

Nachschlagewerk: ja  
BGHSt: ja  
Veröffentlichung: ja

StGB § 266;  
AO 1977 §§ 370 Abs. 1, 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3

1. Die mangelhafte Dokumentation von Zahlungen kann nur dann eine im Sinne des Untreuetatbestandes relevante Vermögensgefährdung begründen, wenn im Einzelfall mit einer doppelten Inanspruchnahme zu rechnen und aufgrund der unzureichenden Buchhaltung eine wesentliche Erschwerung der Rechtsverteidigung zu besorgen ist.
2. Ist wegen der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen ein Strafverfahren anhängig, entfällt während der Dauer des Strafverfahrens die Strafbarkeit hinsichtlich der Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung.

BGH, Beschl. v. 26. April 2001

- 5 StR 587/00  
LG Bochum -



5 StR 587/00

# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

vom 26. April 2001  
in der Strafsache  
gegen

1.

2.

3.

wegen Untreue u. a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 26. April 2001 beschlossen:

- I. Auf die Revision des Angeklagten L wird das Urteil des Landgerichts Bochum vom 20. Juni 2000 gemäß § 349 Abs. 4 StPO aufgehoben, soweit dieser Angeklagte wegen Steuerhinterziehung im Hinblick auf die Umsatzsteuerjahreserklärung 1997 verurteilt wurde. Insoweit wird der Angeklagte auf Kosten der Staatskasse freigesprochen; dieser werden die ihm hierdurch entstandenen notwendigen Auslagen auferlegt.
- II. Auf die Revisionen der Angeklagten L , Dr. M und B wird das vorgenannte Urteil gemäß § 349 Abs. 4 StPO – auch soweit es sich auf den Mitangeklagten S bezieht – mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben,
  - a) soweit die Angeklagten wegen Untreue bzw. wegen Beihilfe zur Untreue verurteilt wurden,
  - b) soweit der Angeklagte Dr. M wegen Betruges verurteilt wurde, hinsichtlich des Strafausspruches,
  - c) im Ausspruch über die Gesamtstrafen.
- III. Die weitergehenden Revisionen werden gemäß § 349 Abs. 2 StPO verworfen.
- IV. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die verbleibenden Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

## G r ü n d e

Das Landgericht hat den Angeklagten L wegen Beihilfe zur Untreue in 195 Fällen und wegen Steuerhinterziehung in 19 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und vier Monaten verurteilt. Den Angeklagten Dr. M hat es wegen Untreue in 93 Fällen, Steuerhinterziehung in drei Fällen und wegen Betruges schuldig gesprochen und gegen ihn eine

– zur Bewährung ausgesetzte – Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren sowie eine Gesamtgeldstrafe von 220 Tagessätzen verhängt. Den Angeklagten B hat das Landgericht wegen Untreue in 20 Fällen und wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen mit einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und vier Monaten belegt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Gegen dieses Urteil haben die Angeklagten jeweils im vollen Umfang Revision eingelegt. Ihre Rechtsmittel haben in dem sich aus dem Beschlußtenor ergebenden Umfang Erfolg; im übrigen sind sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. Die Teilaufhebung des Urteils ist auf den nicht revidierenden Mitangeklagten S zu erstrecken, der wegen Untreue in 82 Fällen und wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer – zur Bewährung ausgesetzten – Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zu einer Gesamtgeldstrafe von 150 Tagessätzen verurteilt wurde.

### I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts hatte der Angeklagte L , der ein Umzugsunternehmen betrieb, mit Tochtergesellschaften der Firma K Rahmenverträge abgeschlossen. Im Hinblick auf den dort von ihm ausgehandelten niedrigen Preis rechnete der Angeklagte L über einen erheblichen Zeitraum jeweils (meistens zwei) Träger zusätzlich ab, ohne daß diese auch eingesetzt worden wären. Die Mitangeklagten Dr. M , S

und B , sämtlich Beschäftigte des K -Konzerns, zeichneten die vom Angeklagten L gefertigten Rechnungen in Kenntnis ihrer Unrichtigkeit als sachlich richtig ab, woraufhin die überhöhten Beträge an den Angeklagten L ausbezahlt wurden. Den Mitangeklagten B und S zahlte der Angeklagte pro Umzugswagen einen Betrag von 100,00 DM. Als der Angeklagte Dr. M sich bereits im Vorruhestand befand, reaktivierte ihn die Firmenleitung wieder. Um den ungeschmälernten Erhalt seiner sozialversicherungsrechtlichen Ansprüche nicht zu gefährden, wurden die geleisteten Arbeitsstunden im Einverständnis mit einem Vorstandsmitglied, dem Zeugen Br , über den Angeklagten L abgerechnet. Auch insoweit hat dieser überhöhte Rechnungen gestellt und den Mehrbetrag an den Angeklagten Dr. M weitergeleitet.

