

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 236

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 236, Rn. X

---

### BGH 1 StR 234/17 - Urteil vom 23. Oktober 2018 (LG Darmstadt)

Untreue (Pflichtverletzung: Voraussetzungen eines tatbestandsausschließenden Einverständnis des Vermögensinhabers bei juristischen Personen; Vermögensnachteil: Vermögensnachteil durch Schmiergeldzahlung, fehlender Nachteil bei entsprechender Kompensation, wirtschaftliche Betrachtung, keine normative Korrektur nach § 817 Satz 2 BGB bei sittenwidrigen Geschäften); Beihilfe zur Steuerhinterziehung (Kompensationsverbot; kein berufstypisches Verhalten bei Erstellen von Scheinrechnungen); Tatort bei mehreren Handlungen mehrerer Beteiligten; Bestechung ausländischer Amtsträger (autonome Auslegung des Begriffs des Amtsträgers)

§ 266 Abs. 1 StGB; § 138 BGB; § 817 Satz 2 BGB; § 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 3 AO; § 27 Abs. 1 BGB; § 9 StGB; § 335a Abs. 1 StGB

#### Leitsatz des Bearbeiters

1. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs liegt bei Schmiergeldzahlungen in der Regel ein Nachteil i.S.d. § 266 StGB vor, da dem Betrag, der für diese Zahlungen aufgewendet wird, keine Gegenleistung gegenübersteht, der Betrag vielmehr auch in Form eines Preisnachlasses oder -aufschlages hätte gewährt werden können (st. Rspr.). Eine Ausnahme gilt insbesondere dann, wenn Umstände erkennbar sind, die es nicht nahelegen, dass die Leistungen in die Kalkulation zu Lasten des Geschäftsherrn eingestellt wurden.

2. An einem Nachteil fehlt es im Falle einer schadensausgleichenden Kompensation. Eine solche liegt vor, wenn und soweit der durch die Tathandlung verursachte Nachteil durch zugleich eintretende wirtschaftliche Vorteile ausgeglichen wird (st. Rspr.). Dabei kommt es nicht nur auf die von der Rechtsordnung anerkannten und mit ihr durchsetzbaren Vermögensrechte und Vermögenspflichten an. Vielmehr gilt grundsätzlich ein wirtschaftlicher Ausgangspunkt, der durch normative Erwägungen zu korrigieren ist (vgl. BGH NJW 1975, 1234, 1235). Zwar können normative Gesichtspunkte bei der Feststellung eines Vermögensnachteils durchaus eine Rolle spielen, dürfen aber wirtschaftliche Überlegungen nicht verdrängen, so dass es auch bei einer Verwendung des anvertrauten Vermögens zu verbotenen Zwecken der Prüfung bedarf, ob das verbotene Geschäft - wirtschaftlich betrachtet - nachteilhaft war (st. Rspr.). Damit kommt es für die Frage, ob der Vermögensverlust durch einen unmittelbaren Vermögensvorteil kompensiert wurde, nicht nur auf den rechtlichen Bestand der Forderungen an, auf die geleistet werden soll, sondern auch auf den wirtschaftlichen Wert der Gegenleistung, welche die Treugeberin erlangt hat.

3. Dass durch die Zahlungen nach Erbringung der rechtlich missbilligten Gegenleistung möglicherweise gemäß § 138 BGB nichtige Forderungen bedient werden, führt nicht dazu, dass das so gefundene Ergebnis normativ zu korrigieren wäre. Die bereicherungsrechtliche Wertung des § 817 Satz 2 BGB im Rahmen der durchzuführenden Gesamtbetrachtung uneingeschränkt in das Strafrecht zu übernehmen, würde wirtschaftliche Aspekte völlig in den Hintergrund treten lassen und liefe auf eine künstliche Aufspaltung einheitlicher Geschäftsvorgänge hinaus. Dies würde der vom Bundesverfassungsgericht geforderten wirtschaftlichen Betrachtung nicht gerecht. Zudem würde ansonsten letztlich jeder Sittenverstoß, der zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts führt, im Falle der dennoch erfolgten Leistung den Tatbestand der Untreue erfüllen. Dies würde nicht nur den Charakter der Vorschrift als Vermögensdelikt verblassen lassen, sondern wäre angesichts der Unbestimmtheit und Wandelbarkeit des sittlichen Maßstabes als maßgebliches Kriterium auch mit nicht unerheblichen Unsicherheiten behaftet.

4. Bei pflichtwidriger Wegnahme, Entziehung, Vorenthaltung oder Verheimlichung von Vermögensteilen durch einen oder mehrere Mitarbeiter wird der Eintritt eines Vermögensschadens nicht dadurch ausgeschlossen, dass der oder die Täter beabsichtigen, die Mittel gegen die ausdrückliche Weisung des Treugebers so zu verwenden, dass diesem hierdurch „letztlich“ ein Vermögensvorteil entstehen könnte. Die Bestimmung über die Verwendung des eigenen Vermögens obliegt dem Vermögensinhaber, im Fall einer Kapitalgesellschaft deren zuständigen Organen.

5. Da die Pflichtwidrigkeit des Handelns Merkmal des Untreuetatbestands ist, schließt das Einverständnis des Inhabers des zu betreuenden Vermögens bereits die Tatbestandsmäßigkeit aus (BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO S. 278 Rn. 34 mwN). Bei juristischen Personen tritt an die Stelle des

Vermögensinhabers dessen oberstes Willensorgan für die Regelung der inneren Angelegenheiten, hier also der Vorstand der Aktiengesellschaft (vgl. BGH wistra 2010, 445, 447 Rn. 15). Ein erklärtes Einverständnis ist nur dann unwirksam, wenn es gesetzwidrig oder erschlichen ist, auf sonstigen Willensmängeln beruht oder - wie bei der Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz einer juristischen Person - seinerseits pflichtwidrig ist.

6. Nach dem aus § 370 Abs. 4 Satz 3 AO folgenden Kompensationsverbot ist es für die strafrechtliche Beurteilung der Tat ohne Bedeutung, ob die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können. Das bedeutet, dass im Rahmen des Schuldspruchs als verkürzte Steuern diejenigen Beträge angesehen werden müssen, die auf die unrichtig erklärten oder verschwiegenen steuerlichen Vorgänge entfallen. Nur für solche Ermäßigungsgründe oder Steuervorteile, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehen, bei denen es sich somit um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs handelt, gilt das Kompensationsverbot nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nicht (vgl. BGH wistra 2004, 147, 149).

7. Die Erstellung von Scheinrechnungen und der Aufbau und die Mitwirkung an der Verwaltung eines Systems aus Konten von Scheinfirmen, über die sodann Bestechungszahlungen finanziert werden, ist weder alltäglich noch für die von der Angeklagten ausgeübte Berufstätigkeit typisch und kann gerade nicht als sozialadäquat und damit berufstypisch eingestuft werden.

8. Ein Tatort ist für jeden der mittäterschaftlich agierenden Angeklagten dort begründet, wo einer von ihnen gehandelt hat, selbst wenn sich das Handeln auf Tatbeiträge beschränkt, die für sich gesehen nur Vorbereitungshandlungen sind (st. Rspr.). Teilnahme ist nach § 9 Abs. 2 StGB auch an dem Ort begangen, an dem nach § 9 Abs. 1 StGB die (Haupt-)Tat begangen ist (vgl. BGH NJW 1991, 2498).

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Darmstadt vom 14. Juli 2016

a) im Schuldspruch dahingehend geändert, dass die Angeklagten jeweils der Beihilfe zur Untreue in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig sind,

b) jeweils im gesamten Rechtsfolgenausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben; aufrechterhalten bleiben die Feststellungen zur Höhe des Untreueschadens im Fall A. 1. 2. b) der Urteilsgründe („Fall 2“).

2. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden verworfen. - 4 - 3. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorbezeichnete Urteil einschließlich der Feststellungen zur Amtsträgereigenschaft aufgehoben; die übrigen Feststellungen bleiben bestehen.

4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

#### Gründe

Das Landgericht hat beide Angeklagte wegen Beihilfe zur Untreue und zur Steuerhinterziehung in jeweils fünf Fällen 1  
verurteilt und gegen die Angeklagte V. eine Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und neun Monaten sowie gegen  
den Angeklagten P. eine Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verhängt. Ferner hat es eine  
Entscheidung nach § 111i Abs. 2 StPO aF getroffen.

Gegen ihre Verurteilung wenden sich die Angeklagten mit verschiedenen Verfahrensbeanstandungen sowie mit 2  
ausgeführten Sachrügen. Die Staatsanwaltschaft beanstandet mit ihrer zuungunsten der Angeklagten eingelegten  
Revision, dass die Strafammer die Angeklagte V. nicht auch wegen Bestechung eines ausländischen Amtsträgers  
und den Angeklagten P. nicht auch wegen Beihilfe hierzu verurteilt hat.

Die Revisionen der Angeklagten erzielen den aus dem Tenor ersichtlichen Teilerfolg. Im Übrigen sind sie unbegründet. 3  
Das von dem Generalbundesanwalt vertretene Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft hat Erfolg.

