

Übungsfall: Luftgeschäfte

Von Prof. Dr. Uwe Hellmann, Wiss. Assistentin Dr. Katharina Beckemper, Potsdam

Der Fall richtet sich an Examenskandidaten im strafrechtlichen Schwerpunktbereich Wirtschafts-, Steuer- und Umweltstrafrecht. Schwerpunkte des Falles sind Luftverunreinigung, Umsatzsteuerhinterziehung bei Scheingeschäften, Bilanzmanipulation, Kreditbetrug, Insolvenzverschleppung, Strafvereitelung im Amt und Steuerhinterziehung durch Finanzbeamte.

Sachverhalt

Angelika Armbruster (A) war Vorstandsvorsitzende der Transpo-AG (T-AG), die Fahrzeuge für Schwerlasttransporte herstellte. Die zur Herstellung benötigten Spezialstähle bezog die T-AG überwiegend von einer Tochtergesellschaft, der Spestah-GmbH (S-GmbH). Geschäftsführer der S-GmbH war Sascha Gerner (G). Alle wesentlichen geschäftlichen Entscheidungen traf G aber nur nach Absprache mit A.

Im November 2004 erhielt die S-GmbH für den von ihr betriebenen Stahlofen, in dem auch Stahlschrott verarbeitet wurde, von der Umweltbehörde eine geänderte Genehmigung, die mit der Auflage verbunden war, einen neuen Abluftfilter einzubauen, der das bei der Verarbeitung des Stahlschrotts entstehende Dioxin weitgehend binden würde. A untersagte G wegen der hohen Kosten die Anschaffung eines solchen Filters und wies ihn an, bei den Messungen der Umweltbehörde den Schadstoffausstoß auf andere Weise niedrig zu halten. G verringerte deshalb bei der Prüfung durch die Behörde die Dioxinwerte, indem er die Temperatur im Ofen erhöhen und zudem die Abluft durch die Zufügung sauberer Luft „verdünnen“ ließ. Dem Behördenmitarbeiter blieb deshalb das Fehlen des Filters verborgen. In der Folgezeit kam es zu einer erheblichen Dioxinbelastung in der näheren Umgebung.

Als die T-AG im Januar 2005 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten war, gründete A als Alleingesellschafterin die Lease and Go-GmbH (L-GmbH). Ihr Ehemann Enrico (E) wurde als Geschäftsführer in das Handelsregister eingetragen. E sprach Modest Schilov (S), einen reichen russischen Staatsbürger, den er im Urlaub auf Sardinien kennen gelernt hatte, wegen einer „lukrativen Investition“ an. S zeigte sich interessiert und reiste daraufhin an den Firmensitz der L-GmbH. E legte ihm einen „Businessplan“ vor, der von völlig überzogenen Erwartungen ausging, in dem E wider besseres Wissen u.a. einen unrealistischen Bedarf an Schwerlasttransportfahrzeugen prognostizierte. S gewährte der L-GmbH daraufhin einen Kredit in Höhe von vier Millionen €. A wusste von dem Vorgang nichts.

A und E schlossen einen Kaufvertrag zwischen der T-AG und der L-GmbH über einen tatsächlich nicht vorhandenen Schwerlasttransporter zum Preis von 2.448.675 € zuzüglich 391.788 € Umsatzsteuer. Die T-AG stellte der L-GmbH eine Rechnung aus, in der die Umsatzsteuer ausgewiesen war. Die Rechnungssumme wurde mit Mitteln aus dem Darlehen, das S der L-GmbH gewährt hatte, beglichen. A gab die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die T-AG in deren Umsatzsteuervoranmeldung an. E machte in der Voranmeldung für die L-GmbH den Betrag als Vorsteuer geltend, so dass es bei der L-GmbH zu einer Vorsteuererstattung kam.

A verbuchte den Kaufpreis für das angeblich an die L-GmbH veräußerte Fahrzeug als Verkaufserlös. Dieses Konto löste sie in der Gewinn- und Verlustrechnung der T-AG für das Jahr 2005 auf. Den so ermittelten Gewinn gab A für die T-AG in der Umsatzsteuerjahreserklärung sowie den Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen für 2005 an. Das Finanzamt setzte die Steuern entsprechend fest. Auch E erstellte eine Umsatzsteuerjahreserklärung für die L-GmbH, die inhaltlich der Voranmeldung entsprach. Die Steuern wurden dementsprechend festgesetzt.

Im Januar 2007 fand eine Betriebsprüfung bei der T-AG statt. Die Prüferin Sabrina Becker (B) vermutete zwar, dass der angeblich an die L-GmbH veräußerte Schwerlasttransporter nicht existierte. Sie verschickte dennoch keine Kontrollmitteilung an das Veranlagungsfinanzamt der L-GmbH, obwohl sie damit rechnete, dass die L-GmbH die Vorsteuer aus dem Scheingeschäft geltend gemacht hatte. Außerdem war ihr bewusst, dass A solche „Betrügereien“ eventuell fortsetzen würde.

Im Februar 2007 beantragte A einen Kredit in Höhe von zwei Millionen € bei der Privatbank Wagner AG (P-Bank) und legte dabei den Jahresabschluss 2005 mitsamt der unrichtigen Gewinn- und Verlustrechnung der T-AG vor. Das Darlehen wurde daraufhin gewährt. Bereits im August 2007 wurde die T-AG dennoch zahlungsunfähig und konnte auch die Darlehensraten nicht mehr zahlen. Im November 2007 stellte die P-Bank deshalb einen Insolvenzantrag. Das Amtsgericht eröffnete das Insolvenzverfahren über das Vermögen der T-AG; das Verfahren dauert derzeit noch an. Zeitgleich wurden Strafverfahren gegen E und A eingeleitet.

Wie haben sich die Beteiligten strafbar gemacht?

Lösung

1. Handlungsabschnitt: Der Dioxinfilter

A. Strafbarkeit des G

I. § 325 Abs. 1 StGB

G könnte sich wegen Luftverunreinigung strafbar gemacht haben, indem er den Stahlofen ohne den Filter arbeiten ließ.

1. Objektiver Tatbestand

§ 325 Abs.1 StGB ist ein Sonderdelikt, das nur der Betreiber einer Anlage als Täter verwirklichen kann. G müsste also den Stahlofen, eine auf gewisse Dauer vorgesehene, als Funktionseinheit organisierte Einrichtung von nicht ganz unerheblichen Ausmaßen, die der Verwirklichung beliebiger Zwecke dient, somit eine Anlage im Sinne des Tatbestandes¹, betreiben haben. Nach wohl h.M.² betreibt eine Anlage, wer über

¹ Lackner/Kühl, Strafgesetzbuch, Kommentar, 26. Aufl. 2007, § 325 Rn. 2; Heine, in: Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, Kommentar, 27. Aufl. 2006, § 325 Rn. 4.

