

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 1050

Bearbeiter: Karsten Gaede/Marc-Philipp Bittner

Zitiervorschlag: HRRS 2017 Nr. 1050, Rn. X

---

### **BGH 1 StR 573/16 - Beschluss vom 10. August 2017 (LG Stade)**

**Betrug (Vermögensschaden: Schadensberechnung bei Hingabe eines Darlehens); Steuerhinterziehung durch Unterlassen (Verstoß gegen eine insolvenzrechtlich begründete Aufklärungs- und Mitwirkungspflicht).**

§ 263 Abs. 1 StGB; § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. Ein Vermögensschaden im Sinne des § 263 Abs. 1 StGB tritt ein, wenn die Vermögensverfügung des Getäuschten bei wirtschaftlicher Betrachtung unmittelbar zu einer nicht durch Zuwachs ausgeglichenen Minderung des Gesamtwertes seines Vermögens führt (Prinzip der Gesamtsaldierung. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Vermögensverfügung, also der Vergleich des Vermögenswertes unmittelbar vor und nach der Verfügung).
2. Ob und in welchem Umfang die Hingabe eines Darlehens einen Vermögensschaden bewirkt, ist daher durch einen für den Zeitpunkt der Darlehenshingabe anzustellenden Wertvergleich mit dem Rückzahlungsanspruch des Darlehensgläubigers zu ermitteln. Die Werthaltigkeit des Rückzahlungsanspruchs wird dabei durch die Bonität des Schuldners und den Wert der bestellten Sicherheiten bestimmt. Ein Schaden entsteht nur, wenn die vorgespiegelte Rückzahlungsmöglichkeit nicht besteht und auch gegebene Sicherheiten wertlos oder minderwertig sind. Auch bei einer eingeschränkten oder fehlenden finanziellen Leistungsfähigkeit des Schuldners entsteht demnach insoweit kein Schaden, wenn und soweit der getäuschte Gläubiger über werthaltige Sicherheiten verfügt, die sein Ausfallrisiko abdecken und - ohne dass der Schuldner dies vereiteln könnte - mit unerheblichem zeitlichen und finanziellen Aufwand realisierbar sind. Ein Minderwert des Rückzahlungsanspruchs, etwa infolge einer Täuschung über die Bonität, kann mithin durch den Wert hinreichend werthaltiger und liquider Sicherheiten kompensiert werden.
3. Der Verstoß gegen eine insolvenzrechtlich begründete Aufklärungs- und Mitwirkungspflicht erfüllt nicht ohne weiteres den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Tatbestandsmäßig ist nur pflichtwidriges Unterlassen gegenüber den Finanzbehörden. Nach ständiger Rechtsprechung kann Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist und nicht derjenige, der nur „bewirkt, dass die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden“.

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten R. wird das Urteil des Landgerichts Stade vom 4. Mai 2016 aufgehoben,
  - a) mit den Feststellungen, soweit der Angeklagte R. und der Mitangeklagte G. wegen Betruges in zwei Fällen verurteilt worden sind;
  - b) soweit der Angeklagte R. wegen der Taten zu II. 5. b., d. und f. der Urteilsgründe wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist;
  - c) im den Angeklagten R. betreffenden Gesamtstrafauspruch.
2. Auf die Revision des Angeklagten M. wird das oben genannte Urteil - soweit es ihn betrifft - mit den Feststellungen aufgehoben.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere als Wirtschaftsstrafkammer zuständige Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
4. Die weitergehende Revision des Angeklagten R. wird verworfen.

#### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten R. wegen Betruges in zwei Fällen, wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen, davon in zwei Fällen im Versuch, wegen beharrlicher Zuwiderhandlung gegen eine Gewerbeuntersagung in zwei Fällen und wegen vorsätzlich falscher Versicherung an Eides Statt zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Den Angeklagten M. hat es wegen Beihilfe zum Betrug in zwei Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 180 Tagessätzen zu je 50 € verurteilt. Den nicht revidierenden Mitangeklagten G. hat es wegen Betruges in zwei Fällen, in einem Fall in Tateinheit mit Urkundenfälschung, unter Einbeziehung anderweitig rechtskräftig gewordener Einzelstrafen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren verurteilt. 1

Gegen dieses Urteil wenden sich die Angeklagten R. und M. mit ihren auf die Verletzung sachlichen Rechts und Verfahrensrügen gestützten Revisionen, die in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg haben. Die Aufhebung war auf die hier allein wegen der Betrugstaten erfolgten Verurteilung des Mitangeklagten G. zu erstrecken. Die weitergehende Revision des Angeklagten R. war zu verwerfen. 2

