

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH 5 StR 624/99, Urteil v. 01.08.2000, HRRS-Datenbank, Rn. X

---

**BGH 5 StR 624/99 - Urteil v. 1. August 2000 (LG Wuppertal)**

**BGHSt 46, 107; Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Mitarbeiter von Geldinstituten in Form des Kapitaltransfers ins Ausland; Sog. neutrale oder berufstypische Handlungen; Professionelle Adäquanz; Beihilfevorsatz; Objektive Zurechnung bei der Beihilfe; Kausalität der Beihilfe; Hilfeleisten; Psychische Beihilfe bei fest entschlossenen Haupttätern; Vortat und unmittelbarer Vermögensvorteil bei der Begünstigung; Strafzumessung; Gerechter Schuldausgleich; Verwarnung mit Strafvorbehalt**

**§ 27 StGB; § 370 AO; § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; § 257 Abs. 1 StGB; § 59 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 StGB**

Leitsätze

1. Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Mitarbeiter von Geldinstituten in Form des Kapitaltransfers ins Ausland. (BGHSt)
2. Als Hilfeleistung im Sinne des § 27 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert (BGHSt 42, 135, 136), ohne daß sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muß (st. Rspr.; vgl. nur BGHSt 8, 390). Es ist ausreichend, daß ein Gehilfe die Haupttat im Vorbereitungsstadium fördert (vgl. BGH NJW 1985, 1035, 1036), solange die Teilnahmeanhandlung mit dem Willen und dem Bewußtsein geleistet wird, die Haupttat zu fördern (vgl. BGHR StGB § 27 Abs. 1 - Vorsatz 9).
3. 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 (BGHR StGB § 27 Abs. 1 Vorsatz 2); Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen (BGHR aaO Vorsatz 7). Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Es reicht, daß die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß. Unter dieser Voraussetzung ist der Vorsatz selbst dann nicht in Frage gestellt, wenn der Gehilfe dem Täter ausdrücklich erklärt, er mißbillige die Haupttat (BGHR aaO Vorsatz 5 m.w.N.).
4. 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. Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, daß sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, daß er sich mit seiner Hilfeleistung "die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein" ließ (vgl. HRR-Strafrecht.de, 5 StR 729/98).
5. Mehrere Beihilfehandlungen zu einer Tat rechtfertigen grundsätzlich lediglich die Annahme einer Beihilfe, da sich das Unrecht des Gehilfen nur aus dem Unrecht der Rechtsgutsverletzung der Haupttat ableiten läßt (vgl. BGH NStZ 1999, 513, 514 m.w.N.).
6. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in die Strafzumessung des Tatgerichts ist möglich, wenn die Strafzumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind oder wenn sich die Strafe so weit nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein, daß sie nicht mehr innerhalb des Spielraums liegt, der dem Tatrichter bei der Strafzumessung eingeräumt ist (BGHSt 29, 319, 320).
7. Die Unmittelbarkeit des Vorteils, der keine Steuererstattung voraussetzt, ist gewahrt, wenn zum Zeitpunkt der Begünstigungshandlung die erlangten Steuerersparnisse als geldwerte Vorteile im Vermögen des Vortäters noch vorhanden sind, ohne daß es auf die Sachidentität ankommt (BGHR StGB 257 Abs. 1 - Tatvorteil, unmittelbarer 3 zur Untreue).

Entscheidungstenor

1. Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Wuppertal vom 19. Mai 1999 wird verworfen.
2. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das genannte Urteil im Rechtsfolgenausspruch dahin abgeändert, daß die Verwarnung mit Strafvorbehalt entfällt; der Angeklagte wird zu einer Gesamtgeldstrafe von 50 Tagessätzen zu je 150 DM verurteilt. Die weitergehende Revision wird verworfen.
3. Der Angeklagte hat die Kosten beider Rechtsmittel zu tragen. Hinsichtlich der Revision der Staatsanwaltschaft wird jedoch die Gebühr auf ein Viertel ermäßigt; von den durch dieses Rechtsmittel entstandenen gerichtlichen Auslagen und notwendigen Auslagen des Angeklagten fallen der Staatskasse jeweils drei Viertel zur Last.

### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in fünf Fällen schuldig gesprochen. Es hat ihn deswegen verwarnt und die Verurteilung zu einer Gesamtgeldstrafe von 50 Tagessätzen zu je 150 DM vorbehalten. Gegen das Urteil (abgedruckt in wistra 1999, 473) wenden sich sowohl der Angeklagte als auch die Staatsanwaltschaft mit der Sachrüge. Während das Rechtsmittel des Angeklagten keinen Rechtsfehler zu seinem Nachteil aufzeigt, hat die Revision der Staatsanwaltschaft in dem aus dem Urteilstenor ersichtlichen Umfang Erfolg.

