

Einführung und Schulung

Rechtsanwalt Norman Lenger und Rechtsanwalt Dr. Henner Apfel,¹ beide Düsseldorf

Grundzüge des Insolvenzstrafrechts II - weitere Insolvenzstraftaten

Fortsetzung von Wij 2012, 34 ff.

Im 1. Teil des Beitrags wurde in die insolvenzrechtlichen Grundlagen eingeführt. Anschließend wurden unter der Überschrift V. Insolvenzstraftaten im engeren Sinne die Punkte 1) Allgemeines und 2) Bankrott gem. § 283 StGB behandelt. Im hiesigen 2. Teil folgen die weiteren Insolvenzstraftaten.

V. Insolvenzstraftaten im engeren Sinne

3) § 283b StGB: Verletzung der Buchführungspflicht

a) Allgemeines

Der Gesetzgeber hat seiner Sichtweise, die korrekte Rechnungslegung sei elementare Voraussetzung ordnungsgemäßen Wirtschaftens, durch das abstrakte Gefährdungsdelikt des

¹ Norman Lenger ist Fachanwalt für Steuerrecht und in der Wirtschaftskanzlei bb [sozietät] Buchalik Brömme-kamp (www.bb-soz.de), Düsseldorf, tätig. Dr. Henner Apfel ist Fachanwalt für Strafrecht und in der Kanzlei Albert & Piel (www.albert-piel.de), Düsseldorf, tätig.

*Praxisrelevanter Grund- /
Auffangtatbestand*

§ 283b StGB Geltung verschafft.² Im Vergleich zu den nahezu wortgleichen tatbestandlichen Varianten des Bankrotts, § 283 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 StGB, ist die Vorschrift um das Tatbestandsmerkmal der Krise (Überschuldung, drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit) kupiert.³ Die Tat des Schuldners muss weder wie bei § 283 Abs. 1 StGB während der Krise begangen worden sein, noch muss sie wie bei § 283 Abs. 2 StGB die Krise (mit-)verursacht haben. Die hohe praktische Bedeutung des § 283b StGB ergibt sich aus den Nachweisschwierigkeiten der Krisenmerkmale des Bankrotts, sodass vielfach bereits von den Ermittlungsbehörden auf den Grund- bzw. Auffangtatbestand des § 283b StGB zurückgegriffen wird.⁴ § 283b Abs. 3 StGB verweist auf die objektive Bedingung der Strafbarkeit in § 283 Abs. 6 StGB (Zahlungseinstellung, Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Abweisung mangels Masse). Auch hier wird ein gewisser sachlicher Zusammenhang zwischen Tathandlung und Eintritt der Bedingung verlangt, allerdings kein Kausalzusammenhang.⁵ Die versuchte Begehungsweise ist nicht unter Strafe gestellt. Notwendigerweise tritt § 283b StGB konkurrenzrechtlich hinter den spezielleren Bankrottvorschriften zurück.⁶

b) § 283b Abs. 1 StGB

§ 283b Abs. 1 Nr. 1 StGB deckt sich im Wortlaut mit § 283 Abs. 1 Nr. 5 StGB und stellt es unter Strafe, pflichtwidrig das Führen von Handelsbüchern zu unterlassen oder diese dergestalt mangelhaft zu führen, dass die Übersicht über den Vermögensstand erschwert wird. § 283b Abs. 1 Nr. 2 StGB erfasst Verstöße gegen die Aufbewahrungspflichten und weicht von § 283 Abs. 1 Nr. 6 StGB insoweit ab, als dass nur der zur Aufbewahrung der Handelsbücher durch § 257 HGB unmittelbar Verpflichtete tauglicher Täter ist, nicht hingegen der freiwillig Buchführende.⁷ Durch § 283b Abs. 1 Nr. 3 StGB wird im Wortlaut des § 283 Abs. 1 Nr. 7 StGB die mangelhafte oder verspätete Bilanzerstellung unter Strafe gestellt. Die Unmöglichkeit der fristgerechten Bilanzierung führt wie bei § 283 Abs. 1 Nr. 7 StGB zur Strafflosigkeit. Ein erhöhter Bilanzierungsaufwand kann sich aus der Wahl abweichender Ansatz- und Bewertungsmethoden, der Berichtigung fehlerhafter Wertansätze und / oder Währungsumstellungen ergeben.⁸

Typische Buchhaltungsmanipulationen finden sich in jedweder Form:⁹ Geschäftsabschlüsse werden erfunden, um in Kreditverhandlungen besser dazustehen, (Schwarz-)Einnahmen werden aus Gründen der Steuerersparnis gar nicht gebucht, Ausgangsrechnungen werden erfunden, um Vorsteuer geltend zu machen, private Käufe werden als Betriebsausgaben verbucht, Belege werden vernichtet.

c) Vorsatz, Fahrlässigkeit

Gemäß § 283b Abs. 2 StGB können Taten nach § 283b Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 StGB vorsätzlich oder fahrlässig begangen werden, eine Tat nach § 283b Abs. 1 Nr. 2 StGB nur vorsätzlich.

4) § 283c StGB: Gläubigerbegünstigung

a) Allgemeines

Das Erfolgsdelikt privilegiert denjenigen Schuldner oder für den Schuldner gem. § 14 StGB Handelnden, der mittels einer Bankrotthandlung einen Gläubiger begünstigt.¹⁰ Die Besserstellung (zumindest) eines Gläubiger, wenn auch zu Lasten der anderen Gläubiger unter Verletzung des geschützten Rechtsguts der ordnungsgemäßen Verteilung der Masse auf

² BT-Drucks. 7/3441, 38; vgl. auch BGH, NJW 2002, 974, 975 (Versagung der Restschuldbefreiung wegen Verstoßes gegen § 283b StGB).

³ BGHR StGB § 283b Krise 1.

⁴ *Sorgenfrei* in: Park, Kapitalmarktstrafrecht, Teil 3, Kap. 5, T 1 Rn. 6; vgl. auch *Weyand/Diversity*, Insolvenzdelikte, Rn. 125.

⁵ Vgl. Teil I des Beitrags V. 1) b) = WiJ 2012, 34, 42 und OLG Düsseldorf, NJW 1980, 1292.

⁶ BGH, NStZ 1984, 455; NStZ 1998, 192, 193. Zu den Konkurrenzen ausführlich *Bosch* in: Satzger/Schmitt/Widmaier, StGB, § 283b Rn. 4; LK-StGB/Tiedemann, § 283b Rn. 18.

⁷ So *Dannecker/Knierim/Hagemeyer*, Insolvenzstrafrecht, Rn. 1103; *Fischer*, StGB, § 283b Rn. 4; LK-StGB/Tiedemann, § 283b Rn. 7.

⁸ BGH, NStZ 1998, 247, 248 = wistra 1998, 177, 178.

⁹ Auswahl aus der Vielzahl von Beispielen bei *Sorgenfrei* in: Park, Kapitalmarktstrafrecht, Teil 3, Kap. 5, T 1 Rn. 7.; Beispiele für buchführungsrelevante Untreuehandlungen finden sich in BGHSt 34, 379, 382 f.

¹⁰ BT-Drucks. 7/3441, S. 39; *Bosch* in: Satzger/Schmitt/Widmaier, StGB, § 283c Rn. 1; Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 1.

Privilegierung gegenüber § 283 StGB

eben alle Gläubiger,¹¹ bildet den tatbestandlichen Erfolg ab und begründet zugleich den gegenüber § 283 StGB günstigeren Strafraumen.¹² Die versuchte Gläubigerbegünstigung ist strafbar, § 283c Abs. 2 StGB. Objektive Bedingung der Strafbarkeit ist auch hier die Zahlungseinstellung, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder die Abweisung mangels Masse, § 283c Abs. 3 StGB i.V.m. § 283 Abs. 6 StGB. Der begünstigte Gläubiger ist notwendiger Teilnehmer und damit straflos, soweit sich seine Mitwirkung in dem für die Tatbestandsverwirklichung begrifflich notwendigen Rahmen bewegt.¹³ Drängt der Gläubiger den notleidenden Schuldner zur Einräumung weiterer Sicherheiten für bestehende Forderungen, so verlässt er den Bereich strafloser notwendiger Teilnahmehandlung, und eine strafbare Anstiftung zur Gläubigerbegünstigung liegt nahe.¹⁴ Konkurrenzrechtlich geht der speziellere § 283c StGB dem § 283 StGB vor.¹⁵

b) Tatbestand

Tatbestandsmäßig ist die absichtliche oder wissentliche Bevorzugung eines Gläubigers durch inkongruente Leistung im sicheren Wissen um die eigene Zahlungsunfähigkeit.¹⁶

aa) Objektiver Tatbestand

Täter kann nur der zahlungsunfähige Schuldner bzw. der für den zahlungsunfähigen Schuldner i.S.d. § 14 StGB Handelnde sein.

Als Gläubiger kommen die Insolvenzgläubiger i.S.d. § 38 InsO, die Absonderungsberechtigten i.S.d. § 49 InsO, die Massegläubiger i.S.d. § 53 InsO und auch Bürgen in Betracht, nicht hingegen Aussonderungsberechtigte i.S.d. § 47 InsO, z.B. der Eigentümer einer Sache in Bezug auf diese.¹⁷ Die Mitglieder des praxisrelevanten Sicherungspools (z.B. Zusammenschluss von Lieferanten mit Eigentumsvorbehalt) sind allerdings hinsichtlich der Kaufpreisforderung begünstigungsfähige Gläubiger.¹⁸ Der Anspruch des Gläubigers muss zum Zeitpunkt der Begünstigung bereits dem Grunde nach bestehen; fällig muss er (noch) nicht sein.¹⁹ Der Schuldner, seine Gesellschafter und seine Organe sind nach Rspr. und einem Teil der Literatur keine tauglichen Gläubiger.²⁰ Fälle der „Selbstbegünstigung“ fallen nach der Abkehr des 3. und 1. Strafsenats von der Interessenformel hin zur Frage des Handelns im Geschäftskreis des Schuldners nunmehr grundsätzlich unter § 283 Abs. 1 StGB.²¹

Inkongruente Deckung strafbewehrt

Die Vorschrift verbietet die inkongruente Deckung, die in der Gewährung einer Sicherheit oder Befriedigung zu einem Zeitpunkt legt, in dem die Leistung nicht oder nicht in der Art zu beanspruchen war.²² Befriedigung meint die Erfüllung einer Forderung oder die Annahme einer Leistung als Erfüllung oder an Erfüllungs statt, §§ 362 ff. BGB,²³ etwa durch Hingabe eines fremden (z.B. Kunden-)Schecks oder „Verkauf“ einer Sache, um dem Käufer eine Aufrechnungslage zu verschaffen.²⁴ Sicherheit ist jede Position, durch die der Gläubiger die

¹¹ BGHSt 34, 221, 225; 35, 357, 359.

¹² Kindhäuser, LPK-StGB, § 283c Rn. 1.

¹³ RGSt 61, 314, 315 f.; Lackner/Kühl, StGB, § 283c Rn. 8.

¹⁴ Vgl. BGH, NStZ 1993, 239 f.; Kindhäuser, LPK-StGB, § 283c Rn. 19.

¹⁵ Kindhäuser, LPK-StGB, § Rn. 21. Ausführl. zu den Konkurrenzen LK-StGB/Tiedemann, §283c Rn. 39. Im Falle einer kongruenten Deckung tritt in Bezug auf § 283 StGB eine Sperrwirkung ein, BGHSt 8, 55, 56 f.

¹⁶ Vgl. Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 1114; Kindhäuser, LPK-StGB, § 283c Rn. 3.

¹⁷ Zum Kreis der Gläubiger LK-StGB/Tiedemann, § 283c Rn. Verjans in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 120; Weyand/Diversy, Insolvenzdelikte, Rn. 130.

¹⁸ Richter in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 79 Rn. 8; LK-StGB/Tiedemann, § 283c Rn. 6. Zum Sicherungspool Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 184.

¹⁹ Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 12; LK-StGB/Tiedemann, § 283c Rn. 7 f.

