



BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

1 StR 220/09

vom

13. September 2010

BGHSt: ja
BGHR: ja
Nachschlagewerk: ja
Veröffentlichung: ja

StGB § 266 Abs. 1

BetrVG § 119 Abs. 1 Nr. 1

ESTG § 4 Abs. 5 Nr. 10

1. Eine nach § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 i.V.m. § 20 Abs. 2 BetrVG strafbare Beeinflussung der Wahl des Betriebsrats liegt jedenfalls dann vor, wenn der Arbeitgeber einer Wahlvorschlagsliste durch die Zuwendung von Geldmitteln ermöglicht, sich im Zusammenhang mit der Wahl nachhaltiger als sonst möglich zu präsentieren, und wenn dabei die finanzielle Unterstützung der Kandidaten durch den Arbeitgeber verschleiert wird.
2. Eine Normverletzung ist in der Regel nur dann pflichtwidrig i.S.d. § 266 StGB, wenn die verletzte Rechtsnorm ihrerseits - hier der Straftatbestand des § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG - wenigstens auch, und sei es mittelbar vermögensschützenden Charakter für das zu betreuende Vermögen hat, mag die Handlung auch nach anderen Normen pflichtwidrig sein und gegebenenfalls Schadensersatzansprüche gegenüber dem Treupflichtigen begründen.

BGH, Beschluss vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09 - LG Nürnberg-Fürth

in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 13. September 2010 gemäß § 349 Abs. 2 und 4 StPO beschlossen:

1. Auf die Revision des Angeklagten S. gegen das Urteil des Landgerichts Nürnberg-Fürth vom 24. November 2008 wird

a) die Verfolgung mit Zustimmung des Generalbundesanwalts gemäß § 154a Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 und 2 StPO auf den Vorwurf des Betruges beschränkt, soweit der Angeklagte S. im Tatkomplex III.1/2 der Urteilsgründe wegen Beihilfe zur Untreue in Tateinheit mit Betrug in vier tateinheitlich begangenen Fällen verurteilt worden ist. Insoweit trägt die Staatskasse die Kosten des Verfahrens und die dem Angeklagten S. dadurch entstandenen notwendigen Auslagen,

b) der Schuldspruch dahin neu gefasst, dass der Angeklagte S. des Betruges, der Steuerhinterziehung in fünf Fällen und der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 20 Fällen schuldig ist,

c) das genannte Urteil, soweit es den Angeklagten S. betrifft, aufgehoben

aa) im Ausspruch über die Einzelstrafen

(1) im Tatkomplex III.1/2 der Urteilsgründe (Betrug),

(2) in den Fällen des Tatkomplexes III. 4 der Urteilsgründe (Steuerhinterziehung in fünf Fällen) sowie

bb) im Ausspruch über die Gesamtstrafe.

2. Die weitergehende Revision wird verworfen.

3. 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.

Gründe:

1 Das Landgericht hat den Angeklagten S. der „Beihilfe zur Untreue mit Betrug in vier hierzu tateinheitlichen Fällen, der Beihilfe zur Hinterziehung von Umsatzsteuer in dreizehn Fällen, der Beihilfe zur Hinterziehung von Gewerbesteuer in drei Fällen, der Beihilfe zur Hinterziehung von Körperschaftsteuer in drei Fällen, der Beihilfe zur Hinterziehung von Körperschaftsteuer mit Hinterziehung des Solidaritätszuschlags und mit Hinterziehung der Gewerbesteuer sowie der Hinterziehung von Einkommensteuer in fünf Fällen, jeweils mit Hinterziehung des Solidaritätszuschlags, von Gewerbesteuer und von Umsatzsteuer“ schuldig gesprochen und ihn deswegen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verurteilt. Im Übrigen hat es den Angeklagten freigesprochen. Den nicht revidierenden Mitangeklagten Fe. hat das Landgericht wegen Untreue, Hinterziehung von Umsatzsteuer in dreizehn Fällen, von Körperschaftsteuer in drei Fällen, von Gewerbesteuer in drei Fällen

und von Körperschaftsteuer in Tateinheit mit Hinterziehung des Solidaritätszuschlags und von Gewerbesteuer zu einer zur Bewährung ausgesetzten Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zu einer Gesamtgeldstrafe von 360 Tagessätzen verurteilt.

2 Der Angeklagte S. wendet sich mit seiner Revision gegen seine Verurteilung und rügt die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Die Revision führt zu einer Verfolgungsbeschränkung gemäß § 154a Abs. 2 StPO und hat darüber hinaus mit der Sachrüge den aus dem Tenor ersichtlichen Teilerfolg. Im Übrigen ist sie - auch soweit sie auf Verfahrensrügen gestützt wird - unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

3 Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen:

4 1. Vorgeschichte der verfahrensgegenständlichen Zahlungen an die „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsangehöriger - AUB - die Unabhängigen e.V.“

5 Der Angeklagte S. war seit 1975 bei der Siemens AG als Vertriebskaufmann beschäftigt und seit 1982 als Kandidat der „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsräte (AUB)“ freigestelltes Betriebsratsmitglied. Ende des Jahres 1983 ging unter Beibehaltung der Abkürzung AUB aus der „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsräte“ die „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsangehöriger“ hervor, für die der Angeklagte S. im Jahr 1984 am Siemens-Standort Erlangen Betriebsratsvorsitzender wurde. Die-

se Funktion übte er bis kurz vor seinem offiziellen Ausscheiden aus der Siemens AG Ende des Jahres 1990 aus.

6 Im November 1985 wurde der Verein „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsangehöriger - AUB e.V.“ gegründet, der später in „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsangehöriger - AUB - die Unabhängigen e.V.“ (im Folgenden: AUB) umbenannt wurde und in dem die bisherige „Aktionsgemeinschaft Unabhängiger Betriebsangehöriger“ aufging. Sitz des Vereins AUB war Nürnberg, Vorsitzender war seit der Vereinsgründung der Angeklagte S. .

7 Im Anschluss an die Aufsichtsratswahl 1988 setzten auf Initiative des damaligen Aufsichtsratsvorsitzenden der Siemens AG, N. , zweier namentlich nicht mehr ermittelbarer Mitglieder des Zentralvorstandes und des damaligen Leiters des Gesamtsprecherausschusses der leitenden Angestellten, D. , Planungen ein, wie über die Verschiebung der Kräfteverhältnisse in den Betriebsräten die Zusammensetzung des Aufsichtsrates der Siemens AG zum Nachteil der dort vertretenen Mitglieder der IG Metall, die zur damaligen Zeit sämtliche Vertreter der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat stellten, verändert werden könnte. Im Jahr 1990 kamen „Verantwortliche der Firma Siemens aus dem obersten Führungskreis“ und der Angeklagte S. überein, dass die IG Metall im Aufsichtsrat und den Betriebsräten durch Unterstützung des AUB zurückgedrängt werden sollte. Der Plan sah vor, dass der Angeklagte S. aus dem Unternehmen ausscheiden und die AUB mit Geldern, die er von Siemens zur Verfügung gestellt bekommen sollte, ausbauen sollte. Die Siemens AG sollte darüber hinaus Personal für die AUB-Geschäftsstelle zur Verfügung stellen und bezahlen, während der Angeklagte S. in den Personalabteilungen des Unternehmens dafür sorgen sollte, dass die dortigen Leiter geeignete AUB-Kandidaten für Betriebsratswahlen auswählten und förderten. Eingebunden in

diese Planung waren neben anderen auch Dr. F. , der zu dieser Zeit „die eigentliche ‚Nr. 1‘ der Siemens AG war“, und der damals noch dem Bereichsvorstand angehörende Dr. W. .

8

In Ausführung dieses Plans schloss die Siemens AG, vertreten durch den Betriebsleiter des Standorts Erlangen, Dr. K. , und den Leiter der Abteilung Leasingfinanzierung, Fl. , im August 1990 mit dem Angeklagten S. zunächst eine Vereinbarung über das Ausscheiden des Angeklagten S. aus dem Unternehmen. Dieser Vereinbarung ging ein im Wesentlichen inhaltsgleiches Absichtsschreiben voraus, das für die Siemens AG von Dr. F. und Dr. W. unterschrieben worden war. Daneben wurde zwischen der Siemens AG, wiederum vertreten durch Dr. K. und Fl. , und dem Angeklagten S. eine Zusatzvereinbarung getroffen. Diese sah insbesondere vor, dass der Angeklagte S. mit einer Fremdfirma einen Beratungs- und Schulungsvertrag schließen sollte. Auf der Grundlage dieser Zusatzvereinbarung wurde im Dezember 1990 zwischen der neu gegründeten Einzelfirma des Angeklagten S. „ S. Unternehmensberatung und Mitarbeiterschulung“ und der Firma SI. Holding für Grundbesitz GmbH (im Folgenden: SI. GmbH) zum Schein ein Beratungs- und Schulungsvertrag geschlossen, auf dessen Grundlage die SI. GmbH ab dem Jahr 1991 zunächst 52.000 DM monatlich und ab April 1992 monatlich 57.000 DM an das Unternehmen des Angeklagten S. zahlte. Diesen Zahlungen lagen keine Leistungen des Angeklagten S. zu Grunde. Vielmehr dienten sie allein der Verschleierung der Zahlungen der Siemens AG an ihn, damit er absprachegemäß die AUB weiter ausbauen konnte. Die SI. GmbH stellte der Siemens AG die an den Angeklagten S. geleisteten Zahlungen in Rechnung, was aufgrund anderweitiger geschäftlicher Verbindungen der beiden Gesellschaften unauffällig möglich war.

