



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

1 StR 265/16

vom

9. Mai 2017

in der Strafsache

gegen

Nebenbeteiligte:

wegen Steuerhinterziehung

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat aufgrund der Hauptverhandlung vom 7. Februar 2017 in der Sitzung am 9. Mai 2017, an denen teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Raum,

die Richter am Bundesgerichtshof

Prof. Dr. Graf,

Prof. Dr. Jäger,

Prof. Dr. Radtke

und die Richterin am Bundesgerichtshof

Dr. Fischer,

Oberstaatsanwalt beim Bundesgerichtshof

als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt

- in der Verhandlung vom 7. Februar 2017 -,

Rechtsanwalt

als Verteidiger des Angeklagten,

Rechtsanwalt

- in der Verhandlung vom 7. Februar 2017 -,

Rechtsanwalt

- in der Verhandlung vom 7. Februar 2017 -,

Rechtsanwalt

als Vertreter der Nebenbeteiligten,

Justizangestellte - in der Verhandlung vom 7. Februar 2017 -,
Justizobersekretärin - bei der Verkündung am 9. Mai 2017 -
als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Die Revisionen des Angeklagten und der Nebenbeteiligten gegen das Urteil des Landgerichts München I vom 3. Dezember 2015 werden verworfen.

Jeder Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

2. Auf die den Angeklagten betreffende Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorbenannte Urteil mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben,
 - a) soweit das Landgericht den Angeklagten im Tatkomplex H. III. der Urteilsgründe vom Vorwurf des (versuchten) Betruges freigesprochen hat,
 - b) hinsichtlich der Einzelstrafe im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe einschließlich der Feststellungen zum Veranlagungszeitraum 2002 im Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe und
 - c) im Ausspruch über die Gesamtstrafe.

Die weitergehende den Angeklagten betreffende Revision der Staatsanwaltschaft wird verworfen.

3. Auf die die Nebenbeteiligte betreffende Revision der Staatsanwaltschaft wird die gegen die Nebenbeteiligte verhängte Geldbuße aufgehoben.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Gründe:

- 1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Tatmehrheit mit Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von elf Monaten verurteilt und deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt. Von weiteren Vorwürfen der Steuerhinterziehung bzw. Beihilfe zur Steuerhinterziehung und des versuchten Prozessbetruges hat es ihn freigesprochen. Gegen die Nebenbeteiligte hat das Landgericht gemäß § 30 Abs. 1 OWiG eine Geldbuße in Höhe von 175.000 Euro festgesetzt.
- 2 Die Revisionen des Angeklagten und der Nebenbeteiligten rügen die Verletzung materiellen Rechts. Mit auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten und vom Generalbundesanwalt vertretenen Revisionen beanstandet die Staatsanwaltschaft zu Ungunsten des Angeklagten die Teilfreisprüche und den Strafausspruch sowie zu Ungunsten der Nebenbeteiligten die Höhe der gegen sie verhängten Geldbuße. Die Revisionen des Angeklagten

und der Nebenbeteiligten bleiben ohne Erfolg. Die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft haben in dem aus der Urteilsformel ersichtlichen Umfang Erfolg.

A.

3 Das Landgericht hat – soweit es den Angeklagten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe und die Nebenbeteiligte zu einer Geldbuße verurteilt hat – folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

4 I. Mit Vertrag vom 5. Juli 2001 verkaufte die Nebenbeteiligte, ein in Deutschland ansässiges Rüstungsunternehmen, 24 Panzerhaubitzen vom Typ PzH 2000 zum Preis von 188.008.929 Euro an den griechischen Staat. In diesem Zusammenhang gaben der Angeklagte als leitender Angestellter und Prokurist der Nebenbeteiligten und sein Vorgesetzter Dr. H. im August 2002 eine vom B. (im Folgenden: B.) gestellte und auf den 4. August 2002 datierte Provisionsrechnung in Höhe von 1.858.584,18 Euro (brutto) bzw. 1.602.227,74 Euro (netto) zur Zahlung frei und leiteten sie an die Buchhaltung weiter. Bei dem B. handelt es sich um eine im Jahr 1997 von zwei ehemaligen Abgeordneten des Deutschen Bundestages und einem Professor der Technischen Universität Be. gegründete (Beratungs-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die ausschließlich im Rahmen des verfahrensgegenständlichen Verkaufs der PzH 2000 an Griechenland aktiv wurde. Sie verfügte über einen persönlichen Zugang zum damaligen griechischen Verteidigungsminister T. , war aber in offizielle Verhandlungen mit Griechenland zu keinem Zeitpunkt eingebunden. Bei der Freigabe der Rechnung war dem Angeklagten bewusst, dass das B. seine im Vorfeld des Vertragsschlusses erbrachten Dienstleistungen auf der Grundlage einer mit der Geschäftsleitung der Nebenbeteiligten, Dr. Bo. und Dr. Z. , und Vertei-

digungsminister T. getroffenen Bestechungsabrede erbracht hatte. Die Rechnung wurde – wie vom Angeklagten beabsichtigt – von der Buchhaltung der Nebenbeteiligten beglichen und als ordentliche Betriebsausgabe der Firma für das Jahr 2002 verbucht, was der Angeklagte zumindest billigend in Kauf nahm.

5 Die an das B. gezahlte Provision ging entgegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG vollumfänglich in die unter anderem von Dr. Bo. unterzeichnete Erklärung der Nebenbeteiligten zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2002 vom 4. Dezember 2003 als Betriebsausgabe ein, was der Angeklagte ebenfalls billigend in Kauf nahm. Der hierauf ergangene unrichtige Feststellungsbescheid des Finanzamts M. III vom 3. Februar 2004 führte zu einem nicht gerechtfertigten Steuervorteil der Nebenbeteiligten in Höhe von 1.602.227,74 Euro (Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe).

6 II. In den Jahren 2002 und 2004 erhielt der Angeklagte vom Zeugen P. – einem mit ihm befreundeten Vertreter der Nebenbeteiligten in Griechenland – aus den von der Nebenbeteiligten an P. gezahlten Provisionen bzw. Vergütungen im Zusammenhang mit dem Projekt Panzerhaubitze PzH 2000 verdeckte Provisionszahlungen in Höhe von mehr als 657.000 Euro auf sein Konto bei der Schweizer Bank V. AG. Auf den strafrechtlich nicht verjährten Veranlagungszeitraum 2004 entfiel dabei ein Betrag von 357.892,10 Euro. Der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Angeklagte verschwieg den Erhalt dieser Zahlungen sowie daraus resultierende Kapitalerträge in Höhe von 14.374,89 Euro gegenüber den Finanzbehörden in seiner am 8. März 2005 für den Veranlagungszeitraum 2004 abgegebenen Einkommen-

steuererklärung. Er verkürzte hierdurch Einkommensteuer in Höhe von 140.508 Euro sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von 7.727,94 Euro.

7 Eine von ihm am 6. Januar 2014 hierzu abgegebene und auf Schätzungen beruhende Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt K. hat das Landgericht gemäß § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO für unwirksam erachtet. Nach seiner Auffassung war die Steuerhinterziehung des Angeklagten zu diesem Zeitpunkt bereits entdeckt; auch habe der Angeklagte bei verständiger Würdigung der Sachlage mit einer Entdeckung rechnen müssen. Ein Absehen von der Verfolgung gemäß § 398a AO sei daher nicht in Betracht gekommen (Tatkomplex C. II. der Urteilsgründe).

B.

Revision des Angeklagten

8 Die sachlich-rechtliche Nachprüfung des Urteils auf die Revision des Angeklagten hat keinen Rechtsfehler zu seinem Nachteil ergeben.

9 I. Der Schuldspruch in den Tatkomplexen C. I. und II. der Urteilsgründe wird von den Feststellungen getragen.

10 1. Die Urteilsfeststellungen beruhen auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung.

11 a) Die Beweiswürdigung ist Sache des Tatgerichts (§ 261 StPO). Ihm allein obliegt es, das Ergebnis der Hauptverhandlung festzustellen und zu würdi-

gen. Seine Schlussfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein, es genügt, dass sie möglich sind. Die revisionsgerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob dem Tatgericht Rechtsfehler unterlaufen sind. Das ist in sachlich-rechtlicher Hinsicht der Fall, wenn die Beweiswürdigung widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist oder gegen die Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstößt (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 16. Juni 2016 – 1 StR 49/16, NStZ-RR 2016, 315; vom 21. April 2016 – 1 StR 629/15, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 43 und vom 14. Dezember 2011 – 1 StR 501/11, NStZ-RR 2012, 148, jeweils mwN).

12 b) Solche Rechtsfehler liegen hier nicht vor.

13 Die Beweiswürdigung des Landgerichts zum Tatkomplex C. II. der Urteilsgründe stützt sich im Wesentlichen auf die geständige Einlassung des Angeklagten. Auch die Beweiswürdigung zum Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe lässt Rechtsfehler nicht erkennen. Zu der zwischen der Geschäftsleitung der Nebenbeteiligten, dem B. und dem damaligen griechischen Verteidigungsminister erfolgten Bestechungsabrede konnte sie sich u.a. auf einen Sachstandsbericht des Angeklagten für die Geschäftsleitung aus dem Jahr 1999, die Bekundungen des Zeugen P. in dem gegen ihn geführten Ermittlungsverfahren, eine Telefonnotiz des Angeklagten aus dem Jahr 1998 sowie auf ein ebenfalls aus dem Jahr 1998 herrührendes Schreiben des ehemaligen Bundestagsabgeordneten S. stützen.

14 2. Die Urteilsfeststellungen tragen die Verurteilung des Angeklagten im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB.

