

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 980

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 980, Rn. X

BGH 1 StR 399/20 - Beschluss vom 10. August 2021 (LG Köln)

Einziehung (Einziehung unmittelbar bei einem für eine Personengesellschaft handelnden Täter; keine Einziehung ersparter Aufwendungen wegen hinterzogener Steuern auf Taterträge); Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (Verjährungsbeginn).

§ 73 Abs. 1 StGB; § 73c StGB; § 718 BGB; § 370 Abs. 1 AO; § 266a Abs. 1 StGB; § 78a Satz 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Bei juristischen Personen, die selbst Vermögensträger sind, ist für die Entscheidung über eine Einziehung zwischen deren Vermögenssphäre und derjenigen der Tatbeteiligten zu unterscheiden. Handelt etwa der Täter lediglich als Beauftragter, Vertreter oder Organ der juristischen Person und tritt die Vermögensmehrung ausschließlich bei ihr ein, ist demnach nicht ohne Weiteres anzunehmen, dass der Täter - auch in Fällen einer (legalen) Zugriffsmöglichkeit - eigene Verfügungsgewalt über das Erlangte hat. In solchen Fällen ist eine Dritteinziehung bei der Gesellschaft nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB anzuordnen. Die Vermögensabschöpfung ist aber jedenfalls dann gegen einen Tatbeteiligten anzuordnen, wenn er die Gesellschaft als „formalen Mantel“ nutzt, also tatsächlich zwischen seiner eigenen Vermögenssphäre und derjenigen der Gesellschaft nicht trennt (vgl. BGHSt 64, 234, 238).

2. Bei Personengesellschaften fließen die Taterträge jedenfalls dann den Gesellschaftern persönlich zu, wenn diese zwar ein Gesellschaftsvermögen bilden, aber die gesetzlich vorgesehene gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens (§ 718 BGB) und damit dessen Verselbständigung faktisch dadurch unterlaufen, dass sie vereinbarungsgemäß nach Belieben für eigene Zwecke auf das Gesellschaftsvermögen zugreifen. Insoweit gilt nichts anderes als bei Kapitalgesellschaften.

3. Im Falle einer Abschöpfung der aufgrund von Bestechung zugeflossenen Erträge hat eine zusätzliche Einziehung des Werts der ersparten Aufwendungen für die wegen des Zuflusses entstandenen, aber hinterzogenen Steuern eingezogen zu unterbleiben, da anderenfalls ein höherer als der insgesamt zugeflossene Betrag der Einziehung unterläge. Solches wäre mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu vereinbaren, wonach es durch Besteuerung und Vermögensabschöpfung nicht zu einer doppelten Belastung des Täters kommen darf (vgl. BVerfGE 81, 228, 239 f.). Dies gilt auch dann, wenn Zahlungen auf eine Einziehungsanordnung in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich wieder in Ansatz gebracht werden können.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten G. wird das Urteil des Landgerichts Köln vom 10. Dezember 2019

a) mit den Feststellungen aufgehoben, soweit der Angeklagte G. in den Fällen B. III. 2. Nr. 1 bis 37 der Urteilsgründe wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt verurteilt worden ist; insoweit wird das Verfahren eingestellt;

b) in den Fällen B. III. 2. Nr. 209 und 222 der Urteilsgründe aufgehoben; insoweit wird der Angeklagte G. freigesprochen;

c) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte G. des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt in 333 Fällen sowie der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in neun Fällen schuldig ist; d) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen dahin geändert, dass gegen den Angeklagten G. die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.246.228,58 Euro angeordnet wird und die darüberhinausgehende Einziehungsanordnung entfällt.

Die weitergehende Revision des Angeklagten G. wird als unbegründet verworfen.

Im Umfang der Einstellung des Verfahrens und des Teilfreispruchs fallen die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen des Angeklagten G. der Staatskasse zur Last. Von den im Verfahren entstandenen notwendigen Auslagen des Angeklagten, die die Einziehung betreffen, hat die Staatskasse 1/10 zu tragen; die

insoweit im Revisionsverfahren angefallene Gerichtsgebühr wird um 1/10 ermäßigt. Die verbleibenden Kosten seines Rechtsmittels hat der Angeklagte selbst zu tragen.