### **A**

#### **Sachverhalt**

Der Tatrichter hat folgende Feststellungen getroffen: Der Angeklagte - ein gelernter Bankkaufmann - war als Mitarbeiter der Sparkasse W in deren Wertpapierabteilung beschäftigt und für die Beratung bei Auslandsanlagen zuständig. Nach den Feststellungen unterstützte er Ende 1992 / Anfang 1993 in fünf Fällen Kunden der Sparkasse W. auf deren Wunsch beim anonymen Kapitaltransfer nach Luxemburg und in die Schweiz. Diese Kunden waren im Herbst 1992 im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erlaß des Zinsabschlagsgesetzes, das ab 1. Januar 1993 eine Steuervorauszahlung in Form eines Zinsabschlages auf Kapitalerträge vorsah, an den Angeklagten herangetreten, weil sie ihr angelegtes Kapital anonym ins Ausland transferieren wollten. Da sie ihre Zinserträge wie in der Vergangenheit auch in der Zukunft nicht gegenüber dem Finanzamt erklären wollten, war es ihnen wichtig, ihr Vermögen möglichst so ins Ausland zu verbringen, daß der Finanzverwaltung - auch bei Fahndungsmaßnahmen - kein Rückschluß auf die vorhandenen Anlagen und die daraus erzielten Zinserträge ermöglicht wurde.

Der Angeklagte, der jeweils zunächst erfolglos versuchte, die Kunden umzustimmen und sie dazu zu bewegen, ihre Gelder doch bei der Sparkasse W zu belassen, kam diesem Ansinnen in allen Fällen nach. Hierbei griff er - da die Sparkassen, anders als die Großbanken, keine Tochtergesellschaften im Ausland hatten - auf ein bereits vorhandenes Verschleierungssystem für anonyme Kapitaltransfers der W-LB - des Verbundpartners der nordrheinwestfälischen Sparkassen - zurück und bewerkstelligte die Übertragung der Kundengelder auf neu einzurichtende Konten bei der W-LB Schweiz und der W-LB Luxemburg. Obwohl auch die Möglichkeit einer direkten Überweisung von den Kundenkonten auf das Sammelkonto der jeweiligen Auslandsbank oder direkt auf die neuen ausländischen Konten der Kunden bestand, machte der Angeklagte davon keinen Gebrauch, um die Anonymität der Kunden beim Übertragungsvorgang zu gewährleisten. Entsprechend dem bereits vorhandenen Verschleierungssystem splittete der Angeklagte hierzu die Übertragung der Kundengelder in zwei unabhängige Geschäftsvorfälle, nämlich zwei Barzahlungen, auf. Unter seiner Anleitung hob der Kunde jeweils zunächst den gewünschten Betrag von seinem Konto bei der Sparkasse in bar ab, dann zahlte er ihn sofort wieder per Zahlschein auf das Sammelkonto der Auslandsbank ein. Beide Vorgänge wurden dementsprechend als Barzahlungen gebucht. Eine zwischenzeitliche Aushändigung des Geldes an den Kunden erfolgte nicht. Bei der Einzahlung auf das Sammelkonto der Auslandsbank wurde der Geldtransfer weiter verschleiert. Obwohl auf dem Einzahlungsbeleg jeweils ein Feld für den Namen des Einzahlers vorhanden war, vermerkte der Angeklagte dort statt des Kundennamens lediglich ein Codewort oder eine Referenz- oder Kontonummer der Auslandsbank, die er vorher bei dieser erfragen mußte und die der Auslandsbank die spätere Zuordnung des Betrages zu den jeweiligen Kunden ermöglichen sollten. Sämtliche Unterlagen einschließlich der Kontoeröffnungsanträge, die der Angeklagte vorrätig hielt, füllte er für seine Kunden aus und legte sie ihnen zur Unterschrift vor. Die Beteiligten gingen dabei davon aus, daß dieses Verschleierungssystem "sicher" sei und auch die Steuerfahndung die Person des jeweiligen Einzahlers nicht ermitteln könnte. Der Angeklagte war sich dabei bewußt, daß durch die Anonymisierung des Geldtransfers das Entdeckungsrisiko für die Verheimlichung von Kapitalerträgen stark verringert werden sollte. Soweit die Kunden dies nicht bereits ausdrücklich ausgesprochen hatten, rechnete der

Angeklagte jedenfalls aufgrund der mit den jeweiligen Kunden geführten Beratungsgespräche damit, daß sie ihre Zinserträge aus den Auslandsanlagen nicht versteuern wollten und er deshalb bei dem "spurenlosen" Transfer helfen sollte. Sofern Kunden steuerliche Fragen ansprachen, wies der Angeklagte zwar auf die Steuerpflichtigkeit von Zinserträgen hin, verstand dies allerdings nur als "normalen Fingerzeig". Insgesamt unterstützte er Bankkunden, die ihre Kapitalerträge nicht versteuern wollten, bei der anonymisierten Übertragung einer Gesamtsumme von 2.336.422 DM ins Ausland, hinsichtlich derer die Bankkunden in den Jahren 1993 bis 1995 insgesamt 116.404 DM an Einkommensteuern hinterzogen.

