

Bearbeiter: Rocco Beck

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 491/94, Urteil v. 25.01.1995, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 491/94 - Urteil vom 25. Januar 1995 (LG Osnabrück)

BGHSt 41, 1; steuerliche Gestellungspflicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist kein besonderes persönliches Merkmal bei der Tatbeihilfe.

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

Leitsatz des BGH

Die in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochene Pflicht ist kein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB. (BGHSt)

Entscheidungstenor

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft und des Angeklagten gegen des Urteil des Landgerichts Osnabrück vom 15. Dezember 1993 werden verworfen. Die Urteilsformel wird dahin ergänzt, daß der Angeklagte im übrigen freigesprochen wird.

Soweit der Angeklagte freigesprochen worden ist, trägt die Kosten des Verfahrens und die dem Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen die Staatskasse.

Die Staatskasse trägt auch die Kosten des Rechtsmittels der Staatsanwaltschaft und die dem Angeklagten dadurch entstandenen notwendigen Auslagen. Der Angeklagte trägt die Kosten seines Rechtsmittels.

Gründe

A.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur gewerbsmäßigen Hinterziehung von Eingangsabgaben nach § 373 in Verbindung mit § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in zwei Fällen zu der Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und fünf Monaten verurteilt. 1

Gegen dieses Urteil wenden sich die zum Nachteil des Angeklagten eingelegte Revision der Staatsanwaltschaft, die der Generalbundesanwalt nicht vertritt, mit einer Aufklärungsrüge und der Sachrüge und die Revision des Angeklagten mit der Sachrüge. Der Angeklagte beanstandet insbesondere, daß das Landgericht den Strafrahmen des § 373 AO nur einmal nach §§ 49 Abs. 1, 27 Abs. 2 StGB gemildert, eine weitere Milderung nach §§ 49 Abs. 1, 28 Abs. 1 StGB aber unterlassen habe, obwohl die in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochene Pflicht zum Handeln nach Auffassung der Revision ein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB sei. Beide Rechtsmittel bleiben erfolglos. 2

B.

Das Landgericht hat festgestellt: 3

Der Angeklagte betrieb in Schwege "auf dem im Eigenbesitz befindlichen stattlichen Hof" einen Viehhandel mit einem Umsatz von zuletzt (1990) rund 50 Millionen DM. Zu Beginn des Jahres 1991 wandte sich der belgische Viehhändler J. an den Angeklagten und bot ihm angeblich aus einer ehemaligen LPG "Vorwärts" bei Rostock stammende Rinder an. Es handele sich um einen Gesamtbestand von rund 10.000 Tieren, die ein anderer belgischer Viehhändler, M., gekauft habe und die als Schlachtvieh in wöchentlichen Lieferungen von 100 bis 150 Stück vermarktet werden sollten. Er, J., sei selbst an der Abnahme eines Teils der Tiere interessiert. Wegen der im Bereich der früheren DDR verbreiteten Rinderkrankheit Leukose gebe es bei einer direkten Ausfuhr nach Belgien aber Schwierigkeiten, die man umgehen könne, wenn alle Tiere vom Angeklagten übernommen und dann mit falscher Herkunftsbezeichnung an J. 4

weiterverkauft würden.

Der Angeklagte und J. einigten sich dahin, daß der Angeklagte die Tiere abnehme, diese teils selbst vermarkte, teils an J. weiterliefere, aber in beiden Fällen nur für M. auf Kommissionsbasis bei einer Provision von 7 % tätig werde. 5

Bis 28. Februar 1991 wurden auf diese Weise mindestens 7 Kühe und 242 Bullen umgesetzt (UA S. 34), wobei bei der Weiterlieferung der Tiere an J. den Veterinären bewußt wahrheitswidrig angegeben wurde, die Tiere stammten "aus dem hiesigen Raum", also aus dem Landkreis Osnabrück und angrenzenden Gebieten (UA S. 29). Die finanzielle Abwicklung erfolgte zwischen dem Angeklagten und J.; M. war nur als Fahrer aufgetreten. 6