² Lackner/Kühl (Fn. 1), § 325 Rn. 2; Ransiek, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Hrsg.), Nomos Kommentar, Strafgesetzbuch, 2. Aufl. 2005, Bd. 2, § 325 Rn. 9, 19.

das Ingangsetzen entscheidet oder den Betrieb leitet. Danach wäre G tauglicher Täter des § 325 Abs. 1 StGB, weil er als Geschäftsführer der S-GmbH über alle Belange der Gesellschaft, also auch den Betrieb des Ofens entschied. Ein Teil der Literatur³ betrachtet dagegen den Unternehmensträger als Betreiber. Das wäre in casu die S-GmbH. Das besondere persönliche Merkmal, Betreiber der Anlage zu sein, würde dann nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB auf ihn „überwältzt“. G ist folglich nach beiden Ansichten tauglicher Täter, sodass sich eine Streitentscheidung erübrigt.

Der Taterfolg des § 325 Abs. 1 StGB besteht in Veränderungen der Luft außerhalb des Bereichs der Anlage, die geeignet sind, die Gesundheit eines anderen, Tiere, Pflanzen oder andere Sachen von bedeutendem Wert zu schädigen. Wegen der Gefährlichkeit des ausgestoßenen Dioxins hätte die mit diesem Schadstoff verunreinigte Luft zu Gesundheitsschäden der Anwohner führen können. Der Tatbestand verlangt zudem, dass der Täter den Erfolg unter Verletzung verwaltungsrechtlicher Pflichten herbeiführt. Verwaltungsrechtliche Pflichten ergeben sich nach der Legaldefinition des § 330d Nr. 4 StGB insbesondere aus vollziehbaren Auflagen (Nr. 4d), soweit sie dem Schutz vor Gefahren oder schädlichen Einwirkungen auf die Umwelt dienen. Eine solche umweltschützende Auflage liegt hier darin, einen neuen Abluftfilter einzubauen. Die Pflicht traf zwar nicht G persönlich, sondern die S-GmbH. Verwaltungsrechtlich verantwortlich für den Einbau ist aber das die Gesellschaft vertretende Organ (§ 12 Abs. 1 Nr. 3 VwVfG), also der Geschäftsführer G, sodass er eine ihn treffende Pflicht verletzte.

2. Subjektiver Tatbestand

G handelte mit Wissen und Willen, also vorsätzlich.

3. Rechtswidrigkeit und Schuld

Rechtswidrigkeit und Schuld liegen vor.

4. Ergebnis

G hat eine Luftverunreinigung nach § 325 Abs. 1 begangen.

II. § 325 Abs. 2 StGB

G könnte sich durch dieses Verhalten auch nach § 325 Abs. 2 StGB strafbar gemacht haben.

1. Objektiver Tatbestand

G ist – wie dargelegt – als Betreiber der Anlage bzw. Organ des Betreibers tauglicher Täter. Er müsste unter grober Verletzung verwaltungsrechtlicher Pflichten Schadstoffe in bedeutendem Umfang in die Luft außerhalb des Betriebsgeländes freigesetzt haben. Im Unterschied zu § 325 Abs. 1 StGB kommt es nach der Legaldefinition des § 325 Abs. 4 StGB für Schadstoffe nicht auf die Schädigungseignung der verunreinigten Luft, sondern auf die des Stoffes selbst an. Da Dioxin als krebserregend gilt, ist es geeignet, die Gesundheit eines anderen zu schädigen und damit ein Schadstoff.

³ Rengier, in: Hirsch/Wolter/Brauns (Hrsg.), Festschrift für Günther Kohlmann zum 70. Geburtstag, 2003, S. 225 (229).

Der Täter setzt Schadstoffe frei, wenn er eine Lage schafft, in der sie sich ganz oder wenigstens zum Teil unkontrollierbar in der Umwelt ausbreiten können.⁴ Nach dem Ausstoßen aus dem Schornstein konnte sich das Dioxin in der Luft verbreiten, und zwar auch außerhalb des Betriebsgeländes. Fraglich ist, ob dies unter grober Verletzung verwaltungsrechtlicher Pflichten geschah. Grob pflichtwidrig ist ein Verhalten, wenn es entweder eine gewichtige Pflicht verletzt oder ein schwerwiegender Verstoß gegen eine an sich nicht wichtige Pflicht vorliegt.⁵ Hier ergibt sich die grobe Pflichtwidrigkeit schon aus der Art des Verstoßes. G hat nicht nur gegen verwaltungsrechtliche Pflichten verstoßen, sondern die Verwaltungsbehörde darüber hinaus auch vorsätzlich getäuscht. Im Fall einer Täuschung liegt eine grobe Pflichtverletzung vor.

2. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld

G handelte vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

3. Ergebnis

G hat auch § 325 Abs. 2 StGB verwirklicht.

B. Strafbarkeit der A

I. §§ 325 Abs. 1, 25 Abs. 2 StGB

A könnte sich wegen mittäterschaftlich begangener Luftverunreinigung strafbar gemacht haben, indem sie die Anweisung gab, auf den Einbau eines Filters zu verzichten.

Fraglich ist jedoch, ob sie taugliche Täterin des § 325 Abs. 1 StGB ist. Wäre der Unternehmensträger, also die S-GmbH, Betreiber, müsste die Betreibereigenschaft auf A nach Maßgabe des § 14 StGB überwältzt werden können. Ob § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB auf faktische Organe anwendbar ist, ist strittig.⁶ Auf diesen Streit käme es aber nur an, wenn A die faktische Geschäftsführung ausübte. Sie nahm zwar Einfluss auf den eingetragenen Geschäftsführer G, weil er alle wesentlichen geschäftlichen Entscheidungen nur nach Absprache mit A traf. Dadurch hatte A aber keine so überragende Stellung inne, dass sie als faktische Geschäftsführerin der S-GmbH gelten kann. Es genügt nämlich nicht, dass jemand die Geschicke der Gesellschaft lediglich zu beeinflussen vermag, sondern er muss sie entscheidend steuern.⁷ Eine mit dem eingetragenen Geschäftsführer gleichberechtigte Stellung reicht dafür nicht aus. Eine Überwälzung der Betreibereigenschaft auf A nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB scheidet somit aus.

Auch nach der Gegenmeinung, die als Betreiber ansieht, wer über das Ingangsetzen der Anlage entscheidet, ist A nicht Betreiberin des Stahlofens. Sie hatte zwar ein Mitspracherecht bei den geschäftlichen Entscheidungen, welche die S-

⁴ Lackner/Kühl (Fn. 1), § 330b Rn. 3; Heine (Fn. 1), § 330b Rn. 23 m.w.N.