²⁰ Zum Streitstand ausführlich LK-StGB/Tiedemann, § 283c Rn. 10 f. Vgl. auch

²¹ Anfrage des 3. Strafsenats: BGH, Beschl. v. 15.9.2011 - 3 StR 118/11 = wistra 2012, 25 ff. Dem zustimmend der 1. Strafsenat: BGH, Beschl. v. 29.11.2011 - 1 ARs 19/11. Die Problematik kursorisch dargelegt: nach der Interessenformel setzt die Bankrottstrafbarkeit voraus, dass der Täter zumindest auch mit einer fremdnützigen Motivation bzw. auch in wirtschaftlichen Interesse des Schuldners tätig wurde, was bei der Verwendung des Vermögensgegenstandes zu (täter-)eigenen Zwecken regelmäßig nicht der Fall ist. Sind die Gesellschafter mit der Handlung zudem einverstanden, liegt auch keine Untreue vor (ausführl. dazu Verjans in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 58 ff. m.w.N.). Nunmehr wird es für die Annahme einer Bankrottstrafbarkeit wohl entscheidend darauf ankommen, ob ein Handeln im Handeln im Geschäftskreis des Vertretenen vorliegt, vgl. schon der 3. Senat: BGH, wistra 2009, 275 ff. = NJW 2009, 2225 ff. = StV 2010, 22 ff. = StRR 2009, 351 f.

²² Bittmann in: Bittmann, Insolvenzstrafrecht, § 14 Rn. 23 ff.; Weyand/Diversy, Insolvenzdelikte, Rn. 131 f.

²³ Fischer, StGB, § 283c Rn. 5; Kindhäuser, LPK-StGB, § 283c Rn. 11; vgl. auch BGHSt 16, 279 f. (Hingabe eines Kundenschecks).

²⁴ Zum Kundenscheck: BGH, NJW 2001, 1940 ff.; zum „Verkauf“: Richter in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 79 Rn. 15 f.

Möglichkeit erhält, schneller, leichter, besser oder mit größerer Gewissheit befriedigt zu werden, etwa durch Besitzverschaffung, Pfandhingabe oder Einräumung eines Zurückbehaltungsrechts.²⁵ Ob und inwieweit der Gläubiger beim Gewähren der Sicherheit oder Befriedigung mitzuwirken hat, ist im Einzelnen umstritten.²⁶ Das Unterlassen ist im Falle einer Handlungspflicht nach allgemeinen Grundsätzen strafbar. Die Garantenstellung ergibt sich nicht (allein) aus der Pflicht zur rechtzeitigen Insolvenzantragsstellung.²⁷

Das Zivilrecht bestimmt, ob der Gläubiger einen (in-)kongruenten Anspruch auf die Sicherheit oder Befriedigung hat.²⁸ Kein Anspruch des Gläubigers besteht, wenn ihm eine dauernde Einrede oder Einwendung entgegensteht, also Verjährung, Anfechtbarkeit nach den §§ 119 ff. BGB oder sonstige Leistungsverweigerungsrechte.²⁹ Die Einreden - Hauptfall: Verjährung - müssen nicht geltend gemacht werden. Nicht in der Art besteht der Anspruch, wenn an Erfüllung statt oder erfüllungshalber geleistet wird, etwa bei Abtretung einer Kundenforderung oder Übereignung von Waren, jeweils statt der geschuldeten Geldzahlung.³⁰ Auch Leistungen an die bereits angesprochenen Sicherungspools können leicht anderer Art sein.³¹ Nicht zu der Zeit ist eine Leistung zu beanspruchen, wenn sie noch nicht fällig ist, bei einem aufschiebend bedingten Anspruch vor Bedingungseintritt.³²

Letztendlich muss die inkongruente Leistung auch zu einer Begünstigung des Gläubigers gegenüber den entsprechend benachteiligten anderen Gläubigern führen. Ausreichend ist die konkrete Gefahr der Quotenverringerung, sodass eine Anfechtung der inkongruenten Leistung im Rahmen der Strafbarkeitsfrage unbeachtlich ist.³³ Tritt der Erfolg nicht ein bzw. kann dies nicht nachgewiesen werden, liegt eine Versuchsstrafbarkeit nahe.³⁴

Wer einen Rechtsanwalt in der schwierigen wirtschaftlichen Situation zur Wahrnehmung betrieblicher Interessen hinzuzieht, macht sich auch dann nicht wegen Gläubigerbegünstigung strafbar, wenn er dessen Honoraranspruch dinglich besichert. Mangels Haupttat ist auch das Handeln des Rechtsanwalts straflos.³⁵

bb) Subjektiver Tatbestand

Neben dem zumindest bedingten Vorsatz in Bezug auf die weiteren objektiven Tatbestandsmerkmale muss der Täter Kenntnis von der schuldnerischen Zahlungsunfähigkeit haben und um den Begünstigungserfolg zumindest sicher wissen. Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit meint insoweit sicheres Wissen, also dolus directus 2. Grades. Ausreichend ist nach allgemeinen Grundsätzen, vgl. § 16 Abs. 1 S. 1 StGB, das sichere Wissen um die tatsächlichen Umstände, die Subsumtion unter den Rechtsbegriff der Zahlungsunfähigkeit ist nicht erforderlich.³⁶ Zudem muss der Täter den Begünstigungserfolg wollen, also diesen beabsichtigen, oder ihn i.S.d. dolus directus 2. Grades als sicher eintretend ansehen. Bei Letzterem wird er notwendigerweise zugleich wissen, dass er eine inkongruente Deckung gewährt,³⁷ mag dies auch nicht tatbestandliche Voraussetzung sein.³⁸

²⁵ Fischer, StGB, § 283c Rn. 5; Kindhäuser, LPK-StGB, § Rn. 283c Rn. 10.

²⁶ Zum Streitstand und den insoweit eher geringen praktischen Auswirkungen LK-StGB/Tiedemann, § 283c Rn. 17.; vgl. auch Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 6.

²⁷ Fischer, StGB, § 283c Rn. 4; MüKo-StGB/Radtke, § 283c Rn. 11; Richter in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 79 Rn. 15a, jeweils m.w.N.; a.A. Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 7; Lackner/Kühl, StGB, § 283c Rn. 4.

²⁸ BGHSt 8, 55, 56; Köhler in: Wabnitz/Janowsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 7. Kapitel Rn. 170.

²⁹ Allgemeine Meinung, vgl. nur Beukelmann in: BeckOK, StGB, § 283c Rn. 8; Kindhäuser in: NK-StGB, § 283c Rn. 13; Richter in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 79 Rn. 27.

³⁰ BGHSt 16, 279 (Kundenscheck als Forderungsabtretung); Kindhäuser, LPK-StGB, § Rn. 283c Rn. 15.

³¹ Lackner/Kühl, StGB, § 283c Rn. 5 unter Verweis auf Tiedemann, ZIP 1983, 513, 517. Vgl. auch Dannecker/Knierim/Hagemeier, Insolvenzstrafrecht, Rn. 197.

³² Fischer, StGB, § 283c Rn. 6; Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 11.

³³ LK-StGB/Tiedemann, § 283c Rn. 27; Richter in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 79 Rn. 18a; vgl. auch SK-StGB/Hoyer, § 283c Rn. 7.

³⁴ Vgl. Fischer, StGB, § 283c Rn. 5; Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 13.

³⁵ BGHSt 35, 357 ff. = NJW 1989, 1167 f. = StV 1989, 200 f.; vgl. auch BGHZ 77, 250, 253 f. = NJW 1980, 1962.

³⁶ Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283c Rn. 16.

³⁷ Dazu Bosch in: Satzger/Schmitt/Widmaier, StGB, § 283c Rn. 10; Kindhäuser in: NK-StGB, § 283c Rn. 18.

³⁸ So wohl Lackner/Kühl, StGB, § 283c Rn. 7.

5) § 283d StGB: Schuldnerbegünstigung

a) Allgemeines

Durch § 283d StGB wird die Strafbarkeit auf diejenigen ausgedehnt, die gerade keine Schuldnerstellung innehaben (oder i.S.d. § 14 StGB für den Schuldner handeln), sondern mit Einwilligung des Schuldners oder zu dessen Gunsten die Insolvenzmasse mindern.³⁹ Täter kann ein jeder sein außer der Schuldner und der für den Schuldner gem. § 14 StGB Handelnde.⁴⁰ Der Versuch ist gem. § 283d Abs. 2 StGB strafbar. Objektive Bedingung der Strafbarkeit sind die Zahlungseinstellung, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Abweisung mangels Masse beim Schuldner, § 283d Abs. 4 StGB. Die i.S.d. § 283d Abs. 3 StGB besonders schweren Fälle des Handelns mit Gewinnsucht oder der wissentlichen Verursachung einer konkreten Gefahr des Verlusts von dem Schuldner anvertrauten Vermögenswerten für viele Personen oder der wirtschaftlichen Not für viele Personen decken sich mit denen des § 283a StGB.⁴¹

b) Tatbestand

Die Tathandlungen entsprechen denen des § 283 Abs. 1 Nr. 1 StGB, die sich unter dem Stichwort der Beeinträchtigung von Vermögensbestandteilen zusammenfassen lassen.⁴² Da die Vorschrift die Gesamtheit der Gläubigerinteressen schützt, ist es nicht tatbestandsmäßig, wenn der Vermögensbestandteil einem Gläubiger verschafft wird.⁴³

Zum Tatzeitpunkt muss sich der Schuldner in einer wirtschaftlichen Krise befunden haben, konkret die Zahlungsunfähigkeit gedroht haben, § 283d Abs. 1 Nr. 1 StGB, oder Zahlungseinstellung, ein Insolvenzverfahren oder ein Entscheidungsverfahren über dessen Eröffnung vorliegen. Auch die Phase zwischen drohender Zahlungsunfähigkeit und Zahlungseinstellung ist mit umfasst.⁴⁴

Der Krisenbetroffene muss zum Zeitpunkt der Tathandlung zumindest konkludent eingewilligt haben.⁴⁵ Oder - bei fehlender Einwilligung - muss der Täter zu Gunsten des Schuldners gehandelt haben, also zumindest auch in dessen Interesse.⁴⁶

Subjektiv muss bedingter Vorsatz hinsichtlich aller Tatbestandsmerkmale, auch hinsichtlich der Einwilligung des Schuldners oder dessen Bevorteilung, gegeben sein.⁴⁷ Im Falle des § 283d Abs. 1 Nr. 1 StGB ist die positive Kenntnis von der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit erforderlich.

6) § 15a Abs. 4 InsO: Insolvenzverschleppung

a) Allgemeines

Gemäß § 15a Abs. 4 InsO wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer entgegen Abs. 1 S. 1, auch i. V. m. S. 2 oder Abs. 2 oder Abs. 3, einen Insolvenzantrag nicht, nicht richtig oder nicht rechtzeitig stellt.

Die durch das MoMiG in die InsO eingefügte und am 01.11.2008 in Kraft getretene Neufassung regelt - im Gegensatz zur früheren Gesetzeslage - jeweils rechtsformübergreifend, unter welchen Voraussetzungen wer verpflichtet ist, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer juristischen Person oder Gesellschaft zu beantragen.⁴⁸ Die Norm bezweckt, die wirtschaftlichen Risiken, die sich für bestimmte Dritte aus der beschränkten Haftung einer juristischen Person oder Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit ergeben, zu

³⁹ Fischer, StGB, § 283d Rn. 2; Kindhäuser, LPK-StGB, § 283d Rn. 1.

⁴⁰ MüKo-StGB/Radtke, § 283d Rn. 5; Verjans in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 124.

⁴¹ Dazu Teil 1 des Beitrags in Wij 2012, 34, 47.

⁴² Dazu Teil 1 des Beitrags in Wij 2012, 34, 43.

⁴³ BGHSt 35, 357, 359; LK-StGB/Tiedemann, § 283d Rn. 4; a.A. SK-StGB/Hoyer, § 283d Rn. 9. In Betracht kommt allerdings die Teilnahme an einer Gläubigerbegünstigung durch den Schuldner.

