

Fall 1

Chinesische Geschäfte

Untreue durch Bildung schwarzer Kassen – Auslandsbestechung – Untreue des Vorstands einer Aktiengesellschaft durch Unterlassen – Unterlassungstäterschaft von Führungskräften – Gremienentscheidungen

Die in Eisenhüttenstadt ansässige Tietze Maschinenbau AG (T-AG) produziert 1
Werkzeugmaschinen. Vorstandsvorsitzender ist Wilhelm Tietze (T). Weitere Vorstandsmitglieder sind Friedhelm Busse (B), der den kaufmännischen Bereich betreut, und Bernhard Conrad (C), der für den technischen Bereich zuständig ist.

Am 4. September 2017 wurde Gunther Müller (M) als Vertriebsleiter für den chinesischen Markt eingestellt. In China ist es üblich, Geschäftsabschlüsse mit großzügigen Zahlungen zu „fördern“. Das wussten auch T, B und C. Weder im Vorstand noch in einem Gespräch mit M wurde dieser Umstand jedoch problematisiert. M ging deshalb davon aus, bei der Entscheidung über solche Zahlungen freie Hand zu haben. Um den Geldfluss zu verschleiern, bildete M eine „schwarze Kasse“: Er schloss am 21. September 2017 mit dem selbstständigen Unternehmensberater Marten Olsen (O) einen Vertrag über Beratertätigkeiten, die O allerdings nicht erbringen sollte. O, der wusste, dass der Vorstand gutgläubig war, erstellte absprachegemäß eine Rechnung über 250.000 € mit Umsatzsteuerausweis. M zeichnete die Rechnung ab und leitete sie an die Buchhaltung weiter, die den Betrag an O auszahlte. O führte die Umsatzsteuer ab und überwies die übrig gebliebene Summe abzüglich einer Provision in Höhe von 10.000 € auf ein Konto, für das nur M Vollmacht hatte. Der Vorstand der T-AG hatte anfänglich von dieser Transaktion keine Kenntnis. Im Zuge einer im November 2017 durchgeführten Revision erfuhr er aber von der schwarzen Kasse. T, B und C unternahmen jedoch nichts, weil sie durchschauten, wofür M dieses Geld einsetzen würde, und sie der Meinung waren, dass es kaum möglich sei, in China Geschäfte zu machen, ohne Zahlungen zu leisten. Die für September 2017 von T gutgläubig abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung für die T-AG, in der die Umsatzsteuer aus der Rechnung des O abgezogen worden war, berichtigten sie nicht.

Am 4. Dezember 2017 hob M von China aus 30.000 US-Dollar von dem Konto ab und übergab sie in bar an den Leiter des Außenwirtschaftsamtes der chinesischen Stadt Xiu, Han Zheng (Z). Z erteilte als Gegenleistung eine Einfuhrgenehmigung unter Verstoß gegen die geltenden chinesischen Einfuhrbestimmungen. Von dieser konkreten Zahlung wussten T, B und C nichts.

Bereits am 5. Juni 2017 hatte C erfahren, dass eine neu entwickelte Pressmaschinenbaureihe einen Defekt aufwies. Die Pressmaschinen waren an sich so konstruiert, dass sich der Pressvorgang eines Blechs erst starten lässt, wenn der Maschinenführer gleichzeitig zwei weit voneinander entfernt liegende Knöpfe drückt, damit sich beide Hände außerhalb der Maschine befinden, wenn diese herunterfährt. Bei den defekten

Fall 1

Maschinen konnte der Pressvorgang wegen eines zunächst unbemerkten Konstruktionsfehlers jedoch auch in Gang gesetzt werden, wenn nur der rechte Knopf gedrückt wurde.

C erörterte dieses Problem mit T und B und sprach sich dafür aus, die Käufer über den Defekt zu informieren und die betroffenen Maschinen zurückzurufen. T und B waren sich zwar bewusst, dass manche Arbeitnehmer zu einem leichtsinnigen Umgang mit den Maschinen neigen, und hielten es daher für möglich, dass es zu einem Unfall kommen könnte. Sie waren aber der Ansicht, es läge in der Verantwortung der Maschinenführer, während des Pressvorgangs nicht mit der Hand in die Maschine zu fassen. Obwohl C davon überzeugt war, dass die Information der Käufer und der Rückruf der Maschinen notwendig wären, schloss er sich bei der Abstimmung seinen Vorstandskollegen an, die sich trotz der Einwände des C gegen ein solches Vorgehen aussprachen, weil er es für zwecklos hielt, sich dem Willen seiner Kollegen zu widersetzen.