Spätestens zum Zeitpunkt der ersten Viehlieferung im März 1991 hatte der Angeklagte erkannt, daß das Vieh aus Polen stammte. Er rechnete damit, daß das Vieh, dessen Verwertung im Bereich der Europäischen Gemeinschaften er kannte, nicht zur Einfuhr in den EG-Binnenmarktbereich angemeldet wurde und die Eingangsabgaben in Gestalt von Zoll, Abschöpfung und Einfuhrumsatzsteuer nicht abgeführt wurden. Gleichwohl entschloß er sich, die Abnahme und Vermarktung, wie mit J. abgesprochen, fortzusetzen. Eine Gestellung der Waren bei einer Zollstelle nahm der Angeklagte nicht vor. Er dachte nicht daran, daß er selbst gestellungspflichtig sein oder durch die Entgegennahme der Tiere eine Gestellungspflicht übernommen haben könnte (UA S. 39). 7

In der Folgezeit nahm der Angeklagte zur eigenen Vermarktung oder zur Weiterlieferung an J. von Anfang März 1991 bis Mitte Mai 1991 bei 18 Lieferungen mit 31 Transporten 1148 Bullen ab. 8

Die Tiere stammten, wie der Angeklagte richtig erkannt hatte, ebenso wie die bis Ende Februar 1991 von J. an den Angeklagten gelieferten Tiere, aus Polen. Sie wurden an der Grenzzollstelle Frankfurt/Oder als Transitware deklariert und so - ohne daß Eingangsabgaben erhoben worden wären - für das von der EG für den Transitverkehr vorgesehene gemeinschaftliche externe Versandverfahren unter Verwendung eines Formulars T 1 abgefertigt. Die bei diesem Verfahren vorgesehene Gestellung der Ware an der Bestimmungszollstelle wurde vorgetäuscht, indem ein Exemplar des Formulars T 1 mit dem Stempel einer belgischen Zollstelle versehen der für die Prüfung der ordnungsgemäßen Durchführung des Versandverfahrens zuständigen Stelle übersandt wurde. 9

Bei ordnungsgemäßer Gestellung der Ware zur Einfuhr in den Bereich der Europäischen Gemeinschaften wären Eingangsabgaben (Zölle, Abschöpfung, Einfuhrumsatzsteuer) in einer Gesamthöhe von 1.855.565,39 DM angefallen (UAS. 42 bis 45). 10

Mitte Mai 1991 endeten die Geschäftsbeziehungen zwischen J. und dem Angeklagten vorläufig, weil J. in Süddeutschland einen Abnehmer mit für ihn - J. - günstigeren Konditionen gefunden hatte und der Angeklagte nicht bereit war, sich mit einer geringeren Provision zufriedenzugeben (UA S. 50). 11

Ende Juni/Anfang Juli 1991 setzten der Angeklagte und J. indes die Geschäfte in der früheren Weise und zu den früheren Konditionen fort. In der Folgezeit sah der Angeklagte auch die Fracht- und Zollpapiere, insbesondere auch die T 1-Anmeldung zum gemeinschaftlichen externen Versandverfahren. Bis Oktober 1991 nahm der Angeklagte zur eigenen Vermarktung oder zur Weiterlieferung an J. bei 43 Lieferungen mit 53 Transporten 1813 Stück Vieh ab. Eine Gestellung der Waren erfolgte auch in der Folgezeit weder durch J. noch durch den Angeklagten oder durch eine andere Person. 12

Bei ordnungsgemäßer Gestellung der Ware zur Einfuhr in den Bereich der Europäischen Gemeinschaften wären weitere Eingangsabgaben (Zölle, Abschöpfung, Einfuhrumsatzsteuer) in einer Gesamthöhe von 2.745.091,49 DM angefallen (UAS. 58 ff.). 13

Die Provisionen des Angeklagten betragen für beide Zeiträume insgesamt 254.968,47 DM. Sein Gewinn war freilich "ganz erheblich" niedriger. 14

C.