- 15 a) Die gewinnmindernde Geltendmachung der im Jahr 2002 an das B. geleisteten Provisionszahlung in der von Dr. Bo. unterzeichneten Erklärung der Nebenbeteiligten zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Grundlagen der Einkommensbesteuerung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (im Folgenden: Feststellungserklärung) für das Jahr 2002 verwirklichte den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- 16 aa) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG dürfen die Zuwendungen von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. So verhält es sich hier. Die Provisionszahlung war keine abzugsfähige Betriebsausgabe, weil sie in Erfüllung einer Bestechungsabrede gemäß § 334 Abs. 1 StGB i.V.m. Art. 2 § 1, Art. 2 § 2 EUBestG erfolgte (vgl. zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG auch BGH, Beschluss vom 13. September 2010 – 1 StR 220/09, BGHSt 55, 288, 313 mit Verweis auf BT-Drucks. 13/1686 S. 18 [„Beitrag zur Bekämpfung der Korruption“] und BT-Drucks. 14/265 S. 170 [„auch Leistungen an ausländische Amtsträger“] sowie BFH, Urteil vom 14. Mai 2014 – XR 23/12, BFHE 245, 536; BFH, Beschluss vom 14. Juli 2008 – VII B 92/08, BFHE 220, 348; FG Nürnberg, Beschluss vom 3. Mai 2012 – 5 V 294/11, NZWiSt 2012, 435 und FG Münster, Beschluss vom 17. August 2010 – 10 V 1009/10 K,F, PStR 2011, 164).
- 17 Der Umstand, dass der damalige griechische Verteidigungsminister ohnehin entschlossen war, die von der Nebenbeteiligten hergestellte Panzerhaubitze PzH 2000 zu erwerben, steht einer Bestechung gemäß § 334 Abs. 1 StGB nicht entgegen. Eine Ermessensentscheidung eines Amtsträgers ist bereits dann

pflichtwidrig, wenn dieser sich dabei von dem Vorteil beeinflussen lässt, selbst wenn die Entscheidung innerhalb seines Ermessensspielraums liegt (dazu BGH, Urteile vom 27. Oktober 1960 – 2 StR 177/60, BGHSt 15, 239, 249; vom 21. März 2002 – 5 StR 138/01, BGHSt 47, 260, 263 und vom 23. Oktober 2002 – 1 StR 541/01, BGHSt 48, 44, 50; MüKoStGB/Korte, 2. Aufl., § 332 Rn. 30).

18 Nach den Feststellungen des Landgerichts wandte sich der „im Lager“ des damaligen griechischen Verteidigungsministers stehende Zeuge S. im letzten Quartal des Jahres 1997 an die Geschäftsleitung der Nebenbeteiligten und stellte für den Fall einer Zusammenarbeitsvereinbarung mit dem B. – die dem B. eine Provision von 3 % der Nettoauftragssumme garantierte – eine wohlwollende Prüfung des Erwerbes der Panzerhaubitze durch den Verteidigungsminister in Aussicht. Dies mündete in eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Nebenbeteiligten und dem B. vom 11. März 1998. Die jeweiligen Verlängerungen der Zusammenarbeitsvereinbarung in den Jahren 2000 und 2001 erfolgten sodann mit dem Ziel, sich das Wohlwollen des Verteidigungsministers weiterhin zu sichern. Dies belegt in hinreichendem Maße eine Verletzung der Dienstpflichten durch den Amtsträger.

19 bb) Mit der gegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG verstoßenden Geltendmachung der an das B. geleisteten Provisionszahlung in der Feststellungserklärung machte die Geschäftsleitung der Nebenbeteiligten gegenüber Finanzbehörden unrichtige Angaben im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

20 cc) Durch den hierauf ergangenen Feststellungsbescheid, in dem aufgrund der Berücksichtigung der Provisionszahlung der Gewinn der Nebenbeteiligten zu niedrig festgestellt wurde, erlangte die Nebenbeteiligte einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil im Sinne des § 370 Abs. 1 AO (vgl. dazu BGH, Be-

schlüsse vom 10. Dezember 2008 – 1 StR 322/08, BGHSt 53, 99 und vom 22. November 2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50, sowie Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 370 Rn. 122 mwN). Dies führte in der Folge zu einer Steuerverkürzung im Sinne von § 370 Abs. 1 AO in Form der Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer der Nebenbeteiligten für den Veranlagungszeitraum 2002.

21 b) Der Angeklagte förderte die Haupttat der Steuerhinterziehung, indem er die Provisionsrechnung des B. vom 4. August 2002 freigab und an die Buchhaltung weiterleitete.

22 aa) Strafbare Beihilfe ist die vorsätzliche Hilfeleistung zu einer vorsätzlich begangenen Straftat eines anderen (§ 27 Abs. 1 StGB). Als Hilfeleistung im Sinne des § 27 StGB ist dabei grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolgs des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 1. August 2000 – 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107, 109 mwN). Die Hilfeleistung muss auch nicht zur Ausführung der Tat selbst geleistet werden, es genügt schon die Unterstützung bei einer vorbereitenden Handlung (BGH, Urteil vom 8. März 2001 – 4 StR 453/00, BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 22 mwN). Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß (BGH aaO, BGHSt 46, 107, 109 mwN).

23 bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das Landgericht die Freigabe der Provisionsrechnung und Weiterleitung an die Buchhaltung der Nebenbeteiligten rechtsfehlerfrei als Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet. Nach den Urteilsfeststellungen ermöglichte der Angeklagte mit zumindest bedingtem Beihilfevorsatz, dass die von ihm freigegebene Provisionsrechnung als Betriebsausgabe in die Buchhaltung der Nebenklägerin eingehen und entgegen dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG zu Unrecht in die Feststellungserklärung der Gesellschaft für das Jahr 2002 einfließen konnte. Der vom Landgericht bei dieser Würdigung herangezogene Umstand, der Angeklagte sei als Diplomkaufmann mit langjähriger einschlägiger Berufserfahrung davon ausgegangen, dass die Rechnung beglichen, als Betriebsausgabe verbucht und Eingang in die Steuererklärung der Nebenbeteiligten finden würde, begegnet keinen rechtlichen Bedenken.

24 cc) Die Annahme der Revision, dass sich der Angeklagte, wenn er die Rechnung nicht freigegeben hätte, ebenfalls, nämlich nach §§ 331, 335b HGB i.V.m. § 27 StGB, strafbar gemacht hätte, trifft nicht zu. Denn es gab mögliches und zumutbares Alternativverhalten, das nicht zu einer Strafbarkeit des Angeklagten geführt hätte. Er hätte die Freizeichnung der Provisionsrechnung vom 4. August 2002 verweigern oder die bei der Nebenbeteiligten für die Erstellung der Bilanzen verantwortlichen Personen auf den korruptiven Hintergrund der Rechnung hinweisen können. Im Falle einer gleichwohl erfolgenden Zahlung hätte die Rechnung dann entsprechend den steuerrechtlichen Vorschriften in der Bilanz zwar betragsmäßig, nicht aber als Betriebsausgabe berücksichtigt werden können.

25 3. Die Feststellungen des Landgerichts tragen auch die Verurteilung des Angeklagten im Tatkomplex C. II. der Urteilsgründe wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

26 a) Indem der Angeklagte die verdeckten Provisionszahlungen („Rückvergütungen“, UA S. 46) des Zeugen P. in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 und die hieraus erzielten Kapitalerträge verschwie, machte er gegenüber den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Aufgrund der Unvollständigkeit der Angaben wurde die Einkommensteuer des Angeklagten für das Jahr 2004 zu niedrig festgesetzt und im Umfang der Differenz verkürzt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO).

27 Die dem Angeklagten zugeflossenen Beträge waren gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 22 Nr. 3 EStG als Einkünfte aus sonstigen Leistungen einkommensteuerpflichtig. Eine (sonstige) Leistung i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das eine Gegenleistung auslöst (vgl. BFH, Urteil vom 25. Februar 2009 – IX R 33/07, DStR 2009, 1529 mwN sowie BGH, Urteil vom 6. September 2016 – 1 StR 575/15, NZWiSt 2016, 474). Den Feststellungen des Landgerichts ist mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, dass der Angeklagte aufgrund einer „stillschweigenden Einigkeit“ mit dem Zeugen P. für seine Mitwirkung am Erfolg des Projekts PzH 2000 von diesem „Rückvergütungszahlungen“ erhalten sollte. Hintergrund dieser stillschweigenden Vereinbarung war, dass P. selbst hinsichtlich dieses Projekts nur im Erfolgsfalle von der Nebenbeteiligten eine Provision erhielt (UA S. 46, 217). Die vom Angeklagten erzielten Kapitalerträge waren gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1

Nr. 5 EStG i.V.m. § 20 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen einkommensteuerpflichtig.

28 b) Rechtsfehlerfrei hat das Landgericht das Vorliegen eines Verfolgungshindernisses gemäß § 398a AO verneint. Zwar gab der Angeklagte am 6. Januar 2014 hinsichtlich dieser Tat eine Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO ab. Ausgehend von den vom Landgericht getroffenen Feststellungen ist dessen Würdigung, der Wirksamkeit der Selbstanzeige habe der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO entgegengestanden, rechtlich nicht zu beanstanden. Nach den Urteilsfeststellungen war die Tat wenigstens zum Teil entdeckt.

29 aa) Gemäß § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

30 (1) Eine Tatentdeckung liegt dann vor, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist (BGH, Urteil vom 13. Mai 1983 – 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415; Beschluss vom 5. April 2000 – 5 StR 226/99, BGHR AO § 371 Abs. 2 Nr. 2 Tatentdeckung 3). Dabei dürfen die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeitsprognose nicht überspannt werden, weil sie auf einer (noch) schmalen Tatsachenbasis erfolgen muss (BGH, Beschluss vom 20. Mai 2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180, 187; vgl. auch Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 371 Rn. 156). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs darf der Begriff des Entdeckens der Tat im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO mit den üblichen strafprozessualen Verdachtsgründen nicht gleichgesetzt werden, weil ihm ein eigenständiger Bedeutungs-

gehalt zukommt. Demzufolge ist für eine Tatentdeckung weder ein hinreichender Tatverdacht im Sinne von § 170 Abs. 1, § 203 StPO erforderlich, noch, dass der Täter der Steuerhinterziehung bereits ermittelt ist. Vielmehr genügt es, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt sind (BGH aaO, BGHSt 55, 180, 187 mwN). Die in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO enthaltene Definition der Tatentdeckung enthält eine doppelte, zweistufige Prognose. Zunächst ist – auf der Grundlage der vorhandenen, regelmäßig noch unvollständigen Informationen – die Verdachtslage, und zwar vorläufig, zu bewerten. Aufbauend auf dieser bloß vorläufigen Bewertung muss der Sachverhalt, auf den sich der Verdacht bezieht, zudem rechtlich geeignet sein, eine Verurteilung wegen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit zu rechtfertigen. Ist das Vorliegen eines Sachverhalts wahrscheinlich, der die Aburteilung als Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit rechtfertigen würde, ist die Tat entdeckt (BGH aaO, BGHSt 55, 180, 186).