⁵ Lackner/Kühl (Fn. 1), § 325 Rn. 11; Fischer, Strafgesetzbuch und Nebengesetze, Kommentar, 55. Aufl. 2008, § 325 Rn. 13.

⁶ Dazu Hellmann/Beckemper, Wirtschaftsstrafrecht, 2004, Rn. 851 ff.

⁷ BGHSt 31, 118 (121).

GmbH betrafen, ihre Einflussmöglichkeiten auf den konkreten Einsatz des Ofens (Laufzeit, Temperatur etc.) waren aber begrenzt.

Die Strafbarkeit der A wegen mittäterschaftlich begangener Luftverunreinigung scheidet somit aus.

II. §§ 325 Abs. 1, 26 StGB

Sie ist jedoch wegen Anstiftung zur Luftverunreinigung strafbar. Die vorsätzliche rechtswidrige Haupttat liegt mit der Luftverunreinigung des G vor. A rief zudem durch ihre Anweisung dessen Tatentschluss hervor. A handelte zudem mit dem „doppelten Anstiftervorsatz“ hinsichtlich der Haupttat und ihrer Anstiftungshandlung, sowie rechtswidrig und schuldhaft.

III. §§ 325 Abs. 2, 26 StGB

A hat außerdem auch eine Anstiftung zur Luftverunreinigung nach § 325 Abs. 2 StGB begangen.

2. Handlungsabschnitt: Die Erlangung des Darlehens von S Strafbarkeit des E

I. § 265b Abs. 1 StGB

§ 265b Abs. 1 StGB setzt voraus, dass es sich um einen Betriebskredit handelt, d.h. sowohl Kreditgeber als auch Kreditnehmer müssen ein Betrieb oder Unternehmen sein.⁸ Da S das Darlehen als Privatperson gewährte, scheidet der Tatbestand aus.

II. § 263 Abs. 1 StGB

E könnte durch die Vorlage des „Businessplans“ bei den Verhandlungen über die Kreditvergabe aber einen Betrug zum Nachteil des S begangen haben.

1. Objektiver Tatbestand

Dann müsste E den S über Tatsachen getäuscht haben. Werturteile und Prognosen sind keine Tatsachen, es sei denn, sie beruhen auf einem Tatsachenkern.⁹ Ob dies hier der Fall war, lässt sich dem Sachverhalt nicht zweifelsfrei entnehmen. Durch die Vorlage des auf überzogenen Erwartungen beruhenden Businessplans erklärte E aber schlüssig, dass er die Entwicklung auf dem Marktsegment tatsächlich so erwarte und von der Richtigkeit seiner Prognose überzeugt sei.¹⁰ Da dies nicht zutraf, täuschte E den S über eine – innere – Tatsache.¹¹

⁸ Hellmann, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Fn. 2), § 265b Rn. 12.

⁹ Tröndle/Fischer (Fn. 5), § 263 Rn. 8 m.w.N.

¹⁰ Siehe dazu Krey/Hellmann, Strafrecht, Besonderer Teil, Bd. 2, 14. Aufl. 2005, Rn. 343.

¹¹ Hoyer, in: Rudolphi u.a. (Hrsg.), Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, 8. Aufl., 61. Lieferung, Stand: Oktober 2005, § 263 Rn. 13; Kindhäuser, Strafrecht, Lehr- und Praxiskommentar, 3. Aufl. 2006, § 263 Rn. 55; Krey/Hellmann (Fn. 10); Mitsch, Strafrecht, Besonderer Teil, Bd. 2/1, 2. Aufl. 2002, § 7 Rn. 19 f.; Tiedemann, in: Jäh-

Dadurch rief er einen entsprechenden Irrtum des S hervor, der daraufhin über sein Vermögen verfügte, indem er den Darlehensvertrag schloss.

Bereits durch den Vertragsschluss könnte S geschädigt worden sein. Rechtsprechung und herrschende Lehre nehmen einen Schaden bei Vertragsschluss an, wenn der Wert der übernommenen Verpflichtung den des erlangten Anspruchs übersteigt.¹² Grundsätzlich stehen beim Abschluss eines Darlehensvertrages die gegenseitigen Ansprüche – also der auf Auszahlung der Darlehenssumme und der auf Rückzahlung und Zinsleistung – in einem gleichwertigen Verhältnis. Etwas anderes gilt aber, wenn die Bonität des Rückzahlungsanspruches zweifelhaft ist.¹³ In erster Linie ist dies bei fehlender Zahlungsfähigkeit der Fall. Im Zeitpunkt des Vertragsschlusses war die L-GmbH allerdings zahlungsfähig. Der Rückzahlungsanspruch gegen ein Unternehmen, das die Darlehenssumme nicht für eine seriöse Geschäftstätigkeit, sondern für die Vornahme „dubioser“ Manipulationen einzusetzen plant, ist jedoch weniger werthaltig als ein Anspruch gegen ein Unternehmen, das den Kredit für seriöse Geschäfte aufgrund zutreffender Prognosen über die Marktentwicklung verwenden will. Der Vermögensschaden trat also schon bei Vertragsschluss ein.

2. Subjektiver Tatbestand

E hatte Vorsatz und Drittbereicherungsabsicht zugunsten der L-GmbH.

3. Rechtswidrigkeit und Schuld

Rechtswidrigkeit und Schuld liegen vor.

4. Schwerer Fall nach § 263 Abs. 3 Nr. 2

Von einem Schaden großen Ausmaßes wird gemeinhin ab einer Größenordnung von 50.000 € ausgegangen.¹⁴ Der Vermögensverlust muss allerdings tatsächlich eingetreten sein.¹⁵ Da S die vier Millionen € gezahlt hat, hat E einen Schaden im großen Ausmaß verursacht.

5. Ergebnis

E ist wegen Betrugs im besonders schweren Fall strafbar.

ke/Laufhütte/Odersky (Hrsg.), Strafgesetzbuch, Leipziger Kommentar, 11. Aufl. 2000, § 263 Rn. 16.

¹² BGHSt 45, 1 (4); Krey/Hellmann (Fn. 10), Rn. 447; Mitsch (Fn. 11), § 7 Rn. 97; Wessels/Hillenkamp, Strafrecht, Besonderer Teil, Bd. 2, 30. Aufl. 2007, Rn. 539; Fischer (Fn. 5), § 263 Rn. 94; Kindhäuser (Fn. 11), § 263 Rn. 196.

¹³ BGHSt 15, 24 (26); NJW 2002, 2480 (2483); Cramer, in: Schönke/Schröder (Fn. 1), § 263 Rn. 128; Kindhäuser (Fn. 11), § 263 Rn. 196.

¹⁴ BGH NSTZ 2004, 155; Kindhäuser, in: ders./Neumann/Paeffgen (Fn. 2), § 263 Rn. 394.

¹⁵ Kindhäuser (Fn. 14), § 263 Rn. 394; Fischer (Fn. 5), § 263 Rn. 122.

