BGH v. 07.09.2017 - 2 StR 24/16

Untreue: Entscheidungen eines Finanzbeamten im Zusammenhang mit dem InvZulG 1999

Leitsatz
Zur Untreue eines Finanzbeamten bei Entscheidungen im Zusammenhang mit dem InvZulG 1999.

Gesetz(e):
§ 266 Abs 1 StGB, § 3 Abs 1 S 1 Nr 4 InvZulG 1999, § 3a Abs 1 InvZulG 1999, § 171 Abs 10 AO

Instanzenzug:
9. März 2015

Gründe

1 Das Landgericht hat die Angeklagten B. und S. von Untreuevorwürfen teils aus tatsächlichen, teils aus rechtlichen Gründen freigesprochen. Hiergegen wendet sich die Staatsanwaltschaft mit ihren auf die Sachrüge gestützten Revisionen. Die vom Generalbundesanwalt nicht vertretenen Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft haben keinen Erfolg.

A.

I.

2 1. Den Angeklagten liegt Folgendes zur Last:

3 Den Angeklagten B. und S. wird vorgeworfen, in den Jahren 2003 bis 2005 als leitende Finanzbeamte des Landes Mecklenburg-Vorpommern an ihnen nachgeordnete Finanzbeamte rechtswidrige Weisungen zum Umgang mit Belegenheitsbescheinigungen in Investitionszulagenverfahren nach dem Investitionszulagengesetz 1999 (künftig: InvZulG 1999) erteilt und sich dadurch der Untreue (§ 266 Abs. 1 StGB) schuldig gemacht zu haben.

4 a) Dem Angeklagten B. , damals stellvertretender Leiter der Steuerabteilung und als Referatsleiter für Investitionszulagen und die Fachaufsicht über die nachgeordneten Finanzbehörden zuständig, wird vorgeworfen, die für Investitionszulagenverfahren zuständigen Sachgebietsleiter der Finanzämter am 8. April 2003 im Rahmen einer „Dienstberatung“ (rechtswidrig) angewiesen zu haben, die von den Gemeinden ausgestellten Bescheinigungen über die Belegenheit eines Gebäudes in einem förderfähigen Gebiet gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 (künftig: Belegenheitsbescheinigung), grundsätzlich anzuerkennen und keine Nachforschungen über ihre Rechtmäßigkeit anzustellen; Remonstrationen bei den ausstellenden Gemeindebehörden seien grundsätzlich nicht oder nur einmalig zu erheben, wenn aufgrund eigener Ortskenntnis und ohne weitere Nachforschungen Anhaltspunkte für offensichtlich rechtswidrig erteilte Belegenheitsbescheinigungen bestünden; noch offene Zulagenverfahren seien „bewilligend“ abzuschließen und auf die Rückforderung zu Unrecht gewährter Investitionszulagen sei zu verzichten.

5 Der Angeklagte S. , der damals als Einkommensteuerreferent in der Oberfinanzdirektion R. (künftig: OFD) unter anderem für Investitionszulagenverfahren zuständig war, habe sich als verantwortlicher Tagungsleiter diese Weisung seines Vorgesetzten „zu eigen gemacht“, indem er dessen Vorgaben „zusammenfassend wiederholt“ und die anwesenden Finanzbeamten mit dem Hinweis „Augen zu und durch“ aufgefordert habe, die Weisungen des Angeklagten B. zu befolgen. Die Angeklagten hätten damit bewusst und gewollt angeordnet, faktisch keine Remonstrationen mehr durchzuführen, obwohl ihnen bekannt gewesen sei, dass Bescheinigungen der Gemein-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den fehlerhaft oder missbräuchlich ausgestellt worden seien; diese Weisung habe dazu geführt, dass die Finanzämter St. und Be. in mehreren Investitionszulagenfällen Remonstrationsverfahren, die zuvor mit dem Ziel geführt worden seien, die Rücknahme rechtswidriger Belegenheitsbescheinigungen zu erreichen, beendet hätten und Investitionszulagen in Höhe von insgesamt etwa 534.000 Euro zu Unrecht ausgezahlt bzw. nicht zurückgefordert worden seien, wodurch ein Steuerschaden in entsprechender Höhe entstanden sei (Fall 1).

6 b) Darüber hinaus soll der Angeklagte B. den Angeklagten S. im Dezember 2004 mündlich aufgefordert haben, das Finanzamt P. anzuweisen, das Remonstrationsverfahren zu beenden, das dieses gegen die Stadt P. wegen der für die so genannte „A. Si. " ausgestellten, offensichtlich rechtswidrigen Belegenheitsbescheinigungen angestrengt hatte. Dadurch sei die Rückforderung zuvor zu Unrecht ausgezahlter Investitionszulagen in Höhe von insgesamt rund 650.000 Euro unterblieben.

7 Der Angeklagte S. habe diese Anordnung befolgt und das Finanzamt P. mit Erlass von Dezember 2004 aufgefordert, das Remonstrationsverfahren zu beenden und auf weitere Bemühungen mit dem Ziel der Rückforderung zu Unrecht ausgezahlter Investitionszulagen zu verzichten. Beiden Angeklagten sei bewusst gewesen, dass es sich bei den vom Finanzamt P. im Wege der Remonstration beanstandeten Belegenheitsbescheinigungen der Stadt P. um offensichtlich rechtswidrige „Gefälligkeitsbescheinigungen" gehandelt habe und die außerhalb des Stadtgebiets auf früherem Weideland errichtete „A. Si. " nicht förderfähig gewesen sei (Fall 2).

8 c) Der Angeklagte S. soll das Finanzamt W. schließlich mit Erlass vom 3. Mai 2005 angewiesen haben, ein wegen einer „offensichtlich unzutreffenden Belegenheitsbescheinigung" geführtes Remonstrationsverfahren zu beenden (Fall 3).

9 2. Das Landgericht Schwerin hatte die Anklage der Staatsanwaltschaft Rostock vom 19. Januar 2010 nicht zur Hauptverhandlung zugelassen und die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt. Auf die sofortige Beschwerde der Staatsanwaltschaft gegen diesen Nichteröffnungsbeschluss hat das Oberlandesgericht Rostock die Anklage mit Beschluss vom 27. September 2012 - I Ws 133/12 (ZWH 2013, 70) - unverändert zur Hauptverhandlung zugelassen.

II.

10 Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

11 1. Die Angeklagten B. und S. waren in den Jahren 2003 bis 2005 als leitende Finanzbeamte in der Finanzverwaltung des Landes Mecklenburg-Vorpommern tätig. Der Angeklagte B. , der im Jahr 1993 in den Dienst des Landes Mecklenburg-Vorpommern eingetreten war, wurde seit 1995 im Finanzministerium eingesetzt. Im Jahre 2003 war er stellvertretender Abteilungsleiter der Abteilung Steuern und zugleich als Referatsleiter für Investitionszulagen nach dem InvZulG 1999 zuständig; darüber hinaus oblag ihm die Fachaufsicht über die OFD. Am 1. Oktober 2004 wurde er Gruppenleiter der Referatsgruppe Steuerpolitik, Steuerschätzung, Entwicklung der Steuereinnahmen, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer; seine Zuständigkeit umfasste dabei auch die Gewährung von Investitionszulagen sowie die Fachaufsicht über die Finanzämter des Landes. Der Angeklagte S. , der im Jahr 1998 in die Finanzverwaltung des Landes Mecklenburg-Vorpommern eingetreten und zunächst als Sachgebietsleiter im Finanzamt R. sowie als Ständiger Vertreter des Vorstehers beim Finanzamt M. tätig war, wurde seit 2003 als Einkommensteuerreferent bei der OFD eingesetzt und war nach deren Auflösung im Jahr 2004 als Einkommensteuerreferent im Finanzministerium auch für Investitionszulagen sowie für die Fachaufsicht über die Finanzämter des Landes zuständig.

12 2. Die Angeklagten waren in ihren jeweiligen dienstlichen Aufgabenbereichen mit Fragen der Gewährung von Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz 1999 befasst.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

13 a) Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und § 3a Abs. 1 InvZulG 1999 gewähren die Finanzämter bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen eine Zulage in Höhe von 10 Prozent der Kosten der Anschaffung oder Herstellung neuer Gebäude zum Zwecke der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken oder für Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohnungsgebäuden im innerörtlichen Bereich. Ein Anspruch auf Investitionszulage für die Anschaffung oder Herstellung neuer Gebäude (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999) bzw. für Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden im innerörtlichen Bereich (§ 3a Abs. 1 InvZulG 1999) setzt voraus, dass der Antragsteller die Belegenheit des Gebäudes in einem förderfähigen Gebiet durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachweist (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) bzw. § 3a Abs. 1 InvZulG 1999). In diesem Sinne förderfähig sind danach unter anderem Gebäude, die in einem Gebiet belegen sind, das durch Bebauungsplan als Kerngebiet im Sinne des § 7 Baunutzungsverordnung festgesetzt ist oder „das auf Grund der Bebauung der näheren Umgebung diesem Gebiet entspricht."