31 Die Kenntniserlangung von einer Steuerquelle stellt für sich allein allerdings noch keine Tatentdeckung dar. Welche Umstände hinzukommen müssen, damit die Tat (wenigstens zum Teil) entdeckt ist, bleibt dabei einer Beurteilung des konkreten Einzelfalls vorbehalten. In der Regel ist eine Tat aber bereits dann entdeckt, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit nahe liegt. Eine Entdeckung der Tat ist somit bei verschleierte Steuerquellen bereits vor einem Abgleich mit den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen denkbar, wenn die Art und Weise der Verschleierung nach kriminalistischer Erfahrung ein signifikantes Indiz für unvollständige oder unrichtige Angaben ist (BGH aaO, BGHSt 55, 180, 188; vgl. auch Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 371 Rn. 159).

- 32 (2) Eine Steuerhinterziehung kann nicht nur durch Finanzbehörden oder Strafverfolgungsbehörden im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO entdeckt werden, sondern grundsätzlich durch jedermann, auch durch Privatpersonen. Da allerdings eine Tatentdeckung nach dieser Vorschrift voraussetzt, dass bereits durch die Kenntnis der betreffenden Personen von der Tat eine Lage geschaffen wird, nach der bei vorläufiger Bewertung eine Verurteilung wahrscheinlich ist, setzt die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO voraus, dass mit der Weiterleitung der Kenntnisse des Entdeckers an die zuständige Behörde zu rechnen ist (vgl. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 371 Rn. 317 und Kemper in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, Lfg. 105, § 371 Rn. 297).
- 33 (3) Auch Angehörige ausländischer Behörden kommen als Tatentdecker im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO in Betracht, wenn der betreffende Staat aufgrund bestehender Abkommen internationale Rechtshilfe leistet (vgl. Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, 2015, Rn. 323 mwN). Bedarf es der Übermittlung der erlangten Kenntnisse von der Tat im Wege internationaler Rechtshilfe, ist für die Beurteilung, ob mit einer Weitergabe der Informationen zu rechnen ist, die Wahrscheinlichkeit der Rechtshilfegewährung maßgeblich (vgl. BGH, Urteil vom 13. Mai 1987 – 3 StR 37/87, wistra 1987, 293; Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 371 Rn. 167). Eine solche Lage kann sich nicht erst zu dem Zeitpunkt ergeben, in dem sich die ausländischen Behörden zur Bewilligung der Rechtshilfe entschließen. Sie kann vielmehr mit dem Erlangen der Informationen über die Straftat zusammentreffen, wenn bereits zu diesem Zeitpunkt die Rechtshilfegewährung wahrscheinlich ist (vgl. BGH aaO, wistra 1987, 293; Peters in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rn. 11.59; Rolletschke/Roth aaO). Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, wie die jeweilige Praxis des betroffenen Staates bei der Rechtshilfe in Fiskalangelegenheiten

ausgestaltet ist (vgl. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 371 Rn. 318).

34 bb) Ausgehend von diesen Maßstäben hält die Würdigung des Landgerichts, dass die Steuerhinterziehung des Angeklagten bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige am 6. Januar 2014 entdeckt war, rechtlicher Nachprüfung stand.

35 (1) Nach den Feststellungen des Landgerichts war am 31. Dezember 2013 der Zeuge P. in A. u.a. wegen des Vorwurfs der Bestechung des ebenfalls in Griechenland festgenommenen vormaligen stellvertretenden Rüstungsdirektors Ka. verhaftet worden. Hintergrund waren die zuvor erfolgten Angaben des Ka., er sei von P. beim Ankauf von 24 Panzerhaubitzen durch den griechischen Staat mit 750.000 Euro bestochen worden. Bei seiner Vernehmung am 3. Januar 2014 machte P. umfangreiche Angaben zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen der Bestechung und der Geldwäsche. Hierbei gab er unter anderem an, dass er aus seinen von der Nebenbeteiligten erhaltenen Provisionen an Ka. zuvor zugesagte Bestechungszahlungen in Höhe von 950.000 Euro geleistet habe und einen weiteren Geldbetrag von ca. 1,15 Mio. Euro an den Angeklagten – teilweise in bar und teilweise auf Schweizer Konten bzw. Firmen des Angeklagten mit den Namen R. und HA. – gezahlt habe. Zu diesem Zeitpunkt waren die griechischen Behörden bereits im Besitz der Kontoauszüge der auf Zypern ansässigen Firma O. C. Ltd. (im Folgenden: Firma O.) des Zeugen P., welche die von P. genannten Zahlungen an den Angeklagten hinsichtlich Höhe und Zeitpunkt belegten (UA S. 49). Somit war den griechischen Ermittlungsbehörden zum Zeitpunkt der Selbstanzeige des Angeklagten bereits bekannt, dass der Angeklagte von P. im Zusammenhang mit

Rüstungsgeschäften seiner Arbeitgeberin, der Nebenbeteiligten, verdeckte Provisionszahlungen in sechsstelliger Höhe auf Schweizer Bankkonten erhalten hatte.

36 Im Hinblick auf die Art und Weise der Verschleierung dieser Zahlungen über die zypriotische Firma des Zeugen P. und der Einschaltung Schweizer Bankhäuser sowie des Zusammenhangs der Zahlungen mit Bestechungszahlungen für ein Rüstungsgeschäft der Nebenbeteiligten, war es auch für die griechischen Ermittlungsbehörden nach kriminalistischer Erfahrung ausgesprochen naheliegend, dass der Angeklagte die Einnahmen in Deutschland nicht gegenüber den Finanzbehörden erklärt hatte. Dies rechtfertigt die Annahme der Entdeckung einer sich auf diese Zahlungen beziehenden Steuerhinterziehung der griechischen Behörden.

37 (2) Ohne Rechtsfehler hat das Landgericht die Entdeckung der Tat durch die griechischen Behörden als ausreichend für eine Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erachtet. Denn aufgrund der vom Landgericht angeführten Umstände (UA S. 49, 180), insbesondere des bereits zu diesem Zeitpunkt bestehenden hohen Medieninteresses und der besonderen Tragweite des Falles war damit zu rechnen, dass die gewonnenen Erkenntnisse an die deutschen Ermittlungsbehörden auf deren Ersuchen weitergeleitet würden. Rechtsfehlerfrei ist auch die Erwägung des Landgerichts, dass bei den vorhandenen „brisanten“ länderübergreifenden Erkenntnissen zur Bestechung hoher griechischer Amtsträger durch ein deutsches Rüstungsunternehmen ein wechselseitiger Informationsaustausch zwischen Griechenland und Deutschland schon deshalb stattfindet, weil die jeweiligen Verfolgungsbehörden – mithin auch die griechischen – die im jeweils anderen Staat vorhandenen Informatio-

nen zur vollumfänglichen Aufklärung der Taten benötigen, die Gegenstand der eigenen Ermittlungsverfahren sind (UA S. 49, 180).

38 cc) Auch der Angeklagte musste bei verständiger Würdigung der Sachlage nach Kenntnisnahme der Medienberichterstattung schon vor Abgabe der Selbstanzeige mit der Tatentdeckung rechnen.

39 II. Die vom Angeklagten gegen den Strafausspruch erhobenen sachlich-rechtlichen Beanstandungen decken keine ihn beschwerenden Rechtsfehler in der Strafzumessung auf.

40 1. Die Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatgerichts. Es ist seine Aufgabe, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den es in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und hierbei gegeneinander abzuwägen. Die Strafzumessung ist revisionsgerichtlich auf die Überprüfung von Rechtsfehlern beschränkt. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in die Einzelakte der Strafzumessung ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn das Tatgericht gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 17. September 1980 – 2 StR 355/80, BGHSt 29, 319, 320; vom 7. Februar 2012 – 1 StR 525/11, Rn. 17, BGHSt 57, 123, 127 und vom 12. Januar 2016 – 1 StR 414/15, Rn. 12, NStZ-RR 2016, 107 sowie Beschluss vom 13. Juni 2013 – 1 StR 226/13, wistra 2013, 471; jeweils mwN). Die Begründung des Urteils muss erkennen lassen, dass die wesentlichen Gesichtspunkte gesehen und in ihrer Bedeutung sowie ihrem Zusammenwirken vertretbar gewürdigt wurden (BGH, Ur-

teil vom 23. Oktober 2007 – 5 StR 161/07, NStZ-RR 2008, 288, 289). Nur in diesem Rahmen kann eine "Verletzung des Gesetzes" (§ 337 Abs. 1 StPO) vorliegen. Dagegen ist eine ins Einzelne gehende Richtigkeitskontrolle ausgeschlossen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 10. April 1987 – GSSt 1/86, BGHSt 34, 345, 349; Urteile vom 12. Januar 2005 – 5 StR 301/04, wistra 2005, 144; vom 7. Februar 2012 – 1 StR 525/11, Rn. 17, BGHSt 57, 123, 127; vom 12. Januar 2016 – 1 StR 414/15, Rn. 12, NStZ-RR 2016, 107 und vom 16. Juni 2016 – 1 StR 49/16, NStZ-RR 2016, 315).

41 2. Ausgehend von diesen Maßstäben hält der Strafausspruch rechtlicher Nachprüfung im Ergebnis stand.