3. Handlungsabschnitt: Die Vorgänge im Zusammenhang mit dem Verkauf des Transporters

A. Strafbarkeit des E

I. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

E könnte sich wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht haben, indem er die vermeintlich an die T-AG gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hat.

1. Objektiver Tatbestand

E müsste in der Umsatzsteuervoranmeldung unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht haben. Der Unternehmer kann die „Vorsteuer“, d.h. die in einer an ihn gerichteten Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 AO), geltend machen. Die Vorsteuer war deshalb steuerlich erheblich. Es dürfen aber nur Vorsteuern abgezogen werden, die auf einer Leistung eines Unternehmens im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG beruhen. Da die T-AG keine Leistung erbracht hatte, scheidet der Vorsteuerabzug aus, sodass E unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht zu haben scheint.

Dem steht nicht entgegen, dass die T-AG die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer in ihren Umsatzsteuererklärungen angab. Für die strafrechtliche Bewertung ist es nämlich unerheblich, ob die als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer vom Aussteller der Scheinrechnung tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wird.¹⁶ Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist der Rechnungsadressat nur dann zum Vorsteuerabzug befugt, wenn die in Rechnung gestellte Lieferung tatsächlich ausgeführt worden ist.

Durch die unrichtigen Angaben in der Voranmeldung müsste eine Steuerverkürzung eingetreten sein. Die Umsatzsteuer ist – trotz der Pflicht zur Voranmeldung – eine Jahressteuer, da der Unternehmer gemäß § 18 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben hat. Die Steuer wird deshalb endgültig erst durch eine zu niedrige Jahresanmeldung bzw. einen zu niedrigen Umsatzsteuerbescheid verkürzt.¹⁷ Die Voranmeldung, die einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 168 AO), bewirkt aber bereits einen Verkürzungserfolg, wenn die angemeldete Umsatzsteuer in der Höhe hinter der gesetzlich geschuldeten Steuer zurückbleibt.¹⁸ Da E die Vorsteuer zu Unrecht geltend machte, liegt eine negative Abweichung der Ist-Steuer von der Soll-Steuer, also eine Verkürzung vor. Es handelt sich aber – bis zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung – nur um eine Steuerverkürzung „auf Zeit“ in Höhe des Zinsvorteils.¹⁹

¹⁶ BGH NJW 2002, 1963; BGH wistra 2002, 384 (385).

¹⁷ BGH wistra 2002, 185.

¹⁸ BGH NSTZ 1986, 79; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Stand: November 2007, § 370 Rn. 138.

¹⁹ BGHSt 38, 165 (171); BGH wistra 2001, 185; wistra 2001, 341; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Kommentar, Stand: August 2007, § 370 Rn. 1358.

2. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld

E handelte vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

3. Besonders schwerer Fall

Ein besonders schwerer Fall nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1, 1. Alt. liegt dagegen nicht vor. Das Merkmal des groben Eigennutzes ist nur schwer zu definieren.²⁰ Die Steuerhinterziehung muss aber im Vergleich zu anderen Taten besonders anstößig sein. Das ist hier nicht der Fall, weil es sich um eine „typische“ Umsatzsteuerverkürzung handelt.

4. Ergebnis

Er hat deshalb eine Steuerhinterziehung begangen.

II § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

E verwirklichte eine weitere Steuerhinterziehung durch die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung, in der er die unrichtigen Angaben aus der Voranmeldung wiederholte. Dadurch trat der endgültige Verkürzungserfolg ein, da die Steuer zu niedrig festgesetzt wurde.²¹ E handelte erneut vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

B. Strafbarkeit der A

I. § 331 Abs. 1 HGB

A könnte sich durch die Berücksichtigung des Scheingeschäfts in der Gewinn- und Verlustrechnung wegen unrichtiger Darstellung strafbar gemacht haben.

1. Objektiver Tatbestand

A war als Vorstandsvorsitzende Organ der T-AG (§ 78 AktG) und damit taugliche Täterin des § 331 HGB. Sie müsste unrichtige Angaben im Jahresabschluss gemacht haben. Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist Teil des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB).²² Fraglich ist aber, ob die GuV unrichtig war. Die T-AG hatte die als Verkaufserlös verbuchte Einnahme tatsächlich erzielt, A gab aber einen falschen Rechtsgrund an. Der mit der L-GmbH geschlossene Vertrag ist als Scheingeschäft nichtig (§ 117 Abs. 1 BGB). Dennoch kann die L-GmbH das von ihr ohne Rechtsgrund

²⁰ BGH wistra 1985, 228.

²¹ Vgl. BGHSt 38, 165 (171); *Rolletschke*, wistra 2002, 332.

²² In der Buchführung sind zwei Kontenarten zu unterscheiden. Auf den Bestandskonten wird die Bestandsrechnung erfasst. Diese Konten stammen aus der Bilanz und werden am Ende des Geschäftsjahres in der Bilanz aufgelöst. Die Bilanz stellt also Vermögen und Schulden des Unternehmens einander gegenüber (die Gliederung der Bilanz ist in § 266 HGB im Einzelnen geregelt). Neben den Bestandskonten gibt es die Erfolgskonten, auf denen die eigentlichen Unternehmenserfolge sichtbar werden. Hier werden die Erträge und Aufwendungen des Unternehmens gebucht. Sind die Erträge größer als die Aufwendungen, ergibt sich ein Gewinn; sind die Aufwendungen größer, so ergibt sich ein Verlust. Die Zusammenfassung aller Erfolgskonten findet beim Jahresabschluss in der Gewinn- und Verlustrechnung statt.

geleistete nicht nach Bereicherungsrecht zurückfordern, weil der für sie handelnde E den Mangel des Rechtsgrundes bei der Leistung kannte (§ 814 BGB). Die Einnahmen waren der T-AG somit ohne direkten Rückforderungsanspruch zugeflossen und deshalb auch zu verbuchen. Der in der GuV ausgewiesene Gewinn war also summenmäßig richtig. Allerdings täuschte die GuV durch die Buchung auf dem Konto „Verkaufserlöse“ eine Geschäftstätigkeit vor, die es nicht gab. Um diesen Eindruck zu vermeiden, hätte A die Einnahme auf dem Erfolgskonto „Außergewöhnliche Erträge“ buchen müssen. Indem sie das nicht tat, stellte sie die Verhältnisse der T-AG unrichtig dar, weil die GuV den Eindruck vermittelte, die T-AG habe Einkünfte erzielt, die ihrem Geschäft entspringen und deshalb wiederholbar sind.

2. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld

A handelte vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft und hat sich deshalb wegen unrichtiger Darstellung strafbar gemacht.

II. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

A könnte sich zudem wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht haben, indem sie in der Umsatzsteuervoranmeldung die vermeintlich eingekommene Umsatzsteuer angab.