## B.

Rechtliche Würdigung:

4

### I. Revision des Angeklagten:

Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der Revisionsrechtfertigung des Angeklagten hat keinen Rechtsfehler zu seinem Nachteil ergeben. Rechtlich zutreffend hat das Landgericht das Verhalten des Angeklagten als Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet.

5

1. 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 Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert (BGHSt 42, 135, 136), ohne daß sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muß (st. Rspr.; vgl. nur BGHSt 8, 390; weitere Nachweise bei Roxin in LK 11. Aufl. § 27 Rdn. 1). Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewußt sein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern (BGHR StGB § 27 Abs. 1 Vorsatz 2); Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen (BGHR aaO Vorsatz 7). Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Es reicht, daß die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß. Unter dieser Voraussetzung ist der Vorsatz selbst dann nicht in Frage gestellt, wenn der Gehilfe dem Täter ausdrücklich erklärt, er mißbillige die Haupttat (BGHR aaO Vorsatz 5 m.w.N.).

6

2. Auf der Grundlage dieser Erwägungen stellt nicht jede Mitwirkung eines Bankangestellten an einem Kapitaltransfer ins Ausland zugunsten von Bankkunden, die ihre Kapitalerträge gegenüber dem Finanzamt verheimlichen, eine strafbare Beihilfehandlung dar. Die Kriterien für eine Abgrenzung erlaubter Mitwirkung von strafbarer Beihilfe werden in Literatur und Rechtsprechung kontrovers diskutiert (zum Meinungsstand vgl. auch die Nachweise bei LG Bochum NJW 2000, 1430; Burhoff PStR 2000, 154, 155; Joecks WM 1998 Sonderbeilage Nr. 1 S. 13 f.; Löwe-Krahl, Steuerhinterziehung bei Bankgeschäften 2. Aufl. S. 18; Wohlers NSTZ 2000, 169 sowie die Monographien von Wohlleben, Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen, 1996, und Rogat, Die Zurechnung bei der Beihilfe, 1997).

7

a) Einerseits wird - mit unterschiedlichen Begründungen - die Ansicht vertreten, eine Mitwirkung von Bankangestellten beim (anonymen) Kapitaltransfer erfülle generell nicht die Voraussetzungen einer strafbaren Beihilfe: Eine strafbare Beihilfe sei bereits deshalb nicht gegeben, weil ein Bezug zwischen dem Kapitaltransfer und der zu einem späteren Zeitpunkt vom Bankkunden eingereichten Steuererklärung nicht erkennbar sei; es obliege allein der Entscheidung des Kunden, was er in die Steuererklärung aufnehmen (Kaligin WM 1996, 2267, 2268 ff.). Zudem fehle es hinsichtlich der beabsichtigten Steuerhinterziehung bereits an dem für die Annahme einer Beihilfe erforderlichen "Angewiesensein" der Bankkunden auf die mitwirkende Hilfe irgendwelcher Banktätigkeiten. Der Strafgrund betreffe ausschließlich deren eigenes Verhältnis zu den zuständigen Finanzbehörden (Harzer/Vogt StraFo 2000, 39, 44 f.).

8

b) Die Mehrheit der Veröffentlichungen zu dieser Frage hält zwar Mitwirkungshandlungen von Bankangestellten beim Kapitaltransfer nicht generell für straflos, benennt aber die Strafbarkeit einschränkende wertende Kriterien, um die ansonsten als zu weitgehend empfundene Beihilfestrafbarkeit zu begrenzen. Zumeist wird hierbei die objektive Zurechnung von Hilfeleistungen zur Tatbestandsverwirklichung des Haupttäters ausgeschlossen.

9

aa) Teilweise wird vertreten, daß eine Beihilfestrafbarkeit dann ausscheide, wenn es sich bei den Handlungen des Bankangestellten um "neutrales" oder "berufstypisches" Verhalten handele (z.B. Meyer-Arndt wistra 1989, 281, 287; Philipowski, Steuerstrafrechtliche Probleme bei Bankgeschäften, in Kohlmann [Hrsg.], Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 1983, 131, 142) oder sich der Handelnde noch im Rahmen seiner "professionellen Adäquanz" bewege (Hassemer wistra 1995, 41, 43 ff., 81 ff.). "Professionelle Adäquanz" beschreibe dabei normales, sozial akzeptiertes und regelgeleitetes berufliches Handeln (Hassemer aaO S. 85). Danach soll derjenige Bankangestellte bereits objektiv keinen Straftatbestand erfüllen, der sich an die für seine Tätigkeit geltenden Normen und Regeln halte, z. B. nicht gegen den Grundsatz der Kontenwahrheit (§ 154 AO) verstoße (vgl. auch Kniffka