Eine der defekten Maschinen war an die Automobilzuliefererfirma Friedhelm Kahl GmbH geliefert worden. Mehmed Özdemir (Ö), der dort an der Pressmaschine arbeitete, bemerkte, dass es nicht notwendig war, beide Knöpfe zu drücken, und nutzte dies des Öfteren dazu, das Blech nachzuzustimmen, wenn der Pressvorgang schon gestartet war. Als der Sicherheitsbeauftragte Fritz Schuldt (S) dies sah, wies er Ö auf die Gefahren hin und kündigte an, die Geschäftsführung darüber in Kenntnis zu setzen. S verzichtete dann jedoch darauf, zum einen, weil Ö ihn mit der Begründung, ohne die Sicherung weniger „Ausschuss“ zu produzieren, darum bat, und zum anderen, weil die Geschäftsleitung in der Vergangenheit in vergleichbaren Fällen auf Meldungen des S nie reagiert hatte. S sah deshalb keinen Grund, sich erneut ohne Aussicht auf Erfolg einzumischen. Am 4. Januar 2018 geriet der Arm des Ö in die Pressmaschine. Die Verletzungen waren so schwerwiegend, dass der Arm unterhalb des Ellenbogens amputiert werden musste.

Die Staatsanwaltschaft nahm im März 2018 die Ermittlungen wegen schwerer Körperverletzung gegen den Vorstand der T-AG auf. C berief sich in seiner Vernehmung darauf, nicht für den Unfall verantwortlich zu sein, da er für den Rückruf eingetreten sei, es aber wegen des Widerstandes seiner Kollegen zwecklos gewesen wäre, für einen Rückruf zu stimmen. Im Zuge der Ermittlungen deckte die Staatsanwaltschaft auch die schwarze Kasse auf. Bis dahin waren – wegen der noch laufenden Fristen – weder Körperschaft- und Umsatzsteuerjahreserklärungen noch eine Bilanz für die T-AG erstellt worden. O hatte seine Einkommensteuererklärung ebenfalls noch nicht abgegeben.

Wie haben sich die Beteiligten strafbar gemacht? Die Strafbarkeit des Z ist nicht zu prüfen.

Lösung

1. Handlungsabschnitt: Die „schwarze Kasse“

I. Strafbarkeit des M

1. § 266 Abs. 1 StGB

M könnte sich durch die Manipulationen im Zusammenhang mit dem vermeintlichen Beratervertrag wegen Untreue strafbar gemacht haben. 2

a) § 266 StGB ist ein Sonderdelikt, dessen beide Alternativen nach h.M. eine Vermögensbetreuungspflicht erfordern¹, d.h. eine Fürsorgepflicht von einiger Bedeutung, wobei der Grad der Selbstständigkeit und der Verantwortlichkeit des Täters sowie die Dauer, die Art und der Umfang der Tätigkeit zu berücksichtigen sind². M war zwar erst seit kurzem Vertriebsleiter, in dieser Funktion hatte er aber in erheblichem Umfang selbstständige, von ihm zu verantwortende Entscheidungen über das Vermögen der T-AG zu treffen. Die Vermögensbetreuung war zudem eine wesentliche Vertragspflicht. M ist deshalb tauglicher Täter der Untreue. 3

b) M könnte durch den Abschluss des „Beratervertrages“ mit O und die Veranlassung der Zahlung an ihn die Missbrauchsalternative des § 266 StGB verwirklicht haben. Das wäre der Fall, wenn er durch die Vereinbarung mit O seine im Außenverhältnis bestehende – durch Rechtsgeschäft, nämlich Dienstvertrag, begründete – Rechtsmacht im Innenverhältnis zur T-AG überschritten hätte. 4

Die h.M.³ nimmt einen Missbrauch der Verpflichtungs- bzw. Verfügungsbefugnis jedoch nur an, wenn das vom Täter getätigte Rechtsgeschäft im Außenverhältnis wirksam ist. M hatte zwar grundsätzlich die Rechtsmacht, die T-AG zu verpflichten, sodass er einen regulären Beratervertrag mit Rechtswirkung für die Gesellschaft hätte abschließen können. Die mit O getroffene Vereinbarung war aber gemäß § 117 Abs. 1 BGB unwirksam, weil es sich um ein Scheingeschäft handelte. Die h.M. würde daher einen Missbrauch der Verpflichtungsbefugnis ablehnen. Die Gegenmeinung verzichtet jedoch auf das Erfordernis eines im Außenverhältnis wirksamen Rechtsgeschäfts und befürwortet statt dessen eine „strafrechtsautonome“ Bestimmung des Missbrauchs, wonach alle vorsätzlichen Schädigungen fremden Vermögens genügen, die der Täter im Zusammenhang mit seiner besonderen Machtstellung begeht⁴. 5