## I. 3

Die Revision des Angeklagten R. 3

1. Die vom Angeklagten erhobene Rüge der Verletzung des § 229 StPO erweist sich aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift ausgeführten Gründen als unbegründet. 4

2. Die Sachrüge ist jedoch teilweise begründet. 5

a) Der Schuldspruch wegen Betruges in zwei Fällen hält der sachlich-rechtlichen Überprüfung nicht stand. 6

aa) Nach den Feststellungen des Landgerichts stellte der Angeklagte R. im Januar 2011 gemeinsam mit dem nicht revidierenden Mitangeklagten G. über den als Kreditvermittler tätigen Angeklagten M. einen Kreditantrag bei der H. Sparkasse. Hierzu legten sie gefälschte Ausweispapiere und Gehaltsbescheinigungen für eine erfundene Person namens S. vor, die sie als Kreditnehmer ausgaben. Der Kreditantrag war darauf gestützt, dass der Kreditnehmer plane, ein Doppelhaus auf einem noch zu kaufenden Grundstück zu errichten. Während der Angeklagte M. spätestens Ende Februar 2011 billigend in Kauf nahm, dass die Gehaltsnachweise gefälscht waren, vertraute das Kreditinstitut auf die Angaben zum Kreditnehmer und dessen Bonität. Im darauf folgenden März und April kam es deswegen zum Abschluss von vier Darlehensverträgen über insgesamt 310.000 €. Im April erwarb „der nicht existente S.“ das Grundstück. Er hatte schon zuvor mit der von dem Angeklagten R. geführten Grundstücksverwaltungsgesellschaft W. b.R. einen Bauvertrag geschlossen, der vorsah, dass das Doppelhaus gegen eine Pauschalvergütung von 274.000 € errichtet werden sollte. Im Mai 2011 ließ sich das Kreditinstitut eine Buchgrundschuld in Höhe von 310.000 € an dem Baugrundstück eintragen. Zwischen Juni 2011 und März 2012 wurden in mehreren Tranchen insgesamt 277.536 € von der Darlehenssumme auf Notaranderkonten ausgezahlt. Von dort veranlasste der Angeklagte R. die Weiterleitung der Gelder auf von ihm kontrollierte Konten. Einen Teil des Geldes leitete er an den nicht revidierenden Mitangeklagten G. weiter, auch dem Angeklagten M. zahlte er eine Summe als Provision aus. Auf das Geld hatten es die Angeklagten abgesehen. Die Darlehen wurden nur in Höhe von 3.139,94 € getilgt, weswegen die Verträge von der H. Sparkasse gekündigt wurden. Das Doppelhaus war zu diesem Zeitpunkt zwar errichtet, befand sich aber noch in einem Rohbauzustand. 7

Im September 2012 stellten die Angeklagten R. und G. über den Angeklagten M. als Vermittler erneut einen Kreditantrag bei der H. Sparkasse. Auch diesem Antrag lag zugrunde, dass auf einem Grundstück ein Doppelhaus errichtet werden sollte. Als Kreditnehmer trat der sich in finanziellen Schwierigkeiten befindliche gesondert Verfolgte Wo. auf, der vom Angeklagten R. mit einer Legende als gutverdienender zukünftiger Bauherr versehen worden war. Wo. legte zu der Legende passende gefälschte Gehaltsbescheinigungen vor, aber auch den von ihm geschlossenen Kaufvertrag über das Grundstück und einen Bauvertrag mit der Grundstücksverwaltungsgesellschaft W. b.R., wonach diese das Haus für eine Vergütung in Höhe von 318.000 € errichten sollte. Das Kreditinstitut vertraute auf die Bonität des Kreditnehmers und schloss mit ihm im September 2012 zwei Darlehensverträge über zusammen 284.000 € ab. Nach der Eintragung einer Buchgrundschuld über 334.000 € im November 2012 wurden im Folgemonat 198.000 € von der Darlehenssumme ausgezahlt. Nachdem keine Tilgung erfolgte, kündigte das Kreditinstitut im Februar 2013 das Darlehen. Das besicherte Grundstück war zu diesem Zeitpunkt nur mit einem Fundament versehen. 8