10

wistra 1987, 309, 310; Carl/Klos wistra 1990, 41, 46; Otto StV 1994, 409, 410). Der strafrechtlich relevante Bereich werde erst dann erreicht, wenn die für Banken geltenden Regeln verletzt würden, um rechtswidrige Ziele zu erreichen. Solange sich für das Handeln des Bankangestellten nicht nur deliktische, sondern neutrale Gründe finden ließen, liege ein strafloses berufsübliches Verhalten des Bankangestellten vor (Hassemer aaO S. 82; ähnlich Ransiek wistra 1997, 41, 46 und Joecks aaO S. 14). Für einen Geldtransfer ins Ausland gäbe es vernünftige legale Gründe (vgl. Hassemer aaO S. 42).

bb) Eine andere Ansicht lehnt zwar das Abstellen auf "professionelle Adäquanz" ab, weil es zu einer Privilegierung des Berufstätigen führe, nimmt aber dennoch bei "berufstypischen" Handlungen nur dann eine Strafbarkeit an, wenn der Berufstätige seine Berufsausübung den deliktischen Plänen des Kunden anpasse. Dies soll insbesondere dann der Fall sein, wenn er seine beruflichen Handlungen im Hinblick auf die Straftat des Bankkunden modifiziere, z.B. durch Bereitstellung einer bankinternen Organisation, die ohne deliktischen Sinnbezug nicht mehr erklärt werden könne (Löwe-Krahl wistra 1995, 201, 206). Auch soll dann kein sozialtypisches Verhalten mehr vorliegen, wenn der Steuerumgehungswille des Kunden evident sei (Carl/Klos wistra 1994, 211, 213). 11

cc) Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt die Ansicht, die eine Strafbarkeit von Bankangestellten nur bei Vorliegen einer "besonderen Sachlage" annimmt. Diese könne darin liegen, daß ein Bankangestellter ein bei seinem Arbeitgeber vorhandenes technisches Abwicklungssystem für einen anonymen Kapitaltransfer zu Gunsten von Kunden einsetze, das mit dem Ziele eingerichtet worden sei, die Identität der Kunden zu verschleiern (LG Bochum NJW 2000, 1430). 12

dd) Davon abweichend stellt eine weitere Ansicht darauf ab, die Handlung eines Bankangestellten könne nur dann tatbestandsmäßig eine strafrechtlich relevante Beihilfehandlung sein, wenn sie selbst die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährde oder erschwere. Der Bankangestellte habe nämlich keine Garantenstellung für die Einhaltung der steuerlichen Verpflichtungen des Kunden (Otto StV 1994, 409, 410; vgl. auch Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 370 Rdn. 17.8. S. 56/4). 13

c) Der Bundesgerichtshof hat zur Beihilfestrafbarkeit von Bankangestellten beim Kapitaltransfer ins Ausland bisher noch nicht Stellung genommen. Er hat jedoch im Rahmen einer Entscheidung zur Beihilfe zum Betrug folgende allgemein für berufstypische "neutrale" Handlungen geltenden Grundsätze aufgestellt (vgl. BGHR StGB § 27 Abs. 1 - Hilfeleisten 20): 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 (vgl. BGHR StGB § 27 Abs. 1 - Hilfeleisten 3, 20). In diesem Fall verliert sein Tun stets den "Alltagscharakter"; es ist als "Solidarisierung" mit dem Täter zu deuten (Roxin in LK 11. Aufl. § 27 Rdn. 19) und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen (vgl. Löwe-Krahl wistra 1995, 201, 203). 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 (BGHR StGB § 266 Abs. 1 - Beihilfe 3; BGHR StGB § 27 Abs. 1 - Hilfeleisten 20; Roxin in LK aaO). Diese Grundsätze sind auch auf den Straftatbestand der Steuerhinterziehung und auf das berufliche Verhalten von Bankangestellten anzuwenden. 14

Eine generelle Straflosigkeit von "neutralen", "berufstypischen" oder "professionell adäquaten" Handlungen kommt dagegen nicht in Betracht. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen sind in jedem Fall neutral. Fast jede Handlung kann in einen strafbaren Kontext gestellt werden (vgl. Roxin, Festschrift für Koichi Miyazawa 1995 S. 501, 515). Die genannten Begriffe sind daher für sich allein nicht geeignet, strafbare Beihilfe von erlaubtem Handeln eindeutig abzugrenzen. 15

3. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs stellt das Verhalten des Angeklagten strafbare Beihilfe zur Steuerhinterziehung dar. 16

a) Seine Tätigkeit ging über eine "neutrale" Tätigkeit eines Bankangestellten bei der Übertragung von Vermögenswerten deutlich hinaus (vgl. zu der Tätigkeit eines Notars BGHR StGB § 266 Abs. 1 - Beihilfe 3 und der eines Rechtsanwalts BGHR StGB § 27 Abs. 1 - Hilfeleisten 20). Der Angeklagte hat die Taten der Haupttäter durch seine aktive Mitwirkung objektiv gefördert, indem er durch die Anonymisierung des Geldtransfers das Entdeckungsrisiko für die Nichtangabe der Erträge in deren Steuererklärungen stark verringert hat. Sein Handeln kann nicht losgelöst von dem der Bankkunden gesehen werden. Der Grund des anonymen Kapitaltransfers ist vielmehr bei der Würdigung des Tatbeitrags des Angeklagten mitzubewerten. 17

