



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

1 StR 182/14

vom

7. Oktober 2014

in der Strafsache

gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in der Sitzung vom
7. Oktober 2014, an der teilgenommen haben:

Richter am Bundesgerichtshof
Rothfuß
als Vorsitzender,

der Richter am Bundesgerichtshof
Prof. Dr. Jäger,
die Richterin am Bundesgerichtshof
Cirener
und die Richter am Bundesgerichtshof
Prof. Dr. Radtke,
Prof. Dr. Mosbacher,

Oberstaatsanwältin beim Bundesgerichtshof
als Vertreterin der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt ,
Rechtsanwalt
als Verteidiger,

Justizangestellte – in der Verhandlung –,
Justizangestellte – bei der Verkündung –
als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 9. Oktober 2013 – auch soweit es den Mitangeklagten T. betrifft – aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision der Angeklagten wird verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere als Wirtschaftsstrafkammer tätige Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Gründe:

- 1 Das Landgericht hat die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in dreizehn Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung es zur Bewährung ausgesetzt hat.
- 2 Die Angeklagte wendet sich mit einer Verfahrensrüge und der näher ausgeführten Sachrüge gegen ihre Verurteilung. Das Rechtsmittel hat mit der

Sachrüge überwiegend Erfolg. Mit der Rüge der Verletzung von Verfahrensrecht dringt die Angeklagte dagegen nicht durch.

I.

3 Nach den Feststellungen des Landgerichts hat die Angeklagte gemeinsam mit dem Mitangeklagten T. jeweils zugunsten der T. GmbH durch unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2009 und 2010 sowie durch unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar bis Juli 2011, September 2011, Dezember 2011 sowie Januar und Februar 2012 Vorsteuern in einer Gesamthöhe von 1.113.891,10 Euro zu Unrecht geltend gemacht. Die T. GmbH war als Exporteur wenigstens in ein europaweit tätiges sog. Umsatzsteuerkarussell eingebunden. Die Gesellschaft erwarb von verschiedenen Missing Tradern unterschiedliche Elektronikartikel. Diese waren zuvor aus dem europäischen Ausland nach Deutschland verbracht worden. Die als Missing Trader agierenden Unternehmen kamen ihren jeweiligen steuerlichen Verpflichtungen nicht nach, indem sie entweder keine oder unrichtige Umsatzsteuererklärungen abgaben und geschuldete Umsatzsteuer nicht abführten. Die T. GmbH veräußerte die erworbenen Waren ihrerseits wiederum in das europäische Ausland.

4 Die Angeklagte, die innerhalb der T. GmbH für die Abwicklung des Ein- und Verkaufs der Elektronikartikel zuständig war, bewirkte zusammen mit dem Mitangeklagten T., dem GmbH-Geschäftsführer, dass die Rechnungen der Missing Trader in die Buchhaltung der T. GmbH eingestellt und daraus in den jeweiligen Steuererklärungen Vorsteuern geltend gemacht wurden. In sämtlichen verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen überstieg die erklärte Vorsteuer die erklärte Umsatzsteuer erheblich.

5 Nach den weiteren Feststellungen des Landgerichts rechneten beide Angeklagte jedenfalls ab Ende des Jahres 2009 mit der Möglichkeit, dass die T. GmbH in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden war und nahmen dies billigend in Kauf; sie nahmen auch billigend in Kauf, dass die entsprechenden Rechnungen nicht hätten in die Buchhaltung und in die Umsatzsteuer-voranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen eingestellt werden dürfen.

II.

6 Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen weder bezüglich der Angeklagten noch bezüglich des nicht revidierenden Mitangeklagten T. die Schuldsprüche wegen vollendeter Steuerhinterziehung in jeweils dreizehn Fällen. Es mangelt an zusätzlichen Feststellungen, aus denen sich das Vorliegen jeweils vollendeter Taten ergibt. Dagegen hat die auch gegen die Feststellungen gerichtete Verfahrensrüge der Angeklagten keinen Erfolg.