- 9 In der Folgezeit wurden zunächst auf der Grundlage dieses Scheinvertrages bis zum Jahr 1995 durch Scheinrechnungen Zahlungen der Siemens AG an den Angeklagten S. in Höhe von insgesamt 8,5 Millionen DM verschleiert; eine Kontrolle der Mittelverwendung durch die Siemens AG fand dabei nicht statt. Absprachegemäß wurden darüber hinaus Mitarbeiter der Siemens AG in der Bundesgeschäftsstelle der AUB eingesetzt. Parallel dazu warb der Angeklagte S. in den Personalabteilungen der Siemens AG für Kandidaturen auf der AUB-Liste, wobei er die jeweils Verantwortlichen animierte, geeignete Mitarbeiter auszuwählen und diesen klarzumachen, dass eine Kandidatur von Siemens gefördert werde.
- 10 Aufgrund geänderter geschäftlicher Strukturen war seit dem Jahr 1995 die Verschleierung der Zahlungen der Siemens AG an den Angeklagten S. zur Förderung des Ausbaus der AUB unter Zwischenschaltung der Sl. GmbH nicht mehr möglich. An deren Stelle trat die G. Leasing GmbH & Co KG (im Folgenden: G. Leasing), zur damaligen Zeit eine 100%ige Tochtergesellschaft der Siemens AG, als neuer Vertragspartner in die zum Schein geschlossenen Vereinbarungen ein. Zudem wurden die zwischen dem Angeklagten S. und der Siemens AG geschlossenen Vereinbarungen, die zunächst bis zum Jahr 1995 befristet waren, verlängert. Die Siemens AG wurde hierbei vom Mitglied des Zentralvorstands Dr. W. sowie dem ebenfalls dem Zentralvorstand angehörenden Leiter der Zentralabteilung Personal, G., vertreten. Bis zum Jahr 2000 flossen auf diesem Weg verschleiert weitere 17,7 Millionen DM von der Siemens AG an den Angeklagten S.. Im Jahr 1998 kam es zu Unstimmigkeiten über den Zahlungsweg, weil der Geschäftsführer der G. Leasing diesen für problematisch hielt („er wolle den ‚Schweinkram‘ nicht mehr in seinen Abschlüssen sehen“). In der Folge führte der Angeklagte S. mit dem neuen Leiter der Zentralabteilung Finanzen, Ne., der

ebenfalls dem Zentralvorstand angehörte, ein Gespräch über diese Problematik. Ergebnis des Gesprächs war, dass der Geschäftsführer der G. Leasing in einem Schreiben darüber informiert wurde, die bisherige Form der Zahlung sollte mit Einverständnis von Herrn Ne. beibehalten werden.

11 2. Die verfahrensgegenständlichen Zahlungen der Siemens AG an den Angeklagten S. zur Verwendung für die AUB und die wirtschaftlichen Auswirkungen der Tätigkeit der AUB für die Siemens AG (Tatkomplexe III.1/2 der Urteilsgründe)

12 a) Im Hinblick auf die Unstimmigkeiten über die bisherige Zahlungsabwicklung mit dem Geschäftsführer der G. Leasing bemühte sich der Angeklagte S. darum, eine anderweitige Möglichkeit zur Verschleierung der Zahlungen zu finden. Unter Beteiligung des Zentralvorstands Dr. W. wurde im Herbst des Jahres 2000 ein Treffen des Angeklagten S. mit dem kaufmännischen Vorstand des Bereichs „Automation and Drives“ des Standorts Erlangen, dem Mitangeklagten Fe., mit dem Ziel vereinbart, einen neuen Zahlungsweg zur Verschleierung der Zahlungen der Siemens AG an die AUB zu finden. Bei diesem Treffen wurde der Mitangeklagte Fe. über die Hintergründe der Zahlungen informiert. Unter der Bedingung, dass das Ergebnis seines Bereiches durch die Zahlungen nicht beeinträchtigt werde, war der Mitangeklagte Fe. mit der verschleierte Abwicklung der Zahlungen an die AUB über seinen Bereich einverstanden.

13 Im weiteren Verlauf wurde am 22. Januar 2001 eine Rahmenvereinbarung zwischen der Siemens AG, Geschäftsbereich „Automation and Drives“ - vertreten durch den Mitangeklagten Fe. - und dem Angeklagten S. unter seiner Firma „W. Unternehmensberatung und Mitarbeiter-

schulung“ getroffen. Auf der Grundlage dieser Vereinbarung rechnete der Angeklagte S. tatsächlich nicht erbrachte Leistungen ab, um zum Schein eine Grundlage für die Zahlungen der Siemens AG an die AUB zu schaffen. Die Rechnungen wurden jeweils an die Privatadresse des Mitangeklagten Fe. geschickt. Zwischen Januar 2001 und November 2006 erstellte der Angeklagte S. auf Grundlage der Rahmenvereinbarung insgesamt 44 Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer über einen Gesamtbetrag von netto 30,3 Millionen Euro, der auf Veranlassung des Mitangeklagten Fe. durch die Siemens AG an die Unternehmensberatung des Angeklagten S. gezahlt wurde. Beiden war dabei bewusst, dass die finanzielle Unterstützung der AUB nicht offen gelegt und transparent gestaltet wurde, sondern ohne Unterrichtung des Vorstandes und des Aufsichtsrates, zudem ohne ausreichende Kontrolle der Mittelverwendung durchgeführt wurde (UA S. 37). Wie von dem Angeklagten S. und dem Mitangeklagten Fe. zumindest billigend in Kauf genommen, wurden die Rechnungen von der Zentralen Abrechnungseinheit der Siemens AG (ARE) mit dem Nettobetrag als Betriebsausgaben verbucht und hinsichtlich der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug verwendet (UA S. 38).

14 Bei Abschluss der Rahmenvereinbarung unterließ es der Mitangeklagte Fe. entgegen den bei der Siemens AG bestehenden Vertretungsregeln, eine zweite Unterschrift eines hierzu bevollmächtigten weiteren Mitarbeiters der Siemens AG einzuholen. Auch informierte er den Vorstand und den Aufsichtsrat der Siemens AG nicht über den Abschluss der Rahmenvereinbarung. Nach Eingang der auf der Grundlage der Rahmenvereinbarung vom Angeklagten S. erstellten Rechnungen veranlasste der Mitangeklagte Fe. zunächst bis zu seinem Ausscheiden als kaufmännischer Vorstand des Bereichs „Automation and Drives“ des Standorts Erlangen die Zahlungen selbst. Danach

sorgte er in seinen Funktionen als Leiter einer Hauptabteilung für Konzernstrategie und als Mitglied des Gesamtvorstands, zuletzt als Mitglied des Zentralvorstands dafür, dass die Rechnungen weiter durch den Bereich „Automation and Drives“ des Standorts Erlangen beglichen wurden. Hierzu informierte er seinen Nachfolger am Standort Erlangen über den Hintergrund der Rechnungen, damit dieser in der Folge die Rechnungen - wie dann auch tatsächlich geschehen - anerkannte. Eine inhaltliche Kontrolle der Rechnungen nahm der Mitangeklagte Fe. weder selbst vor, noch ließ er die Rechnungen von anderen Stellen prüfen. Als bei einer am Ende des Jahres 2005 von der Abteilung „Corporate Finance Financial Audit“ durchgeführten Routineüberprüfung Auffälligkeiten im Zusammenhang mit der Bezahlung der Rechnung der Unternehmensberatung des Angeklagten S. beanstandet wurden, erreichte der Mitangeklagte Fe. , dass die Beanstandungen der Revisoren nicht mehr weiterverfolgt wurden („vom Radarschirm der Revisoren gebracht“).

15 b) Mit den Geldbeträgen, die auf die beschriebene Weise von der Siemens AG verschleiert an die Unternehmensberatung des Angeklagten S. überwiesen wurden, bestritt der Angeklagte S. unmittelbar von den Konten seines Einzelunternehmens die Ausgaben, die bei der Tätigkeit und bei Werbemaßnahmen der AUB anfielen.

16 Ohne die Zahlungen der Siemens AG, die für die Finanzierung der Ausgaben der AUB verwendet wurden, wäre die AUB als Verein nicht überlebensfähig gewesen. Sie hätte die Kosten für Werbe- und Informationsmaterial sowie die Kosten ihrer Infrastruktur und für die von ihr angebotenen Leistungen aus ihren satzungsmäßigen Einnahmequellen nicht tragen können.

- 17 Die langjährige Unterstützung bei Aufbau, Stabilisierung und Erhalt der AUB hatte für die Siemens AG erhebliche wirtschaftliche Vorteile: Durch die Zusammenarbeit des Angeklagten S. mit den Leitern der Personalabteilungen konnten interessierte „zukunftsfähige“ Mitarbeiter gefunden werden, denen verdeutlicht werden konnte, dass eine Kandidatur als Betriebsrat für die AUB auch für sie selbst mit Vorteilen im Hinblick auf einen Aufstieg in der Organisation der Siemens AG verbunden war. An den Standorten, an denen die AUB im Betriebsrat vertreten war, konnte auf betrieblicher Ebene eine Vielzahl von Vereinbarungen geschlossen werden, die aus Arbeitgebersicht erhebliche wirtschaftliche Vorteile einbrachten und firmenstrategische Maßnahmen erleichterten.
- 18 c) Durch mindestens vier Rechnungsstellungen im Jahr 2006, mit denen - was auf der Grundlage der Rahmenvereinbarung grundsätzlich möglich war - „Zusatzaufwand“ in Höhe von jeweils 800.000 Euro netto abgerechnet wurde, veranlasste der Angeklagte S. die Siemens AG zu Zahlungen, die er nicht für die Förderung, den Aufbau und die Stabilisierung der AUB verwenden wollte, sondern für die von ihm im eigenen Interesse betriebene Sportförderung, für sonstige private Zwecke und für andere Unternehmen. Mit der bei der Rechnungsstellung vorgenommenen Bezugnahme auf die mit der Siemens AG getroffenen Rahmenvereinbarung erklärte der Angeklagte S. bewusst wahrheitswidrig, dass er die abgerechneten Beträge für die AUB verwenden würde. Im Vertrauen darauf, dass der Angeklagte S. die Gelder für die vereinbarten Zwecke einsetzen würde, wurden die Zahlungen durch die Siemens AG angewiesen. Bei Kenntnis von der tatsächlich vom Angeklagten S. geplanten Verwendung der Gelder, wäre dies nicht der Fall gewesen.

