

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 534

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 534, Rn. X

BGH 1 StR 272/20 - Urteil vom 10. März 2021 (LG Aachen)

Einziehung (Einziehung von ersparten Aufwendungen: erforderlicher messbarer Vermögensvorteil beim Einziehungsadressaten, mögliche Einziehungsadressaten bei Steuerhinterziehung, Einziehung wegen nicht entrichteter Lohnsteuer und Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung beim Arbeitgeber); Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (erforderliche Feststellungen zu den hinterzogenen Sozialversicherungsbeiträgen).

§ 73 StGB; § 370 Abs. 1 AO; § 37 Abs. 1 AO; § 38 Abs. 1 Satz 1 EstG; § 266a Abs. 1 StGB; § 28e Abs. 1 Satz 1 SGB IV; § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Nicht anders als bei der Einziehung von durch Straftaten erlangten Vermögensgegenständen und Rechten setzt das Abschöpfen ersparter Aufwendungen voraus, dass der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen kann; diese Vermögensvorteile müssen sich messbar in seinem Vermögen niederschlagen (st. Rspr). Dies erfordert folglich eine schon vorher bestehende eigene Zahlungsverbindlichkeit.
2. Damit ist die Einziehung bei der Steuerhinterziehung regelmäßig, aber nicht zwingend gegen den Steuerschuldner (§ 37 Abs. 1 AO) zu richten, dem schon begrifflich die Steuerersparnisse zugutekommen. Die Steuerschuldnerschaft ohne die Möglichkeit, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren und in diesem Sinne über diese tatsächlich zu verfügen, genügt indes nicht zur Einziehung (vgl. BGHSt 64, 146). Neben den formellen Steuerschuldnern kommen als Einziehungsbetroffene auch sonstige Personen in Betracht, die eigene steuerliche Erklärungspflichten und nachfolgend originär steuerliche Verbindlichkeiten aus eigenem Vermögen zu erfüllen haben und damit von der Steuerersparnis profitieren.
3. Nach diesen Maßstäben begegnet die Einziehung im Hinblick auf die durch verkürzte Lohnsteuer ersparten Aufwendungen gegen Arbeitgeber keinen Bedenken. Insoweit gilt im Hinblick auf die Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG) nichts anderes als für die Abschöpfung des Wertes der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge (§ 28e Abs. 1 Satz 1 SGB IV). Die Ersparnis schlägt sich zunächst im Vermögen des Arbeitgebers nieder. Zwar ist die anzumeldende, einzubehaltende und dann abzuführende Lohnsteuer arbeitsvertrags- und einkommensteuerrechtlich dem Arbeitnehmer zuzuordnen; dies ändert aber nichts am Bestehen einer eigenen Entrichtungsschuld des Arbeitgebers.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten Bu. wird das Urteil des Landgerichts Aachen vom 18. Dezember 2019, soweit es diesen Angeklagten betrifft, mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben in den Aussprüchen über
 - a) die Einzelstrafen in den Fällen 1 bis 134 der Urteilsgründe,
 - b) die Gesamtstrafe und
 - c) die Einziehung, soweit sie einen Betrag von 255.534,30 € übersteigt.
2. Auf die Revision des Angeklagten He. wird das vorgenannte Urteil, soweit es diesen Angeklagten betrifft, mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben in den Aussprüchen über a) die Einzelstrafen in den Fällen 1 bis 77 und 79 bis 134 der Urteilsgründe und b) die Gesamtstrafe.
3. Die weitergehenden Revisionen werden verworfen.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten Bu. wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt in 78 Fällen 1
sowie wegen Steuerhinterziehung in 60 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und drei Monaten
verurteilt. Zudem hat es gegen ihn im Umfang der den Einzugsstellen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge
sowie verkürzten Lohn- und Umsatzsteuern die Einziehung des Wertes von Taterträgen mit einem Betrag in Höhe von
1.117.169,40 € angeordnet. Gegen den Angeklagten He. hat das Landgericht wegen Vorenthaltens und Veruntreuens
von Arbeitsentgelt in 77 Fällen sowie wegen Steuerhinterziehung in 60 Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von einem
Jahr und zehn Monaten verhängt, deren Vollstreckung es zur Bewährung ausgesetzt hat. Die gegen ihre
Verurteilungen gerichteten Revisionen der Angeklagten, mit denen sie jeweils die Verletzung materiellen Rechts
beanstanden, haben den aus der Urteilsformel ersichtlichen Erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts hatte der Angeklagte Bu. im Wachdienstgewerbe zunächst seine 2
Einzelfirma ?Bu. S. ? (B.) betrieben. Nachdem im Februar 2009 das Hauptzollamt wegen des Verdachts des
Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt ein Ermittlungsverfahren eingeleitet hatte, ließ der Angeklagte Bu.
den Neffen seiner Ehefrau, den Mitangeklagten He., die Einzelfirma H. He. S. gründen. Die H. führte die Geschäfte
der B. fort; faktisch bestimmte der Angeklagte Bu. die wesentlichen Firmenentscheidungen. Indes war der Angeklagte
He. neben seiner Stellung als formeller Alleininhaber vor allem für die Steuerangelegenheiten zuständig (UA S. 16 f.).
Die H. führte vornehmlich Subunternehmeraufträge aus, die ihr die Firmen I. M. GmbH sowie A. erteilten. Die I.
GmbH zahlte das Entgelt auf ein seit Mitte November 2009 bei der C. bank geführtes Bankkonto, dessen Inhaber der
Angeklagte He. war und über welches neben ihm der Angeklagte Bu. nach Belieben verfügen konnte. Gemäß dem
gemeinsamen Tatplan erfassten die Angeklagten Bu. und He. die auf diesem Bankkonto eingehenden Erlöse nicht in
der Buchhaltung der H., sondern zahlten hieraus u.a. ?Schwarzlöhne? in bar an die Angestellten der H.
Dementsprechend waren die über das vom Angeklagten He. beauftragte Steuerberaterbüro abgegebenen Meldungen
gegenüber den Sozialversicherungsträgern sowie Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen
unvollständig.