7 1. Die Verfahrensrüge, mit der die Angeklagte eine Verletzung ihres Anspruchs auf ein faires Verfahren (Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK, hier in Verbindung mit § 257c StPO) geltend macht, dringt nicht durch. Sie ist nicht in einer § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO entsprechenden Weise ausgeführt.

8 a) Folgendes Verfahrensgeschehen liegt nach dem Vorbringen zugrunde:

9 In der Sitzung vom 1. August 2013, dem zweiten Hauptverhandlungstag, gab der Vorsitzende den Inhalt eines außerhalb der Hauptverhandlung zur Vorbereitung einer Verständigung geführten Gesprächs bekannt. Am darauffol-

genden dritten Hauptverhandlungstag, dem 6. August 2013, gab der Vorsitzende sodann den Verständigungsvorschlag der Strafkammer bekannt. Bei vollumfänglichem Geständnis gemäß Anklage wurde eine Gesamtfreiheitsstrafe mit einer Untergrenze von einem Jahr neun Monaten und einer Obergrenze von zwei Jahren, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt werden könnte, in Aussicht gestellt. Ausweislich der von der Revision vorgetragene Sitzungsniederschrift belehrte der Vorsitzende anschließend die Angeklagten gemäß § 257c Abs. 4, Abs. 5 StPO. Nach der Belehrung erklärte einer der Verteidiger der Angeklagten die Zustimmung zu dem Verständigungsvorschlag der Strafkammer. Die Angeklagte selbst erklärte: „Die Erklärung meines Verteidigers ist richtig, ich mache sie mir zu eigen“. Der Sitzungsvertreter der Staatsanwaltschaft stimmte dem Verständigungsvorschlag ebenfalls zu.

10 Das Verfahren u.a. gegen die Angeklagte wurde abgetrennt. Am 9. Oktober 2013, dem 16. Hauptverhandlungstag, wurden die Schlussvorträge gehalten. Dabei forderte der Sitzungsvertreter der Staatsanwaltschaft als Bewährungsaufgabe eine Geldzahlung durch die Angeklagte. Ihr Verteidiger wies in seinem Schlussplädoyer darauf hin, dass angesichts der mittlerweile gegen die Angeklagte ergangenen Steuerbescheide eine Geldauflage unverhältnismäßig sei und allenfalls eine Arbeitsauflage ausgesprochen werden solle.

11 In seinem im Anschluss an das angefochtene Urteil verkündeten Bewährungsbeschluss legte das Landgericht der Angeklagten die Erbringung von 80 Stunden gemeinnütziger Arbeit auf.

12 b) Die Revision rügt eine Verletzung des Anspruchs der Angeklagten auf ein faires Verfahren. Das Fairnessgebot erfordere, bei einem aufgrund einer Absprache gemäß § 257c StPO zustande gekommenen Urteil mit einer Bewährungsstrafe bereits im Rahmen der der Verständigung vorausgehenden Ge-

sprache eventuell zu verhängende Bewährungsauflagen anzusprechen. Anderenfalls werde der Angeklagte von einer im Bewährungsbeschluss erfolgenden Auflage überrascht. Diesbezüglich trägt die Revision vor, im Rahmen der zur Herbeiführung der Verständigung geführten Gespräche sei nicht über solche Auflagen gesprochen worden. Die Angeklagte sei deshalb durch den im Rahmen des Schlussvortrags erfolgten Antrag des Sitzungsvertreters der Staatsanwaltschaft, eine Geldauflage zu verhängen, völlig überrascht worden.

13 c) Unter den maßgeblichen Umständen des konkreten Einzelfalles ist die erhobene Rüge nicht in einer § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO genügenden Weise ausgeführt.