Dabei kommt es darauf an, ob der Angeklagte bei Anonymisierung der Kapitaltransfers wußte, daß die Bankkunden in 18

der Absicht handelten, die aus den zu übertragenden Anlagegeldern noch zu erzielenden Erträge gegenüber dem Finanzamt nicht anzugeben, oder ob er dies zumindest für überaus wahrscheinlich hielt; unter beiden Voraussetzungen ließ er sich "die Förderung dieser Taten angelegen sein" (BGHR aaO). Soweit die Kunden dem Angeklagten nicht bereits ausdrücklich ihre Absicht mitgeteilt hatten, künftig Zinserträge aus der Auslandsanlage nicht angeben zu wollen, rechnete der in steuerlichen Fragen kundige Angeklagte jedenfalls damit, daß dies die Absicht der Kunden war und er deshalb bei dem "spurenlosen" Transfer helfen sollte. Für den Angeklagten, der sich zwar grundsätzlich auch andere - für ihn allerdings fernliegende - Gründe für einen verschleierte Transfer vorstellen konnte, war eine beabsichtigte Steuerhinterziehung das nächstliegende Motiv. Auch wenn er in einigen Fällen die wahren Ziele der Kunden nicht mit Sicherheit kannte - und obgleich er keine persönlichen Vorteile aus der Hilfeleistung zog -, ließ er sich dennoch die Förderung tatgeneigter Bankkunden bei deren geplanten Steuerhinterziehungen "angelegen sein"; er "solidarisierte" sich mit den Tätern. Dies wird erst recht vor dem Hintergrund des zeitlichen Zusammenhangs der Kapitaltransfers mit der Einführung eines Zinsabschlages auf Kapitalerträge in Deutschland deutlich, der die Möglichkeiten der Hinterziehung von Steuern auf inländische Kapitalerträge erheblich eingeschränkt hat. Der Angeklagte beschränkte sich nicht darauf, die Geldbeträge der Bankkunden ins Ausland, d. h. auf Sammelkonten ausländischer Banken zu transferieren. Er förderte vielmehr das Hinterziehungsziel der Bankkunden dadurch, daß er - unter Ausnutzung eines immer gleichbleibenden Verschleierungssystems - die Rückverfolgbarkeit des Kapitaltransfers zum Bankkunden deutlich erschwerte. Dies erreichte er dadurch, daß er einen an sich einheitlichen Übertragungsvorgang - der mit einer einzigen Überweisung zu bewerkstelligen gewesen wäre - ohne jeden sonstigen Anlaß allein deshalb in zwei getrennte Bargeschäfte aufspaltete, um den eigentlichen Übertragungsvorgang anonym vornehmen zu können.

Darüber hinaus richtete er, als besondere Dienstleistung für seine Kunden nicht nur Konten bei Auslandsbanken ein, sondern trug zur Wahrung der Anonymität der Kunden auf den Einzahlungsbelegen auch noch statt der vorgesehenen Angabe des Kundennamens lediglich eine Kunden- oder Referenznummer der Auslandsbank ein, die er zuvor erst bei der Auslandsbank ertragen mußte. Er paßte damit sein berufliches Verhalten unter Verwendung eines vorhandenen Verschleierungssystems dem von ihm angenommenen deliktischen Ziel der Kunden an. 19

b) Ohne Bedeutung für die Verantwortlichkeit des Angeklagten ist in soweit, ob die Haupttäter bereits zuvor fest zu einem anonymisierten Transfer ins Ausland entschlossen waren und sich für die verschleierte Kapitalübertragung bei mangelnder Bereitschaft des Angeklagten einen anderen Bankmitarbeiter oder eine andere Bank gesucht oder das Geld gar selbst ins Ausland verbracht hätten. Dies würde nichts an der konkreten objektiven Förderung der Haupttat durch den Angeklagten ändern. Ohnehin stellt das Verhalten des Angeklagten nicht - wie die Revision geltend gemacht hat - lediglich einen Fall der psychischen Beihilfe dar, der bei fest entschlossenen Haupttätern besonders sorgfältiger Prüfung bedürfe. Keine Bedeutung für die Strafbarkeit des Angeklagten hat es auch, daß der Angeklagte auf ein vorgegebenes Verschleierungssystem zurückgreifen konnte, da es ihm jederzeit freistand, ob er dem Ansinnen von Bankkunden auf Unterstützung bei einem anonymisierten Kapitaltransfer nachkommen wollte. Diese Tatsache hat allenfalls Bedeutung für die Frage der Strafzumessung sowie einer möglichen strafrechtlichen Verantwortlichkeit der Initiatoren des Verschleierungssystems (vgl. BGHSt 40, 218, 237). 20

