



# **BUNDESGERICHTSHOF**

**IM NAMEN DES VOLKES**

## **URTEIL**

1 StR 56/17

vom

19. Dezember 2017

in der Strafsache

gegen

wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom  
19. Dezember 2017, an der teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof  
Dr. Raum,

die Richter am Bundesgerichtshof  
Bellay,  
Prof. Dr. Radtke  
und die Richterinnen am Bundesgerichtshof  
Dr. Fischer,  
Dr. Hohoff,

Staatsanwältin  
als Vertreterin der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt - in der Verhandlung -,  
Rechtsanwalt - in der Verhandlung -  
als Verteidiger,

Zollobersinspektor - in der Verhandlung -,  
Zollobersinspektor - in der Verhandlung -,  
Zollamtmann - in der Verhandlung -  
als Vertreter des Zollfahndungsamts Stuttgart, Dienstsitz Freiburg,

Justizangestellte  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Koblenz vom 4. Oktober 2016 im Strafausspruch aufgehoben.
2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
3. Die weitergehende Revision wird verworfen.

Von Rechts wegen

Gründe:

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt.
- 2 Der Angeklagte rügt die Verletzung materiellen Rechts. Er beanstandet insbesondere, dass die Voraussetzungen des Beihilfevorsatzes bei sogenannten „berufstypischen“ Handlungen nicht gegeben seien und das Landgericht die Höhe des Steuerschadens im Urteil nicht nachvollziehbar dargestellt habe. Das Rechtsmittel des Angeklagten erzielt den aus dem Tenor ersichtlichen Erfolg. Im Übrigen ist es unbegründet.

I.

3 Nach den Feststellungen des Landgerichts handelte der Angeklagte mit gebrauchten Maschinen zur Zigarettenherstellung, verkaufte an seine Kunden überwiegend nicht lauffähige Maschinen und hatte langjährige Erfahrungen, Fachwissen und Kontakte auf diesem spezialisierten Markt mit einer sehr begrenzten Anzahl von Teilnehmern.

4 Der Angeklagte verkaufte an die polnische Firma L. zwei 60 Jahre alte, nicht lauffähige Maschinen zu einem Preis von 60.000 Euro und 65.000 Euro und erhielt bei dem Abschluss des Kaufvertrags von dem polnischen Firmeninhaber erhebliche, betragsmäßig nicht mehr aufklärbare „Schwarzgeldzahlungen“. Der Angeklagte hielt es zum Zeitpunkt des Verkaufs und der Lieferung der nicht lauffähigen Maschinen für „überwiegend wahrscheinlich“, dass diese nach Instandsetzung in der Firma L. zur illegalen Herstellung von Zigaretten verwendet werden würden, um in Polen Verbrauch- und Umsatzsteuern zu hinterziehen und nahm dies billigend in Kauf. Tatsächlich stellte die Firma L. spätestens ab Anfang des Jahres 2014 auf von den polnischen Behörden nicht genehmigten Herstellungslinien neben „legalen“ auch „illegale“ Zigaretten ohne Steuerbanderolen her und vertrieb diese. Die vom Angeklagten am 10. April 2013 gelieferten Maschinen waren in zwei der Herstellungslinien eingebaut. Eine davon wurde seit geraumer Zeit, jedenfalls vor dem 30. Januar 2015, zur illegalen Herstellung von Zigaretten verwendet, die andere befand sich zum Zeitpunkt der Durchsuchung im Testbetrieb.

5 Zwischen dem 30. Januar 2015 und dem 13. März 2015 stellten die polnischen Behörden acht Transporte der Firma L. sicher, die illegal produzier-

te Zigaretten ohne Steuerzeichen aus ihren Produktionshallen transportiert hatte. Bei diesen acht Transporten hinterzog der Inhaber der Firma L. polnische Verbrauchsteuer in Höhe von 1.126.259,78 Euro, 1.169.971,20 Euro, 1.158.758,98 Euro, 1.167.046,27 Euro, 1.247.969,28 Euro, 1.252.649,16 Euro, 1.293.939,40 Euro und 1.253.169,15 Euro sowie polnische Umsatzsteuer in Höhe von 305.588,27 Euro, 317.448,48 Euro, 314.406,27 Euro, 316.654,86 Euro, 338.611,92 Euro, 339.881,71 Euro, 355.846,80 Euro und 340.022,80 Euro.

6 Bei der Durchsuchung vom 13. März 2015 wurden über 16 Millionen Stück Zigaretten verschiedener Marken ohne Steuerzeichen, zwei Millionen Kilogramm Rohtabak und Bargeld in Höhe von umgerechnet 8.250.000 Euro sichergestellt. Auf die an diesem Tag sichergestellten Zigaretten entfiel hinterzogene Verbrauchsteuer in Höhe von 3.227.047,63 Euro und hinterzogene Umsatzsteuer von 874.419,82 Euro.

