

HRRS-Nummer: HRRS 2011 Nr. 841

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2011 Nr. 841, Rn. X

BGH 1 StR 90/11 - Beschluss vom 14. Juni 2011 (LG Münster)

Steuerhinterziehung (Hinterziehung von Lohnsteuer, von Umsatzsteuer und von Einkommensteuer; uneigentliches Organisationsdelikt; Beurteilungsspielraum bei der Schätzung; Hochrechnung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV); Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt.

Art. 103 Abs. 2 GG; § 370 AO; § 266a StGB; § 41a EStG; § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV; § 52 StGB; § 261 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Auch bei der Steuerhinterziehung kommt die Begehung in Form eines "uneigentlichen Organisationsdelikts" in Betracht.

2. Stehen für die Berechnung der in den einzelnen Tatmonaten hinterzogenen Lohnsteuer mangels ausreichender Buchführung keine hinreichenden Feststellungsgrundlagen zur Verfügung, steht dem Tatgericht bei der Entscheidung, welche Schätzungsmethode dem vorgegebenen Ziel, der Wirklichkeit durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen möglichst nahe zu kommen, am besten gerecht wird, ein Beurteilungsspielraum zu. Die revisionsgerichtliche Überprüfung beschränkt sich hier darauf, ob das Tatgericht nachvollziehbar dargelegt hat, warum es sich der gewählten Schätzungsmethode bedient hat und weshalb diese dafür geeignet ist (BGH wistra 2010, 148).

3. Ist eine Schadensberechnung auf Grundlage des einheitlichen Eingangsteuersatzes der Lohnsteuerklasse VI nicht möglich, darf das Tatgericht auf Grundlage der noch vorhandenen Aufzeichnungen über Schwarzlohnzahlungen in einigen der Tatmonate den auf die Teilschwarzlohnzahlungen anfallenden Anteil der aus dem Gesamtbruttogehalt berechneten Lohnsteuer ermitteln. Der sich daraus ergebende Durchschnittsprozentsatz darf - vermindert um einen Sicherheitsabschlag - der Berechnung der hinterzogenen Lohnsteuer zu Grunde gelegt werden.

4. Zur Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge sind die Teilschwarzlohnzahlungen gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV auf ein sozialversicherungspflichtiges Bruttoentgelt hochzurechnen. Auch in Fällen teilweiser Schwarzlohnzahlungen findet § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV Anwendung (BGH wistra 2010, 29). Der Senat teilt die einfach- und verfassungsrechtlichen Bedenken, die seitens der Revision hiergegen erhoben werden, nicht. Namentlich steht der Bestimmtheitsgrundsatz i.S.v. Art. 103 Abs. 2 GG der Anwendung der Vorschrift nicht entgegen. Der Wortlaut der Vorschrift deckt deren Anwendung auch in Fällen von Teilschwarzlohnzahlungen. Angesichts des mit Einführung des § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV vom Gesetzgeber verfolgten Zwecks, ist dessen Anwendung auch in Fällen der vorliegenden Art geboten (BGH aaO).

Entscheidungstenor

Die Revisionen der Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Münster vom 11. Oktober 2010 werden als unbegründet verworfen.

Jeder Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten A. wegen Steuerhinterziehung in 123 Fällen (86 Fälle der Hinterziehung von Lohnsteuer, 34 Fälle der Hinterziehung von Umsatzsteuer und drei Fälle der Hinterziehung von Einkommensteuer) sowie wegen Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in 86 Fällen und den Angeklagten F. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung und zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in drei Fällen jeweils zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von sechs Jahren verurteilt. 1

Die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revisionen der Angeklagten sind unbegründet (§ 2 349 Abs. 2 StPO). Der Erörterung bedarf lediglich folgendes:

I.

1. Der Angeklagte A. beschäftigte mehrere Arbeitnehmer, für die er Lohnsteuer-Anmeldungen nach § 41a EStG abgab. 3
Allerdings wurde nur ein Teil des Lohns der Berechnung der angemeldeten Lohnsteuer zu Grunde gelegt (Teilschwarzlohnzahlungen). Ein darüber hinausgehender Teil des Lohns, der den Arbeitnehmern des Angeklagten A. bar ausgezahlt wurde, wurde in den monatlichen Lohnsteueranmeldungen ebenso wie in den gegenüber den Sozialversicherungsträgern abgegebenen monatlichen Beitragsnachweisen verschwiegen.

Die inkriminierten Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung und den Sozialversicherungsträgern wurden dabei 4
durch gutgläubige Mitarbeiter des Steuerberatungsbüros abgegeben. Der Angeklagte selbst war bei der Erstellung der einzelnen Erklärungen nicht beteiligt, die Mitarbeiter des Steuerberatungsbüros erhielten die erforderlichen Informationen aufgrund genereller Anordnung des Angeklagten von den gesondert verfolgten C. und P. Der Angeklagte war indes nicht nur durch diese generelle Anweisung an den Taten beteiligt. Vielmehr besorgte er in jedem einzelnen Tatmonat durch eigenständige Handlungen die für die Zahlung der Schwarzlöhne erforderlichen Bargeldmittel.

2. Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen den Schuldspruch. 5

Näher ist dies nur zu den Konkurrenzen hinsichtlich der monatlich abgegebenen unrichtigen Lohnsteueranmeldungen 6
auszuführen.

a) Freilich spräche gegen die Annahme der Strafkammer, für jeden Monat läge eine rechtliche selbstständige Tat vor, 7
wenn sich der Tatbeitrag des Angeklagten im Aufbau und in der Aufrechterhaltung eines auf Straftaten ausgerichteten Geschäftsbetriebs erschöpft hätte ("uneigentliches Organisationsdelikt", vgl. hierzu BGH, Urteil vom 17. Juni 2004 - 3 StR 344/03, BGHSt 49, 177, 184; BGH, Beschluss vom 26. August 2003 - 5 StR 145/03, BGHSt 48, 331, 343; BGH, Urteil vom 11. Dezember 1997 - 4 StR 323/97, BGHR StGB § 263 Täterschaft 1).

Hier war der Angeklagte jedoch durch die Beschaffung der jeweils "schwarz" ausgezahlten Lohnanteile jedenfalls im 8
Bereich der Vorbereitungshandlungen an jeder einzelnen Tat beteiligt. Unter diesen Umständen hält die Annahme von Tatmehrheit unter revisionsrechtlichen Gesichtspunkten rechtlicher Nachprüfung stand (zum Maßstab revisionsrechtlicher Überprüfung bei der vergleichbaren Abgrenzung zwischen natürlicher Handlungseinheit und Tatmehrheit vgl. BGH, Urteil vom 25. September 1997 - 1 StR 481/97, NStZRR 1998, 68).

b) Gleiches gilt hinsichtlich der Konkurrenzen, soweit der Angeklagte wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von 9
Arbeitsentgelt verurteilt wurde.

3. Auch der der Strafzumessung zu Grunde gelegte Schuldumfang ist rechtsfehlerfrei bestimmt. 10

a) Für die Berechnung der in den einzelnen Tatmonaten hinterzogenen Lohnsteuer musste die Strafkammer die 11
erforderlichen Bemessungsgrundlagen schätzen, da mangels ausreichender Buchführung des Angeklagten eine konkrete Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht vorgenommen werden konnte. Insoweit kam dem Tatgericht bei der Entscheidung, welche Schätzungsmethode dem vorgegebenen Ziel, der Wirklichkeit durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen möglichst nahe zu kommen, am besten gerecht wird, ein Beurteilungsspielraum zu. Die revisionsgerichtliche Überprüfung beschränkt sich hier darauf, ob das Tatgericht nachvollziehbar dargelegt hat, warum es sich der gewählten Schätzungsmethode bedient hat und weshalb diese dafür geeignet ist (BGH, Beschluss vom 11. November 2009 - 1 StR 283/09, wistra 2010, 148).

Hieran gemessen ist auch der Schuldumfang nicht in einer den Angeklagten beschwerenden Weise durch das 12
Landgericht bestimmt worden.

aa) Die Mindesthöhe der monatlichen Schwarzlohnzahlungen hat das Landgericht dabei auf Grundlage von noch 13
vorhandenen Aufzeichnungen über Schwarzlohnzahlungen in vier der 86 Tatmonate und von Angaben verschiedener, in die Straftaten eingebundener Mitarbeiter der Unternehmen des Angeklagten geschätzt. Im Rahmen seines umfassenden Geständnisses hat der Angeklagte die Richtigkeit der tatsächlichen Grundlagen dieser Schätzung bestätigt.

Dies war ihm auch möglich (vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NJW 2009, 2546, 2547). Bei der Schätzung der Höhe der gezahlten Schwarzlöhne sind daher Rechtsfehler nicht ersichtlich und im Übrigen auch nicht geltend gemacht. 14

bb) Zu schätzen war auch der in den einzelnen Tatmonaten anzuwendende Lohnsteuersatz. Auch insoweit weist das Urteil keinen Rechtsfehler auf. 15

Eine Schadensberechnung auf Grundlage des einheitlichen Eingangssteuersatzes der Lohnsteuerklasse VI konnte nicht erfolgen, da es sich um Teilschwarzlohnzahlungen handelte, mithin Lohnsteuerkarten der einzelnen Arbeitnehmer vorlagen. Zu Grunde zu legen waren daher die individuellen Steuermerkmale der Arbeitnehmer, wobei allerdings für die überwiegende Zahl der Taten nicht zu ermitteln war, an welche konkreten Arbeitnehmer Teilschwarzlohnzahlungen geleistet wurden. Die Bestimmung eines nach Maßgabe der §§ 39b, 32a EStG eindeutigen Steuersatzes war daher nicht möglich. 16