2. Auf die Revisionen der Angeklagten K. und C. wird das vorgenannte Urteil im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen aufgehoben, soweit das Landgericht gegen sie die Einziehung von über 1.002.496,52 Euro als Gesamtschuldner hinausgehenden Beträgen angeordnet hat; die weitergehenden Einziehungsanordnungen entfallen. Von den im Verfahren entstandenen notwendigen Auslagen der Angeklagten, die die Einziehung betreffen, hat die Staatskasse 1/5 hinsichtlich des Angeklagten K. und 1/4 hinsichtlich des Angeklagten C. zu tragen; die insoweit im Revisionsverfahren angefallenen Gerichtsgebühren werden, soweit es den Angeklagten K. betrifft, um 1/5 und, soweit es den Angeklagten C. betrifft, um 1/4 ermäßigt.

Im Übrigen werden die Revisionen der Angeklagten K. und C. sowie die weitergehende sofortige Beschwerde des Angeklagten C. gegen den Kostenausspruch des angefochtenen Urteils als unbegründet verworfen; diese beiden Angeklagten haben jeweils die verbleibenden Kosten ihrer Rechtsmittel zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten K. wegen Steuerhinterziehung in 16 Fällen, wegen Bestechung in vier Fällen sowie wegen Beihilfe zur Untreue zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und acht Monaten verurteilt. Gegen den Angeklagten C. hat es wegen Steuerhinterziehung in 18 Fällen, wegen Bestechung in vier Fällen sowie wegen Beihilfe zur Untreue eine Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und zwei Monaten verhängt. Der Angeklagte G. ist von dem Landgericht wegen Vorenthaltes und Veruntreuens von Arbeitsentgelt in 372 Fällen sowie wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in neun Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt worden. Daneben hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen gegen den Angeklagten K. in Höhe von 1.226.839,28 Euro und gegen den Angeklagten C. in Höhe von 1.304.239,38 Euro angeordnet, dabei jeweils in Höhe von 1.126.139,38 Euro als Gesamtschuldner. Gegen den Angeklagten G. hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.414.787,81 Euro angeordnet.

Mit ihren Revisionen beanstanden die Angeklagten die Verletzung materiellen Rechts, die Angeklagten K. und C. zudem die Verletzung formellen Rechts. Die Rechtsmittel der Angeklagten haben in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Die Revision des Angeklagten G. ist teilweise begründet.

1. Das Verfahren ist in den Fällen B. III. 2. Nr. 1 bis 37 der Urteilsgründe (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt für die Monate Juni 2011 bis Januar 2013) gemäß § 206a Abs. 1 StPO wegen Verfolgungsverjährung (§ 78 Abs. 1 Satz 1 StGB) einzustellen.

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH, Beschluss vom 1. September 2020 - 1 StR 58/19) beginnt bei Taten gemäß § 266a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 StGB die fünfjährige Verjährungsfrist mit dem Verstreichenlassen des Fälligkeitszeitpunktes für das Entrichten der Sozialversicherungsbeiträge (§ 78 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 4, Abs. 4 StGB, § 78a Satz 1 und 2 StGB, § 23 Abs. 1 Satz 2 SGB IV). Hiervon ausgehend waren die Taten des Angeklagten G. aus dem Zeitraum Juni 2011 bis Januar 2013 bereits verjährt, als am 26. Februar 2018 mit Erlass eines Haftbefehls gegen den Angeklagten die erste verjährungsunterbrechende Handlung vorgenommen wurde (§ 78c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, Abs. 2 Satz 1 StGB).

2. Die Verurteilung wegen Vorenthaltes und Veruntreuens von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB in den Fällen B. III. 2. Nr. 209 und 222 hält rechtlicher Prüfung nicht stand.