1. Im Zeitraum von Juli 2009 bis März 2014 führten die Angeklagten 711.813,58 € an Arbeitgeber- und 3
Arbeitnehmeranteilen gegenüber der K. kasse nicht ab, gegenüber der AO. im Zeitraum von März 2011 bis November
2013 21.908,28 € (Fälle 1 bis 77). Der Angeklagte Bu. entrichtete darüber hinaus - ohne Beteiligung des Angeklagten
He. - zugunsten der H. Ha. UG, der Nachfolgerin der H., für den März 2014 gegenüber der AO. fällige
Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 7.838,11 € nicht (Fall 78). Das Landgericht hat die festgestellten
Hinterziehungsbeträge jeweils um einen Sicherheitsabschlag von 5 % gemindert.

2. Zudem verkürzten die Angeklagten nach den Berechnungen des Landgerichts unter Berücksichtigung eines 4
Sicherheitsabzugs 157.153,13 € an Lohnsteuern inklusive Solidaritätszuschlag (Fälle 79 bis 134). Die sich aus den
am 28. Februar 2011, 30. Dezember 2011, 3. September 2012 und 30. September 2013 abgegebenen
Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2009 bis 2012 ergebenden Zahllasten waren um 3.155,78 €, 43.352,30
€, 111.458,56 € und 97.567,66 € (Fälle 135 bis 138) zu gering.

II.

1. Die Revisionen der Angeklagten sind teilweise begründet. 5

In den Fällen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt (dazu unter a; § 266a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB) und der 6
Hinterziehung von Lohnsteuer (dazu unter b; § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 167
Abs. 1 Satz 1, § 168 Satz 1 AO; § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) begegnet die Strafzumessung durchgreifenden
Bedenken, weil die Feststellungen zum Schuldumfang, wie der Generalbundesanwalt zutreffend aufgezeigt hat,
lückenhaft sowie widersprüchlich sind.

a) Die Berechnung der Höhe der den Einzugsstellen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge ist nicht 7
nachzuvollziehen. Deren Darstellung in den Urteilsgründen ermöglicht dem Senat nicht, nachzuprüfen, ob das
Landgericht die Nettolöhne rechtsfehlerfrei auf die den - offensichtlich von der Deutschen Rentenversicherung
erstellten - Berechnungstabellen zu entnehmenden Bruttolöhne hochgerechnet hat (§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV):

