

HRRS-Nummer: HRRS 2018 Nr. 812

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2018 Nr. 812, Rn. X

BGH 1 StR 111/18 - Beschluss vom 5. Juli 2018 (LG Stuttgart)

Vorenthalten von Arbeitsentgelt (erforderliche Angabe der Berechnungsgrundlagen und der Berechnung der vorenthaltenen Beiträge im Urteil: Beruhen des Urteils auf fehlerhafter Angabe der Berechnungsgrundlagen); Steuerhinterziehung (erforderliche Angabe der Besteuerungsgrundlagen).

§ 266a Abs. 1 StGB; § 370 Abs. 1 AO; § 267 Abs. 2 StPO; § 337 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Dem Tatgericht obliegt es bei einer Verurteilung nach § 266a Abs. 1 StGB nach ständiger Rechtsprechung, die geschuldeten Beiträge - für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte gesondert - nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen, um eine revisionsgerichtliche Nachprüfung zu ermöglichen, weil die Höhe der geschuldeten Beiträge auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen ist. Falls solche Feststellungen im Einzelfall nicht möglich sind, kann die Höhe der vorenthaltenen Beiträge auf Grundlage der tatsächlichen Umstände geschätzt werden. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung bei Taten nach § 370 AO für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern entwickelt hat, gelten insoweit entsprechend. Es genügt nicht, die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge lediglich der Höhe nach anzugeben. Vielmehr müssen die Urteilsgründe die Berechnungsgrundlagen und Berechnungen im Einzelnen wiedergeben (vgl. hierzu ausführlich BGH NSTz 2017, 352, 353 mwN).

2. Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung müssen die steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sein. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (Besteuerungsgrundlagen, vgl. BGH NJW 2009, 2546, 2547, Rn. 13). Die auf den festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und Aufgabe des Tatgerichts.

3. Ist dem Revisionsgericht die sachlichrechtliche Überprüfung aufgrund unzureichender Feststellung der Berechnungsgrundlagen nicht zuverlässig möglich, so beruht das Urteil grundsätzlich auf einer Verletzung des Gesetzes (§ 337 StPO). Ausnahmsweise kann trotz unzureichender Darstellung ein Beruhen dann ausgeschlossen werden, wenn sich die Darstellungsmängel allein auf die Überprüfbarkeit der Höhe der hinterzogenen Steuern oder Sozialabgaben - mithin die Überprüfbarkeit des Schuldumfangs - durch das Revisionsgericht beziehen und auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen sicher ausgeschlossen werden kann, dass die Berechnung den Angeklagten in Bezug auf den Schuldumfang beschwert.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Stuttgart vom 24. Oktober 2017 mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Vorenthalten und Veruntreuens von Arbeitsentgelt in 24 1
tatsmehreitlichen Fällen sowie wegen drei tatsmehreitlicher Fälle der Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt und neun Monate der verhängten Gesamtfreiheitsstrafe wegen einer rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung für vollstreckt erklärt. Seine Revision, mit der der Angeklagte insbesondere die Berechnung der Höhe der „schwarz“ bezahlten Löhne und der Umsatzsteuer rügt, hat - im Wesentlichen entsprechend dem Antrag des Generalbundesanwalts - mit der Sachrüge Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO).

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts war die I. GmbH als Generalunternehmerin im Baugewerbe tätig; ihre 2
Hauptauftraggeberin war die L. GmbH. Der Angeklagte war faktischer Geschäftsführer der I. GmbH, die
schlüsselfertige Wohnhäuser erstellte. Für die Erstellung der Rohbauten beschäftigte die I. GmbH Bauarbeiter und
entlohnte sie bar. Tätigkeiten in späteren Bauphasen (Dach, Fensterbau, Sanitär und Elektrik) wurden in ihrem
Auftrag von Fremdfirmen durchgeführt.