19 d) Das Landgericht hat die Zahlungen der Siemens AG an den Angeklagten S. zur Verwendung für die Tätigkeit der AUB seitens des Mitangeklagten Fe. als Untreue (§ 266 StGB) und als Beihilfe hierzu durch den Angeklagten S. angesehen. Durch die Zahlungen habe der Mitangeklagte Fe. gegen die Vorschrift des § 119 BetrVG verstoßen und dadurch die ihm gegenüber der Siemens AG obliegende Vermögensbetreuungspflicht verletzt. Der Siemens AG sei hierdurch ein Vermögensnachteil in Höhe der gezahlten 30,3 Millionen Euro entstanden, weil den Zahlungen kein unmittelbarer wirtschaftlicher Vorteil der Siemens AG gegenüber gestanden habe (UA S. 37).

20 Die Täuschung der Verantwortlichen der Siemens AG über die Erforderlichkeit weiterer Zahlungen für die AUB durch den Angeklagten S. mit dem Ziel der Verwendung für eigene Zwecke hat das Landgericht als Betrug (§ 263 StGB) des Angeklagten S. zum Nachteil der Siemens AG eingestuft.

21 3. Steuerrechtliche Behandlung der Zahlungen an die AUB bei der Siemens AG (Tatkomplex III.3 der Urteilsgründe)

22 Als kaufmännischer Vorstand des Bereichs „Automation and Drives“ des Standorts Erlangen bewirkte der Mitangeklagte Fe. durch die firmeninterne Weiterleitung der vom Angeklagten S. hierzu vorgelegten 44 Rechnungen, dass die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer bei Abgabe der jeweiligen Umsatzsteuererklärungen der Siemens AG als Vorsteuer geltend gemacht und die jeweiligen Nettobeträge als Betriebsausgaben bei den Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen in Abzug gebracht wurden.

- 23 Nach Auffassung des Landgerichts verstießen die Zahlungen mit dem Verwendungszweck AUB gegen § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG und unterlagen daher dem ertragsteuerlichen Abzugsverbot des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG. Ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen sei nicht gemäß § 15 Abs. 1 UStG zulässig gewesen, weil die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht worden seien. Indem der Mitangeklagte Fe. die Rechnungsbeträge ohne Hinweis auf die fehlende Abzugsfähigkeit firmenintern weiterbelastete, bewirkte er für die Netto-Rechnungsbeträge einen unzulässigen Betriebsausgabenabzug i.S.v. § 4 Abs. 5 EStG und hinsichtlich der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer einen nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzug. Hierdurch habe er nach Berechnung des Landgerichts - unterstützt durch den Angeklagten S. mit der Zurverfügungstellung der Rechnungen - zugunsten der Siemens AG für die Jahre 2001 bis 2006 Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt mehr als 4,8 Millionen Euro und für das Jahr 2004 Körperschaftsteuer mit Solidaritätszuschlag in Höhe von mehr als 500.000 Euro verkürzt (UA S. 48). Zudem hat die Siemens AG hierdurch nach der Berechnung des Landgerichts in den Jahren 2001 bis 2004 bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer Steuervorteile in Form ungerechtfertigter Verlustvorträge in Höhe von mehr als 30 Millionen Euro erlangt (UA S. 47, 48).
- 24 4. Steuerliche Behandlung der von der Siemens AG erhaltenen Zahlungen und weitere unrichtige Angaben gegenüber dem Finanzamt durch den Angeklagten S. (Tatkomplex III.4 der Urteilsgründe)
- 25 Der Angeklagte S. machte die Ausgaben, die er für Zwecke der AUB von den Konten seines Unternehmens tätigte, als eigene Betriebsausgaben geltend. Darüber hinaus verbuchte er in den Jahren 2000 bis 2004 zu Unrecht auch noch anderweitige Ausgaben für Sportförderung, private Zwecke

und andere Unternehmen in Höhe von insgesamt mehr als 12,7 Millionen Euro als Betriebsausgaben seiner Unternehmensberatung. Nach Auffassung des Landgerichts hat er dadurch und durch weitere unzutreffende Angaben in seinen persönlichen Einkommensteuererklärungen (u.a. 1.275 Euro für den Eiltransport einer toten Biberratte zu einem Tierpräparator in Österreich) für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2004 Einkommensteuer in Höhe von insgesamt mehr als 7 Millionen Euro, Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt mehr als 380.000 Euro und Gewerbesteuer in Höhe von insgesamt mehr als 3,4 Millionen Euro verkürzt. Zudem hat er nach Berechnung des Landgerichts Umsatzsteuer von insgesamt mehr als 220.000 Euro verkürzt, indem er zu Unrecht Vorsteuern aus Rechnungen geltend machte, denen keine Leistungen an seine Unternehmensberatung zu Grunde lagen. Hierdurch habe er sich jeweils der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) schuldig gemacht.

II.

26 Der Senat beschränkt mit Zustimmung des Generalbundesanwalts im Tatkomplex III.1/2 der Urteilsgründe die Verfolgung gemäß § 154a Abs. 2 StPO auf die Strafbarkeit wegen Betruges. Die bisher getroffenen Feststellungen des Landgerichts ermöglichen keine umfassende Prüfung des Schuldspruchs zur Untreue. Selbst wenn noch weitere Feststellungen sollten getroffen werden können, erscheint es fraglich, ob diese einen Schuldspruch wegen Beihilfe zur Untreue rechtfertigen könnten. Die Verfahrensbeschränkung ist daher aus verfahrensökonomischen Gründen angebracht.

27 1. Der Senat hat nämlich Bedenken, ob der Mitangeklagte Fe. dem Vermögen der Siemens AG - und zwar durch pflichtwidrige Handlungen i.S.v. § 266 Abs. 1 StGB - einen Vermögensnachteil zugefügt hat, indem er die

verfahrensgegenständlichen Zahlungen in der konkreten Art und Weise veranlasste. Entsprechendes gilt für die Verurteilung des Angeklagten S. wegen Beihilfe zur Untreue.

28 a) Der Mitangeklagte Fe. hat aufgrund seiner beruflichen Stellung eine Vermögensbetreuungspflicht i.S.v. § 266 StGB gegenüber der Siemens AG.

29 aa) Eine Vermögensbetreuungspflicht ist gegeben, wenn der Täter in einer Beziehung zum (potentiell) Geschädigten steht, die eine besondere, über die für jedermann geltenden Pflichten zur Wahrung der Rechtssphäre anderer hinausgehende Verantwortung für dessen materielle Güter mit sich bringt. Der Täter muss eine inhaltlich besonders herausgehobene Pflicht zur Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen treffen. Hierbei ist in erster Linie von Bedeutung, ob die fremdnützige Vermögensfürsorge den Hauptgegenstand der Rechtsbeziehung bildet und ob dem Verpflichteten bei deren Wahrnehmung ein gewisser Spielraum, eine gewisse Bewegungsfreiheit oder Selbständigkeit, mit anderen Worten die Möglichkeit zur verantwortlichen Entscheidung innerhalb eines gewissen Ermessensspielraums verbleibt (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 8. Mai 1951 - 1 StR 171/51, BGHSt 1, 186, 188 f.; BGH, Urteil vom 4. November 1952 - 1 StR 441/52, BGHSt 3, 289, 294; BGH, Urteil vom 3. März 1953 - 1 StR 5/53, BGHSt 4, 170, 172; BGH, Urteil vom 11. Dezember 1957 - 2 StR 481/57, BGHSt 13, 315, 317; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a., Rn. 92 f., 108 mwN).

30 bb) Sowohl zunächst als kaufmännischer Vorstand des Bereichs „Automation and Drives“ des Standorts Erlangen als auch in der Folgezeit als Leiter einer Hauptabteilung für Konzernstrategie, als Mitglied des Gesamtvorstands

und zuletzt als Mitglied des Zentralvorstands war der Mitangeklagte Fe. in diesem Sinne verpflichtet, die Vermögensinteressen der Siemens AG wahrzunehmen.

31 b) Es erscheint - jedenfalls aufgrund der bisherigen Feststellungen - fraglich, ob der Mitangeklagte Fe. dadurch pflichtwidrig i.S.v. § 266 StGB gehandelt hat, dass er unter Verstoß gegen § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG die AUB finanziell förderte.

32 aa) Nach Auffassung des Landgerichts hat es der Mitangeklagte Fe. zunächst bei Abschluss des Vertrages vom 22. Januar 2001 - entgegen den bei der Siemens AG zur Tatzeit bestehenden Vertretungsregelungen - pflichtwidrig unterlassen, die für die Vertretung der Gesellschaft erforderliche zweite Unterschrift eines entsprechend bevollmächtigten weiteren Mitarbeiters der Siemens AG einzuholen. Den Inhalt der insoweit maßgeblichen Vertretungsregeln teilt die Strafkammer indes nicht mit, obwohl es die verfahrensgegenständliche Rahmenvereinbarung als einen „wesentlichen Vertrag“, der eine zweite Unterschrift erforderlich mache, charakterisiert. Dem Senat ist aber ohne Mitteilung des in Bezug genommenen Inhaltes „der bei der Siemens AG damals bestehenden Vertretungsregelungen“ (UA S. 34) nicht möglich, zu beurteilen, ob tatsächlich eine zweite Unterschrift erforderlich war, was der frühere Mitangeklagte Fe. bestritten hat (UA S. 76). Eine auf das Fehlen einer zweiten Unterschrift gestützte Pflichtwidrigkeit wird daher nicht tragfähig durch Tatsachen belegt.