42 Zwar hat das Landgericht im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe bei der Bestimmung der Höhe des von der Nebenbeteiligten aufgrund der vom Angeklagten geförderten Haupttat erlangten ungerechtfertigten Steuervorteils (und in der Folge der sich hieraus ergebenden Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer) die nach der Rechtslage zur Tatzeit erforderliche Gewerbesteuer-rückstellung nicht berücksichtigt. Im Hinblick auf die Vielzahl der vom Landgericht als strafmildernd herangezogenen Umstände schließt der Senat jedoch aus, dass sich dies auf die Strafhöhe ausgewirkt hat.

C.

Revision der Nebenbeteiligten

43 Die Revision der Nebenbeteiligten ist unzulässig, soweit sie sich auch auf die Verurteilung des Angeklagten bezieht; im Übrigen ist sie unbegründet.

44 I. Soweit die Nebenbeteiligte die Aufhebung der Verurteilung des Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe erstrebt, ist ihre Revision unstatthaft.

45 1. Gemäß § 437 Abs. 1 Satz 1 StPO erstreckt sich im Rechtsmittelverfahren die Prüfung, ob die Einziehung dem Einziehungsbeteiligten gegenüber gerechtfertigt ist, auf den Schuldspruch des angefochtenen Urteils nur, wenn der Einziehungsbeteiligte insoweit Einwendungen vorbringt und im vorausgegangenen Verfahren ohne sein Verschulden zum Schuldspruch nicht gehört worden ist. Über den für Verfahren bei Festsetzung von Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen geltenden § 444 Abs. 2 Satz 2 StPO findet die Vorschrift des § 437 Abs. 1 bis 3 StPO sinngemäß Anwendung. Damit kann die Nebenbeteiligte, wenn sie den Schuldspruch des ersten Urteils gemäß § 444 Abs. 2 Satz 2, § 437 Abs. 1 Satz 1 StPO in zulässiger Weise angreift, unter Beachtung des Gesetzeswortlauts lediglich eine Änderung des Urteils hinsichtlich der sie betreffenden Rechtsfolge zu ihren Gunsten erwirken, d.h. vorliegend, ob und inwieweit die Verhängung der Geldbuße der Nebenbeteiligten gegenüber gerechtfertigt ist (vgl. dazu Gössel in Löwe/Rosenberg, StPO, 26. Aufl., § 437 Rn. 10 und § 444 Rn. 33 sowie Pfeiffer, StPO, 5. Aufl., § 437 Rn. 6).

46 Die Revision der Nebenbeteiligten ist daher unstatthaft, soweit sie den gegen den Angeklagten ergangenen Schuldspruch anficht. Insoweit handelt es sich um ein Rechtsmittel zugunsten des Angeklagten, für dessen Zulässigkeit es der Nebenbeteiligten an der erforderlichen Legitimation fehlt (vgl. Gössel in Löwe/Rosenberg, StPO, 26. Aufl., § 437 Rn. 10).

47 2. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob anderes gelten kann, wenn
der Schuldspruch vom Angeklagten nicht angefochten wird. Denn so verhält es
sich hier nicht. Der Angeklagte hat mit seiner Revision seine Verurteilung voll-
umfänglich angegriffen. Mithin war der Schuldspruch im Tatkomplex C. I. der
Urteilsgründe auf die Sachrüge des Angeklagten ohnehin vom Senat umfas-
send auf Rechtsfehler zu überprüfen. Da die Überprüfung keinen Rechtsfehler
zum Nachteil des Angeklagten ergeben hat, bliebe dem Angriff der Nebenbetei-
ligten der Erfolg gegen diesen Schuldspruch auch in der Sache versagt (vgl.
dazu auch BGH, Beschluss vom 17. Oktober 2013 – 3 StR 167/13, insoweit
nicht abgedruckt in BGHSt 59, 34).

48 II. Die weitergehende Revision der Nebenbeteiligten ist unbegründet.

49 Im Hinblick auf die Beanstandung der gegen die Nebenbeteiligte verhäng-
ten Geldbuße gemäß § 30 OWiG liegt ein durchgreifender Rechtsfehler zu ih-
rem Nachteil nicht vor. Zwar hat das Landgericht wegen der Anknüpfung am
Schuldumfang der Tat des Angeklagten auch bei der Bemessung der Geldbuße
rechtsfehlerhaft die erforderliche Gewerbesteuerückstellung nicht berücksich-
tigt. Der Senat schließt jedoch aus, dass sich dies auf die Höhe der verhängten
Geldbuße ausgewirkt hat.

D.

Revision der Staatsanwaltschaft betreffend den Angeklagten

50 Mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten und mit Sach- und
Verfahrensrügen begründeten Revision beanstandet die Staatsanwaltschaft

den Rechtsfolgenausspruch, soweit der Angeklagte verurteilt wurde, und die Teilfreisprüche in den Tatkomplexen H. II. und H. III. der Urteilsgründe. Das Rechtsmittel hat hinsichtlich des Freispruchs vom Vorwurf des Prozessbetruges (Tatkomplex H. III. der Urteilsgründe), des Strafausspruchs im Fall C. I. der Urteilsgründe und des Ausspruchs über die Gesamtstrafe Erfolg; im Übrigen ist es unbegründet.

51 I. Der Strafausspruch im Tatkomplex C. II. der Urteilsgründe hält im Ergebnis rechtlicher Nachprüfung stand.

52 1. Entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts weist die Gesamtwürdigung der Umstände, aufgrund deren das Landgericht das Vorliegen eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 1 AO verneint hat, keinen durchgreifenden Wertungsfehler auf.

53 Ein Fall ist dann besonders schwer, wenn er sich bei einer im Rahmen einer Gesamtwürdigung vorgenommenen Abwägung aller Zumessungstatsachen nach dem Gewicht von Unrecht und Schuld vom Durchschnitt der vorkommenden Fälle so weit abhebt, dass die Anwendung des Ausnahmestrafrahmens geboten ist (st. Rspr.; vgl. nur Urteil vom 28. Februar 1979 – 3 StR 24/79 [L], BGHSt 28, 319). Ein Regelbeispiel nach § 370 Abs. 3 Satz 2 AO bezeichnet einen benannten Strafschärfungsgrund. Ist es erfüllt, stellt dies ein Indiz für das Vorliegen eines besonders schweren Falles dar („in der Regel“), dessen Indizwirkung innerhalb der stets vorzunehmenden Gesamtwürdigung der strafzumessungsrelevanten Umstände entkräftet werden kann (vgl. BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 – 1 StR 373/15, Rn. 46, BGHSt 61, 28 sowie Jäger in Klein, AO, 13. Aufl., § 370 Rn. 277).

- 54 Das Landgericht hat aufgrund einer Gesamtbetrachtung der maßgeblichen Umstände angenommen, dass ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung nicht gegeben ist. Dabei ist es davon ausgegangen, dass bei einer Steuerverkürzung von etwa 148.000 Euro lediglich eine „knappe Überschreitung des ‘großen Ausmaßes‘“ gegeben sei (UA S. 196).
- 55 Diese Wertung begegnet zwar Bedenken, da die Grenze zur Verkürzung von Steuern in großem Ausmaß bereits bei 50.000 Euro erreicht ist (BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28). Für die Bewertung der Tat des Gehilfen und den zugrunde zu legenden Strafraumen ist jedoch entscheidend, ob sich die Beihilfe selbst – bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat – als besonders schwerer Fall darstellt. Deswegen kommt dem Gewicht der Beihilfehandlung auch für die Bestimmung des anzuwendenden Strafraumens erhebliche Bedeutung zu (vgl. BGH, Beschluss vom 27. Januar 2015 – 1 StR 142/14, wistra 2015, 235 sowie Urteile vom 22. Juli 2015 – 1 StR 447/14, Rn. 25, wistra 2016, 31 und vom 6. September 2016 – 1 StR 575/15, NZWiSt 2016, 474). Angesichts der Fülle der hier weiter zugunsten des Angeklagten eingestellten Gesichtspunkte schließt der Senat aus, dass die Strafraumwahl hier auf der unzutreffenden Wertbestimmung des großen Ausmaßes beruhen kann.
- 56 2. Auch im Übrigen weist die Strafzumessung im Tatkomplex C. II. der Urteilsgründe keinen den Angeklagten beschwerenden Rechtsfehler auf.
- 57 II. Der Strafausspruch im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe hat demgegenüber keinen Bestand. Er ist schon deshalb aufzuheben, weil die rechtliche Würdigung des Landgerichts zum Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe rechtlicher Nachprüfung nicht stand hält und die hinsichtlich des Veranlagungszeit-

raums 2002 getroffenen Feststellungen dieselbe Haupttat betreffen, auf die sich die Verurteilung des Angeklagten im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe bezieht. Dies hat auch das Landgericht erkannt und insoweit keinen Teilfreispruch ausgesprochen (UA S. 272). Insoweit liegt lediglich die Verneinung eines größeren Tatumfanges und damit schulderhöhender Umstände vor.

58 1. Die Anklage legt dem Angeklagten im Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe folgenden Sachverhalt zur Last:

59 Unter Mitwirkung des Angeklagten und des Zeugen P. sei es in den Jahren 2002 bis 2004 zu Bestechungszahlungen in Höhe von 950.000 Euro an Ka. , den stellvertretenden Direktor der Generaldirektion Rüstung des griechischen Verteidigungsministeriums, gekommen. Die Bestechungszahlungen seien durch P. mit Provisionsgeldern der Nebenbeteiligten über einen Gesamtbetrag von 4.693.570 Euro erfolgt. P. habe über vertrauliche Kontakte zu griechischen Amtsträgern verfügt, die mit der Beschaffung der Panzerhaubitze befasst gewesen seien. Die Provisionsgelder habe er von der Nebenbeteiligten in den Jahren 2001 bis 2006 aufgrund vertraglicher Vereinbarungen erhalten. Auf Veranlassung des Angeklagten seien sodann Aufwendungen der Nebenbeteiligten für Bestechung und Bestechungsberatung von dieser steuerrechtswidrig als gewinnmindernde Betriebsausgaben erklärt worden, wovon die Unterzeichner der jeweiligen Steuererklärungen keine Kenntnis gehabt hätten. Dies habe für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2005 zu nicht gerechtfertigten Steuervorteilen geführt, was der Angeklagte zumindest billigend in Kauf genommen habe.