⁴⁴ Fischer, StGB, § 283d Rn. 5; LK-StGB/Tiedemann, § 283d Rn. 7.

⁴⁵ LK-StGB/Tiedemann, § 283d Rn. 13 ff.

⁴⁶ Fischer, StGB, § 283d Rn. 4; Lackner/Kühl, StGB, § 283d Rn. 2.

⁴⁷ Zum subjektiven Tatbestand Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 283d Rn. 6 f. und Fischer, StGB, § 283d Rn. 7.

⁴⁸ In den Absätzen 4 und 5, die an die Stelle der §§ 84 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 GmbHG a.F., § 401 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AktG a.F., § 148 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 GenG a.F. sowie § 130 b HGB a.F. getreten sind, ist die Verletzung der Insolvenzantragspflicht nunmehr rechtsformübergreifend statuiert.

begrenzen.⁴⁹ Die Vorschrift schützt sowohl die Vermögensinteressen der juristischen Person bzw. Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit sowie die Gesellschaftsgläubiger und alle sonstigen Dritten, die rechtliche oder wirtschaftliche Beziehungen zu der juristischen Person oder Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit unterhalten oder aufnehmen wollen. Im Wesentlichen kann man festhalten, dass das Interesse an einer wirtschaftlich gesunden Gesellschaft geschützt ist. Einbezogen in den Schutzbereich sind sowohl gegenwärtige als auch zukünftige Gläubiger. Im Übrigen ist die Pflicht der organschaftlichen Vertretung zur Stellung eines Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach Maßgabe der Abs. 1, 2 und 3 insolvenzrechtlicher Natur, nicht gesellschaftsrechtlicher Art, und somit auch nicht dem Gesellschaftsstatut zuzuordnen.⁵⁰ Für die Straftatbestände des § 15a Abs. 4 und 5 InsO bedeutet das, dass der Kreis der tauglichen Täter nunmehr auch auf organschaftliche Vertreter inländischer Auslandsgesellschaften erweitert ist.

b) Tatbestand

Bei den Tatbeständen des § 15a InsO handelt es sich um abstrakte Gefährungsdelikte.⁵¹ Die Tatbestandsverwirklichung setzt daher weder den Eintritt einer Vermögensgefährdung bzw. eines Vermögensschadens noch die Verursachung eines irgendwie täuschungsbedingten Irrtums einer Person, die dem geschützten Personenkreis angehört, voraus. Zugleich handelt es sich bei den Tatbeständen des Abs. 4 und 5 um echte Sonderdelikte.⁵² Taugliche Täter können daher nur die jeweiligen organschaftlichen Vertreter sowie, unter den Voraussetzungen des Abs. 3 GmbHG, Gesellschafter, Aufsichtsräte einer AG oder Genossenschaften sein. Für alle übrigen Personen kommt allerdings die Strafbarkeit wegen Teilnahme in Form der Anstiftung oder Beihilfe in Betracht. Die Strafbarkeit sonstiger Personen wegen täterschaftlicher Tatbegehung wird insbesondere bei den so genannten „Firmenbestattern“ relevant, welche aufgrund der früheren gesetzlichen Regelung lediglich als Teilnehmer bestraft werden konnten. Nunmehr ist es möglich, diese als Täter und die Hintermänner - was wesentlich ist - wegen Anstiftung zu bestrafen.⁵³ Der Anstifter wird gemäß § 26 StGB gleich einem Täter bestraft. Da gemäß den Tatbeständen des § 15a InsO ein genau bezeichnetes Unterlassen strafbar ist, bilden diese Tatbestände teilweise echte Unterlassungsdelikte.⁵⁴

Täterkreis

aa) Objektiver Tatbestand

In objektiver Hinsicht ist die Verpflichtung zur (rechtzeitigen) Stellung des Insolvenzantrages nach Abs. 1 S. 1 nunmehr auch strafbewehrt. Durch das MoMiG wurde die Strafbewehrung insoweit erweitert, als jetzt auch die nicht richtige Stellung eines Insolvenzantrages eine Strafbarkeit begründet.⁵⁵ Strafrechtliche Sanktionen zieht dabei auch ein bloß fahrlässiges Verhalten nach sich (§ 15a Abs. 5 InsO). Wie bereits im ersten Teil des Beitrages erörtert, ergibt sich eine Strafbarkeit nicht bei bloß drohender Zahlungsunfähigkeit i.S.d. § 18 InsO.⁵⁶ Fraglich in diesem Zusammenhang ist stets, ob der Antragspflicht in irgendeiner Form Grenzen gesetzt ist. Eine Grenze könnte sich z.B. daraus ergeben, dass eine entgegenstehende Weisung der Gesellschaftsinhaber vorliegt. Hier ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass ein Beschluss der Haupt-, Mitglieder- oder Generalversammlung bzw. Weisungen der Gesellschafter einen Geschäftsleiter von seinen gesetzlichen Antragspflichten im Hinblick auf deren öffentlich-rechtlichen Charakter ebenso wenig wie ein Beschluss des Aufsichtsrats befreien.⁵⁷ Gleiches gilt für das mögliche Einverständnis von Gläubigern mit einer „Nichtantragstellung“. Auch durch eine Amtsniederlegung können sich die Mitglieder des Vertretungsorgans nicht einer bereits entstandenen gesetzlichen Insolvenzantragspflicht entziehen.

Grenzen der Antragspflicht

⁴⁹ Vgl. noch zu § 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, Rowedder/Schmidt-Leithoff/Schal, § 84 GmbHG, Rn. 1.

⁵⁰ BT-Drucks. 16/6140, S. 55; so bereits zur alten Rechtslage in § 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG Eidenmüller, Geschäftsleiter- und Gesellschafterhaftung bei europäischen Auslandsgesellschaften mit tatsächlichem Inlandssitz, in NJW 2005, 1618, 1620.

⁵¹ BGH vom 06.05.1960 – 2 StR 65/60, BGHSt 14, 280 (281) in NJW 1960, 1677.

⁵² Krefz/Kirchhof Rn. 21; Michalski/Dannecker, § 84 GmbHG, Rn. 17.

⁵³ Vgl. auch *Bittmann* NStZ 2009, 113, 116.

⁵⁴ Vgl. noch zu § 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, BGHSt vom 06.05.1990 - 2 StR 65/60.

⁵⁵ Für ein Verständnis des Begriffs des „richtigen“ Antrags als „zulässiger“ Insolvenzantrag *Schmahl* in NZI 2008, 6, 9.

⁵⁶ Zu den Grenzen der Strafbarkeit bei Zufluss neuer Vermögenswerte nach bereits abgelehnter Verfahrenseröffnung BGH vom 28.10.2008 - 5 StR 166/08 -, ZIP 2008, 2308, 2310.

⁵⁷ Anders beim lediglichen Antragsrecht; dafür kommt u.U. eine mögliche Haftung wegen verfrühter Insolvenzantragstellung gegenüber den Gesellschaftern in Betracht.

Höchstfrist drei Wochen

hen.⁵⁸ Bei einer Amtsniederlegung während der Dreiwochenfrist kommt es für den Ausschluss der strafrechtlichen Haftung darauf an, ob das Organmitglied während der schon laufenden Frist alles Erforderliche getan hat, um entweder den Insolvenzgrund zu beseitigen oder den Insolvenzantrag vorzubereiten. Teilweise wird insoweit sogar eine Pflicht des Ausgeschiedenen angenommen, auf seine Nachfolger oder die verbliebenen Geschäftsleiter mit dem Ziel einer Insolvenzantragstellung einzuwirken.⁵⁹ War das ausgeschiedene Organmitglied allerdings vor seinem Ausscheiden nicht zur Antragstellung verpflichtet, ist es auch danach nicht mehr zu einer Einwirkung auf den/die verbleibenden Geschäftsführer oder seinen Nachfolger verpflichtet. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass die gesetzlich normierten Insolvenzantragspflichten grundsätzlich keine Sanierungspflicht des Geschäftsleiters gegenüber den Gläubigern enthalten. Eine solche Sanierungspflicht kann sich ausschließlich im Innenverhältnis zur Gesellschaft ergeben. Insofern kann es zu einer Diskrepanz kommen, wenn im Innenverhältnis zur Gesellschaft eine Verpflichtung besteht, sich um die Sanierung zu kümmern, im Außenverhältnis allerdings die strafrechtlich relevante Handlung vollzogen wird. Insbesondere kann die verfrühte Stellung eines Insolvenzantrags wegen lediglich drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) ohne Rücksprache mit Aufsichtsrat und/oder den Gesellschaftern zu einer Schadensersatzverpflichtung führen.

Für die Antragstellung bestimmt Abs. 1 eine Höchstfrist von drei Wochen. Diese darf das Organmitglied nur ausschöpfen, soweit dies kein schuldhaftes Zögern darstellt. Ist bereits vor Ablauf der Frist klar und deutlich, dass eine Sanierung nicht zu erwarten ist, muss das Insolvenzverfahren schon vorher eingeleitet werden.⁶⁰ Hinsichtlich des Fristbeginns werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. Nach einer Ansicht beginnt die Frist erst, wenn das Organmitglied positive Kenntnis vom Eintritt des Eröffnungsgrundes hat, da es auf diese Weise in die Lage versetzt wird, die Dreiwochenfrist für Sanierungsversuche zu nutzen, zu deren Prüfung es gegenüber der Gesellschaft auch verpflichtet ist. Um aber zu verhindern, dass infolge fahrlässigen Nichterkennens der Krisensituation die Haftungsmasse zu Lasten der Gläubiger weiter geschmälert wird, stellt ein Teil der Literatur auf den Zeitpunkt ab, von dem an die Krisenlage „zutage tritt“. Allerdings wird bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit dem Organmitglied der Mangel an Zahlungsmitteln zur Begleichung fälliger Schulden kaum verborgen bleiben, so dass der Zeitpunkt des Zutagetretens und der Kenntniserlangung zusammenfallen dürften. Die Überschuldung ergibt sich hingegen nicht ohne weiteres aus den Geschäftsbüchern, auch bei Abstellen auf die Kenntnis wird jedoch der Beginn der Frist angenommen, wenn sich das Organmitglied der Kenntnis der Krisenlage treuwidrig verschließt. Jedenfalls kommt es auf eine positive Feststellung der Überschuldung durch das Organmitglied für den Fristlauf nach neuer Rechtsprechung nicht an.⁶¹ Die Pflicht endet aus materiellen Gründen, wenn Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung entfallen sind.⁶² Dies kommt etwa in Fällen einer nachhaltigen außergerichtlichen Sanierung in Betracht. Die Beseitigung von Zahlungsunfähigkeit durch die Erweiterung einer bestehenden Kreditlinie führt allerdings nur dazu, dass der Insolvenzgrund der Zahlungsunfähigkeit gegen den der Überschuldung „eingetauscht“ wird. Eine fortbestehende drohende Zahlungsunfähigkeit schadet insoweit jedoch nicht. Die Antragspflicht endet schließlich auch aus prozessualen Gründen, wenn das Gericht aufgrund eines von anderer Seite gestellten Insolvenzantrags das Verfahren eröffnet oder die Eröffnung mangels Masse abgewiesen hat.⁶³ Sie endet allerdings nicht, wenn ein eigener oder ein von dritter Seite gestellter Antrag als unzulässig zurückgewiesen wird. Allein die Tatsache, dass mangels Masse offensichtlich keine Eröffnung eines Insolvenzverfahrens in Betracht kommt, lässt die Antragspflicht ebenfalls noch nicht entfallen, denn darüber zu entscheiden ist allein Sache des zuständigen Insolvenzgerichts. Das gilt grundsätzlich auch in Fällen der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft, denn auch hier bedarf es grundsätzlich eines gerichtlichen Verfahrens um festzustellen, ob diese Voraussetzung tatsächlich vorliegt. Anders dürfte der Fall liegen, wenn die Firma im Handelsregister bereits nach § 394 FGG gelöscht ist. Denn dann kann denklogisch nur noch ein unzulässiger Antrag eingereicht werden, weil es keinen Rechtsträger mehr gibt, über dessen Vermögen überhaupt ein Verfahren eröffnet werden könnte.