**A.**

I. Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 4

1. a) Die Angeklagte V. war ab 1991 für die Firma B. AG (im Folgenden: B.) tätig. Diese betreibt unter anderem die 5  
Entwicklung, Herstellung und Vermarktung von aus menschlichem Blutplasma gewonnenen Arzneimitteln. Die  
Angeklagte V. war für das Russlandgeschäft zuständig.

b) Im Jahr 1999 wurde auf ihr Drängen eine Repräsentanz in M. eröffnet, deren Leiterin sie wurde. In dieser Funktion oblag es ihr insbesondere, die Interessen von B. gegenüber Unternehmen und Behörden zu vertreten und die Vertragsverhandlungen mit den russischen Importeuren, über die alleine Handel in Russland möglich war, zu führen. Die Repräsentanz war eine steuerbefreite, nicht kommerzielle Gesellschaft, die nur Hilfstätigkeiten für die Mutterorganisation in Deutschland übernehmen durfte. Tatsächlich übernahm sie aber auch kommerzielle Aufgaben, z.B. Marketingmaßnahmen. Mit steigenden Umsätzen in Russland nahmen die von der Repräsentanz zu erbringenden Leistungen und der Finanzierungsbedarf zu. Dadurch bestand die Gefahr, dass die Repräsentanz als kommerziell eingestuft werden könnte, was nach russischem Recht den Wegfall des Steuervorteils nach sich gezogen hätte. Daher wurden der tatsächliche Einsatz von Kapital und Arbeitskraft verschleiert. Offiziell erhielt die Repräsentanz jährlich Mittel von etwa 200.000 EUR, obwohl sie tatsächlich einen Liquiditätsbedarf von etwa 700.000 EUR hatte. Die Differenz finanzierte die Angeklagte V. vor. Um ihr die entsprechenden Beträge zurückzuerstatten, wurden die Gesellschaft C. LLC sowie später die Cr. Ltd. zwischengeschaltet. Diese stellten der B. die vorfinanzierten Betriebskosten als vermeintliche Dienstleistungen in Rechnung. Die B. beglich diese Rechnungen ungeprüft. 6

c) Zudem leistete die B. Bestechungszahlungen an Behördenmitarbeiter, da Erfolg und Dauer behördlicher Verfahren in Russland maßgeblich von deren „Wohlwollen“ abhingen. Ferner sollte die Nachfrage für B. -Produkte auf dem russischen Markt durch Zahlungen an Ärzte, Professoren und andere sog. Meinungsführer erhöht werden, die in den Einkaufsgremien der Kliniken und auf Tagungen etc. für die Produkte werben sollten. Die entsprechenden Bestechungsgelder brachte der zuständige Area-Manager in der Anfangszeit in bar aus Deutschland mit und übergab sie der Angeklagten V., die sich um die Verteilung kümmerte. Mit steigendem Umsatz ging die B. zwischen 1999 und 2004 zu einem bargeldlosen System über. 7

d) Über das bargeldlose Zahlungssystem wurden überdies als Gegenleistung für den Abschluss von Lieferverträgen Kaufpreiserstattungen (vom Landgericht missverständlich als Kick-Back-Zahlungen bezeichnet) an Importeure abgewickelt. Hintergrund für diese Kaufpreiserstattungen war, dass ab 1998/1999 die staatlichen Einkaufsstellen durch privatwirtschaftliche Importeure ersetzt wurden, die als Gegenleistung für den Abschluss von Lieferverträgen Kaufpreiserstattungen forderten, die auf Auslandskonten von Offshore-Gesellschaften überwiesen werden sollten. Auf die Importeure war B. angewiesen, da ein Hersteller die Produkte nicht selber in Russland vertreiben durfte; dies war lizenzierten Importeuren vorbehalten. Dementsprechend standen die Hersteller im Wettbewerb darum, in das Produktportfolio eines Importeurs aufgenommen zu werden. 8

Um den Umsatz in Russland insbesondere angesichts der finanziellen Schieflage der B. im Jahr 2004 weiter zu steigern, entschloss sich die Angeklagte V. in Absprache mit dem zuständigen Area-Manager, dem Vertriebsleiter sowie dem Leiter der Abteilung Marketing und Vertrieb H. und dem Finanzvorstand der B. R., den Forderungen der Importeure nach Kaufpreiserstattungen zu entsprechen. Die für die Kaufpreiserstattungen erforderlichen Gelder wurden über Offshore-Gesellschaften abgewickelt und als Zahlungen für vermeintliche Dienstleistungen verschleiert. Ebenso sollte mit Bestechungsgeldern verfahren werden. 9

Hinsichtlich der Kaufpreiserstattungen wurde mit den Importeuren ein offizieller Bruttopreis vereinbart, von dem B. bei Zahlungseingang eine bestimmte Marge unter Einschaltung einer Offshore-Gesellschaft zurückerstattete; bei B. verblieb der sog. „Nettopreis“, auf dessen Höhe es den Verantwortlichen maßgeblich ankam und der dem tatsächlichen Marktpreis entsprach. 10

e) Um von Seiten der B. die Verwendung der Gelder für die vorgesehenen Zwecke - Bestechungszahlungen, Kaufpreiserstattungen und Ersatz der vorfinanzierten Kosten der M. er Repräsentanz - sicherzustellen und den Anschein zu erwecken, bei den Offshore-Firmen handele es sich um reale Dienstleister, musste jemand als „Kassenwart“ eingesetzt werden, der nach außen hin nicht erkennbar mit B. in Verbindung stand. Hierfür wählte die Angeklagte V. den Angeklagten P. aus, mit dem sie seit 2004 verheiratet ist. 11

Der Angeklagte P. gründete demgemäß in Absprache mit der Angeklagten V. über Strohmänner verschiedene Offshore-Gesellschaften, über deren Konten die von B. für Kaufpreiserstattungen und Bestechungszahlungen vorgesehenen Gelder zukünftig abgewickelt werden sollten. Diese Gesellschaften wurden ausschließlich dazu genutzt, Scheinrechnungen für tatsächlich nicht erbrachte Leistungen an B. zu stellen und die darauf gezahlten Gelder auf ausländischen Konten zu vereinnahmen, zu verwalten und bei Bedarf für Kaufpreiserstattungen oder Bestechungszahlungen an die jeweiligen Empfänger weiterzuleiten. Mitunter kam es zu Verschleierungszwecken auch zur Weiterleitung der Gelder an andere Domizilgesellschaften oder Finanzagenten. Der Angeklagte P. nahm für die Offshore-Gesellschaften verschiedene formale und faktische Funktionen wahr, war insbesondere wirtschaftlich Berechtigter, Kontobevollmächtigter oder Handlungs- oder Unterschriftenberechtigter; auch übte er per Online-Banking die faktische Kontrolle über die Konten aus. 12

In Umsetzung dieses Verschleierungssystems schloss B. zum einen Lieferverträge mit Importeuren und zum anderen Dienstleistungs- und Handelsvertreterverträge mit den Offshore-Gesellschaften. Letztere hatten weder Büroräume 13

noch Personal oder nennenswerte Geschäftstätigkeiten und waren - auch mangels Niederlassungen oder Zweigstellen in Russland - nicht in der Lage, die vertraglich vereinbarten Leistungen zu erbringen. Dass deren Rechnungen nicht leistungshinterlegt waren, war den Verantwortlichen auf Seiten der B. bewusst, ebenso, wofür die darauf gezahlten Gelder tatsächlich verwendet werden sollten. Die Prüfung und Freigabe der Rechnungen erfolgte in der Regel durch den jeweils zuständigen Area-Manager bzw. ab Rechnungsbeträgen von 100.000 EUR durch dessen Vorgesetzte, welche den Area-Manager auch überstimmen konnten, sofern dieser Zweifel an der Freigabe hatte.

2. Das Landgericht hat bezogen auf die durch die Zahlungen begünstigten Offshore-Firmen jeweils einen Fall der Beihilfe zur Untreue angenommen. Die B. erbrachte im Tatzeitraum von 2007 bis 2011 Zahlungen an folgende fünf Offshore-Gesellschaften mit Sitz auf den britischen Jungferninseln bzw. in den USA und Konten in Lettland und Litauen, die faktisch jeweils von dem Angeklagten P. im Einvernehmen mit der Angeklagten V. verwaltet wurden: 14

a) 7.380.454,37 EUR an die F. („Fall 1“), die ab 2006 als vermeintliche Handelsvertretergesellschaft auftrat. Direktor und Anteilseigner dieser Gesellschaft war formal D. Verwendungszweck dieser Gelder waren „insbesondere“ Bestechungszahlungen an Mitarbeiter russischer Behörden. 15

b) 4.182.153,93 EUR an die Ro. Ltd. („Fall 2“), die ab 2006 als vermeintliche Handelsvertretergesellschaft auftrat. Direktor und wirtschaftlicher Eigentümer dieser Gesellschaft war formal A. Verwendungszweck dieser Gelder waren Bestechungszahlungen an Ru., Leiter und Direktor des I. in M., der als Mitglied der Ak., wichtigster Kinderhämatologe und Berater des russischen Gesundheitsministeriums bedeutender sog. Meinungsbildner war und großen Einfluss auf den Bezug von Arzneimitteln hatte. Die Angeklagte V. hatte mit Ru. spätestens 2002 vereinbart, er solle sich bei den von ihm geleiteten Institutionen dafür einsetzen, dass diese von bestimmten Importeuren B. -Produkte einkaufen würden. 16

c) 4.334.060,49 EUR an die C. LLC und deren Nachfolgerin Cr. Ltd. („Fall 3“), deren wirtschaftlicher Eigentümer der Angeklagte P. war. Diese Gesellschaft wurde von den Angeklagten - neben anderen Zwecken wie der Rückzahlung der von der Angeklagten V. vorverauslagten Kosten für die M. er Repräsentanz - zur Abwicklung von Schmiegeldzahlungen und Kaufpreiserückerstattungen („Kickbackzahlungen“) genutzt. 17

d) 16.983.957,47 EUR an die Mi. Ltd. („Fall 4“), die ab 2007 in das Kassensystem eingebunden und deren wirtschaftlicher Eigentümer der Angeklagte P. war. Funktion dieser Gesellschaft war die Entgegennahme von Schmiegeldzahlungen und Kaufpreiserückerstattungen („Kickbackzahlungen“) im Zusammenhang mit Warenlieferungen nach Russland an bestimmte Importeure. 18

e) 847.757,10 EUR an die U. Inc. („Fall 5“) als Vorgängerin der Mi. Ltd. mit entsprechender Funktion. „President“ und „Secretary“ der Gesellschaft war der Angeklagte P., der auch als deren Geschäftsführer auftrat und wirtschaftlicher Eigentümer war. 19

3. Die nicht leistungshinterlegten Rechnungen flossen anschließend in die Buchhaltung der B. und wurden als Betriebsausgaben steuermindernd geltend gemacht. Die jeweiligen Körperschafts- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2011 unterzeichnete bzw. authentifizierte in allen Fällen der Finanzvorstand R. zusammen mit dem Vorstandsvorsitzenden S. Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt O. jeweils zu niedrige Körperschafts- und Gewerbesteuern für die B. fest. Die Steuerverkürzung für den gesamten Tatzeitraum von 2007 bis 2011 betrug nach den Feststellungen des Landgerichts insgesamt 8.033.900 EUR. 20

II. In dem unter I. 2. b) genannten „Fall 2“ - Zahlungen an Ru. über die Gesellschaft Ro. Ltd. - vermochte sich das Landgericht nicht von der Amtsträgereigenschaft des Zahlungsempfängers zu überzeugen und hat mithin die Angeklagte V. nicht auch wegen Bestechung eines ausländischen Amtsträgers und den Angeklagten P. nicht wegen Beihilfe hierzu verurteilt. Dabei hat die Strafkammer maßgeblich darauf abgestellt, dass einige Passagen der Klinik-Satzung für einen ganz oder teilweise privatrechtlichen Charakter des I. sprechen würden, namentlich, dass dieses sich selbst verwalte und auch erwerbswirtschaftlich zur Gewinnerzielung tätig werde. 21

## **B. Revision der Angeklagten V.**

Das Rechtsmittel erzielt den aus dem Tenor ersichtlichen Teilerfolg und ist im Übrigen unbegründet. 22

I. Die Verfahrensrügen haben aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift näher dargelegten Gründen keinen Erfolg. Ergänzend bemerkt der Senat lediglich Folgendes: 23

Soweit ein Verstoß gegen § 244 Abs. 2 StPO dadurch gerügt wird, dass sich die Strafkammer mangels eines entsprechenden Einverständnisses der Staatsanwaltschaft daran gehindert sah, die ihr vorliegenden Übersetzungen von Protokollen notarieller und anwaltlicher Befragungen der Auslandszeugen D. und Pa. zu verlesen, vermag der 24

Senat jedenfalls ein Beruhen des Urteils auf einem Rechtsfehler angesichts der klaren Beweislage und des geringen Beweiswertes der Urkunden sicher auszuschließen.