14 aa) Um den gesetzlichen Anforderungen zu entsprechen, müssen die den behaupteten Verfahrensmangel begründenden Tatsachen so genau und vollständig mitgeteilt werden, dass das Revisionsgericht im Sinne einer vorweggenommenen Schlüssigkeitsprüfung ohne Rückgriff auf die Akten prüfen kann, ob der geltend gemachte Verfahrensfehler vorliegt, wenn die behaupteten Tatsachen bewiesen werden (vgl. Senat, Beschlüsse vom 8. Januar 2013 – 1 StR 602/12, NStZ 2013, 672; vom 11. März 2014 – 1 StR 711/13, NStZ 2014, 532 f. jeweils mwN). Der vom Gesetz geforderte Tatsachenvortrag muss zudem für eine zulässige Verfahrensrüge in sich widerspruchsfrei sein (vgl. BGH, Beschlüsse vom 19. Oktober 2005 – 1 StR 117/05, NStZ-RR 2006, 181, 182; vom 29. Juni 2010 – 1 StR 157/10, StV 2011, 399; vom 23. August 2011 – 1 StR 153/11 [insoweit in BGHSt 57, 1 f. nicht abgedruckt]; siehe auch Cirenner NStZ-RR 2012, 65 f.; Gericke in KK-StPO, 7. Aufl., § 344 Rn. 38 mwN).

15 Daran gemessen genügt die Verfahrensrüge nicht dem von § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO Geforderten.

- 16 bb) Nach der Rechtsprechung des 4. Strafsenats des Bundesgerichtshofs gebietet der Anspruch auf ein faires Verfahren (Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK), dass ein Angeklagter vor einer Verständigung gemäß § 257c StPO, deren Gegenstand die Verhängung einer zur Bewährung auszusetzenden Freiheitsstrafe ist, auf konkret in Betracht kommende Bewährungsauflagen hingewiesen werden muss (BGH, Beschlüsse vom 29. Januar 2014 – 4 StR 254/13, NJW 2014, 1831 f.; vom 11. September 2014 – 4 StR 148/14, NStZ 2014, 665 f.). Eine Verständigung im Strafverfahren sei nur dann mit dem Grundsatz des fairen Verfahrens zu vereinbaren, wenn durch eine vorherige Belehrung sichergestellt ist, dass der Angeklagte vollumfänglich über die Tragweite seiner Mitwirkung informiert ist (vgl. BGH, aaO unter Bezugnahme auf BVerfGE 133, 168, 237). Diese Grundsätze erforderten es, dass das Gericht vor einer Verständigung offenlegt, dass es die Verhängung einer zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe allein nicht für ausreichend hält, sondern zur Verwirklichung der Genugtuungsfunktion des Strafverfahrens Bewährungsauflagen in Betracht zieht. Denn nur wenn der Angeklagte über den gesamten Umfang der Rechtsfolgenerwartung bei der Verständigung informiert sei, könne er autonom eine Entscheidung über seine Mitwirkung treffen (BGH, aaO mwN).
- 17 Der 4. Strafsenat des Bundesgerichtshofs sieht in dem auch hier relevanten Zusammenhang den den Fairnessverstoß begründenden Verfahrensfehler in der fehlenden Offenlegung des gesamten Umfangs der Rechtsfolgenerwartung vor dem Zustandekommen der Verständigung (BGH, aaO). Er knüpft der Sache nach an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu der Bedeutung der Belehrungspflicht aus § 257c Abs. 5 StPO an. Mit der Pflicht zur Belehrung über die Möglichkeiten des Gerichts, sich gemäß § 257c Abs. 4 StPO von dem in Aussicht gestellten Ergebnis wieder zu lösen, habe der Gesetzgeber die Fairness des Verständigungsverfahrens sichern und zugleich die Autonomie des Angeklagten in weitem Umfang schützen wollen (vgl. BVerfGE

133, 168, 224 Rn. 99 und 237 Rn. 125; BVerfG, Beschluss vom 25. August 2014 – 2 BvR 2048/13, NJW 2014, 3506, 3507 Rn. 14). Durch die Belehrungspflicht solle ferner denjenigen Gefährdungen der Selbstbelastungsfreiheit Rechnung getragen werden, die mit der Aussicht auf eine das Tatgericht grundsätzlich bindende Zusage einer Strafobergrenze und der dadurch begründeten Anreiz- und Verlockungssituation einhergehen (BVerfGE, aaO; siehe auch BGH, Beschluss vom 11. April 2013 – 1 StR 563/12, StraFO 2013, 286; BGH, Urteil vom 7. August 2013 – 5 StR 253/13, NStZ 2013, 728 f.).

