 AO ebenfalls um Finanzbehörden im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO handelt (vgl. BGH, Beschlüsse vom 20. November 2013 - 1 StR 544/13 und vom 8. November 2000 - 5 StR 440/00 Rn. 3; Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. Lfg., § 370 Rn. 121; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 45).

(3) Durch die unrichtigen Eingangsmeldungen wurde die jeweils entstandene französische Biersteuer nach § 370 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO in Höhe von insgesamt 5.632.901,70 Euro zum Nachteil des französischen Fiskus (§ 370 Abs. 6 Satz 2 AO) verkürzt, weil die Steuer entgegen Art. 302 P II CGI nicht (rechtzeitig) festgesetzt wurde (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 13. September 2018 - 1 StR 642/17, BGHSt 63, 203 Rn. 12). 19

Die Beweiswürdigung des Landgerichts zur Höhe der verkürzten Steuer begegnet dabei keinen durchgreifenden Bedenken. Die Wirtschaftsstrafkammer hat unter Würdigung der Gesamtumstände sowie von Sinn und Zweck des Systems der fiktiven Bierlieferungen den bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtungsweise einzig naheliegenden Schluss gezogen, dass die jeweils zum EMCS angemeldeten und als bei der Ch. eingegangen bestätigten Biermengen (zumindest) denjenigen entsprachen, die zuvor französischen Steuerlagern zum angeblichen Transport zur Ch. entnommen worden waren. Die Möglichkeit, dass die in Frankreich entnommenen Mengen geringer waren als gegenüber den Zollbehörden im EMCS angegeben und daher in Frankreich eine geringere Steuerverkürzung eingetreten sein könnte, stellt sich als rein theoretisch dar und konnte daher außer Betracht bleiben, weil kein vernünftiger Grund erkennbar ist, warum in Deutschland größere Biermengen hätten erklärt und versteuert werden sollen als tatsächlich außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens in Verkehr gebracht. 20

Der Verkürzungserfolg entfällt auch nicht deshalb, weil die französische Biersteuer bereits durch Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager durch die Versender entstanden ist und von diesen zu erklären bzw. zu entrichten gewesen wäre, mithin die Steuer zugunsten der französischen Steuerlagerbetreiberinnen S., N., T., W und M. als Steuerschuldner (vgl. Art. 302 D 2-1 CGI) verkürzt wurde. Da es sich bei dem Straftatbestand der Steuerhinterziehung um ein Erfolgsdelikt, jedoch nicht notwendig um ein Verletzungsdelikt handelt, weil für eine Steuerverkürzung die zu niedrige oder verspätete Festsetzung von Steuern, also eine Gefährdung des Steueranspruchs genügt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO), ist auch eine mehrfache Verwirklichung des tatbestandlichen Erfolges denkbar, wie es vorliegend in Frankreich und Deutschland der Fall war (vgl. BGH, Urteil vom 10. Oktober 2017 - 1 StR 447/14 Rn. 79 [insoweit in BGHSt 63, 29 nicht abgedruckt]; Beschluss vom 7. Juli 1993 - 5 StR 212/93 Rn. 6). 21

(4) Die Tathandlungen von L., Gr. und R. stellen sich dabei in der vorliegenden Gesamtorganisation des Systems der Biersteuerhinterziehung als eigene tatbestandsmäßige Hinterziehungshandlungen dar. Über die eigenhändige Bedienung der maßgeblichen Software kommunizierten die Haupttäter im EMCS selbständig und frei mit den Zollbehörden, so dass sie die alleinige Tatherrschaft (§ 25 Abs. 1 StGB) über die insoweit maßgeblichen Tathandlungen - die Abgabe von unrichtigen elektronischen Eingangsmeldungen - hatten (BGH, Urteil vom 5. September 2017 - 1 StR 198/17 Rn. 21 mwN). Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann auch derjenige sein, der durch unrichtige Angaben auf ein steuerliches Verfahren Einfluss nimmt (BGH, Urteile vom 5. September 2017 - 1 StR 198/17 Rn. 20 mwN und vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07 Rn. 17, BGHSt 51, 356, 359 mwN). Denn der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt und setzt nicht die Eigenschaft als Steuerpflichtiger voraus (vgl. BGH aaO). 22

cc) Das Landgericht hat rechtsfehlerfrei festgestellt, dass der Angeklagte die Steuerhinterziehungstaten von G., C., L., Gr. und R. als Gehilfe durch eine Vielzahl von Unterstützungshandlungen, die den einzelnen Haupttaten nicht konkret zugeordnet werden konnten, gefördert hat (vgl. BGH, Beschluss vom 4. März 2008 - 5 StR 594/07 Rn. 3). Seine Handlungen haben wesentlich zur Verschleierung und damit zur Durchführbarkeit des Tatgeschehens beigetragen. Insoweit ist gegen die Beweiswürdigung zum objektiven Tathergang und die rechtliche Bewertung nichts 23

zu erinnern.

b) Der Strafausspruch weist ebenfalls keine den Angeklagten beschwerenden Rechtsfehler auf. Insbesondere hat das Landgericht, obwohl es trotz der vielfachen Unterstützungshandlungen des Angeklagten, die jede einzelne der Haupttaten gefördert und damit insgesamt zu einer Steuerverkürzung großen Ausmaßes beigetragen haben, nur eine einheitliche Beihilfe angenommen hat, das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO (Steuerverkürzung großen Ausmaßes) nicht als erfüllt angesehen. Da rechtsfehlerfrei festgestellt ist, dass der Angeklagte sämtliche Haupttaten gefördert und damit zu der gesamten Steuerverkürzung beigetragen hat, kann ausgeschlossen werden, dass die Strafkammer zu seinen Lasten von einem unrichtigen Schuldumfang ausgegangen ist. Die Berücksichtigung der Höhe des Gesamtverkürzungsbetrags im Rahmen der konkreten Strafzumessung begegnet daher keinen Bedenken; insoweit ist auch nicht etwa zu besorgen, dass das Landgericht bei der Annahme von 96 Beihilfetaten auf eine geringere (Gesamtfreiheits-)Strafe erkannt hätte. Ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelverwertung (§ 46 Abs. 3 StGB) liegt mit Blick auf die gesetzlichen Merkmale des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO (Bandenmitgliedschaft) ebenfalls nicht vor. 24