II. Die Sachrüge hat in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang Erfolg. Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen den Schuldspruch wegen Beihilfe zur Untreue und zur Steuerhinterziehung. Jedoch hat die Strafkammer das Konkurrenzverhältnis der Tatbeiträge der Angeklagten unzutreffend beurteilt und ist rechtsfehlerhaft von jeweils fünf tatmehrheitlich zueinander stehenden Fällen der Beihilfe ausgegangen. Zudem hat das Landgericht den Schuldumfang nicht zutreffend festgestellt, so dass die Strafzumessung revisionsgerichtlicher Prüfung nicht standhält. Damit fehlt es auch an einer ausreichenden Grundlage für die Feststellung nach § 111i Abs. 2 StPO aF. 25

1. Die auf einer rechtsfehlerfreien Beweiswürdigung beruhenden Feststellungen tragen die Verurteilung der Angeklagten V. wegen Beihilfe zur Untreue. 26

a) Die erforderliche Haupttat gemäß § 266 StGB liegt vor. 27

aa) Haupttäter waren nach den Feststellungen der Strafkammer die für das Russlandgeschäft tätigen Mitarbeiter der B. ab der Hierarchieebene Area-Manager einschließlich des Finanzvorstands R. Diese waren betreuungspflichtig gegenüber dem Vermögen der AG und hatten insbesondere die Aufgabe und die Möglichkeit, eigenverantwortlich Rechnungen für solche Aufwendungen auf ihre Richtigkeit zu prüfen und freizuzeichnen, die im Zusammenhang mit Absatz, Marketing und Vertrieb in Russland anfielen. Die Vermögensbetreuungspflicht des Finanzvorstands gegenüber der B. ergibt sich zudem aus dessen Stellung als Mitglied des Zentralvorstands (st. Rspr.; vgl. etwa BGH, Urteil vom 6. September 2016 - 1 StR 104/15, wistra 2017, 193, 195 Rn. 36). 28

bb) Diese Pflicht haben sie durch die Freigabe der Rechnungen der Offshore-Gesellschaften in Kenntnis, dass es sich um nicht leistungshinterlegte Scheinrechnungen handelte, was zur anschließenden Überweisung der Rechnungsbeträge auf die Konten der jeweiligen Offshore-Gesellschaft führte, oder durch sonstige Mitwirkungshandlungen an der Etablierung und Umsetzung des praktizierten Verschleierungssystems verletzt. Durch die Verschleierung der tatsächlichen Rechtsverhältnisse mittels Scheinrechnungen haben die Beteiligten vermögensschützende Pflichten gegenüber B. verletzt, so dass es an dieser Stelle auf den vermögensschützenden Charakter vorgelagerter Verstöße im Ergebnis nicht ankommt (vgl. BGH, Beschluss vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09, BGHSt 55, 288, 303 Rn. 40; siehe aber unter cc)). 29

Dies gilt auch für den Finanzvorstand R. Dieser verletzte seine Treuepflicht dadurch, dass er entgegen der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG) sowie unter Verstoß gegen das handelsrechtliche Gebot der Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchführung (§ 239 Abs. 2 HGB) daran mitwirkte, dass Vermögensgegenstände durch inhaltlich falsche Buchungsvorgänge aus der Buchhaltung ausgesondert wurden, um unter gezielter Umgehung der gesellschaftsinternen Kontrollen über Vermögensbestandteile der Treugeberin nach Maßgabe eigener Zwecksetzung verfügen zu können (vgl. im Einzelnen BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09, BGHSt 55, 266, 275 Rn. 27 ff.). Anders als die Revision der Angeklagten V. geltend macht, geht es hier auch nicht lediglich um den Fall der Verbuchung von Zahlungen auf Rechnungen mit falscher Leistungsbezeichnung, die den Vermögensstand der Treugeberin nicht unmittelbar betrafen; vielmehr standen den Zahlungen nicht nur anders zu bezeichnende, sondern gar keine Gegenleistungen der Offshore-Gesellschaften gegenüber. 30

An einem wirksamen Einverständnis der Treugeberin, welches eine Pflichtwidrigkeit hätte ausschließen können (vgl. BGH, Urteil vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07, BGHSt 52, 323, 335 Rn. 40 mwN), fehlte es. 31

Da die Pflichtwidrigkeit des Handelns Merkmal des Untreuetatbestands ist, schließt das Einverständnis des Inhabers des zu betreuenden Vermögens bereits die Tatbestandsmäßigkeit aus (BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO S. 278 Rn. 34 mwN). Bei juristischen Personen tritt an die Stelle des Vermögensinhabers dessen oberstes Willensorgan für die Regelung der inneren Angelegenheiten, hier also der Vorstand der Aktiengesellschaft (vgl. BGH aaO und Urteil vom 24. Juni 2010 - 3 StR 90/10, wistra 2010, 445, 447 Rn. 15). Ein erklärtes Einverständnis ist nur dann unwirksam, wenn es gesetzwidrig oder erschlichen ist, auf sonstigen Willensmängeln beruht oder - wie bei der Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz einer juristischen Person - seinerseits pflichtwidrig ist (vgl. BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO mwN; Fischer, StGB, 65. Aufl., § 266 Rn. 90 ff.). 32

Allein die Billigung des ressortzuständigen Vorstandsmitglieds der Aktiengesellschaft, hier des Finanzvorstands R., reicht jedenfalls vorliegend für ein wirksames Einverständnis nicht aus. Eine Befugnis des zuständigen Vorstandsmitglieds zur Einwilligung in pflichtwidriges Handeln kommt jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn es - wie hier - um ein eigenes pflichtwidriges Verhalten geht, das gerade in der Verschleierung der von ihm selbst vorgenommenen Vermögensverfügungen gegenüber den übrigen Vorstandsmitgliedern und den zu seiner Kontrolle berufenen beiden anderen Gesellschaftsorganen sowie den für diese tätigen Abschlussprüfern besteht (vgl. BGH aaO Rn. 39; Brammsen/Apel, WM 2010, 781, 786 f.). 33

Darauf, ob die Kenntnis des ressortzuständigen Vorstandsmitglieds die Kenntnis der übrigen Vorstandsmitglieder entsprechend dem Rechtsgedanken des § 78 Abs. 2 Satz 2 AktG für die Erteilung eines wirksamen Einverständnisses grundsätzlich ersetzen könnte, kommt es vorliegend daher nicht an. 34

cc) Durch die pflichtwidrigen Handlungen entstanden der Treugeberin allerdings nur bezogen auf Zahlungen zu Bestechungszwecken, nicht jedoch zur Kaufpreiserstattung Vermögensnachteile im Sinne von § 266 Abs. 1 StGB. 35

Ein dem betreuten Vermögen zugefügter Nachteil i.S.d. § 266 StGB ist jede durch die Tathandlung verursachte Vermögenseinbuße. Die Vermögensminderung ist dabei nach dem Prinzip der Gesamtsaldierung festzustellen; maßgeblich ist der Vergleich der Vermögenswerte unmittelbar vor und nach der pflichtwidrigen Verhaltensweise zu Lasten des betroffenen Vermögens (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 11. Dezember 2014 - 3 StR 265/14, BGHSt 60, 94, 109 f. Rn. 33; Beschlüsse vom 8. März 2017 - 1 StR 540/16, wistra 2017, 437, 438 Rn. 14 und vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09, BGHSt 55, 288, 304 Rn. 41 jew. mwN). 36

(1) Bei den an die Gesellschaften C. LLC bzw. Cr. Ltd., Mi. Ltd. und U. Inc., möglicherweise auch an die F. geleisteten Zahlungen handelte es sich nach den Feststellungen teilweise auch um Kaufpreiserstattungen an die russischen Importeure, die mittels Scheinverträgen und entsprechenden Scheinrechnungen über die Offshore-Gesellschaften abgewickelt wurden. 37

(a) Ein Nachteil entstand der B. durch diese Zahlungen zunächst nicht dadurch, dass die Vereinbarungen über die Kaufpreiserstattungen sich negativ auf ihren Gewinn ausgewirkt hätten, so dass die Geschäfte mit den russischen Importeuren für sie wirtschaftlich unausgewogen gewesen wären. 38

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs liegt bei Schmiergeldzahlungen in der Regel ein Nachteil i.S.d. § 266 StGB vor, da dem Betrag, der für diese Zahlungen aufgewendet wird, keine Gegenleistung gegenübersteht, der Betrag vielmehr auch in Form eines Preisnachlasses oder -aufschlages hätte gewährt werden können (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 10. Juli 2013 - 1 StR 532/12, NJW 2013, 3590, 3592 Rn. 40 und vom 2. Dezember 2005 - 5 StR 119/05, BGHSt 50, 299, 314 f.; Beschlüsse vom 2. Februar 2010 - 4 StR 345/09, NSTZ 2010, 502, 503 und vom 11. November 2004 - 5 StR 299/03, BGHSt 49, 317, 332 f.; hierzu auch Schönemann, NSTZ 2006, 196, 200 ff.; Kraatz, ZStW 2010, 521, 531 ff.). Eine Ausnahme gilt insbesondere dann, wenn Umstände erkennbar sind, die es nicht nahelegen, dass die Leistungen in die Kalkulation zu Lasten des Geschäftsherrn eingestellt wurden (vgl. BGH, Beschluss vom 11. November 2004 - 5 StR 299/03 aaO). 39