Die monatlich ausgezahlten Arbeitslöhne, die als Bemessungsgrundlage anzugeben sind (st. Rspr.; BGH, Urteile vom 8 8
8. Januar 2020 - 5 StR 122/19 Rn. 13 und vom 11. November 2020 - 1 StR 328/19 Rn. 25; Beschlüsse vom 11. Juli
2019 - 1 StR 456/18 Rn. 29 und vom 20. April 2016 - 1 StR 1/16 Rn. 6), hat das Landgericht nicht festgestellt. Zwar
werden in den Urteilsgründen die Rechenschritte rechtsfehlerfrei aufgezeigt (UA S. 54 f.), aber nicht mit konkreten
Feststellungen zu den Gesamtlöhnen einschließlich der ?Schwarzlohnanteile? ausgefüllt.

b) Die Feststellungen zu den monatlichen Lohnsummen widersprechen den Arbeitsentgelten in den Tabellen zur 9

Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge. Die ausgezahlten Arbeitslöhne müssen als jeweils maßgebliche Ausgangsgröße übereinstimmen, wie das Landgericht selbst erkannt hat (UA S. 162 f.). Dies ist jedoch ausgehend von den vom Landgericht getroffenen Feststellungen nicht der Fall. So beträgt etwa für den Monat Oktober 2009 die verschwiegene Lohnsumme 9.868,25 €, das verschwiegene Bruttoarbeitsentgelt 11.867,93 € (= 15.541,80 € - 3.673,87 €). Diese Differenz lässt sich nicht mit der fehlenden Hochschleusung im Abtastverfahren erklären.

Zwar lassen sich die jährlichen Summen der monatlichen Löhne für die Jahre 2010 bis 2012 unschwer mit den festgestellten Zahlungseingängen auf dem ?Schwarzgeldkonto? vereinbaren; denn die addierten Jahreslohnsommen liegen deutlich unter den jeweiligen jährlichen Gesamtüberweisungsbeträgen. Die Finanzierung der Schwarzlöhne aus dem Schwarzgeldkonto ist mithin plausibel. Insgesamt ist jedoch nicht nachzuvollziehen, aufgrund welcher Zahlen das Landgericht die ausgezahlten Monatslöhne als Ausgangsgröße für die - zu die Angeklagten nicht beschwerenden Mindestverkürzungsbeträgen führende - Anwendung eines Eingangsteuersatzes von 14 % ermittelt hat. Der Verweis auf die Berechnung der Sozialversicherungsbeitragsschäden (UA S. 163) geht ins Leere, da, wie aufgezeigt, auch dort die tatsächlich ausgezahlten Löhne nicht festgestellt sind.

c) Die Feststellungslücken und Widersprüche bedingen die Aufhebung der Einzelstrafen und der Einziehungsanordnung in den Fällen 1 bis 134 sowie der Gesamtstrafe nebst den zugehörigen Feststellungen (§ 353 Abs. 2 StPO). Hingegen werden die Schuldsprüche sicher von den Feststellungen getragen.

2. Im Übrigen sind die Revisionen der Angeklagten unbegründet.

a) Die Verurteilung der Angeklagten jeweils wegen Umsatzsteuerhinterziehung in vier Fällen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 Variante 3, § 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1 AO; § 18 Abs. 3 UStG; § 25 Abs. 2, § 53 Abs. 1 StGB) hat mitsamt der hierfür verhängten Einzelstrafen und angeordneten Einziehung entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts Bestand.

aa) Die aus den ?Schwarzgeldeingängen? geschuldeten und verschwiegenen Umsatzsteuern hat das Landgericht rechtsfehlerfrei bestimmt.

(a) Der Tabelle auf UA S. 31 sind die Einzahlungen, die die Auftraggeberin I. GmbH an die H. leistete, auf dem ? Schwarzgeldkonto? zu entnehmen. Diese Überweisungsbeträge hat das Landgericht zutreffend als ?Bruttoumsätze? angesehen, mithin hieraus die Nettoumsätze sowie die hierauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge herausgerechnet.

(b) Die Feststellungen zur ?Umsatzsteuer vor Prüfung? enthalten bereits die von der H. abgezogenen Vorsteuern (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG), wie sich aus dem Abgleich mit den erklärten Nettoumsätzen ergibt. Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Angeklagten weitere Vorsteuerabzüge aus Eingangsumsätzen nicht geltend gemacht haben könnten, um eine Unstimmigkeit zu den erklärten Ausgangsumsätzen zu vermeiden. Das Verhältnis der Vorsteuern zu den Umsatzsteuerbeträgen ist auch plausibel. Denn die werbende Tätigkeit der H. war durch das Erbringen von Dienstleistungen im Bereich der Objektüberwachungen geprägt, nicht etwa durch den Umsatz von Gütern. Zudem setzte die H. überwiegend keine Subunternehmer ein.