Beide Revisionen sind nicht begründet. 15

I. Die Aufklärungsrüge, mit der die Staatsanwaltschaft das Urteil insoweit angreift, als eine Verurteilung für die vor März 1991 erfolgten Lieferungen unterblieb, ist nicht ordentlich ausgeführt (§ 344 Abs. 2 Satz 2 StPO). Die Beschwerdeführerin trägt nicht vor, welche Erkenntnisse der von ihr vermißte Sachverständige zu Unterscheidungsmerkmalen für polnische Rinder hätte mitteilen können. Im übrigen hat sich das Landgericht mit Hilfe 16

eines Sachverständigen sehr eingehend mit der Frage befaßt, an Hand welcher Merkmale der Angeklagte polnische Rinder erkennen konnte. Ein Aufklärungsmangel ist nicht ersichtlich.

II. Auch die materiellrechtlichen Beanstandungen beider Beschwerdeführer versagen. 17

1. Zutreffend hat das Landgericht eine Gestellungspflicht des Angeklagten verneint. Dies zeigt schon der Vergleich des Wortlauts der für den Tatzeitraum gültigen VO (EWG) Nr. 222/77 des Rates vom 17. September 1990 (ABI EG 1990 Nr. L 262/1) mit dem der ab 1. Januar 1993 gültigen VO (EWG) Nr. 2726/90 des Rates vom 13. Dezember 1976 (ABI EG 1977 Nr. L 38/1), deren § 11 Abs. 1 - anders als die VO (EWG) Nr. 222/77 - auch den Empfänger von Waren des gemeinschaftlichen Versandverfahrens unter bestimmten Voraussetzungen gestellungspflichtig macht. Das Landgericht hat auch rechtsfehlerfrei die Rolle des Angeklagten im übrigen als die eines Gehilfen gewertet. Schließlich ist auch nicht zu beanstanden, daß angesichts der rechtsfehlerfreien Feststellungen eine Verurteilung des Angeklagten wegen Beteiligung an einer kriminellen Vereinigung unterblieb. 18

2. Auch sonst weist das Urteil keine Fehler, insbesondere nicht solche zum Nachteil des Angeklagten, auf. 19

a) Allerdings hat das Landgericht nicht jede Entgegennahme einer Lieferung als rechtlich selbständige Tat gewertet, sondern für jeden der beiden Lieferzeiträume jeweils eine fortgesetzte Handlung der Beihilfe zur Hinterziehung von Eingangsabgaben angenommen. Dies ist indes mit der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGHSt 40, 138; 40, 195) nicht vereinbar. Der Senat kann offenlassen, ob die Annahme zweier rechtlich selbständiger Handlungen gleichwohl deshalb im Ergebnis zutrifft, weil in der vor Beginn des jeweiligen Lieferungszeitraums erfolgten Zusage zukünftiger Abnahme bereits eine Beihilfehandlung zu sehen ist, durch die die späteren Einzelakte zur Tateinheit verklammert werden (BGH, Urteil vom 6. Dezember 1994 - 5 StR 305/94 - zur Veröffentlichung in BGHSt bestimmt). Es ist jedenfalls auszuschließen, daß bei Annahme von 61 rechtlich selbständigen Handlungen auf eine andere Gesamtstrafe erkannt worden wäre. 20

Soweit die Anklage dem Angeklagten Straftaten im Februar 1991 anlastet, hat der Bundesgerichtshof nach den Grundsätzen von BGHR StPO § 260 Teilfreispruch 10 den erforderlichen Teilfreispruch nachgeholt. 21

b) Auch sonst ist die Strafzumessung frei von Rechtsfehlern. Das Landgericht hat festgestellt, daß der Angeklagte selbst gewerbsmäßig gehandelt hat, einen besonders schweren Fall der Beihilfe zur Steuerhinterziehung mit zutreffenden Erwägungen verneint und die Strafe dem nach §§ 49, 27 StGB gemilderten Strafraumen des § 373 Abs. 1 AO entnommen. 22

c) Der Erörterung bedarf in diesem Zusammenhang nur die von der Revision des Angeklagten aufgeworfene Frage, ob die nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO die Strafbarkeit begründende Pflichtwidrigkeit ein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB ist, so daß die Strafe dem nach § 28 und nach § 27 StGB zweimal gemäß § 49 Abs. 1 StGB zu mildernden Strafraumen des § 373 Abs. 1 AO hätte entnommen werden müssen. Die Revision des Angeklagten vertritt diese Auffassung im Anschluß an Roxin (in LK 11. Aufl. § 28 Rdn. 64) und andere Autoren, die in der Garantenpflicht beim unechten Unterlassungsdelikt ein solches besonderes persönliches Merkmal sehen. Der Generalbundesanwalt ist dieser Auffassung beigetreten. 23