Ein solcher Ausnahmefall liegt hier vor. Die B. hätte auch ohne die entsprechenden Vereinbarungen keine höheren Netto-Preise für die gelieferten Medikamente erzielen können. Die Vereinbarungen gingen auf Forderungen der Importeure zurück, die damit zum einen bezweckten, die russischen Vorgaben im Bereich des Devisenerwerbs zu umgehen, und zum anderen, ihre Gewinnspanne entgegen den entsprechenden Vorgaben künstlich zu erhöhen, da der maximale staatliche Handelsaufschlag auf Grundlage der offiziellen Einkaufspreise, mithin vorliegend den vereinbarten „Bruttopreisen“, ermittelt wurde. Die für das Russlandgeschäft der B. Verantwortlichen beugten sich diesen Forderungen, um überhaupt Waren auf dem russischen Markt absetzen zu können. Auswirkungen auf die Preisgestaltung im Übrigen waren damit aber nach den Urteilsfeststellungen nicht verbunden. 40

(b) Zudem sind auch dadurch, dass - wie von vorneherein vereinbart - jeweils Teile der an B. gezahlten Kaufpreise über die Offshore-Gesellschaften an die russischen Importeure zurückerstattet wurden, keine Vermögenseinbußen auf Seiten von B. eingetreten, die Nachteile i.S.d. § 266 StGB darstellen würden. Dies gilt unabhängig davon, ob die genannten Zahlungen auf möglicherweise gemäß § 138 BGB oder vergleichbaren russischen Vorschriften - Feststellungen dazu, welches Recht vorliegend anwendbar wäre, fehlen - nichtige oder nicht durchsetzbare Forderungen (§ 817 Satz 2 BGB) hin erfolgten. 41

(aa) An einem Nachteil fehlt es im Falle einer schadensausgleichenden Kompensation. Eine solche liegt vor, wenn und soweit der durch die Tathandlung verursachte Nachteil durch zugleich eintretende wirtschaftliche Vorteile ausgeglichen wird (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 11. Dezember 2014 - 3 StR 265/14 aaO; Beschluss vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09 aaO mwN). Dabei kommt es nicht nur auf die von der Rechtsordnung anerkannten und mit ihr durchsetzbaren Vermögensrechte und Vermögenspflichten an. 42

Vielmehr gilt grundsätzlich ein wirtschaftlicher Ausgangspunkt, der durch normative Erwägungen zu korrigieren ist (BGH, Urteil vom 27. Februar 1975 - 4 StR 571/74, NJW 1975, 1234, 1235; vgl. auch Cornelius, NZWiSt 2013, 166, 170). Zwar können normative Gesichtspunkte bei der Feststellung eines Vermögensnachteils durchaus eine Rolle spielen, dürfen aber wirtschaftliche Überlegungen nicht verdrängen, so dass es auch bei einer Verwendung des anvertrauten Vermögens zu verbotenen Zwecken der Prüfung bedarf, ob das verbotene Geschäft - wirtschaftlich 43

betrachtet - nachteilhaft war (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 2. Juli 2014 - 5 StR 182/14, NStZ 2014, 517, 519 und vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09 aaO Rn. 42 mwN; vgl. auch BVerfG, Beschlüsse vom 1. November 2012 - 2 BvR 1235/11, NJW 2013, 365, 366 und vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08, BVerfGE 126, 170, 212). Damit kommt es für die Frage, ob der Vermögensverlust durch einen unmittelbaren Vermögensvorteil kompensiert wurde, nicht nur auf den rechtlichen Bestand der Forderungen an, auf die geleistet werden soll, sondern auch auf den wirtschaftlichen Wert der Gegenleistung, welche die Treugeberin erlangt hat.

Betrachtet man die Geschäfte zwischen B. und den russischen Importeuren somit zunächst wirtschaftlich, erhielt B. 44 für die Lieferung der Medikamente den Nettopreis, der nach den Urteilsfeststellungen dem Marktpreis entsprach. Der darüber hinausgehend an B. gezahlte Betrag, sollte nach den zugrunde liegenden Vereinbarungen nie dauerhaft bei B. verbleiben, sondern unmittelbar über die Offshore-Firmen an die russischen Importeure zurück fließen, um diesen die oben genannten Vorteile zu verschaffen. Die Gegenleistung für B. für die Rückleitung der Gelder bestand darin, überhaupt die Verträge mit den russischen Importeuren abschließen und damit Medikamente auf dem russischen Markt absetzen zu können, denn eine entsprechende Abrede war für die Importeure Bedingung für das Zustandekommen der Verträge. Dass sich diese Leistungen wertmäßig entsprachen, ist nach den Feststellungen des Landgerichts anzunehmen, da die Geschäfte auf dem russischen Pharmaziemarkt danach für B. besonders lukrativ waren und die Rückleitung der Gelder - nach den Feststellungen - kostenneutral war. Hätte B. andererseits die entsprechenden Beträge abredewidrig nicht an die Importeure rückerstattet, sondern einbehalten, wären zukünftig mit diesen keine Verträge mehr zustande gekommen. Damit wurden mit den Zahlungen auch über die zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte hinausgehende wirtschaftliche Ziele verfolgt.

Bei einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung kann in dieser Rückleitung daher keine Vermögenseinbuße und damit 45 auch kein Nachteil für B. gesehen werden, denn die entsprechenden Beträge waren wirtschaftlich stets den Importeuren zuzurechnen (vgl. Schönemann, NStZ 2006, 196, 201; Kraatz, ZStW 2010, 521, 546). B. hatte nach den Vereinbarungen mit den russischen Importeuren keinen Anspruch auf dauerhafte Vereinnahmung dieser Beträge, sondern nur - einem Treuhänder gleich - auf vorübergehenden Einbehalt, so dass die weitergeleiteten Gelder wirtschaftlich auch nicht aus dem Vermögen von B. stammten. Mit der Auskehrung der Kaufpreiserückerstattungen verringerte sich in gleichem Maße das Bankguthaben wie die Verpflichtung auf Rückzahlung sank. Wirtschaftlich betrachtet lag damit ein durchlaufender Posten vor (vgl. Kraatz, ZStW 2010, 521, 547). Da die Gelder an die Importeure als diejenigen zurückflossen, von denen sie ursprünglich auch stammten, bestand für B. auch kein zu bilanzierendes Risiko, dass die entsprechenden Zahlungen von irgendeiner Seite hätten zurückgefordert werden können (vgl. Schönemann, NStZ 2006, 196, 201; Kraatz, ZStW 2010, 521, 548).

(bb) Dass durch die Zahlungen nach Erbringung der rechtlich missbilligten Gegenleistung möglicherweise gemäß § 46 138 BGB - § 134 BGB ist nicht einschlägig, da vorliegend nur Verstöße gegen russische Gesetze in Betracht kommen, Verbotsgesetze i.S.v. § 134 BGB aber nur deutsche Gesetze sind (vgl. Staudinger/Sack/Fischinger, BGB, Werkstand 2017, § 138 Rn. 740) - nichtige Forderungen bedient wurden, führt nicht dazu, dass das so gefundene Ergebnis normativ zu korrigieren wäre.

Dies gilt schon grundsätzlich. Die bereicherungsrechtliche Wertung des § 817 Satz 2 BGB im Rahmen der 47 durchzuführenden Gesamtbetrachtung uneingeschränkt in das Strafrecht zu übernehmen, würde wirtschaftliche Aspekte völlig in den Hintergrund treten lassen (vgl. Graf/Jäger/Wittig/Waßmer, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 266 StGB Rn. 174a) und liefe auf eine künstliche Aufspaltung einheitlicher Geschäftsvorgänge hinaus. Dies würde der vom Bundesverfassungsgericht geforderten (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 1. November 2012 - 2 BvR 1235/11 aaO und vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 aaO) wirtschaftlichen Betrachtung nicht gerecht. Zudem würde ansonsten letztlich jeder Sittenverstoß, der zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts führt, im Falle der dennoch erfolgten Leistung den Tatbestand der Untreue erfüllen. Dies würde nicht nur den Charakter der Vorschrift als Vermögensdelikt verlassen lassen (Taschke, FS-Lüderssen 2002, 663, 668 f.; Dierlamm, FS-Widmaier 2008, 607, 609), sondern wäre angesichts der Unbestimmtheit und Wandelbarkeit des sittlichen Maßstabes (vgl. Staudinger/Sack/Fischinger, BGB, Werkstand 2017, § 138 Rn. 129 ff.) als maßgebliches Kriterium auch mit nicht unerheblichen Unsicherheiten behaftet. Vorliegend kommt hinzu, dass die Gesichtspunkte, die zur Sittenwidrigkeit und damit Nichtigkeit der Abreden über die Kaufpreiserückerstattungen führen könnten - Ausnutzung ihrer marktbeherrschenden Stellung durch die russischen Importeure, um Vorgaben im Bereich des Devisenerwerbs umgehen und ihre Gewinnspanne entgegen den entsprechenden Vorgaben künstlich erhöhen zu können -, nicht dem Schutz der Vermögensinteressen von B., sondern öffentlichen Interessen des russischen Staates zu dienen bestimmt sind. Schutzzweck des § 266 StGB ist es aber allein, das zu betreuende Vermögen zu schützen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 13. April 2011 - 1 StR 94/10, BGHSt 56, 203, 211 Rn. 24 ff. und vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09 aaO S. 299 ff. Rn. 34 ff.; vgl. hierzu auch Schönemann, NStZ 2006, 196, 198 f.).

(cc) Vor diesem Hintergrund besteht schon im Ansatz keine Divergenz zu der Entscheidung des 2. Strafsenates, der 48 eine Strafbarkeit wegen Untreue bei Bezahlung von gemäß § 134 BGB i.V.m. § 206 StGB nichtigen Forderungen bejaht hat (BGH, Urteil vom 10. Oktober 2012 - 2 StR 591/11, NJW 2013, 401, 403). In dieser Entscheidung ging es nur um die Nichtigkeit wegen Verstoßes gegen ein Verbotsgesetz (§ 134 BGB), hier hingegen um Unwirksamkeit wegen Sittenwidrigkeit. Beide Regelungen unterscheiden sich insofern, als der Normzweckvorbehalt des § 134 BGB

sich auf ein konkretes Verbotsgesetz bezieht, auf dessen Auslegung es für die Ermittlung seines Sinns und Zwecks ankommt, während der Grund für die Nichtigkeit nach § 138 BGB im Verstoß gegen eine ungeschriebene „Sittennorm“ liegt, deren Zweck nicht in derselben Weise wie bei der Auslegung eines konkreten Verbotsgesetzes bestimmt werden kann (MüKoBGB/Armbrüster, 7. Aufl., § 138 Rn. 4). Ein Gleichlauf der sich aus der Unwirksamkeit beider Vorschriften ergebenden Konsequenzen im strafrechtlichen Bereich ist daher nicht unabdingbar (so im Hinblick auf § 134 BGB einerseits und § 125 Satz 2 BGB andererseits auch BGH, Beschluss vom 26. November 2015 - 3 StR 17/15, WM 2016, 926, 937 f. Rn. 99).