Das Landgericht hat die jeweils bestätigte Falschabrechnung als Untreue der Angeklagten Dr. M , S und B sowie als Beihilfe zur Untreue durch den Angeklagten L gewertet. Den Angeklagten Dr. M hat es wegen des Verheimlichens seiner Einkünfte aus der Tätigkeit gegenüber der Arbeitsverwaltung zudem wegen Betruges verurteilt.

Die Angeklagten Dr. M , S und B haben in ihren jeweiligen Einkommensteuererklärungen die von L erhaltenen Geldbeträge nicht angegeben, weshalb eine zu niedrige Steuer festgesetzt wurde. Der Angeklagte L hat in erheblichem Umfang Umsätze nicht verbucht und die Erlöse hieraus in Einkommensteuererklärungen, Gewerbesteuererklärungen sowie in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen auch gegenüber den Finanzbehörden verheimlicht. Für das Jahr 1997 hat er keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben. Insgesamt hinterzog er Einkommensteuer in Höhe von über 1.000.000,00 DM, Gewerbesteuer in Höhe von 490.000,00 DM und für die Jahre 1992 bis 1996 Umsatzsteuer in Höhe von 550.000,00 DM sowie allein für 1997 Umsatzsteuer in Höhe von 540.000,00 DM.

II.

Die Revisionen der Angeklagten führen jeweils aufgrund der Sachrüge zu einer Teilaufhebung des Schuldspruchs.

1. Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen tragen die Verurteilungen wegen Untreue bzw. Beihilfe zur Untreue durch die Falschabrechnung weiterer Träger nicht. Nach den Urteilsgründen geht das Landgericht von einem abschließenden Charakter der schriftlichen Rahmenvereinbarung aus, ohne allerdings näher auszuführen, wann und von wem diese Rahmenverträge jeweils auf Seiten der K -Unternehmungen unterzeichnet wurden. Auf der Grundlage der Einlassung des Angeklagten L unterstellt das Landgericht aber zu seinen Gunsten, daß diese Abrechnungspraxis von "verantwortlichen" Mitarbeitern in der Einkaufsabteilung stillschweigend geduldet worden sei. Eine solche Einwilligung habe jedoch keine rechtliche Relevanz erlangt, weil die hierfür zuständigen Mitarbeiter im Einkauf vom Vorstand angewiesen worden seien, keine Preiserhöhungen zuzugestehen. Damit hat das Landgericht die maßgeblichen Vertragsgrundlagen nicht ausreichend aufgeklärt.

a) Das Landgericht läßt bereits offen, ob die "verantwortlichen" Mitarbeiter der Einkaufsabteilung zu einem Vertragsschluß mit dem Angeklagten L bevollmächtigt waren. Läge eine entsprechende Vertretungsmacht vor, könnte in der späteren stillschweigenden Duldung der Abrechnungspraxis, von der das Landgericht ausgeht, eine konkludente Nachtragsvereinbarung gesehen werden, die den ursprünglichen Rahmenvertrag ergänzt und teilweise auch abbedungen hat.

aa) Ob die Begleichung der – gemessen an der Rahmenvereinbarung überhöhten – Rechnungen als Einverständnis in eine konkludente Vertragsänderung angesehen werden durfte, ist nach §§ 133, 157 BGB zu be-

urteilen. Danach ist maßgeblich, inwieweit der Angeklagte L das Verhalten derjenigen Personen, die zum Abschluß einer Vereinbarung befugt sind, als eine entsprechende Willenserklärung ansehen durfte (vgl. BGHZ 109, 171, 177; 91, 324, 328 ff.). Dies wird insbesondere anhand der beiderseitigen Interessenlage und des Verhaltens der Betroffenen im einzelnen zu bestimmen sein.

Für die Frage, in welchem Umfange die Einkaufsabteilung von den einzelnen Geschäftsvorfällen Kenntnis erlangt hat, kann die Feststellung des Landgerichts Bedeutung gewinnen, daß dort die Beschaffungsaufträge im Einzelfall erst ausgelöst wurden, nachdem die Arbeiten bereits durchgeführt waren und die Rechnung vorlag. Gerade diese Vertragspraxis konnte dem Angeklagten L den Eindruck vermitteln, daß diese Form der Gesamtabrechnung insgesamt von einem zum Vertragsschluß Bevollmächtigten aus der Einkaufsabteilung gebilligt werde. Der Annahme einer Änderungsvereinbarung würde es im übrigen nicht entgegenstehen, wenn die Vertreter der K-Firmen kein entsprechendes Erklärungsbewußtsein gehabt haben sollten (BGHZ aaO). Insoweit reicht aus, daß sie jedenfalls den ihrem Handeln beizumessenden Erklärungswert hätten erkennen können. Die konkludente Abänderung kann im übrigen auch einen schriftlich abgefaßten Vertrag betreffen, selbst soweit dieser eine Schriftformklausel dergestalt enthalten sollte, zukünftige Änderungen oder Ergänzungen nur schriftlich abzufassen (BGHZ 71, 162, 164; 66, 378, 381).