⁵⁸ BGH, NJW 1952, 554 ff.; *Fichtelmann*, GmbHR 2008, 76, 79.

⁵⁹ BGH, NJW 1952, 554; *Uhlenbruck*, GmbHR 1972, 170, 172.

⁶⁰ BGH, NJW 1979, 1823, 1826.

⁶¹ BGH, NJW 2000, 668.

⁶² BGH, NJW 1961, 740; *Pörtzgen* in ZInsO 2008, 944, 948.

⁶³ BGH, ZIP 2008, 2308, 2310.

bb) Vorsatz, Fahrlässigkeit

Gemäß § 15a Abs. 4, 5 InsO kann die Insolvenzverschleppung vorsätzlich oder fahrlässig begangen werden. Dies muss bei der Verteidigung in Insolvenzverschleppungsfällen zwingend berücksichtigt werden, da sich ansonsten Folgeprobleme anschließen. Wer wegen bestimmter Straftaten verurteilt worden ist, kann befristet nicht Geschäftsführer sein. Mit dem MoMiG ist der Kreis der einschlägigen Straftaten erheblich ausgeweitet worden. Bereits nach altem Recht stand eine Verurteilung wegen Insolvenzstraftaten (Bankrott, §§ 283, 283a StGB, Verletzung der Buchführungspflicht, § 283b StGB, Gläubigerbegünstigung, § 283c StGB, und Schuldnerbegünstigung, § 283d StGB) der Tätigkeit als Geschäftsführer entgegen. Gleiches gilt nach dem MoMiG nun auch bei einer Verurteilung wegen Insolvenzverschleppung in der Alternative des Unterlassens der Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Eine Verurteilung wegen fahrlässiger Insolvenzverschleppung hindert einen Geschäftsführer grundsätzlich nicht an der Ausübung seines Geschäftsführeramtes. Gleiches gilt für die weiteren Insolvenzstraftaten (§§ 283 Abs. 4 und 5, 283b Abs. 2 StGB). Die Beschränkung auf Vorsatztatzen soll Zweifeln an der Verhältnismäßigkeit der bisherigen Regelung begegnen.⁶⁴ Der Ausschluss vom Geschäftsführeramt selbst gilt für die Dauer von fünf Jahren seit der Rechtskraft des Urteils, wobei die Zeit nicht eingerechnet wird, in welcher der Täter auf behördliche Anordnung in einer Anstalt verwahrt worden ist.

VI. Insolvenzstraftaten im weiteren Sinne

Die Insolvenzstraftaten im weiteren Sinne sind Delikte, die typischerweise im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Schiefenlagen verwirklicht werden. Dieser Beitrag konzentriert sich auf die spezifische insolvenzstrafrechtliche Bedeutung des jeweiligen Delikts und zeigt typische Fallkonstellationen auf.

1) § 266 StGB: Untreue

a) Insolvenzstrafrechtsspezifische Bedeutung

Die Untreue, die die Schädigung fremden Vermögens unter Strafe stellt, kommt naturgemäß nicht bei Privatinsolvenzen, sondern im Zusammenhang mit Firmeninsolvenzen in Betracht. Bedeutsam ist die Abgrenzung zur Bankrottstrafbarkeit, wenn nämlich der nach § 14 StGB für den Schuldner Handelnde Vermögenswerte des Schuldners beiseiteschafft.⁶⁵ Während nach der früheren Rechtsprechung danach differenziert wurde, ob dies (auch) im Interesse des Schuldners lag, dann Bankrott, oder nicht, dann Untreue, so wird nunmehr § 283 Abs. 1 StGB in den Fällen für anwendbar erachtet, in denen der Vertreter „im Geschäftskreis des Vertretenen tätig geworden ist“⁶⁶, dies ungeachtet der Frage, ob (auch) im Schuldnerinteresse gehandelt wurde.⁶⁷ Durch diese Ausweitung des Anwendungsbereiches kommt es verstärkt zur tateinheitlichen Begehung von Untreue und Bankrott.⁶⁸ Allein die Untreue wird insbesondere dann greifen, wenn es an der objektiven Bedingung der Strafbarkeit gem. §283 Abs. 6 StGB fehlt.⁶⁹ Seit dem Inkrafttreten des MoMiG am 01.11.2008 folgt nicht mehr nur aus einer Verurteilung wegen einer Insolvenzstraftat im engeren Sinne der Ausschluss von der Geschäftsführung oder vom Vorstand für fünf Jahre, sondern u.a. auch aus einer Verurteilung wegen Untreue zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr, § 6 Abs. 2 Nr. 3 lit. e) GmbHG, § 76 Abs. 3 lit. e) AktG.

*Verhältnis
zum Bankrott*

⁶⁴ Begr. RegE, BT-Drs. 16/6140, S. 33.

⁶⁵ Zu den bedeutsamen Unterschieden zwischen Untreue und Bankrott hinsichtlich der Versuchsstrafbarkeit, des Ausschluss von der Geschäftsführung, etwaigen besonders schweren Fällen und der Verjährung ausführlich *Weyand/Diversy*, Insolvenzdelikte, Rn. 151.

⁶⁶ Wann eine Tätigkeit außerhalb des Geschäftskreises des Vertretenen vorliegt, ist noch in der Diskussion, vgl. *Weyand/Diversy*, Insolvenzdelikte, Rn. 151. Unseres Erachtens bleibt für den „Außenbereich“ nach BGH, Beschl. v. 15.9.2011 - 3 StR 118/11 = wistra 2012, 25 ff. wenig Raum.

⁶⁷ Vgl. die Nachweise bei Fn. 21, insbesondere BGH, Beschl. v. 15.9.2011 - 3 StR 118/11 = wistra 2012, 25 ff.

⁶⁸ BGH, NJW 2009, 2225 ff.; *Weyand/Diversy*, Insolvenzdelikte, Rn. 151.

⁶⁹ Die Untreuestrafbarkeit ist durch die tatbestandliche Voraussetzung des Eintritts eines Vermögensnachteils eo ipso beschränkt, sodass § 283 Abs. 1 StGB auch dann keine Sperrwirkung in Richtung des § 266 StGB entfaltet, wenn es an der objektiven Bedingung der Strafbarkeit mangelt; vgl. *Weyand/Diversy*, Insolvenzdelikte, Rn. 152.

Der Täterkreis ist bei der Untreue durch das Merkmal der Vermögensbetreuungspflicht eingegrenzt. Eine solche nach Maßgabe des Innenverhältnisses wesentliche Pflicht trifft die verantwortlichen Mitglieder einer juristischen Person, etwa den (faktischen) Geschäftsführer einer GmbH, den Vorstand einer Aktiengesellschaft, KGaA oder Genossenschaft oder eines Vereins,⁷⁰ auch den Liquidator und den Insolvenzverwalter.⁷¹ Der reine Gesellschafter ist nur ausnahmsweise vermögensbetreuungspflichtig, wenn er seine Weisungsrechte dergestalt ausübt - so dominierend eingreift -, dass darin eine versteckte Übertragung von Geschäftsführungsbefugnissen gesehen werden kann.⁷²

b) Typische Fallkonstellationen

In der Praxis neigen die Organe von in wirtschaftlicher Schieflage befindlichen Unternehmen dazu, erhöhte Risiken einzugehen. Das so genannte Risikogeschäft ist dadurch gekennzeichnet, dass die Prognose des Eintritts einer Vermögensmehrung oder -minderung unsicher ist.⁷³ Innerhalb des Untreuetatbestandes stellt sich sowohl für die Missbrauchs- als auch für die Treubruchvariante die Frage der Pflichtwidrigkeit, die aus ex-ante Sicht zu beurteilen ist.⁷⁴ Pflichtwidrig handelt nach der Rechtsprechung, wer nach Art eines Spielers bewusst und entgegen den Regeln kaufmännischer Sorgfalt eine äußerst gesteigerte Verlustgefahr auf sich nimmt, um eine höchst zweifelhafte Gewinnaussicht zu erhalten⁷⁵ bzw. wer die Grenzen des verkehrüblichen Risikos überschreitet.⁷⁶ Erklären sich die Vermögensinhaber, z.B. die Gesellschafter der GmbH, mit dem Risikogeschäft einverstanden, so entfällt grundsätzlich die Pflichtwidrigkeit. Das Einverständnis der Vermögensinhaber - und dies gilt nicht nur für das Risikogeschäft, sondern allgemein - steht der Untreuestrafbarkeit in Einzelfällen nicht entgegen. Insolvenzstrafrechtlich bedeutsam ist dabei die Konstellation, dass die Existenz der Gesellschaft durch das Geschäft gefährdet wird,⁷⁷ etwa wenn das Stammkapital unter Verletzung von Kapitalerhaltungsvorschriften gemindert wird, vgl. § 30 f. GmbHG, das Grundkapital oder die gesetzlichen Rücklagen angegriffen werden, vgl. § 57 Abs. 1 AktG,⁷⁸ oder die für die Fortführung wesentlichen Assets veräußert werden.⁷⁹ Dies gilt auch für die Ein-Mann-GmbH und die Einpersonen-AG.⁸⁰ Auch hohe verdeckte Entnahmen/Gewinnausschüttungen sind - wie alle liquiditätsaushöhlenden Eingriffe⁸¹ - im zeitlichen Zusammenhang mit einer Krise nicht nur strafrechtlich, sondern zugleich untreuerelevant. Weiterhin problematisch gestaltet sich die Rückzahlung eigenkapitalersetzender Darlehen.⁸² Nach einer Entscheidung des OLG Stuttgart ist durch das MoMiG die Strafbarkeit wegen Untreue grundsätzlich entfallen, es sei denn die Rückzahlung führt - für den Geschäftsführer erkennbar - zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder vertieft diese.⁸³ Ob sich diese Auffassung durchsetzen wird, ist fraglich.

⁷⁰ Vgl. Fischer, StGB, § 266 Rn. 48; Saliger in: Satzger/Schmitt/Widmaier, StGB, § 266 Rn. 15, jeweils m.w.N.

⁷¹ Zum Insolvenzverwalter BGH, wistra 2002, 156, 157. Zu Beiden MüKo-StGB/Dierlamme, § 266 Rn. 108; Saliger in: Satzger/Schmitt/Widmaier, StGB, § 266 Rn. 13.

⁷² BGH, NStZ 1996, 540, 541 = wistra 1996, 344, 345; vgl. auch Saliger in: Satzger/Schmitt/Widmaier, StGB, § 266 Rn. 87. Hier kann sich die Vermögensbetreuungspflicht auch aus der naheliegenden faktischen Geschäftsführung ergeben, was in der zitierten Entscheidung offengelassen wurde.

⁷³ Böttger/Brockhaus in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel 3 Rn. 155; Schönte/Schröder/Perron, StGB, § 266 Rn. 20.

⁷⁴ OLG Karlsruhe, NJW 2006, 1682; Fischer, StGB, § 266 Rn. 68. Wesentlich ist dabei die Business Judgement Rule des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG. Ausführl. zur Pflichtwidrigkeit Böttger/Brockhaus in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel 3 Rn. 34 ff.

⁷⁵ BGH, NStZ 1990, 437 (unter Verweis auf BGH, GA 1977, 342); StV 2004, 424, 425. Vgl. auch Schmid in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 31 Rn. 159.

⁷⁶ BGH, wistra 1982, 148, 150; wistra 1985, 190 f.

⁷⁷ BGHSt 35, 333 = NJW 1989, 112, 113; BGHSt 49, 147, 158 = NStZ 2004, 559, 561; NStZ 2010, 89; LK-StGB/Schünemann, § 266 Rn. 126. Ausführlich zum Einverständnis Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 674 ff. Die insoweit zentralen Entscheidungen bis 2007 sind dargestellt bei Volk/Thomas, MAH Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, § 17 Rn. 56 ff.

⁷⁸ Schmid in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 31 Rn. 88 f. m.w.N.; Weyand/Diversy, Insolvenzdelikte, Rn. 153.