(c) Offen bleiben kann vor diesem Hintergrund, ob den für die Kaufpreisrückerstattungen ausgekehrten Geldern - wie die Revision der Angeklagten geltend macht - geldwerte Leistungen in Form von Marketingleistungen der russischen Importeure gegenüber standen. Dies findet im Übrigen in den Urteilsfeststellungen keine Stütze. 49

(2) Bezogen auf die Zahlungen zu Bestechungszwecken sind Vermögensnachteile gemäß § 266 Abs. 1 StGB entstanden. 50

(a) Der Vermögensschaden ist insoweit bereits durch die Überweisung der entsprechenden Rechnungsbeträge auf die Konten der genannten Firmen eingetreten (vgl. im Einzelnen BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO S. 282 ff. Rn. 40 ff.; vgl. zur Kritik an der genannten Entscheidung etwa Graf/Jäger/Wittig/Waßmer, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 266 StGB Rn. 200 ff. mwN). 51

Zwar stellt nicht jedes Unterhalten solcher schwarzen Kassen grundsätzlich eine Untreue i.S.d. § 266 StGB dar, sondern nur, wenn es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu einem Vermögensnachteil der Treugeberin kommt (vgl. zuletzt BGH, Urteil vom 6. September 2016 - 1 StR 104/15, WM 2017, 32, 35 f. Rn. 36 mwN). Dies ist - wie bereits dargelegt - im Hinblick auf die Zahlungen zwecks Kaufpreisrückerstattung nicht der Fall. Eine vergleichbare Situation liegt aber bezüglich der auf die Konten der Gesellschaften überwiesenen Gelder für Bestechungszwecke nicht vor. Insbesondere standen die davon konkret zu bestreitenden Bestechungszahlungen im Zeitpunkt der Überweisung im Einzelnen noch gar nicht fest und waren zudem - zumindest teilweise, etwa was die für Ru. vorgesehenen Gelder angeht - nicht konkreten Geschäften zugeordnet, sondern dienten globaleren Zielen, beispielsweise der Bewerbung der B. -Produkte oder der Beschleunigung behördlicher Verfahren, so dass vermögenswirksame Effekte damit nur möglicherweise und nicht exakt quantifizierbar verbunden waren. Schließlich erfolgten diese Zahlungen - nach den Feststellungen - aus dem Vermögen von B. . 52

(b) Bei pflichtwidriger Wegnahme, Entziehung, Vorenthaltung oder Verheimlichung von Vermögensteilen durch einen oder mehrere Mitarbeiter wird der Eintritt eines Vermögensschadens auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der oder die Täter beabsichtigen, die Mittel gegen die ausdrückliche Weisung des Treugebers so zu verwenden, dass diesem hierdurch „letztlich“ ein Vermögensvorteil entstehen könnte. Die Bestimmung über die Verwendung des eigenen Vermögens obliegt dem Vermögensinhaber, im Fall einer Kapitalgesellschaft deren zuständigen Organen (BGH, Urteile vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO S. 282 Rn. 41 und vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07 aaO S. 337 Rn. 43 f.). 53

Dass die Einrichtung und Führung der verdeckten Kassen vorliegend mit Billigung des ressortzuständigen Mitglieds des Vorstands erfolgte, mithin des eigentlich für die Vermögensverwaltung des Treugebers zuständigen Organteils, führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Würdigung der mit Billigung des Finanzvorstands veranlassten Vermögensverschiebungen als endgültiger Schaden beruht auf der konkreten Ausgestaltung der verdeckten Kasse, auf die die Treugeberin keinerlei Zugriffsmöglichkeiten mehr hatte. 54

(aa) So wurden die Geldmittel vorliegend auf ausländische Bankkonten von ausländischen Gesellschaften verschoben, die maßgeblich durch den Angeklagten P. beherrscht wurden. Mitunter wurden formelle Funktionen der Gesellschaften auch von als Strohmännern eingesetzten Dritten bekleidet. 55

Ein eigener zivilrechtlicher Auszahlungsanspruch der B. oder eines von ihr beherrschten Unternehmens gegen die kontoführenden Banken bestand damit nicht; die Treugeberin hätte allenfalls gegen ihre an den Vermögensverschiebungen beteiligten Mitarbeiter persönlich oder deren an der Einrichtung der schwarzen Kassen beteiligten Helfer, im Wesentlichen den Angeklagten P., vorgehen können (vgl. BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO S. 283 f. Rn. 43). 56

Die Gelder waren mittels fingierter Geschäftsvorfälle aus dem Vermögensbestand der B. herausgelöst und in deren Buchhaltung nicht ordnungsgemäß erfasst worden. Ihr Verbleib und ihre Verwendung wurden von keiner Unternehmenseinheit der B. überwacht. Die Kontrolle über die Verwaltung lag vielmehr ausschließlich bei den Angeklagten persönlich. Im Zuge der späteren Verwendung der Gelder war weder ein Rückfluss in den Vermögensbestand des Unternehmens noch eine Entscheidung oder Kontrollmöglichkeit durch dessen Organe oder untergeordnete Einheiten vorgesehen. Über ihre weitere Verwendung entschied vielmehr die Angeklagte V. persönlich 57



unter bewusstem Ausschluss der Kontrolle und Aufsicht durch die Gesellschaftsorgane.

(bb) Eine Sicherung gegen eigenmächtige Zugriffe der zur Unterhaltung der schwarzen Kassen eingesetzten Personen - des Angeklagten P., Strohgeschäftsführern der Scheingesellschaften oder Finanzagenten, an welche die Gelder weiterverschoben wurden - bestand nach den Urteilsfeststellungen nicht, ebenso wenig bestanden Vorkehrungen für den Fall des unerwarteten Ausfalls zumindest einer dieser Personen oder der Angeklagten V. Gleiches gilt für den Schutz vor Zugriffen von Gläubigern der Offshore-Gesellschaften oder ihrer Anteilseigner. Im Übrigen hätte der Versuch einer gerichtlichen Durchsetzung von Ansprüchen gegen die Scheingesellschaften, den Angeklagten P. persönlich oder einen anderen am Betrieb der schwarzen Kasse Beteiligten zwangsläufig eine steuerstrafrechtliche Verfolgung nach sich gezogen. 58

(cc) Vor diesem Hintergrund vermag auch der Umstand, dass der Angeklagte P., der die Konten im Wesentlichen verwaltete, nach den Feststellungen der Strafkammer vertrauenswürdig und zuverlässig war - wobei offen bleibt, ob die übrigen Verantwortlichen der B. überhaupt um die Einschaltung seiner Person wussten und/oder dies gegebenenfalls nur die Sichtweise der Angeklagten V. war - vorliegend zu keiner anderen Bewertung zu führen. Denn zum einen hatten auf die Konten der F. („Fall 1“) und der Ro. Ltd. („Fall 2“) nicht nur der Angeklagte P., sondern auch deren jeweilige Direktoren Zugriff, die der B. weder vertraglich noch persönlich verbunden waren und von deren besonderer Loyalität und Zuverlässigkeit daher nicht auszugehen ist. Zum anderen wurden beträchtliche Summen der transferierten Gelder nicht nur zwischen den verfahrensgegenständlichen Gesellschaften verschoben, sondern auch an weitere Offshore-Gesellschaften oder Finanzagenten weitergeleitet. Damit entfernten die Gelder sich nicht nur weiter von der B. und ihr Verbleib war letztlich kaum noch nachzuvollziehen, was den Zugriff weiter erschwerte, sondern der Kreis der Personen, die die Möglichkeit hatten, Zugriff auf die Gelder zu nehmen, vergrößerte sich ebenfalls, so dass nicht anzunehmen ist, sämtliche Beteiligte hätten sich den Interessen der B. besonders verpflichtet gefühlt. Schließlich bestehen nach den Urteilsfeststellungen auch begründete Zweifel an der Zuverlässigkeit des Angeklagten P. Einerseits überführte er nicht unbeträchtliche Teile der an die Offshore-Gesellschaften überwiesenen Beträge in das eigene Vermögen, insbesondere 2,9 Mio. EUR der an die Mi. Ltd. gezahlten Gelder. Andererseits kontrollierte der Angeklagte P. nicht nur die eingeschalteten Offshore-Gesellschaften, sondern war zudem maßgeblich an einem mit B. in Geschäftsbeziehungen stehenden russischen Importeur beteiligt, was die Angeklagten wegen des damit verbundenen Interessenkonflikts gegenüber den Verantwortlichen von B. nicht offenlegten. 59

Ob in anders gelagerten Konstellationen ein vertrauenswürdiger und zuverlässiger Kassenverwalter ausreichen könnte, um der Annahme eines Vermögensschadens durch die Einrichtung einer schwarzen Kasse auszuschließen (so etwa LK/Schünemann, StGB, 12. Aufl., § 266 Rn. 180), kann der Senat daher offen lassen. 60

(dd) Da somit vorliegend bereits die konkrete Ausgestaltung des Schwarze-Kassen-Systems einer jederzeitigen Zugriffsmöglichkeit der Treugeberin entgegenstand, vermag auch die Tatsache, dass mit R. ein Vorstandsmitglied Kenntnis davon hatte, dass Gelder unter Verschleierung ihres tatsächlichen Verwendungszwecks auf ausländische Konten transferiert worden sind, an der Schadensentstehung nichts zu ändern. Dagegen, dass dessen Kenntnis zu einer entsprechenden Zugriffsmöglichkeit der B. geführt hätte, spricht zudem, dass er selber in die pflichtwidrigen Handlungen maßgeblich verstrickt war und daher kein Interesse daran haben konnte, die von ihm gebilligten Geldtransaktionen gegenüber der B. offenzulegen. 61

(ee) Bei dieser Sachlage waren die ausgegliederten Vermögenswerte bereits zur Zeit ihrer Überführung in die schwarze Kasse nicht nur im Sinne einer Vermögensgefährdung in ihrem wirtschaftlichen Wert gemindert; sie waren vielmehr dem Zugriff der Treugeberin bereits endgültig entzogen (BGH, Urteil vom 27. August 2010 - 2 StR 111/09 aaO S. 284 Rn. 44). 62