bb) Zwar mag den Schmiergeldzahlungen des Angeklagten L an die Mitangeklagten B und S eine gegen eine konkludente Übereinkunft sprechende indizielle Wirkung entnommen werden können. Dennoch läßt sich auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des Landgerichts eine Abänderungsvereinbarung nicht ausschließen. Einmal lagen die Preise des Angeklagten L, die längere Zeit im wesentlichen unverändert blieben, erheblich unter Marktniveau, was auch im Zuge der Fusion

K /H deutlich wurde. Bei einem in diesem Zusammenhang vorgenommenen Preisvergleich haben Mitarbeiter von K /H erhebliche Differenzen zu den Preisen von Vertragspartnern der Firma H festgestellt, was schließlich auch zu beträchtlichen Erhöhungen der Vergütungen zugunsten des Angeklagten L führte. Zudem erbrachte der Angeklagte L mit seiner Firma noch weitere Arbeiten, nämlich in der Art eines Hausmeisters auch Reparatur-, Wartungs- und Aufbereitungsarbeiten, für die in den Rahmenverträgen keine Vergütung vorgesehen war und die der Angeklagte L auch nicht abrechnete. Nach § 612 Abs. 1, § 632 Abs. 1 BGB gilt eine Vergütung hierfür jedoch stillschweigend als vereinbart, weil bei einem Gewerbebetrieb die unentgeltliche Übernahme solcher Arbeiten nicht zu erwarten und nach § 612 Abs. 2, § 632 Abs. 2 BGB in Ermangelung einer konkreten Vergütung jeweils der marktübliche Preis geschuldet war. Diese Umstände könnten einen Anhalt bilden, daß tatsächlich im Wege einer konkludenten Übereinkunft jeweils zusätzlich zwei Träger abgerechnet werden sollten, zumal auch die Höhe des hierdurch erreichten faktischen Mehrerlöses durchschnittlich jeweils etwa 20 Prozent betrug, mithin also auch die Lücke zu einer marktgerechten Vergütung im wesentlichen geschlossen wäre. Schließlich endete auch die Abrechnung von zwei zusätzlichen Trägern zu dem Zeitpunkt, zu dem die deutlich höheren Vergütungsregelungen zugunsten des Angeklagten L in Zusammenhang mit der Fusion K /H in Kraft traten.

b) Ebenso begegnet die Annahme des Landgerichts erheblichen Bedenken, daß für eine Erhöhung der Vergütung des Angeklagten L aufgrund einer Weisung des Vorstands kein Spielraum bestanden habe.

aa) Bezüglich des Inhalts der Weisung beschränken sich die Urteilsgründe auf die Feststellung, daß "der Vorstand angewiesen habe, möglichst Nullrunden zu fahren, also die Preise nicht zu erhöhen oder aber möglichst niedrig zu halten". Abgesehen davon, daß diese Weisung weder nach ihrer



Urheberschaft (einzelnes Vorstandsmitglied oder Gesamtvorstand, vom Konzern oder von Tochtergesellschaft) noch datumsmäßig näher konkretisiert wird, läßt sich aus dem mitgeteilten Inhalt auch nicht ohne weiteres eine derartige Beschränkung der Vertretungsmacht der eigentlich zuständigen Einkaufsabteilung entnehmen. Die Auslegung des sachlichen Umfangs einer Vollmacht ist aber anhand der §§ 133, 157 BGB vorzunehmen (BGH NJW 1991, 3141). Schon aus dem Wortlaut der Anweisung kann – wie sich aus der Einschränkung “möglichst” ergibt – kein absolutes Verbot hergeleitet werden. Ein solches wäre im übrigen auch völlig unpraktikabel, weil eine derart starre Regelung in einem größeren Konzern angesichts der raschen wirtschaftlichen Veränderungen und der zwangsläufigen Preisschwankungen gar nicht durchzuhalten wäre. Auch dieser Gesichtspunkt spricht dagegen, der Anweisung des Vorstands diesen Erklärungswert beizumessen. Angesichts des Wortlauts und der Interessenlage könnte das Schreiben des Vorstands nicht als inhaltliche Beschränkung der Bevollmächtigung der zuständigen Mitarbeiter der Einkaufsabteilung angesehen werden.