33 bb) Die Strafkammer begründet die Pflichtwidrigkeit der Handlungen des Mitangeklagten Fe. darüber hinaus damit, dass er es unterlassen habe, die zuständigen Organe der Siemens AG von dem abgeschlossenen Vertrag zu

informieren. Diese Wertung ist jedenfalls ohne nähere Erörterung nicht mit der Feststellung zu vereinbaren, dass der Abschluss der verfahrensgegenständlichen Rahmenvereinbarung durch den Mitangeklagten Fe. auf Veranlassung eines damaligen Mitglieds des Zentralvorstandes zurückging. Zudem stellt das Landgericht im Rahmen der Beweiswürdigung fest, dass „nach dem Ergebnis der durchgeführten Hauptverhandlung von der Kammer ausgeschlossen werden kann, dass sich damals ein Bereichsvorstand wie der Mitangeklagte Fe. ohne ‚Absegnung von oben‘ auf so etwas wie die schriftliche Rahmenvereinbarung vom 22. Januar 2001 eingelassen hätte“ (UA S. 92). Dies legt nahe, dass die Strafkammer davon ausging, dass der Abschluss der getroffenen Vereinbarung und die darauf zurückgehenden Zahlungen an den Angeklagten S. von einer Einwilligung des Zentralvorstandes der Siemens AG gedeckt waren. Dann bedurfte es aber näherer Begründung, warum das Unterlassen der Unterrichtung des Vorstandes geeignet war, die Pflichtwidrigkeit der Handlungen des Mitangeklagten Fe. zu begründen.

34 cc) Der Senat hat jedenfalls Bedenken, dass die Annahme des Landgerichts zutrifft, der Mitangeklagte Fe. habe die ihn treffende Vermögensbetreuungspflicht auch deshalb verletzt, weil die Zahlungen an das Unternehmen des Angeklagten S. gegen die Strafvorschrift des § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG verstoßen. Denn bei dieser Norm handelt es sich nicht um eine das zu betreuende Vermögen - hier der Siemens AG - schützende Vorschrift. Schutzzweck dieser Strafvorschrift ist vielmehr - allein - die Integrität der Wahl des Betriebsrats, namentlich die Freiheit der Willensbetätigung der Wahlberechtigten i.S.d § 20 BetrVG.

35 (1) § 266 StGB ist ein Vermögensdelikt; die Norm schützt das zu betreuende Vermögen im Sinne der Gesamtheit der geldwerten Güter einer Person

(st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 23. Mai 2002 - 1 StR 372/01, BGHSt 47, 295, 301). Umfang und Grenzen der im Rahmen von § 266 Abs. 1 StGB strafrechtlich relevanten Pflichten richten sich nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis. Es besteht daher eine Anbindung an die zivil- oder öffentlichrechtlichen Grundlagen (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 6. Dezember 2001 - 1 StR 215/01, BGHSt 47, 187; BGH, Urteil vom 23. Mai 2002 - 1 StR 372/01, BGHSt 47, 295, 297; BGH, Urteil vom 13. Mai 2004 - 5 StR 73/03, BGHSt 49, 147, 155; BGH, Urteil vom 21. Dezember 2005 - 3 StR 470/04, BGHSt 50, 331, 335; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a., Rn. 95 sowie Fischer, StGB, 57. Aufl., § 266 Rn. 58 und SSW-StGB/Saliger § 266 Rn. 31 mwN). Das Pflichtwidrigkeitsmerkmal erschöpft sich dabei aber nicht nach Art eines Blankettmerkmals in der Weiterverweisung auf genau bezeichnete Vorschriften (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a., Rn. 97); es handelt sich vielmehr um ein komplexes normatives Tatbestandsmerkmal (vgl. BVerfG aaO mwN). Bei dessen Auslegung ist es von Verfassungs wegen geboten, die Anwendung des Untreuetatbestands auf Fälle klarer und deutlicher (evidenter) Fälle pflichtwidrigen Handelns zu beschränken, Wertungswidersprüche zur Ausgestaltung spezifischer Sanktionsregelungen zu vermeiden und - was hier ausschlaggebend ist - den Charakter des Untreuetatbestands als eines Vermögensdelikts zu bewahren (vgl. BGH, Urteil vom 17. November 1955 - 3 StR 234/55, BGHSt 8, 254, 257 ff.; BGH, Urteil vom 4. November 1997 - 1 StR 273/97, BGHSt 43, 293, 297; vgl. auch BVerfG aaO Rn. 110).

Im Hinblick auf die tatbestandliche Weite des § 266 Abs. 1 StGB kann daher nicht in jedem (strafbewehrten) Verstoß gegen die Rechtsordnung auch eine i.S.v. § 266 Abs. 1 StGB strafrechtlich relevante Pflichtverletzung erblickt werden. Das folgt aus dem Schutzzweck des § 266 Abs. 1 StGB, der das zu

betreuende Vermögen schützt. Eine Normverletzung - hier eine Straftat i.S.d. § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG - ist deshalb in der Regel nur dann pflichtwidrig i.S.v. § 266 StGB, wenn die verletzte Rechtsnorm ihrerseits - wenigstens auch, und sei es mittelbar - vermögensschützenden Charakter für das zu betreuende Vermögen hat, mag die Handlung auch nach anderen Normen pflichtwidrig sein und unter Umständen sogar Schadensersatzansprüche gegenüber dem Treuepflichtigen auslösen. Nur dann, wenn die unmittelbar verletzte Rechtsnorm selbst vermögensschützenden Charakter hat, liegt der untreuespezifische Zusammenhang zwischen Pflichtverletzung und geschütztem Rechtsgut i.S.v. § 266 Abs. 1 StGB vor. Fehlt es daran, kann der Gesetzesverstoß, soweit er für sich sanktionsbewehrt ist, nach Maßgabe des diesbezüglichen Sanktionstatbestandes geahndet werden. Der Gesetzesverstoß kann darüber hinaus auch geeignet sein, Schadensersatzansprüche zu begründen. Eine - daneben tretende - Pflichtwidrigkeit i.S.d § 266 StGB wegen Untreue kann allein aus diesem Gesetzesverstoß aber grundsätzlich noch nicht abgeleitet werden. Ob etwas anderes gilt, wenn an die Verletzung einer solchen Rechtsnorm eine spezifische, sich vermögensmindernd auswirkende Sanktion anknüpft, lässt der Senat offen. Das BetrVG jedenfalls sieht eine solche sich vermögensmindernd auswirkende Sanktion nicht vor.

- 37 (2) Bei einer Aktiengesellschaft bestimmen sich Umfang und Grenzen der Vermögensbetreuungspflichten der Organe grundsätzlich nach Maßgabe der §§ 76, 93, 116 AktG (vgl. BGH, Urteil vom 21. Dezember 2005 - 3 StR 470/04, BGHSt 50, 331, 335 f. für den Aufsichtsrat; BGH, Urteil vom 17. September 2009 - 5 StR 521/08, BGHSt 54, 148 Rn. 36 für den Vorstand). Die den Organen einer Aktiengesellschaft angehörenden Personen haben deshalb - auch gegenüber der Aktiengesellschaft selbst - die rechtlichen Pflichten und Vorgaben der Rechtsordnung einzuhalten (vgl. BGH, Urteil vom 15. November

1993 - II ZR 235/92, BGHZ 124, 111, 127; Spindler in MünchKomm-AktG, 3. Aufl., § 93 Rn. 63 ff. mwN). Die somit für die Organe einer Aktiengesellschaft bestehende Legalitätspflicht bedingt, dass kein aktienrechtlich geschützter Handlungsspielraum für „profitable Pflichtverletzungen“ besteht (vgl. Fleischer, ZIP 2005, 141, 145 mwN). Verstöße gegen die Legalitätspflicht können auch im Verhältnis zur Gesellschaft selbst nicht mit dem Vorbringen gerechtfertigt werden, sie lägen in deren Interesse; die Bindung an gesetzliche Vorschriften hat vielmehr Vorrang (BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 mwN). Gesetzesverstöße, wie hier der Verstoß gegen § 119 BetrVG, stellen daher - in aktienrechtlicher Hinsicht - eine Verletzung der in § 93 Abs. 1 und § 116 Satz 1 AktG statuierten Pflichten dar und können zivilrechtliche Rechtsfolgen begründen.