7 Der in Polen entstandene Mindeststeuerschaden betrug 16.399.692 Euro.

## II.

8 Die Nachprüfung des Urteils auf die Revision des Angeklagten hat nur im Strafausspruch einen Rechtsfehler zu seinem Nachteil ergeben. Der Schuldspruch wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung wird von den Feststellungen getragen. Die Feststellungen, insbesondere zum Gehilfenvorsatz des Angeklagten, beruhen auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung.

9                   1. Der Angeklagte räumte den Verkauf, den Erhalt von „Schwarzgeld“ beim Verkauf und die Lieferung der nicht lauffähigen Maschinen ein, stellte jedoch in Abrede, Kenntnis von der illegalen Zigarettenproduktion gehabt zu haben.

10                   Die Urteilsfeststellungen auf Grund einer fehlerfreien Beweiswürdigung tragen jedoch die Annahme des Landgerichts, der Angeklagte habe vorsätzlich bei der Herstellung illegaler Zigaretten durch Verkauf und Lieferung der Maschinen Hilfe geleistet.

11                   Die Strafkammer hat sich aufgrund einer Gesamtschau verschiedener Indizien davon überzeugt, dass der Angeklagte zum Zeitpunkt des Verkaufs und der Lieferung der beiden Maschinen wusste oder es zumindest für „überwiegend wahrscheinlich“ hielt, dass die Maschinen zur illegalen Herstellung von Zigaretten verwendet werden würden, um in Polen Verbrauch- und Umsatzsteuer zu hinterziehen, dies aber bei Vertragsschluss billigend in Kauf nahm, um Gewinn aus dem Verkauf der Maschinen erzielen zu können. Die Strafkammer war überzeugt davon, dass der Angeklagte wusste, dass osteuropäische Unternehmen illegal Zigaretten produzierten und nicht lauffähige Maschinen wie die beiden 60 Jahre alten „Museumsstücke“ nur von Firmen gekauft werden, die keine namhaften Zigaretten herstellen und die Maschinen vorwiegend zur illegalen Zigarettenproduktion verwenden. Sie hat sich insbesondere darauf gestützt, dass der Markt, auf dem gebrauchte Produktionsmaschinen für Zigaretten verkauft werden, sehr überschaubar ist, dem Angeklagten sehr gut bekannt war und er Kenntnis von den hohen Verbrauchsteuersätzen und dem daraus resultierenden hohen Anreiz hatte, Steuern zu hinterziehen.

- 12 Die Strafkammer hat anhand der aufgezeichneten Telekommunikation herausgearbeitet, dass der Angeklagte in mehreren der Lieferung nachfolgenden Telefonaten von der illegalen Produktion von Zigaretten erzählt und zum Ausdruck gebracht hatte, dass er ernsthaft damit rechnete, dass seine Kunden mit den von ihm gelieferten Maschinen illegal Zigaretten produzierten, er deshalb „immer mit einem Bein im Gefängnis“ stehe und die Firma L. neben der legalen Produktion auch noch eine illegale Zigarettenproduktion habe. Außerdem sprachen nach Überzeugung der Strafkammer auch das an den Angeklagten bezahlte „Schwarzgeld“ dafür, dass dieser bereits zum Zeitpunkt des Verkaufs von der illegalen Produktion wusste oder dies für „sehr wahrscheinlich“ hielt, weil Schwarzgeld in diesem hoch besteuerten Bereich insbesondere aus den durch die illegale Produktion und den steuerfreien Verkauf der Zigaretten erzielten Gewinnen generiert wird.
- 13 2. Das Landgericht hat bei der Prüfung des Beihilfevorsatzes auch die Anforderungen beachtet, die der Bundesgerichtshof an eine Strafbarkeit bei berufstypischen „neutralen“ Handlungen stellt. Danach gilt das Folgende:
- 14 a) Strafbare Beihilfe ist die vorsätzliche Hilfeleistung zu einer vorsätzlich begangenen Straftat eines anderen (§ 27 Abs. 1 StGB). Hilfeleistung in diesem Sinn stellt jede Handlung dar, die die Herbeiführung des Taterfolgs des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss (st. Rspr.; vgl. 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 die Unterstützung bei einer vorbereitenden Handlung (BGH, Urteil vom 8. März 2001 - 4 StR 453/00, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 22 mwN). Das kann auch durch äußerlich neutrale Handlungen gesche-

hen (BGH, Urteil vom 23. Januar 1985 - 3 StR 515/84, HFR 1985, 429) wie hier durch Verkauf und Lieferung der Maschinen.