60 2. Das Landgericht hat zu diesem Tatvorwurf festgestellt, dass der Zeuge P. von der Nebenbeteiligten in Griechenland mit üblichen Unterstüt-

zungstätigkeiten hinsichtlich der Vermarktung der PzH 2000 und nicht mit Bestechungen betraut gewesen sei und aus eigenem Entschluss den stellvertretenden Rüstungsdirektor Ka. auf dessen Forderung hin mit 750.000 Euro bestochen habe. Es konnte dabei nicht festgestellt werden, dass P. diese Bestechung dem Angeklagten oder sonstigen Mitarbeitern der Nebenbeteiligten ausdrücklich mitgeteilt habe. Zwar habe P. zu einem nicht näher feststellbaren Zeitpunkt dazu angesetzt, dem Angeklagten mitzuteilen, dass Ka. einen Teil der von ihm erhaltenen Provision fordern würde. Allerdings habe ihn der Angeklagte mitten im Satz mit der Äußerung „gestoppt“, dass er davon nichts hören wolle und dies nur ihn, P., etwas angehen würde. Nach den Feststellungen des Landgerichts wurden die sich auf die Provisionszahlungen an P. beziehenden Rechnungen lediglich in den Jahren 2001 und 2002 unter Beteiligung des Angeklagten zur Zahlung freigegeben.

61 3. Das Landgericht hat den Angeklagten hinsichtlich dieses Tatvorwurfs freigesprochen, weil ihm durchgängig nicht positiv bekannt gewesen sei, dass P. aus seinen Provisionen einen Teil an Ka. als Bestechungsgelder zahlen werde. Der Umstand, dass P. einmal dazu angesetzt habe, dem Angeklagten von einer Forderung des Ka. zu berichten, könne nicht genügen, um eine vorsätzliche täterschaftliche Steuerhinterziehung des Angeklagten im Hinblick auf den späteren gewinnmindernden Ansatz der Zahlungen der Nebenbeteiligten an P. bzw. dessen zyprische Firma O. zu begründen. Denn der Angeklagte habe nicht positiv gewusst, dass P. auf die Forderung des Ka. eingehen werde und ob die Zahlung den Straftatbestand der Bestechung erfülle. Dies habe er allenfalls für möglich halten können. Bei einem „maximal vagen Verdacht“ von Bestechungszahlungen könne weder Tatherrschaft noch ein für die mittelbare Täterschaft erforderliches überlegenes Wissen und Wollen angenommen werden.

- 62 4. Indem das Landgericht im Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe eine Strafbarkeit des Angeklagten wegen dessen durchgängig fehlender „positiven Kenntnis“ von einer Bestechung des stellvertretenden Rüstungsdirektors Ka. durch P. verneint hat, hat es insoweit rechtsfehlerhaft eine Strafbarkeit des Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung im Hinblick auf die Abgabe inhaltlich unrichtiger Feststellungserklärungen der Nebenbeteiligten durch die Geschäftsleitung der Nebenbeteiligten vom Vorliegen eines direkten Vorsatzes abhängig gemacht. Es hat damit einen rechtlich unzutreffenden Maßstab für das Vorliegen eines Tatvorsatzes zugrunde gelegt. Für den für eine Strafbarkeit erforderlichen doppelten Gehilfenvorsatz genügt jedoch bedingter Vorsatz (vgl. BGH, Urteil vom 18. April 1996 – 1 StR 14/96, BGHSt 42, 135, 137 mwN). Ausgehend von den festgestellten Umständen hätte das Landgericht daher die Frage, ob der Angeklagte zumindest bedingt vorsätzlich handelte, ausdrücklich erörtern müssen.
- 63 5. Da sich dann, wenn sich der Angeklagte auch hinsichtlich der fehlerhaften Berücksichtigung der Provisionszahlungen an den Zeugen P. in der Feststellungserklärung der Nebenbeteiligten für den Veranlagungszeitraum 2002 der Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat, der Schuldumfang der Beihilfetat im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe erhöht, kann der Strafausspruch insoweit keinen Bestand haben. Die Aufhebung erfasst auch die zugehörigen Feststellungen hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2002 im Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe.
- 64 6. Einer Aufhebung des Schuldspruchs im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe bedarf es nicht. Der Senat schließt aus, dass das Landgericht aufgrund neuer Feststellungen im Tatkomplex H. II. für den Veranlagungszeitraum 2002

das Verhalten des Angeklagten statt als Beihilfe als in Mittäterschaft begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 2 StGB) werten könnte.

65 III. Der Freispruch in den Tatkomplexen H. I. und H. II. der Urteilsgründe hinsichtlich der Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 hat Bestand.

66 1. Neben dem bereits geschilderten Tatvorwurf zu Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe legt die Staatsanwaltschaft dem Angeklagten im Tatkomplex H. I. der Urteilsgründe folgenden Sachverhalt zur Last:

67 Der Angeklagte sei nicht nur für den steuerrechtswidrigen Ansatz von Zahlungen der Nebenbeteiligten an das B. im Jahr 2002, sondern auch für die entsprechende steuerrechtswidrige Behandlung von in den Jahren 2003 bis 2005 an das B. geleisteten Zahlungen in Höhe von netto 1.461.565,87 Euro (2003), 1.321.781,64 Euro (2004) und 36.786,43 Euro (2005) strafrechtlich verantwortlich. Die Anklage wertete dabei das dem Angeklagten zur Last liegende Geschehen unter Einbeziehung seines Verhaltens in Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe rechtlich als eine in mittelbarer Täterschaft begangene Steuerhinterziehung in vier tateinheitlichen Fällen.

68 2. Das Landgericht hat den Angeklagten hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der in den Jahren 2003 bis 2005 an das B. geleisteten Zahlungen „aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen“ freigesprochen. Ihm habe nach seinem Ausscheiden bei der Nebenbeteiligten im Juni 2003 das Wissen gefehlt, durch sein Verhalten eine künftige Steuerhinterziehung zu fördern.

69 3. Der Teilfreispruch bezüglich der Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005
betreffend die Tatvorwürfe in den Tatkomplexen H. I. und H. II. der Urteilsgründe hält sachlich-rechtlicher Nachprüfung stand.

70 a) Nach den vom Landgericht rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen
zum Tatkomplex H. I. der Urteilsgründe gingen nach dem Ausscheiden des Angeklagten aus dem Unternehmen der Nebenbeteiligten in den Jahren 2003 bis 2005 Rechnungen des B. über die in der Anklageschrift genannten Geldbeträge bei der Nebenbeteiligten ein. Sie wurden von anderen Personen zur Zahlung freigegeben und an die Buchhaltung weitergegeben. Wie für den Veranlagungszeitraum 2002 wurden die Rechnungsbeträge in der Folge in den Feststellungserklärungen der Nebenbeteiligten als Betriebsausgaben geltend gemacht.

71 Zu den Tatvorwürfen im Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe hat das Landgericht festgestellt, dem Angeklagten sei nicht positiv bekannt gewesen, dass der Zeuge P. aus seinen Provisionen einen Teil an Ka. als Bestechungsgelder zahlen werde.

72 b) Die Urteilsfeststellungen tragen den Teilfreispruch.

73 aa) Ausgehend von den insgesamt vom Landgericht getroffenen Feststellungen schließt der Senat eine täterschaftliche Mitwirkung des Angeklagten durch aktives Tun an Steuerhinterziehungen zugunsten der Nebenbeteiligten für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 aus. Die Wertung des Landgerichts zum Tatkomplex H. I. der Urteilsgründe, dass die Zeugen Dr. Bo. und Dr. Z. Täter der Haupttaten waren und der Angeklagte angesichts der Ge-

samtumstände lediglich als Gehilfe zu diesen Taten in Betracht kam, ist rechtlich nicht zu beanstanden. Für die Tatvorwürfe im Tatkomplex H. II. der Urteilsgründe gilt nichts anderes. Dass der Angeklagte hinsichtlich der Verwendung der Provisionszahlungen des P. an Ka. ein weitergehendes Wissen als die Geschäftsleitung gehabt haben könnte, schließt der Senat angesichts der vom Landgericht getroffenen Feststellungen aus.

74 bb) Auch eine Strafbarkeit des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder Beihilfe zur Steuerhinterziehung (der Geschäftsleitung) durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, §§ 27, 13 StGB scheidet für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 aus.

75 (1) Da eine allgemeine Pflicht zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen nicht besteht (vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 57. Lfg. 03.2017, § 370 AO Rn. 86, 162), würde dies voraussetzen, dass den Angeklagten eine besondere Rechtspflicht im Sinne des § 13 StGB traf, die Haupttaten zu verhindern. Eine Strafbarkeit wegen Unterlassens kommt dabei grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn festgestellt wird, dass die unterbliebene Handlung den Erfolgseintritt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verhindert. In Fällen der Beihilfe durch Unterlassen kann es nach der Rechtsprechung ausreichen, dass die Tatvollendung durch das Einschreiten erschwert oder abgeschwächt worden oder für den Handelnden riskanter geworden wäre (vgl. BGH, Urteil vom 19. Dezember 1997 – 5 StR 569/96, BGHSt 43, 381, 397 mwN; vgl. auch Ransiek aaO sowie BFH, Urteil vom 21. November 2000 – VII R 8/00, HFR 2001, 543).

76 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme in Fällen, in denen ein erfolgsab-

wendungspflichtiger Unterlassender die deliktische Handlung eines Dritten nicht verhindert, nach denselben Kriterien vorzunehmen wie bei den Begehungsdelikten. Danach ist aufgrund wertender Betrachtung abzuwägen, ob die innere Haltung des Unterlassenden zur Begehungstat des anderen als Ausdruck eines sich die Tat des anderen zu Eigen machenden Täterwillens aufzufassen ist oder ob seine innere Einstellung davon geprägt ist, dass er sich dem Handelnden im Willen unterordnet und das Geschehen ohne innere Beteiligung und ohne Interesse am drohenden Erfolg im Sinne bloßen Gehilfenwillens lediglich ablaufen lässt (vgl. BGH, Urteil vom 19. Dezember 1997 – 5 StR 569/96, BGHSt 43, 381, 397).