bb) Zwar kann trotz Bestehens einer Vollmacht ein Vertragsschluß unwirksam sein, wenn der Vertragschließende gegen im Innenverhältnis bestehende Weisungen verstößt und der Vertragspartner den Mißbrauch der Vertretungsmacht kannte oder kennen mußte (vgl. BGHZ 113, 315, 320). Das Landgericht hat jedoch nicht ausreichend dargetan, ob überhaupt eine bindende Weisung vorlag. Der allgemein gehaltenen Vorgabe des Vorstands kann nämlich durchaus nur der Charakter eines Appells dergestalt beizumessen sein, nach Möglichkeit Preiserhöhungen mit Lieferanten zu vermeiden und solchen nur in unumgänglichen Fällen zuzustimmen. Ein solches Verständnis der Weisung des Vorstands wäre im übrigen auch naheliegend, weil eine allzu pauschale Einengung der nachgeordneten Einkaufsabteilung letztlich unpraktikabel und kontraproduktiv wäre. Selbst soweit der Vorstand das Eingehen von entsprechenden Verbindlichkeiten mit internen Berichtspflichten verbunden und der Angeklagte L dies gewußt

haben sollte, belegt dies nicht ohne weiteres die Kenntnis vom Mißbrauch einer Vollmacht, wenn sich die – im Nachgang konkludent ausgehandelten – Preise im Rahmen des Marktüblichen halten. Hierbei kann dann weiterhin der Gesichtspunkt Gewicht erlangen, daß Nebenleistungen im Zusammenhang mit Umzügen wie auch einzelne gesondert in Auftrag gegebene Hausmeisterarbeiten auf diese Weise abgegolten werden sollten. Insoweit standen nämlich den zuviel abgerechneten Trägern die nicht abgerechneten sonstigen Arbeiten entgegen, für deren Erbringung der Angeklagte L einen Vergütungsanspruch hatte. Insoweit hätte die Vergütung für zwei zusätzliche Träger auch als Pauschalierung für die vom Angeklagten L zu erbringenden Nebenleistungen verstanden werden können.

c) Da die Vertragsgrundlagen durch das Landgericht nicht rechtlich bedenkenfrei geklärt sind, läßt sich auch nicht feststellen, ob und gegebenenfalls inwieweit ein Nachteil im Sinne des § 266 StGB zu Lasten der K -Firmen eingetreten ist. Der Nachteil würde sich nämlich aus der Differenz zwischen dem tatsächlich abgerechneten und dem vertraglich vereinbarten Preis ergeben. Dies setzt voraus, daß der – gegebenenfalls unter Bedacht auf den Zweifelssatz zu ermittelnde – Vertragspreis für den jeweiligen Zeitraum bestimmt und den tatsächlich abgerechneten Preisen gegenübergestellt wird.

d) Die Schuldsprüche wegen Untreue können auch nicht in den Fällen aufrechterhalten bleiben, in denen der Angeklagte L an die Mitangeklagten S und B Schmiergelder gezahlt hat. Die Zahlung von Schmiergeldern an Mitarbeiter des Vertragspartners begründet nur dann eine Untreue im Sinne des § 266 StGB, wenn sich feststellen läßt, daß jedenfalls diese Geldbeträge über den Preis auf den Vertragspartner umgelegt wurden (vgl. BGH, Urteil vom 15. März 2001 – 5 StR 454/00 –). Ob dies angenommen werden kann, hängt wiederum von dem noch zu klärenden Zustandekommen einer konkludenten Änderungsvereinbarung ab. Läge näm-

lich eine solche vor, dann hätte der Angeklagte L die Mitangeklagten B und S aus der ihm insoweit insgesamt zustehenden Vergütung bezahlt, weshalb ein Vermögensnachteil der K -Firmen ausscheidet.

Für die Vertragsgestaltung waren die Mitangeklagten S und B , die nach der innerbetrieblichen Aufgabenverteilung mit Organisations- und Umzugsfragen befaßt waren, auch nicht zuständig. Zahlungen an sie können deshalb auch nicht ohne weiteres die zu vereinbarenden Vergütungen beeinflußt haben. Insoweit sind die Zahlungen – wovon auch das Landgericht auszugehen scheint – zumindest auch erfolgt, um überhaupt Aufträge von den K -Firmen zu erlangen und diese zeitlich möglichst wirtschaftlich für die Firma des Angeklagten L zu staffeln.