⁷⁹ Vgl. Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 760.

⁸⁰ Zur juristischen Person als selbständiger Rechtspersönlichkeit mit eigenem Vermögen Schmid in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 31 Rn. 82 ff.

⁸¹ BGHSt 35, 339; NJW 2000, 155; ausführlich m.w.N. Fischer, StGB, § 266 Rn. 97.

⁸² Vgl. BGH, NStZ 2009 153, 154 f. mit Anm. Bittmann wistra 2009, 102. Ausführl. zu der Problematik Fischer, StGB, § 266 Rn. 97a; Weyand/Diversy, Insolvenzdelikte, Rn. 154 f., die die Änderungen im GmbHG darstellen.

⁸³ OLG Stuttgart, StV 2010, 80 f. = wistra 2010, 34 ff.; vgl. auch Fischer, StGB, § 266 Rn. 97a; Lackner/Kühl, StGB, § 266 Rn. 20a.

Eingehungsbetrug

Die Veräußerung der Gesellschaft an einen professionellen Firmenbestatter, regelmäßig mit dem Einsatz eines Strohmanns als neuem Geschäftsführer unter Einstellung des Geschäftsbetriebs mit dem Ziel, den Zugriff der Gläubiger auf den Alt-Geschäftsführer zu erschweren, ist nicht nur insolvenzverschleppungs-, sondern auch untreuerelevant.⁸⁴ Eine Untreuestrafbarkeit der Vorstände / Geschäftsführer der beherrschenden Gesellschafter kommt auch beim Cash-Pooling innerhalb des Konzerns in Betracht, wenn die Mittel - betriebswirtschaftlich nachvollziehbar - bei der Konzernmutter zusammengezogen werden, im Falle des Verlusts dieser Mittel die Erfüllung von Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft oder deren Existenz gefährdet wäre.⁸⁵

2) § 263 StGB

a) Insolvenzstrafrechtsspezifische Bedeutung

Die Entscheidungsträger eines in schwieriger wirtschaftlicher Lage befindlichen Unternehmens müssen nicht nur Risiko- und Krisenmanagement in besonderem Maße betreiben, sondern gleichsam prüfen, ob die aus abzuschließenden Rechtsgeschäften erwachsenden Pflichten erfüllt werden können. Es stellt sich ein gewisses Dilemma ein: erwirbt das Handelsunternehmen keine Ware, so wird es nicht handeln können. Kauft der Produzent keine Materialien, so wird er keine Güter fertigen können. Ohne Geschäftstätigkeit wird sich die wirtschaftliche Lage kaum bessern. Werden indes in einer wirtschaftlich schwierigen Situation Waren oder Materialien erworben, stellt sich die Frage eines etwaigen Eingehungsbetrugs. Der Eingehungsbetrug ist durch die täuschungsbedingte Übernahme einer Leistungsverpflichtung, die prognostisch nicht wird erbracht werden können, gekennzeichnet.⁸⁶

b) Typische Fallkonstellationen

Nach der Rechtsprechung wird bei Abschluss eines Vertrags regelmäßig positiv konkludent (mit-) erklärt,⁸⁷ zum Fälligkeitszeitpunkt der eigenen Verpflichtung nachkommen zu können und zu wollen.⁸⁸ Da der Geschäftsführer i.d.R. den Vertrag nicht selbst schließt, sondern der Einkauf tätig wird, wird seine Täterstellung über die Täterschaft kraft Organisationsherrschaft begründet.⁸⁹ Der Entschluss, trotz wirtschaftlicher Schieflage weiter zu kontrahieren, verbindet die jeweiligen Rechtsgeschäfte der Mitarbeiter zu einer Tat des Verantwortlichen.⁹⁰ Legt der für das Unternehmen Handelnde die schwierige wirtschaftliche Lage gegenüber dem potentiellen Vertragspartner offen, täuscht er nicht.⁹¹ Die bloße Hoffnung, später zahlungsfähig zu sein, steht der Täuschung (und dem entsprechenden Vorsatz) nicht entgegen.⁹² Verfahrensrechtlich gestaltet sich der Nachweis der fehlenden Zahlungsfähigkeit in nicht völlig eindeutigen Fällen für Ermittlungsbehörden und Gericht schwierig, da vom Zeitpunkt der Hauptverhandlung aus auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurückgeblickt werden muss, von dem aus auf der Zeitschiene nach vorn zum Fälligkeitszeitpunkt hin unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamtsituation wieder vorausgeblickt werden muss, letztlich also rückblickend eine Prognose erstellt werden muss.⁹³ Dies bietet

⁸⁴ LG Potsdam, wistra 193, 194.

⁸⁵ BGHSt 49, 147 (Bremer Vulkan); vgl. auch BGH, NJW 2009, 3666; zur Kritik die Nachweise bei Lackner/Kühl, StGB, § 266 Rn 20a. Ausführlich zur Untreueproblematik beim Cash-Pooling Fischer, StGB, § 266 Rn. 98; Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 727 ff.

⁸⁶ Vgl. Kindhäuser, LPK-StGB, § 263 Rn. 196.

⁸⁷ Kein Unterlassen, also auch keine Garantienstellung erforderlich.

⁸⁸ BGHSt 15, 24 ff; 27, 293, 294 f.; BGH, NJW 1990, 2476; wistra 2005, 376f. = NSTZ-RR 2005, 311 f. = StraFo 2005, 387 f. = StV 2005, 553 f.

⁸⁹ BGH, NSTZ 1998, 568, 569; wistra 2010, 344 f. Ausführl. dazu Hebenstreit in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, § 48 Rn. 17.

⁹⁰ BGH, wistra 1998, 177.

⁹¹ Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 786. Regelmäßig verschlechtern sich indes dadurch die Chancen auf einen Vertragsschluss.

⁹² BGH, Beschl. v. 21.06.2007 - 5 StR 532/06 (Red. Leitsatz in StRR 2007, 242); Fischer, StGB, § 263 Rn. 180.

⁹³ Objektive Indikatoren zählen Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeyer, Insolvenzstrafrecht, Rn. 789 auf: allgemeine Zahlungsmoral, Ausdehnung von Zahlungszielen, häufiger Wechsel von Bankverbindungen, Zahlungsrückstände, Zwangsvollstreckungen; vgl. die Indikatoren zum Vermögensschaden bei Verjans in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel Rn. 212.

Verteidigungschancen.⁹⁴ An der Folge der Täuschung, dem Irrtum, mangelt es, wenn der Vertragspartner trotz offener Rechnungen weiter liefert.⁹⁵

Nach der Rechtsprechung liegt ein Vermögensschaden - regelmäßig in Form der schadensgleichen Vermögensgefährdung - beim Eingehungsbetrug vor, wenn ein Vergleich der Vermögenslage vor und nach dem Eingehen der schuldrechtlichen Verbindlichkeit ergibt, dass der Betroffene durch den Vertrag wirtschaftlich schlechter gestellt ist, etwa, weil das Versprochene gegenüber der Leistung des Getäuschten minderwertig, oder, weil der Versprechende leistungsunfähig oder leistungsunwillig ist.⁹⁶ Ein Vermögensschaden kann bereits vor Fälligkeit eintreten, wenn die täuschungsbedingte Gefahr des Forderungsausfalls zum Zeitpunkt der Vermögensverfügung so groß ist, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung bereits eine Wertminderung eingetreten ist.⁹⁷

3) § 266a StGB

a) Allgemeines

§ 266a StGB enthält drei Tatbestandsgruppen: § 266a Abs. 1 StGB regelt die Nichtabführung der Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber oder eine gleichgestellte Person und ist ein echtes Unterlassungsdelikt. § 266a Abs. 2 StGB stellt die Nichtabführung der Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers durch den Arbeitgeber oder eine gleichgestellte Person unter Strafe, wobei dieses nur dann tatbestandsmäßig ist, wenn der Arbeitgeber entweder der für den Einzug zuständigen Stelle über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Begehungsdelikt) oder die für den Einzug zuständige Stelle pflichtwidrig über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (echtes Unterlassungsdelikt). § 266a Abs. 3 StGB regelt die strafbare Nichtabführung treuhänderisch einbehaltener Teile des Arbeitsentgelts bei Nichtunterrichtung des Arbeitnehmers (z.B. bei einer Lohnpfändung), ist in der Praxis aber von geringerer Bedeutung. Von einer entsprechenden Darstellung wird daher abgesehen. § 266a Abs. 4 StGB normiert im Wege der Regelbeispielsmethode eine Strafschärfung während Abs. 6 die Voraussetzungen enthält, unter denen das Gericht von Strafe absehen bzw. einen persönlichen Strafaufhebungsgrund annehmen kann.

§ 266a Abs. 1 und Abs. 2 StGB schützen nach hM das Interesse der Versichertengemeinschaft (Solidargemeinschaft) an der Sicherstellung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung.⁹⁸ Nicht geschützt ist dagegen das Vermögen des einzelnen Arbeitnehmers.⁹⁹ Dies ausschließlich schützt wiederum § 266a Abs. 3 StGB. § 266a StGB ist ferner Schutzgesetz i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB, so dass viele einschlägigen Entscheidungen von den Zivilgerichten stammen.¹⁰⁰

Es handelt sich bei § 266a StGB um ein (echtes) Sonderdelikt, da es für die Täterschaft grundsätzlich die Arbeitgeberbereienseigenschaft voraussetzt. Da bei einer juristischen Person regelmäßig die juristische Person als Arbeitgeber zu qualifizieren ist, sind taugliche Täter auch die für den Arbeitgeber i.S.d. § 14 StGB handelnden natürlichen Personen. Der Arbeitgeberbegriff des § 266a StGB ist akzessorisch zum Sozialrecht, da dieser an die alleinige Verantwortung des Arbeitgebers für die Erfüllung der sozialversicherungsrechtlichen Pflichten (vgl. § 28e SGB IV) anknüpft.

Tatbestandsgruppen

⁹⁴ Dazu *Verjans* in: Böttger, Wirtschaftsstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 208.

⁹⁵ BGH, wistra 1988, 25, 26; wistra 1993, 224; StV 1999, 24.

⁹⁶ BGHSt 16, 220 ff.; 45, 1, 4 f.

⁹⁷ BGHSt 34, 394, 395; wistra 1995, 222, 223; BayObLG, NJW 1999, 663, 664.

⁹⁸ BGH, NStZ 2006, 227, 228; BVerfG NJW 2003, 961.

⁹⁹ *Fischer* StGB § 266a Rn. 2; OLG Köln, NStZ-RR 2003, 212, 213 m.w.N.; a.A. *Tag* in: NK-StGB, § 266a Rn. 8.

¹⁰⁰ BGH NJW 1997, 130, 131 m.w.N.; *Fischer* StGB § 266a Rn. 2.

b) Objektiver Tatbestand

aa) Vorenthalten von fälligen Arbeitnehmerbeiträgen

(1) Vorenthalten

Abs. 1 stellt das *Vorenthalten* von nach § 23 Abs. 1 SGB IV fälligen *Arbeitnehmerbeiträgen* zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung gegenüber der Einzugsstelle (§ 28h SGB IV) durch den Arbeitgeber unter Strafe. Was vorenthaltene Beiträge sind, ist nach dem materiellen Sozialversicherungsrecht zu bestimmen. Erfolgt beispielsweise eine untertarifliche Bezahlung, so ist daher das tariflich dem Arbeitnehmer zustehende Arbeitsentgelt als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Nicht vom Wortlaut erfasst sind nach § 24 SGB IV zu zahlende Säumniszuschläge.¹⁰¹ Die Strafbarkeit ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung unabhängig davon, ob Arbeitsentgelt auch tatsächlich gezahlt wird. Ungeklärt ist bislang noch, ob ein Vorenthalten auch dann vorliegt, wenn der Arbeitgeber selbst zwar nicht leistet, die Zahlung aber durch Dritte erfolgt.¹⁰²

Der Arbeitgeber enthält Arbeitnehmeranteile am Gesamtsozialversicherungsbeitrag vor, wenn er es vollständig oder teilweise unterlässt, diese bei Fälligkeit an die zuständige Einzugsstelle abzuführen.¹⁰³ Einzugsstellen für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag sind gem. § 28h Abs. 1 S. 1 SGB IV die Krankenkassen.