c) Die Tatsache, daß die Beihilfehandlungen des Angeklagten erhebliche Zeit vor den jeweiligen Haupttaten - dem Verschweigen der ins Ausland transferierten Geldbeträge und der daraus erzielten Zinserträge gegenüber dem Finanzamt - lagen, beseitigt die tatsächliche Förderung der Haupttaten durch das Verhalten des Angeklagten nicht. Es ist ausreichend, daß ein Gehilfe die Haupttat im Vorbereitungsstadium fördert (vgl. BGH NJW 1985, 1035, 1036; BGH, Urteil vom 21. Oktober 1999 - 4 StR 376/99 -; Lackner/Kühl, StGB 23. Aufl. § 27 Rdn. 3; Schönke/Schröder, StGB 25. Aufl. § 27 Rdn. 13), solange die Teilnahmehandlung mit dem Willen und dem Bewußtsein geleistet wird, die Haupttat zu fördern (vgl. BGHR StGB § 27 Abs. 1 - Vorsatz 9). 21

d) Der Strafbarkeit einer Beihilfehandlung steht auch nicht entgegen, daß zum Zeitpunkt ihrer Begehung ein fälliger Steueranspruch noch gar nicht bestand, sondern erst durch die Auslandsanlage geschaffen wurde. Es ist ausreichend, daß der Steueranspruch bei der Verwirklichung der Haupttat besteht. 22

4. Es begegnet keinen rechtlichen Bedenken, daß der Tatrichter bei Bestimmung des Schuldumfangs der von dem Angeklagten geleisteten Beihilfehandlungen jeweils Hinterziehungen der Bankkunden bis zum Jahr 1995 in den Schuldumfang einbezogen hat. Die zeitliche Reichweite einer strafbaren Beihilfehandlung bestimmt sich nach dem Vorstellungsbild des Gehilfen im Einzelfall. Nimmt der Bankangestellte an, der Bankkunde werde - wie zumeist schon in der Vergangenheit - über mehrere Jahre hinweg die Erträge aus den transferierten Geldbeträgen nicht versteuern, dann erstreckt sich die - von ihm einheitlich erbrachte - Hilfeleistung auch auf die insoweit begangenen weiteren Steuerhinterziehungen (vgl. Löwe-Krahl, Steuerhinterziehung bei Bankgeschäften, 2. Aufl. 2000, S. 68 f.). 23

## II. Revision der Staatsanwaltschaft

Mit ihrem Rechtsmittel erstrebt die Staatsanwaltschaft die Feststellung eines größeren Schuldumfangs; daneben greift sie den Rechtsfolgenausspruch an. 24

1. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin begegnet das Urteil keinen Bedenken, soweit das Landgericht bei der Feststellung des Schuldumfangs lediglich diejenigen Zinserträge berücksichtigt hat, die aus Geldbeträgen erzielt wurden, bei deren anonymem Transfer ins Ausland der Angeklagte mitgewirkt hat. 25

Hinsichtlich der Zinserträge, die von den betreffenden Bankkunden aus anderen Auslandsanlagen als den vom Angeklagten eingerichteten Konten erzielt wurden und die ebenfalls nicht versteuert wurden, ist bereits zweifelhaft, ob das Verhalten des Angeklagten die jeweiligen Steuerhinterziehungen überhaupt objektiv - und sei es nur psychisch - gefördert hat. Jedenfalls sind die Erwägungen, mit denen das Landgericht insoweit einen Beihilfevorsatz des Angeklagten ausgeschlossen hat, aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Die Urteilsfeststellungen geben keinen Anhalt dafür, der Angeklagte könnte gewußt haben, daß die von ihm unterstützten Bankkunden ohne seine Mitwirkung weitere Geldbeträge im Ausland angelegt hatten, deren Erträge sie in Steuererklärungen nicht angeben wollten. 26

2. Rechtsfehlerfrei ist auch die Annahme jeweils einer einheitlichen Beihilfe des Angeklagten, soweit die Zeugen St und FI mit Unterstützung des Angeklagten mehrere nicht in einem engen zeitlichen Zusammenhang stehende und zum Teil auf mehrere Monate verteilte anonymisierte Übertragungsvorgänge vorgenommen haben, weit sich die Beihilfehandlungen jeweils auf dieselben Haupttaten bezogen haben. Mehrere Beihilfehandlungen zu einer Tat rechtfertigen nämlich grundsätzlich lediglich die Annahme einer Beihilfe, da sich das Unrecht des Gehilfen nur aus dem Unrecht der Rechtsgutsverletzung der Haupttat - hier der Steuerhinterziehung nach § 370 AO im Hinblick auf die einheitlich abzugebende Einkommensteuererklärung - ableiten läßt (vgl. BGH NSTZ 1999, 513, 514 m.w.N.). 27