77

(2) Eine Handlungspflicht zur Verhinderung bzw. Erschwerung einer Steuerverhinderung der Geschäftsleitung durch Offenbarung seines Wissens über die Umstände, die Anknüpfungspunkt für ein Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG wären, könnte sich für den Angeklagten aus einer Garantenstellung unter dem Gesichtspunkt der Ingerenz ergeben (vgl. dazu grundlegend RG, Urteil vom 20. Oktober 1893 – Rep. 2727/93, RGSt 24, 339, 340; BGH, Urteil vom 22. Januar 1953 – 4 StR 417/52, BGHSt 4, 20, 22; Fischer, StGB, 64. Aufl., § 13 Rn. 47 ff. sowie Ransiek aaO). Die Garantenpflicht aus vorangegangenen gefährdenden Tun beruht auf dem allgemeinen Gedanken, dass derjenige, der durch sein Verhalten die Gefahr eines Schadens geschaffen oder mitgeschaffen hat, rechtlich verpflichtet ist, den dadurch drohenden Schaden abzuwenden (vgl. BGH, Beschluss vom 13. November 1963 – 4 StR 267/63, BGHSt 19, 152, 154 und Urteile vom 26. Juni 1990 – 2 StR 549/89, BGHSt 37, 106, 115 sowie vom 19. Dezember 1997 – 5 StR 569/96, BGHSt 43, 381, 397).

78 Dabei ist es aber erforderlich, dass das vorangegangene Verhalten nicht nur gefahrschaffend oder -erhöhend, sondern zugleich pflichtwidrig war (vgl. nur BGH, Urteile vom 19. Juli 1973 – 4 StR 284/73, BGHSt 25, 218, 221 f.; vom 6. Mai 1986 – 4 StR 150/86, BGHSt 34, 82, 84; vom 26. Juni 1990 – 2 StR 549/89, BGHSt 37, 106, 115 und vom 19. Dezember 1997 – 5 StR 569/96, BGHSt 43, 381, 397; vgl. auch Kudlich in Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 3. Aufl., § 13 Rn. 24 mwN). Auch die Ingerenz ist nach dem Schutzzweck der die Pflichtwidrigkeit des Vorverhaltens begründenden Norm begrenzt. Dies führt dazu, dass nicht jedes pflichtwidrige und zusätzlich gefahrverursachende Verhalten zu einer Garantenpflicht führt, sondern dass stets auf die Umstände des Einzelfalls hinsichtlich der Pflichtverletzung sowie des später eintretenden Erfolgs und ihres Verhältnisses zueinander abzustellen ist (Kudlich aaO Rn. 25). Maßgeblich ist, ob die Pflichtwidrigkeit gerade in einer Verletzung eines solchen Gebots besteht, das dem Schutz des Rechtsguts zu dienen bestimmt ist (Pflichtwidrigkeitszusammenhang; vgl. BGH aaO BGHSt 37, 106, 115; vgl. dazu auch Merz in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 13 StGB, Rn. 29).

79 (3) Anknüpfungspunkte für pflichtwidriges Vorverhalten des Angeklagten finden sich in den Feststellungen des Landgerichts in der Zusammenarbeit des Angeklagten mit dem B. , in Hilfeleistungen beim Erstellen der Zusammenarbeitsvereinbarung mit dem B. und deren Verlängerungen (UA S. 207), in der Zusammenarbeit mit dem Zeugen P. und in der Freigabe einer nicht abzugsfähigen Rechnung des B. im Veranlagungszeitraum 2002. Ausgangspunkt für die Frage, ob der erforderliche Pflichtwidrigkeitszusammenhang mit der Steuerfestsetzung gegeben ist, sind damit im Wesentlichen Verstöße gegen Korruptionsstraftatbestände.

80 (4) Welches Rechtsgut von den Korruptionstatbeständen im Einzelnen geschützt wird, ist zwar umstritten. Im Vordergrund steht bei den §§ 331 ff. StGB aber jedenfalls das Rechtsgut der Funktionsfähigkeit staatlicher Verwaltung und Rechtspflege sowie die Lauterkeit des öffentlichen Dienstes (vgl. Rosenau in Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 3. Aufl., § 331 Rn. 6). Damit wird derjenige, der gegen diese Strafgesetze verstößt, nicht zum Garanten für die inhaltliche Richtigkeit der Steuererklärungen desjenigen, aus dessen Vermögen die Bestechungsgelder stammen. Dies gilt auch dann, wenn der Verstoß gegen die Strafnorm die Entstehung einer Steuer nach sich zieht oder – wie hier – gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG ein steuerliches Betriebsausgabenabzugsverbot zur Folge hat. Daran ändert sich auch nichts im Hinblick darauf, dass die Einführung dieses Abzugsverbots einen „Beitrag zur Bekämpfung der Korruption“ (vgl. BT-Drucks. 13/1686 S. 18) darstellen sollte.

81 Steuerstrafrechtlich hat dies zur Folge, dass allein die Beteiligung an einer Bestechung keine Garantenstellung für die Erfüllung steuerlicher Pflichten des Bestechenden auslöst und damit die Nichtverhinderung oder -erschwerung der Steuerhinterziehung weder zu einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) noch zu einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB) führt. Es kommt aber Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB) in Betracht, wenn derjenige, der durch Bestechungshandlungen ein Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG auslöst, infolge regelhafter Abläufe bei der Verbuchung von Rechnungen die Geltendmachung der Beträge als Betriebsausgaben herbeiführt, weil er den Steuerpflichtigen bzw. Erklärungspflichtigen nicht über die Gründe informiert, die zum Abzugsverbot geführt haben.

82 (5) Im vorliegenden Fall hat dies zur Folge, dass sich der Angeklagte für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 auch bei einer strafbaren Beteiligung an Bestechungsdelikten nicht wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen oder Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar gemacht hat. Die grundsätzlich in Betracht kommende Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft ist angesichts der Feststellungen im vorliegenden Fall nicht nur für das Jahr 2002, sondern auch für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 auszuschließen. Angesichts der vom Landgericht rechtsfehlerfrei angenommenen Strafbarkeit von Vertretern der Geschäftsführung wegen Steuerhinterziehung für den Veranlagungszeitraum 2002 im Hinblick auf die an das B. gezahlten Bestechungsgelder schließt der Senat aus, dass diese Personen in den Folgejahren bei der Abgabe unrichtiger Feststellungserklärungen für die Nebenbeteiligte vorsatzlos gehandelt haben.

83 (6) Auch aus dem Umstand, dass der Angeklagte im Jahr 2002 eine Provisionsrechnung trotz bestehenden Betriebsausgabenabzugsverbots an die Buchhaltung weitergegeben und damit zum Abzug als Betriebsausgabe freigegeben hat, ergibt sich für die Folgejahre keine Garantenstellung. Für das Jahr 2002 hat das Landgericht den Angeklagten rechtsfehlerfrei wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 27 StGB) verurteilt.

84 Zwar kann durch die Übernahme eines Pflichtenkreises eine rechtliche Einstandspflicht im Sinne des § 13 Abs. 1 StGB begründet werden. Die Entstehung einer Garantenstellung hieraus folgt aus der Überlegung, dass demjenigen, dem Obhutspflichten für eine bestimmte Gefahrenquelle übertragen sind, dann auch eine „Sonderverantwortlichkeit“ für die Integrität des von ihm übernommenen Verantwortungsbereichs trifft (vgl. BGH, Urteil vom 17. Juli 2009

– 5 StR 394/08, BGHSt 54, 44, 48). Der Inhalt und der Umfang der Garantienpflicht bestimmen sich sodann aus dem konkreten Pflichtenkreis, den der Verantwortliche übernommen hat (BGH aaO BGHSt 54, 44, 49).

85 Ausgehend hiervon traf den Angeklagten im Jahr 2002 die Pflicht, die Provisionsrechnung des B. , die ihm zur Prüfung vorgelegt worden war, nicht ohne Hinweis auf die Verwendung der in Rechnung gestellten Beträge für Bestechungszahlungen an die Buchhaltung der Nebenbeteiligten weiterzugeben. Indem er die Rechnung freigab, machte er sich jedoch nicht wegen Beihilfe durch Unterlassen, sondern Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch aktives Tun strafbar.

86 Da der Angeklagte dann aus dem Unternehmen ausschied, trafen ihn in der Folge die ihm zuvor obliegenden Prüfungspflichten nicht mehr; die Prüfung der dann eingehenden Provisionsrechnungen wurde von anderen Personen wahrgenommen (UA S. 203). Aus der pflichtwidrigen Freigabe der Provisionsrechnung des B. im Jahr 2002 ergab sich keine Garantienpflicht für die Jahre 2003 bis 2005. Denn diese Rechnung hatte keine Auswirkungen auf die Steuererklärungen der Folgejahre. Hinsichtlich einer Garantienstellung im Hinblick auf die Beteiligung des Angeklagten an (mittlerweile verjährten) Bestechungsdelikten gilt das oben Gesagte.

87 4. Die auf die Verletzung des § 261 StPO gestützte Verfahrensrüge der Staatsanwaltschaft dringt ebenfalls nicht durch. Ausgehend von den Ausführungen zur Sachrüge kann der Senat jedenfalls ausschließen, dass der Freispruch auf dem gerügten Verfahrensmangel beruhen könnte.

88 IV. Die Freisprechung des Angeklagten im Tatkomplex H. III. der Urteilsgründe hält bereits sachlich-rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Auf die insoweit erhobenen Verfahrensrügen kommt es daher nicht mehr an.