In der Krise stellen sich regelmäßig zwei Fragen: Lag Fälligkeit vor? War die Erfüllung seiner Handlungspflicht dem Arbeitgeber möglich und zumutbar?

(2) Fälligkeit der Beiträge

Die Fälligkeit bestimmt sich nach § 23 SGB IV. Gemäß § 23 Abs. 1 S. 1, 2 SGB IV werden laufende Beiträge entsprechend den Regelungen der Satzung der Krankenkasse und den Entscheidungen des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen fällig. Beiträge, die nach dem Arbeitsentgelt oder dem Arbeitseinkommen zu bemessen sind, sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Monats fällig, in dem die Beschäftigung oder Tätigkeit, mit der das Arbeitsentgelt oder Arbeitseinkommen erzielt wird, ausgeübt worden ist oder als ausgeübt gilt. Für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag bestimmt § 3 BVV (Beitragsverfahrensverordnung), dass als Tag der Zahlung anzusehen ist

- bei Barzahlung der Tag des Geldeingangs,
- bei Zahlung durch Scheck, bei Überweisung oder bei Einzahlung auf ein Konto der Einzugsstelle der Tag der Wertstellung zugunsten der Einzugsstelle, bei rückwirkender Wertstellung das Datum des elektronischen Kontoauszuges des Geldinstituts der Einzugsstelle,
- bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung der Tag der Fälligkeit.

Eine Stundung durch die Einzugsstelle schiebt die Fälligkeit hinaus, dadurch wird bereits der Tatbestand des § 266a StGB ausgeschlossen. Befindet sich das Unternehmen nicht in Insolvenznähe, geht es ihm also wirtschaftlich gut, kann nur angeraten werden, der Einzugsstelle eine Einzugsermächtigung zu erteilen, damit die Verantwortlichkeit für die rechtzeitige Beitragszahlung auf die Einzugsstelle abgewälzt wird.

Wird weniger als der geschuldete Gesamtversicherungsanteil bezahlt, so gilt § 4 Beitragsverfahrensverordnung vom 3.5.2006 (BVV). Danach sind ohne eine ausdrückliche Bestimmung des Arbeitgebers, dass vorrangig die Arbeitnehmeranteile getilgt werden sollen, die Zahlungen des Arbeitgebers anteilmäßig auf die fälligen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge anzurechnen.¹⁰⁴

(3) Möglichkeit der Handlungspflicht – Sonderproblem Pflichtenkollision

Die Erfüllung seiner Handlungspflicht muss dem Arbeitgeber aber auch grundsätzlich möglich sein. Dies folgt daraus, dass es sich bei § 266a Abs. 1 StGB um ein echtes Unterlassungs-

¹⁰¹ BGH, NJW 2008, 719.

¹⁰² Vgl. bejahend Lackner/Kühl, StGB, § 266a Rn. 7; dagegen mit guten Argumenten Rönnau/Kirch-Heim, wistra 2005, 321, 323

¹⁰³ BGH, NStZ 2001, 91, 92; BGH, NJW 1992, 177, 178.

¹⁰⁴ BGH, NJW 1998, 1484; Lackner/Kühl, StGB, § 266a Rn 6 m.w.N.

Neue Argumente gegen Pflichtenkollision

delikt handelt.¹⁰⁵ Das bedeutet, dass tatsächliche (z.B. Krankheit) oder rechtliche (z.B. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) Unmöglichkeit zur Erfüllung der Verbindlichkeit einer Strafbarkeit entgegenstehen. Eine Unmöglichkeit in diesem Sinne liegt insbesondere vor, wenn der Arbeitgeber zahlungsunfähig ist.¹⁰⁶ Aber Vorsicht: Der Tatbestand kann auch dadurch verwirklicht werden, dass der Arbeitgeber zwar zum konkreten Fälligkeitstag zahlungsunfähig ist, aber ein die Zahlungsunfähigkeit verursachendes vorwerfbares Verhalten vorgelagert ist. Dies meint insbesondere die Fälle, bei denen das Vorverhalten per se pflichtwidrig ist, z.B. das Beiseiteschaffen der Gelder, überzogene Entnahmen oder inkongruente Befriedigung anderer Gläubiger.¹⁰⁷

Da aber nach der Rechtsprechung die Pflicht zur Abführung der Arbeitnehmeranteile aufgrund der Strafbewehrung anderen zivilrechtlichen Verbindlichkeiten grundsätzlich gesetzlich vorgeht, wird der Arbeitgeber auch verantwortlich gemacht, wenn er durch die kongruente Erfüllung anderer zivilrechtlicher Verbindlichkeiten (auch Lohnansprüche) bei Liquiditätsengpässen die Zahlungsunfähigkeit herbeiführt.¹⁰⁸ Diese (strafgerichtliche) Rechtsprechung erhält seit der neuen Rechtsprechung des BGH in Zivilsachen zur Problematik der Pflichtenkollision des Geschäftsführers „Rückenwind“. Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH in Zivilsachen führt das Nichtabführen von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung im Stadium der Insolvenzreife einer GmbH grundsätzlich zu einem Schadensersatzanspruch der Einzugsstelle gegen den Geschäftsführer aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266a StGB, wenn dieser an weitere Gesellschaftsgläubiger trotz der Insolvenzreife Zahlungen geleistet hat, die nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar waren.¹⁰⁹ In einem solchen Fall konnte sich der Geschäftsführer schon nach der früheren und kann er sich auch nach der neueren Rechtsprechung nicht auf eine Pflichtenkollision berufen.¹¹⁰ Denn diese ist zwischenzeitlich aufgelöst worden. So wurde stets eingewandt, es bestehe der Interessenkonflikt zwischen der Befolgung der Massesicherungspflicht aus § 64 S. 1 GmbHG und der Erfüllung der steuerlichen bzw. sozialversicherungsrechtlichen Abführungspflicht grundsätzlich fort, sodass Zahlungen an den Sozialversicherungsträger unter Hinweis auf die Haftung nach § 64 S. 1 GmbHG nicht geleistet worden sind. Dem ist der BGH in einem aktuellen Urteil vom 25.01.2011 entgegengetreten. Der BGH führt im Wesentlichen aus, dass es mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters vereinbar sei, nach Eintritt der Insolvenzreife fällige Umsatzsteuer und Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen. Tue er dies nämlich nicht, begeht er nach ständiger Rechtsprechung eine mit Geldbuße bedrohte Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG oder § 380 AO i.V.m. § 41 a Abs.1 S.1, § 38 Abs. 3 S.1 EStG und setzt sich gleichzeitig der persönlichen Haftung nach §§ 69, 34 Abs.1 AO aus.¹¹¹ Die daraus resultierende Problematik hat den Senat bewogen, in konsequenter Fortsetzung seiner bisherigen Rechtsprechung die Zahlung von Umsatz- oder Lohnsteuer im Zeitpunkt der Insolvenzreife als mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes vereinbar anzusehen. Eine Pflichtenkollision besteht daher nicht mehr. Für die Abführung der Arbeitnehmerbeiträge gilt das zuvor Gesagte entsprechend.

(4) Sonderproblem: Vorverlagerung der Strafbarkeit

Der Arbeitgeber hat durch *geeignete Sicherungsvorkehrungen* dafür zu sorgen, dass er die Pflicht zur Abführung der Arbeitnehmeranteile am Fälligkeitstag erfüllen kann.¹¹² Deshalb macht sich nach § 266a Abs. 1 StGB auch strafbar, wer zwar zum Fälligkeitszeitpunkt nicht leistungsfähig ist, es aber bei Anzeichen von *Liquiditätsproblemen* unterlassen hat, geeignete und angemessene Sicherungsvorkehrungen für die Zahlung der Arbeitnehmerbeiträge zu treffen, und dabei billigend in Kauf genommen hat, dass diese später nicht mehr erbracht werden können.¹¹³

¹⁰⁵ BGH, NJW 2002, 2480, 2482; Fischer, StGB § 266a, Rn. 14 m.w.N.

¹⁰⁶ BGH, NJW 2002, 2480, 2481; BGH, NJW 2002, 1122, 1123; Überblick bei Lackner/Kühl, StGB, § 266a Rn. 10.

¹⁰⁷ Fischer, StGB, § 266a Rn. 15a; Schönke/Schröder/Perron, StGB, § 266a, Rn. 10 m.w.N.

¹⁰⁸ Kritisch hierzu nur Fischer, StGB, § 266a Rn. 17a.

¹⁰⁹ BGH, Beschluss vom 18. 1. 2010 - II ZA 4/09

¹¹⁰ BGH, Beschluss vom 18. 1. 2010 - II ZA 4/09

¹¹¹ BGH, Urt. v. 25.01.2011, II ZR 196/09.

¹¹² BGHSt 47, 318, 321 = BGH NJW 2002, 2480, 2482

¹¹³ BGHSt 47, 318, 321 = BGH NJW 2002, 2480, 2482

bb) Vorenthalten von Arbeitgeberbeiträgen

Der erst 2004 eingeführte § 266a Abs. 2 StGB stellt erstmals das Vorenthalten von fälligen Arbeitgeberbeiträgen zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung gegenüber der Einzugsstelle durch den Arbeitgeber unter Strafe. Die Strafbarkeit ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ebenfalls unabhängig davon, ob Arbeitsentgelt gezahlt wird.

Allerdings setzt der Tatbestand – anders als beim Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen – nicht lediglich die Nichtzahlung der eigenen Schuld voraus. Hinzukommen muss eine der in Nr. 1 oder Nr. 2 – entsprechend § 370 AO – beschriebenen Tathandlungen, also Erteilung unrichtiger bzw. unvollständiger Angaben über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen gegenüber der Einzugsstelle (Nr. 1) oder pflichtwidriges in Unkenntnis lassen der Einzugsstelle über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen (Nr. 2).

Bei der Tathandlung nach Abs. 2 Nr. 1 handelt es sich um ein Begehungsdelikt sowie um ein Erfolgsdelikt.¹¹⁴ Der Tatsachenbegriff entspricht dem des § 263 StGB.¹¹⁵ Sozialversicherungsrechtlich erheblich sind alle Tatsachen, die Grund und/oder Höhe des Sozialversicherungsbeitrags beeinflussen können. Darunter fallen u.a. Mitteilung über Beginn, Dauer und Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses oder Höhe des Entgelts. Unrichtig sind Angaben, wenn sie nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen; unvollständig, wenn die erklärten Tatsachen an sich richtig sind, die Erklärung wegen des Weglassens ebenfalls relevanter Tatsachen die sozialversicherungsrechtlich relevanten Verhältnisse aber doch nicht zutreffend wiedergeben.¹¹⁶

Bei der Tathandlung nach Abs. 2 Nr. 2 handelt es sich um ein echtes Unterlassungsdelikt.¹¹⁷ Grundsätzlich gilt auch hier die allgemeine Regel, dass bei einem echten Unterlassungsdelikt dem Täter die Pflichterfüllung möglich sein muss. Dieses Erfordernis bezieht sich nach höchstrichterlicher Rechtsprechung aber nur auf die Erfüllung der in § 266a Abs. 2 Nr. 2 StGB normierten Meldepflichten.¹¹⁸

c) Subjektiver Tatbestand

§ 266a Abs. 1 bis 3 StGB setzen Vorsatz voraus, wobei bedingter Vorsatz genügt.¹¹⁹ Es ist das Bewusstsein und der Wille erforderlich aber auch ausreichend, die Abführung der Beiträge bei Fälligkeit zu unterlassen.¹²⁰

d) Versuch, Voll- und Beendigung

Der Versuch ist straflos. Vollendung liegt in den Fällen des Abs. 1 und 2 vor, wenn die Beiträge zur Sozialversicherung und Arbeitsförderung zum Fälligkeitszeitpunkt nicht an die zuständige Stelle abgeführt worden sind. Eine spätere Nachentrichtung ist – außer in den Fällen des Abs. 6 S. 2 – nur bei der Strafzumessung zu berücksichtigen. Beendet ist die Tat hingegen, sobald die Pflicht zum Handeln entfällt.¹²¹ Da die Beitragsabführungspflicht über den Vollendungszeitpunkt hinaus besteht und erst 30 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind, verjährt (§ 25 Abs. 1 S. 2 SGB IV), sind die Taten der Abs. 1 und 2 dann auch noch nicht beendet, so dass auch die an die Beendigung anknüpfende Verjährung gem. § 78a StGB noch nicht beginnen kann. Die Verjährung kann jedoch im Einzelfall vor der zivilrechtlichen (dreißigjährigen) Verjährung eintreten, insbesondere wenn über das Vermögen der Beitragsschuldnerin ein Insolvenzverfahren eröffnet wird.¹²²

¹¹⁴ BGH, NJW 2011, 3047.