14 Eine Belegenheit in einem so genannten „kerngebietsähnlichen Gebiet" im Sinne der letzten Alternative des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 setzt voraus, dass das zu fördernde Objekt in einem Gebiet liegt, das einem „Kerngebiet" entspricht und nur noch nicht förmlich als solches ausgewiesen ist (vgl. Kaligin, Investitionszulagengesetz 1999-2004, 3. Aufl., § 3 Rn. 11; Masuch, ABC der Investitionszulage, 3. Aufl., S. 450). Kerngebiete im Sinne des § 7 BauNVO sind dabei Gebiete, die vorwiegend der Unterbringung von Handelsbetrieben sowie der zentralen Einrichtungen der Wirtschaft, der Verwaltung und der Kultur dienen (vgl. BVerwG, Beschluss vom 28. Juli 1988 - 4 B 119/88, NVwZ 1989, 50, 51). Objekte in reinen Wohngebieten scheiden grundsätzlich als förderfähig aus (vgl. Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Mecklenburg-Vorpommern vom 16. Oktober 2013 - 3 L 170/10, juris).

15 b) In der Verwaltungspraxis bestand zunächst Unsicherheit darüber, in welchen Fällen die Belegenheit eines Bauvorhabens in einem kerngebietsähnlichen Gebiet bescheinigt werden durfte. Neben der Vagheit der gesetzlichen Regelung resultierten die Anwendungsschwierigkeiten in der Praxis teilweise auch daher, dass die Gemeindebehörden, in deren Bereich die Investitionen erfolgen sollten und die für die Erteilung der Belegenheitsbescheinigungen zuständig waren, ein eigenes wirtschaftliches Interesse an Investitionen in den regionalen Wohnungsbau hegten. Die Frage der Förderfähigkeit von Investitionen im Sinne des § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 und des Umgangs mit Belegenheitsbescheinigungen wurde - vor der verfahrensgegenständlichen Dienstberatung am 8. April 2003 - in einigen Veröffentlichungen thematisiert:

16 aa) Im August 2000 empfahl der Städte- und Gemeindetag Mecklenburg- Vorpommern den Kommunen in seiner Verbandszeitschrift, „in ihrem eigenen Interesse" mit der Erteilung von Belegenheitsbescheinigungen „großzügig" zu verfahren. Soweit im Zentrum eines Dorfes sowohl Wohn- als auch Geschäfts-, Büro- und Verwaltungsgebäude wie auch möglicherweise Einzelhandelsbetriebe vorhanden seien, könne regelmäßig davon ausgegangen werden, dass eine Belegenheitsbescheinigung ausgestellt werden könne. Darüber hinaus wurde darauf hingewiesen, dass „auch durch das zuständige Finanzamt keine Überprüfung der sachlichen Richtigkeit erfolgen" könne, sondern „das Finanzamt an den Bescheid der zuständigen Gemeindebehörde gebunden" sei.

17 bb) Am 18. April 2001 wies der Bundesminister der Finanzen die Innenministerien der neuen Bundesländer auf die Problematik rechtswidrig erteilter Belegenheitsbescheinigungen hin und erläuterte, dass die Finanzämter an den Inhalt der Bescheinigungen gebunden seien. Er fügte hinzu, dass die Erteilung von „Gefälligkeitsbescheinigungen" zu beachtlichen Steuermindereinnahmen führe und die Gemeinden verpflichtet seien, die Erteilung von Bescheinigungen bei Fehlen der Fördervoraussetzungen zu versagen; dafür habe die Kommunalaufsicht Sorge zu tragen.

18 cc) Im November 2002 veröffentlichte der Städte- und Gemeindetag Mecklenburg-Vorpommern in seiner Verbandszeitschrift ein Urteil des Verwaltungsgerichts Greifswald aus dem September

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2001, in dem dieses ausgeführt hatte, dass ein „Dorfkern“ regelmäßig nicht als Fördergebiet im Sinne des InvZulG 1999 anzusehen sei, und setzte hinzu, dass die früher „dargelegte großzügige Auslegung des InvZulG“ daher „nicht mehr empfohlen werden“ könne.

19 dd) Am 28. Februar 2003 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen ein BMF-Schreiben, in dem ausgeführt wurde, dass die von den kommunalen Entscheidungsträgern ausgestellten Belegenheitsbescheinigungen als Grundlagenbescheide im Sinne des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO anzusehen und für die Finanzbehörden im Hinblick auf die darin enthaltenen außersteuerrechtlichen Feststellungen verbindlich seien. Stelle das Finanzamt fest, dass die bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen offensichtlich nicht vorliegen, habe es die zuständige Gemeindebehörde zu veranlassen, die Bescheinigung zu überprüfen.

20 3. Fall 1 der Anklage:

21 a) Am 8. April 2003 fand in den Räumen der OFD in R. eine vom Angeklagten S. vorbereitete, durch den Angeklagten B. als zuständigem Referatsleiter im Finanzministerium geleitete Dienstberatung statt, die der Anleitung der Arbeit der Finanzämter und dem Erfahrungsaustausch dienen sollte. An ihr nahmen fünfzehn Sachgebietsleiter der Finanzämter aus dem Bezirk der OFD teil, die mit der Gewährung von Investitionszulagen befasst waren. Zu den Themen der Dienstberatung gehörte vor dem Hintergrund der bestehenden Unsicherheiten unter Tagesordnungspunkt 4 auch die Frage des Umgangs mit zweifelhaften oder offensichtlich rechtswidrig ausgestellten Belegenheitsbescheinigungen. Ein Mitarbeiter des Finanzamts St. hatte - der im Vorfeld der Dienstberatung erfolgten Aufforderung des Angeklagten S. entsprechend - vorab über zwei von ihm als „Problemfälle“ angesehene Investitionszulagenverfahren berichtet, in denen die Belegenheitsbescheinigungen zweifelhaft erschienen.

22 aa) Nach allgemeinen Ausführungen zur Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden im Besteuerungsverfahren wurde insbesondere der Inhalt des BMF-Schreibens vom 28. Februar 2003 sowie die Frage erörtert, wann ein Fall offensichtlicher Unrichtigkeit in dem dort genannten Sinne vorliege, und ob die Finanzämter verpflichtet seien, Investitionszulagen zu bewilligen und auszuzahlen, wenn die ausstellende Gemeinde sich nach erneuter Prüfung weigere, die als unzutreffend angesehene Belegenheitsbescheinigung zurück zu nehmen.

23 bb) In der zeitnah gefertigten Niederschrift über die Dienstberatung hielt der Angeklagte S. am 15. Mai 2003 unter anderem fest, dass die Gemeinden in eigener Zuständigkeit über die Erteilung der Belegenheitsbescheinigungen entscheiden und an Vorgaben und Weisungen der Finanzämter nicht gebunden seien. Unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 28. Februar 2003 führte er aus, dass die Finanzämter die Gemeindebehörden um eine Überprüfung ihrer Entscheidung bitten sollten, wenn die bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen offensichtlich nicht vorliegen. Eine Bescheinigung sei nur dann als „offensichtlich unzutreffend“ anzusehen, wenn „aufgrund eigener Kenntnisse des Bearbeiters (eigene Ortskenntnis) und ohne weitere Prüfung oder ohne die Durchführung einer Sonderprüfung oder Nachschau festgestellt“ werde, „dass [das] Gebäude nicht in einem solchen in der Bescheinigung bezeichneten Gebiet liegt“. Angefügt war außerdem der Hinweis, dass bei jeder Bescheinigung grundsätzlich davon auszugehen sei, dass deren Inhalt richtig sei, und dass die ausstellende Behörde nach ausreichender Prüfung sachgerecht entschieden habe. Verweigere die Gemeinde auf die Bitte des Finanzamts die Überprüfung und Änderung oder Aufhebung einer als offensichtlich unzutreffend einzustufenden Bescheinigung, so solle der Fall der OFD „zur Weiterleitung an das zuständige Landesministerium“ berichtet werden.

24 cc) Nach der Dienstberatung wurden die zuvor entfalteten, erfolglos gebliebenen Bemühungen, die Gemeinden zu einer Rücknahme der für unrichtig erachteten Belegenheitsbescheinigungen zu veranlassen, in den von der Anklage umfassten Zulagenverfahren der Finanzämter St. und Be. aufgegeben; die beantragten Investitionszulagen wurden antragsgemäß festsetzt bzw. in den

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Fällen, in denen die Auszahlung bereits erfolgt war, keine Anstrengungen unternommen, die gewährten Investitionszulagen zurückzufordern.