Der Angeklagte hatte nur einen Teil seiner Bauarbeiter angemeldet und für diese Sozialabgaben abgeführt. 3
Tatsächlich beschäftigte die I. GmbH weitere Arbeiter „schwarz“ und einige der angeblich nur geringfügig
beschäftigten Mitarbeiter unangemeldet in Vollzeit. Die genaue Anzahl der „schwarz“ beschäftigten Arbeiter konnte
nicht ermittelt werden, auch nicht wann und in welchem Umfang und für welchen Lohn namentlich ermittelte Arbeiter
„schwarz“ beschäftigt waren. Eine tragfähige Lohnbuchhaltung oder sonstige verlässliche Unterlagen waren nicht
vorhanden. Soweit Arbeitnehmer ermittelt werden konnten, konnten sie sich an die genaue Beschäftigungsdauer und
die Höhe der erhaltenen Zahlungen nicht erinnern.

Der Angeklagte enthielt der zuständigen Einzugsstelle von Januar bis Dezember 2005 sowie von Januar bis 4
Dezember 2007 und damit in 24 Fällen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in einer Höhe
von mindestens 149.000 € vor.

Darüber hinaus reichte er beim zuständigen Finanzamt frei erfundene und jeweils zu niedrige 5
Umsatzsteuervoranmeldungen ein und gab dann keine Jahreserklärung für die Veranlagungszeiträume der Jahre
2006, 2007 und 2008 ab. Das Finanzamt schätzte - wie von ihm beabsichtigt - die Jahresumsätze auf der Grundlage
seiner Angaben in den Umsatzsteuervoranmeldungen zu niedrig und setzte die Umsatzsteuer zu gering fest, wodurch
Steuer in Höhe von insgesamt etwa 179.000 € verkürzt wurde.

Die Höhe der ausgezahlten „Schwarzlöhne“ hat die Strafkammer geschätzt und zwar den Nettoumsatz für das Jahr 6
2005 auf insgesamt mindestens 1.316.907,99 € und für das Jahr 2007 auf insgesamt mindestens 1.231.484,62 €
(UA S. 13). Der von der I. GmbH für Material und für den Einsatz von Subunternehmern aufgewendete Betrag belief
sich nach den Feststellungen der Strafkammer (UA S. 13) für das Jahr 2005 auf insgesamt höchstens 1.079.399,23
€ und für das Jahr 2007 auf insgesamt höchstens 893.268 €.

Die L. GmbH hatte den Ermittlungsbehörden alle von der I. GmbH an sie gestellten Rechnungen zur Verfügung 7
gestellt. Anhand dieser sowie bei der I. GmbH aufgefundener Rechnungen, soweit sie sich durch Kontoauszüge
belegen ließen, errechnete die Ermittlungsbehörde den Mindestumsatz, von dem sie alle durch Rechnungen belegten
Zahlungen an Subunternehmer abzog (UA S. 22).

Die Strafkammer nahm anhand der den Ermittlungsbehörden von der L. GmbH zur Verfügung gestellten Rechnungen 8
der I. GmbH und den bei der I. GmbH aufgefundenen Rechnungen eine eigene Berechnung des Mindestumsatzes vor
(UA S. 22, 25, 36). Die Subunternehmer- und Materialkostenrechnung ermittelte die Strafkammer durch eine eigene
Auswertung der sichergestellten Unterlagen (UA S. 25), woraus sich „schlüssig die festgestellten Subunternehmer-
und Materialkosten“ (UA S. 25) ergaben. Um jegliche Fehler zu Lasten des Angeklagten durch etwaig versehentlich
nicht erfasste Rechnungen oder anderes auszuschließen (UA S. 36, 37) hat die Strafkammer zusätzlich einen
Sicherheitsabschlag von 10 % vorgenommen (UA S. 36, 37).

Von dem sich ergebenden Betrag hat sie 2/3 als Nettolohn angesetzt und davon die angemeldeten Löhne (UA S. 11) 9
abgezogen und so den Jahresnettoumsatz errechnet. Zur Berechnung der verkürzten Sozialversicherungsbeiträge hat
die Strafkammer den festgestellten Nettolohn mittels der auf den von ihr - unter Hinweis auf den Beitrag von Stuckert
in wistra 2014, 289 ff. - festgestellten Beitragssätzen (UA S. 13, 14) beruhenden Hochrechnungsfaktoren (UA S. 38)
für die Jahre 2005 und 2007 auf einen Bruttolohn hochgerechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV). Zu Gunsten des
Angeklagten hat sie dabei weder Kirchensteuer noch den Kinderlosenzuschlag in der Pflegeversicherung einbezogen.
Auf diese Weise hat sie die auf die Beschäftigungsmonate entfallenen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge
errechnet und in einer Tabelle erfasst (UA S. 15, 16).