38 Dies hat aber nicht zur Folge, dass die primär verletzte Rechtsnorm, wenn sie nicht das betreute Vermögen schützt, allein dadurch vermögensschützend wird, dass ihre Verletzung zugleich eine Verletzung aktienrechtlicher Vorschriften darstellt. Anders gewendet heißt dies: Liegt der Verstoß gegen die §§ 93, 116 AktG allein darin, dass eine nicht vermögensschützende Norm außerhalb des Aktiengesetzes verletzt wird, führt dies nicht dazu, dass die Verletzung einer vermögensschützenden Norm im Sinne einer Pflichtverletzung gemäß § 266 Abs. 1 StGB vorläge, nur weil die primär verletzte Pflicht durch die §§ 93, 116 AktG zu einer aktienrechtlichen Pflicht der Organe der Aktiengesellschaft wird. Denn auch die §§ 93, 116 AktG sind Vorschriften von erheblicher Unbestimmtheit und generalklauselartigem Charakter (BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a., Rn. 97). Eine allein auf die Verletzung dieser Vorschriften abstellende Auslegung des Pflichtwidrigkeitsmerkmals des § 266 Abs. 1 StGB wäre daher nicht geeignet, die verfassungsrechtlich gebotene Beschränkung der Anwendung des Untreuetatbestands auf evidente Fälle pflicht-

widrigen Handelns zu beschränken und damit den Charakter des Untreuetatbestands als eines Vermögensdelikts zu bewahren. Wollte man dies anders sehen, würde letztlich jeder Gesetzesverstoß (etwa auch die Beauftragung einer Werbeagentur mit einer i.S.v. § 3 UWG unlauteren Werbung) gleichzeitig eine pflichtwidrige Handlung i.S.v. § 266 StGB darstellen und - bei Vorliegen eines Vermögensnachteils - den Tatbestand der Untreue erfüllen. Dies würde nicht nur dem Untreuetatbestand jegliche Kontur nehmen; es wäre bei weniger gewichtigen Verstößen gegen selbst nicht strafbewehrte Normen vielfach auch nicht mehr mit der ultima-ratio-Funktion des Strafrechts zu vereinbaren.

39 Maßgeblich ist daher auch bei Verstößen gegen die §§ 93, 116 AktG, ob die primär verletzte Rechtsnorm, deren Verletzung zugleich den Verstoß gegen diese aktienrechtlichen Vorschriften bildet, vermögensschützenden Charakter hat. Dies ist bei der Strafnorm des § 119 BetrVG nicht der Fall. Die Vorschrift des § 119 BetrVG dient allein dem Schutz der Wahl und der Funktionsfähigkeit der im Gesetz aufgeführten betriebsverfassungsrechtlichen Organe (vgl. Oetker in GK-BetrVG, 9. Aufl., § 119 Rn. 6). Der Verstoß gegen § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG ist daher für sich allein nicht geeignet, eine Pflichtwidrigkeit der Handlungen des Mitangeklagten Fe. i.S.v. § 266 Abs. 1 StGB zu begründen. Das dadurch verwirklichte Unrecht kann im vorliegenden Fall strafrechtlich allein nach Maßgabe des § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG geahndet werden. Eine eventuelle, sich aus dem Verstoß gegen aktienrechtliche Vorschriften ergebende zivilrechtliche Haftung bleibt davon unberührt.

40 dd) Demnach kann ein i.S.v. § 266 Abs. 1 StGB pflichtwidriges und zudem vermögensschädigendes Verhalten des Mitangeklagten Fe. allein darin erblickt werden, dass er die Zahlungen auf der Grundlage der Rahmenvereinbarung veranlasste, ohne selbst eine ausreichende inhaltliche Kontrolle

durchzuführen oder zumindest dafür Sorge zu tragen, dass Dritte eine inhaltliche Kontrolle durchführen. Überprüfungen wurden zudem dadurch erschwert, dass die tatsächlichen Rechtsverhältnisse durch Scheinrechnungen verschleiert wurden. Ein solches Vorgehen ist mit den - insoweit fraglos vermögensschützenden - Pflichten, die den Mitangeklagten Fe. allgemein aufgrund seiner Stellung innerhalb der Siemens AG und im Speziellen bei Abwicklung der zwischen der Siemens AG und dem Angeklagten S. getroffenen Vereinbarung trafen, nicht zu vereinbaren. Denn dadurch wurde bereits die Prüfung durch die zuständigen Stellen vereitelt, ob die Leistungen der Siemens AG in einem äquivalenten Verhältnis zu den mit der Vereinbarung erlangten Vermögensvorteilen des Unternehmens stehen. Insoweit belegen die bisherigen Feststellungen aber nicht, dass der Siemens AG durch diese Verletzung der dem Mitangeklagten Fe. obliegenden Vermögensbetreuungspflicht auch ein Nachteil i.S.v. § 266 StGB entstanden ist.

41 Ein dem betreuten Vermögen zugefügter Nachteil i.S.d. § 266 StGB ist jede durch die Tathandlung verursachte Vermögenseinbuße. Die Vermögensminderung ist dabei nach dem Prinzip der Gesamtsaldierung (Vermögensvergleich) festzustellen (BGH, Urteil vom 23. Mai 2002 - 1 StR 372/01, BGHSt 47, 295, 301; BGH, Urteil vom 11. Juli 2000 - 1 StR 93/00, wistra 2000, 384, 386 mwN; BGH, Beschluss vom 17. August 2006 - 4 StR 117/06, NStZ-RR 2006, 378, 379 mwN). Ein Nachteil liegt deshalb nicht vor, wenn durch die Tathandlung zugleich ein den Verlust aufwiegender Vermögenszuwachs begründet wird. Werterhöhend kann auch eine vermögenswerte realistische Gewinnerwartung wirken (BGH, Beschluss vom 29. November 1995 - 5 StR 495/95, NStZ 1996, 191; BGH, Beschluss vom 17. August 2006 - 4 StR 117/06, NStZ-RR 2006, 378, 379).

- 42 Beim Vermögen als Rechtsgut und Bezugspunkt des anzustellenden Vergleichs handelt es sich allerdings nicht um einen der sinnlichen Wahrnehmung unmittelbar zugänglichen Gegenstand, sondern um eine wirtschaftliche Größe, deren Umfang zu einem bestimmten Zeitpunkt sich erst aus einer Bewertung ergibt. In deren Rahmen bedarf es der Entscheidung, welche Vermögenspositionen in die Wertbestimmung einfließen und wie deren Wert zu ermitteln ist. Hierbei können normative Erwägungen eine Rolle spielen. Sie dürfen aber, soll der Charakter der Untreue als Vermögensdelikt und Erfolgsdelikt bewahrt bleiben, wirtschaftliche Überlegungen nicht verdrängen. Stets ist zu prüfen, ob das verbotene Geschäft - wirtschaftlich betrachtet - nachteilig war (vgl. BGH, Beschluss vom 17. August 2006 - 4 StR 117/06, NStZ-RR 2006, 378, 379 mwN; BGH, Beschluss vom 20. März 2008 - 1 StR 488/07, NJW 2008, 2451, 2452; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a. Rn. 102, 114).
- 43 Der Vermögensnachteil stellt hierbei ein selbständiges neben dem der Pflichtverletzung stehendes Tatbestandsmerkmal dar, das nicht in dem Merkmal der Pflichtwidrigkeit aufgehen darf. Deswegen sind eigenständige Feststellungen zum Vorliegen eines Nachteils geboten (BGH, Beschluss vom 20. März 2008 - 1 StR 488/07, NJW 2008, 2451, 2452; BGH, Beschluss vom 18. Februar 2009 - 1 StR 731/08, NStZ 2009, 330, 331; BGH, Beschluss vom 20. Oktober 2009 - 3 StR 410/09, NStZ 2010, 329, 330; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a. Rn. 112, 113 f. mwN).
- 44 An diesen Grundsätzen gemessen erweisen sich die Wertungen des Landgerichts, nach denen die auf Grundlage der Scheinrechnung erfolgenden Zahlungen der Siemens AG an die AUB einen endgültigen Schaden i.S.v. § 266 StGB verursachten, da kein den Geldabfluss kompensierender Vermögensvor-

teil bei der Siemens AG gegeben sei (UA S. 128), aufgrund der bisherigen Feststellungen nicht als tragfähig. Das Landgericht stellt zwar fest, dass der Siemens AG infolge der Zusammenarbeit mit der AUB finanzielle Vorteile erwachsen seien. Diese Vorteile stellen nach Auffassung des Landgerichts indes keinen unmittelbaren Vermögenszuwachs dar, sondern vielmehr lediglich eine „vage Chance“, die nicht konkret messbar sei.

45 Das Landgericht hat dabei nicht hinreichend bedacht, dass ein unmittelbarer, den Vermögensnachteil kompensierender Vermögensvorteil nicht nur dann gegeben ist, wenn die schadensausschließende Kompensation in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Pflichtverletzung steht. Denn „unmittelbar“ heißt insoweit nicht zeitgleich bzw. sofort oder auch nur bald. Eine unmittelbare Schadenskompensation ist vielmehr dann gegeben, wenn keine weitere, selbstständige Handlung mehr hinzutreten muss, damit der kompensationsfähige Vermögenszuwachs entsteht (vgl. Fischer, StGB, 57. Aufl., § 266 Rn. 166 mwN).

46 Mit den im Tatzeitraum geleisteten Zahlungen an den Angeklagten S. , die den Fortbestand der AUB sicherstellten, wurde aus Sicht der Verantwortlichen der Siemens AG - jedenfalls im Tatzeitraum - der mit den Zahlungen angestrebte wirtschaftliche Vorteil, auf den bei der Gesamtsaldierung allein abzustellen ist (BGH, Urteil vom 28. Januar 1983 - 1 StR 820/81, BGHSt 31, 232, 234 f.; BGH, Urteil vom 4. November 1997 - 1 StR 273/97, BGHSt 43, 293, 298; BGH, Urteil vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07, BGHSt 52, 323 Rn. 45 ff.; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a., Rn. 142, 153, 150), bereits erreicht. Angesichts der nach den Feststellungen zu diesem Zeitpunkt gegebenen Etablierung der AUB hätte es weitergehender Darlegung bedurft, warum die Zahlungen lediglich zu einer vagen Chance, nicht aber

zu einem bereits messbaren Vermögenszuwachs geführt hätten. Aufgrund des zur Tatzeit etablierten und „bewährten“ Systems sind die Zuwendungen auch nicht mit Fällen vergleichbar, bei denen durch Einsatz von Bestechungsgeldern in nicht konkretisierten zukünftigen Fällen dem Vermögensinhaber günstige Vertragsabschlüsse erreicht werden sollen (vgl. insoweit BGH, Urteil vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07, BGHSt 52, 323 Rn. 45).