- 15            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 der Hilfeleistende dies weiß (BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 109 mwN).
- 16            b) Auch berufstypische Handlungen - wie Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern und 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 (BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 113). 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).
- 17            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.

18            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, Beschluss vom 21. Dezember 2016 - 1 StR 112/16, NStZ 2017, 337, 338 m. Anm. Kudlich; 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.; Beschluss vom 20. September 1999 - 5 StR 729/98, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 20).

19            c) Im vorliegenden Fall hielt es der Angeklagte zum Zeitpunkt des Verkaufs und der Lieferung der Maschinen zumindest für überwiegend wahrscheinlich, dass mit den (noch) nicht lauffähigen alten Maschinen illegal Zigaretten produziert und Umsatz- und Verbrauchsteuer nicht abgeführt werden würde. Das vom Angeklagten erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des Käufers, der bei Vertragsschluss auch Schwarzgeld bezahlt hatte, war nach der rechtsfehlerfreien Wertung des Landgerichts derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters, der zwingend auf die Lieferung der Maschinen und Ersatzteile für seine Tathandlung angewiesen war, angelegen sein ließ. Damit stellen Verkauf und Lieferung der Maschinen eine strafbare Beihilfe des Angeklagten dar. Angesichts dessen, dass der Angeklagte die Maschinen für eine zeitlich unbegrenzte Verwendung in einer

fabrikmäßigen Produktion auch illegaler Zigaretten lieferte, erfasste sein Vorsatz auch Steuerschäden in der festgestellten Dimension.

20 d) Die Tatsache, dass die Beihilfehandlungen des Angeklagten erhebliche Zeit vor den Haupttaten lagen, steht ihrer tatsächlichen Förderung nicht entgegen. Es ist ausreichend, dass ein Gehilfe die Haupttat im Vorbereitungsstadium fördert (vgl. BGH, Urteile vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 115; vom 21. Oktober 1999 - 4 StR 376/99, NStZ 2000, 86, 87 [dort nicht abgedruckt] und vom 24. April 1952 - 3 StR 48/52, BGHSt 2, 344, 345 f.; Beschluss vom 26. Oktober 1984 - 3 StR 438/84, NJW 1985, 1035, 1036), solange die Teilnahmehandlung mit dem Willen und dem Bewusstsein geleistet wird, die Haupttat zu fördern (vgl. BGH, Urteil vom 1. August 2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 115). Dies hat das Landgericht beweiswürdigend belegt.

21 3. Der Strafausspruch hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die Strafkammer hat bereits den Schuldumfang nicht rechtsfehlerfrei bestimmt; denn die Darlegung der Berechnungsgrundlagen für die hinterzogenen Steuern entspricht nicht den Grundsätzen, die die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bei solchen Taten verlangt. Da auf der Grundlage der Feststellungen auszuschließen ist, dass überhaupt kein Steuerschaden entstanden ist, lässt dieser Rechtsfehler den Schuldspruch unberührt.

22 Die Strafkammer hat die Berechnung des in Polen entstandenen Steuerschadens bei der jeweiligen Haupttat im Urteil nicht dargestellt, sondern nur die auf die jeweilige Tat entfallende Stückzahl der Zigaretten, die jeweils angefallene polnische Verbrauch- und Umsatzsteuer, den Umrechnungskurs Zloty

PLN/Euro genannt und auf Art. 10, 12, 99 und 99a des polnischen Verbrauchsteuergesetzes verwiesen. Den gewichteten durchschnittlichen (polnischen) Kleinverkaufspreis, der für die Berechnung des Steuerschadens notwendig ist, teilt das Urteil nicht mit. Gleiches gilt für den zur Tatzeit geltenden allgemeinen Mehrwertsteuersatz in Polen (value added tax, VAT).

23            Ungeachtet dessen, ob der Steuerschaden aufgrund der mitgeteilten Daten in Verbindung mit den polnischen Rechtsquellen (Art. 10, 12, 99 und 99a des polnischen Verbrauchsteuergesetzes) errechenbar wäre, entspricht die Darstellung im Urteil jedenfalls nicht den vom Bundesgerichtshof gestellten Anforderungen. Die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen, die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt und die auf den Besteuerungsgrundlagen aufbauende Berechnungsdarstellung ist Rechtsanwendung, die dem Tatrichter obliegt. Bei der Darlegung der Höhe der hinterzogenen Steuern sind in den Urteilsgründen die Berechnungsgrundlagen und die Berechnungen im Einzelnen wiederzugeben. Es genügt in der Regel nicht, lediglich die Summe der verkürzten Steuern anzugeben. Besonderheiten, die ausnahmsweise eine andere Beurteilung rechtfertigen könnten, sind nicht gegeben. Für die Berechnung ausländischer Steuern gelten keine geringeren Anforderungen.