In beiden Fällen konnte durch die Zwangsversteigerung der Grundstücke durch die H. Sparkasse nur ein deutlich unter der ausgezahlten Darlehenssumme liegender Erlös erzielt werden. In der Differenz zwischen ausgezahltem Darlehen und Erlös zuzüglich im ersten Fall geleisteter Tilgungen liegt nach der Wertung des Landgerichts der Vermögensschaden. 9

bb) Der Generalbundesanwalt hat in seiner Antragschrift hierzu ausgeführt: 10

„Die Urteilsfeststellungen bieten keine ausreichende Grundlage für die Wertung des Landgerichts, der H. Sparkasse sei in den Fällen II. 1. und 2. ein Vermögensschaden entstanden.“ 11

Ein Vermögensschaden im Sinne des § 263 Abs. 1 StGB tritt ein, wenn die Vermögensverfügung des Getäuschten bei wirtschaftlicher Betrachtung unmittelbar zu einer nicht durch Zuwachs ausgeglichenen Minderung des Gesamtwertes seines Vermögens führt (Prinzip der Gesamtsaldierung; st. Rspr. vgl. nur Senat, Urteil vom 2. Februar 2016 - 1 StR 437/15, NSTz 2016, 286 - 288 m.w.N.). Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Vermögensverfügung, also der Vergleich des Vermögenswertes unmittelbar vor und nach der Verfügung (BGH, Beschluss vom 14. April 2011 - 2 StR 616/10, NSTz 2011, 638, 639). Ob und in welchem Umfang die Hingabe eines Darlehens einen Vermögensschaden bewirkt, ist daher durch einen für den Zeitpunkt der Darlehenshingabe anzustellenden Wertvergleich mit dem Rückzahlungsanspruch des Darlehensgläubigers zu ermitteln. Die Werthaltigkeit des Rückzahlungsanspruchs wird dabei durch die Bonität des Schuldners und den Wert der bestellten Sicherheiten bestimmt. Ein Schaden entsteht nur, wenn die vorgespiegelte Rückzahlungsmöglichkeit nicht besteht und auch gegebene Sicherheiten wertlos oder minderwertig sind. Auch bei einer eingeschränkten oder fehlenden finanziellen Leistungsfähigkeit des Schuldners entsteht demnach insoweit kein Schaden, wenn und soweit der getäuschte Gläubiger über werthaltige Sicherheiten verfügt, die sein Ausfallrisiko abdecken und - ohne dass der Schuldner dies vereiteln könnte - mit unerheblichem zeitlichen und finanziellen Aufwand realisierbar sind (vgl. Senat, aaO; BGH, Beschluss vom 21. Oktober 2008 - 3 StR 420/08, NSTz 2009, 150). Ein Minderwert des Rückzahlungsanspruchs, etwa infolge einer Täuschung über die Bonität, kann mithin durch den Wert hinreichend werthaltiger und liquider Sicherheiten kompensiert werden (vgl. BGH, Beschluss vom 29. Januar 2013 - 2 StR 422/13, wistra 2013, 268 m.w.N.). 12

Diesen Maßstäben wird das landgerichtliche Urteil nicht in vollem Umfang gerecht, wenn es zur Bezifferung der Schäden im Sinne des § 263 Abs. 1 StGB auf den Vermögensverlust abstellt, der dem geschädigten Finanzinstitut durch die Auszahlung der Immobilienkredite (im Fall 1: 277.536 EUR und im Fall 2: 198.000 EUR) abzüglich des erzielten Versteigerungserlöses und der geleisteten Tilgungen entstanden ist, und den es im Fall II. 1. mit 131.396,06 EUR (...) und im Fall II. 2. mit 121.000,00 EUR (...) beziffert hat. Die Strafkammer hätte vielmehr den Wert der Rückzahlungsansprüche unter Berücksichtigung der Werthaltigkeit der als Sicherheit bestellten Grundschulden (...) zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung ermitteln müssen. Nur soweit jeweils ein täuschungsbedingter Minderwert des gesicherten Darlehensrückzahlungsanspruchs vorliegt, ist die Annahme eines Schadens - ohne dass es auf den tatsächlichen Verlauf des Darlehensverhältnisses (noch) ankommt - gerechtfertigt. Nach den Urteilsfeststellungen ist nicht ausgeschlossen, dass die für die H. Sparkasse in den Fällen I. und II. im Grundbuch eingetragenen Grundschulden (...) voll werthaltig waren und der Bank dadurch kein Vermögensschaden entstanden ist. 13