25 b) Das Landgericht hat die beiden Angeklagten aus tatsächlichen sowie aus rechtlichen Gründen freigesprochen.

26 aa) Die anlässlich der Dienstberatung geäußerten Hinweise der beiden Angeklagten auf die Rechtsnatur der Belegenheitsbescheinigungen und deren Bindungswirkung hätten der Rechtslage entsprochen. Auf konkrete Einzelfälle bezogene oder allgemeine Weisungen, die faktisch ein Remonstrationsverbot für die nachgeordneten Finanzbeamten nach sich gezogen hätten, vermochte das Landgericht ebenso wenig festzustellen wie eine mündliche Anweisung, die Belegenheitsbescheinigungen der Gemeinden grundsätzlich anzuerkennen bzw. nicht anzuzweifeln, „alle aufgrund offensichtlich falscher Bescheinigungen offen gelassenen Fälle [...] abzuschließen", „Investitionszulagen nicht „zu eifrig" zurückzufordern", bereits eingeleitete Remonstrationsverfahren zu beenden und Zulagenverfahren nach dem Motto „Augen zu und durch" auch in Zweifelsfällen bewilligend abzuschließen.

27 bb) Soweit den Angeklagten vorgeworfen werde, sich durch die Weisung an die nachgeordneten Finanzbeamten, Investitionszulagen „nicht zu eifrig" zurückzufordern, pflichtwidrig im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB verhalten zu haben, seien sie (auch) aus Rechtsgründen freizusprechen. Die Existenz der Belegenheitsbescheinigungen, die als Grundlagenbescheide i.S.d. § 171 Abs. 10 AO anzusehen seien, hätten gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einer Aufhebung der bewilligenden Bescheide bzw. einer Versagung der Investitionszulagen unter Hinweis auf die nach Auffassung der Finanzbehörden fehlenden bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen entgegengestanden. Zwar seien die Angeklagten als leitende Finanzbeamte in Fällen offensichtlich unrichtiger Belegenheitsbescheinigungen nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet gewesen, gegenüber den Gemeinden zu remonstrieren und auf eine Rücknahme der Bescheinigungen hinzuwirken. Die in dem Protokoll enthaltene Weisung, in Fällen erfolgloser Remonstration auf dem Dienstweg an die OFD zur Weiterleitung an das zuständige Landesministerium zu berichten, habe die Voraussetzung für eine Remonstration auf der nächsthöheren Fachebene geschaffen und sei sogar über das im BMF-Schreiben geforderte Handeln in Fällen offensichtlich unrichtiger Belegenheitsbescheinigungen hinausgegangen.

28 4. Fall 2 der Anklage

29 a) Die städtische Wohnungsbaugesellschaft P. (künftig: WoBa), hatte Investitionszulagen für die Errichtung der so genannten „A. Si. ", einem am Rande der Stadt auf ehemaligem Ackerland geplanten neuen Wohngebiet, beantragt. Am 30. Mai 2000 hatte der Bauamtsleiter der Stadt P. für insgesamt 52 Objekte Bescheinigungen ausgestellt, wonach die Objekte in einem „allgemeinen Wohngebiet gemäß § 1 Abs. 2 Ziffer 3 Baunutzungsverordnung" belegen seien. Diese in den amtlichen Mustervordrucken nicht enthaltene, nicht förderfähige Alternative wurde in den amtlichen Mustervordruck eingefügt. Noch am selben Tag hatte sich der Bürgermeister der Stadt P. , zugleich Aufsichtsratsvorsitzender der WoBa, an den Bauamtsleiter gewandt und ihn aufgefordert, die Belegenheit des Bauprojekts in einem Gebiet zu bescheinigen, das „auf Grund der Bebauung der näheren Umgebung einem Kerngebiet" entspreche. Der Bauamtsleiter war zwar weiterhin davon überzeugt, dass die „A. Si. " nicht in einem kerngebietsähnlichen Gebiet belegen sei; er hatte die ihm erteilte Weisung jedoch in der Annahme befolgt, dass eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Bescheinigung durch das Finanzamt erfolgen werde. Am 31. August 2000 hatte die WoBa unter Vorlage der Belegenheitsbescheinigungen Investitionszulagen für „die Errichtung eines Neubaukomplexes mit 54 Reihenhäusern und 3 Würfelhäusern" beantragt, die das Finanzamt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bewilligt und nach Durchführung einer Investitionszulagen-Sonderprüfung schließlich in Höhe von 650.991,65 Euro ausgezahlt hatte.

30 b) Nachdem die zuständige Mitarbeiterin des Finanzamts P. an der Dienstberatung am 8. April 2003 teilgenommen und dabei die Erkenntnis gewonnen hatte, „dass bei ernsthaften bzw. offen-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sichtlichen Zweifeln an der Richtigkeit der Belegenheitsbescheinigungen einerseits das Remonstrationsrecht besteht und zum Anderen die OFD zu informieren“ sei, bat sie die Stadt P. mit Schreiben vom 14. April 2003 „um Überprüfung und ggf. Änderung der für die Wohnungsbaugesellschaft P. am 30.05.2000 ausgestellten Bescheinigungen“; die „A. Si. “ sei am Stadtrand auf der so genannten „grünen Wiese“ errichtet worden. Die Stadt P. ließ die Anfrage des Finanzamts zunächst unbeantwortet. Nach telefonischen Rücksprachen zwischen dem Finanzamt P. und der OFD Anfang Juni 2003 verzichtete das Finanzamt auf erneute Nachfragen bei der Stadt und berichtete die Sache weisungsgemäß an die OFD. Am 26. Juni 2003 rief eine Mitarbeiterin des Angeklagten S. beim Finanzamt P. an und wies darauf hin, dass der Fall durch die Stadt noch nicht abschließend geprüft und deren Antwort abzuwarten sei. Am 24. Juli 2003 fragte das Finanzamt P. bei dem Angeklagten S. nach, wann mit einer Antwort in der Sache P. zu rechnen sei und „wer was zu veranlassen“ habe.

31 Der Angeklagte S. wies das Finanzamt nunmehr an, „alle Aktivitäten“ gegenüber der Stadt aufzugeben und die Sache nochmals an die OFD zu berichten; diese werde „das Problem“ an das Finanzministerium herantragen. Anfang Mai 2004 berichtete der Angeklagte S. dem Finanzministerium über die Angelegenheit P. und führte unter anderem aus, „dass die Bescheinigungen offensichtlich aufgrund einer falschen Rechtsanwendung durch die Stadt P. erstellt worden“ seien; die „Gebäude, für die Investitionszulagen in Anspruch genommen worden sind,“ seien „auf Ackerland bzw. der sog. Grünen Wiese außerhalb der Stadt P. errichtet...“. Der Angeklagte S. führte weiter aus:

32 „Die Verhaltensweise der Stadt P. sowie deren Rechtsverständnis halte ich aufgrund der erheblichen steuerlichen Auswirkungen sowie des Subventionscharakters der Investitionszulage und der besonderen strafrechtlichen Bedeutung der im Zusammenhang mit ihrer Beantragung abgegebenen Erklärungen für bedenklich. [...] Aus diesem Grund ist der gesamte Sachverhalt der zuständigen Dienststelle - der BUStRAST N. - zur bußgeld- und strafrechtlichen Würdigung übergeben worden [...]. Unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 18.4.2001 [...] bitte ich, das für die unteren Baubehörden zuständige Ministerium für Arbeit, Bau und Landesentwicklung bzw. das für die Kommunalaufsicht zuständige Innenministerium über den vorliegenden Sachverhalt zu informieren.“

33 Dieser Bericht wurde nach Eingang beim Finanzministerium an den Angeklagten B. „herangetragen“. Dieser telefonierte mit dem Zeugen Gä. , Abteilungsleiter der zuständigen Abteilung des Ministeriums für Arbeit, Bau und Landesentwicklung, der seine Unterstützung zusagte. Die Aktivitäten des Ministeriums für Arbeit, Bau und Landesentwicklung verliefen im Sande. Der mit der Sache befasste Mitarbeiter hielt zwar fest, dass es der Stadt P. kaum möglich sein werde, die Belegenheitsbescheinigung bauplanungsrechtlich zu begründen; er regte jedoch an, die Entscheidung der BUStRAST N. abzuwarten; Handlungsbedarf im Hinblick auf die allgemeine kommunale Bescheinigungspraxis sah er nicht. Im Finanzministerium war eine Wiedervorlage des Vorgangs nicht verfügt worden. Die vom Angeklagten S. mit den Vorgängen betraute BUStRAST N. kam in ihrem Bericht vom 26. Oktober 2004 zu dem Ergebnis, dass zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat oder eine Ordnungswidrigkeit nicht bestünden; die Vorschrift des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 eröffne ersichtlich mehrere Interpretationsmöglichkeiten; es könne nicht der Nachweis geführt werden, dass die verantwortlichen Personen wider besseres Wissen eine Belegenheit des Vorhabens in einem kerngebietsähnlichen Gebiet bescheinigt hätten.