47 2. Eine Verurteilung des Angeklagten S. wegen Beihilfe zur Untreue würde daher weitergehende als die bisher getroffenen Feststellungen erfordern. Namentlich wären die seitens des Landgerichts festgestellten wirtschaftlichen Vorteile, welche die Siemens AG aufgrund der mit dem Angeklagten S. getroffenen Vereinbarung erzielte, in betriebswirtschaftlicher Hinsicht - erforderlichenfalls unter Heranziehung eines Sachverständigen - zu bewerten und mit den von der Siemens AG geleisteten Zahlungen zu saldieren. Dies gebietet aus verfahrensökonomischen Gründen die Beschränkung des Verfahrens im Fall III. 1 und 2 der Urteilsgründe gemäß § 154a Abs. 2 auf den Vorwurf des Betruges des Angeklagten S. zum Nachteil der Siemens AG.

III.

48 Der Schuldspruch im Übrigen hat Bestand.

49 1. Der Schuldspruch des Angeklagten S. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Haupttäters Fe. seitens der Siemens AG in 20 Fällen hält rechtlicher Nachprüfung stand. Indem S. an dem zur Verschleierung der Zahlungen an die AUB ersonnenen System von Scheinverträ-

gen und -rechnungen mitwirkte, leistete er jeweils Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 27 Abs. 1 StGB.

50 a) Die getroffenen Feststellungen belegen die Wertung des Landgerichts, der Mitangeklagte Fe. habe bewirkt, dass durch unrichtige Angaben gegenüber den Finanzbehörden von der Siemens AG geschuldete Ertragssteuern verkürzt wurden und die Gesellschaft nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangte. Denn die Scheinrechnungen berechtigten die Siemens AG nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG, da ihnen keine Leistungen zu Grunde lagen. Zudem waren die durch die Scheinrechnungen des Angeklagten S. verschleierte Zahlungen an das Unternehmen des Angeklagten S. nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht als Betriebsausgaben abziehbar, da es sich bei diesen Zahlungen um die Zuwendung von Vorteilen handelte, die als rechtswidrige Handlungen den Tatbestand eines Strafgesetzes verwirklichten. Sie erfüllen den Tatbestand des § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG.

51 Der Senat teilt nicht die vom Beschwerdeführer und teilweise in der Literatur erhobenen Bedenken gegen eine weite Auslegung des Begriffs der Beeinflussung der Wahl (vgl. dazu Joecks in MünchKommStGB, § 119 BetrVG; Kudlich in Festschrift für Heinz Stöckel, 2009, S. 93 ff.; das gilt auch für die von Prof. Dr. Joecks in einem Rechtsgutachten im Auftrag des Angeklagten S. in diesem Verfahren vor dem Landgericht vorgebrachten Bedenken). Er ist insbesondere der Auffassung, dass diese Strafnorm hinreichend klar und bestimmt im Sinne von Art. 103 Abs. 2 GG ist, so dass bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 119 BetrVG das steuerliche Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG ausgelöst wird.

52 aa) Nach § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG macht sich strafbar, wer eine Wahl des Betriebsrats eines Unternehmens durch Gewährung oder Versprechen von Vorteilen beeinflusst. Hierdurch werden Verstöße gegen das Verbot des § 20 Abs. 2 BetrVG sanktioniert. § 20 Abs. 2 BetrVG schützt - zusammen mit dem Verbot des § 20 Abs. 1 BetrVG, das nach § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 BetrVG strafbewehrt ist - umfassend die Integrität der Wahl (vgl. Fitting, BetrVG, 25. Aufl. § 20 Rn. 20). Dadurch soll eine Beeinflussung des Wahlergebnisses in einer nicht von der Rechtsordnung gebilligten Weise ausgeschlossen werden (so auch OVG Münster, Beschluss vom 10. November 2005 - 1 A 5076/04, BeckRS, 2006, 20067 zum im Wesentlichen inhaltsgleichen § 21 Abs. 1 LPVG NRW).

53 Das Verbot in § 20 Abs. 1 BetrVG gewährleistet dabei die Freiheit der Willensbetätigung der Wahlbeteiligten (vgl. Vogt BB 1987, 189, 190 mwN; Kreutz in GK-BetrVG, 9. Aufl., § 20 Rn. 24). Der vorliegend maßgebliche § 20 Abs. 2 BetrVG zielt demgegenüber auf die Sicherung der freien Willensbildung der Wahlbeteiligten ab (Kreutz aaO mwN). Vor diesem Hintergrund erfasst das Verbot des § 20 Abs. 2 BetrVG - und ihm folgenden der Straftatbestand des § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG (vgl. Oetker in GK-BetrVG, 9. Aufl., § 119 Rn. 12 mwN) - nicht nur die unmittelbare Beeinflussung des - aktiv oder passiv - Wahlberechtigten, sein Wahlrecht in der einen oder anderen Art und Weise auszuüben (z.B. in Form des Stimmenkaufs oder durch Vorteilsgewährung, wenn sich ein Arbeitnehmer nicht als Wahlkandidat aufstellen lässt). Vielmehr ist - sowohl nach dem Wortsinn, als auch nach dem Zweck der Vorschrift - auch die Gewährung solcher Vorteile erfasst, die sich mittelbar auf die Wahl auswirken, indem sie die innere Willensbildung der Wahlberechtigten beeinflussen.

54 Insoweit ist anerkannt, dass sich der Arbeitgeber grundsätzlich nicht in die Wahlpropaganda einschalten, insbesondere nicht für einen Kandidaten werben darf (vgl. Thüsing in Richardi BetrVG, 12. Aufl., § 20 Rn. 18 mwN; Fitting BetrVG, 25. Aufl., § 20 Rn. 24; Koch in Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 10. Aufl., BetrVG § 20 Rn. 6 f.). Denn dies ist nicht mit dem den Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Betriebsratswahl treffenden Neutralitätsgebot zu vereinbaren, das daraus folgt, dass die Betriebsratswahl der Legitimation der betrieblichen Arbeitnehmerrepräsentanten dient, die im Verhältnis zum Arbeitgeber die Beteiligungsrechte der Belegschaft ausüben (vgl. Thüsing aaO). Die Vorteilsgewährung muss dabei nicht zwingend gegenüber einem einzelnen Arbeitnehmer erfolgen, eine unzulässige Wahlbeeinflussung liegt vielmehr auch dann vor, wenn einer Gruppe von Arbeitnehmern ein Vorteil zugesagt wird (vgl. Thüsing aaO Rn. 17 mwN, auch zur Gegenauffassung).

55 Davon ausgehend ist auch die finanzielle oder sonstige tatsächliche Unterstützung von Wahlpropaganda einer Vorschlagsliste durch den Arbeitgeber nach § 20 Abs. 2 BetrVG verboten (BAGE 53, 385; ebenso Koch aaO; Fitting aaO; aA Kreutz aaO Rn. 30; vgl. auch OVG Münster, Beschluss vom 10. November 2005 - 1 A 5076/04, BeckRS 2006, 20067 zum im Wesentlichen inhaltsgleichen § 21 Abs. 1 LPVG NRW). Denn auch dadurch, dass einer Vorschlagsliste durch die Zuwendung von Geldmitteln ermöglicht wird, sich im Zusammenhang mit der Wahl nachhaltiger als sonst möglich zu präsentieren, wird die Willensbildung der Wahlberechtigten mittelbar beeinflusst. Dies gilt jedenfalls dann, wenn - wie hier - die finanzielle Unterstützung einzelner Kandidaten oder einer bei der Betriebsratswahl zur Wahl stehenden Liste durch den Arbeitgeber verschleiert wird. Die tatbestandsmäßige Beeinflussung der Betriebsratswahl besteht insoweit nicht allein - worauf in der Literatur teilweise abgestellt wird (Joecks in MünchKommStGB, § 119 BetrVG Rn. 16; Kudlich in Fest-

schrift für Heinz Stöckel, 2009, S. 93 , 110 f.) - in der infrastrukturellen Unterstützung einer betriebsverfassungsrechtlichen Wahlliste, sondern auch in der damit einhergehenden Verschleierung der Finanzierung, die zudem nicht mit dem Neutralitätsgebot des § 75 BetrVG zu vereinbaren ist. Die aktiv Wahlberechtigten können unter diesen Voraussetzungen eine von Willensmängeln freie Wahlentscheidung nicht treffen.

56 bb) Nach diesen Maßstäben wurde vorliegend durch die Zahlungen an den Angeklagten S. , die dieser zum Ausbau der AUB verwenden sollte, gegen § 20 Abs. 2 BetrVG verstoßen. Denn mit den Geldern wurde plangemäß erreicht, dass Kandidaten, die auf der Liste der AUB bei Betriebsratswahlen antraten, in die Betriebsräte gewählt werden konnten, um so über die Verschiebung der Kräfteverhältnisse in den Betriebsräten die Zusammensetzung des Aufsichtsrates der Siemens AG zum Nachteil der dort vertretenen Mitglieder der IG Metall zu verändern.

57 Die Urteilsfeststellungen belegen hinreichend, dass durch die Vorteils-gewährungen an die AUB und die Karriereversprechen gegenüber deren Kandidaten die durchgeführten Betriebsratswahlen auch tatsächlich beeinflusst wurden. Bei dem Vorgehen handelte es sich nicht lediglich um eine gezielte Einflussnahme auf bestimmte einzelne Betriebsratswahlen; vielmehr wurde über Jahre hinweg das Gesamtkonzept verfolgt, mittels der Unterstützung der AUB alle anstehenden Betriebsratswahlen zu beeinflussen, um später Arbeitgeberinteressen leichter durchsetzen zu können.