Es bedarf deshalb der Streitentscheidung. Die Gegenmeinung begründet ihre Sicht vornehmlich mit – vermeintlichen – Strafbarkeitslücken, weil nicht in allen Fällen 6

¹ BGHSt 24, 386, 387; BGH, NJW 1984, 2539, 2540; Krey/Hellmann/Heinrich, Rn. 793 f.

² Krey/Hellmann/Heinrich, Rn. 798; Perron, in: Sch/Sch, § 266 StGB Rn. 24.

³ BGHSt 5, 61, 62 f.; BGH wistra 1990, 305; Hadamitzky, in: M/G, § 32 Rn. 43; Seier, in: HWSt, 5. Teil 2. Kap. Rn. 114; Waßmer, in: G/J/W, § 266 StGB Rn. 81.

⁴ Arzt, in: Festschrift für Bruns (1977), S. 365, 368, 370, 375; ihm folgend Schönemann, in: LK¹², § 266 StGB Rn. 30 ff.

der Unwirksamkeit des Verpflichtungs- bzw. Verfügungsgeschäfts die Treubruchsalternative erfüllt sei. Die behaupteten Lücken bestehen allerdings zumeist nicht. Aber selbst wenn dies zuträfe, würden der Wortlaut des § 266 Abs. 1 StGB und der systematische Zusammenhang der beiden Tathandlungen der Untreue dieser Sicht entgegenstehen. Der Täter, der unwirksame Rechtsgeschäfte tätigt, missbraucht eben nicht die ihm eingeräumten – rechtlichen – Befugnisse, wie es § 266 Abs. 1, 1. Alt. StGB voraussetzt, sondern die aus der Einräumung der besonderen Rechtsmacht resultierende – faktische – Möglichkeit zur Einwirkung auf das fremde Vermögen; darin besteht allerdings gerade die Tathandlung der Treubruchsalternative. Deshalb sind Überschreitungen der Vertretungsmacht, die zu einem unwirksamen Rechtsgeschäft führen, nicht der Missbrauchsalternative zu subsumieren⁵.

- 7 c) In Betracht kommt eine Treupflichtverletzung des M. Die Tathandlung der Treubruchsalternative setzt ein im Pflichtenkreis des Täters liegendes Verhalten voraus, das nicht mehr von seinem rechtlichen Dürfen im Innenverhältnis gedeckt ist⁶. Die Pflichten des Vermögensbetreuungspflichtigen werden im Einzelnen durch gesetzliche Bestimmungen, Richtlinien oder konkrete Weisungen festgesetzt. Offen bleiben kann hier, ob die Vorbereitung einer Bestechung durch Bildung der „schwarzer Kasse“ – wie die Bestechung selbst – wegen der Verbotenheit und Strafbarkeit der Zahlung von „Schmiergeldern“ generell pflichtwidrig ist oder ob die Vorbereitung – und Vornahme – einer Bestechung im Rahmen des rechtlichen Dürfens bleibt, wenn der Vermögensinhaber dies gestattet⁷. Zweifelhaft ist schon, ob ein Einverständensein des Vorstandes wegen der (Straf-)Rechtswidrigkeit überhaupt relevant wäre, zumal T, B und C dadurch ihre Pflichten gegenüber der T-AG verletzt hätten. Im Zeitpunkt der Tathandlung hatten die Vorstandsmitglieder jedoch noch keine Kenntnis von den Machenschaften des M, sodass er ohne deren Einverständnis handelte. Aus der späteren Billigung des Verhaltens des M kann im Übrigen nicht auf ein mutmaßliches Einverständensein des Vorstands bei Vornahme der Tathandlung geschlossen werden. Gegen die Annahme einer Pflichtverletzung des M lässt sich zudem nicht überzeugend ins Feld führen, M habe auf lange Sicht zugunsten der T-AG gehandelt, weil er durch die Verwendung der Gelder Aufträge für die Gesellschaft beschaffte. Zum einen träfe diese These ohnehin nur zu, wenn die Manipulationen unentdeckt geblieben wären, denn wegen der möglichen strafrechtlichen Sanktionen gegen das Unternehmen und der „imageschädigenden“ Auswirkungen dürfte das Verhalten des M die T-AG per Saldo wirtschaftlich schädigen. Zum anderen bestimmt der Vermögensinhaber die Grenzen des rechtlichen Dürfens des Vermögensverwalters, eine Erlaubnis zur Bildung der „schwarzen Kasse“ lag aber nicht vor. Der Abschluss des „Beratervertrages“ und die Veranlassung der Zahlung an O waren somit pflichtwidrig.