(c) Die Absicht der Beteiligten, den nach Abzug der Kosten verbleibenden Teil der Gelder bei späterer Gelegenheit im Interesse der Treugeberin zu verwenden und ihr so mittelbar zu einem Vermögensvorteil zu verhelfen, ist für die Bewertung als Untreue ohne Belang. Das Erlangen von durch spätere Geschäfte letztlich erzielten Vermögensvorteilen durch die Treugeberin kann den bereits eingetretenen Schaden nicht mehr beseitigen, sondern allenfalls eine Schadenswiedergutmachung darstellen (vgl. BGH aaO S. 284 Rn. 45 und Urteil vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07 aaO S. 336 Rn. 43 ff.). 63

(d) Sofern in den Zahlungen an die einzelnen Gesellschaften auch Gelder für Kaufpreistrückerstattungen, die keinen Vermögensnachteil für die B. begründen, enthalten waren, betrifft dies nur den Schuldumfang (dazu unten 4.). Da es jedenfalls auch um Bestechungsgelder ging, ist auszuschließen, dass es insofern gar nicht zu einem Vermögensnachteil gekommen sein könnte. So diente die Ro. Ltd. ausschließlich und die F. zumindest „insbesondere“ der Abwicklung von Bestechungszahlungen. Aber auch die an die übrigen verfahrensgegenständlichen Gesellschaften überwiesenen Gelder waren neben Kaufpreistrückerstattungen („Kickbackzahlungen“) für Schmiergeldzahlungen vorgesehen. 64

b) Dass die Angeklagte diese Haupttaten vorsätzlich gefördert und damit Beihilfe zur Untreue geleistet hat, hat das 65

Landgericht ohne Rechtsfehler angenommen.

c) Die Feststellungen tragen - abgesehen davon, dass bezogen auf die Kaufpreisrückerstattungen der Tatbestand der Untreue nicht erfüllt ist - allerdings die Verurteilung der Angeklagten wegen mehrerer tatmehrheitlich zueinander stehender Fälle der Beihilfe zur Untreue nicht. 66

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Frage der Handlungseinheit oder -mehrheit nach dem individuellen Tatbeitrag eines jeden Beteiligten zu beurteilen. Fördert deshalb der Gehilfe durch ein und dasselbe Tun mehrere rechtlich selbständige Taten des Haupttäters, so ist nur eine Beihilfe im Rechtssinne gegeben (vgl. nur BGH, Urteil vom 28. Oktober 2004 - 4 StR 59/04, BGHSt 49, 306, 316; Beschluss vom 13. März 2013 - 2 StR 586/12, NJW 2013, 2211, 2212). 67

Die Feststellungen belegen nicht, dass die Angeklagte in jedem der Einzelfälle einen individuellen tatfördernden Beitrag erbracht hat. Das fördernde Verhalten der Angeklagten stellt sich vielmehr nur als eine einheitliche Tat dar. Die Angeklagte war im Vorfeld der Gründung der Offshore-Gesellschaften beteiligt und förderte das Verschleierungssystem, indem sie die erforderlichen Scheinrechnungen erstellte und an der Verwaltung und Verwendung der auf die Konten der Offshore-Gesellschaften überwiesenen Gelder in Absprache mit dem Angeklagten P. mitwirkte. Damit hat sie im Vorfeld und im Verlauf der einzelnen treuwidrig veranlassten Transaktionen fördernde Tatbeiträge erbracht, die nicht einzelnen Taten der übrigen Tatbeteiligten zugeordnet werden können, sondern sich im Aufbau und in der Aufrechterhaltung des verfahrensgegenständlichen Systems erschöpfen und damit für sie als - uneigentliches - Organisationsdelikt zu einer einheitlichen Tat gemäß § 52 StGB zusammenzufassen sind. 68

2. Auch der Schuldspruch wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung wird von den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen getragen. 69

a) Die erforderlichen Haupttaten gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO liegen vor. 70

aa) Im Hinblick auf die seitens der B. zu Bestechungszwecken auf die Konten der Offshore-Gesellschaften transferierten Beträge war der vorgenommene Abzug als Betriebsausgaben im Rahmen der Körperschaftsund Gewerbesteuer unzulässig. Ein Abzugsverbot folgt insofern aus § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG. 71

bb) Die für Kaufpreisrückerstattungen vorgesehenen Zahlungen durfte die B. jedoch - anders als von der Strafkammer angenommen - gewinnmindernd berücksichtigen. 72

Zwar erfolgten die entsprechenden Zahlungen auf Scheinrechnungen hin, so dass sie gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung grundsätzlich unerheblich waren. Insofern ist nach § 41 Abs. 2 Satz 2 AO aber das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend, mithin vorliegend die mit den russischen Investoren getroffenen Vereinbarungen über die Kaufpreisrückerstattungen. Dass diese möglicherweise gemäß § 138 BGB oder nach russischem Recht unwirksam waren, ist nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich, da die Beteiligten - wie bereits dargelegt - jedenfalls das wirtschaftliche Ergebnis dieser Rechtsgeschäfte gleichwohl eintreten und bestehen lassen wollten. Damit stellen diese Zahlungen Betriebsausgaben der B. dar, so dass rein steuerlich durch die unter falscher Bezeichnung erfolgte Aufnahme dieser Beträge in die Steuererklärungen und ihre gewinnmindernde Anerkennung durch das Finanzamt keine Steuerverkürzung eingetreten ist. Ein Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 EStG besteht im Hinblick auf die Kaufpreisrückerstattungen nicht. 73

Der steuerstrafrechtlichen Berücksichtigung dieses Umstandes steht das aus § 370 Abs. 4 Satz 3 AO folgende Kompensationsverbot nicht entgegen. 74

Danach ist es für die strafrechtliche Beurteilung der Tat ohne Bedeutung, ob die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können. Das bedeutet, dass im Rahmen des Schuldspruchs als verkürzte Steuern diejenigen Beträge angesehen werden müssen, die auf die unrichtig erklärten oder verschwiegenen steuerlichen Vorgänge entfallen (Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 62. Lieferung, § 370 Rn. 524). Nur für solche Ermäßigungsgründe oder Steuervorteile, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehen, bei denen es sich somit um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs handelt, gilt das Kompensationsverbot nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nicht (BGH, Urteile vom 13. September 2018 - 1 StR 642/17 und vom 5. Februar 2004 - 5 StR 420/03 Rn. 18, wistra 2004, 147, 149; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 95; Bülte, NZWiSt 2016, 1, 7). 75

Ein solcher untrennbarer Zusammenhang, der das Kompensationsverbot ausschliesse, ist hier aber gegeben, denn die in den Steuererklärungen geltend gemachten Zahlungen entsprechen dem strafrechtlich zu beurteilenden Sachverhalt. Es wurden zwar der Betriebsausgabengrund und der Zahlungsempfänger ausgetauscht, dies beruht aber 76

auf dem tatsächlichen Zahlungsabfluss. Der Geschäftsvorfall ist insbesondere nicht vollständig fingiert. Es handelt sich vielmehr um ein und denselben nur teilweise unrichtig dargestellten Sachverhalt (so insbesondere OLG Karlsruhe, Beschluss vom 6. März 1985 - 3 Ws 80/84, wistra 1985, 163, 164; ebenso FG Niedersachsen, Urteil vom 10. November 2004 - 6 K 385/95, juris Rn. 78 ff.; Tipke/Kruse/Krumm, AO/FGO, 150. Lieferung, § 370 AO Rn. 111; Simon/Wagner, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., 67; Gehm, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., S. 61; ähnlich BGH, Urteil vom 28. Januar 1987 - 3 StR 373/86 Rn. 24, BGHSt 34, 272, 284 f.).

cc) Die fehlerhafte Berücksichtigung der für die Kaufpreiserstattungen aufgewendeten Zahlungen bei der Berechnung der Steuerverkürzung betrifft aber nur den Schuldumfang (dazu unten 4.) und hat keine Auswirkungen auf den Schuldspruch als solchen, da nach den Urteilsfeststellungen in sämtlichen verfahrensgegenständlichen Jahren jeweils Betriebsausgaben für Bestechungszahlungen - insbesondere an die Gesellschaften Ro. Ltd. und F. - zu Unrecht in Abzug gebracht wurden und daher auszuschließen ist, dass es in einem der Besteuerungszeiträume nicht zu einer Steuerverkürzung gekommen sein könnte. 77

b) Zu diesen Steuerhinterziehungstaten hat die Angeklagte auch vorsätzlich Hilfe geleistet, indem sie gemeinsam mit dem Angeklagten P. das Kassensystem etabliert hat und die Verwaltung der von der B. auf die Konten der Offshore-Firmen transferierten Gelder übernommen sowie insbesondere die Scheinrechnungen, die anschließend gewinnmindernd gebucht wurden, erstellt und an die B. versandt hat. 78

Das Landgericht hat die Tätigkeiten der Angeklagten rechtsfehlerfrei als vorsätzliche Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet. Nach den Feststellungen ermöglichte die Angeklagte mit zumindest bedingtem Vorsatz, dass die von ihr erstellten Scheinrechnungen als Betriebsausgaben in die Buchhaltung der B. eingehen und zu Unrecht in die Steuererklärungen der Gesellschaft für die Jahre 2007 bis 2011 einfließen konnten. Der vom Landgericht bei dieser Würdigung herangezogene Umstand, die Angeklagte sei geschäftserfahren und daher davon ausgegangen, dass die Rechnungen als Betriebsausgaben verbucht und Eingang in die Steuererklärung der B. finden würden, begegnet keinen rechtlichen Bedenken. 79

Entgegen der Auffassung der Revision handelte es sich bei den Förderungsbeiträgen der Angeklagten auch nicht um neutrale Handlungen. Kennzeichnend für solche ist, dass es sich um eine alltägliche oder berufstypische Tätigkeit handelt, die von der Verkehrsanschauung als sozialadäquat angesehen wird und der grundsätzlich keine eigenständige strafrechtliche Bedeutung zukommt (vgl. BGH, Urteil vom 19. Dezember 2017 - 1 StR 56/17, NSTZ 2018, 329 mwN). Die Erstellung von Scheinrechnungen und der Aufbau und die Mitwirkung an der Verwaltung eines Systems aus Konten von Scheinfirmen, über die sodann Bestechungszahlungen finanziert werden, ist weder alltäglich noch für die von der Angeklagten ausgeübte Berufstätigkeit typisch und kann gerade nicht als sozialadäquat eingestuft werden. 80