2. Das landgerichtliche Urteil war weiterhin auch insoweit aufzuheben, als es die Angeklagten L und Dr. M wegen Untreue im Zusammenhang mit der Vergütung für die Tätigkeit des bereits im Vorruhestand befindlichen Angeklagten Dr. M verurteilt hat. Das Landgericht hat dabei den der jeweiligen K -Firma entstandenen Nachteil darin gesehen, daß deren Vermögen durch diese Abrechnungspraxis gefährdet worden sei. Obwohl der Angeklagte Dr. M über seine geleisteten Arbeiten dem Vorstand Br

monatliche Aufstellungen vorgelegt habe, hätten durch diese unkontrollierbare Art der Abrechnung nämlich die K -Firmen die Erfüllung der Ansprüche der Angeklagten L und Dr. M nicht nachweisen können. Dies begegnet ebenfalls durchgreifenden rechtlichen Bedenken.

a) Im Ergebnis zutreffend hat das Landgericht allerdings nicht schon in dem Zahlungsabfluß bei den K -Firmen einen Nachteil im Sinne des § 266 StGB gesehen. Der Angeklagte Dr. M konnte nämlich – ungeachtet seines Vorruhestandes – aus seinem Arbeitsverhältnis die ausgehandelte Vergütung beanspruchen. Zwar unterfiel seine Tätigkeit wegen der

Verletzung seiner sozialversicherungsrechtlichen Mitteilungspflicht nach § 60 Abs. 1 Nr. 2 SGB I dem Ordnungswidrigkeitstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit vom 6. Februar 1995 (BGBl. I S. 165). Dies führte jedoch nicht zu einem Wegfall seines Vergütungsanspruchs. Anders als bei sonstigen Verstößen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3 SchwarzarbG, die grundsätzlich die Nichtigkeit des Vertragsverhältnisses nach § 134 BGB zur Folge haben (BGHZ 111, 308), wird bei einem Verstoß gegen sozialversicherungsrechtliche Mitteilungspflichten nicht die Arbeitsleistung an sich mißbilligt, sondern lediglich die Nichterfüllung sozialversicherungsrechtlicher Pflichten hieraus. Bei derartigen Verstößen gegen sozialversicherungsrechtliche Normen soll lediglich deren Erfüllung sichergestellt, nicht aber die Unwirksamkeit des gesamten Rechtsverhältnisses herbeigeführt werden (Kania in Personalbuch 2000 7. Aufl. "Schwarzarbeit" Rdn. 3; Buchner in Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht Band 1– Individualarbeitsrecht I 1992 § 37 Rdn. 64 ff.), zumal der Wegfall des Lohnanspruches die Sozialkassen gerade nicht entlasten würde.

Mit der Abrechnung über den Angeklagten L ist hinsichtlich des Gehaltsanspruches, der dem Angeklagten Dr. M aus seiner Tätigkeit für die K -Firmen zustand, Erfüllung gemäß § 362 BGB eingetreten. Der Zahlung seitens der K -Firma an den Angeklagten L stand somit eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber, weil damit deren Verbindlichkeit gegenüber dem Angeklagten Dr. M erloschen ist. Welche Beweissituation im Hinblick auf eine gerichtliche Durchsetzung der Lohnforderung des Angeklagten Dr. M gegeben ist, ist unerheblich, wenn die Forderung tatsächlich existiert (BGHR StGB § 266 Abs. 1 – Nachteil 46).

b) Ein Nachteil könnte sich für die K -Firmen deshalb allenfalls daraus ergeben, daß sie ein zweites Mal auf die Begleichung der Forderungen in Anspruch genommen werden könnten. Da sie für die Erfüllung beweisbelastet sind, könnten die K -Firmen bei einer ungerechtfertigten

zweiten Geltendmachung dieser Ansprüche in ihrer Rechtsverteidigung beeinträchtigt gewesen sein. Dieses beweismäßige Defizit besteht letztlich in einer unzureichenden buchhalterischen Erfassung des Zahlungsflusses durch die K -Firmen. Eine falsche Buchführung begründet aber nicht schon als solche einen Nachteil im Sinne des § 266 StGB (BGHSt 20, 304; BGH StV 1996, 431). In ständiger Rechtsprechung hat der Bundesgerichtshof in den Fällen unordentlicher Buchführung vielmehr nur einen Nachteil im Sinne des § 266 StGB angenommen, soweit die Durchsetzung berechtigter Ansprüche erheblich erschwert, wenn nicht verhindert worden ist (BGH aaO; vgl. weiter BGHR StGB § 266 Abs. 1 – Nachteil 12). Dieser Ansatz der Rechtsprechung, der in der Literatur weitgehend auf Zustimmung gestoßen ist (Schünemann in LK 11. Aufl. § 266 Rdn. 146; Lenckner/Perron in Schönke/Schröder StGB 26. Aufl. § 266 Rdn. 45 jeweils mit umfangreichen Nachweisen), muß sinngemäß auch für die umgekehrte Sachverhaltskonstellation gelten. Erleichtert eine fehlerhafte Buchführung die Geltendmachung ungerechtfertigter Ansprüche Dritter, begründet dies ebenfalls nicht per se eine schadensgleiche Vermögensgefährdung, die einen Nachteil im Sinne des § 266 StGB darstellt. Auch hier liegt eine im Sinne des Untreuetatbestandes relevante Vermögensgefährdung nur dann vor, wenn aufgrund der Umstände des Einzelfalls mit einer ungerechtfertigten Doppelinanspruchnahme zu rechnen und aufgrund der unzureichenden Buchhaltung eine wesentliche Erschwerung der Rechtsverteidigung zu besorgen ist.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben. Nach den Feststellungen des Landgerichts fehlen jegliche Anhaltspunkte dafür, daß überhaupt ein solches Vorgehen seitens der Angeklagten L und Dr. M in Aussicht genommen oder gar angedroht war. Vielmehr hätten beide Angeklagte im Falle einer gerichtlichen Geltendmachung damit rechnen müssen, daß das gesamte – letztlich zum Nachteil der Sozialverwaltung entwickelte – Abrechnungssystem ruchbar geworden wäre. Auf der Grundlage der den Angeklagten ihrerseits zur Verfügung stehenden Be-