⁵ Seier, in: HWSt, 5. Teil 2. Kap. Rn. 115.

⁶ Kindhäuser, in: NK, § 266 StGB Rn. 61.

⁷ So Kindhäuser, in: NK, § 266 StGB Rn. 81.

- d)** Durch die pflichtwidrige Handlung des M müsste der T-AG ein Nachteil entstanden sein. Der Vermögensnachteil bei § 266 StGB entspricht dem Vermögensschaden bei § 263 StGB, es gelten also die gleichen Grundsätze der Schadensberechnung⁸. Bei Austauschgeschäften ist folglich der Wert der Leistung mit dem der Gegenleistung zu saldieren⁹. O erlangte aus dem Vermögen der T-AG 250.000 € zzgl. Umsatzsteuer, war seinerseits aber nicht verpflichtet, Leistungen gegenüber der T-AG zu erbringen. Die Verpflichtung, einen Teil des Geldes auf das gesonderte Konto zu überweisen, stellt keine zu berücksichtigende Gegenleistung dar, weil diese Nebenabrede mit M keinen Anspruch der T-AG gegen O begründete. Aus dem Vermögen der Gesellschaft floss deshalb ein Geldbetrag ab, dem keine entsprechende Gegenleistung gegenüberstand. Die – geplante – spätere Verwendung der Mittel im Interesse der T-AG ist für die Schadensbestimmung irrelevant, da es sich um einen nachträglichen Ausgleich der bereits eingetreten Vermögensminderung handeln würde¹⁰. Die T-AG erlitt somit also einen Vermögensnachteil. **8**
- e)** Da M vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft handelte, ist er wegen Untreue nach § 266 Abs. 1, 2. Alt. StGB strafbar. **9**

2. §§ 334 Abs. 1, 335a Abs. 1 Nr. 2a, 1. Alt. StGB

M könnte sich wegen Bestechung eines Bediensteten eines ausländischen Staates nach §§ 334 Abs. 1, 335a Abs. 1 Nr. 2a, 1. Alt. StGB strafbar gemacht haben, indem er die Zahlung an Z leistete. **10**

a) M nahm die Zahlung an Z in China vor, sodass sowohl der Handlungs- als auch der Erfolgsort im Ausland lagen. Nach dem in § 7 Abs. 2 Nr. 1 StGB niedergelegten sog. aktiven Personalitätsprinzip gilt das deutsche Strafrecht zwar grundsätzlich für Taten, die ein Deutscher im Ausland begangen hat, das setzt aber voraus, dass die Tat auch im Ausland mit Strafe bedroht ist. Die Strafbarkeit des M scheint also davon abhängig zu sein, dass die Bestechung von Amtsträgern in China strafbar ist. **11**

Feststellungen dazu bedarf es jedoch nicht, weil § 335a Abs. 1 Nr. 2a, 1. Alt. StGB einen Bediensteten eines ausländischen Staates einem – deutschen – „sonstigen Amtsträger“ (§ 11 Abs. 1 Nr. 2 StGB, mit Ausnahme des Richters, für den § 335a Abs. 1 Nr. 1 StGB eine besondere Gleichstellungsregelung enthält) bei der Anwendung des § 334 StGB gleichstellt und § 5 Nr. 15 StGB die Anwendbarkeit der §§ 331 bis 337 StGB auf die Bestechung ausländischer Bediensteter unabhängig vom Recht des Tatorts anordnet. Z müsste allerdings „Bediensteter eines ausländischen Staates“ im Sinne des § 335a Abs. 1 Nr. 2a, 1. Alt. StGB sein. Unklar ist, ob für die Auslegung dieses Begriffes das deutsche Recht, das Recht des Staates, in dem der Betreffende tätig ist, oder das Völkerrecht maßgeblich ist. Der BGH hatte für die Bestimmung des Begriffs des Europäischen Amtsträgers in Art. 2 § 1 Nr. 2 lit a EUBestG (seit 2015 in § 11 Abs. 1 Nr. 2a StGB geregelt) unter Bezugnahme auf den Wortlaut **12**

⁸ BGHSt 43, 293, 297.