Bezüglich dieser die Monate April und Mai 2015 betreffenden Fälle hat das Landgericht festgestellt, dass der Angeklagte G. ausgehend von den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden eine jeweils die Beitragssumme überschreitende Zahlung an die Einzugsstellen leistete (UA S. 119, 120). Soweit das Landgericht in diesen Fällen nach Vornahme eines Sicherheitsabschlags in Höhe von fünf Prozent gleichwohl einen Beitragsschaden von jeweils einem Euro errechnet hat, ist dies auch angesichts der Ausführungen auf UA S. 223 f. rechtsfehlerhaft. Vielmehr hat der Angeklagte in den Fällen B. III. 2. Nr. 209 und 222 der Urteilsgründe den Einzugsstellen keine Beiträge zur Sozialversicherung vorenthalten. Er ist deshalb insoweit aus tatsächlichen Gründen freizusprechen (§ 354 Abs. 1 StPO).

3. Wegen der Verfahrenseinstellung bezüglich der Fälle B. III. 2. Nr. 1 bis 37 der Urteilsgründe und des Teilfreispruchs in den Fällen B. III. 2. Nr. 209 und 222 der Urteilsgründe ist der Schuldspruch wie aus der Beschlussformel ersichtlich zu ändern; die zugehörigen Einzelstrafen entfallen. Die übrigen Einzelstrafen halten aus den in der Antragschrift des

Generalbundesanwalts genannten Gründen rechtlicher Nachprüfung stand.

4. Der Wegfall der von der Verfahrenseinstellung und dem Teilfreispruch erfassten Einzelstrafen lässt den Gesamtstrafenausspruch unberührt. In Anbetracht der insoweit und mit Blick auf Zählfehler des Landgerichts verbleibenden Einzelfreiheitsstrafen von 60-mal sechs Monaten, 131-mal drei Monaten sowie 151-mal einem Monat schließt der Senat aus, dass das Landgericht auf eine geringere Gesamtstrafe als die verhängten drei Jahre und sechs Monate Gesamtfreiheitsstrafe erkannt hätte. 9

5. Der Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen gegen den Angeklagten G. hält nicht in vollem Umfang rechtlicher Nachprüfung stand. Der Senat setzt daher die Einziehungsanordnung entsprechend § 354 Abs. 1 StPO auf einen Betrag von 1.246.228,58 Euro herab. 10

Nach den Feststellungen des Landgerichts erhielt der Angeklagte G. von den Mitangeklagten K. und C. für das Ausstellen überhöhter Rechnungen sowie von Scheinrechnungen für tatsächlich nicht erbrachte Leistungen an die von diesen geführten Gesellschaften, namentlich die S. GmbH, die T. GmbH sowie die Ch. GbR, „Provisionszahlungen“. Zudem ersparte sich der Angeklagte G. Aufwendungen für die Nichtentrichtung von Beiträgen zur Sozialversicherung betreffend die Firmen M., CS. und CP., bei deren Ermittlung das Landgericht zugunsten des Angeklagten einen Sicherheitsabschlag von fünf Prozent zugrunde gelegt hat. 11

Aufgrund der vom Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift im einzelnen dargelegten Rechenfehler beträgt die Gesamtsumme der vom Angeklagten G. eingenommen „Provisionen“ lediglich 109.190,32 Euro. Deren Wert unterliegt gemäß § 73 Abs. 1 Alternative 2, § 73c Satz 1 StGB als für die Beteiligung an Steuerhinterziehungen Erlangtes der Einziehung. 12

Gemäß § 73 Abs. 1, § 73c StGB sind zudem die von dem Angeklagten G. ersparten Aufwendungen für die den Einzugsstellen vorenthaltenen Beiträge zur Sozialversicherung als Wert des Taterlangten einzuziehen (vgl. BGH, Beschluss vom 23. Dezember 2020 - 1 StR 310/20). Es handelt sich hierbei nach Abzug der von der Verfahrenseinstellung und der vom Teilfreispruch in den Fällen B. III. 2. Nr. 209 und 222 der Urteilsgründe erfassten Beträge von insgesamt 56.739,61 Euro um einen Betrag von 1.137.096,26 Euro. Hinsichtlich der verjährten Taten scheidet auch eine selbständige Einziehung nach § 76a Abs. 2 Satz 1 StGB aus, weil der hierfür gemäß § 435 Abs. 1 Satz 1 StPO erforderliche Antrag der Staatsanwaltschaft fehlt (vgl. BGH, Beschlüsse vom 11. Dezember 2019 - 5 StR 486/19 Rn. 19 und vom 22. Januar 2019 - 1 StR 489/18 Rn. 7; Urteil vom 11. November 2020 - 1 StR 328/19 Rn. 22). 13