(c) Der vom Landgericht in der Beweiswürdigung (UA S. 163) angedeutete Betriebsausgabenabzug für Personalaufwendungen, die die Angeklagten mit den Geldeingängen vom C. bankkonto ?schwarz? bestritten, betrifft ersichtlich nicht die Ermittlung der hinterzogenen Umsatzsteuern. Auch wenn dieser Satz, worauf der Generalbundesanwalt zutreffend hingewiesen hat, überflüssig ist und den Leser eher verwirrt, ist auszuschließen, dass er sich auf die Berechnung der Höhe der verkürzten Umsatzsteuer ausgewirkt hat; er betrifft allein die - hier nicht relevante - ertragsteuerliche Lage der Einzelfirma. Es ist - auch unter Berücksichtigung der lückenhaften und widersprüchlichen Feststellungen zu den ausgezahlten Löhnen - nicht zu besorgen, dass das Landgericht im Hinblick auf diesen Satz die Zahlungseingänge auf dem C. bankkonto als Bemessungsgrundlage für die Hinterziehung der Umsatzsteuer rechtsfehlerhaft zu Lasten der Angeklagten festgestellt haben könnte.

bb) Der Senat schließt zudem aus, dass die Straffindung in den von der Aufhebung betroffenen Fällen die Strafzumessung in den vier Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung, denen überwiegend deutlich höhere Hinterziehungsbeträge zugrundeliegen, beeinflusst hat. Die für diese Taten verhängten Einzelstrafen einschließlich der Einsatzfreiheitsstrafe bleiben mithin bestehen.

b) Die Verurteilung der Angeklagten wegen Vorenthalten und Veruntreuens (§ 266a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB) weist im Übrigen keinen Rechtsfehler zu deren Nachteil auf, wie der Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift zutreffend aufgezeigt hat. Ergänzend ist anzuführen:

aa) Sowohl den Angeklagten He. als Inhaber des Einzelunternehmens (dazu BGH, Beschluss vom 13. Oktober 2016 -

3 StR 352/16; Urteil vom 8. Januar 2020 - 5 StR 122/19 Rn. 7) als auch den Angeklagten Bu. als deren faktischer (Mit-)Geschäftsinhaber (§ 14 Abs. 2 Satz 1 StGB; dazu BGH, Urteil vom 19. Dezember 2018 - 1 StR 444/18 Rn. 19) traf die monatliche Pflicht zum Abführen der Arbeitnehmeranteile (§ 266a Abs. 1 StGB). Der Angeklagte Bu. bestimmte maßgeblich - auch für Außenstehende erkennbar - die rechtsgeschäftlichen Handlungen der Einzelfirma; insbesondere stellte er das Personal ein, leitete die Arbeitnehmer, handelte in He. Anwesenheit die Verträge mit den Auftraggebern aus und wickelte die Aufträge ab (UA S. 15 f.; vgl. BGH, Urteil vom 14. Oktober 2020 - 1 StR 33/19 Rn. 26 mwN). Er rückte damit neben dem Angeklagten He., der als Inhaber der Einzelfirma weiter verantwortlich blieb, in die Arbeitgeberstellung ein.

Im Übrigen sind die vom Angeklagten He. veranlassten unrichtigen Angaben in den monatlichen Meldungen gegenüber den Einzugsstellen (§ 266a Abs. 2 Nr. 1 StGB) und dem Finanzamt sowie den Umsatzsteuerjahresklärungen über die gutgläubigen Mitarbeiter des Steuerberaterbüros (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB) dem Angeklagten Bu. aufgrund des gemeinsamen Tatplans (§ 25 Abs. 2 StGB) als Mittäter zuzurechnen. 21