89 1. Die Staatsanwaltschaft legt dem Angeklagten insoweit einen gegenüber dem Arbeitsgericht K. begangenen versuchten Prozessbetrug (§§ 263, 22 StGB) zur Last. Am 18. März 2014 habe die Nebenbeteiligte dort gegen den Angeklagten eine Stufenklage erhoben. Ziel dieser Klage sei es zunächst gewesen, dass der Angeklagte verurteilt werde, der Nebenbeteiligten Auskunft darüber zu erteilen, ob, und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe er von der Firma O. oder von deren Inhaber, P., oder sonstigen Dritten Zahlungen bzw. Provisionen (Schmiergelder) im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die Nebenbeteiligte erhalten habe. Weiteres Ziel der Stufenklage sei gewesen, dass der Angeklagte verurteilt werde, die Richtigkeit der erteilten Auskünfte an Eides statt zu versichern und an die Klägerin, die Nebenbeteiligte, einen noch zu bestimmenden Betrag in Höhe der erhaltenen Schmiergeldzahlungen nebst Zinsen zu zahlen. Der Angeklagte habe mit Klageerwiderung vom 2. April 2014 über seinen Prozessvertreter einen Klageabweisungsantrag angekündigt und mit diesem Schriftsatz sowie einer Duplik vom 18. Juni 2014 Behauptungen der Nebenbeteiligten hinsichtlich erhaltener Kick-Back-Zahlungen bestritten. Er habe dabei insbesondere in der Absicht gehandelt, das Arbeitsgericht über den tatsächlichen Erhalt von Kick-Back-Zahlungen des P. im Gesamtumfang von 1.148.768,85 Euro zu täuschen, um auf diese Weise ein klageabweisendes Urteil zu seinen Gunsten zu erreichen. Es sei jedoch weder zu einer mündlichen Verhandlung noch zu einem Urteil des Arbeitsgerichts K. gekommen, da die Nebenbeteiligte die Klage mit Schriftsatz vom 21. August 2014 zurückgenommen habe.

90 Das Landgericht hat den Angeklagten von diesem Tatvorwurf „aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen“ freigesprochen. Es habe nicht feststellen können, dass der Angeklagte im arbeitsgerichtlichen Verfahren bewusst unrichtige Tatsachen vorgetragen habe.

91 2. Zunächst ist insoweit festzustellen, dass das dem Angeklagten zur Last liegende Verhalten einer Täuschung durch den Inhalt von Schriftsätzen im Vorfeld einer mündlichen Verhandlung zur Erreichung einer Klageabweisung nach Erhebung einer Stufenklage gegenüber dem Gericht noch nicht als unmittelbares Ansetzen zum Versuch gewertet werden kann.

92 a) Wann bei einem Prozessbetrug, insbesondere in Verfahren mit mündlicher Verhandlung, das unmittelbare Ansetzen zur Tatbestandsverwirklichung gemäß § 22 StGB und damit das Versuchsstadium erreicht ist, ist in Rechtsprechung und Lehre noch nicht abschließend geklärt.

93 Die vorhandene Rechtsprechung und Literatur befasst sich vor allem mit der umgekehrten Fallkonstellation einer Täuschung des Gerichts durch den Kläger im Wege der Einreichung einer Klageschrift oder anderer Schriftsätze, die unwahre Behauptungen enthalten. Dabei wird zum Teil bereits mit dem Einreichen eines Schriftsatzes mit unrichtigen Tatsachenbehauptungen ein Versuchsbeginn angenommen (vgl. BGH, Urteil vom 19. März 1974 – 1 StR 553/73, bei Dallinger MDR 1975, 194, 197; BayObLG, Urteil vom 23. Februar 1995 – 5 StRR 79/94, NJW 1996, 406, 408; zustimmend Tiedemann in LK-StGB, 12. Aufl., § 263 Rn. 279 und Satzger in Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 3. Aufl., § 263 Rn. 336), zum Teil erst bei Kenntnisnahme des Richters von der unrichtigen Behauptung (vgl. OLG Bamberg, Beschluss vom 22. De-

zember 1981 – Ws 472/81, NStZ 1982, 247). Eine andere Ansicht nimmt Versuchsbeginn erst bei Abschluss der täuschenden Einwirkung auf den Richter an, was der Fall sei, wenn in der mündlichen Verhandlung gemäß § 128 Abs. 1, § 137 Abs. 3 Satz 1 ZPO auf die eingereichten Schriftsätze Bezug genommen werde (vgl. MüKoStGB/Hefendehl, 2. Aufl., § 263 Rn. 823 mwN; Krell, JR 2012, 102, 108 f.). Wieder andere Autoren sehen beim Prozessbetrug den Versuchsbeginn erst mit dem Schluss der mündlichen Verhandlung als gegeben an (vgl. Zaczyk in Festschrift für Krey, 2010, S. 485, 498; zustimmend Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB, 4. Aufl., § 263 Rn. 376).

94 b) Gemäß § 22 StGB versucht eine Straftat, wer nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar ansetzt. Dabei ist der strafbare Versuch einer Tat (vorliegend gemäß §§ 22, 23 Abs. 1, § 263 Abs. 2 StGB) von der straflosen – vor dem Versuchsstadium liegenden – Vorbereitungshandlung abzugrenzen, die zwar bereits auf die Tatbestandsverwirklichung abzielt, dazu jedoch noch nicht unmittelbar ansetzt.

95 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist ein unmittelbares Ansetzen im Sinne des § 22 StGB stets gegeben, wenn der Täter ein Merkmal des gesetzlichen Tatbestands verwirklicht (vgl. BGH, Urteil vom 6. Dezember 2007 – 3 StR 325/07, BGHR StGB § 22 Ansetzen 35 und Beschluss vom 7. August 2014 – 3 StR 105/14, NStZ 2015, 207; vgl. auch Fischer, StGB, 64. Aufl., § 263 Rn. 9). Bei einem mehraktigen Geschehen ist bei Betrug für das unmittelbare Ansetzen grundsätzlich diejenige Täuschungshandlung maßgeblich, die den Getäuschten unmittelbar zur irrtumsbedingten Vermögensverfügung bestimmen und den Vermögensschaden herbeiführen soll (vgl. BGH, Beschluss vom 12. Januar 2011 – 1 StR 540/10, NStZ 2011, 400, 401).

96 c) Wann danach ein unmittelbares Ansetzen zur Tatbestandsverwirklichung gegeben ist, kann nicht für alle Straftatbestände einheitlich bestimmt werden, sondern richtet sich nach den Besonderheiten des jeweiligen Tatbestandes, und ist für jedes Delikt gesondert zu bestimmen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 14. März 2000 – 1 StR 60/00, NStZ 2000, 418; vom 20. September 2016 – 2 StR 43/16, NJW 2017, 1189 und vom 29. Januar 2014 – 1 StR 654/13, NJW 2014, 1463).

97 d) Für die vorliegende Fallkonstellation einer Täuschung durch den Beklagten bedeutet dies folgendes:

98 Zwar kann eine unwahre Tatsachenbehauptung im arbeitsgerichtlichen Verfahren bereits inhaltlich das Tatbestandsmerkmal der Täuschung gemäß § 263 Abs. 1 StGB erfüllen. Allerdings bedarf es noch eines weiteren Schritts des Beklagten, um auf der Grundlage unwahren Sachvortrags in Schriftsätzen eine Klageabweisung zu erreichen, nämlich einer Antragstellung mit Bezugnahme auf den Inhalt der Schriftsätze in der mündlichen Verhandlung (§ 137 Abs. 1 und 3 Satz 1 ZPO, § 46 Abs. 2 ArbGG). Sein Fehlen steht der Annahme eines unmittelbaren Ansetzens zum Versuch im Sinne des § 22 StGB entgegen, weil der Antrag bei wertender Betrachtung einen wesentlichen Zwischenschritt auf dem Weg zur Tatbestandsverwirklichung darstellt. Der Täuschende kann, weil ansonsten der klägerische Vortrag als zugestanden gelten würde (§ 331 Abs. 1 Satz 1 ZPO), nur durch einen entsprechenden Prozessantrag die von ihm erstrebte rechtswidrige Bereicherung erzielen.

99 Zwar sind die vom Beklagten eingereichten Schriftsätze – die hier bereits den Antrag enthielten, die Klage abzuweisen (UA S. 279) – rechtlich nicht ohne

Bedeutung, weil das Gericht den Inhalt solcher Schriftsätze bereits vor einer mündlichen Verhandlung zur Kenntnis nehmen muss, gerade auch um die Verhandlung sachgerecht vorzubereiten. Da die prozessuale Wahrheitspflicht des § 138 Abs. 1 ZPO (vgl. dazu Dannecker in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 263 StGB Rn. 396) auch bereits in diesem Verfahrensstadium gilt, darf das Gericht durch sie nicht in die Irre geleitet werden.

100 Dennoch ist im Falle einer auf Klageabweisung gerichteten Täuschung des Gerichts durch den Beklagten bei wertender Betrachtung die Antragstellung in der mündlichen Verhandlung mit Bezugnahme auf die eingereichten Schriftsätze von so großer Bedeutung, dass erst mit ihr ein unmittelbares Ansetzen zur Tatbestandsverwirklichung im Sinne des § 22 StGB gegeben ist. Ohne einen entsprechenden Antrag des Beklagten kann das Gericht auf seine Angaben eine Klageabweisung nicht stützen.

101 3. Der Teilfreispruch im Tatkomplex H. III. der Urteilsgründe kann aber deshalb keinen Bestand haben, weil das Landgericht die von der Anklage umfasste Tat im prozessualen Sinn (vgl. § 264 Abs. 1 StPO) nicht unter allen rechtlichen Gesichtspunkten geprüft hat. Neben dem Prozessbetrug als Unterfall des Dreiecksbetruges mit Täuschung des Richters (vgl. Dannecker aaO Rn. 393) kann die täuschende Handlung des Beklagten im Prozess auch einen Betrug gegenüber dem Kläger darstellen, wenn dieser zu einer selbstschädigenden Vermögensverfügung, etwa zu einem Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen, veranlasst wird. Ob sich der Angeklagte durch unrichtige Angaben als Beklagter im Arbeitsgerichtsprozess wegen versuchten oder sogar vollendeten Betruges gegenüber der Nebenbeteiligten strafbar gemacht hat, hat das Landgericht indes nicht geprüft.