58 Nach den vom Landgericht getroffenen Feststellungen bestand bei der Siemens AG bereits seit dem Jahr 1990 die Absicht, ein Gegengewicht zur IG Metall zu schaffen und eine Betriebsräteorganisation zu fördern, die sich koope-

rativer gegenüber der Arbeitgeberseite zeigt (UA S. 14). Einzelne Verantwortliche der Siemens AG kamen deshalb mit dem Angeklagten S. überein, dass die IG Metall in den Gremien des Aufsichtsrats und der Betriebsräte durch Unterstützung der AUB zurückgedrängt werden sollte (UA S. 20). Abreedgemäß stellte die Siemens AG eigenes Personal für die Tätigkeit bei der AUB bereit und unterstützte den Aufbau der AUB durch Zahlungen in Millionenhöhe, deren Grundlage fingierte Beratungs- und Schulungsverträge waren (UA S. 24).

59 Entsprechend der Vereinbarung warb der Angeklagte S. in den Personalabteilungen für die Kandidatur auf der Liste der AUB, auch mit dem Argument, dass die Kandidatur von der Siemens AG mit Vorteilen für deren weiteren Aufstieg verbunden sei. Durch die Zusammenarbeit zwischen den Personalabteilungen konnten dann auch tatsächlich „zukunftsfähige“ Kandidaten gefunden werden (UA S. 24, 42). Die Vorauswahl der Kandidaten trafen der Angeklagte S. und die Personalabteilungen (UA S. 105). Von den Mitgliedern der AUB waren im Jahr 2006 ca. ein Drittel bis die Hälfte in Betriebsräte - wenn auch nicht nur bei der Siemens AG - gelangt (UA S. 43). Dies wäre nicht der Fall gewesen, wenn die AUB von der Siemens AG nicht unterstützt worden wäre. Vielmehr wäre die AUB ohne die erhebliche finanzielle Unterstützung der Siemens AG nicht überlebensfähig gewesen (UA S. 95). Damit ist die Beeinflussung der Betriebsratswahlen bereits durch das Wahlergebnis belegt. Die Beeinflussung der Betriebsratswahlen liegt aber unabhängig vom konkreten Wahlergebnis schon darin, dass die Zahlungen der Siemens AG für die Finanzierung der Wahlwerbung der AUB verwendet wurden.

60 Auch durch die Zahlungen an die AUB, die nicht unmittelbar in die Finanzierung von Wahlkampfwerbung flossen, wurden die anstehenden Betriebs-

ratswahlen beeinflusst. Bereits in den 1990er Jahren hätte der Verein die Kosten für Werbe- und Informationsmaterial sowie seiner Infrastruktur und für die von ihm angebotenen Leistungen aus seinen satzungsmäßigen Einnahmequellen nicht tragen können. Dies hätte aber zur Folge gehabt, dass der von den Verantwortlichen der Siemens AG verfolgte und vom Angeklagten S. unterstützte Plan, die Kandidaten der AUB bei den Betriebsratswahlen als Gegenpol zu den Kandidaten der IG Metall zu etablieren, gescheitert wäre. Seitens der AUB hätten ohne die finanzielle Unterstützung durch die Siemens AG bereits keine Gegenkandidaten aufgestellt werden können. Damit liegt auch in der nach außen nicht erkennbaren Gewährleistung der auf die Kandidatenaufstellung gerichteten Tätigkeit der AUB eine Beeinflussung der Wahlen. Durch das kollusive Zusammenwirken von Verantwortlichen der Siemens AG mit dem Angeklagten S. wurden immer wieder der Firma Siemens genehme Betriebsratskandidaten auf einer angeblich „unabhängigen“ Liste (AUB) platziert, deren Hintergrund und Motivation die Wahlberechtigten der Betriebsratswahlen nicht kannten (UA S. 134). Der Angeklagte S. selbst hat vorgetragen, dass die AUB Probleme bekommen hätte, wenn bekannt geworden wäre, dass sie von der Siemens AG gefördert wurde. Allein dies hätte gereicht, dass „die Leute uns nicht mehr gewählt hätten“ (UA S. 78).

61 Diese Wahlbeeinflussung führte unter anderem dazu, dass an den Standorten, an denen die AUB im Betriebsrat vertreten war und auch den in von der „AUB dominierten Betriebsräten“ firmenstrategische Maßnahmen der Siemens AG u.a. durch Betriebsvereinbarungen erleichtert wurden und dieser wirtschaftliche Vorteile brachten (UA S. 24, 42, 43).

62 Der Umstand, dass das Urteil keine Feststellungen dazu enthält, wie Betriebsratswahlen mit welchem konkreten Wahlergebnis durch die Zahlungen

(kausal) beeinflusst wurden, ist für die Erfüllung des Tatbestands des § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG unerheblich. Der Kausalitätsnachweis lässt sich in der Regel schon deshalb nicht führen, weil der Betriebsrat in geheimer Wahl gewählt wird (§ 14 Abs. 1 BetrVG). Ausreichend ist vielmehr schon der Umstand, dass sich wegen der Vorteilsgewährungen tatsächlich der Siemens AG genehme Gegenkandidaten für die Betriebsratswahlen gefunden haben. Allein dies hat schon die Wahl beeinflusst.

63 Auch kann für die Frage, ob eine Zahlung gegen das Verbot des § 20 Abs. 2 BetrVG verstößt, nicht auf den jeweiligen Zeitpunkt der Zahlung abgestellt und gefordert werden, dass die Zahlung unmittelbar zeitlich zur Betriebsratswahl erfolgt. Gerade die hier gewählte Strategie, die Mitbestimmungsverhältnisse nachhaltig zu verändern, erforderte ein längerfristiges Vorgehen, das „notwendigerweise“ schon im Vorfeld des eigentlichen Wahlvorgangs angelegt sein musste. So sahen es ersichtlich auch der Angeklagte S. und die Verantwortlichen der Siemens AG, was - von deren Standpunkt aus - folgerichtig und deshalb auch erfolgreich war. Hinzu kommt: Wollte man dies anders sehen, könnten die Beteiligten das Wahlbeeinflussungsverbot des § 20 Abs. 2 BetrVG dadurch umgehen, dass sie die Vorteile in einem zeitlichen Abstand zu der Wahl gewähren.

64 b) Da demnach ein Verstoß gegen § 20 Abs. 2 BetrVG gegeben ist und der Mitangeklagte Fe. diesbezüglich auch vorsätzlich handelte, hat er, indem er die Zahlungen veranlasste, auch den Tatbestand des § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG erfüllt. Dies ergibt sich daraus, dass diese Norm den Wortlaut des § 20 Abs. 2 BetrVG übernimmt und zwischen beiden Vorschriften ein systematischer und teleologischer Zusammenhang besteht (vgl. Oetker in GK-BetrVG, 9. Aufl., § 119 Rn. 12 mwN). Der für die Verwirklichung des Tatbe-

standes notwendige Erfolg (vgl. Oetker aaO Rn. 13 mwN) ist nach den vorstehenden Ausführungen eingetreten. Die Zahlungen der Siemens AG haben die freie Willensbildung bei den jeweiligen Betriebsratswahlen und damit deren Integrität beeinflusst.

65 Bei der gegebenen Sachlage muss der Senat nicht abschließend entscheiden, ob es - wie teilweise vertreten wird (vgl. Sax, Die Strafbestimmungen des Betriebsverfassungsgesetzes, Diss. 1975 S. 73 f.; Dannecker in Festschrift für Gitter, 1995, 167, 179) - verfassungsrechtlich geboten ist, den Anwendungsbereich von § 119 BetrVG im Wege der teleologischen Reduktion auf solche Verstöße zu beschränken, die sich als erheblich erweisen. Denn die verfahrensgegenständlichen Zahlungen, die über mehrere Jahre unter Verschleierung ihres tatsächlichen Zwecks und unter nachhaltigem Verstoß gegen das dem Arbeitgeber nach dem Betriebsverfassungsgesetz in Bezug auf die Betriebsratswahlen treffende Neutralitätsgebot geleistet wurden, um - im Ergebnis auch erfolgreich - zur einseitigen Förderung der Arbeitgeberinteressen, über die Verschiebung der Kräfteverhältnisse in den Betriebsräten die Zusammensetzung des Aufsichtsrates der Siemens AG zum Nachteil der dort vertretenen Mitglieder der IG Metall, die ihrerseits Schutz nach Art. 9 Abs. 3 GG genießt, zu verändern, erweisen sich sowohl im Hinblick auf den Wortlaut, insbesondere aber auch mit Blick auf den von § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG i.V.m. § 20 Abs. 2 BetrVG verfolgten Zweck als ein erheblicher Verstoß.

66 c) Erfüllten die Zahlungen mithin den Tatbestand des § 119 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 BetrVG, unterfielen sie dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG (vgl. Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, 201. Aktualisierung September 2009, § 4 Rn. Q 60). Auf die eigenständige Verfolgbarkeit der Straftat kommt es nicht an. Es ist daher auch unbeachtlich, ob der nach § 119 Abs. 2 BetrVG er-

forderliche Strafantrag gestellt wurde oder ob hinsichtlich dieser Straftat Verfolgungsverjährung eingetreten ist (Söhn aaO Rn. Q 68 mwN). Indem die Zahlungen gleichwohl als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, wurden von der Siemens AG geschuldete Steuern verkürzt bzw. ungerechtfertigte Verlustvorträge erlangt.