Gegen das Vorliegen eines Vermögensschadens spricht insbesondere im Fall II. 1. der Umstand, dass der Verkehrswert des Objekts im Rahmen der Versteigerung auf 250.000,00 EUR festgesetzt wurde (...). Dass die Zwangsversteigerung letztendlich als Erlös nur 143.000,00 EUR erbrachte (...), belegt nicht, dass der Rückzahlungsanspruch der H. Sparkasse gegen den Kreditnehmer nicht werthaltig war. 14

Auch ist den Urteilsgründen nicht zu entnehmen, ob der Angeklagte hinsichtlich der Vermögensschäden aufgrund nicht ausreichender Sicherheiten überhaupt Tatvorsatz (§ 16 StGB) hatte. Denn die Verkehrswerte der Grundstücke wurden erst ein (...) oder zwei (...) Jahre nach Eintragung der Grundschulden und im Rahmen der Zwangsversteigerung festgesetzt. Das Landgericht verhält sich nicht dazu, ob der Angeklagte nicht davon ausgegangen ist, dass die H. Sparkasse durch die im Grundbuch eingetragenen Grundschulden ausreichend abgesichert war. 15

Wegen der Lückenhaftigkeit der Feststellung kann deshalb der Schuldspruch wegen Betrugs in zwei Fällen zum Nachteil der H. Sparkasse keinen Bestand haben, so dass es auf die insoweit erhobenen Verfahrensrügen (...) nicht mehr ankommt. 16

Um dem neuen Tatgericht neue, in sich widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen, sind die Urteilsfeststellungen zu den Tatkomplexen II. 1. und 2. insgesamt aufzuheben.“ 17

cc) Dem schließt sich der Senat an. Danach kommt es auf die beiden Verfahrensrügen, die nur die Verurteilung wegen Betruges betreffen, nicht mehr an. Da der aufgezeigte sachlich-rechtliche Mangel im Hinblick auf das Vorliegen eines Vermögensschadens auch den Mitangeklagten G. betrifft, war die Aufhebung - entsprechend dem Antrag des Generalbundesanwalts - gemäß § 357 StPO auf dessen Verurteilung zu erstrecken. Damit konnte aber auch dessen tateinheitliche Verurteilung wegen Urkundenfälschung keinen Bestand haben. 18

b) Der Schuldspruch wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen, davon zwei Fälle im Versuch, hat hinsichtlich der den Veranlagungszeitraum 2012 betreffenden Verurteilungen wegen der drei Taten der Hinterziehung von Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer keinen Bestand. Auf die vom Generalbundesanwalt beantragte 19

Schuldpruchberichtigung, dass vier der sechs Fälle nur versucht waren, wovon das Landgericht in den Gründen auch ausgegangen ist, kam es danach nicht mehr an.

aa) Nach den Feststellungen war der Angeklagte R. Geschäftsführer der Firma Grundstücksverwaltungsgesellschaft W. b.R., die u.a. Bauleistungen erbrachte und in den Jahren 2011 und 2012 steuerbare Umsätze in Höhe von 205.130,92 € (2011) bzw. 342.234,79 € (2012) erzielte. Der Gewinn der Gesellschaft betrug 61.539 € in 2011 und 102.670,20 € in 2012. Unter Abzug von geschätzten Pauschbeträgen ergab sich sodann ein zu versteuerndes Einkommen des Angeklagten in Höhe von 60.000 € in 2011 und 101.000 € in 2012. Der Angeklagte gab aber jeweils keine Einkommensteuer-, Gewerbe- oder Umsatzsteuererklärung ab. Vor Abschluss der jeweiligen Veranlagungsarbeiten für die Einkommen- und Gewerbesteuer wurde dem Angeklagten am 24. Oktober 2013 die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens betreffend diese Steuerarten und Veranlagungszeiträume bekannt gegeben. Bereits am 11. Juni 2012 war gegen ihn das „Privatinsolvenzverfahren“ eröffnet worden. 20

Die Strafkammer hat ihrer Würdigung zugrunde gelegt, dass der Angeklagte mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar nicht mehr selber Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen hätte abgeben können. Er sei aber verpflichtet gewesen, den Insolvenzverwalter bei der Abgabe zu unterstützen. Gegen diese Aufklärungs- und Mitwirkungspflicht habe er verstoßen, weswegen die Steuererklärungen unterblieben seien. Das sei ihm zuzurechnen. 21

bb) Die Ansicht des Landgerichts, der Verstoß gegen eine insolvenzrechtlich begründete Aufklärungs- und Mitwirkungspflicht - der im Übrigen beweiswürdigend durch nichts belegt ist - erfülle ohne weiteres den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, geht fehl. Tatbestandsmäßig ist nur pflichtwidriges Unterlassen gegenüber den Finanzbehörden. Nach ständiger Rechtsprechung kann Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, Rn. 52, 64, BGHSt 58, 218, 227, 231 mwN) und nicht derjenige, der nur „bewirkt, dass die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden“ (BGH aaO). 22