Für das Jahr 2006 errechnete die Strafkammer trotz auch in diesem Zeitraum ausgezahlter Löhne eine rechnerisch 10
im Minusbereich liegende Lohnquote. Den Tatvorwurf des Vorenthalten und Veruntreuens von Arbeitsentgelt für die
Jahre 2004, 2006 und 2008 hat sie nach § 154 Abs. 2 StPO vorläufig eingestellt.

Die geschätzten Umsätze hat die Strafkammer auch ihrer Berechnung der Umsatzsteuerverkürzung zu Grunde gelegt. 11
Die Lohnsteuerhinterziehung von Juli 2007 bis Juni 2008 hat sie nach § 154 Abs. 2 StPO eingestellt.

II.

Das Urteil hält im Schuldspruch rechtlicher Überprüfung nicht stand, weil die Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und, auf dem so festgestellten Umsatz fußend, auch der verkürzten Umsatzsteuer für das Revisionsgericht nicht nachvollziehbar ist. 12

1. Dem Tatgericht obliegt es nach ständiger Rechtsprechung, die geschuldeten Beiträge - für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte gesondert - nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen, um eine revisionsgerichtliche Nachprüfung zu ermöglichen, weil die Höhe der geschuldeten Beiträge auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen ist. Falls solche Feststellungen im Einzelfall nicht möglich sind, kann die Höhe der vorenthaltenen Beiträge auf Grundlage der tatsächlichen Umstände geschätzt werden. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung bei Taten nach § 370 AO für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern entwickelt hat, gelten insoweit entsprechend. Es genügt nicht, die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge lediglich der Höhe nach anzugeben. Vielmehr müssen die Urteilsgründe die Berechnungsgrundlagen und Berechnungen im Einzelnen wiedergeben (vgl. hierzu ausführlich BGH, Beschluss vom 20. April 2016 - 1 StR 1/16, Rn. 6, NStZ 2017, 352, 353 mwN). 13

Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung müssen die steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sein. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (Besteuerungsgrundlagen, vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NJW 2009, 2546, 2547, Rn. 13). Die auf den festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und Aufgabe des Tatgerichts (vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08 aaO, Rn. 20 mwN). 14

2. Den vorgenannten Anforderungen trägt das Urteil nicht ausreichend Rechnung. Zwar bestehen gegen die Schätzung des Landgerichts keine rechtlichen Bedenken. Jedoch ist bereits die Berechnung der Nettoausgangsumsätze für das Revisionsgericht nicht widerspruchsfrei dargelegt. 15

Auf S. 13 des Urteils wird der Umsatz für das Jahr 2007 mit 1.231.484,62 € festgestellt (gemeint waren wohl 1.231.484,62 €) und bei der Berechnung der Umsatzsteuer auf UA S. 17 mit 1.112.533,76 €. Auf S. 17 wird der Umsatz „lt. nachtr. Prüfung netto“ für das Jahr 2007 mit 9.950,86 € und 1.112.533,76 € beziffert (insgesamt 1.122.484,62 €), in der nebenstehenden Tabellenspalte „Differenz netto“ stehen die beiden Beträge 9.950,86 € und 221.533,76 € (ohne Subtraktion also 1.221.533,76 €). Aus dem Urteil ist nicht zu erkennen, ob der Betrag von 1.112.533,76 € oder der von 1.221.533,76 € der tatsächliche Umsatz ist. 16

Da die Strafkammer auch keine Rechnungsendbeträge oder sonstige Belege im Urteil angegeben hat, kann der Senat den Nettoumsatz auch nicht aus einer Auflistung der sich daraus jeweils ergebenden Beträge selbst errechnen. 17

3. Auch die Berechnung der festgestellten Bruttolöhne für die Jahre 2005 und 2007 anhand des von der der Strafkammer im Urteil (UA S. 37 ff.) dargestellten Rechenwegs ist nicht nachvollziehbar: 18