18 cc) Der Senat kann offen lassen, ob der Rechtsprechung des 4. Strafsenats insoweit zu folgen wäre, dass die vom Bundesverfassungsgericht für Fairnessverletzungen im Zusammenhang mit Verstößen gegen die Belehrungspflicht aus § 257c Abs. 5 StPO formulierten verfassungsrechtlichen Anforderungen an die revisionsgerichtliche Beruhensprüfung (vgl. BVerfGE 133, 168, 224 f. Rn. 99 und 238 Rn. 127; BVerfG, Beschluss vom 25. August 2014 – 2 BvR 2048/13, NJW 2014, 3506, 3507 Rn. 16) auch auf eine unterbliebene Unterrichtung über Bewährungsaufgaben bei im gerichtlichen Verständigungsvorschlag in Aussicht gestellter zur Bewährung auszusetzender Freiheitsstrafe (siehe BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 – 4 StR 254/13, NJW 2014, 1831, 1832) zu übertragen sind. Denn unabhängig davon hätte die Revision bei der hier vorliegenden Verfahrenslage sowohl zu dem Zeitpunkt als auch zu dem Inhalt des von der Angeklagten abgelegten Geständnisses vortragen müssen, um den gesetzlichen Anforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO zu genügen und dem Senat die Prüfung zu ermöglichen, ob die geltend gemachte Verletzung des Grundsatzes des fairen Verfahrens vorliegt.

19 (1) Der behauptete Verfahrensverstoß soll in einem mit dem Fairnessprinzip nicht zu vereinbarenden Eingriff in die Autonomie der Angeklagten liegen, sich im Hinblick auf den das Tatgericht grundsätzlich bindenden Verstän-

digungsvorschlag (vgl. § 257c Abs. 4 StPO) ihrer Selbstbelastungsfreiheit durch Ablegen eines Geständnisses zu begeben. Wesentlich ist damit die unzureichende Information über den gesamten Umfang der Rechtsfolgenerwartung; denn nur auf der Grundlage umfassender Information kann der Angeklagte autonom über die Mitwirkung an der Verständigung entscheiden (BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 – 4 StR 254/13, NJW 2014, 1831, 1832).

20 Ein solcher Verfahrensverstoß setzt ersichtlich voraus, dass das Geständnis zeitlich dem – im Hinblick auf die gesamte Rechtsfolgenerwartung – unvollständigen Verständigungsvorschlag des Gerichts (§ 257c Abs. 3 Satz 1 StPO) nachfolgt. Aus den in § 257c Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 StPO eröffneten Möglichkeiten für das Gericht, sich von einem Verständigungsvorschlag wieder zu lösen, lässt sich zudem auf einen inhaltlichen Bezug des Geständnisses zu dem gerichtlichen Verständigungsvorschlag schließen. Angesichts der gesetzlichen Konzeption des zu einer Verständigung nach § 257c Abs. 3 StPO führenden Verfahrens kann regelmäßig auch von einer solchen zeitlichen Abfolge von Verständigungsvorschlag und Geständnis sowie einem Inhalt des Geständnisses ausgegangen werden, der den vom Gericht formulierten Erwartungen (z.B. „vollumfängliches Geständnis nach Maßgabe des Anklagevorwurfs“) entspricht. Weicht das von einem Angeklagten im Rahmen einer Verständigung zugesagte Verhalten von dem vom Gericht Erwarteten ab bzw. bleibt dahinter zurück, entfällt die Bindungswirkung aus § 257c Abs. 4 StPO jedenfalls dann, wenn sich aufgrund des erwartungswidrigen Verhaltens des Angeklagten nach der Überzeugung des Gerichts der in Aussicht gestellte Strafraum nicht mehr als tat- und schuldangemessen erweist (BGH, Beschluss vom 21. Februar 2013 – 1 StR 633/12, NStZ 2013, 417, 419 Rn. 23; Moldenhauer/Wenske in KK-StPO, 7. Aufl., § 257c Rn. 27). Das im Rahmen einer Verständigung abgegebene Geständnis bezieht sich dementsprechend regelmäßig auch auf die im Verständigungsvorschlag zum Ausdruck kommende Erwartung über den Inhalt