3. Der Schuldspruch hält auch im übrigen rechtlicher Nachprüfung stand. 28

Zwar hat das Landgericht keine Feststellungen zu einer jeweils möglichen, gegebenenfalls mit der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Tateinheit stehenden Begünstigung der Bankkunden durch den Angeklagten gemäß § 257 Abs. 1 StGB getroffen. Die Handlungen des Angeklagten waren nämlich jeweils zugleich objektiv geeignete Hilfeleistungen im Sinne einer Begünstigung nach § 257 StGB, § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO im Hinblick auf bereits begangene Steuerhinterziehungen von Bankkunden. 29

Nach den vom Tatrichter getroffenen Feststellungen hatten die von dem Angeklagten unterstützten Bankkunden bereits in der Vergangenheit ihre Kapitalerträge dem Finanzamt verschwiegen und wollten diese Praxis in der Zukunft fortsetzen. Der anonyme Geldtransfer konnte daher auch der Sicherung der Vermögensvorteile vergangener Steuerhinterziehungen vor Entdeckung dienen. Soweit die von dem Angeklagten unterstützten Bankkunden Geldbeträge transferierten, die nicht aus von ihnen versteuertem Einkommen, sondern zumindest zum Teil aus "Schwarzgeld" stammten, waren die von den Bankkunden zuvor begangenen Steuerhinterziehungen taugliche Vortaten einer Begünstigung durch den Angeklagten (vgl. BGHR AO § 369 Abs. 1 Nr. 4 - Begünstigung 1, = BGH wistra 1999, 103; Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO § 369 Rdn. 101). Zwar stellen Einnahmen aus "steuerunehrlichen Geschäften" für sich betrachtet keine Vorteile aus einer Steuerhinterziehung dar (BGH aaO). Die in den übertragenen Geldbeträgen enthaltenen Vorteile von bereits begangenen Steuerhinterziehungen liegen aber in der niedrigeren Steuerfestsetzung, als sie bei wahrheitsgemäßen Angaben erfolgt wäre, d. h. in der tatsächlichen "Ersparnis" von Abgaben (vgl. BGH aaO; Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. § 369 AO Rdn. 66; Philipowski in Kohlmann [Hrsg.], Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 1983, S. 131, 135). Die Unmittelbarkeit des Vorteils, der keine Steuererstattung voraussetzt, ist gewahrt, wenn zum Zeitpunkt der Begünstigungshandlung die erlangten Steuerersparnisse als geldwerte Vorteile im Vermögen des Vortäters noch vorhanden sind, ohne daß es auf die Sachidentität ankommt (BGH aaO; BGHSt 36, 277, 281 f. zum Betrug; BGHR StGB 257 Abs. 1 - Tatvorteil, unmittelbarer 3 zur Untreue; vgl. auch Kohlmann aaO § 369 Rdn. 68 f.). Entscheidend für die Beurteilung einer Hilfeleistung als Begünstigung ist hierbei, ob die Verwirklichung eines Steueranspruchs unmöglich gemacht wird oder noch weiter erschwert wird, als dies bereits durch die erfolgte Hinterziehung geschehen ist (BGHR AO § 369 Abs. 1 Nr. 4 - Begünstigung 1; vgl. auch BGH JR 1954, 349; Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO; Philipowski aaO S. 136). Dies war bei der vom Angeklagten unterstützten anonymisierten Kapitalübertragung ins Ausland der Fall, weil durch die Anonymisierung Herkunft und Verbleib des Gesamtbetrages weiter verschleiert wurden und im Ausland eine Überprüfung durch Steuerbehörden ohnehin ausgeschlossen ist. 30

Der Senat schließt jedoch aufgrund des vom Landgericht festgestellten Sachverhalts aus, daß eine Verurteilung tragende Feststellungen für einen Begünstigungsvorsatz des Angeklagten getroffen werden können. Insoweit reicht es nämlich nicht aus, daß sich der Tatvorsatz darauf erstreckt, daß der Haupttäter eine rechtswidrige Tat begangen hat. Vielmehr muß die Absicht des Hilfeleistenden hinzukommen, dem Vortäter die Vorteile der Tat zu sichern, ohne daß 31

dies allerdings der einzige Zweck des Tuns sein muß (vgl. nur. BGHSt 4, 107; Tröndle/Fischer, StGB 49. Aufl. § 257 Rdn. 9). Hier versuchte der über frühere Steuerhinterziehungen seiner Kunden im einzelnen nicht informierte Angeklagte jeweils zunächst, die Bankkunden dazu zu bewegen, ihre Kapitalanlagen im Inland zu belassen. Vor diesem Hintergrund liegt es eher fern, daß es dem Angeklagten bei dem jeweils dann doch vorgenommenen Transfer gerade darauf ankam, hinsichtlich bereits hinterzogener Steuern die Wiederherstellung eines gesetzmäßigen Zustandes zu verhindern.