bb) Die jeweiligen monatlichen Hinterziehungen von Sozialversicherungsbeiträgen im Zeitraum von März 2011 bis November 2013 gegenüber der K. kasse auf der einen Seite und gegenüber der AO. auf der anderen Seite stehen zueinander in Tateinheit (§ 53 Abs. 1 StGB; vgl. BGH, Beschluss vom 30. Juli 2003 - 5 StR 221/03 Rn. 21, BGHSt 48, 307, 314; Urteil vom 11. März 2020 - 2 StR 478/19 Rn. 19). 22

c) Die gegen den Angeklagten Bu. gerichtete Einziehungsanordnung ist in Höhe der bei den Zahllasten ersparten Umsatzsteuer mit einem Betrag von 255.534,30 € (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) aufrechtzuerhalten. Bezüglich der den Einzugsstellen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge nach § 421 Abs. 1 Nr. 3 StPO und verkürzten Lohnsteuern ist die Einziehungsanordnung dem Grunde nach nicht zu beanstanden. Die ersparten Aufwendungen sind (auch) beim Angeklagten Bu. als originär Zahlungsverpflichteten abzuschöpfen. Das Landgericht hat lediglich deren Umfang nicht nachvollziehbar bestimmt. Der Umstand, dass das Landgericht von einer Einziehungsanordnung gegen den Angeklagten He. nach § 421 Abs. 1 Nr. 3 StPO abgesehen hat, beschwert keinen der beiden Angeklagten. 23

aa) Der Angeklagte Bu. ist als tatsächlicher Firmeninhaber um die ersparten Sozialversicherungsbeiträge bereichert. Als faktischer Arbeitgeber hatte er die Sozialversicherungsbeiträge als originär Zahlungsverpflichteter (§ 28e Abs. 1 Satz 1 SGB IV) abzuführen. 24

bb) Gleiches gilt für die hinterzogenen Umsatzsteuern. 25

(a) Bei dem ?quasibereicherungsrechtlichen? Charakter der Abschöpfung (BT-Drucks. 18/11640, S. 86) ist eine gegenständliche Betrachtungsweise geboten (vgl. BT-Drucks. 18/9525, S. 62). Nicht anders als bei der Einziehung von durch Straftaten erlangten Vermögensgegenständen und Rechten setzt das Abschöpfen ersparter Aufwendungen voraus, dass der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen kann; diese Vermögensvorteile müssen sich messbar in seinem Vermögen niederschlagen (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 6. August 2020 - 1 StR 198/20 Rn. 18 und vom 15. Januar 2020 - 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73 Erlangtes 33 Rn. 11-13; je mwN). Dies erfordert folglich eine schon vorher bestehende eigene Zahlungsverbindlichkeit. An eine solche Steuerschuld setzt regelmäßig eine Erklärungspflicht an, an die ihrerseits die Strafbarkeit nach §§ 370 ff. AO anknüpft. 26

Damit ist die Einziehung regelmäßig, aber nicht zwingend gegen den Steuerschuldner (§ 37 Abs. 1 AO) zu richten, dem schon begrifflich die Steuerersparnisse zugutekommen (BGH, Beschluss vom 15. Januar 2020 - 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73 Erlangtes 33 Rn. 10). Die Steuerschuldnerschaft ohne die Möglichkeit, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren und in diesem Sinne über diese tatsächlich zu verfügen, genügt indes nicht zur Einziehung (vgl. etwa zur Hinterziehung von Verbrauchsteuern: BGH, Urteile vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 19 f. und vom 12. Februar 2020 - 1 StR 344/19 Rn. 23; Beschluss vom 8. August 2019 - 1 StR 679/18 Rn. 8 f.; vgl. zu den Einfuhrabgaben: BGH, Beschlüsse vom 23. Mai 2019 - 1 StR 479/18 Rn. 10 und vom 31. März 2020 - 1 StR 403/19 Rn. 14). Neben den ?formellen? Steuerschuldnern kommen als Einziehungsbetroffene auch sonstige Personen in Betracht, die eigene steuerliche Erklärungspflichten und nachfolgend originär steuerliche Verbindlichkeiten aus eigenem Vermögen zu erfüllen haben und damit von der Steuerersparnis profitieren. 27