des Geständnisses. Dass dieses vom Gericht auf seine Richtigkeit hin zu überprüfen ist (BVerfGE 133, 168, 209 f. Rn. 71), steht dem nicht entgegen, sondern belegt unter Berücksichtigung der Gründe für die Aufhebung der sonst eintretenden Bindung des Gerichts an den zugesagten Strafraum die inhaltliche Verknüpfung von Verständigungsvorschlag und Geständnis.

21 (2) Welche Anforderungen aus § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO vor diesem Hintergrund an den Tatsachenvortrag bei Rüge eines die Verfahrensfairness verletzenden, inhaltlich unzureichenden Verständigungsvorschlags generell zu stellen sind, bedarf keiner Entscheidung. Wird der gerügte Verfahrensfehler auf eine Beeinträchtigung der Autonomie der Angeklagten gestützt, im Rahmen eines auf eine Verständigung gemäß § 257c Abs. 3 StPO abzielenden Verfahrens an ihrer Selbstbelastungsfreiheit festzuhalten oder diese durch Mitwirkung am Verständigungsverfahren und Abgabe eines Geständnisses aufzugeben, ist aber zumindest ein Tatsachenvortrag erforderlich, aus dem sich im Hinblick auf den Verfahrensablauf die Möglichkeit einer Verletzung dieser Autonomie ergibt. Jedenfalls bei der hier gegebenen Verfahrenslage bedurfte es dazu sowohl Angaben über den Zeitpunkt des von der Angeklagten abgelegten Geständnisses als auch über dessen Inhalt. Dies resultiert aus Folgendem:

22 Aus dem tatrichterlichen Urteil, das der Senat wegen der ebenfalls zulässig erhobenen Sachrüge zur Kenntnis zu nehmen hat, ergibt sich im Rahmen der Ausführungen zur Strafzumessung, dass die Angeklagte ihr Geständnis „bereits zu Beginn der Hauptverhandlung abgegeben“ hatte (UA S. 52). Ob damit ein Geständnis bereits zeitlich vor dem Verständigungsvorschlag und dessen Annahme am dritten Hauptverhandlungstag erfolgte, lässt sich weder dem angefochtenen Urteil noch dem Vorbringen der Revision ausreichend eindeutig entnehmen. Diese trägt – bestätigt durch den Inhalt der Sitzungsniederschrift vom 6. August 2013, dem dritten Hauptverhandlungstag – lediglich vor,

nachdem der Vorsitzende den die Angeklagte betreffenden Verständigungsvorschlag bekannt gegeben und alle Angeklagten gemäß § 257c Abs. 4, Abs. 5 StPO belehrt hatte, habe Rechtsanwalt W. als Verteidiger der Angeklagten dem Verständigungsvorschlag zugestimmt. Ausweislich der von der Revision vorgetragene Sitzungsniederschrift erklärte anschließend die Angeklagte: „Die Erklärung meines Verteidigers ist richtig und ich mache sie mir zu eigen“. Dass diese Erklärung über die durch § 257c Abs. 3 Satz 4 StPO geforderte Zustimmung zum Verständigungsvorschlag hinaus ein Geständnis enthielte, ist hier nicht ohne Weiteres ersichtlich und wird auch von der Revision nicht ausdrücklich behauptet.

23 Es wird damit nicht hinreichend klargestellt, ob das vom Tatgericht zugrunde gelegte „vollumfängliche“ Geständnis der Angeklagten (vgl. UA S. 29), zeitlich nach dem Zustandekommen der Verständigung und mit inhaltlichem Bezug auf den gerichtlichen Verständigungsvorschlag abgelegt wurde.