⁹ Kindhäuser, in: NK, § 266 StGB Rn. 102.

¹⁰ BGHSt 52, 323, 338; Fischer, § 263 Rn. 155; Wittig, § 20 Rn. 139; a.A. z.B. Satzger, NStZ 2009, 297, 302 ff.; Waßmer, in: G/J/W, § 266 StGB Rn. 200.

der Vorschrift („..., soweit seine Stellung einem Amtsträger im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr. 2 des Strafgesetzbuches entspricht“) die Auffassung vertreten, dass durch eine „zweistufige“ Prüfung festzustellen sei, ob der Funktionsträger eines Mitgliedstaats sowohl nach dem Recht des betroffenen akkreditierenden Mitgliedstaats als auch in Ansehung des deutschen Rechts Amtsträger sei¹¹. Ob diese Entscheidung auf die geltende Definition des Europäischen Amtsträgers in § 11 Abs. 1 Nr. 2a StGB, der die „Entsprechungsklausel“ des Art. 2 § 1 Nr. 2 lit a EUBestG nicht – mehr – enthält, übertragbar ist, erscheint schon zweifelhaft. Für die Auslegung des Begriffs „Bediensteter“ eines ausländischen Staates in § 335a Abs. 1 Nr. 2a StGB kann jedenfalls nicht maßgeblich sein, ob der Betroffene – auch – nach deutschem Recht Amtsträger wäre, da die Vorschrift den Amtsträgerbegriff nicht verwendet. Zutreffend ist deshalb, auf die Definition des Amtsträgerbegriffs in Art. 1 Abs. 4 lit. a des OECD-Übereinkommens über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr¹² und Art. 2 lit. b des Übereinkommens der Vereinten Nationen gegen Korruption¹³, die durch § 335a StGB in das deutsche Recht umgesetzt wurden, zurückzugreifen¹⁴ und eine „autonome“ Auslegung nach Maßgabe der völkerrechtlichen Regelungen vorzunehmen¹⁵. Amtsträger ist danach eine Person, die in einem anderen Staat durch Ernennung oder Wahl ein Amt u.a. im Bereich der Verwaltung innehat.

Es ist davon auszugehen, dass Z sein Amt als Leiter des Außenwirtschaftsamtes der chinesischen Stadt Xiu durch Ernennung erlangt hat. Er ist somit Bediensteter eines ausländischen Staates im Sinne des § 335a Abs. 1 Nr. 2a, 1. Alt. StGB und deshalb einem sonstigen Amtsträger im Sinne des § 334 Abs. 1 StGB gleichgestellt.

- 13 b)** M hat Z einen Vorteil gewährt, auf den Z keinen Anspruch hatte. Der Vorteil müsste für eine pflichtwidrige Diensthandlung gewährt worden sein. Die Entscheidung über die Erteilung von Einfuhrgenehmigungen gehörte zu den Dienstpflichten des Z. Die Verletzung der Dienstpflicht kann sich insbesondere auch aus einem Verstoß gegen gesetzliche Ge- oder Verbote ergeben¹⁶. Die Pflichtwidrigkeit der Diensthandlung eines ausländischen Amtsträgers richtet sich dabei nach dem Recht des Staates, für den der ausländische Amtsträger tätig wird. Die Erteilung der Einfuhrgenehmigung verstieß gegen die Vorschriften des chinesischen Rechts, sodass die Diensthandlung des Z pflichtwidrig war.
- 14 c)** Vorsatz, Rechtswidrigkeit und Schuld liegen vor, sodass M wegen Bestechung nach §§ 334 Abs. 1, 335a Abs. 1 Nr. 2a, 1. Alt. StGB strafbar ist.

¹¹ BGHSt 60, 266, Rn. 14 ff.

¹² BGBl. II 1998, 2329.

¹³ BGBl. II 2014, 762.

¹⁴ BT-Drs. 18/4350, 25; *Brodowski*, HRRS 2016, 14, 16.

¹⁵ Näher dazu *Meißner*, StV 2017, 128, 129 ff.

¹⁶ *Heger*, in: *Lackner/Kühl*, § 332 StGB Rn. 3.