34 Im Dezember 2004 ließ der mittlerweile im Finanzministerium tätige Angeklagte S. - nach dem Eindruck der das Schreiben verfassenden Mitarbeiterin „auf Anweisung von Vorgesetzten“ - dem Finanzamt P. mitteilen, dass „nach erfolgter Abstimmung zwischen den zuständigen Ministerien [...] keine Veranlassung gesehen“ werde, „die Richtigkeit der nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 ausgestellten Bescheinigungen zu beanstanden“ und die Fälle „nunmehr bewilli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gend abzuschließen“ seien. Ob der Angeklagte B. den Angeklagten S. angewiesen hatte, dieses Schreiben zu verfassen, oder ob er auf andere Weise Kenntnis von diesem Vorgang erlangt hat, konnte nicht festgestellt werden. Das Remonstrationsverfahren gegenüber der Stadt P. wurde nach Eingang dieses Schreibens nicht weiterverfolgt.

35 c) Nach Einleitung des Ermittlungsverfahrens wies das Finanzministerium das Finanzamt P. an, das Remonstrationsverfahren weiter zu betreiben. Die Stadt P. nahm unter Hinweis darauf, dass die am 30. Mai 2000 ausgestellten Bescheinigungen „einer anderen Interpretation der Vorschriften des § 7 BauNVO entsprochen“ hätten und unzutreffend gewesen seien, die Belegenheitsbescheinigungen am 1. Februar 2007 zurück. Das hiergegen von der WoBa angestrengte verwaltungsgerichtliche Verfahren ruht. Die Investitionszulagenbescheide wurden entsprechend geändert und die hiergegen gerichteten Widersprüche der Antragstellerin zurückgewiesen. Die WoBa zahlte am 31. Mai 2007 einen Betrag in Höhe von rund 859.000 Euro zurück.

36 d) Das Landgericht hat den Angeklagten B. aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. Es vermochte nicht festzustellen, dass dieser den Angeklagten S. angewiesen hatte, das an das Finanzamt P. gerichtete Schreiben zu verfassen. Auch die Annahme einer Strafbarkeit durch Unterlassen scheide aus; der Angeklagte B. sei von Rechts wegen nicht verpflichtet gewesen, sich eine Wiedervorlage des Vorgangs zu notieren, nachdem er an das Ministerium für Arbeit, Bau und Landesentwicklung herangetreten sei. Darüber hinaus bestehe für die Angeklagten keine „allgemeine strafbewehrte Pflicht [...], für eine Fortsetzung jedes nicht erfolgreichen Remonstrationsverfahrens auf weiteren Eskalationsebenen unter Einbeziehung der den Gemeindebehörden übergeordneten Organe[n] der Rechts- und/oder Fachaufsicht bis zur letzten möglichen Instanz Sorge zu tragen“.

37 Den Angeklagten S. hat das Landgericht aus Rechtsgründen freigesprochen. Zwar habe es sich um offensichtlich rechtswidrige Belegenheitsbescheinigungen gehandelt, weil die „A. Si. “ als Wohngebiet am Ortsrand auf der grünen Wiese errichtet werden sollte. Darüber hinaus habe er durch die an das Finanzamt P. gerichtete Weisung, das Remonstrationsverfahren trotz offensichtlicher Rechtswidrigkeit der Belegenheitsbescheinigungen zu beenden, auch pflichtwidrig im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB gehandelt. Es fehle jedoch an der Kausalität seines Handelns im Hinblick auf den dadurch eingetretenen Nachteil. Der Grundlagenbescheid habe im Dezember 2004 nicht mehr zurückgenommen werden können, weil die insoweit beachtliche Jahresfrist des § 48 Abs. 4 VwVfG-MV bereits abgelaufen gewesen sei.

38 5. Fall 3 der Anklage

39 a) Die Stadt W. hatte einem Bauunternehmen am 19. Dezember 2002 eine Belegenheitsbescheinigung für ein Bauprojekt ausgestellt, das in einem reinen Wohngebiet gelegen war; unter Vorlage dieser Belegenheitsbescheinigung hatte das Unternehmen im April 2003 bei dem zuständigen Finanzamt W. die Festsetzung von Investitionszulagen in Höhe von rund 15.000 Euro für das Jahr 2001 beantragt. Daraufhin hatte das Finanzamt eine Investitionszulagensonderprüfung durchgeführt, die Stadt mit Schreiben vom 24. November 2004 schriftlich zu einer Überprüfung der „offensichtlich unzutreffenden Bescheinigung“ aufgefordert und eine Änderung bzw. Rücknahme der Belegenheitsbescheinigung angeregt. Die Stadt hatte dies durch Schreiben des Leiters des Bau- und Wirtschaftsförderungsamtes vom 24. Januar 2005 abgelehnt. Nachdem auch eine nochmalige fernmündliche Remonstration des Finanzamts erfolglos geblieben war, entschloss sich der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts, die Sache an das Finanzministerium zu berichten; er fragte an, ob nunmehr der Verwaltungsrechtsweg beschritten werden solle.

40 Ob und in welcher Weise der Angeklagte S. im Einzelnen mit dem Fall W. befasst war, konnte nicht festgestellt werden. Jedenfalls unterzeichnete er ein von einer Mitarbeiterin vorbereitetes und auf den 3. Mai 2005 datiertes Schreiben, wonach er „die sich aus den Unterlagen ergebenden Zweifel nicht für ausreichend erachte, die Rechtmäßigkeit der von der zuständigen Gemeindebehörde nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 ausgestellten Bescheinigung in Frage zu

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

stellen.“ Die Gemeinde habe die Bescheinigung auf Veranlassung des Finanzamts noch einmal überprüft. Eine Klärung der Angelegenheit auf dem Verwaltungsrechtsweg erscheine aussichtslos. Daraufhin setzte das Finanzamt W. eine Investitionszulage in Höhe von 13.564,47 Euro fest, die an die Antragstellerin ausgezahlt wurde.

41 Nach Einleitung des Ermittlungsverfahrens nahm die Stadt W. die Belegenheitsbescheinigung zurück. Der hiergegen gerichtete Widerspruch der Antragstellerin blieb erfolglos. Die gegen den Rücknahmebescheid erhobene Klage der Antragstellerin vor dem Verwaltungsgericht Greifswald endete nach einem Hinweis des Gerichts, dass die Klage Aussicht auf Erfolg habe, weil der Widerruf des begünstigenden Verwaltungsakts verspätet - nach Ablauf der Jahresfrist des § 48 Abs. 4 Satz 1 VwVfG-MV - erfolgt sein könnte, mit einem Vergleich.

42 b) Das Landgericht hat den Angeklagten S. aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. Das von dem Angeklagten S. unterzeichnete Schreiben sei nicht als Weisung, sondern als „Rechtsrat“ anzusehen. Darüber hinaus fehle es an einer Pflichtverletzung im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB. Es bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich um eine offensichtlich unzutreffende Belegenheitsbescheinigung gehandelt und der Angeklagte dies gewusst habe. Darüber hinaus sei auch nicht mit der für eine Verurteilung erforderlichen Sicherheit festzustellen, dass der Schaden bei pflichtgemäßem Verhalten des Angeklagten nicht eingetreten wäre.

B.

43 Die vom Generalbundesanwalt nicht vertretenen Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft haben keinen Erfolg.

I.

44 Das angefochtene Urteil wird den formellen Anforderungen noch gerecht, die gemäß § 267 Abs. 5 Satz 1 StPO an die Begründung eines freisprechenden Urteils zu stellen sind.

45 1. Spricht das Tatgericht einen Angeklagten - wie hier - teils aus tatsächlichen, teils aus rechtlichen Gründen frei, so ist in den schriftlichen Urteilsgründen zunächst der Anklagevorwurf aufzuzeigen (st.Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 26. April 1990 - 4 StR 24/90, BGHSt 37, 21, 22). Sodann muss in einer geschlossenen Darstellung dargelegt werden, welchen Sachverhalt das Gericht für erwiesen erachtet. Erst anschließend ist zu erörtern, aus welchen tatsächlichen oder rechtlichen Gründen die für einen Schuldspruch erforderlichen weiteren Feststellungen nicht getroffen werden konnten (vgl. Senat, Urteil vom 18. Mai 2016 - 2 StR 7/16, wistra 2016, 401; BGH, Urteil vom 5. Februar 2013 - 1 StR 405/12, NJW 2013, 1106). Dies hat so vollständig und genau zu geschehen, dass das Revisionsgericht in die Lage versetzt ist zu prüfen, ob der Freispruch auf rechtsfehlerfreien Erwägungen beruht (vgl. Meyer-Goßner/Appl, Die Urteile in Strafsachen, 29. Aufl., Rn. 621 ff.).