Eine eigene Erklärungspflicht gegenüber dem Finanzamt nimmt das Landgericht für den Angeklagten nicht an. Dafür, dass der Insolvenzverwalter oder sonst ein nach § 34 Abs. 3 AO Erklärungspflichtiger pflichtwidrig die Abgabe der Steuererklärungen unterlassen hat, fehlen jegliche Anhaltspunkte. Auf die Frage, ob dem Angeklagten eine fremde Pflichtverletzung zuzurechnen wäre, kommt es danach nicht mehr an. 23

(1) Der rechtsfehlerhafte Ansatz wirkt sich aber für die den Veranlagungszeitraum 2011 betreffenden ausgeurteilten Steuerhinterziehungen nicht aus. Zur Abgabe der jeweiligen Steuererklärungen war der Angeklagte bis zum 31. Mai 2012 und mithin bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens selbst verpflichtet. 24

Da er trotz steuerbarer Umsätze keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgab, ließ er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis. Mit Ablauf dieser Frist wurde die Umsatzsteuer verkürzt, weil die Umsatzsteuerjahreserklärung als Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, § 168 Satz 1 AO. Mit dem Verstreichenlassen dieses Fälligkeitszeitpunktes ist die Umsatzsteuerhinterziehung vollendet und zugleich beendet (BGH, Beschluss vom 8. Dezember 2016 - 1 StR 389/16, NSTZ-RR 2017, 82 mwN). 25

Für die Einkommen- und Gewerbesteuer war der Angeklagte ebenfalls noch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens selbst zur Abgabe der Erklärungen verpflichtet. Mit dem Verstreichenlassen der Erklärungsfrist am 31. Mai 2012 ist er in das Stadium des Versuchs der Einkommen- bzw. Gewerbesteuerhinterziehung eingetreten. Der vom Landgericht angenommene Übergang der Erklärungspflicht auf den Insolvenzverwalter ist nach den Feststellungen erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 11. Juni 2012 und mithin vor Vollendung der Taten (vgl. BGH, Beschluss vom 23. Januar 2002 - 5 StR 540/01 Rn. 11, NSTZ 2002, 437) eingetreten. Das Landgericht hat insoweit auch nur wegen Versuchs verurteilt. Rechtlich zutreffend ist es davon ausgegangen, dass vor dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten am 1. November 2013 und mithin ebenfalls noch vor Vollendung der Taten, die strafbewehrten Erklärungspflichten durch die Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens suspendiert worden sind (vgl. BGH, Beschlüsse vom 26. April 2001 - 5 StR 587/00, Rn. 28, BGHSt 47, 8, 13 f. und vom 23. Januar 2002 - 5 StR 540/01, Rn. 9 ff., NSTZ 2002, 437). 26

(2) Für den Veranlagungszeitraum 2012 wirkt sich der Rechtsfehler aber aus. Denn es gilt Folgendes: 27

Die Erklärungsfristen liefen erst mit Ablauf des 31. Mai 2013 und somit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ab. Zwar bleibt offen, ob es sich bei dem eröffneten Insolvenzverfahren um ein Regelinsolvenzverfahren handelte, worauf die Erwähnung des Insolvenzverwalters und § 80 Abs. 1 InsO hindeutet. Dann hätte der Insolvenzverwalter die steuerlichen Pflichten des handlungsunfähigen Schuldners zu erfüllen (vgl. BFH, Urteil vom 6. November 2012 - VII R 72/11, BFHE 239, 15; Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 13. Aufl., § 34 Rn. 22; Bundesministerium der Finanzen, 28