Bei einem Nettoumsatz für das Jahr 2005 von 1.316.907,99 € (UA S. 13) abzüglich der Betriebsausgaben von 1.079.399,23 € (UA S. 13) nebst eines weiteren die Subunternehmer- und Materialkosten betreffenden Sicherheitszuschlags von 10 % (UA S. 36, 37), also 107.939,92 €, ergeben sich 129.568,84 €. Zwei Drittel hiervon, also 86.379,22 €, sind die Lohnkosten insgesamt. Abzüglich der gemeldeten Löhne von 80.786 € ergibt dies 5.599,22 € netto an Lohnkosten, monatlich 466,10 €. Multipliziert mit dem Hochrechnungsfaktor 1,57790927 sind dies 735,46 € brutto, und nicht wie von der Strafkammer festgestellt 10.197,65 €. 19

Bei einem Nettoumsatz für das Jahr 2007 von 1.231.484,62 € (UA S. 13) abzüglich Betriebsausgaben von 893.268 € und 10 % Sicherheitsabschlag (89.326,80 €) ergeben sich 248.889,82 €. Zwei Drittel hiervon, also 165.926,55 €, sind Lohnkosten. Abzüglich der gemeldeten Löhne von 66.456 € (UA S. 11) ist die Nettolohnsumme für das gesamte Jahr 99.470,55 €, monatlich 8.289,21 €. Bei Hochrechnung mit dem Faktor 1,5655573 (UA S. 38) ergibt dies eine Bruttolohnsumme von 12.977,24 € und nicht 20.746,47 € (UA S. 15 f.). 20

Der Fehler bei der Bestimmung des Nettoumsatzes anhand des von der Strafkammer ausführlich dargestellten Rechenwegs schlägt auf die Besteuerungsgrundlagen durch. 21

Der Senat kann wegen des durchgreifenden Darstellungsmangels der Urteilsgründe dahingestellt sein lassen, ob sich bei einem anderen Rechenweg, der sich so nicht aus den Urteilsgründen ergibt (z.B. bei Unterstellung, dass entgegen des Wortlauts der Feststellungen auf Seite 13 des Urteils die dort festgestellten Betriebsausgaben schon den Sicherheitsabschlag beinhalten), die in der Tabelle (UA S. 15 f.) dargestellten Bruttolöhne errechnen lassen. 22

4. Ist dem Revisionsgericht die sachlichrechtliche Überprüfung aufgrund unzureichender Feststellung der 23

Berechnungsgrundlagen nicht zuverlässig möglich, so beruht das Urteil grundsätzlich auf einer Verletzung des Gesetzes (§ 337 StPO; BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08 aaO 2548, Rn. 23 zu Besteuerungsgrundlagen).

Ausnahmsweise kann trotz unzureichender Darstellung ein Beruhen dann ausgeschlossen werden, wenn sich die Darstellungsmängel allein auf die Überprüfbarkeit der Höhe der hinterzogenen Steuern oder Sozialabgaben - mithin die Überprüfbarkeit des Schuldumfangs - durch das Revisionsgericht beziehen und auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen sicher ausgeschlossen werden kann, dass die Berechnung den Angeklagten in Bezug auf den Schuldumfang beschwert (BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08 aaO, Rn. 24 zur Steuerberechnung). Angesichts dessen, dass die Strafkammer für das Jahr 2006 bei einem Nettoumsatz von 812.703,24 € sogar „negative Lohnkosten“ (UA S. 17, 39) errechnet hat und infolge der Widersprüche in den Umsatzzahlen und der fehlenden revisionsgerichtlichen Nachprüfbarkeit kann der Senat nicht ausschließen, dass sich auf der Grundlage einer rechtsfehlerfreien Darstellung in einzelnen Fällen keine Steuerverkürzung oder kein Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt ergeben hätte. Der Senat hat das Urteil mit sämtlichen Feststellungen aufgehoben, auch die zur faktischen Geschäftsführung durch den Angeklagten und zur rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung, um dem neuen Tatrichter widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen. 24