24            Das Urteil muss auch zweifelsfrei erkennen lassen, dass das Tatgericht eine eigenständige Steuerberechnung als ihm obliegende Rechtsanwendung durchgeführt hat (BGH, Beschluss vom 25. März 2010 - 1 StR 52/10, NStZ-RR 2010, 207 und Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NStZ 2009, 639, 640). Es ist dabei zwar nicht gehindert, sich Steuerberechnungen von Beamten der Finanzverwaltung oder Sachverständigen anzuschließen. Unzureichend ist

es allerdings, lediglich auf Gutachten von Sachverständigen oder auf Steuerbescheide zu verweisen, und Ermittlungsergebnisse oder Aussagen, die Finanzbeamte als Zeugen oder Sachverständige in der Hauptverhandlung zur Behandlung steuerlicher Fragen gemacht haben, lediglich wiederzugeben (BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NStZ 2009, 639, 640; Beschlüsse vom 13. Juli 2011 - 1 StR 154/11; vom 25. März 2010 - 1 StR 52/10, NStZ-RR 2010, 207; vom 13. Dezember 2005 - 5 StR 427/05, NStZ 2006, 634, 635; vom 30. Januar 2007 - 5 StR 517/06, NStZ 2007, 478 und vom 25. Oktober 2000 - 5 StR 399/00, NStZ 2001, 200). Die Darstellung im Urteil genügt daher nicht dem vom Bundesgerichtshof geforderten Maßstab.

25 Die der Strafzumessung zugrunde gelegten Feststellungen sind von dem Darstellungsmangel und dem Wertungsfehler nicht betroffen und können bestehen bleiben. Ergänzende Feststellungen sind möglich.

### III.

26 Für die neue tatgerichtliche Entscheidung weist der Senat noch auf Folgendes hin:

27 1. Es ist rechtsfehlerhaft, bei der Annahme eines besonders schweren Falls allein an das vom Haupttäter verwirklichte Regelbeispiel der Steuerverkürzung in großem Ausmaß anzuknüpfen; denn bei mehreren Tatbeteiligten ist für jeden von ihnen gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Annahme eines besonders schweren Falls erfüllt sind. Das Ergebnis richtet sich - wenn auch unter Berücksichtigung der Tat des oder der anderen Beteiligten - jeweils nach dem Tatbeitrag und der Person des Teilnehmers, dessen Strafe

zugemessen werden soll. Für die Bewertung der Tat des Gehilfen und des zugrunde zu legenden Strafrahmens ist somit entscheidend, ob sich die Beihilfe selbst - bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat - als besonders schwerer Fall darstellt (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 17. Februar 1982 - 3 StR 19/82, NStZ 1982, 206; vom 12. Oktober 1987 - 2 StR 499/87; vom 17. März 1989 - 2 StR 712/88, BGHR BtMG § 29 Abs. 3 Nr. 4, Gehilfe 2; vom 22. September 2008 - 1 StR 323/08, NJW 2009, 690; vom 13. September 2007 - 5 StR 65/07, wistra 2007, 461 und vom 31. Juli 2012 - 5 StR 188/12, NStZ-RR 2012, 342; Urteil vom 6. September 2016 - 1 StR 575/15, NStZ 2017, 356, 358).

28

2. Die Berechnung der polnischen Verbrauchsteuer richtet sich gemäß Art. 99 polnisches Verbrauchsteuergesetz nach dem Kleinverkaufspreis. Nach Art. 99 Abs. 9 Nr. 2 polnisches Verbrauchsteuergesetz ist für unrechtmäßig in den Verkehr gebrachte Zigaretten das Dreifache des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises anzusetzen. Die zur neuen Entscheidung berufene Strafkammer wird dies in ihrer Strafzumessung zu beachten haben. Denn der festgestellte steuerliche Schaden unterliegt einer Bewertung (vgl. Raum in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 4. Aufl., Kap. 4 Rn. 151 ff.), bei der im vorliegenden Fall Berücksichtigung finden muss,

dass der steuerstrafrechtliche Schaden das Dreifache des Steuersatzes als bei einem legalen Handeln ausmacht. Zudem wird im Blick auf den Schadensumfang auch zu bedenken sein, dass der Angeklagte nur für zwei Herstellungslinien Maschinen lieferte, der Steuerschaden aber letztlich auf der Produktion von vier Herstellungslinien beruht.

Raum

Bellay

Radtke

Fischer

Hohoff