Insgesamt beträgt der Wert der vom Angeklagten G. erlangten und nach § 73c Satz 1 StGB einzuziehenden Taterträge somit 1.246.286,58 Euro. Auf diesen Betrag ist die Einziehungsanordnung herabzusetzen (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend). Um mit Blick auf etwaige Rechenfehler jegliche Beschwer des Angeklagten auszuschließen, entspricht der Senat dem Antrag des Generalbundesanwalts auf Einziehung von lediglich 1.246.228,58 Euro (§ 354 Abs. 1 StPO analog). 14

II.

Die Nachprüfung des Urteils auf Grund der Revisionen der Angeklagten K. und C. hat zum Schuldspruch und zum Strafausspruch keinen durchgreifenden Rechtsfehler zu deren Nachteil ergeben. Demgegenüber hält die Einziehungsanordnung nur teilweise sachlichrechtlicher Nachprüfung stand. 15

1. Die Verfahrensrügen bleiben aus den vom Generalbundesanwalt in seinen Antragschriften genannten Gründen ohne Erfolg. 16

2. Der Schuldspruch und der Strafausspruch haben Bestand. 17

a) Allerdings weist die Berechnung des Verkürzungsumfangs der hinterzogenen Steuern an einigen Stellen geringfügige Rechenfehler auf (UA S. 78, 83 f., 87, 96). Zudem hat das Landgericht in den Fällen der Hinterziehung von Einkommensteuer (Angeklagter K. : Fall B. III. 1. Nr. 16 der Urteilsgründe; Angeklagter C. : Fälle B. III. 1. Nr. 16 bis 18 der Urteilsgründe) die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen aus verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) rechtsfehlerhaft bestimmt, indem es die an den Angeklagten G. als „Provisionen“ gezahlten Entgelte für die Erstellung von Scheinrechnungen als Aufwendungen außer Betracht gelassen hat. 18

aa) Nach den Feststellungen des Landgerichts stellte der Angeklagte G. der S. GmbH sowie der T. GmbH Scheinrechnungen aus, die von diesen Gesellschaften zunächst beglichen, anschließend von ihm jedoch absprachegemäß unter Abzug einer „Provision“ an die Angeklagten K. und C. als Gesellschafter der beiden Firmen in bar ausgezahlt wurden. Die Angeklagten K. und C. verschwiegen diese Einnahmen in ihren 19

Einkommensteuererklärungen gegenüber dem Finanzamt.

bb) Bei dieser Vorgehensweise ist davon auszugehen, dass die Angeklagten K. und C. persönlich die inkriminierte Abrede mit dem Angeklagten G. schlossen und sie daher die Provisionen aus ihrem Vermögen schuldeten. Denn anders als in den Fällen des Rückflusses der Gelder an die auszahlende GmbH (etwa zur Bezahlung von „Schwarzlöhnen“) waren hier die Geldleistungen auf die Scheinrechnungen insgesamt privat veranlasst. 20

(1) In diesem Falle sind die als „Provisionen“ bezeichneten Entgelte als Werbungskosten (§ 9 EStG) zu werten und damit von den von den Angeklagten K. und C. bezogenen verdeckten Gewinnausschüttungen, die bei ihnen zu Einkünften aus Kapitalvermögen führten (§ 11 Abs. 1 Satz 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; vgl. BGH, Beschluss vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09 Rn. 107 mwN; Lepow, PStR 2007, 229, 230), abzuziehen. Bei der Bestimmung des Verkürzungsumfangs der durch das Verschweigen dieser Einkünfte in den Einkommensteuererklärungen der Angeklagten K. und C. hinterzogenen Einkommensteuer hat das Landgericht dies jedoch rechtsfehlerhaft unterlassen. Im Einzelnen gilt: 21