1. Objektiver Tatbestand

A müsste unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht haben. Die Angaben betreffen steuerlich erhebliche Tatsachen, wenn sie auf die Entstehung, Höhe oder Fälligkeit einer Steuer Einfluss haben.²³ Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 S. 1 UStG alle Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, wobei die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG) entsteht. Die Angaben über die eingekommene Umsatzsteuer aus dem vermeintlichen Verkauf sind damit steuerlich erheblich.

Fraglich ist aber, ob die Angaben auch unrichtig waren. Dies scheint der Fall zu sein, weil der Umsatzsteuer keine Leistung der T-AG zugrunde lag. Die T-AG war aber dennoch Steuerschuldner, weil ein Unternehmer gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG die Umsatzsteuer, die er in einer Rechnung über eine Leistung ausgewiesen hat, erklären und abführen muss. Die Steuerschuld entsteht also unabhängig von einer tatsächlichen Leistung, wenn der Unternehmer eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gestellt hat. Es ist deshalb zumindest zweifelhaft, ob A überhaupt unrichtige Angaben gemacht hat.

Eine Steuerhinterziehung scheidet aber jedenfalls mangels Steuerverkürzung aus, weil A im Ergebnis die Summe als Steuerschuld angab, die tatsächlich entstanden war.

²³ Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks (Hrsg.), *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*, Kommentar, 6. Aufl. 2004, § 370 Rn. 130.

2. Ergebnis

A hat sich also nicht wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht.

III. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Aus dem gleichen Grund scheiden Hinterziehungen der Jahresumsatz-, Körperschaft- bzw. Gewerbesteuer aus. Es ist bei keiner dieser Steuerarten zu einer Verkürzung gekommen, weil A die Einnahmen erklärte, welche die T-AG tatsächlich erzielt hatte.

IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB

A könnte sich aber wegen Beihilfe zu den von E begangenen Steuerhinterziehungen strafbar gemacht haben, indem sie die Scheinrechnung der T-AG ausstellte und dem E übergab.

1. Objektiver Tatbestand

Vorsätzliche rechtswidrige Haupttaten liegen mit den Umsatzsteuerhinterziehungen des E vor. Fraglich ist aber, ob A dazu durch die Aushändigung der Rechnung Hilfe leistete. Ob der Gehilfenbeitrag für den Erfolg der Haupttat ursächlich sein muss, ist umstritten. Während die wohl h.L.²⁴ einen für die Haupttat kausalen Beitrag fordert, lässt die Rechtsprechung²⁵ es genügen, wenn die Haupttat in irgendeiner Weise gefördert wird. Auf den ersten Blick scheint eine Hilfeleistung nach beiden Auffassungen auszuscheiden, weil die Umsatzsteuervoranmeldung nicht erfordert, dass auch die Belege eingereicht werden. Die Übergabe der Scheinrechnung war deshalb keine Voraussetzung für die Steueranmeldung und erleichterte deren Abgabe nicht einmal unmittelbar. Das Vorhandensein der Rechnung gab E allerdings die Sicherheit, seine Angaben nachweisen zu können, wenn das Finanzamt im Rahmen einer Prüfung die Vorlage des Belegs fordern würde. Ohne diese „Absicherung“ hätte E die unrichtigen Angaben nicht gemacht. Deshalb leistete A psychische Beihilfe, die sogar kausal für die Steuerhinterziehung des E war.

2. Subjektiver Tatbestand

A handelte auch mit „doppeltem“ Gehilfenvorsatz.

3. Rechtswidrigkeit und Schuld

Rechtswidrigkeit und Schuld liegen vor.

4. Ergebnis

A hat sich wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar gemacht.

²⁴ Cramer/Heine, in: Schönke/Schröder (Fn. 1), § 27 Rn. 10; Joecks, in: ders./Miebach (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch*, 2005, Bd. 1, § 27 Rn. 21 ff.; Lackner/Kühl (Fn. 1), § 27 Rn. 2; Schünemann, in: Laufhütte/Rissing-van Saan/Tiedemann (Hrsg.), *Strafgesetzbuch*, Leipziger Kommentar, 13. Aufl. 2007, § 27 Rn. 1 ff.

²⁵ BGHSt 46, 107 (109); BGH NJW 2000, 3010; wistra 2004, 180.

C. Strafbarkeit des E**§ 331 Abs. 1 HGB, § 27 StGB**

Durch die Beteiligung an dem Scheingeschäft über den Transporter vermittelte E der A das Gefühl, dass die Aufdeckung der Manipulation der Gewinn- und Verlustrechnung nicht auffallen würde, er gab A somit ein Sicherheitsgefühl, sodass er eine Beihilfe zur unrichtigen Darstellung begangen hat.

4. Handlungsabschnitt: Kredit der P-Bank**A. Strafbarkeit der A****I. § 265b Abs. 1 Nr. 1b²⁶ StGB**

A könnte durch die Vorlage der unrichtigen Gewinn- und Verlustrechnung einen Kreditbetrug begangen haben.

1. Objektiver Tatbestand

Sowohl die T-AG als auch die P-Bank sind Unternehmen, sodass es sich um einen Betriebskredit handelt. A legte unrichtige Unterlagen, nämlich den Jahresabschluss mit der unrichtigen Gewinn- und Verlustrechnung, vor. A macht damit schriftlich unrichtige Angaben. Die GuV gibt den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens wieder, die Unterlagen betreffen folglich die wirtschaftlichen Verhältnisse. Diese müssen für den Kreditnehmer vorteilhaft und für die Entscheidung über den Kreditantrag wesentlich sein. Der Unternehmenserfolg in der Vergangenheit ist ein wesentliches Entscheidungskriterium bei der Vergabe eines Kredites. Der Ausweis eines in dieser Höhe nicht erwirtschafteten Gewinns durch die angegebene Geschäftstätigkeit verbesserte die konkreten Aussichten des Kreditantrages und war deshalb für den Kreditnehmer, die T-AG, vorteilhaft. Für die Entscheidungserheblichkeit ist nicht erforderlich, dass die unrichtigen Angaben für die positive Kreditentscheidung kausal werden, da § 265b StGB weder eine konkrete Gefährdung noch eine Verletzung des Vermögens des Kreditgebers voraussetzt.²⁷ Es genügt, dass die Angaben generell geeignet sind, die konkrete Kreditentscheidung zu beeinflussen.²⁸ Der Ausweis eines durch den Geschäftszweck erzielten Gewinns kann auf die Entscheidung des Kreditgebers Einfluss ausüben.

2. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld

A handelte vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

²⁶ A hat der Bank unrichtige Unterlagen vorgelegt. Dennoch ist nicht § 265b Abs. 1 Nr. 1a, sondern Nr. 1b einschlägig. Der Täter macht nämlich auch dann schriftliche Angaben, wenn er von ihm selbst erstellte Unterlagen vorlegt. Für Nr. 1a verbleibt so nur ein schmaler Anwendungsbereich für die Fälle, in denen der Täter von Dritten angefertigte Unterlagen seinem Antrag lediglich beifügt, *Hellmann/Beckemper* (Fn. 6), Rn. 191.

²⁷ LG Mannheim wistra 1985, 158; *Nack*, in: Müller-Gugenberger/Bieneck (Hrsg.), *Wirtschaftsstrafrecht*, 4. Aufl. 2006, § 50 Rn. 113.

²⁸ BGHSt 30, 285 (290); *Hellmann*, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Fn. 2), § 265b Rn. 31.

3. Ergebnis

Die Voraussetzungen des Kreditbetrugs nach § 265b Abs. 1 Nr. 1b StGB liegen somit vor.

II. § 263 StGB

Durch die Vorlage der unrichtigen Gewinn- und Verlustrechnung könnte sich A zudem wegen Betrugs strafbar gemacht haben.

1. Objektiver Tatbestand

A stellte die wirtschaftliche Lage der T-AG positiver dar, als diese tatsächlich war. Darin ist eine Täuschung über Tatsachen zu sehen. Sie bewirkte dadurch einen Irrtum des für die Kreditbewilligung zuständigen Mitarbeiters der P-Bank, der daraufhin eine Verfügung über das Vermögen der Bank (Dreiecksbetrug) durch Abschluss des Darlehensvertrages vornahm. Ein Schaden tritt bereits durch Eingehen eines Vertrages ein, wenn die vertraglichen Verpflichtungen wegen der – dem Kreditgeber nicht bekannten – schlechten finanziellen Lage des Kreditnehmers nicht gleichwertig sind.²⁹ Die T-AG befand sich zur Zeit der Kreditvergabe schon seit längerem in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, die durch die unrichtige Gewinn- und Verlustrechnung verschleiert worden waren. Die P-Bank erlitt somit einen Schaden, weil ihr Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens nicht so werthaltig war wie der Anspruch der T-AG auf die Auszahlung des Darlehens. Es kommt also nicht darauf an, dass die T-AG die Zahlung der Darlehensraten bereits kurz nach Auszahlung der Darlehenssumme einstellte und die P-Bank im Insolvenzverfahren voraussichtlich einen Teil ihrer Forderung nicht wird durchsetzen können.

2. Subjektiver Tatbestand

A handelte vorsätzlich und mit der Absicht, die T-AG zu bereichern.

3. Rechtswidrigkeit und Schuld

Rechtswidrigkeit und Schuld liegen ebenfalls vor.

4. Ergebnis

A hat deshalb einen Betrug begangen.

III. § 401 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 92 Abs. 2 S. 1 AktG

A könnte sich wegen Insolvenzverschleppung strafbar gemacht haben, indem sie keinen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der T-AG stellte.

1. Objektiver Tatbestand

A war als Vorstandsvorsitzende der T-AG Mitglied des Vorstandes und daher nach § 92 Abs. 2 S. 1 AktG verpflichtet, ohne schuldhaftes Zögern, spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der T-AG, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen. Diese Frist ließ A verstreichen, weil die Zahlungsunfähigkeit der T-AG bereits im

²⁹ BGHSt 15, 24 (26); BGH NJW 2002, 2480 (2483).

August 2007 eintrat, A aber bis zu dem Insolvenzantrag der P-Bank im November 2007 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht beantragt hatte.

2. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld

A handelte vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

3. Ergebnis

Sie hat sich deshalb wegen Insolvenzverschleppung strafbar gemacht.

B. Strafbarkeit der B

I. §§ 258a Abs. 1, 258 Abs. 1, 13 StGB

B könnte sich wegen Strafvereitelung im Amt durch Unterlassen strafbar gemacht haben, indem sie auf die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens wegen Steuerhinterziehung gegen die Verantwortlichen der L-GmbH verzichtete.

1. Objektiver Tatbestand

Der Erfolg der Strafverfolgungsvereitelung setzt nicht notwendig die dauerhafte Vereitelung der Verhängung einer Strafe oder Maßregel voraus, sondern es genügt, dass die Sanktionierung mit einer gewissen Verzögerung erfolgt.³⁰ Das Verfahren gegen E wurde erst Ende 2007 eingeleitet, obwohl B schon im Januar 2007 den konkreten Verdacht einer von E begangenen Steuerhinterziehung hatte. E wäre somit erheblich früher bestraft worden, wenn B unverzüglich tätig geworden wäre, sodass der Vereitelungserfolg gegeben ist. Ob B den Erfolg mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit hätte verhindern können, wenn sie eine Kontrollmitteilung an das für die L-GmbH zuständige Finanzamt geschickt hätte, ist zweifelhaft, weil sich das Vorgehen des Finanzamts schwer vorhersehen lässt. Darauf kommt es allerdings auch gar nicht an, weil B selbst nach § 399 Abs. 2 S. 1 AO berechtigt – und verpflichtet – war, bei dem Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu erforschen und alle unaufschiebbaren Anordnungen zu treffen, um die Verdunkelung der Sache zu verhüten. Hätte B das Ermittlungsverfahren eingeleitet, so wäre der Vereitelungserfolg ausgeblieben.

§ 399 Abs. 2 S. 1 AO verwendet die gleiche Formulierung wie § 163 Abs. 1 StPO, um die Finanzbehörde dem strafverfahrensrechtlichen Legalitätsprinzip zu verpflichten. Es gilt aber nicht nur für die Finanzbehörde, sondern auch für deren Angehörige, ohne dass dies einer ausdrücklichen Erwähnung bedarf.³¹ B hatte somit eine Garantenstellung zum Schutz der Rechtspflege aus Gesetz inne.

2. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld

Sie handelte vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

3. Ergebnis

B hat sich wegen Strafvereitelung im Amt durch Unterlassen strafbar gemacht.

II. §§ 258a Abs. 1, 258 Abs. 1, 13 StGB

B hat eine weitere Strafvereitelung im Amt durch Unterlassen begangen, weil sie auch die Bestrafung der A wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung verzögert hat.

III. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

B könnte zudem eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begangen haben, indem sie auf die Anfertigung einer Kontrollmitteilung verzichtete.

1. Objektiver Tatbestand

Die von E begangene Steuerhinterziehung ist eine steuerlich erhebliche Tatsache, weil der unberechtigte Vorsteuerabzug die Steuerlast der L-GmbH verringert hatte. Über diese Tatsache ließ B das Veranlagungsfinanzamt in Unkenntnis.