II. Strafbarkeit des O**1. §§ 266 Abs. 1, 2. Alt., 25 Abs. 2 StGB**

Eine mittäterschaftlich begangene Untreue durch die Mitwirkung an den Manipulationen des M zum Nachteil der T-AG scheidet schon deshalb aus, weil O nicht vermögensbetreuungspflichtig ist und deshalb das Sonderdelikt des § 266 StGB nicht als Täter oder Mittäter begehen kann. **15**

2. §§ 266 Abs. 1, 2. Alt., 27 StGB

a) M wäre es nicht möglich gewesen, die Untreue zum Nachteil der T-AG vorzunehmen, wenn O den Beratervertrag nicht geschlossen und die Rechnung nicht gestellt hätte. Er hat M deshalb zu dessen Untreue vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft Hilfe geleistet und sich deshalb wegen Beihilfe zur Untreue strafbar gemacht. **16**

b) Die Strafe des O ist gemäß § 27 Abs. 2 StGB nach Maßgabe des § 49 Abs. 1 StGB zu mildern. Fraglich ist, ob darüber hinaus eine weitere Strafmilderung gemäß § 28 Abs. 1 StGB vorzunehmen ist. Nach h.M.¹⁷ beschreibt die Vermögensbetreuungspflicht eine besondere Pflichtenstellung des Täters und ist deshalb ein strafbarkeitsbegründendes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB, der ebenfalls eine Strafmilderung nach § 49 Abs. 1 StGB vorschreibt. Das scheint für eine zweifache Milderung zu sprechen. Die h.M.¹⁸ lehnt eine doppelte Strafmilderung jedoch zutreffend ab, wenn – wie hier – die Gehilfenstellung allein auf dem Fehlen der Vermögensbetreuungspflicht beruht, denn dann würde derselbe Umstand zweifach mildernd herangezogen. **17**

III. Strafbarkeit des T**1. § 266 Abs. 1, 2. Alt. StGB**

T könnte eine Untreue begangen haben, indem er nach Kenntniserlangung von dem scheinbaren Beratervertrag nichts unternommen hat, um das Geld für die T-AG zurückzuerlangen. **18**

a) Mangels rechtsgeschäftlicher Handlungen des T kommt nur der Treubruchstatbestand in Betracht. Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft trifft eine rechtsgeschäftlich begründete, gesetzlich ausgestaltete (§§ 76, 93 AktG) Pflicht zur Betreuung des Vermögens der juristischen Person¹⁹, sodass T tauglicher Täter des § 266 Abs. 1, 2. Alt. StGB ist. **19**

b) Die Untreue ist ein sog. Pflichtdelikt, das sowohl durch Tun als auch durch Unterlassen begangen werden kann, wenn der Treupflichtige im Interesse des betreuten **20**

¹⁷ BGHSt 26, 53; *Fischer*, § 266 StGB Rn. 185; *Hoyer*, in: SK⁸, § 266 StGB Rn. 122; *Hadamitzky*, in: M/G, § 32 Rn. 204; *a.A. Perron*, in: Sch/Sch, § 266 StGB Rn. 52.

¹⁸ BGHSt 26, 53 ff.; *Murmann*, in: SSW-StGB, § 27 Rn. 16; *Waßmer*, in: G/J/W, § 266 StGB Rn. 281; *a.A. Hadamitzky*, in: M/G, § 32 Rn. 204.

¹⁹ BGHSt 47, 187, 192; BGH, NJW 2002, 1585; *Waßmer*, in: G/J/W, § 266 StGB Rn. 49.

Fall 1

Vermögens hätte tätig werden müssen²⁰, sodass es einer Anwendung des § 13 Abs. 1 StGB nicht bedarf²¹. Der Betriebsleiter hat z.B. offene Forderungen einzuziehen²². In casu hätte T den der T-AG zustehenden Rückforderungsanspruch geltend machen müssen, weil ein Belassen von rechtsgrundlos gezahlten Leistungen beim Leistungsempfänger gegen die Grundsätze ordentlicher Geschäftsführung verstößt. T hat also pflichtwidrig gehandelt.