24 Der Hinweis auf das Geständnis „zu Beginn der Hauptverhandlung“ erfordert jedenfalls Tatsachenvortrag zu der konkreten zeitlichen Abfolge von Verständigungsvorschlag und Geständnis. Die Abfolge von Verständigungsvorschlag vor Geständnis wird zwar schon wegen der vorstehend aufgezeigten inhaltlichen Verknüpfung der Bindungswirkung aus § 257c Abs. 4 StPO mit dem weiteren Verhalten des jeweiligen Angeklagten – typischerweise eines den Erwartungen des Gerichts entsprechenden Geständnisses – der praktische Regelfall sein. Zwingend ist dies jedoch nicht (vgl. BGH, Beschluss vom 11. September 2014 – 4 StR 148/14, NStZ 2014, 665 f.).

25 Entsprechender Vortrag war hier nicht deshalb verzichtbar, weil das Urteil selbst ausführt, „den Geständnissen seien jeweils Verständigungen gemäß § 257c StPO vorausgegangen“ (UA S. 30). Das Urteil ist seinerseits nicht völlig

eindeutig. Das gilt sowohl im Hinblick auf den Inhalt des Geständnisses als auch auf den Zeitpunkt, zu dem es abgelegt worden ist. In Bezug auf die zeitliche Abfolge von Verständigung und Geständnis bringt das Urteil, wie bereits angedeutet, einerseits zum Ausdruck, dem Geständnis sei eine Verständigung vorausgegangen, andererseits soll das Geständnis „zu Beginn der Hauptverhandlung“ (UA S. 52) abgelegt worden sein. Da ausweislich des durch die Sitzungsniederschrift bestätigten Revisionsvorbringens die Verständigung mit der Angeklagten erst am dritten Hauptverhandlungstag stattgefunden hat, kann der Senat die Abfolge von Verständigung und Geständnis nicht hinreichend verlässlich dem Urteil selbst entnehmen. Die Revision beschränkt sich auf den Vortrag, die Feststellungen beruhen auf einer geständigen Einlassung der Angeklagten, der eine Verständigung gemäß § 257c StPO vorausging und verweist auf die entsprechende Seite im tatrichterlichen Urteil. Da das Urteil seinerseits zum zeitlichen Ablauf des Verständigungsgeschehens nicht eindeutig ist, bedurfte es eines vollständigen und widerspruchsfreien Tatsachenvortrags der Revision dazu.

26 Dem Revisionsvorbringen lässt sich auch nicht zweifelsfrei entnehmen, dass die Angeklagte das vom Landgericht dem Urteil zugrunde gelegte Geständnis aufgrund des Verständigungsvorschlags abgelegt hat. Der Senat entnimmt der von der Revision vorgetragene Sitzungsniederschrift vom 6. August 2013, dass der gerichtliche Verständigungsvorschlag „für den Fall eines vollumfänglichen Geständnisses gemäß Anklage“ erfolgte. Ein solches „vollumfängliches“ Geständnis hat die Angeklagte aber ausweislich der Urteilsgründe gerade nicht abgegeben. Im Hinblick auf den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung bezüglich der Jahre 2009 und 2010 hat die Angeklagte sich eingelassen, erst „Anfang bis Mitte des Jahres 2010 die Möglichkeit der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell erkannt“ zu haben (UA S. 46). Dieser geständigen Einlassung ist das Landgericht nicht gefolgt, sondern hat aufgrund seiner Be-

weiswürdigung die Überzeugung gewonnen, dass die Angeklagte – wie der Mitangeklagte T. – bereits ab Ende des Jahres 2009 die Möglichkeit der Einbindung der T. GmbH in ein Umsatzsteuerkarussell erkannt und billigend in Kauf genommen hat. Auch unter Berücksichtigung dieses Umstandes hätte es eines Vortrags der Revision dazu bedurft, dass die Angeklagte nach dem konsentierten Verständigungsvorschlag ein Geständnis abgelegt hat, das im Hinblick auf diesen abgegeben worden ist. Daran fehlt es jedoch.