weismittel wäre auch eine entsprechende Geltendmachung mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden gewesen. Der Angeklagte Dr. M , der im Vorruhestand auf Stundenbasis tätig wurde, hätte kaum überhaupt einen Anspruch, schon gar nicht in diesem Umfang, nachweisen können. Im Hinblick auf den Angeklagten L bestand zu keinem Zeitpunkt die Gefahr einer Doppelinanspruchnahme.

c) Allein der Gesichtspunkt, daß ein Abrechnungssystem gewählt wurde, das – was die Festlegung der geleisteten Stunden wie auch die Auszahlung der hierfür entstandenen Vergütung angeht – risikobehaftet war, rechtfertigt nicht die Annahme eines Nachteils im Sinne des § 266 StGB. Genau diese Form der Entlohnung war nämlich zwischen dem Angeklagten Dr. M und dem Vorstandsmitglied Br vereinbart. Die hierdurch für den Angeklagten Dr. M geschaffene Möglichkeit, dieses System zu mißbrauchen, reicht für eine Strafbarkeit nach § 266 StGB nicht aus. Daß er es tatsächlich zu seinem Vorteil und zum Nachteil der K -Firmen ausgenutzt hat, hat das Landgericht nicht festgestellt.

d) Insoweit konnte der Senat die Angeklagten L und Dr. M allerdings nicht schon aus Rechtsgründen nach § 354 Abs. 1 StPO freisprechen. Den jeweiligen Einzelabrechnungen, die das Landgericht als selbständige Untreuehandlungen ausgeurteilt hat, läßt sich nämlich nicht entnehmen, ob die Erhöhung der Transportvergütung allein der absprachege-  
mäßigen Finanzierung der Tätigkeit des Angeklagten Dr. M gedient hat. Soweit darüber hinausgehende Falschabrechnungen des Angeklagten L erfolgt sind, ist den Urteilsgründen nicht zu entnehmen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Angeklagte Dr. M dies auch erkannt hat.

3. Die Verurteilung des Angeklagten L wegen Steuerhinterziehung durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für 1997 kann aus

Rechtsgründen keinen Bestand haben; insoweit war der Angeklagte freizusprechen.

a) Der Angeklagte L hatte im Jahr 1997 von Januar bis Oktober jeweils inhaltlich unrichtige monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, insoweit ist er vom Landgericht auch verurteilt worden. Bereits mit seiner Verhaftung im Dezember 1997 wurde ihm eröffnet, daß ein Strafverfahren gegen ihn am 9. Dezember 1997 eingeleitet worden war. Die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 1997 waren sodann Gegenstand des Haftbefehles vom 5. März 1998, wobei dieser zusätzlich noch die Umsatzsteuervoranmeldung für November 1997 umfaßte. Angesichts dieser Situation war der Angeklagte L – unter dem steuerstrafrechtlichen Aspekt – nicht mehr verpflichtet, eine Umsatzsteuerjahreserklärung für 1997 abzugeben.

b) Einer Verurteilung steht hier das in § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO normierte Zwangsmittelverbot (“nemo tenetur se ipsum accusare”) entgegen (vgl. BGH wistra 1993, 66, 68). Danach sind im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel im Sinne des § 328 AO gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten, insbesondere wenn insoweit bereits ein Strafverfahren eingeleitet worden ist.

aa) Allerdings kennt die Rechtsordnung kein ausnahmsloses Gebot, daß niemand zu Auskünften gezwungen werden darf, durch die er eine von ihm begangene strafbare Handlung offenbaren muß (BVerfGE 56, 37, 42). Ausnahmen können insbesondere dann gegeben sein, wenn – außerhalb eines Strafverfahrens – das Interesse eines gesetzlich Auskunftspflichtigen mit dem berechtigten Informationsbedürfnis anderer, z. B. von Behörden, kollidiert (vgl. BVerfGE aaO S. 45). Die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und die Steuergerechtigkeit sind ebenso Abwägungskriterien wie die Notwendigkeit eines gesicherten Steueraufkommens für den