- 21 c)** Der Anwendung des § 25 Abs. 2 StGB bedarf es nicht. Zwar ließe sich argumentieren, dass bei einer Tatbegehung durch Unterlassen Mittäterschaft vorliege, wenn mehrere Handlungspflichtige vereinbarungsgemäß dieselbe Handlungspflicht verletzen. Ein arbeitsteiliges Zusammenwirken ist bei Unterlassungsdelikten jedoch nur dann gegeben, wenn die geforderte Handlung nur gemeinsam erbracht werden kann²³. Zuständig für das Vermögen der Aktiengesellschaft ist der Vorstand in seiner Gesamtheit und damit jedes einzelne Vorstandsmitglied²⁴. Da T die Rückforderungsansprüche hätte geltend machen können – und müssen, ist er (Allein-)Täter.
- 22 d)** Fraglich ist, ob der T-AG durch das Nichthandeln des T ein Nachteil entstanden ist. Das Vermögen wurde zwar bereits durch die Handlung des M geschädigt, sodass das Unterlassen des T diesen Nachteil nur verstärkte. Die unterlassene Rückforderung war aber ursächlich für die dauerhafte Entziehung des Vermögens und stellt somit einen Vermögensschaden dar.
- 23 e)** Vorsatz, Rechtswidrigkeit und Schuld liegen vor, sodass T ebenfalls eine Untreue begangen hat. Zum Teil wird bei einer durch Unterlassen begangenen Pflichtverletzung die Anwendung der fakultativen Strafmilderungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 StGB befürwortet²⁵. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Unwertgehalt einer durch positives Tun oder Unterlassen verwirklichten Vermögensbetreuungspflichtverletzung vom Tatbestand des § 266 StGB gleich behandelt wird und es bei der Untreue zudem in der Regel an einer konkreten Schuldifferenz zwischen Tun und Unterlassen fehlen wird²⁶.

2. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

- 24** T könnte sich zudem wegen Steuerhinterziehung durch die Geltendmachung der in der Rechnung des O ausgewiesenen Umsatzsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung der T-AG strafbar gemacht haben.

²⁰ Kindhäuser, in: NK, § 266 StGB Rn. 64; Fischer, § 266 StGB Rn. 33 ff.

²¹ Heger, in: Lackner/Kühl, § 266 StGB Rn. 2; a.A. BayObLG, JR 1989, 299 ff.; offen gelassen von BGHSt 36, 227.

²² Kindhäuser, in: NK, § 266 StGB Rn. 64.

²³ Eingehend dazu Roxin, AT/II, § 31 Rn. 171 ff.

²⁴ BGH, wistra 2011, 106.

²⁵ BGHSt 36, 227 ff.; Waßmer, in: G/J/W, § 266 StGB Rn. 282; Wittig, in: BeckOK-StGB, § 266 Rn. 15.

²⁶ Fischer, § 266 StGB Rn. 188; Heger, in: Lackner/Kühl, § 266 StGB Rn. 2.

a) Steuerpflichtig ist zwar die T-AG als Unternehmer im Sinne des § 1 UStG. T hat aber als gesetzlicher Vertreter gemäß § 34 Abs. 1 AO deren steuerliche Pflichten zu erfüllen, sodass er tauglicher Täter einer Umsatzsteuerhinterziehung ist. 25

T müsste unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gegenüber der Finanzbehörde gemacht haben. Die „Vorsteuer“ ist eine steuerlich erhebliche Tatsache, weil sie nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG von der Umsatzsteuerschuld des Unternehmers abgezogen werden darf. T scheint jedoch darüber keine unrichtigen Angaben gemacht zu haben, da dem Vorsteuerabzug der Umsatzsteuerausweis in der Rechnung des O zugrunde lag. Allerdings handelte es sich um eine sog. Scheinrechnung, die nicht zur Geltendmachung der darin ausgewiesenen Vorsteuer berechtigt²⁷. Das gilt selbst dann, wenn der Aussteller der Scheinrechnung die Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt hat. Der Vorsteuerabzug war mithin unberechtigt und die Angaben des T gegenüber der Finanzbehörde waren unrichtig. 26

Die unrichtigen Angaben müssten zu einer Steuerverkürzung geführt haben. Die Umsatzsteuervoranmeldung steht nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Die Umsatzsteuer wurde deshalb durch die Anmeldung festgesetzt. 27

Strittig ist, ob es sich „nur“ um eine Steuerverkürzung auf Zeit handelt und sich der tatbestandsmäßige Umfang des Verkürzungserfolgs aus den Hinterziehungszinsen errechnet, da der Unternehmer auch eine Jahresumsatzsteuererklärung abgeben muss²⁸, oder ob der Verkürzungserfolg – wie der seit 2008 für Steuerstrafsachen zuständige 1. Strafsenat des BGH meint – in Höhe des nominellen Betrages der zu niedrig angemeldeten Umsatzsteuer besteht²⁹. Dem Vorwurf, dass bei einer Wiederholung der unrichtigen Angaben in der Umsatzsteuerjahreserklärung dem Täter bei einer Wiederholung der Verkürzungserfolg „doppelt“ zur Last gelegt würde, weil beide Steuerhinterziehungen in Tatmehrheit stünden³⁰, hat der BGH durch die Änderung seiner Rechtsprechung zum Konkurrenzverhältnis den Boden entzogen. Wiederhole der Täter in seiner Jahresumsatzsteueranmeldung die unrichtigen Angaben der Umsatzsteuervoranmeldung, so trete die Steuerhinterziehung durch die unrichtige Voranmeldung als mitbestrafte Vortat zurück³¹. Es ist zwar zu begrüßen, dass der BGH dadurch eine „Doppelbestrafung“ wegen Hinterziehung derselben Umsatzsteuersumme verhindert. Das eigentliche Tatunrecht – zunächst Steuerhinterziehung auf Zeit durch die Voranmeldung und anschließend ggf. Steuerhinterziehung auf Dauer – wird durch diese Lösung aber eigentlich nicht korrekt abgebildet. Da der Täter dadurch nicht benachteiligt wird, ist diese Auffassung jedoch akzeptabel. 28