27 Ohne solchen Tatsachenvortrag aber kann der Senat nicht beurteilen, ob der Fairnessgrundsatz durch unzureichende Information der Angeklagten über die gesamte Rechtsfolgenerwartung vor ihrem Geständnis verletzt worden ist. Angesichts der Unzulässigkeit der Rüge bedarf es keiner Entscheidung, ob das angefochtene Urteil auf dem behaupteten Rechtsfehler beruhen kann, obwohl die verhängte Bewährungsauflage dem Schlussantrag des Verteidigers der Angeklagten entspricht.

28 2. Die Feststellungen des Landgerichts tragen nicht die Verurteilungen jeweils wegen vollendeter Steuerhinterziehung.

29 a) Bei sämtlichen Steueranmeldungen für die T. GmbH ist ein Überschuss der Vorsteuerbeträge über die Umsatzsteuerbeträge festgestellt (Tabellen UA S. 27 und 28). Es handelt sich mithin durchgängig um Fälle der Steuervergütung i.S.v. § 168 Satz 2 AO (vgl. BGH, Beschluss vom 23. Juli 2014 – 1 StR 196/14, wistra 2014, 486 mwN). In den Konstellationen des § 168 Satz 2 AO tritt der Vollendungserfolg aber erst mit der Zustimmung der Finanzbehörde ein. Ausdrückliche Feststellungen dazu hat das Landgericht nicht getroffen. Selbst aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe vermag der Senat keine entsprechenden Anhaltspunkte zu entnehmen.

- 30 Das Urteil bedarf deshalb der Aufhebung im Schuld- und Strafausspruch. Die getroffenen Feststellungen bleiben dagegen aufrechterhalten; sie sind von der zur Aufhebung führenden Gesetzesverletzung nicht betroffen (§ 353 Abs. 2 StPO). Diese bedürfen hinsichtlich sämtlicher verfahrensgegenständlicher Taten der Ergänzung im Hinblick auf die zur Vollendung der Steuerhinterziehungen jeweils erforderlichen Zustimmungen der Finanzbehörden bei dem festgestellten Vorliegen von Steuervergütungen gemäß § 168 Satz 2 AO.
- 31 b) Soweit die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO im Hinblick auf die Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 für die T. GmbH verurteilt worden ist, muss der neue Tatrichter zudem ergänzende Feststellungen zu dem Zeitpunkt der Kenntnis von der Möglichkeit der Einbeziehung des Unternehmens in ein Umsatzsteuerkarussell treffen. Das Landgericht hat zugrunde gelegt, die Angeklagte habe spätestens Ende 2009 die Möglichkeit der Einbindung in ein Karussell erkannt und diese billigend in Kauf genommen. Das belegt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – bezogen auf das Jahr 2009 – nicht.
- 32 Wie der Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift zutreffend aufgezeigt hat, macht derjenige, der in Umsatzsteuererklärungen die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht, unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn er sich mit dem der Rechnung zugrunde liegenden Erwerb an einem in eine „Mehrwertsteuerhinterziehung“ einbezogenen Umsatz beteiligte (siehe nur BGH, Beschluss vom 8. Februar 2011 – 1 StR 24/10, NJW 2011, 1616). Ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht aus solchen Rechnungen nicht. Das Recht zum Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) entfällt jedoch nur dann, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Leistungsbezuges von der Einbe-

ziehung in die „Mehrwertsteuerhinterziehung“ wusste oder hätte wissen müssen (BGH, Beschluss vom 1. Oktober 2013 – 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331, 333 Rn. 16 ff. mwN). Angesichts der Maßgeblichkeit des Zeitpunkts des Leistungsbezugs lässt eine zeitlich danach eintretende Kenntnis von der Einbindung in die „Mehrwertsteuerhinterziehung“ das Recht zum Vorsteuerabzug nicht entfallen. Da das Landgericht den jeweiligen Zeitpunkt des Leistungsbezuges hinsichtlich der das Jahr 2009 betreffenden Rechnungen (vgl. UA S. 24) nicht festgestellt hat, lässt sich die fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug für diese Rechnungen nicht auf die ab Jahresende 2009 bestehende Kenntnis der Angeklagten stützen. Insoweit bedarf es ergänzender Feststellungen, zu welchen Zeitpunkten der jeweilige Leistungsbezug erfolgte und ob die Angeklagte bereits dabei zumindest um die Einbindung der T. GmbH in die „Mehrwertsteuerhinterziehung“ hätte wissen müssen.