46 2. Diesen Anforderungen genügen die schriftlichen Urteilsgründe noch. Zwar fehlt es - worauf die Staatsanwaltschaft in ihrer Revisionsbegründungsschrift zutreffend hinweist - an einer zusammenhängenden und nachvollziehbaren Wiedergabe der Einlassungen der beiden Angeklagten, die sich in der Hauptverhandlung zu den Tatvorwürfen geäußert und ein pflichtwidriges Handeln bestritten haben. Der hierin liegende Darlegungs- und Erörterungsmangel gefährdet den Bestand des Urteils jedoch nicht. Der Senat vermag den Urteilsgründen mit hinreichender Bestimmtheit diejenigen Feststellungen und Wertungen zu entnehmen, die ihm eine rechtliche Überprüfung des Freispruchs ermöglichen.

II.

47 Der Freispruch der Angeklagten hält im Ergebnis rechtlicher Nachprüfung stand. Eine Strafbarkeit wegen Untreue scheidet bereits aus Rechtsgründen aus. Es fehlt an der Verletzung einer - strafbewehrten - Vermögensbetreuungspflicht.

48 1. Wegen Untreue (§ 266 Abs. 1 StGB) in der Variante des Treuebruchs macht sich strafbar, wer eine kraft Gesetzes, behördlichen Auftrags, Rechtsgeschäfts oder eines Treueverhältnisses begrün-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dete Pflicht, fremde Vermögensinteressen wahrzunehmen, verletzt und dadurch dem, dessen Vermögensinteressen er wahrzunehmen hat, Nachteil zufügt.

49 a) Eine Vermögensbetreuungspflicht in diesem Sinne ist gegeben, wenn der Täter in einer Beziehung zu dem (potentiell) Geschädigten steht, die eine besondere Verantwortung für dessen materielle Güter mit sich bringt. Den Täter muss eine inhaltlich herausgehobene Pflicht zur Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen treffen, die über die für jedermann geltenden Sorgfalts- und Rücksichtnahmepflichten sowie über die allgemeine Pflicht, auf die Vermögensverhältnisse des Vertragspartners oder Dienstherrn Rücksicht zu nehmen, ebenso hinausgeht wie über einen bloßen Bezug zu fremden Vermögensinteressen oder eine rein tatsächliche Einwirkungsmöglichkeit auf materielle Rechtsgüter anderer (vgl. BGH, Beschlüsse vom 16. August 2016 - 4 StR 163/16, NJW 2016, 3253; vom 26. November 2015 - 3 StR 17/15, NJW 2016, 2585, 2590; Senat, Beschluss vom 3. Mai 2012 - 2 StR 446/11, NStZ 2013, 40). Erforderlich ist eine inhaltlich besonders herausgehobene Pflicht zur Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen, die sich als Hauptpflicht, also eine zumindest mitbestimmende und nicht nur beiläufige Pflicht darstellt (BGH, Urteil vom 9. November 2016 - 5 StR 313/15, BGHSt 61, 305, 310). Erforderlich ist weiterhin, dass die dem Vermögensbetreuungspflichtigen übertragene Tätigkeit nicht durch ins Einzelne gehende Weisungen vorgezeichnet ist, sondern ihm Raum für eigenverantwortliche Entscheidungen und eine gewisse Selbstständigkeit lässt. Dabei ist nicht nur auf die Weite des ihm eröffneten Spielraums abzustellen, sondern auch auf das Fehlen von Kontrolle, also auf die tatsächlich gegebene Möglichkeit, ohne eine gleichzeitige Steuerung und Überwachung durch den Treugeber auf dessen Vermögen zuzugreifen (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 9. November 2016 - 5 StR 313/16, aaO; Beschlüsse vom 16. August 2016 - 4 StR 163/16, NJW 2016, 3253; vom 26. November 2015 - 3 StR 17/15, NJW 2016, 2585, 2590 und vom 5. März 2013 - 3 StR 438/12, BGHR StGB § 266 Abs. 1 Vermögensbetreuungspflicht 52; Urteil vom 28. Juli 2011 - 4 StR 156/11, NJW 2011, 2819; vgl. auch SSW StGB/Saliger 3. Aufl., § 266 Rn. 10).

50 Das Merkmal der Pflichtwidrigkeit im Sinne des Untreuetatbestands knüpft an außerstrafrechtliche - zivilrechtliche oder öffentlich-rechtliche - Normenkomplexe und Wertungen an, die das Verhältnis zwischen dem Treugeber und Treunehmer im Einzelnen gestalten und die den Inhalt der - strafbewehrten - Pflicht sowie die Maßstäbe für deren Verletzung erst konturieren (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. Juni 2010 - 2 BvR 2559/08 u.a., BVerfGE 126, 170, 204 mwN). Umfang und Grenzen der jeweiligen Pflichten sind dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis zu entnehmen.

51 Vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, die sich insgesamt als ein Treueverhältnis im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB darstellen, können dabei auch Pflichten enthalten, deren Verletzung nicht dem Straftatbestand der Untreue unterfällt (vgl. BGH, Beschluss vom 26. November 2015 - 3 StR 17/15, BGHSt 61, 48; Beschluss vom 5. März 2013 - 3 StR 438/12, NJW 2013, 1615). Nicht jede Pflichtverletzung eines Treuepflichtigen gegenüber seinem Treugeber ist sonach strafbewehrt. Erforderlich ist vielmehr, dass die verletzte Pflicht gerade dem Vermögensschutz dient (BGH, Beschluss vom 5. März 2013 - 3 StR 438/12, aaO), und dass sie innerhalb der vom Treugeber verliehenen Herrschaftsmacht angesiedelt ist, über das fremde Vermögen zu verfügen (BGH, Urteil vom 23. Mai 2002 - 1 StR 372/01, BGHSt 47, 295, 297; vgl. auch MüKoStGB/Dierlamm, 2. Aufl., § 266 Rn. 40; Fischer StGB, 64. Aufl., § 266 Rn. 60; vgl. SSW/Saliger, 3. Aufl., § 266 Rn. 35). Die von dem Täter konkret verletzte Pflicht muss auf den Pflichtenkreis zurückgehen, der die hervorgehobene Stellung des Täters für den Schutz des Vermögens des Treugebers begründet (vgl. BGH, Beschluss vom 26. November 2015 - 3 StR 17/15, aaO).

52 b) Ein Finanzbeamter, zu dessen dienstlichen Aufgaben es zählt, Anträge auf Bewilligung von Investitionszulagen selbstständig daraufhin zu überprüfen, ob die in den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und den dazu erlassenen Verwaltungsanordnungen festgelegten tatbestandlichen Voraussetzungen gegeben sind, kann sich wegen Untreue strafbar machen, weil ihm eine Vermögensbetreuungspflicht im Hinblick auf das Fiskalvermögen obliegt (vgl. BGH, Urteil vom 14. März

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

1972 - 5 StR 589/71, BGHSt 24, 326; Urteil vom 14. Dezember 1983 - 3 StR 452/83, Rn. 18, insoweit in BGHSt 32, 203 nicht abgedruckt; Beschluss vom 21. Oktober 1997 - 5 StR 328/97, NStZ 1998, 91, 92; Urteil vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356, 362; vgl. SSW/Saliger aaO Rn. 14). Zwar sind die Voraussetzungen, unter denen ein Anspruch auf eine Subvention oder Investitionszulage besteht, weitgehend gesetzlich festgelegt (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Mai 2014 - 3 StR 206/13, BGHSt 59, 244, 249); sein dienstlicher Aufgabenkreis eröffnet dem Finanzbeamten gleichwohl einen (gewissen) Entscheidungsspielraum, Selbstständigkeit und Bewegungsfreiheit (vgl. zu diesem Erfordernis BGH, Urteil vom 4. November 1952 - 1 StR 441/52, BGHSt 3, 289, 293 f.; Urteil vom 3. März 1953 - 1 StR 5/53, BGHSt 4, 170, 172; Urteil vom 17. Dezember 1953 - 4 StR 483/53, BGHSt 5, 187; Senat, Urteil vom 11. Dezember 1957 - 2 StR 481/57, BGHSt 13, 315, 317 ff.; BGH, Urteil vom 14. Dezember 1983 - 3 StR 452/83, Rn. 18; Beschluss vom 7. Oktober 1986 - 1 StR 373/86, wistra 1987, 27).