²⁷ BGHSt 47, 343; BGH, NJW 2002, 1963, 1965.

²⁸ So die frühere Rechtsprechung BGHSt 43, 270, 276; ebenso z.B. *Flore*, in: *Flore/Tsambikakis*, § 370 AO Rn. 319.

²⁹ BGHSt 53, 221, 229 ff.; zust. z.B. *Ransiek* in: *Kohlmann*, § 370 AO Rn. 502.

³⁰ So die frühere Rechtsprechung, z.B. BGHSt 53, 221, 227.

³¹ BGH, wistra 2018, 43, 46, mit Anm. *Pflaum*.

- 29 b) Als T die Umsatzsteuervoranmeldung unterschrieb, wusste er aber nicht, dass es sich bei der Rechnung des O um eine Scheinrechnung handelte. Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung scheidet somit mangels Vorsatzes aus.

3. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO³²

- 30 T könnte eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begangen haben, indem er die Umsatzsteuervoranmeldung nicht berichtigte.
- 31 a) T müsste die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen haben. Wie dargelegt (Rn. 26) war die Vorsteuer aus der Rechnung des O nicht abzugsfähig. Die – erneute – steuerliche Erheblichkeit dieser Tatsache ergibt sich daraus, dass Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aufzuheben oder zu ändern sind, wenn nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. T hat das Finanzamt darüber nicht informiert, sodass er es über die Tatsache in Unkenntnis gelassen hat. T unterließ die ihm mögliche Berichtigung der Voranmeldung.
- 32 b) Die Pflichtwidrigkeit des Inunkenntnislassens folgt aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, S. 2 AO. Die Vorschrift verpflichtet den Steuerpflichtigen, die Steuererklärung zu berichtigen, wenn er nachträglich erkennt, dass von ihm oder für ihn gemachte Angaben unrichtig sind und es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Diese Berichtigungspflicht trifft nach § 153 Abs. 1 S. 2 AO auch die nach §§ 34, 35 AO für den Steuerpflichtigen handelnden Personen. Umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer war die T-AG, deren steuerliche Pflichten, und zwar auch die Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, von T als Vorstandsmitglied gemäß § 34 Abs. 1 AO zu erfüllen war. T kann sich im Übrigen nicht darauf berufen, dass es sich lediglich um eine Steuervoranmeldung handelte und die Berichtigung erst in der Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgen müsse. Die Richtigstellung ist nach § 153 Abs. 1 S. 1 AO unverzüglich vorzunehmen, zumal der konkrete Steuerhinterziehungserfolg einer Umsatzsteuervoranmeldung – der Zinsnachteil – nur durch die Berichtigung der Voranmeldung noch vor Ablauf des Jahres beseitigt werden kann.
- 33 c) Da die Änderung der Festsetzung unterblieb, scheint auch der Taterfolg der Steuerverkürzung eingetreten zu sein. Fraglich ist allerdings, ob er durch sein Nichthandeln den Erfolg quasi-kausal herbeigeführt hat. Der Erfolg hätte also mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausbleiben müssen, wenn T die Angaben berichtigt hätte. Hätte T das Finanzamt darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Abzug der Vorsteuer aus der Rechnung des O zu Unrecht erfolgt war, hätte der Sachbearbeiter mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit einen geänderten Umsatzsteuerbescheid erlassen, sodass die hypothetische Kausalität gegeben zu sein scheint. Ein

³² Vertretbar wäre es, eine Steuerhinterziehung als unechtes Unterlassungsdelikt (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 13 StGB) zu prüfen; siehe dazu im Einzelnen den Hinweis zur Lösung (Rn. 67). Die **h.M.** wendet auf diese Konstellationen jedoch § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO an.