Ob die in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochene Pflicht oder die Pflicht des Garanten beim unechten Unterlassungsdelikt ein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB ist, ist in der Rechtsprechung noch nicht entschieden. In der Literatur wird unter diesem Aspekt nur die Garantenstellung beim unechten Unterlassungsdelikt allgemein erörtert. 24

Der Senat teilt die Auffassung der Revision des Angeklagten nicht. Die Pflichtwidrigkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist kein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB. 25

aa) In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs wird zwischen täterbezogenen persönlichen Merkmalen, die als besondere persönliche Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB behandelt werden, und tatbezogenen persönlichen Merkmalen, auf welche die Vorschrift keine Anwendung findet, unterschieden (BGHSt 6, 260, 262; 8, 70, 72; 17, 215, 217; 22, 375, 378; 23, 39; 23, 103, 105; 24, 106, 108; 39, 326; BGH wistra 1994, 139). 26

Die Abgrenzung hängt davon ab, ob das betreffende Merkmal im Schwergewicht die Tat oder die Persönlichkeit des Täters kennzeichnet (BGHSt 39, 326 mit Nachw.). Umstände, die eine besondere Gefährlichkeit des Täterverhaltens anzeigen (BGHSt 8, 70, 72) oder die Ausführungsart des Delikts beschreiben (BGHSt 23, 103, 105), sind in der Regel tatbezogen. Subjektive Umstände, wie die Absicht bei § 242 StGB, können tatbezogen sein (BGHSt 22, 375, 380), 27

wenn sie das Bild der Tat prägen. Objektive Umstände, wie das Pflichtenverhältnis bei § 266 StGB (std. Rspr., vgl. BGHSt 26, 53; BGH NJW 1983, 1807, 1809; StV 1993, 330) und möglicherweise die Täterqualifikation des § 283 StGB (BGH, Beschluß vom 8. September 1994 - 1 StR 169/94 - in einer nicht tragenden Erwägung; vgl. dazu die Nachweise bei Dreher/Tröndle StGB 46. Aufl. § 283 Rdn. 38), können täterbezogen sein, wenn sie eine besondere Pflichtenstellung höchstpersönlicher Art umschreiben. Die Einordnung erfolgt unter Beachtung der Schutzrichtung des jeweiligen Straftatbestandes (vgl. BGHSt 39, 326; Lackner StGB 20. Aufl. § 28 Rdn. 4).

Zutreffend interpretiert Dippel (NSiZ 1994, 182) die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs dahin, daß für die Abgrenzung im Bereich der durch Pflichten gekennzeichneten Merkmale letztlich maßgeblich ist, welche Art von Pflicht das Merkmal umschreibt. Umschreibt es eine vorstrafrechtliche Sonderpflicht, wird eher die Persönlichkeit des Täters gekennzeichnet, das Merkmal ist täterbezogen. Handelt es sich dagegen um ein "strafrechtliches Jedermann-Gebot" im Sinne Roxins (a.a.O. § 28 Rdn. 67), wird eher die Tat gekennzeichnet und das Merkmal ist tatbezogen. 28

bb) Im Schrifttum wird die Frage, welche persönlichen strafbegründenden Merkmale besondere Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB sind, nicht einheitlich beantwortet. 29

Zum Teil wird der Unterscheidung der Rechtsprechung nach tat- und täterbezogenen Merkmalen mit freilich unterschiedlicher Abgrenzung im einzelnen gefolgt (vgl. Jescheck, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 4. Aufl. § 61 VII 4 a; Maurach/Gössel, Strafrecht Allgemeiner Teil, Teilband 2, 7. Aufl. § 53 Rdn. 21 ff; Lackner a.a.O.; Cramer in Schönke/Schröder, StGB 24. Aufl. § 28 Rdn. 15; Dippel a.a.O.). Zum Teil werden die von der Rechtsprechung angewandten Kriterien unter Hinweis auf unzureichende Abgrenzbarkeit verworfen und statt dessen als besondere persönliche Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB nur modifizierende, spezielle Schuldmerkmale und Sonderpflichten (vgl. Roxin a.a.O. § 28 Rdn. 28) angesehen. 30