¹¹⁵ MüKo, StGB/Radtke, StGB, § 266a Rn. 51.

¹¹⁶ Lackner/Kühl, StGB, § 266a Rn. 12.

¹¹⁷ BGH, NJW 2011, 3047; Lackner/Kühl, StGB, § 266a Rn. 12.

¹¹⁸ BGH, NJW 2011, 3047, 3048.

¹¹⁹ Lackner/Kühl, StGB, § 266a Rn. 16.

¹²⁰ BGH, NJW 1992, 177, 178.

¹²¹ MüKo-StGB/Radtke, StGB, § 266a Rn. 76.

¹²² OLG Dresden, NStZ 2011, 163.

e) Absehen von Strafe

Nach § 266a Abs. 6 S. 1 StGB kann das Gericht in den Fällen der Abs. 1 und 2 nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Bestrafung absehen, wenn der Täter ähnlich einer „Selbstanzeige“ zum Fälligkeitszeitpunkt oder unverzüglich danach der Einzugsstelle schriftlich die Höhe der vorenthaltenen Beiträge mitteilt und die Unmöglichkeit fristgerechter Zahlung trotz ernsthaften Bemühens darlegt. Das ist bemerkenswert, wo doch die Unmöglichkeit (siehe oben) gerade den Tatbestand ausschließt. Insofern können nur die Fälle des pflichtwidrigen Vorverhaltens gemeint sein, d.h. es gab aus Sicht des Arbeitgebers Gründe für die – nach damaliger Einschätzung des Täters nur vorübergehende – Unmöglichkeit fristgerechter Zahlung. Dies kann u.a. der Fall sein, wenn der Täter aus finanzieller Bedrängnis heraus die vorhandenen liquiden Mittel für die kongruente Erfüllung anderer (nachrangiger) Verbindlichkeiten verwendet, um den Betrieb und Arbeitsplätze zu retten.¹²³

f) Praxisfall: Liquiditätsschöpfung

Entscheidet sich der Geschäftsführer aber bewusst für den Weg in das Insolvenzverfahren und will er auf der einen Seite eine Strafbarkeit vermeiden, gleichzeitig aber noch hinreichend Liquidität für das Insolvenzeröffnungsverfahren schöpfen, muss das gezielt vorbereitet werden.

Beispiel:

Es ist der 15.01.2012. Eine GmbH zahlt monatlich Gesamtsozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 50.000,- (AN+AG-Anteile). Die Beiträge werden am 27.01.2012, 27.02.2012 und 28.03.2012 fällig. Das Unternehmen ist drohend zahlungsunfähig, da nach der Planung per heute absehbar ist, dass es die fälligen Verbindlichkeiten spätestens zum 15.04.2012 nicht mehr begleichen kann. Der Geschäftsführer möchte sich aber ohnehin in einem Insolvenzverfahren entschulden. Er kann die grundsätzlich abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge – jedenfalls teilweise - „liquiditätswirksam“ einplanen. Zunächst widerruft er sofort die Einzugsermächtigung gegenüber der Einzugsstelle. Er meldet ordnungsgemäß sämtliche Beiträge zur Sozialversicherung. Die fälligen Beiträge zum 27.01.2012 und 27.02.2012 zahlt er aber nur hälftig, und zwar mit konkreter Tilgungsbestimmung auf die (strafbewehrten) Arbeitnehmerbeiträge. Den Insolvenzantrag stellt er am 27.03.2012. Unterstellt, es wird ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt eingesetzt, so meldet er am 28.03.2012 wiederum ordnungsgemäß die Beiträge. Die Beitragshöhe teilt er dem vorläufigen Insolvenzverwalter mit und bittet ihn um Zustimmung zur Abführung der Beträge. Diese wird er verweigern, da er Insolvenzforderungen nicht begleichen darf. Der Geschäftsführer hat also insgesamt € 100.000,- „gespart“ und sich gleichzeitig nicht strafbar gemacht. In den Monaten Januar und Februar hat er die strafbewehrten Arbeitnehmerbeiträge abgeführt. Die Zahlung für den Märzbeitrag war ihm zum Fälligkeitszeitpunkt unmöglich.

4) § 370 AO

Ebenso typisch wie die Hinterziehung von Sozialversicherungsbeiträgen sind in Krisensituationen Steuerstraftaten gemäß §§ 370ff. AO, vor allem die Steuerhinterziehung. Häufig wird Lohnsteuer nicht mehr abgeführt. Ebenso werden im Zeitraum kurz vor Insolvenzantragstellung oftmals Umsatzsteuervoranmeldungen nicht oder nicht mehr pünktlich abgegeben. Die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erfüllt bereits den Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung. Auf die Frage der Entrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer und damit auf die Frage, ob eine Zahlung überhaupt noch möglich ist, kommt es dabei nicht an. Wenn die Abgabefrist versäumt und damit der Straftatbestand bereits verwirklicht ist, kann Straffreiheit nur noch durch eine Selbstanzeige herbeigeführt werden. Da die Straffreiheit aber nur dann eintritt, wenn die Steuer innerhalb einer von der Finanzverwaltung gesetzten Frist nachgezahlt wird (was durch den vorläufigen Insolvenzverwalter nicht erfolgen wird!), führt die Selbstanzeige bei dem insolventen Täter, dem die entsprechende Mittel fehlen, überhaupt nicht zum gewünschten Erfolg. Für die Strafzumessung oder die Einstellung des Verfahrens wegen Geringfügigkeit nach § 398 AO oder §§ 153, 153a StPO kann dies jedoch durchaus von Bedeutung sein. Nachfolgend soll nur die Steuerhinterziehung

Häufig keine rechtzeitige Erklärung der Steuer

¹²³ Schönke/Schröder/Perron, StGB, § 266a Rn. 23.

behandelt werden. Die weiteren Steuerstraftaten (etwa Bannbruch, Schmuggel etc.) sind keine insolvenzspezifischen Delikte.

a) Allgemeines

§ 370 Abs. 1 AO statuiert, welches Tun oder Unterlassen den Grundtatbestand der Hinterziehung erfüllt. Die Tathandlungen bestehen darin, dass den zuständigen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden (Nr. 1) oder dass diese Behörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden (Nr. 2). Die Versuchsstrafbarkeit regelt Abs. 2. Abs. 3 enthält eine erhöhte Strafdrohung für besonders schwere Fälle. Geschütztes Rechtsgut ist das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart.¹²⁴ Bezeichnenderweise ist § 370 AO kein Schutzgesetz i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB.¹²⁵ Auch ist die Steuerhinterziehung keine die Restschuldbefreiung ausschließende unerlaubte Handlung nach § 302 Nr. 1 InsO.¹²⁶ Das bedeutet auch der Steuerhinterzieher kann unter Umständen Restschuldbefreiung erlangen. Hier ist nur darauf zu achten, wann der Antrag auf Durchführung des Verbraucherinsolvenzverfahrens gestellt wird. Denn die Finanzverwaltung macht sich immer häufiger den Versagungsgrund des § 290 Abs. 1 Nr. 3 InsO zu Nutze. Danach ist die Restschuldbefreiung zu versagen, wenn dies ein Insolvenzgläubiger im Schlusstermin beantragt, und wenn der Schuldner in den letzten drei Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag vorsätzlich oder grob fahrlässig schriftlich unrichtige oder unvollständige Angaben über seine wirtschaftlichen Verhältnisse gemacht hat, um Leistungen an öffentliche Kassen zu vermeiden. Die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung ist ein entsprechender Unterfall.¹²⁷ § 370 AO ist eine Blankettstrafnorm und enthält zudem normative Tatbestandsmerkmale, d.h. die Merkmale „steuerlich erhebliche Tatsachen“ und „Steuern verkürzt“ werden im Einzelnen durch die Vorschriften der Einzelsteuergesetze bestimmt. Der Unterschied eines Blankettstrafatbestandes gegenüber anderen Straftatbeständen besteht darin, dass die Blankettnorm nicht alle Tatbestandsmerkmale selbst enthält. Erst Blankettstrafgesetz plus blankettausfüllende Norm ergibt die maßgebliche Strafvorschrift.

b) Tatbestand

aa) Steuern

§ 370 AO ist anwendbar auf Steuern nach § 3 AO. Dazu gehört auch der Solidaritätszuschlag. Keine Steuern sind die in § 3 Abs. 4 AO aufgeführten steuerlichen Nebenleistungen. Sie können daher auch nicht im Sinne des § 370 AO „verkürzt“ werden.

bb) Tathandlung durch Tun

Als Täter durch aktives Tun kommt jeder in Betracht, der in der Lage ist, auf die Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung der geschuldeten Steuer einzuwirken (Jedermannsdelikt).¹²⁸ Dies betrifft insbesondere die Mitteilung unrichtiger oder unvollständiger Angaben gegenüber den Finanzbehörden in Anträgen, Auskünften, Anzeigen oder sonstigen Äußerungen. Zu den Steuererklärungen gehören auch die Steueranmeldungen, also die Steuererklärungen, in denen der Steuerpflichtige seine Steuern selbst berechnen muss (vgl. 150 Abs. 1 S. 3 AO), so z.B. die Umsatzsteuervoranmeldung, die – sofern keine Dauerfristverlängerung gewährt wurde – monatlich abzugeben ist.

cc) Tathandlung durch Unterlassen

Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann dagegen nach hM nur derjenige sein, den eine besondere Pflicht zur Aufklärung der Finanzbehörden trifft.¹²⁹ Klassiker ist die Nichtabgabe einer Steuererklärung trotz Verpflichtung. Ob eine Verpflichtung besteht, ist

¹²⁴ BGH, wistra 1989, 226; BayObLG, NStZ 1981, 147.

¹²⁵ BFH, wistra 08, 477; BStBl 97, 308.

¹²⁶ BFH, Urt. v. 19.08.2008 - VII R 6/07 (FG Hamburg).

¹²⁷ BGH, NZI 2006, 249; BGH, NZI 2003, 449.

¹²⁸ FGJ/Joelckes, § 370 AO Rn. 19 m.w.N.