(a) Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Hierzu zählen alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Auch Aufwendungen, die durch die Zuführung einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgelöst werden (sog. Zuführungskosten), sind Werbungskosten, wenn sie durch die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte aus Kapitalvermögen veranlasst sind (vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 20. Juli 2012 - 11 K 87/10 Rn. 27, DStR-E 2013, 456; FG Münster, Urteil vom 2. Juli 2013 - 11 K 4508/11 E Rn. 52, DStR-E 2014, 912, 914 f.). Dies ist etwa bei Bearbeitungsgebühren und Provisionen Dritter der Fall (vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 20. Juli 2012 aaO Rn. 27). 22

(b) Nach diesen Maßstäben handelte es sich auch bei den vom Angeklagten G. einbehaltenen „Provisionen“ um Zuführungskosten zur Erlangung der verdeckten Gewinnausschüttungen und damit um Werbungskosten. Nach den Urteilsfeststellungen waren die Scheinrechnungen dieses Angeklagten erforderlich, um die verdeckten Gewinnausschüttungen in Form von „Kickback-Zahlungen“ überhaupt erst zu ermöglichen (UA S. 21). Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Erstellung der Scheinrechnungen vor allem auch der Verschleierung der verdeckten Gewinnausschüttungen und damit der Ermöglichung einer Steuerstrafat diene (noch offengelassen durch BGH, Beschluss vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09 Rn. 108). Denn im Hinblick auf § 40 AO ist es unerheblich, ob die Aufwendungen verboten oder sittenwidrig waren oder aufgrund einer Strafata geleistet wurden (vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 20. Juli 2012 aaO Rn. 27; vgl. auch BFH, Urteil vom 22. Februar 1989 - I R 44/85, BStBl. II 1989, 475, 477). 23

(c) Bei den Zahlungen für die Zurverfügungstellung der Scheinrechnungen und für das Weiterleiten der verdeckt entnommenen Geldbeträge handelte es sich auch nicht um die Zuwendung von Vorteilen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG, die einen Werbungskostenabzug ausschließen würde. Insbesondere sind die „Provisionen“ keine Bestechungsgelder (vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 20. Juli 2012 aaO Rn. 28). Der Abzugsfähigkeit der Provisionen als Werbungskosten bei der Einkommensteuer der Gesellschafter steht ebenfalls nicht entgegen, dass dieser Aufwand nicht durch den Betrieb veranlasst war und deshalb vom Landgericht rechtsfehlerfrei innerhalb der Berechnung der von den Gesellschaften geschuldeten Körperschaft- und Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgaben abgezogen worden ist (vgl. BFH, Urteil vom 22. Februar 1989 aaO; FG Niedersachsen, Urteil vom 20. Juli 2012 aaO Rn. 30). 24

(2) Nichts anderes würde im Ergebnis gelten, wenn die steuerlich maßgeblichen Leistungsbeziehungen allein zwischen den beiden Gesellschaften und dem Angeklagten G. (Überlassen von Scheinrechnungen gegen Provisionszahlung) einerseits sowie im Verhältnis der Gesellschaften und den Angeklagten K. und C. (verdeckte Gewinnausschüttungen) andererseits zustande gekommen wären; eine solche Ausgestaltung lässt sich vor allem mit Blick darauf, dass die von den Angeklagten K. und C. erstrebten verdeckten Gewinnausschüttungen zwingend zugleich zur Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer führten und die beiden Gesellschaften die Eingangsscheinrechnungen für ihre Buchhaltungen benötigten, nicht gänzlich ausschließen. In einer solchen Konstellation wäre der Provisionsaufwand allein bei den Gesellschaften angefallen; den Angeklagten K. und C. wären die verdeckten Gewinnausschüttungen von vornherein nur ohne Provisionsanteile zugeflossen. 25

b) Der Schuld- und der Strafausspruch beruhen auf diesen Rechtsund Berechnungsfehlern jedoch nicht. Im Hinblick auf den vom Landgericht vorgenommenen Sicherheitsabschlag in Höhe von 20 Prozent schließt der Senat auch für die Fälle B. III. 1. Nr. 16 bis 18 der Urteilsgründe aus, dass das Landgericht ohne die aufgezeigten Fehler niedrigere Einzelstrafen verhängt hätte. 26