Fraglich ist, ob E zur Information des Besteuerungsfinanzamts verpflichtet war. Ein Teil der Literatur³² beschränkt die für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO relevanten Rechtspflichten zur Offenbarung auf steuerrechtlich normierte Pflichten. Die Gegenmeinung bezieht auch allgemeine Garantenpflichten ein.³³ Dieser Streit würde allerdings nur relevant, wenn B nicht schon nach den Steuergesetzen zum Handeln verpflichtet war. Aus § 194 Abs. 3 AO, der es gestattet, die bei einer Außenprüfung festgestellten Tatsachen auszuwerten, wenn sie für die Besteuerung eines Dritten von Bedeutung sind, ergibt sich eine solche Pflicht nicht unmittelbar. Die Vorschrift regelt die Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen, stellt jedoch die Entscheidung, ob eine Kontrollmitteilung angefertigt wird, grundsätzlich in das Ermessen des Finanzbeamten.³⁴ Entdeckt er eine Steuerstraftat von nicht unerheblichem Umfang, so kommt aber eine Ermessensreduzierung in Betracht. Nach § 85 AO haben die Finanzbehörden, und damit deren Mitarbeiter, die Pflicht, die Steuern gleichmäßig festzusetzen und Steuerverkürzungen entgegenzuwirken. Auch im Besteuerungsverfahren gilt folglich das Legalitätsprinzip.³⁵ Dieser Besteuerungsgrundsatz reduziert das Ermessen des Außenprüfers auf Null, verpflichtet ihn also zur Information des zuständigen Besteuerungsfinanzamts, wenn Anhaltspunkte für eine vorsätzliche Steuerverkürzung in erheblicher Höhe vorliegen. B hatte somit die steuerrechtliche Pflicht, eine Kontrollmitteilung zu fertigen.

Fraglich ist jedoch, ob durch das Unterlassen der B eine Steuerverkürzung eintrat. Ein Verkürzungserfolg war bereits durch die zu niedrige Festsetzung der Umsatzsteuer eingetre-

³² Kohlmann (Fn. 19), § 370 Rn. 278.

³³ Joecks (Fn. 23), § 370 Rn. 162; Hellmann (Fn. 18), § 370 Rn. 110; Rolletschke, Die Steuerhinterziehung, 2004, Rn. 45.

³⁴ Eckhoff, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 18), § 194 Rn. 233.

³⁵ Tipke, in: ders./Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Stand: September 2007, § 85 Rn. 1.

³⁰ BGHSt 45, 97 (100 f.); Cramer, in: Joecks/Miebach (Fn. 24), § 258 Rn. 24; Wessels/Hettinger, Strafrecht, Besonderer Teil, Bd. 1, 31. Aufl. 2007, Rn. 726; a.A. Altenhain, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Fn. 2), § 258 Rn. 48 ff.

³¹ Hellmann (Fn. 18), § 399 Rn. 55.

ten. Der Steuerbescheid hätte aber nach § 173 Abs. 1 S. 1 AO geändert werden können. Ob das Unterbleiben der Änderung des Steuerbescheids den für die Steuerhinterziehung notwendigen Verkürzungserfolg begründet, ist strittig. Ein Teil der Literatur verneint dies, weil es sich nicht um einen neuen eigenständigen Verkürzungserfolg handele.³⁶ Steuerverkürzung sei nur die zu niedrige Festsetzung, nicht die Nichtberichtigung eines schon bestehenden Steuerbescheides.³⁷ Dagegen wird allerdings zutreffend eingewandt, dass die unterlassene Aufhebung und Änderung eines Bescheides zu einem erneuten Schaden führt, weil dadurch das Steueraufkommen gemindert und die Pflicht zur Richtigstellung einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung nach § 153 Abs. 1 AO weitgehend leer laufen würde, wenn die unterlassene Berichtigung strafrechtlich nicht sanktioniert werden könnte.³⁸ Dieser Verkürzungserfolg wäre im Falle der Anfertigung einer Kontrollmitteilung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeblieben, weil das Besteuerungsfinanzamt nach Aufdeckung der Steuerhinterziehung den Bescheid aufgehoben und die Umsatzsteuer neu festgesetzt hätte. Da dies erst fast ein Jahr später geschehen konnte, wurde die Steuer nicht rechtzeitig festgesetzt.

2. Subjektiver Tatbestand

B hatte zumindest *dolus eventualis*, da sie eine Steuerhinterziehung jedenfalls für möglich hielt und damit rechnete, dass der unrichtige Umsatzsteuerbescheid infolge des Unterbleibens der Kontrollmitteilung bestehen bleiben wird.

3. Rechtswidrigkeit und Schuld

B handelte rechtswidrig und schuldhaft.

4. Ergebnis

Sie hat sich wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar gemacht.

IV. §§ 265b Abs. 1 Nr. 1b, 27, 13 StGB

B könnte zudem Beihilfe zum Kreditbetrug durch Unterlassen geleistet haben, indem sie den Verdacht, dass der Schwerlasttransporter gar nicht verkauft worden war, nicht offenbarte.

1. Objektiver Tatbestand

Den von A begangenen Kreditbetrug hätte B verhindern können, wenn sie aufgedeckt hätte, dass die T-AG offensichtlich „Luftgeschäfte“ tätigte. Das wäre ihr auch physisch-real möglich gewesen.

Eine Beihilfe zum Kreditbetrug durch Unterlassen setzt aber die Rechtspflicht zum Schutz der Rechtsgüter der Geschäftspartner des geprüften Steuerpflichtigen voraus. Eine solche Garantenstellung kann sich zwar auch aus öffentlich-rechtlichen Pflichten ergeben, der Schutz Dritter vor Strafta-

ten des Steuerpflichtigen gehört aber nicht zum Aufgabenbereich der Finanzbehörden. Eine Garantenstellung lässt sich § 30 Abs. 4 Nr. 5b AO, der die Offenbarung von Anhaltspunkten für Wirtschaftsstraftaten zulässt, nicht entnehmen. Es ist schon zweifelhaft, ob die Vorschrift nicht nur eine Offenbarungsbefugnis, sondern eine Offenbarungspflicht begründet. § 30 Abs. 4 Nr. 5b AO bezweckt aber jedenfalls ersichtlich nicht den Schutz Dritter vor Vermögensschäden, sondern den der staatlichen Strafverfolgung.³⁹

2. Ergebnis

B ist deshalb nicht wegen Beihilfe zum Kreditbetrug durch Unterlassen strafbar.