¹²⁹ BGH, wistra 1987, 147; 2003, 100, 102; 2003, 344, 345.

regelmäßig den Einzelsteuergesetzen zu entnehmen. So sehen u.a. § 141 S. 1 AO i.V.m § 18 Abs. 1, S. 1 UStG eine Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung vor. Die Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung ist in § 149 Abs. 1, S. 1 i.V.m. § 18 Abs. 3, S. 1 UStG geregelt.

dd) Steuerverkürzung

Eine Steuerverkürzung liegt nach § 370 Abs. 4 AO vor, wenn die Steuern nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Dabei ist zu prüfen, ob die Ist-Steuer von der Soll-Steuer abweicht. Dabei muss die Steuer, die aufgrund unwahrer Tatsachen festgesetzt wurde, mit derjenigen Steuer verglichen werden, die zu erheben gewesen wäre, wenn die der Wahrheit entsprechenden Angaben zu Grunde gelegt worden wären. Die nicht rechtzeitige Festsetzung ist allerdings der häufigste Fall in Krisensituationen.

ee) Erlangung nichtgerechtfertigter Steuervorteil

Die weitere Alternative ist die Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile. Da jeder Verkürzung von Steuereinnahmen zum Nachteil des anspruchsberechtigten Steuergläubigers ein ungerechtfertigter Vorteil des Steuerpflichtigen gegenübersteht, kann der Begriff „Steuervorteil“ nur besondere Vorteile kennzeichnen. Aber auch in diesem beschränkten Sinne bereitet eine Begriffsbestimmung wegen der mangelhaften Begriffsdisziplin des Gesetzes erhebliche Schwierigkeiten und soll auch nicht näher problematisiert werden, zumal in der Regel die Tatbestandsalternative der Steuerverkürzung in Insolvenzfällen vorliegt.

c) Subjektiver Tatbestand

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung setzt vorsätzliches Fehlverhalten voraus. Vorsatz ist kurzgesprochen das Wissen und Wollen der Tatbestandsverwirklichung. Ausreichend ist Eventualvorsatz hinsichtlich aller Merkmale des objektiven Tatbestands. Bedingt vorsätzlich in diesem Sinne handelt, wer den Eintritt einer Steuerverkürzung und das Vorliegen der übrigen Merkmale des Tatbestands konkret für möglich hält und den Erfolgseintritt billigt oder sich mit ihm abfindet. Besondere Probleme bereitet bei der Steuerhinterziehung regelmäßig die Frage, ob der Täter ausreichende Kenntnis von der steuerlichen Rechtslage hatte. Der Täter einer Steuerverkürzung muss den angegriffenen Steueranspruch kennen. Von bestimmender Bedeutung hierfür ist die Schwierigkeit der zu beurteilenden steuerlichen Frage. Daneben kann es u.a. auf das Alter, das Ausbildungsniveau oder die Herkunft des Steuerpflichtigen ankommen.¹³⁰ Es kann auch von Bedeutung sein, ob und inwieweit eine steuerliche Fragestellung zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung in den allgemeinen Medien diskutiert und publik gemacht wurde.¹³¹

5) §§ 26b, 26c UStG

Die in den §§ 26b und c UStG enthaltenen Delikte sind im Zusammenhang mit Unternehmenskrisen bislang (noch) nicht in den Fokus der Finanzverwaltung geraten, haben für die Praxis aber durchaus erhebliche Bedeutung. Denn selbst wenn der Unternehmer seine Umsatzsteuervoranmeldung rechtzeitig abgibt – und so die Strafbarkeit einer Steuerhinterziehung vermeidet – so ist nicht ausgeschlossen, dass er sich – wenn zwar eine Anmeldung erfolgt, eine Zahlung unterbleibt – eine Steuerordnungswidrigkeit begeht.

a) Allgemeines

§ 26b UStG ist durch das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Gesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG, BGBl I 01, 3922 = BStBl I 02, 32) neu eingeführt worden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Sanktionsnorm der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs speziell in Form der Umsatzsteuerkarussellgeschäfte dienen. Hierzu wird im Einzelnen in der BT-Drucksache 14/7471 u.a. ausgeführt:

„Das Umsatzsteueraufkommen ist in diesen Fällen derzeit nicht ausreichend geschützt. Wird die Umsatzsteuer in der Rechnung i.S.v. § 14 ausgewiesen und ordnungsgemäß den Finanzbehör-

¹³⁰ FG Nürnberg, Urt. v. 21. 10. 2002 – IV 278/2002, Stbg. 2003, 288 zur Vermögensteuer.

¹³¹ BGH, Beschl. v. 24. 10. 2002 – 5 StR 600/01, BGHSt 48, 52 = wistra 2003, 100, 106.

den gegenüber erklärt, gleichwohl aber vorsätzlich nicht entrichtet, ist eine Ahndung als Steuerordnungswidrigkeit derzeit nicht möglich. Verwaltungsrechtliche oder andere Maßnahmen bestehen nicht, um insbesondere den als Rechnungsaussteller auftretenden sog. „missing-trader“ wirksam das Handwerk legen zu können. Mit § 26b kann dies erstmals gelingen.“

b) Tatbestand

aa) Objektiver Tatbestand

§ 26b Abs. 1 UStG sieht vor, dass derjenige ordnungswidrig handelt, wer die in einer Rechnung im Sinne von § 14 UStG ausgewiesene Umsatzsteuer zu einem in § 18 Abs. 1 Satz 3 oder Abs. 4 Satz 1 oder 2 UStG genannten Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständig entrichtet. Es kommt also nur auf die Nichtentrichtung der Steuer an. Eine Beschränkung auf die Umsatzsteuerkarussellgeschäfte ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen. Die Vorschrift gilt praktisch in jedem Krisenstadium und insbesondere im vorläufigen Insolvenzverfahren. Anders als bei der Steuerhinterziehung existiert bei der Ordnungswidrigkeit nicht die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige.

bb) Subjektiver Tatbestand

Die Vorschrift sanktioniert ihrem Wortlaut nach sowohl die vorsätzliche als auch die fahrlässige Begehungsweise. Die Gesetzesbegründung selbst spricht nur von einer vorsätzlichen Begehungsweise („gleichwohl vorsätzlich nicht entrichtet“), sodass eine Beschränkung auf die vorsätzliche Begehungsweise unter gewissen Einschränkungen sachgerecht erscheint. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund des oben Gesagten, nämlich dass § 26b UStG grundsätzlich die Bekämpfung der Karussellgeschäfte beabsichtigt. Die Karussellgeschäfte sind gerade von der Absicht des Rechnungsausstellers („missing-trader“) geprägt, die in der Rechnung ausgewiesene USt nicht abzuführen. Insoweit ist nicht ersichtlich, wie § 26b UStG sowohl vom Sinn und Zweck der Vorschrift als auch mit Rücksicht auf den Gesetzgebungsprozess die Finanzverwaltung berechtigen soll, jede fahrlässige Nichtabführung von Umsatzsteuer als Ordnungswidrigkeit zu verfolgen.

c) Neue Probleme seit dem 01.03.2012?

Es stellt sich die Frage, ob § 26b UStG mit der Neuregelung der Insolvenzordnung ebenfalls aus seinem „Dornröschenschlaf“ geweckt und als Instrumentarium der Finanzverwaltung genutzt wird, wenn Umsatzsteuer im Zeitraum zwischen Eröffnungsantrag und Verfahrenseröffnung (Insolvenzeröffnungsverfahren) nicht rechtzeitig abgeführt wird und die Finanzverwaltung mit Steuerforderungen (egal welcher Art!) im Insolvenzverfahren ausfällt. Insoweit könnte sich § 26b UStG als Druckmittel der Finanzverwaltung herausstellen, um sich Sondervorteile einräumen zu lassen.

aa) In-Kraft-Treten des ESUG

Das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) ist seit dem 01.03. 2012 in Kraft. Das erklärte Ziel des Gesetzes ist die Erleichterung der Sanierung von Unternehmen durch die Stärkung des Gläubigereinflusses bei der Auswahl des Insolvenzverwalters, die Optimierung des Insolvenzplanverfahrens und der Eigenverwaltung sowie die Einführung eines vorinsolvenzlichen Moratoriums (Schutzschirmverfahren).

bb) Das Schutzschirmverfahren

Mit dem § 270b InsO wird dem Schuldner im Zeitraum zwischen Eröffnungsantrag und Verfahrenseröffnung ein eigenständiges Sanierungsverfahren zur Verfügung gestellt (Schutzschirmverfahren).¹³² Wenn lediglich eine Überschuldung oder drohende Zahlungsunfähigkeit vorliegt, der Schuldner aber nicht zahlungsunfähig ist, kann er mit dem Verfahren nach § 270b InsO Planungs- und Rechtssicherheit erhalten. Er hat die Chance, im Schutz eines besonderen Verfahrens in Eigenverwaltung, einen Sanierungsplan zu erarbeiten, der anschließend als Insolvenzplan umgesetzt werden soll. Mit der Entscheidung über die Anordnung des Schutzschirmverfahrens bestimmt das Gericht gem. §§ 270b Abs. 2 Satz 1, 270a Abs. 1

Neu: vorläufiger Sachwalter

¹³² Zum Schutzschirmverfahren instruktiv *Buchalik, ZInsO 9/2012, S. 349 ff.*

*Steuerverbindlichkeiten nach
Eröffnung nicht mehr
Masseverbindlichkeiten*

Satz 2 InsO gleichzeitig einen vorläufigen Sachwalter. Neben die bisher bekannten und möglichen Akteuren im Eröffnungsverfahren – vorläufiger „starker“, „schwacher“ oder „halbstarker“ Insolvenzverwalter – tritt nunmehr noch zusätzlich ein vorläufiger Sachwalter. Für den Schuldner war es – mit Blick auf § 26b UStG - bisher günstig, wenn ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt eingesetzt wurde. Er ist nicht Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO und hat die steuerlichen Pflichten des Schuldners nicht zu erfüllen. Steuerforderungen, die auf das Handeln dieses vorläufigen Insolvenzverwalters oder des Schuldners vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens zurückgehen, waren grundsätzlich Insolvenzforderungen. Der Schuldner bleibt verfügungsberechtigt und hat daher die steuerlichen Pflichten zu erfüllen.¹³³ Die Umsatzsteuervoranmeldungen hat er also regelmäßig erstellt. Der Abführung der Steuer hat der vorläufige Verwalter seine Zustimmung nicht erteilt, sodass eine Ordnungswidrigkeit des Schuldners ausgeschlossen war.

Für die Finanzverwaltung ist das seit der Einführung des § 55 Abs. 4 InsO durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 vom 09.12.2010 auch unproblematisch. Denn § 55 Abs. 4 InsO statuiert, dass Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit gelten. Die Neuregelung wurde in erster Linie aus fiskalischen Gründen eingefügt.¹³⁴ Mit in-Kraft-Treten des ESUG und der Änderungen der InsO gibt es nunmehr – wie dargelegt – auch einen vorläufigen Sachwalter. Dieser ist explizit nicht in § 55 Abs. 4 InsO genannt. Wenn also der Schuldner in der vorläufigen Eigenverwaltung unter dem Schuttschirm und lediglich unter Aufsicht des vorläufigen Sachwalters agiert, begründet weder ein *vorläufiger Insolvenzverwalter* noch *der Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters* Steuerverbindlichkeiten. Eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO kommt u.E. nicht in Betracht. Die Finanzverwaltung wäre dann hinsichtlich ihrer Steuerforderung auf die Anmeldung zur Tabelle verwiesen, weil es sich um eine Insolvenzforderung handelt.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich die Finanzverwaltung dann an den Geschäftsführer hält. Die Bestellung eines vorläufigen Sachwalters als Aufsichtsperson ändert zum einen nichts an den steuerlichen Pflichten des Schuldners. Zum anderen kann er sich nicht exkulpieren, da es einer Zustimmung des Sachwalters für gewöhnliche Geschäfte des Unternehmens nicht bedarf. Der Einwand, man habe die Umsatzsteuer nicht fristgerecht abführen können, geht ins Leere. Hier wird der Schuldner noch mehr als bisher aufpassen müssen, dass in der Krise die steuerlichen Pflichten erfüllt werden, um eine Ordnungswidrigkeitenhaftung zu vermeiden.

6) Weitere relevante Straftatbestände

Als weitere im Zusammenhang mit Insolvenzen relevante Tatbestände sind der Vollständigkeit halber § 264 StGB (Subventionsbetrug), § 265 StGB (Versicherungsmisbrauch), § 265b (Kreditbetrug), § 288 StGB (Vereitelung der Zwangsvollstreckung), § 289 StGB (Pfandkehr), § 156 StGB (Falsche Versicherung an Eides statt) und strafbewehrte registerrechtliche Verstöße gegen AktG, GmbHG und GenG zu nennen.¹³⁵

¹³³ Schlesw-Holst FG, EFG 2004, 1023.

¹³⁴ Jungclaus/Keller, NZI 2010, 808, 809.

¹³⁵ Ausführliche Darstellung bei Knierim/Smok in: Dannecker/Knierim/Hagemeier, Insolvenzstrafrecht, Rn. 820 ff.