(b) Hier führte der Angeklagte He. im Innenverhältnis die Einzelfirma H. auf Rechnung des Angeklagten Bu. ; dieser konnte nach Belieben auf das Firmenvermögen zugreifen und es verwalten. Für die Abschöpfung im Vermögen des Angeklagten Bu. kommt es nicht darauf an, ob im Außenverhältnis zum Fiskus allein der Angeklagte He. aufgrund seiner ?offiziellen? Inhaberschaft der Einzelfirma Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG; vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 14. Mai 2020 - 1 StR 6/20 Rn. 17 und vom 15. Januar 2020 - 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73 Erlangtes 33 Rn. 16; je mwN) und Umsatzsteuerschuldner war. Denn den Angeklagten Bu. traf als verfügungsberechtigten ?Hintermann? eine eigene Rechtspflicht nach § 35 AO zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen (vgl. dazu BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218 Rn. 76 ff., 83; Beschluss vom 23. August 2017 - 1 StR 33/17 Rn. 14-18) und nachfolgend zur Erfüllung der Umsatzsteuerschulden (vgl. § 18 Abs. 4 UStG), und zwar aus dem von ihm verwalteten, tatsächlich auch ihm zustehenden Vermögen der Einzelfirma (vgl. §§ 35, 34 Abs. 1 Satz 2 AO). Der wirtschaftliche 28

Vorteil aus den unvollständigen Erklärungen wuchs im Vermögen des Angeklagten Bu. an. Damit wird bei faktischen Unternehmensverhältnissen ein mit der Abschöpfung ersparter Einkommensteuern (Mitunternehmerschaft) übereinstimmendes Ergebnis erreicht.

cc) Nach diesen Maßstäben hält auch die Anordnung der Einziehung der im Hinblick auf die verkürzte Lohnsteuer ersparten Aufwendungen gegen den Angeklagten Bu. als (faktischen) Arbeitgeber der Einzelfirma H. dem Grunde nach sachlichrechtlicher Nachprüfung stand (zur Einziehung bei Hinterziehung der Lohnsteuer vgl. bereits BGH, Beschluss vom 13. Mai 2020 - 1 StR 632/19 Rn. 1 f.). Insoweit gilt im Hinblick auf die Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG) nichts anderes als für die Abschöpfung des Wertes der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge (§ 28e Abs. 1 Satz 1 SGB IV): 29

(a) § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG normiert für den Arbeitgeber in Bezug auf die pauschale Lohnsteuer, die er auf Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1, § 39b EStG) und in diesem Sinne zu übernehmen hat, eine „Enrichtungsschuld“ (BFH, Urteile vom 13. November 2012 - VI R 38/11 Rn. 16, BFHE 239, 403 und vom 30. Oktober 2008 - VI R 10/05 Rn. 9, BFHE 223, 202); damit wird nach §§ 40 ff. EStG eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers begründet (BFH, Urteil vom 15. Mai 1992 - VI R 106/88 Rn. 22, BFHE 168, 532; vgl. dort aber auch Rn. 25). Innerhalb der Nebenfolge der Einziehung lässt sich somit die Lohnsteuerentrichtungsschuld unschwer unter das Erfordernis der Steuerschuld fassen. Dies trägt in der hier gegebenen Fallkonstellation dem Umstand Rechnung, dass sich die Ersparnis zunächst im Vermögen des Arbeitgebers niederschlägt: Dessen Aktiva, insbesondere liquide Mittel, werden nicht um die Lohnsteuer vermindert. In diesem Sinne ist der Arbeitgeber der Nutznießer der ersparten Lohnsteuer. 30

(b) Der Einziehung steht nicht entgegen, dass nach § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist und den Arbeitgeber unter den Voraussetzungen des § 42d Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 EStG (nur) eine Haftungsschuld (§ 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO) trifft. Zwar ist die anzumeldende, einzubehaltende und dann abzuführende Lohnsteuer arbeitsvertrags- und einkommensteuerrechtlich dem Arbeitnehmer zuzuordnen; dies ändert aber nichts am Bestehen einer eigenen Enrichtungsschuld des Arbeitgebers. Diese ist von der Haftungsschuld abzugrenzen, auch von derjenigen aus § 71 AO (vgl. dazu BGH, Urteil vom 14. Oktober 2020 - 1 StR 213/19 Rn. 31). 31

(c) Ohne Bedeutung ist insoweit, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Arbeitnehmer, die regelmäßig bei einer Schwarzlohnabrede an den ersparten Lohnsteuern im Wege höherer Auszahlungen partizipieren werden, in Form der Abschöpfung ersparter Einkommensteuer in Anspruch genommen werden können. 32