102 a) Die Tat als Gegenstand der Urteilsfindung (§ 264 Abs. 1 StPO) ist der von der Anklage benannte geschichtliche Vorgang, innerhalb dessen der Angeklagte einen Straftatbestand verwirklicht haben soll. Zur Tat im prozessualen Sinn gehört das gesamte Verhalten des Täters, soweit es nach der Auffassung des Lebens einen einheitlichen Vorgang darstellt (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 20. Februar 2013 – 5 StR 462/12, BGHR StPO § 264 Abs. 1 Tatidentität 50).

103 Ausgehend von diesen Maßstäben gehört ein möglicher Betrug seitens des Angeklagten durch Täuschung der Vertreter der Nebenbeteiligten infolge unrichtiger Behauptungen im Prozess zu der von der Anklage umfassten Tat im prozessualen Sinn. Er wäre vom Landgericht schon deswegen in den Blick zu nehmen gewesen, weil ausgehend von dem in der Anklageschrift geschilderten Lebenssachverhalt die Nebenbeteiligte die Klage nach dem Schriftwechsel wieder zurückgenommen hat.

104 b) Eine Strafbarkeit des Angeklagten wegen versuchten oder vollendeten Betruges zum Nachteil der Nebenbeteiligten im Hinblick auf deren Klagerücknahme ist hier weder aus rechtlichen Gründen noch mit Blick auf die vom Landgericht getroffenen Feststellungen ausgeschlossen.

105 aa) Zwar wird der Prozessgegner in der Regel nicht getäuscht werden können, weil er über den streitigen Sachverhalt aus eigenem Wissen Kenntnis besitzt. Anders kann es aber im vorliegenden Fall sein. Rechnet die Partei damit, dass auch der Gegner getäuscht und zu einer ihm nachteiligen Prozesshandlung veranlasst werden könnte, so entfällt ein Betrug im Prozess nicht deshalb, weil das unwahre Vorbringen in erster Linie für den Richter bestimmt war (vgl. Lenckner, Der Prozessbetrug, 1957, S. 170 ff., 173). In der Zurück-

nahme einer an sich begründeten Klage kann auch eine Vermögensverfügung im Sinne des § 263 Abs. 1 StGB liegen. Jedoch ist dabei mit in den Blick zu nehmen, dass die Klage später wieder neu erhoben werden kann. Ein Vermögensschaden kann aber dennoch eintreten, wenn der Kläger durch die Täuschung veranlasst wird, endgültig auf die Geltendmachung einer werthaltigen Forderung zu verzichten (vgl. BGH, Beschluss vom 17. August 2006 – 3 StR 279/06, NStZ 2007, 95), oder abgehalten wird, weitere Schritte zur Durchsetzung seiner begründeten Forderung zu unternehmen (vgl. BGH, Beschluss vom 8. September 1992 – 4 StR 373/92, wistra 1993, 17), und dadurch im Ergebnis, etwa im Fall einer eingetretenen Verjährung, den Anspruch danach nicht mehr durchsetzen kann. Ob dies hier der Fall war, hätte das Landgericht prüfen müssen. Es hätte insbesondere aufklären müssen, welchen Kenntnisstand die Vertreter der Nebenbeteiligten von den Zahlungsflüssen zwischen dem Zeugen P. und dem Angeklagten hatten, ob ihnen die den griechischen Ermittlungsbehörden bereits am 3. Januar 2014 vorliegenden Kontoauszüge der Firma O. bekannt waren, aus denen sich nach den Feststellungen des Landgerichts die von P. genannten Zahlungen an den Angeklagten ergaben (UA S. 49). Auch hätte das Landgericht feststellen müssen, aus welchen Gründen die Nebenbeteiligte die Klage wieder zurücknahm.

106 bb) Ein Betrug des Angeklagten zum Nachteil der Nebenbeteiligten als Prozessgegnerin ist nicht bereits deshalb ausgeschlossen, weil es an einer Täuschung über Tatsachen gefehlt haben könnte. Denn die Würdigung des Landgerichts, der Angeklagte habe im arbeitsgerichtlichen Verfahren nicht bewusst unrichtige Tatsachen vorgetragen (UA S. 290), ist rechtsfehlerhaft. Sie steht mit den vom Landgericht getroffenen Feststellungen im Widerspruch.

- 107 Aus den Feststellungen ergibt sich, dass der Angeklagte bereits zum Zahlungsgrund der im Dezember 2001 an ihn überwiesenen 230.000 Euro im Verfahren vor dem Arbeitsgericht K. unrichtige Angaben machte. Nach den Urteilsfeststellungen behauptete er dort, dass es sich bei dem Geld um eine Zahlung des P. gehandelt habe, die er mit dem Auftrag erhalten habe, die Summe an einen griechischen General weiterzuleiten (UA S. 282). Zum wirklichen Zweck der Zahlung hat das Landgericht demgegenüber festgestellt, dass der Geldbetrag zur Erfüllung der zwischen dem Angeklagten und dem Zeugen P. bestehenden Schmiergeldabrede als „Kick-back“ für den Angeklagten überwiesen worden war (UA S. 46).
- 108 cc) Ausgehend hiervon war bei Einreichung der Schriftsätze im Arbeitsgerichtsprozess das Bestehen eines Zahlungsanspruchs der Nebenbeteiligten gegen den Angeklagten, den diese gestützt auf § 687 Abs. 2 BGB bzw. § 675 BGB geltend gemacht hat (UA S. 278), zumindest möglich. Eine abschließende Prüfung, ob Gründe bestanden haben, die – wie etwa die Einrede der Verjährung – dem Anspruch entgegengestanden haben könnten, ist dem Senat angesichts der insoweit lückenhaften Beweismöglichkeit des Landgerichts nicht möglich.
- 109 V. Die Aufhebung des Einzelstrafausspruchs im Tatkomplex C. I. der Urteilsgründe und des Teilfreispruchs im Tatkomplex H. III. der Urteilsgründe zieht die Aufhebung des Gesamtstrafausspruchs nach sich.

E.

Revision der Staatsanwaltschaft betreffend die Nebenbeteiligte

- 110 I. Die gegen die Nebenbeteiligte festgesetzte Geldbuße hat keinen Bestand, denn ihre Bemessung enthält Rechtsfehler zu deren Vorteil.
- 111 1. Die Vorschrift des § 30 Abs. 1 OWiG ermöglicht die Festsetzung einer Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen und knüpft dabei an eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit eines Organs oder Vertreters einer juristischen Person – sog. Leitungsperson – an (vgl. dazu auch BGH, Urteil vom 5. Dezember 2000 – 1 StR 411/00, BGHSt 46, 207, 211).
- 112 Ausgangspunkt für die Bemessung der Geldbuße gegen die Nebenbeteiligte ist die Tat der Leitungsperson. Dabei bestimmt die Schuld der Leitungsperson auch gegenüber der Nebenbeteiligten den Umfang der Vorwerfbarkeit und ist Grundlage für die Bemessung des Bußgeldes (BGH, Urteil vom 14. Februar 2007 – 5 StR 323/06, wistra 2007, 222). Wenn mehrere Leitungspersonen an derselben Straftat beteiligt gewesen sind, kann nur eine Geldbuße gegen den Verband festgesetzt werden, weil insoweit nur eine Straftat im Sinne des § 30 Abs. 1 OWiG vorliegt (BGH, Beschluss vom 8. Februar 1994 – KRB 25/93, NStZ 1994, 346; KK-OWiG/Rogall, 4. Aufl., § 30 Rn. 154; Raum in Langen/Bunte, Kartellrecht, 12. Aufl., § 81 GWB, Rn. 40). Grundlage für die Bemessung der Geldbuße ist dann die Schuld aller an der Anknüpfungstat beteiligten Leitungspersonen.
- 113 Das Landgericht hat diesen Umstand nicht in den Blick genommen. Vielmehr hat es die Geldbuße rechtsfehlerhaft allein nach der Schuld des Ange-

klagen bemessen, ohne den durch die Gesellschafter-Geschäftsführer der Nebenbeteiligten, Dr. Bo. und Dr. Z. , verwirklichten wesentlich höheren Unrechtsgehalt der von diesen begangenen Steuerhinterziehung zu berücksichtigen.

114 2. Darüber hinaus kann die Bußgeldentscheidung auch infolge der Aufhebung des Strafausspruchs im Fall C. I. der Urteilsgründe keinen Bestand haben. Denn der für die Strafzumessung beim Angeklagten bedeutsame Schuldumfang ist auch für die Bemessung der Verbandsgeldbuße maßgeblich.

115 3. Auch wenn die vom Landgericht vorgenommene Bemessung der Geldbuße nach § 30 Abs. 1 OWiG lediglich zugunsten der Nebenbeteiligten wirkende Rechtsfehler enthält, kann der bisherige Bußgeldbetrag nicht als Sockelbetrag aufrechterhalten werden. Die Höhe des Bußgelds ist vom neuen Tatgericht insgesamt neu zu bemessen.

116 II. Die der Zumessung der Geldbuße zugrunde liegenden Feststellungen haben Bestand, denn insoweit liegt lediglich ein Wertungsfehler des Landgerichts vor. Das neue Tatgericht kann weitere, mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehende Feststellungen treffen.

F.

117 Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat zudem auf Folgendes hin:

118 Im Hinblick auf die Höhe der gemäß § 30 Abs. 1 OWiG neu zu bemessenden Geldbuße gegen die Nebenbeteiligte wird das neue Tatgericht Gelegenheit

haben, die Vorschriften des § 30 Abs. 3, § 17 Abs. 4 Satz 1 OWiG in den Blick zu nehmen, nach denen die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil, der aus der Ordnungswidrigkeit gezogen worden ist, übersteigen soll. Für die Bemessung der Geldbuße ist zudem von Bedeutung, inwieweit die Nebenbeteiligte ihrer Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden, genügt und ein effizientes Compliance-Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss (vgl. Raum in Hastenrath, Compliance – Kommunikation, 2. Aufl., S. 31 f.). Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob die Nebenbeteiligte in der Folge dieses Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.

G.

119 Die Entscheidung über die Kosten der erfolglosen Revisionen des Angeklagten und der Nebenbeteiligten beruht auf § 473 Abs. 1 Satz 1 StPO.

Raum

Graf

Jäger

Radtke

Fischer