Amtliches AO-Handbuch, 2017, AEAO zu § 251 Nr. 4.2; vgl. auch BFH, Urteil vom 23. August 1994 - VII R 143/92, BFHE 175, 309, BStBl II, 1995, 194 zum Konkursverwalter). Die Bezeichnung als „Privatinsolvenzverfahren“ und die offen zu Tage getretenen wirtschaftlichen Verhältnisse des Angeklagten zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung weisen allerdings eher auf das Verbraucherinsolvenzverfahren nach §§ 304 ff. InsO hin. In diesem vereinfachten Insolvenzverfahren kam dem gemäß § 313 Abs. 1 aF InsO mit Eröffnung des Verfahrens zu bestellenden Treuhänder jedoch eine dem Insolvenzverwalter entsprechende Stellung zu (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 243. Lieferung, § 34 AO Rn. 80a; Ott/Vuia in Münch-Komm InsO, 3. Aufl., § 313 Rn. 9) und er hatte die steuerlichen Pflichten des handlungsunfähigen Schuldners zu übernehmen (FG Düsseldorf, Urteil vom 28. August 2014 - 8 K 3677/13 E, ZInsO 2015, 323; Boeker in Hübschmann/ Hepp/Spitaler aaO; Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 13. Aufl., § 34 Rn. 22; Bundesministerium der Finanzen, Amtliches AO-Handbuch, 2014, AEAO zu § 251 Nr. 12.3 i.V.m. Nr. 4.2, vgl. ebenso in der früheren Fassung des AEAO).

Die Erklärungspflichten oblagen damit zum Abgabezeitpunkt nicht mehr dem im Rechtssinne handlungsunfähigen Angeklagten R. als Schuldner, sondern - abhängig von der Art des Insolvenzverfahrens - entweder dem Insolvenzverwalter oder dem Treuhänder als Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO. Das gilt auch für Steuerabschnitte, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegen (BFH, Beschluss vom 19. November 2007 - VII B 104/07, BFH/NV 2008, 334; Urteil vom 23. August 1994 - VII R 143/92, BFHE 175, 309, BStBl II, 1995, 194). 29

Ob den Angeklagten R. selbst bis zur Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens eine Erklärungspflicht getroffen hat, kann nach den Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden. Danach bleibt offen, ob das Insolvenzverfahren abgeschlossen bzw. bereits in das Restschuldbefreiungsverfahren übergegangen ist. Für dieses Verfahren nimmt der Treuhänder nicht die Stellung eines Vermögensverwalters nach § 34 Abs. 3 AO ein (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 243. Lieferung, § 34 AO, Rn. 80a; Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 13. Aufl., § 34 Rn. 22; vgl. auch Bundesministerium der Finanzen aaO). 30

Dies führt zur Aufhebung des Schuldspruchs wegen der den Veranlagungszeitraum 2012 betreffenden Steuerhinterziehungstaten. Davon wird auch die Verurteilung wegen unterlassener Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung erfasst, denn nach den Feststellungen ist nicht auszuschließen, dass die Umsatzsteuerschuld für die vom Angeklagten statuarisch und faktisch beherrschte Grundstücksverwaltungsgesellschaft W. b.R. auch den Wirkungen des Insolvenzverfahrens unterlag. 31

## II.

Revision des Angeklagten M. 32

Wie vom Generalbundesanwalt beantragt, bleibt die Rüge der Verletzung des § 229 StPO zwar ohne Erfolg, jedoch führt die Sachrüge zur Aufhebung des Urteils. 33

Das Vorliegen eines Vermögensschadens für beide Fälle ist aus den oben dargelegten Gründen nicht belegt, so dass es jeweils schon am Erfordernis eines Betruges als Haupttat fehlt. Weiterhin hat der Generalbundesanwalt Folgendes ausgeführt: 34

„Auch ist den Urteilsgründen nicht zu entnehmen, ob der Angeklagte überhaupt vorsätzlich gehandelt hat. Eine Strafbarkeit wegen Beihilfe (§ 27 StGB) setzt auf subjektiver Seite einen doppelten Gehilfenvorsatz voraus. Dieser muss die Unterstützungshandlung umfassen und sich auf die Vollendung einer vorsätzlich begangenen Haupttat richten, wobei es genügt, dass der Gehilfe erkennt und billigend in Kauf nimmt, dass sein Beitrag sich als unterstützender Bestandteil in einer Straftat manifestieren wird (BGH, Beschluss vom 3. Februar 2016 - 4 StR 379/15 m.w.N.). Hier ist weder festgestellt noch belegt, dass der Angeklagte wusste oder für möglich hielt und billigend in Kauf nahm, dass die gewährten Sicherheiten nicht werthaltig waren.“ Dem schließt sich der Senat an. Er hebt die Feststellungen insoweit insgesamt auf, um dem neuen Tatgericht neue widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen. 35