Selbst wenn man eine neutrale Handlung annehmen wollte, folgte daraus nichts anderes. Denn auch die bei neutralen Handlungen stets vorzunehmende bewertende Betrachtung im Einzelfall (st. Rspr.; vgl. etwa BGH aaO), würde vorliegend dazu führen, die Tatbeiträge der Angeklagten als Beihilfehandlungen zu werten. Denn das fragliche Handeln der Haupttäter zielte vorliegend ausschließlich darauf ab, auf rechtswidrige Art und Weise Gewinne zu generieren und strafbare Handlungen zu begehen, was der Angeklagten bekannt war. Weder die seitens der Angeklagten erstellten Scheinrechnungen noch das durch sie etablierte Kontensystem waren für die Haupttäter außer für die gegenständlichen Untreuetaten und eine gewinnmindernde Verbuchung der in diesem Zuge erfolgten Zahlungen verwendbar. In solchen Fällen verliert das Tun stets den „Alltagscharakter“, ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen (vgl. BGH aaO). 81

Schließlich entfällt die objektive Zurechnung auch nicht dadurch, dass die von der Angeklagten erbrachten Tatbeiträge in erster Linie zur Förderung der Untreuetaten und nicht der Steuerhinterziehungen bestimmt waren. Denn die Erstellung der Scheinrechnungen diente gerade der Verschleierung der tatsächlichen Verwendung der transferierten Gelder, so dass diese zwangsläufig Eingang in die Buchhaltung der B. finden mussten. Etwas anderes folgt auch nicht aus der von der Revision herangezogenen Entscheidung des Senats vom 9. Mai 2017 (1 StR 265/16, wistra 2017, 390 ff.). Die dortigen Ausführungen, wonach allein die Beteiligung an einer Bestechung keine Garantienstellung für die Erfüllung steuerlicher Pflichten des Bestechenden auslöse und damit die Nichtverhinderung oder -erschwerung der Steuerhinterziehung weder zu einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen noch zu einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen führe (BGH aaO S. 396 Rn. 77 ff.), sind auf die vorliegende Konstellation einer Tatförderung durch aktives Tun nicht übertragbar. Zudem wirkte die Angeklagte vorliegend - anders als in dem genannten Fall - auf Seiten der B. unmittelbar und maßgeblich an dem den Steuerhinterziehungen unmittelbar vorgelagerten deliktischen Geschehen mit und verstieß dadurch ohne weiteres gegen Gebote, die dem Schutz des Vermögens der B. zu dienen bestimmt waren, während es in dem Sachverhalt, welcher dem Urteil vom 9. Mai 2017 zugrunde lag, um die steuerlichen Pflichten desjenigen ging, aus dessen Vermögen die Bestechungsgelder stammten und der im Übrigen in keinerlei Verbindung mit dem Angeklagten stand. 82

c) Auch insofern rechtfertigen die Feststellungen die Verurteilung der Angeklagten wegen fünf tatmehrheitlich 83

zueinander stehenden Fällen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung nach den oben dargestellten Maßstäben jedoch nicht. Auch wenn - bedingt durch die jeweiligen Besteuerungszeiträume und Steuerarten (vgl. nunmehr BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17, juris Rn. 15 ff.) - zehn Taten der Steuerhinterziehung als 81 - 34 - Haupttaten vorliegen, erschöpft sich auch hier der Tatbeitrag der Angeklagten im Aufbau und in der Aufrechterhaltung des verfahrensgegenständlichen Systems über den gesamten Tatzeitraum, ohne dass es möglich wäre, einzelne Handlungen den fünf Steuerhinterziehungstaten konkret zuzuordnen, so dass auch hier die fördernden Beiträge der Angeklagten als - uneigentliches - Organisationsdelikt zu einer einheitlichen Tat im Sinne des § 52 StGB zusammenzufassen sind.

3. Da die Tathandlungen, die die Untreue und die Steuerhinterziehungstaten gefördert haben, identisch sind, liegt im Ergebnis nur eine Beihilfe zur Untreue in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung vor, so dass der Schuldspruch entsprechend zu ändern ist. § 265 StPO steht dem nicht entgegen, da sich die Angeklagte bei zutreffender konkurrenzrechtlicher Bewertung des Tatgeschehens nicht anders als geschehen hätte verteidigen können. 84

4. Der Strafausspruch hat insgesamt keinen Bestand. Abgesehen davon, dass die vorzunehmende Änderung des Schuldspruchs den Fortfall der von der Strafkammer festgesetzten Einzelstrafen zur Folge hat, hält die Strafzumessung revisionsgerichtlicher Prüfung auch im Übrigen nicht stand, da das Landgericht den Schuldumfang fehlerhaft festgestellt hat. 85

Dies folgt zum einen aus dem im Hinblick auf die für Kaufpreisrückerstattungen bestimmten Zahlungen fehlerhaft festgestellten Schuldumfang bezogen auf die Untreue. Davon nicht betroffen ist allein die Ro. Ltd. („Fall 2“), über die nur Bestechungszahlungen an Ru. abgewickelt wurden. Zum anderen hat das Landgericht auch den Schuldumfang bezogen auf die Steuerhinterziehung nicht zutreffend bestimmt, weil es fälschlich davon ausgegangen ist, dass die B. auch die auf Kaufpreisrückerstattungen an gefallenen Zahlungen nicht als Betriebsausgaben in Abzug bringen durfte. Tatsächlich gilt dies aber nur für die Zahlungen für Bestechungszwecke. Das Landgericht wird daher auch die Steuerverkürzungsbeträge insgesamt neu zu berechnen haben. 86

Es bedarf daher einer neuen tatrichterlichen Strafzumessung. In diesem Rahmen wird das Landgericht gehalten sein, gegebenenfalls unter Anwendung des Grundsatzes „in dubio pro reo“, genauere Feststellungen dazu zu treffen, in welchem Umfang die auf die Konten der Gesellschaften F., C. LLC bzw. Cr. Ltd., Mi. Ltd. und U. Inc. transferierten Gelder welchen Zwecken zugeführt werden sollten. In die neue Schadensberechnung dürfen - was den Urteilsfeststellungen nicht zweifelsfrei zu entnehmen ist - die für die Finanzierung der M. er Repräsentanz vorgesehenen Gelder nicht einfließen, nachdem das Verfahren insofern durch Beschluss der Strafkammer vom 23. Mai 2016 gemäß § 154 Abs. 2 StPO eingestellt wurde (SB Protokoll VII). 87

5. Auch die Feststellung gemäß § 111i Abs. 2 StPO aF hält wegen des fehlerhaft festgestellten Schadensumfangs rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 88

6. Die dem Rechtsfolgenausspruch zugrunde liegenden Feststellungen waren - einschließlich derjenigen zur Höhe des Untreueschadens in den „Fällen 1 und 3 bis 5“ und zur Höhe der Steuerverkürzungsbeträge - gemäß § 353 Abs. 2 StPO aufzuheben. Lediglich die Feststellungen zur Höhe des Untreueschadens im Fall A. I. 2. b) („Fall 2“) können aufrechterhalten bleiben, weil sie von dem Rechtsfehler nicht betroffen sind. 89

### **C. Revision des Angeklagten P.**

I. Die erhobenen Verfahrensrügen dringen aus den Gründen, die der Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift zutreffend dargelegt hat, nicht durch. Soweit ein Verstoß gegen § 244 Abs. 2 StPO gerügt wird, indem die Befragungsprotokolle bzw. -niederschriften bezüglich des Zeugen D. nicht verlesen wurden, wird auf die obigen Ausführungen unter B. I. Bezug genommen. 90

II. Auch hinsichtlich der Sachrüge gelten für den Angeklagten P. im Wesentlichen die Ausführungen zu der Revision der Angeklagten V. unter B. entsprechend. Er hat ebenso sowohl die Untreue-als auch die Steuerhinterziehungstaten gefördert und damit Beihilfe im Sinne des § 27 StGB zu ihnen geleistet. Seine Tatbeiträge bestanden in erster Linie darin, dass er - in Absprache mit der Angeklagten V. - die für die Etablierung des Kontensystems notwendigen Offshore-Firmen gründete („Fälle 3 bis 5“) bzw. deren Gründung durch Strohmänner veranlasste („Fälle 1 und 2“). Insbesondere die Konten dieser Firmen waren notwendig, da auf sie die Gelder der B. transferiert wurden, mittels derer anschließend die Bestechungszahlungen erfolgten. Zudem förderte der Angeklagte das so geschaffene System dadurch, dass er die auf den Konten eingehenden Gelder in Absprache mit der Angeklagten V. verwaltete und die jeweils erforderlichen Auszahlungen vornahm, da er über die erforderlichen Kontovollmachten verfügte und ihm daher - insofern als einzigem Beteiligten - der unmittelbare Zugriff auf die Gelder möglich war. Durch die genannten Handlungen förderte er die Aufrechterhaltung des unter seiner Mitwirkung errichteten Systems kontinuierlich, so dass seine Tatbeiträge nicht erst nach Eintritt des Vermögensverlustes durch die Transaktion der Gelder und damit jedenfalls zu Zeitpunkten erfolgten, als die Haupttaten noch teilnahmefähig waren. 91

Der Schuldspruch ist - ebenso wie bei der Angeklagten V. - im Hinblick auf das Konkurrenzverhältnis der Taten zu ändern. Mit den entsprechenden Feststellungen aufzuheben ist das Urteil schließlich, soweit es den Schuldumfang hinsichtlich der auf die Konten der F., der C. LLC bzw. Cr. Ltd., der Mi. Ltd. und der U. Inc. transferierten Gelder und damit die Strafzumessung betrifft. Demgemäß konnte auch für den Angeklagten P. die Feststellungsentscheidung gemäß § 111i Abs. 2 StPO aF keinen Bestand haben. 92

#### **D. Revision der Staatsanwaltschaft**

Die Revision der Staatsanwaltschaft hat mit der Sachrüge Erfolg, soweit die Verurteilung der Angeklagten V. wegen Bestechung eines ausländischen Amtsträgers und des Angeklagten P. wegen Beihilfe dazu unterblieben ist. Eines Eingehens auf die Verfahrensrügen bedarf es daher nicht. 93

I. Das Urteil weist einen durchgreifenden Rechtsfehler zugunsten der Angeklagten auf, soweit die Strafkammer die Amtsträgereigenschaft von Ru. nicht mit der für eine Verurteilung erforderlichen Sicherheit festzustellen vermochte. 94