Gesamtergebnis und Konkurrenzen

A. Strafbarkeit des G

G hat Luftverunreinigungen nach § 325 Abs. 1 und Abs. 2 StGB verwirklicht. Das Konkurrenzverhältnis der beiden Tatbestände zueinander ist unklar.⁴⁰ § 325 Abs. 1 StGB stellt die dort genannten Immissionen, § 325 Abs. 2 StGB dagegen Emissionen unter Strafe. Da jede Immission nach § 325 Abs. 1 StGB eine Emission voraussetzt, ist § 325 Abs. 2 StGB als Auffangtatbestand konzipiert, der Beweisschwierigkeiten vermeiden soll, die daraus resultieren, dass § 325 Abs. 1 StGB die nachteilige Veränderung der Luft und eine Schädigungseignung der veränderten Luft verlangt.⁴¹ § 325 Abs. 1 StGB ist dennoch nicht speziell, weil § 325 Abs. 2 StGB zwar keine nachteilige Veränderung der Luft voraussetzt, aber höhere Anforderungen an die Pflichtverletzung des Täters stellt. Auch der Deliktscharakter der beiden Tatbestände gibt keinen eindeutigen Aufschluss über das Konkurrenzverhältnis. § 325 Abs. 2 StGB ist jedenfalls ein abstraktes Gefährdungsdelikt. § 325 Abs. 1 StGB wird zum Teil als potenzielles Gefährdungsdelikt, Verletzungs-Gefährdungsdelikt oder abstraktes Gefährdungsdelikt mit Teilkonkretisierung qualifiziert⁴², andere⁴³ betrachten den Tatbestand dagegen ebenfalls als abstraktes Gefährdungsdelikt. Im Unterschied zu § 325 Abs. 2 StGB setzt § 325 Abs. 1 StGB jedoch einen Erfolg voraus, nämlich die Verunreinigung der Luft, die zwar nicht in allen Fällen, aber regelmäßig durch eine Emission herbeigeführt wird. § 325 Abs. 2 StGB wird deshalb im Wege der Subsidiarität verdrängt.

B. Strafbarkeit der A

Bei A entfällt damit auch die Anstiftung zur Luftverunreinigung nach §§ 325 Abs. 2, 26 StGB. Die Anstiftung zur Luftverunreinigung (§§ 325 Abs. 1, 26 StGB), unrichtige Darstel-

³⁹ LG Karlsruhe Neue Juristische Online Zeitschrift (NJOZ) 2005, 3335 (3350).

⁴⁰ Witteck, in: Beck'scher Onlinekommentar, Stand: Juni 2007, § 325 Rn. 31.

⁴¹ BT-Drs. 12/7300, S. 22; Lackner/Kühl (Fn. 1), § 325 Rn. 14; Steindorf, in: Jähnke/Laufhütte/Odersky (Fn. 11), 11. Aufl. 1997, § 325 Rn. 53.

⁴² Übersicht bei Steindorf (Fn. 41), § 325 Rn. 1a.

⁴³ Otto, Jura 1995, 134 (142); Heine (Fn. 1), § 325 Rn. 1.

³⁶ Hoff, Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, 1999, S. 95 ff.

³⁷ Samson, wistra 1990, 247.

³⁸ Kohlmann (Fn. 19), § 370 Rn. 351.

lung (§ 331 Abs. 1 HGB), Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB) und Insolvenzverschleppung (§ 401 Abs. 1 Nr. 2 AktG) stehen in Tatmehrheit (§ 53 StGB). Das Konkurrenzverhältnis der §§ 263, 265b StGB ist umstritten. Nach herrschender Ansicht schützen beide Tatbestände das Vermögen, sodass § 263 StGB als Verletzungsdelikt § 265b StGB, der ein abstraktes Gefährdungsdelikt darstellt, verdrängt.⁴⁴ Nach anderer Ansicht liegt Tateinheit vor, weil der Kreditbetrug neben dem Vermögen des Kreditgebers die Funktionsfähigkeit der Kreditwirtschaft schütze.⁴⁵ Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Tatbestand dann einen Mindestkreditbetrag nennen müsste, da nur erschlichene Kredite in erheblicher Höhe die Kreditwirtschaft als solche gefährden können.⁴⁶ Der Betrug verdrängt deshalb den Kreditbetrug. § 263 StGB tritt zu den anderen Tatbeständen in Tatmehrheit.

C. Strafbarkeit des E

Das Verhältnis der Steuerhinterziehung durch die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung und der die gleichen Angaben enthaltenden Umsatzsteuerjahreserklärung ist umstritten. Nach ständiger Rechtsprechung⁴⁷ kommt der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung ein eigener Unrechtsgehalt zu. Voranmeldung und Jahreserklärung bezögen sich zwar auf dieselbe Steuerart und dasselbe Steueraufkommen eines jeweiligen Jahres, beide Erklärungen besäßen aber eigenständige Erklärungsinhalte, weil die Umsatzsteuer erst auf Grundlage der Jahreserklärung endgültig festgesetzt werde. Beide Steuerhinterziehungen stünden deshalb in Tatmehrheit. Ein Teil der Literatur⁴⁸ betrachtet die Jahreserklärung als mitbestrafte Nachtat der Voranmeldung, weil eine weitere Steuerverkürzung bei einer reinen Wiederholung der Angaben nicht eintrete. Zuzustimmen ist der Rechtsprechung. Auch wenn die unrichtige Jahreserklärung der unrichtigen Voranmeldung inhaltlich entspricht, tritt ein weiterer Schaden ein, weil erst nach der Jahreserklärung die Steuer endgültig festgesetzt wird. Deshalb besteht die Verpflichtung zur Abgabe der Jahreserklärung auch dann, wenn sie summenmäßig den Voranmeldungen entspricht. Eine zu niedrige endgültige Festsetzung ist nicht mit dem Zinsvorteil, der durch die unrichtige Voranmeldung herbeigeführt wurde, identisch.

Zu den beiden von E tatmehrheitlich begangenen Steuerhinterziehungen tritt der Betrug im besonders schweren Fall in Tatmehrheit.

D. Strafbarkeit der B

Vereitelt der Täter durch eine Handlung die Bestrafung mehrerer Personen liegt Idealkonkurrenz vor.⁴⁹ Die beiden Strafvereitelungen im Amt durch Unterlassen stehen deshalb in Idealkonkurrenz. Die Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) tritt in Tatmehrheit dazu, da B unterschiedliche Handlungspflichten verletzte.

⁴⁴ BGHSt 30, 130 ff.; Fischer (Fn. 5), § 265b Rn. 6; Krey/Hellmann (Fn. 10), Rn. 534.

⁴⁵ Wessels/Hillenkamp (Fn. 12), Rn. 695; Otto, Jura 1983, 24 (31).

⁴⁶ Hellmann (Fn. 8), § 265b Rn. 9.

⁴⁷ BGHSt 38, 165 (171); BGH wistra 2005, 228; NJW 2005, 836.

⁴⁸ Bilsdorfer, NJW 1985, 1997 (1999); Kohlmann (Fn. 19), § 370 Rn. 1369.

⁴⁹ Altenhain, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen (Fn. 2), Rn. 77; Stree, in: Schönke/Schröder (Fn. 1), Rn. 42.