53 Nicht jede Pflichtverletzung eines mit der Durchführung von Investitionszulagenverfahren befassten Finanzbeamten lässt sich jedoch als Verletzung einer Vermögensbetreuungspflicht im Sinne des § 266 StGB verstehen, auch wenn sie sich auf das Vermögen des Berechtigten - hier das Fiskalvermögen - irgendwie nachteilig auswirken kann (vgl. BGH, Urteil vom 17. Dezember 1953 - 4 StR 483/53, BGHSt 5, 187, 188). Erforderlich ist vielmehr stets, dass die verletzte Pflicht des Finanzbeamten in einem Bereich angesiedelt ist, in dem ihm ein gewisser Entscheidungsspielraum verliehen ist, den er eigenverantwortlich auszufüllen hat. Fehlt es an einem solchen auf Eigenverantwortung beruhenden Entscheidungsspielraum des Treuepflichtigen, so fehlt es an der Verletzung einer dem Schutzbereich des § 266 Abs. 1 StGB unterfallenden Vermögensbetreuungspflicht.

54 2. Gemessen hieran scheidet eine Strafbarkeit der Angeklagten B. und S. wegen Untreue in sämtlichen Fällen bereits aus Rechtsgründen aus.

55 a) Zutreffend ist das Landgericht davon ausgegangen, dass den beiden Angeklagten aufgrund ihrer beruflichen Stellung als Beamte der Finanzverwaltung des Landes Mecklenburg-Vorpommern eine qualifizierte Pflichtenstellung im Hinblick auf das Fiskalvermögen zukommt. Zwar waren die Angeklagten im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nicht selbst und unmittelbar mit der Abwicklung von Investitionszulagenverfahren betraut. Sie hatten jedoch aufgrund der ihnen übertragenen, herausgehobenen Ämter im Finanzministerium bzw. in der OFD die Pflicht, die nachgeordneten Finanzbeamten beim Vollzug des InvZulG 1999 zu überwachen und erforderlichenfalls durch die Erteilung von Weisungen zu pflichtgemäßem Handeln anzuhalten. Ihnen oblag daher - ebenso wie den unmittelbar mit der Festsetzung von Investitionszulagen befassten Finanzbeamten (vgl. BGH, Urteil vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356, 362; BGH, Beschluss vom 21. Oktober 1997 - 5 StR 328/97, NStZ 1998, 91; BGH, Beschluss vom 8. Juli 2009 - 1 StR 214/09, wistra 2009, 398; BGH, Urteil vom 14. Dezember 1983 - 3 StR 452/83, juris Rn. 18) - eine herausgehobene Pflicht zu fremdnütziger Vermögenssorge im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB. Dies gilt auch in Ansehung des Umstands, dass § 3 InvZulG 1999 den mit der Festsetzung der Investitionszulagen befassten Finanzbehörden keinen Ermessensspielraum im eigentlichen Sinne einräumt, sondern die tatbestandlichen Voraussetzungen sowie die Höhe der Investitionszulage im Einzelnen festlegt (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Mai 2014 - 3 StR 206/13, BGHSt 59, 244). Den Finanzbehörden obliegt jedoch die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen. Im Rahmen dieser Prüfungspflicht kommt den Finanzbehörden ein - beschränkter - Entscheidungsspielraum zu.

56 Soweit sie im Rahmen des ihnen übertragenen Aufgabenbereichs dienstlich konkret in die Durchführung von Investitionszulagenverfahren eingebunden waren, waren die Angeklagten verpflichtet, im Rahmen des durch das InvZulG 1999 festgelegten Aufgaben- und Pflichtenkreises Sorge dafür zu tragen, dass die Bewilligung von Investitionszulagen den gesetzlichen Vorgaben entsprach und bei Fehlen der gesetzlichen Voraussetzungen Anträge auf Investitionszulage abgelehnt werden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

57 b) Die den Angeklagten zur Last gelegte Pflichtverletzung, die in rechtswidrigen Weisungen zum Umgang mit wirksamen, aber für offensichtlich unrichtig erachteten Belegenheitsbescheinigungen liegen soll, unterfällt - ungeachtet der Frage ihres tatsächlichen Vorliegens - nicht dem Schutzbereich des § 266 Abs. 1 StGB. Die gesetzlichen Regelungen des InvZulG 1999 und die mit Implementierung eines selbstständigen Bescheinigungsverfahrens gewählte Aufgaben- und Verantwortungsteilung zwischen Finanzamt und Gemeinde begrenzen den Pflichtenkreis der Finanzbehörden und nehmen ihnen im Hinblick auf die in die Verantwortung der Gemeindebehörden gelegten Belegenheitsbescheinigungen zugleich die erforderliche Rechtsmacht.

58 aa) Der den Finanzbeamten im Rahmen des InvZulG 1999 eröffnete Pflichtenkreis ist durch die gesetzlichen Regelungen des InvZulG 1999 in Verbindung mit § 171 Abgabenordnung thematisch beschränkt.

59 (1) Ziel des InvZulG 1999 vom 18. August 1997 (BGBl I 2070, BStBl I 1997, 790) wie seiner Vorgängerregelungen ist es, Finanzmittel bereitzustellen, um den wirtschaftlichen Umbruch nach der Wiedervereinigung abzufedern, die unterschiedliche Wirtschaftskraft auszugleichen und das wirtschaftliche Wachstum in den neuen Bundesländern zu fördern (vgl. den 19. Subventionsbericht der Bundesregierung vom 1. Oktober 2003, BT-Drucks. 15/1635, S. 32; BGH, Beschluss vom 28. Mai 2014 - 3 StR 206/13, BGHSt 59, 244, 247). Wegen des erheblichen Sanierungsbedarfs in den Innenstädten sah das InvZulG 1999 Investitionszulagen, die gemäß § 6 Abs. 3 InvZulG 1999 aus dem Bund, Ländern und Gemeinden anteilig zustehenden Einkommens- und Körperschaftssteueraufkommen auszuzahlen sind, auch für Maßnahmen zur Modernisierung des Mietwohnungsbestands und des selbst genutzten Wohnungseigentums vor (vgl. BT-Drucks. 13/7792, S. 7). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte eine „auf die Innenstädte eng begrenzte Förderung des Mietwohnungsneubaus [...] die Sanierungsanstrengungen flankieren und zur Revitalisierung der Innenstädte beitragen“ (BT-Drucks. 13/7792, S. 7). Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 ist die Förderfähigkeit von Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohnungsgebäuden sowie von Mietwohnungsneubau im innerörtlichen Bereich von der Belegenheit des Gebäudes in einem gesetzlich im Einzelnen umschriebenen förderfähigen Gebiet abhängig. Die Festsetzung und Auszahlung der Zulagen obliegt den für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten nach dem Einkommen zuständigen Finanzämtern (§ 5 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 1999); für das Festsetzungsverfahren finden die für die Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung sinngemäß Anwendung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999).

60 (2) Ein Anspruch auf Investitionszulage für die Anschaffung oder Herstellung neuer Gebäude (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999) bzw. für Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden im innerörtlichen Bereich (§ 3a Abs. 1 InvZulG 1999) setzt voraus, dass der für die Anspruchsvoraussetzungen beweisbelastete Antragsteller durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachweist, dass das Gebäude in einem förderfähigen Gebiet belegen ist (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) bzw. § 3a Abs. 1 InvZulG 1999). Danach ist ein Objekt unter anderem förderfähig, wenn es „in einem Gebiet liegt, das durch Bebauungsplan als Kerngebiet im Sinne des § 7 Baunutzungsverordnung festgesetzt ist oder das auf Grund der Bebauung der näheren Umgebung diesem Gebiet entspricht.“

61 Die vage formulierte letzte Alternative der Vorschrift erfordert die Belegenheit des zu fördernden Objekts in einem Gebiet, das einem „Kerngebiet“ entspricht und nur noch nicht förmlich als Kerngebiet ausgewiesen ist (vgl. Kaligin, Investitionszulagengesetz 1999-2004, 3. Aufl., § 3 Rn. 11; Masuch, ABC der Investitionszulage, 3. Aufl., S. 450). Kerngebiete im Sinne des § 7 BauNVO sind dabei Gebiete, die vorwiegend der Unterbringung von Handelsbetrieben sowie der zentralen Einrichtungen der Wirtschaft, der Verwaltung und der Kultur dienen (vgl. BVerwG, Beschluss vom 28. Juli 1988 - 4 B 119/88, NVwZ 1989, 50, 51). Objekte, die in reinen Wohngebieten belegen sind, schei-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den grundsätzlich als förderfähig aus (vgl. Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Mecklenburg-Vorpommern vom 16. Oktober 2013 - 3 L 170/10, juris).