1. Auch im Hinblick auf den Vorwurf der Bestechung eines ausländischen Amtsträgers bzw. wegen Beihilfe dazu ist deutsches Strafrecht anwendbar. Dies folgt aus §§ 3, 9 Abs. 1 bzw. Abs. 2 StGB, da ein inländischer Tatort besteht. Ein Tatort ist für jeden der mittäterschaftlich agierenden Angeklagten dort begründet, wo einer von ihnen gehandelt hat, selbst wenn sich das Handeln auf Tatbeiträge beschränkt, die für sich gesehen nur Vorbereitungshandlungen sind (st. Rspr.; vgl. etwa BGH, Beschluss vom 14. April 2011 - 1 StR 458/10, wistra 2011, 335, 336 Rn. 14 mwN). Teilnahme ist nach § 9 Abs. 2 StGB auch an dem Ort begangen, an dem nach § 9 Abs. 1 StGB die (Haupt-)Tat begangen ist (vgl. BGH, Beschluss vom 29. Mai 1991 - StB 11/91 Rn. 5, NJW 1991, 2498). Insofern kann dahinstehen, ob die Angeklagten selbst in Deutschland gehandelt haben - was die Urteilsfeststellungen für die Angeklagte V. zumindest nahelegen -, da jedenfalls die für das Russlandgeschäft tätigen Mitarbeiter der B. im Hinblick auf die Angeklagte V. als Mittäter und hinsichtlich des Angeklagten P. als Haupttäter im Inland gehandelt haben. Indem sie bewusst nicht leistungshinterlegte Scheinrechnungen der Ro. Ltd. freizeichneten, was zur anschließenden Überweisung der Rechnungsbeträge auf deren Konto führte, von dem aus die Gelder schließlich Ru. zugeleitet wurden, oder durch sonstige Handlungen an der Etablierung und Umsetzung des praktizierten Verschleierungssystems mitwirkten, haben sie die Bestechung zumindest vorbereitet. Ob durch diese Handlungen bereits in das - bei Bestechungsdelikten allerdings weit vorgelagerte (vgl. Fischer, StGB, 65. Aufl., § 334 Rn. 5) - Versuchsstadium eingetreten wurde, kann daher offen bleiben. 95

2. Das Landgericht ist allerdings im Hinblick auf die von ihm angewendete Strafnorm gemäß § 334 Abs. 1, Abs. 2, § 335 Abs. 1 Nr. 1 b), Abs. 2 StGB aF i.V.m. Art. 2 § 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Bekämpfung internationaler Bestechung (IntBestG) von einem unzutreffenden Prüfungsmaßstab ausgegangen, indem es ausschließlich auf die Rechtsform der Einrichtung abgestellt hat, in der Ru. tätig ist. 96

a) Der Amtsträgerbegriff nach Art. 2 § 1 Nr. 2 IntBestG ist ohne Rückgriff auf das Heimatrecht des jeweiligen Amtsträgers autonom auf der Grundlage des OECD-Übereinkommens über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr vom 7. Dezember 1997 auszulegen (vgl. BGH, Urteil vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07, BGHSt 52, 323, 344 ff. Rn. 65 f.). Auszugehen ist deshalb von dem Amtsträgerbegriff des Art. 1 Abs. 4 a) des genannten OECD-Übereinkommens, der als ausländischen Amtsträger Personen definiert, die in einem anderen Staat durch Ernennung oder Wahl ein Amt im Bereich der Gesetzgebung, Verwaltung oder Justiz innehaben, für einen anderen Staat einschließlich einer Behörde oder eines öffentlichen Unternehmens öffentliche Aufgaben wahrnehmen oder Amtsträger oder Bevollmächtigter einer internationalen Organisation sind (vgl. BGH aaO mwN). Nach den Erläuterungen zu dem Übereinkommen über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr ist ein „öffentliches Unternehmen“ ungeachtet seiner Rechtsform ein Unternehmen, das von der öffentlichen Hand unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird (vgl. BT-Drucks. 13/10428, S. 24). Dementsprechend kommt es auf die Rechtsform der Einrichtung gerade nicht an. Maßgeblich ist vielmehr, ob das Unternehmen von der öffentlichen Hand beherrscht wird. 97

b) Dies hätte vorliegend angesichts der Feststellungen des Landgerichts, dass es sich nach der Satzung bei der Einrichtung, deren Leiter Ru. war, um eine föderale, staatlich finanzierte Einrichtung des Ministeriums für Gesundheit und soziale Entwicklung der Russischen Föderation mit staatlichem Siegel handelt, einer genaueren Prüfung bedurft. Dass sich die Einrichtung selbst verwaltet und auch zur Gewinnerzielung tätig werden kann, steht der Annahme eines öffentlichen Unternehmens im Sinne des OECD-Übereinkommens nicht entgegen. 98

3. Der neue Tatrichter wird zudem im Rahmen des gebotenen Günstigkeitsvergleichs zu prüfen haben, ob die durch das Gesetz zur Bekämpfung der Korruption vom 20. November 2015 (BGBl. I, S. 2025) eingeführte Strafvorschrift des § 335a StGB, die an die Stelle der genannten Regelung des IntBestG getreten ist, ein milderes Gesetz im Sinne von § 2 Abs. 3 StGB darstellt (vgl. zu der dabei gebotenen konkreten Betrachtungsweise zuletzt BGH, Urteil vom 4. Juli 2018 - 5 StR 46/18, NSTZ 2018, 652, 653). 99

a) Der Amtsträgerbegriff in § 335a Abs. 1 Nr. 2a Alt. 1 StGB wird nicht einheitlich ausgelegt. In diese Norm wurden durch das Gesetz zur Bekämpfung der Korruption die spezialgesetzlichen Regelungen aus dem EU-Bestechungsgesetz (EUBestG - Art. 2 § 1 Abs. 1 Nr. 2a) und dem IntBestG (Art. 2 § 1 Nr. 2a und b) überführt. In diesen Regelungen wurde der Begriff des ausländischen Amtsträgers jedoch unterschiedlich verwendet. Amtsträger eines anderen Mitgliedstaates der EU ist nach Art. 2 § 1 Abs. 1 Nr. 2a EUBestG ein Amtsträger eines solchen Staates, soweit seine Stellung der eines Amtsträgers nach deutschem Recht entspricht. Ein ausländischer Amtsträger muss daher sowohl nach dem jeweiligen ausländischen Recht Amtsträger sein, als auch die Kriterien eines Amtsträgers nach deutschem Recht erfüllen, so dass eine zweistufige Prüfung zu erfolgen hat (vgl. BGH, Beschluss vom 10. Juni 2015 - 1 StR 399/14, BGHSt 60, 266, 270 ff. Rn. 17 ff.). Dagegen liegt Art. 2 § 1 Nr. 2 IntBestG - wie bereits ausgeführt - ein Begriff des ausländischen Amtsträgers zugrunde, der autonom völkerrechtlich zu bestimmen ist (vgl. BGH, Urteil vom 29. August 2008 - 2 StR 587/07, aaO). In der Literatur werden vor diesem Hintergrund verschiedene Lösungsansätze für die Auslegung des Amtsträgerbegriffs des § 335a Abs. 1 StGB vertreten (vgl. dazu zusammenfassend NK/Kuhlen, StGB, 5. Aufl., § 335a Rn. 25 ff.).

Dabei könnte allerdings der Wille des Gesetzgebers, der sich ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien bei der Begriffsbestimmung an den Vorgaben des OECD-Übereinkommens sowie des Übereinkommens der Vereinten Nationen vom 31. Oktober 2013 gegen Korruption (VN-Übereinkommen) orientieren wollte (vgl. BT-Drucks. 18/4350, S. 24 f.), für einen autonom völkerrechtlichen Amtsträgerbegriff in § 335a StGB sprechen. Ein solches Verständnis findet auch im Gesetzestext eine Stütze, da dieser in Aufbau und Struktur eng an Art. 2 § 1 IntBestG angelehnt ist (vgl. NK/Kuhlen, StGB, 5. Aufl., § 335a Rn. 21).

b) Der Senat sieht keinen Anlass, diese Frage vorliegend abschließend zu klären. Der von der Strafkammer für die Ablehnung der Amtsträgereigenschaft allein herangezogene Aspekt der gewählten Organisationsform ist jedenfalls für die Einordnung nach deutschem Recht grundsätzlich nicht relevant (vgl. im Einzelnen MüKo-StGB/Radtke, 3. Aufl., § 11 Rn. 49 mwN) und dürfte auch nach russischem Recht nicht maßgeblich sein (vgl. Strafgesetzbuch der Russischen Föderation, Stand 1.1.2007, Deutsche Übersetzung, S. 208 zu dem Begriff der Amtsperson; vgl. dazu ferner Birke/Dann, WiJ 2012, 133, 136).

II. Der aufgezeigte Mangel führt auf die Revision der Staatsanwaltschaft zur Aufhebung des gesamten Urteils, da die Bestechung bzw. die Beihilfe dazu (im Fall A. I. 2. b) der Urteilsgründe) mit der Tateinheitlichen Beihilfe zur Untreue und zur Steuerhinterziehung wiederum in Tateinheit stehen. Wird ein Urteil aufgehoben, weil eine möglicherweise gebotene Verurteilung wegen einer Tat unterblieben ist, die gegebenenfalls mit einer abgeurteilten Tat in Tateinheit stehen kann, kann das Urteil auch hinsichtlich der abgeurteilten Tat keinen Bestand haben (vgl. BGH, Urteil vom 20. September 2005 - 1 StR 288/05, NStZ-RR 2006, 10, 11 mwN).

Abgesehen von den Feststellungen des Landgerichts zur Amtsträgereigenschaft, die gemäß § 353 Abs. 2 StPO aufzuheben waren, können die übrigen Feststellungen aufrechterhalten bleiben, da sie von dem Rechtsfehler nicht betroffen sind (§ 353 Abs. 2 StPO).

## E.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass das Urteil zweifelsfrei erkennen lassen muss, dass das Tatgericht bei der Steuerhinterziehung eine eigenständige Schadensberechnung als ihm obliegende Rechtsanwendung durchgeführt hat; es genügt nicht, nur die Summe der verkürzten Steuern wiederzugeben (st. Rspr.; zu den Anforderungen an die entsprechende Darstellung vgl. zuletzt BGH, Urteil vom 19. Dezember 2017 - 1 StR 56/17 Rn. 24, NStZ 2018, 329).