33 3. Sachlich-rechtlich ist dagegen nicht zu beanstanden, dass die Angeklagte als Mittäterin der Steuerhinterziehung verurteilt worden ist.

34 Täter einer Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nicht nur der Steuerpflichtige sein. Vielmehr kommt als Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun grundsätzlich jedermann in Betracht („wer“), sofern er den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht. Mittäter kann daher auch eine Person sein, der das Gesetz keine steuerlichen Pflichten zuweist, sofern nur die Voraussetzungen einer gemeinschaftlichen Begehungsweise i.S.v. § 25 Abs. 2 StGB gegeben sind (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 12. November 1986 – 3 StR 405/86, BGHR StGB § 25 Abs. 2 Mittäter 1; BGH, Urteil vom 28. Mai 1986 – 3 StR 103/86, NStZ 1986, 463; BGH, Beschluss vom 6. Oktober 1989 – 3 StR 80/89, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Mittäter 3; BGH, Urteil vom 22. Mai 2003 – 5 StR 520/02, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Täter 4; BGH, Be-

schluss vom 7. November 2006 – 5 StR 164/06, wistra 2007, 112; BGH, Urteil vom 9. April 2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 225 Rn. 42).

35 Mittäter ist, wer nicht nur fremdes Tun fördert, sondern einen eigenen Tatbeitrag derart in eine gemeinschaftliche Tat einfügt, dass sein Beitrag als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung seines eigenen Tatanteils erscheint. Ob ein Beteiligter ein so enges Verhältnis zur Tat hat, ist nach den gesamten Umständen, die von seiner Vorstellung umfasst sind, in wertender Betrachtung zu beurteilen. Wesentliche Anhaltspunkte können der Grad des eigenen Interesses am Taterfolg, der Umfang der Tatbeteiligung und die Tatherrschaft oder wenigstens der Wille zur Tatherrschaft sein (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 30. Juni 2005 – 5 StR 12/05, NStZ 2006, 44; vom 15. Januar 1991 – 5 StR 492/90, BGHSt 37, 289, 291; vom 9. April 2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 226 Rn. 43 jeweils mwN).

36 Die erkennbar auf der Grundlage einer Gesamtbetrachtung der maßgeblichen Umstände getroffene Wertung des Landgerichts, die Angeklagte sei in sämtlichen Fällen Mittäterin und nicht nur Gehilfin der durch Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Umsatzsteuerjahreserklärungen (2009 und 2010) zugunsten der T. GmbH begangenen Steuerhinterziehungen gewesen, ist rechtlich nicht zu beanstanden. Das Landgericht hat das nur geringe unmittelbare eigene Tatinteresse der Angeklagten bedacht. Es hat aber ersichtlich entscheidend auf die weitgehend selbständige Abwicklung des Ein- und Verkaufs der Elektronikartikel, aus dem jeweils die zu Unrecht in die Steueranmeldungen eingestellten Rechnungen hervorgingen, sowie auf die Prüfung der Rechnungen seitens der Angeklagten vor der Einstellung in die Buchführung der T. GmbH abgestellt. Da damit an den Umfang der Tatbeteiligung und Tatherrschaft angeknüpft wird, ist dies nicht zu beanstanden.

III.

37 Da der bei der Angeklagten zur Aufhebung des Urteils führende Rechtsfehler in gleicher Weise bei dem nicht revidierenden, als Mittäter verurteilten Mitangeklagten T. vorliegt, war die Aufhebung auch auf ihn zu erstrecken (§ 357 Satz 1 StPO).

Rothfuß

Jäger

Cirener

Radtke

Mosbacher