Staat, damit er seinen vielfältigen Aufgaben gerecht werden kann. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, daß die Steuerpflichtigen zur wahrheitsgemäßen Auskunft verpflichtet sind ohne Rücksicht darauf, ob hierdurch Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten aufgedeckt werden (BVerfG – Kammer – wistra 1988, 302).

bb) Bei divergierenden verfahrensrechtlichen Grundsätzen ist indes auch im Besteuerungsverfahren auf die strafprozessualen Rechte der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Andernfalls wäre das berechnete Verteidigungsverhalten eines Beschuldigten im Strafverfahren tangiert. Im Falle der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens soll daher dem Betroffenen erspart bleiben, mit Zwangsmitteln zur Abgabe von Erklärungen im Besteuerungsverfahren gezwungen zu werden, mit denen er von ihm begangene Steuerstraftaten offenbaren müßte. Dem wird von Gesetzes wegen durch § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO Rechnung getragen. Auf eine solche Offenbarung früherer eigener Steuerstraftaten ließe es aber hinaus, wenn der Betroffene durch die gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrte Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung gezwungen wäre, mit der er – bei wahrheitsgemäßer Darstellung – vorangegangene Hinterziehungen aufdecken müßte.

cc) In der nach § 18 Abs. 3 UStG abzugebenden Umsatzsteuerjahreserklärung hat der Unternehmer die zu entrichtenden Steuern bzw. den Überschuß selbst zu berechnen. Seine Erklärungspflicht erstreckt sich dabei auf dieselbe Steuerart hinsichtlich eines Gesamtzeitraums, für den er nach § 18 Abs. 1 und 2 UStG bereits Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben hatte. Bei der Pflicht zur Abgabe einer Jahreserklärung handelt es sich um eine gegenüber der Pflicht zur Abgabe von Voranmeldungen eigenständige Erklärungspflicht, deren Nichterfüllung einen selbständigen Unrechtsgehalt besitzt (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 – Konkurrenzen 13). Da die von beiden Erklärungspflichten umfaßten Zeiträume bei gleicher Steuerart teildentisch sind und dasselbe Steueraufkommen betreffen, gerät der Steuerpflichtige,



der keine oder unrichtige bzw. unvollständige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben hat, hinsichtlich der Jahreserklärung in eine unauflösbare Konfliktlage, wenn ihm im Hinblick auf die Umsatzsteuervoranmeldungen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekanntgegeben worden ist. In einem solchen Fall kann der Steuerpflichtige nämlich nicht mehr – wie ansonsten möglich (vgl. BGHR AO § 371 Abs. 1 – Unvollständigkeit 2) – durch die Abgabe einer wahrheitsgemäßen Umsatzsteuerjahreserklärung Straffreiheit für die bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungen begangenen Steuerhinterziehungen erlangen (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO). Er kann im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung entweder durch eine Korrektur mit den richtigen Umsätzen sich selbst belasten oder den Steuerschaden durch die Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung vertiefen. Diese Konfliktlage will § 393 Abs. 1 AO vermeiden. Dies kann im Falle der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens im Hinblick auf Umsatzsteuervoranmeldungen nur bedeuten, daß die Strafbewehrung der Verletzung der Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung bis zum 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 AO) jedenfalls solange suspendiert ist, wie das Steuerstrafverfahren andauert (vgl. auch Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 5. Aufl. § 393 Rdn. 36 ff.; Meyer DStR 2001, 461, 465) und soweit sich die Erklärungszeiträume der Steuererklärungen decken.

dd) Dem steht Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht entgegen, wonach eine Einschränkung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen oder der Feststellungslast nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens und Schätzung nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO auf eine mit dem Gleichheitsgrundsatz unvereinbare Privilegierung des in ein Strafverfahren verwickelten Steuerpflichtigen hinausliefe und deshalb nicht in Betracht komme (BFH/NV 1997, 641; vgl. auch Schleswig-Holsteinisches FG, EFG 2001, 252; FG Düsseldorf, 12. Mai 1999 – 9 V 2019/99 –; FG München EFG 1996, 570). Der Senat kann offen lassen, ob dem in dieser Allgemeinheit zu folgen ist.