62 (3) Der Gesetzgeber hat sich damit im Bereich des Investitionszulagenverfahrens - ebenso wie in anderen steuerrechtlichen Regelungsmaterien mit Bezug zu einer (verwaltungsrechtlichen) Spezialmaterie (vgl. nur BFH, Urteile vom 22. Oktober 2014 - X R 15/13, BFHE 247, 562 und vom 21. August 2001 - IX R 20/99, BFHE 196, 191 zu § 7h Abs. 2 EStG; BFH, Urteil vom 29. März 2017 - XI R 6/16, DStR 2017, 1386 zu § 4 Nr. 21 UStG; BFH, Urteil vom 26. August 1986 - VII B 107/86, BStBl II 1986, 865 zu § 3a KraftStG; BFH, Urteil vom 15. Oktober 1996 - IX R 47/92, BStBl II 2003, 910 zu § 7i Abs. 2 EStG, § 82i Abs. 2 EStDV; vgl. Cöster, in König, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 171 Rn. 152; Rüsken, in Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl., § 171 Rn. 105) - für ein zweistufiges Verfahren entschieden und die Verantwortung für die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen des Anspruchs auf Investitionszulage in die Verantwortung zweier Behörden gelegt.

63 Für den Bereich der Zulagenverfahren nach dem InvZulG 1999 bedeutet dies, dass die unter Berücksichtigung bauplanungsrechtlicher Vorgaben zu beantwortende Frage, ob ein Objekt in einem förderfähigen Gebiet nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) bzw. § 3a Abs. 1 InvZulG 1999 belegen und damit einer der tatbestandlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Investitionszulage gegeben ist, der Prüfung der Gemeinden obliegt. Demgegenüber obliegt die Prüfung und Entscheidung der Frage, ob die sonstigen tatbestandlichen Voraussetzungen für die Gewährung der beantragten Investitionszulagen vorliegen, den Finanzämtern. Der Gesetzgeber verfolgte damit ersichtlich das Ziel, das Zulagenverfahren von bauplanungsrechtlichen Vorfragen zu entlasten und mit deren Beantwortung die fachlich kompetenten Gemeinden zu betrauen.

64 (4) Die von den Gemeinden auszustellenden Belegenheitsbescheinigungen sind Grundlagenbescheide im Sinne des § 171 Abs. 10 AO und materiell-rechtliche Voraussetzung für die Festsetzung der Investitionszulage (BFH, Urteil vom 24. Mai 2012 - III R 95/08, BFH/NV 2012, 1658). Sie entfalten im Zulagenfestsetzungsverfahren Bindungswirkung und sind von den Finanzbehörden weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht zu überprüfen, soweit sie außersteuerrechtliche Beurteilungen enthalten (BFH, Urteil vom 24. Mai 2012 - III R 95/08, aaO; siehe auch BFH, Urteile vom 29. August 1986 - III R 71/82, BFHE 147, 572, zu § 1 Abs. 4 InvZulG 1969, später § 2 InvZulG 1973; betreffend Bescheinigung des Bundesministeriums für Wirtschaft; vom 25. August 1989 - III R 17/84, BFHE 158, 283, BStBl II 1990, 79, § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 InvZulG 1979, betreffend Bescheinigung des Bundesamtes für gewerbliche Wirtschaft; ferner BFH, Beschluss vom 28. Oktober 1999 - III R 50/96, BFH/NV 2000, 484; BFH, Beschluss vom 28. Mai 2003 - III B 87/02; vgl. Cöster, in König, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 171 Rn. 148, 151). Für die Finanzbehörden und die Finanzgerichte ist die Belegenheitsbescheinigung hinsichtlich der darin enthaltenen bauplanungsrechtlichen Festlegung der Belegenheit eines Gebäudes in einem förderfähigen Gebiet bindend (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Februar 2003 - IV A 5 - InvZ 1272 - 6/03; vgl. OFD Rostock, Verfügung vom 9. Oktober 2000 InvZ 1570 A - St 232, DStR 2000, 1915; Kaligin, Investitionszulagengesetz 1999-2004, 3. Aufl., § 3 Rn. 13; Masuch, S. 451).

65 Diese in Rechtsprechung und Schrifttum (vgl. Selder in Blümich, Einkommensteuergesetz, § 5 InvZulG 1996 Rz. 39; Zitzmann, Investitionszulagengesetz 1996, Neue Wirtschafts-Briefe Fach 3, S. 10235, 10270; Stuhrmann in Blümich, aaO, § 2 InvZulG 1999 Rz. 52; Kaligin in Lademann, Einkommensteuergesetz und Nebengesetze, § 2 InvZulG 1999 Rz. 174; Masuch in Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz und Nebengesetze, § 2 InvZulG 1999 Tz. 86; Rosarius, Die neue Investitionsförderung, 4. Aufl., 2002, S. 103) - soweit ersichtlich - außer Streit stehende Bindungswirkung der Belegenheitsbescheinigung im Hinblick auf die in ihr enthaltenen bauplanungsrechtlichen Festlegungen begrenzt den Entscheidungsspielraum der Finanzbehörden und beschränkt den Pflichtenkreis, den ein Finanzbeamter im Rahmen der Durchführung von Investitionszulagenverfahren zu

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

erfüllen hat (vgl. auch BMF-Schreiben vom 28. Februar 2003 - IV A 5 - InvZ 1272 - 6/03; vgl. auch BMF-Schreiben vom 28. Juni 2001, BStBl I 2001, 379 Tz. 88 und 89).

66 (5) Die Bindungswirkung der bauplanungsrechtlichen Einstufung der Belegenheit eines Objekts in einem förderfähigen Gebiet gilt nach herrschender Auffassung auch in den Fällen, in denen diese Einstufung aus der Sicht der Finanzbehörden Bedenken begegnet oder möglicherweise den Rahmen des Vertretbaren verlässt.

67 Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hatten sich bereits in einer Sitzung im Juni 1998 mit der Frage des Vorgehens in Fällen befasst, in denen das Finanzamt bei Prüfung der Zulagenvoraussetzungen zu der Auffassung gelangt, dass die „in der Bescheinigung bezeichneten bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen offensichtlich nicht vorliegen." Sie haben das Finanzamt in diesen Fällen als verpflichtet angesehen, „die zuständige Gemeindebehörde zu veranlassen, die Bescheinigung zu überprüfen" (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Februar 2003 - IV A 5 - InvZ 1272 - 6/03). Weitergehende Verpflichtungen wurden den Finanzbehörden weder durch das BMF-Schreiben vom 24. August 1998 noch durch das in zeitlicher Nähe zu der verfahrensgegenständlichen Dienstberatung veröffentlichte BMF-Schreiben vom 28. Februar 2003 (BStBl I, S. 218), das die Grundsätze des vorangegangenen BMF-Schreibens wiederholte, auferlegt.

68 Die von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vertretene Rechtsauffassung, wonach die von den zuständigen Gemeindebehörden ausgestellten Belegenheitsbescheinigungen für die Finanzämter auch in Fällen vermuteter, tatsächlich bestehender oder offensichtlicher Rechtswidrigkeit Bindungswirkung entfalten, ist auch in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung anerkannt. Der Bundesfinanzhof hat ausgesprochen, dass „von Behörden erteilte Bescheinigungen, die Voraussetzung für die Gewährung von Investitionszulagen sind, als Verwaltungsakte zu beurteilen sind, die die Finanzbehörden binden." Sie unterliegen „weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzverwaltungsbehörde, soweit es sich um außersteuerrechtliche Beurteilungen handelt" (BFH, Urteile vom 29. August 1986 - III R 71/82, BFHE 147, 572, zu § 1 Abs. 4 InvZulG 1969; vom 25. August 1989 - III R 17/84, BFHE 158, 283, zu § 4a InvZulG 1979; Beschlüsse vom 28. Oktober 1999 - III R 50/96, BFH/NV 2000, 484; vom 28. Mai 2003 - III B 87/02, BFH/NV 2003, 1218; vom 28. August 2006 - III S 21/06, BFH/NV 2006, 2309; vom 27. Juni 2008 - III B 152/07, BFH/NV 2008, 1882). Dies gilt auch für die Bescheinigung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b) InvZulG 1999 (BFH, Urteil vom 24. Mai 2012 - III R 95/08, BFH/NV 2012, 1658).

69 (6) Die gesetzlich vorgesehene Aufgaben- und Verantwortungsteilung spiegelt sich auch in der Regelung über die Rechtswegzuständigkeit. Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 3 InvZulG ist bei Streitigkeiten im Bescheinigungsverfahren der Verwaltungsrechtsweg zu Verwaltungsgerichten eröffnet; demgegenüber ist gegen die Entscheidungen der Finanzbehörden der Finanzrechtsweg gegeben (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 3 aE InvZulG).