Die Strafkammer hat deshalb auf Grundlage der noch vorhandenen Aufzeichnungen über Schwarzlohnzahlungen in vier Tatmonaten den auf die Teilschwarzlohnzahlungen anfallenden Anteil der aus dem Gesamtbruttogehalt berechneten Lohnsteuer ermittelt. Den sich daraus ergebenden Durchschnittsprozentsatz hat sie - vermindert um einen Sicherheitsabschlag - der Berechnung der hinterzogenen Lohnsteuer zu Grunde gelegt. Die Revision meint, dass hierdurch ein zu hoher durchschnittlicher Lohnsteuersatz zu Grunde gelegt worden sei. Der Senat teilt diese Bedenken nicht. Der von der Strafkammer der Schadensberechnung zu Grunde gelegte Prozentsatz ist nämlich nicht identisch mit dem durchschnittlichen Lohnsteuersatz. Er ist vielmehr von der Höhe des Gesamtbruttoentgeltes und dem darauf anfallenden Anteil der Teilschwarzlohnzahlungen abhängig. Hier wurden die für die Berechnung dieses Satzes erforderlichen Parameter zutreffend geschätzt (vgl. oben I. 3. a) aa)). Fehler bei der Berechnung selbst zeigt die Revision nicht auf und sind auch sonst nicht ersichtlich. 17

b) Zutreffend hat das Landgericht zur Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge die Teilschwarzlohnzahlungen gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV auf ein sozialversicherungspflichtiges Bruttoentgelt hochgerechnet. Auch in Fällen teilweiser Schwarzlohnzahlungen findet § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV Anwendung (BGH, Beschluss vom 7. Oktober 2009 - 1 StR 320/09, wistra 2010, 29). Der Senat teilt die einfach- und verfassungsrechtlichen Bedenken, die seitens der Revision hiergegen erhoben werden, nicht. Namentlich steht der Bestimmtheitsgrundsatz i.S.v. Art. 103 Abs. 2 GG der Anwendung der Vorschrift nicht entgegen. Der Wortlaut der Vorschrift deckt deren Anwendung auch in Fällen von Teilschwarzlohnzahlungen. Angesichts des mit Einführung des § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV vom Gesetzgeber verfolgten Zwecks, ist dessen Anwendung auch in Fällen der vorliegenden Art geboten (BGH aaO). 18

Soweit bei der demnach zulässigen Hochrechnung Rechenungenauigkeiten vorliegen, kann der Senat ausschließen, dass sich diese im Ergebnis zu Lasten des Angeklagten ausgewirkt haben, zumal es sich ohnehin nur um Schätzungen handelt. 19

II.

1. Der Angeklagte F. ermöglichte dem Angeklagten A. die Auszahlung des Teilschwarzlohns, indem er ihm sog. Abdeckrechnungen zur Verfügung stellte, denen tatsächlich erbrachte Leistungen nicht zu Grunde lagen. Aufgrund dieser Scheinrechnungen konnte der Angeklagte A. einerseits die für die Schwarzlohnzahlungen erforderlichen Barabhebungen von den Konten der Unternehmen in deren Buchhaltung verschleiern. Soweit die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Beträge die erforderliche Lohnsumme überstiegen, nutzte der Angeklagte A. die Scheinrechnungen, um Barabhebungen für private Zwecke zu verschleiern. Die dadurch im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung erzielten Einkünfte verschwie er in seinen Einkommensteuererklärungen. 20

Darüber hinaus machte der Angeklagte A. die in den Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Durch das Überlassen der Abdeckrechnungen förderte der Angeklagte F. die durch den Angeklagten A. insoweit verwirklichten Taten. 21

2. Die Feststellungen tragen die Verurteilung des Angeklagten F. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung und zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt. 22

a) Die durch die Haupttaten verkürzten Steuern, insbesondere die verkürzte Lohnsteuer, hat das Landgericht zutreffend bestimmt (vgl. oben I. 1. b). 23

Auch soweit hier bei der zulässigen Hochrechnung Rechenungenauigkeiten vorliegen, kann der Senat ausschließen, 24

dass sich diese im Ergebnis zu Lasten des Angeklagten ausgewirkt haben.

b) Im Übrigen ist die Strafzumessung frei von durchgreifenden Rechtsfehlern zum Nachteil des Angeklagten F. 25
Allerdings meint die Strafkammer, die Strafraumen für Beihilfe zur Steuerhinterziehung einerseits und zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt andererseits seien identisch. Dies trifft hier nicht zu.

Die Strafe hinsichtlich der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt wäre auch gemäß § 28 Abs. 1 26
i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB zu mildern gewesen, da beim Angeklagten F. das besondere persönliche Merkmal der Arbeitgebereigenschaft fehlt (vgl. auch BGH, Beschluss vom 8. Februar 2011 - 1 StR 651/10, ZIP 2011, 972 mwN).

Dieser Fehler hat sich jedoch bei der Strafraumenbestimmung im Ergebnis nicht ausgewirkt, da bei tateinheitlicher 27
Erfüllung mehrerer Tatbestände die Strafe dem höheren Strafraumen zu entnehmen ist (§ 52 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 StGB). Dies ist hier der gemilderte Strafraumen wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO, § 27 Abs. 2 Satz 2 StGB i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB, vgl. BGH aaO).

Es ist nicht ersichtlich, dass sich der aufgezeigte Mangel bei der Strafzumessung ausgewirkt hat. Die von der 28
Strafkammer zutreffend angeführten strafzumessungsrelevanten Gründe bleiben vom aufgezeigten Mangel unberührt.