Eine Abweichung liegt jedenfalls nicht vor. Zu differenzieren ist nämlich in zweifacher Hinsicht:

(1) Das Zwangsmittelverbot beeinflusst nicht die bloße Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und die sich daran anschließenden steuerrechtlichen Folgerungen (z. B. Schätzung im Besteuerungsverfahren nach § 162 AO). Es berührt lediglich die strafrechtliche Sanktionierung dieser Pflicht (vgl. BGH wistra 1999, 385 f.). Da die Androhung von Kriminalstrafe im übrigen häufig in ihren Auswirkungen die in § 393 Abs. 1 Satz 2 AO in Verbindung mit § 328 AO bezeichneten Zwangsmittel übertreffen wird, fordert eine an dem Sinn und Zweck dieser Bestimmung orientierte Auslegung, den Steuerpflichtigen auch im Falle einer notwendigen Selbstbelastung von einer strafbewehrten Pflicht zur Selbstbeziehung freizustellen (vgl. Hans-OLG wistra 1996, 239). Insoweit konkretisiert die Regelung des § 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO für das Steuerstrafverfahren nur den allgemeinen Grundsatz, daß eine unzumutbare Handlung nicht erzwungen werden darf, weil die Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens bei jedem Unterlassungsdelikt vorliegen muß (Stree in Schönke/Schröder StGB 26. Aufl. Vorbem. §§ 13 ff. Rdn. 155 f.; vgl. auch BGH NStZ 1984, 164).

(2) Zum anderen findet das Zwangsmittelverbot dort seine Grenze, wo es nicht mehr um ein bereits begangenes steuerliches Fehlverhalten des Betroffenen geht, hinsichtlich dessen ein Steuerstrafverfahren bereits eingeleitet ist. Selbst wenn die Abgabe der Steuererklärungen für nachfolgende Besteuerungszeiträume mittelbare Auswirkungen auf das laufende Steuerstrafverfahren haben sollte, könnte das nicht ihre Unterlassung rechtfertigen, weil andernfalls neues Unrecht geschaffen würde, zu dem das Recht auf Selbstschutz nicht berechtigt (vgl. BGHSt 3, 18, 19; BGH wistra 1993, 66, 68), und gleichzeitig ein Verstoß gegen den steuerlichen Gleichbehandlungsgrundsatz ermöglicht würde. Diese Einschränkung greift jedoch für das Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldungen zur Umsatzsteuerjahreserklä-

rung wegen der Gleichheit der betroffenen Steuerart und der Teilidentität des von der jeweiligen Erklärungspflicht erfaßten Steueranmeldungszeitraums sowie des betroffenen Steueraufkommens nicht ein. Der Senat braucht daher nicht zu entscheiden, ob steuerliche Erklärungspflichten, die lediglich mittelbar zu einer Selbstbelastung des Steuerpflichtigen in einem Steuerstrafverfahren führen, ein strafrechtliches Verwertungsverbot auslösen können, wie es etwa das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 56, 37, 41 ff.) im Fall von Angaben des Gemeinschuldners im Konkursverfahren ausgesprochen hat (vgl. Rüping/Kopp NStZ 1997, 530, 533 f.).

### III.

Das landgerichtliche Urteil war weiterhin bezüglich des Angeklagten Dr. M im Ausspruch über die Einzelstrafe hinsichtlich der Verurteilung wegen Betruges aufzuheben. Der Angeklagte Dr. M hat sich des Betruges in der Begehungsform des Unterlassens schuldig gemacht, weil er – entgegen seiner in § 60 Abs. 1 Nr. 2 SGB I normierten Offenbarungspflicht – gegenüber den Sozialbehörden den empfangenen Arbeitslohn verschwiegen hat. Hinsichtlich der Tatbestandsverwirklichung durch Unterlassen eröffnet § 13 Abs. 2 StGB eine Milderungsmöglichkeit nach § 49 Abs. 1 StGB. Die Prüfung, ob eine solche Strafrahmenschiebung vorzunehmen ist (vgl. BGHR StGB § 13 Abs. 2 – Strafrahmenschiebung 1, 2), hat das Landgericht verabsäumt.

Soweit der Schuldspruch des landgerichtlichen Urteils bestätigt wird, können die verhängten Einzelstrafen im übrigen aufrechterhalten bleiben. Der Senat kann ausschließen, daß diese Strafen von den Rechtsfehlern beeinflusst worden sind, die zu einer Teilaufhebung des Urteils geführt haben.

### IV.

Die Aufhebung im Schuldspruch wegen Untreue war gemäß § 357 StPO auf den nichtrevidierenden Mitangeklagten S zu erstrecken, weil der sachlich-rechtliche Mangel in gleicher Weise auch ihn betrifft.

Anhaltspunkte, die eine andere rechtliche Beurteilung ihm gegenüber rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. Der Nichtrevident ist zur Anwendung des § 357 StPO angehört worden und hat ihr nicht widersprochen.

Harms            Häger            Basdorf  
Raum            Brause