70 bb) Die Finanzbehörden sind sonach bei ihrem Tätigwerden im Rahmen des InvZulG 1999 in inhaltlicher Hinsicht beschränkt. Sie sind im Hinblick auf die bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen der Förderfähigkeit eines Objekts auf die Prüfung der Frage beschränkt, ob der Antragsteller durch die Vorlage einer Belegenheitsbescheinigung die Belegenheit des Objekts in einem förderfähigen Gebiet nachweisen kann. Legt der Antragsteller eine solche Bescheinigung vor und ist diese wirksam, so bestehen im Hinblick auf die darin enthaltenen bauplanungsrechtlichen Festlegungen grundsätzlich keine weiter gehenden inhaltlichen Prüfungspflichten für die Finanzbehörden. Dies gilt auch in Fällen, in denen nach Auffassung der Finanzbehörden Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit oder Rechtswidrigkeit der ausgestellten Belegenheitsbescheinigung bestehen.

71 cc) Allerdings sind die Finanzbehörden bei Bestehen entsprechender Anhaltspunkte zu einer Prüfung der Frage verpflichtet, ob die Belegenheitsbescheinigungen wirksam sind oder ob sie nichtig sein könnten. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine mögliche (vorsätzliche) Ver-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

letzung einer solchen Prüfungspflicht den Straftatbestand der Untreue erfüllen könnte, bedarf vorliegend jedoch keiner Vertiefung.

72 (1) Ein Verwaltungsakt kann - ungeachtet des Umstands, dass er als ein Akt staatlicher Gewalt die Vermutung seiner Gültigkeit in sich trägt (vgl. BVerwG, Beschluss vom 21. Januar 1954 - BVerwG I B 49.53 - BVerwGE 1, 67, 69; Urteil vom 11. Februar 1966 - BVerwG VII CB 149.64 - BVerwGE 23, 237, 238; BFH, Beschlüsse vom 1. Oktober 1981 - IV B 13/81 - BStBl II 1982 S. 133, 134 f.) - aus den in dem Katalog des § 44 Abs. 2 VwVfG-MV aufgeführten Gründen oder nach der Generalklausel des § 44 Abs. 1 VwVfG-MV nichtig sein, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offensichtlich ist (st. Rspr.; vgl. nur BVerwG, Beschluss vom 5. April 2011 - 6 B 41/10, juris). Ein besonders schwerwiegender Fehler in diesem Sinne liegt nur vor, wenn der Verwaltungsakt mit einem Mangel behaftet ist, der ihn als schlechterdings unerträglich, also mit tragenden Verfassungsprinzipien oder der Rechtsordnung immanenten wesentlichen Wertvorstellungen unvereinbar erscheinen lässt (vgl. BVerwG, Urteil vom 17. Oktober 1997 - BVerwG 8 C 1/96, DStRE 1998, 187; Kopp/Ramsauer, VwVfG, 18. Aufl., § 44 Rn. 8). Offenkundig ist ein solcher Mangel, wenn er für einen unvoreingenommenen, mit den Umständen vertrauten, verständigen Beobachter ohne Weiteres erkennbar ist (BeckOK VwVfG/Schemmer, 38. Ed. § 44 Rn. 17; Kopp/Ramsauer, VwVfG, 18. Aufl., § 44 Rn. 8), ihm die Fehlerhaftigkeit gleichsam „auf die Stirn geschrieben“ ist (vgl. Kopp/Ramsauer, VwVfG, 18. Aufl., § 44 Rn. 12).

73 (2) Anhaltspunkte für eine mögliche Nichtigkeit der verfahrensgegenständlichen Belegenheitsbescheinigungen sind weder von der Staatsanwaltschaft geltend gemacht noch sonst ersichtlich.

74 dd) Die für die ordnungsgemäße Durchführung von Verfahren nach dem InvZulG 1999 zuständigen Finanzbeamten sind sonach im Hinblick auf die Belegenheitsbescheinigungen auf die Prüfung der Frage beschränkt, ob diese Bescheinigungen wirksam sind oder - ausnahmsweise - an einem solch schwerwiegenden Mangel leiden, dass sie als nichtig anzusehen sind. Eine inhaltliche Prüfung hinsichtlich der in den Bescheinigungen enthaltenen „außersteuerrechtlichen Beurteilungen“, also der bauplanungsrechtlichen Bewertungen, ist der Nachprüfung der Finanzbehörden in tatsächlicher und in rechtlicher Hinsicht entzogen.

75 Die Finanzbehörden sind nicht befugt, die Bewilligung von Investitionszulagen unter Hinweis auf die inhaltliche Unrichtigkeit oder Rechtswidrigkeit der vom Antragsteller vorgelegten, aber wirksamen Belegenheitsbescheinigungen zu versagen (vgl. BFH, Urteil vom 17. Dezember 1996 - IX R 91/94, BFHE 182, 175; Beschluss vom 28. Mai 2003 - III B 87/02, Rn. 34, juris; Urteil vom 24. Mai 2012 - III R 95/08, Rn. 56, juris).

76 ee) Weitergehende, durch den Grundsatz der Gesetzesbindung der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) oder durch Weisung des Bundesministeriums der Finanzen begründete Pflichten, bei den zuständigen Gemeindebehörden - etwa im Wege der Remonstration - auf eine Abänderung einer von den Finanzbehörden als unrichtig angesehenen Belegenheitsbescheinigung hinzuwirken, sind nicht strafbewehrt. Insoweit fehlt es an der erforderlichen Rechtsmacht der Finanzbehörden.

77 (1) Zwar kann der Grundsatz der Gesetzesbindung der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) ein Tätigwerden der Finanzbeamten in Fällen erfordern, in denen Anhaltspunkte für eine offensichtlich rechtswidrige Belegenheitsbescheinigung bestehen, um im Rahmen des rechtlich Möglichen eine Bewilligung von Investitionszulagen ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zu verhindern.

78 Darüber hinaus hat das BMF in mehreren Rundschreiben darauf hingewiesen, dass die Finanzbehörden in Ausnahmefällen einer „offensichtlichen Unrichtigkeit“ der Bescheinigung bei der ausstellenden Behörde auf eine erneute Sachprüfung hinzuwirken und eine Rücknahme der Belegenheitsbescheinigungen anzuregen haben.

79 (2) Bei der dadurch begründeten Pflicht zur Remonstration handelt es sich jedoch um eine aus der gesetzlichen Aufgabenerfüllung und dem Grundsatz der Gesetzesbindung der Verwaltung resul-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

tierende Nebenpflicht, die den Grundsätzen der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit des Mitteleinsatzes Rechnung trägt. Der „Sparsamkeitsgrundsatz“, wonach der Staat nichts „verschenken“ darf, stellt ein allgemeines Prinzip der Haushaltsführung für den gesamten öffentlichen Bereich dar, das von allen Trägern hoheitlicher Gewalt unabhängig davon zu beachten ist, auf welcher Rechtsgrundlage sie tätig werden (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 24. Mai 2016 - 4 StR 440/15, NStZ 2016, 600). Als rechtliche Steuerungsnorm ist der Grundsatz der Sparsamkeit dazu bestimmt, einen äußeren Begrenzungsrahmen für den Gestaltungsspielraum aller Hoheitsträger dahingehend zu bilden, solche Maßnahmen zu verhindern, die mit den Grundsätzen vernünftigen Wirtschaftens schlicht unvereinbar sind (vgl. BGH, Urteil vom 24. Mai 2016 - 4 StR 440/15, aaO, S. 601; Beschluss vom 26. November 2015 - 3 StR 17/15, BGHSt 61, 48, 70). Den Finanzbehörden ist dadurch jedoch weder ein eigener Entscheidungsspielraum noch überhaupt Rechtsmacht eröffnet; eine mögliche Verletzung dieser Pflicht unterfällt daher nicht dem Schutzbereich des § 266 StGB.

80 (3) Ob die Finanzbehörden darüber hinaus - wie dies der Bundesfinanzhof in seiner zu § 7h Abs. 2 EStG ergangenen Entscheidung vom 22. Oktober 2014 (X R 15/13, BFHE 247, 562) angedeutet hat - berechtigt oder sogar verpflichtet sein könnten, im Falle der Erfolglosigkeit einer Remonstration Klage gegen die Gemeindebehörden vor den Verwaltungsgerichten mit dem Ziel der Aufhebung einer Belegenheitsbescheinigung zu erheben, kann offen bleiben. Denn auch insoweit würde es jedenfalls an der für die Annahme einer Pflichtverletzung im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB erforderlichen Rechtsmacht der Finanzbehörden fehlen.

81 c) Bei dieser Sachlage scheidet die Annahme einer durch § 266 Abs. 1 StGB strafbewehrten Pflichtverletzung in sämtlichen Fällen bereits aus Rechtsgründen aus. Das Landgericht hat die Angeklagten daher im Ergebnis zu Recht freigesprochen.

Fundstelle(n):
NJW 2018 S. 1330 Nr. 18
wistra 2018 S. 506 Nr. 12
[RAAAG-80186]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.