67 d) Insbesondere im Hinblick darauf, dass die vom Angeklagten S. erstellen Scheinrechnungen mit Wissen des Mitangeklagten Fe. in der Buchhaltung der Siemens AG erfasst wurden, erweist sich auch der Schluss des Landgerichts, dass der Mitangeklagte Fe. die Verkürzung von Steuern zumindest billigend in Kauf nahm, zumindest als möglich, eher sogar als nahe liegend und ist damit rechtlich nicht zu beanstanden.

68 2. Auch soweit der Angeklagte S. hinsichtlich der Veranlagungszeiträume 2000 bis 2004 (Tatkomplex III.4 der Urteilsgründe) wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen (jeweils in gleichartiger Tateinheit von Hinterziehung von Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer) verurteilt wurde, wird der Schuldspruch von den Feststellungen getragen.

IV.

69 Die Verfolgungsbeschränkung gemäß § 154a StPO im Tatkomplex III.1/2 der Urteilsgründe führt zu einer Änderung und Neufassung des Schuldspruchs. Dabei sieht der Senat davon ab, in den Fällen, in denen sich der Angeklagte S. zugleich mehrfach wegen Steuerhinterziehung, Beihilfe zur Steuerhinterziehung oder Betrug strafbar gemacht hat, die jeweils gleichartige Tateinheit im Tenor zum Ausdruck zu bringen. Nach § 260 Abs. 4 Satz 1 StPO genügt die Angabe der rechtlichen Bezeichnung der Tat; daher reicht hier die Bezeichnung

„Steuerhinterziehung“, „Beihilfe zur Steuerhinterziehung“ und „Betrug“ aus. Zwar kann es sich grundsätzlich auch bei gleichartiger Tateinheit empfehlen, dieses Konkurrenzverhältnis im Urteilspruch kenntlich zu machen. Davon kann aber abgesehen werden, wenn - wie hier - der Tenor unübersichtlich würde. Denn dies widerspräche dem auch zu berücksichtigenden Gebot der Klarheit und Verständlichkeit der Urteilsformel (vgl. BGH, Beschluss vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, wistra 2007, 388, 391; BGH, Beschluss vom 10. Januar 2006 - 5 StR 525/05; BGH, Beschluss vom 27. Juni 1996 - 4 StR 3/96, NStZ 1996, 610, 611). Für die Bezeichnung der Tat gemäß § 260 Abs. 4 StPO genügt bei einer Straftat nach § 370 AO im Übrigen die Angabe „Steuerhinterziehung“. Die Angabe der Steuerart gehört nicht zur Deliktsbezeichnung gemäß § 370 AO (BGH, Beschluss vom 13. September 2007 - 5 StR 292/07, BGHR, StPO § 260 Abs. 4 Satz 1 Tatbezeichnung 9).

70 Die vom Landgericht angenommene Klammerwirkung der nach § 154a StPO von der Verfolgung ausgenommenen Beihilfe zur Untreue im Hinblick auf sonst an sich rechtlich selbständige Taten des Betrugers beschwert den Angeklagten S. nicht (vgl. BGH, Beschluss vom 9. August 1983 - 5 StR 319/83, StV 1983, 457; BGH, Beschluss vom 6. September 1988 - 1 StR 481/88, NStZ 1989, 20).

V.

71 Die rechtsfehlerfrei gebildeten Einzelstrafen im Tatkomplex III.3 der Urteilsgründe können bestehen bleiben. Im Übrigen haben die Strafaussprüche allerdings keinen Bestand.

72 1. Soweit der Angeklagte S. im Tatkomplex III.4 der Urteilsgründe wegen Steuerhinterziehung verurteilt wurde, hält der Strafausspruch rechtlicher Nachprüfung nicht stand; denn das Landgericht hat den Schuldumfang zu Lasten des Angeklagten S. falsch bestimmt. Der Berechnung der hinterzogenen Einkommensteuer und des hinterzogenen Solidaritätszuschlages wurde ein zu hohes zu versteuerndes Einkommen, der Berechnung der hinterzogenen Gewerbesteuer ein zu hoher Gewerbeertrag zu Grunde gelegt. Entgegen der Auffassung der Strafkammer unterfielen die Aufwendungen für die Zwecke der AUB, die der Angeklagte S. von den Konten seines Unternehmens, aber aus Mitteln der Siemens AG tätigte, nicht dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG.

73 Zwar hat der Generalbundesanwalt zutreffend darauf hingewiesen, dass die Frage, ob ein Abzugsverbot eingreift, für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu behandeln ist. Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG würde hier aber bei dem Angeklagten S. im Ergebnis zu einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips und des in § 40 AO verankerten Grundsatzes der Wertneutralität der Besteuerung (Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, 201. Aktualisierung September 2009, § 4 Rn. Q 15) führen. Dies gebietet eine restriktive Auslegung des Abzugsverbots. Namentlich dann, wenn - wie hier - die Zuwendung i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG unter Zwischenschaltung eines Dritten gewährt wird, der selbst mit der Zuwendung und bei deren Weiterleitung keine weitergehenden Ziele verfolgt als der eigentliche Vorteilsgeber, greift das Abzugsverbot lediglich bei diesem, nicht aber bei dem - letztlich als (Geld-)Bote fungierenden - Mittler. In solchen Fällen ist die Vorteilszuwendung allein dem eigentlichen Vorteilsgeber zuzurechnen, in dessen Interesse sie auch erfolgt. Nur so kann zudem verhindert werden, dass es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung des für die Zuwendung aufgewandten Betrages kommt. Ein ande-

res Ergebnis ist auch im Hinblick auf den Zweck des Abzugsverbotes i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG - die Bekämpfung der Korruption (BT-Drucks. 13/1686 S. 18; 14/265 S. 170) - nicht geboten. Diesem wird vielmehr hinreichend durch das Abzugsverbot bei dem eigentlichen Vorteilsgeber Rechnung getragen.

74 Der Schuldspruch wird von der fehlerhaften Bestimmung des Schuldumfangs bei den Ertragsteuern nicht berührt, weil - auch im Hinblick auf die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen - auszuschließen ist, dass eine Steuerverkürzung insgesamt entfallen könnte. Auch soweit der Angeklagte S. tat einheitlich zur Hinterziehung der Umsatzsteuer wegen Hinterziehung der Einkommen- und Gewerbesteuer sowie des Solidaritätszuschlags verurteilt wurde, hat der Schuldspruch Bestand. Auf Grundlage der bisherigen Feststellungen kann ausgeschlossen werden, eine Neuberechnung der Höhe der hinterzogenen Ertragsteuern könnte zu einer derartigen Minderung der Hinterziehungsbeiträge führen, dass insoweit der Schuldspruch entfielen (vgl. BGH, Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, wistra 2008, 310, 313 mwN).

75 Der Umstand, dass das Landgericht die gebotene Gewerbesteuerrückstellung mit Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 13. Februar 2008 - I B 175/07 noch nicht bei der Bestimmung des tatbestandsmäßigen Schuldumfangs, sondern erst bei der Strafzumessung berücksichtigt hat, beschwert den Angeklagten S. nicht. Es bleibt daher für ihn ohne nachteilige Auswirkung, dass die vom Landgericht herangezogene Entscheidung nicht die vorliegende Rechtsfrage betrifft. Im Steuerstrafrecht ist bei Bestimmung des tatbestandsmäßigen Verkürzungsumfangs als Vergleichsgröße zur festgesetzten Steuer die Steuer zugrunde zu legen, die der Steuerpflichtige geschuldet hätte, wenn er zutreffende Angaben gemacht hätte (vgl. BGH, Urteil vom 12. Januar 2005 - 5 StR 301/04, wistra 2005, 144, 145). Dem steht vorliegend

auch nicht das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) entgegen, weil die Bildung der Gewerbesteuerrückstellung in unmittelbarem Zusammenhang mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen steht. Der Vorteil hätte dem Angeklagten S. bei wahrheitsgemäßen Angaben ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden (vgl. BGH, Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, wistra 2008, 310, 312 mwN).

76 2. Im Hinblick auf die Verfolgungsbeschränkung gemäß § 154a StPO kann auch der Einzelstrafauspruch im Tatkomplex III.1/2 der Urteilsgründe keinen Bestand haben. Durch die Verfolgungsbeschränkung hat sich der Schuldumfang in diesem Tatkomplex verringert. Der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht ohne den Vorwurf der Beihilfe zur Untreue und damit allein für den Betrug gegenüber der Siemens AG eine niedrigere - wenn auch, schon wegen des verübten Betrugs in Millionenhöhe, nicht unangemessen erscheinende - Einzelstrafe als drei Jahre und sechs Monate Freiheitsstrafe verhängt hätte. Dies und die Aufhebung der Einzelstrafen in den Fällen des Tatkomplexes III. 4 der Urteilsgründe (Steuerhinterziehung in fünf Fällen; vgl. vorstehend V.1.) zieht die Aufhebung des Gesamtstrafenauspruchs nach sich.

77 3. Die Urteilsfeststellungen können bestehen bleiben, da sie von den Fehlern in der Rechtsanwendung, die zur Teilaufhebung des Strafauspruchs führen, nicht betroffen sind. Das neue Tatgericht kann weitere Feststellungen treffen, die mit den bisherigen nicht im Widerspruch stehen.

VI.

78 Eine Erstreckung der Schuldpruchänderung und der Aufhebung des Strafauspruchs auf den nichtrevidierenden Mitangeklagten Fe. findet

nicht statt, weil sich die Änderung des Schuldspruchs allein aus der Verfolgungsbeschränkung ergibt (BGH, Beschluss vom 9. Oktober 2008 - 1 StR 359/08 mwN).

Nack

Wahl

Hebenstreit

Jäger

Sander