4. Der Rechtsfolgenausspruch hält dagegen rechtlicher Nachprüfung teilweise nicht stand. Zwar ist die Strafzumessung grundsätzlich Aufgabe des Tatrichters; sie unterliegt nur einer begrenzten revisionsgerichtlichen Nachprüfung. Ein Eingriff des Revisionsgerichts ist aber dann möglich, wenn die Strafzumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind oder wenn sich die Strafe so weit nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein, daß sie nicht mehr innerhalb des Spielraums liegt, der dem Tatrichter bei der Strafzumessung eingeräumt ist (BGHSt 29, 319, 320). Zurecht wendet sich die Staatsanwaltschaft angesichts der getroffenen Feststellungen gegen eine Verwarnung mit Strafvorbehalt. Darüber hinaus ist der Rechtsfolgenausspruch indes rechtsfehlerfrei. 32

a) Bei der gegebenen Sachlage ist die unterbliebene Verhängung von Freiheitsstrafen nicht zu beanstanden; dies läge insbesondere bei gravierenderen Fällen durchaus nahe (vgl. z. B. LG Bochum, Urteil vom 15. März 1999, teilweise abgedruckt in NJW 2000, 1430). Angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Falles erscheinen auch die vom Landgericht gefundenen sehr milden Einzelgeldstrafen sowie die Gesamtgeldstrafe gerade noch vertretbar. Der geständige und nicht vorbestrafte Angeklagte hat für seine, Hilfeleistungen keinerlei persönliche Vorteile erlangt; die hinterzogenen Steuern wurden zwischenzeitlich nachgezahlt. Schließlich diente das Strafverfahren gegen den Angeklagten von Anfang an auch der Herbeiführung einer Grundsatzentscheidung über eine allgemein bedeutsame Rechtsfrage durch den Bundesgerichtshof und war dabei - nicht zuletzt aufgrund der besonderen öffentlichen Beachtung und der langen Verfahrensdauer - für den Angeklagten mit erheblich stärkeren Belastungen verbunden, als es bei Taten vergleichbarer Schwere regelmäßig der Fall ist. 33

b) Hingegen liegen für eine Verwarnung mit Strafvorbehalt weder die Voraussetzungen des § 59 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB noch diejenigen des § 59 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StGB vor. 34

Entgegen der Auffassung des Landgerichts ist - auch unter Berücksichtigung der Gesamtsituation des Angeklagten - angesichts eines vom Angeklagten vorgenommenen Transfers von insgesamt mehr als 2,3 Millionen DM der Tatbeitrag des Angeklagten nicht als gering anzusehen. Zwar hat der Angeklagte auf ein bereits vorhandenes Verschleierungssystem zurückgreifen können. Nach den Urteilsfeststellungen entwickelte er aber Eigeninitiative, die von seinen Vorgesetzten gebilligt wurde. Die von dem Angeklagten vorgenommenen Verschleierungshandlungen waren keine Einzelfälle. Sie entsprachen einem System, das beim Geldtransfer über die W-LB an deren Tochterunternehmen in Luxemburg und der Schweiz in einer Vielzahl von Fällen anonymisierter Übertragung von Anlagegeldern für Bankkunden angewendet wurde. Wie auch dem Angeklagten aus intensiver Befassung mit dieser Frage bekannt war, diente das System, das anlässlich der Einführung der Zinsabschlagsteuer geschaffen wurde, der Umgehung der gesetzgeberischen Maßnahmen, die das Bundesverfassungsgericht zur Herstellung einer tatsächlichen Besteuerungsgleichheit und zur Beseitigung des Vollzugsdefizits gefordert hatte, welches zur Verfassungswidrigkeit der bisherigen Besteuerung von Kapitalerträgen geführt hatte. Bei dem Verhalten des Angeklagten, das nach den Urteilsfeststellungen nach gewisser Zeit sogar in Routine überging, handelte es sich daher nicht lediglich um ein "Kavaliersdelikt" sondern um ein Vorgehen, das darauf abzielte, systematisch Bankkunden die Umgehung steuerlicher Kontrollinstrumente zu erleichtern und damit das gesetzgeberische Ziel - die Herstellung der Vollzugsgleichheit bei der Kapitalertragsbesteuerung - zu vereiteln. Wird in derartigen Fällen nicht zu einer Strafe verurteilt, so könnte in der Bevölkerung der Eindruck entstehen, daß dem durch § 370 AO geschützten Rechtsgut der Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d. h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens (vgl. BGHSt 36, 100, 102; 40, 109; 41, 1, 5; Kohlmann aaO § 370 AO Rdn. 9.6 m.w.N.), nur geringe Bedeutung zukomme, was zu einer ernstlichen Beeinträchtigung der Rechtstreue der Bevölkerung im Bereich der Steuerehrlichkeit führen könnte. 35

5. Bei dieser Sachlage bedarf es einer Zurückverweisung der Sache an das Landgericht zur erneuten Strafzumessung nicht; der Senat erkennt vielmehr auf die bislang vorbehaltene Gesamtgeldstrafe durch (§ 354 Abs. 1 StPO). 36