Die Garantenpflicht bei unechten Unterlassungsdelikten, zu denen auch § 370 Abs. 1 Nr. 2 gehört, auf welche die Revision im Anschluß an Roxin (a.a.O.) zur Begründung ihrer Auffassung in erster Linie abhebt, wird ganz unterschiedlich beurteilt: 31

Baumann/Weber, Strafrecht Allgemeiner Teil 9. Aufl. § 37 III 2 b, bb; Maurach/Gössel a.a.O. § 53 Rdn. 161; Dreher/Tröndle StGB 46. Aufl. § 28 Rdn. 6; Roxin a.a.O.; Samson in SK § 28 Rdn. 18, 21; Vogler in Lange FS 265; Wessels, Strafrecht Allgemeiner Teil, 22. Aufl. § 13 IV 2 c wenden insofern § 28 Abs. 1 StGB an. Die Garantenstellung charakterisiere den Täter (Maurach/Gössel a.a.O.). Sie unterscheidet sich strukturell nicht von den unbestritten als besondere persönliche Merkmale qualifizierten Pflichten des Amtsträgers oder des Täters der Untreue, die im Rahmen ihrer Aufgaben in gleicher Weise wie der Unterlassungstäter Garant der ihnen anvertrauten Güter seien (Roxin aaO; Baumann/Weber a.a.O.). 32

Demgegenüber lehnen Cramer (a.a.O. § 28 Rdn. 19), Jescheck (a.a.O. § 13 Rdn. 52), Lackner (a.a.O. § 28 Rdn. 6) und Geppert ZStW 82, 40, 70 eine Anwendung des § 28 Abs. 1 StGB auf diese Garantenpflicht ab. Sie habe nur die Bedeutung, positives Tun und Unterlassen bei der Zurechnung des tatbestandsmäßigen Erfolgs gleichzustellen (Jescheck aaO). 33

cc) Der Senat sieht keinen Anlaß, die seitherige Rechtsprechung zur Abgrenzung der besonderen persönlichen Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB in Frage zu stellen. Diese ermöglicht, eine dem jeweiligen Tatbestand gerecht werdende Bestimmung des Unrechtsgehalts der Teilnahmehandlung. 34

Die Wertung ergibt, daß die im Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochene Pflicht ein tatbezogenes persönliches Merkmal ist, das im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB weder mit der besonderen Pflicht des Amtsträgers oder des Täters der Untreue noch mit der des Garanten eines der sonstigen unechten Unterlassungsdelikte vergleichbar ist. 35

Diese Pflicht beruht auf gesetzlichen Regelungen. Auskunfts-, Mitwirkungs- und Anzeigepflichten finden sich in §§ 93, 135, 137, 138, 139, 153 AO. Im übrigen bestimmen die Steuergesetze, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist (§ 149 AO). Diese steuerrechtlichen Pflichten knüpfen an objektive Vorgänge des täglichen Lebens an. Sie treffen jeden, bei dem die tatsächlichen Voraussetzungen vorliegen, an die das Gesetz eine Erklärungspflicht anknüpft. 36

Eine vorrechtliche Pflichtenstellung oder eine "besondere Pflichtenstellung höchstpersönlicher Art" (Wessels aaO), wie sie die besonderen persönlichen Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB kennzeichnen, vermag der Senat bei diesen steuerrechtlichen Pflichten nicht zu erkennen. Dies zeigt auch der vorliegende Fall deutlich: Die gesetzliche Festlegung, wer im Einfall anzeige-, erklärungs- oder gestellungspflichtig ist, erfolgt nach reinen 37

Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten im Interesse besserer Überwachung fiskalisch oder marktordnungsrechtlich erheblicher Vorgänge. Deshalb wurden die Gestellungspflichten für Fälle der vorliegenden Art in § 11 Abs. 1 der ab 1. Januar 1993 gültigen VO (EWG) Nr. 2726/90 gegenüber der zur Tatzeit geltenden VO (EWG) Nr. 222/77 erweitert.

dd) Die Pflicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO unterscheidet sich auch von der des Garanten bei den sonstigen unechten Unterlassungsdelikten, so daß aus der rechtlichen Behandlung jener Pflichten nichts für die hier zu entscheidende Frage hergeleitet werden kann. Es bedarf deshalb keiner Entscheidung, ob und inwieweit die aus den Garantstellungen der unechten Unterlassungsdelikte fließenden Pflichten besondere persönliche Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB sind. Gemeinsam ist beiden Fallgruppen lediglich, daß die Garanten zur Erfolgsabwendung verpflichtet sind. Der Garant der sonstigen unechten Unterlassungsdelikte trägt vielfach die Verantwortung für einen bestimmten Lebensbereich (Roxin a.a.O. § 28 Rdn. 64), seine Haftung beruht häufig auf einer vorstrafrechtlichen Sonderpflicht mit einem starken persönlichen Einschlag. Gerade dieser persönliche Einschlag fehlt bei den in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochenen steuerlichen Erklärungspflichten gegenüber dem Fiskus. Diese umschreiben ein strafrechtliches "Jedermann"-Gebot für einen nicht durch individuelle Merkmale gekennzeichneten Personenkreis, mag dieser auch faktisch beschränkt sein (vgl. Roxin a.a.O. § 28 Rdn. 67). 38

Auch aus der Schutzrichtung des Tatbestandes folgt nichts für eine Anwendbarkeit des § 28 Abs. 1 StGB. Geschütztes Rechtsgut des § 370 Abs. 1 AO ist das öffentliche Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen (BGHSt 40, 109 = BGH wistra 1994, 194). Die Pflicht des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beruht auf Umständen, bei deren Vorliegen jedermann im Interesse des staatlichen Steueraufkommens zum Handeln verpflichtet ist. Das Rechtsgut des § 370 AO wird unabhängig von individuellen Bindungen des Täters geschützt. Auch dies unterscheidet Fälle der vorliegenden Art von den durch persönliche Pflichtenlagen gekennzeichneten Tatbeständen der Untreue und der Amtsdelikte. 39

ee) Diese Grundsätze gelten nicht nur für die Hinterziehung von Eingangsabgaben unter Verstoß gegen gesetzliche Gestellungspflichten. Sie sind in gleicher Weise auf Pflichtwidrigkeiten anzuwenden, die sich auf Erklärungspflichten bezüglich anderer Steuern beziehen. Insbesondere gilt für die Pflicht des Arbeitgebers, Lohnsteuern anzumelden (§ 41a EStG), nichts anderes. Zwar mag die Stellung des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer bezüglich der einbehaltenen Lohnsteuer dem in § 266 StGB vorausgesetzten Treueverhältnis ähnlich sein; für die Pflicht des Arbeitgebers zur Abgabe der Lohnsteueranmeldung gegenüber dem Finanzamt gilt jedenfalls anderes. Diese Pflicht knüpft an die nach sachlichen, nicht persönlichen Kriterien umschriebene Arbeitgeberstellung und an die einzubehaltenden (nicht die tatsächlich einbehaltene) Lohnsteuer an. Entgegen dem Vorbringen der Revision und der Auffassung von Lenckner (in Schönke/Schröder a.a.O. § 266a Rdn. 20) ist der Entscheidung BGH wistra 1984, 67, die einen der Lohnsteuerhinterziehung sachlich naheliegenden Fall des Vorenthaltens von Sozialversicherungsbeiträgen betraf, nichts anderes zu entnehmen. In jener Entscheidung wurde lediglich zur Schuldfrage entschieden, daß die Angeklagte, da ihr die Eigenschaft als Arbeitgeber fehlte, nur wegen Beihilfe zur Vorenthaltung von Sozialversicherungsbeiträgen nach §§ 529, 1428 RVO und § 225 AFG verurteilt werden konnte. 40