3. Demgegenüber halten die gegen die Angeklagten K. und C. gerichteten Einziehungsanordnungen nicht in vollem Umfang sachlichrechtlicher Nachprüfung stand. 27

a) Zur Einziehung des Wertes von Taterträgen hat das Landgericht insoweit im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 28

aa) Dem gesondert verfolgten He., einem Angestellten der T. GmbH, gelang es ab November 2015, von dem gesondert verfolgten städtischen Angestellten Ca. gegen Zahlung eines Betrages in Höhe von 10.000 Euro monatlich den Auftrag für das Catering einer Flüchtlingsunterkunft der Stadt F. zu erhalten. In der Folge ließ er allein zur Abwicklung dieser Geschäfte durch seine Ehefrau die H. UG gründen. Nachdem die Angeklagten K. und C. von der Nebentätigkeit des Hein erfahren hatten, gründeten sie mit diesem Ende Dezember 2015 die Ch. GbR - der Sache nach eine offene Handelsgesellschaft. Dabei beabsichtigten die drei von Beginn an, den Auftrag der Stadt F. unter Aufrechterhaltung der monatlichen Zahlungen an den gesondert verfolgten Ca., der mit dem Vorhaben der Angeklagten einverstanden war, ab Januar 2016 zu übernehmen. Gegenüber der Stadt F. zeigte He. wahrheitswidrig an, bei der Ch. GbR handele es sich lediglich um die Rechtsnachfolgerin der H. UG. Ebenso wie zuvor die UG erbrachte auch die Ch. GbR die Leistungen vollständig über Subunternehmer; sie verfügte weder über eigene Büroräume noch über Personal. Im Frühjahr 2016 erhielt die Ch. GbR gegen eine weitere monatliche Zahlung von 5.000 Euro an Ca. einen zweiten Catering-Auftrag für eine Flüchtlingsunterkunft der Stadt F. . 29

Als die Unterkünfte entgegen der Erwartung aller Beteiligten vor dem 31. Dezember 2016 geschlossen werden sollten, kamen die Angeklagten K. und C. sowie die gesondert verfolgten He. und Ca. überein, die ursprünglich vertraglich vereinbarte Kündigungsfrist von zwei Wochen nachträglich auf drei Monate zu ändern, um anschließend bei der Stadt F. eine Ausfallpauschale geltend zu machen. Ca. erhielt hierfür absprachegemäß eine weitere Zahlung in Höhe von 67.500 Euro. Insgesamt leistete die Stadt F. an die Ch. GbR im Tatzeitraum Zahlungen in Höhe von 2.005.751,49 Euro (UA S. 154, 157); dem standen Betriebsausgaben auf Seiten der Ch. GbR in Höhe von 1.003.254,97 Euro gegenüber. 30

Von Beginn an war nicht beabsichtigt, einen Gewinn im Unternehmen zu belassen, sodass über die regelmäßigen monatlichen Entnahmen hinaus erhebliche Einzelzahlungen von dem Geschäftskonto der Ch. GbR an die Angeklagten K. und C. sowie He. flossen. Im Tatzeitraum tätigten die Angeklagten K. und C. sowie der gesondert verfolgte He. zudem diverse private Anschaffungen mit einem Gesamtvolumen von 13.448,82 Euro über das Konto der Ch. GbR; jeder von ihnen war einzelverfügungsberechtigt. 31

Nach den Feststellungen des Landgerichts war die Stadt F. während der gesamten Dauer des Bestehens der Ch. GbR nahezu die einzige Auftraggeberin. Lediglich im Zeitraum August bis Oktober 2016 war die GbR mit einem Auftragsvolumen von 159.198,57 Euro einschließlich Umsatzsteuer auch für die Stadt B. tätig. Selbst nach Beendigung der Aufträge der Stadt F. wurden durch die Angeklagten K. und C. sowie den gesondert verfolgten He. keine Bemühungen unternommen, neue Aufträge zu generieren. Vielmehr gaben sie den Geschäftsbetrieb der Ch. GbR zum 31. Dezember 2016 auf und liquidierten die Gesellschaft. Sämtliche Gewinne der Ch. GbR waren zuvor für Bestechungszahlungen sowie Leistungen an die Gesellschafter entnommen worden. 32

bb) Um die notwendigen Bestechungsgelder für Ca. zu generieren, einigten sich die Angeklagten K. und C. mit He., Scheinrechnungen, die der Angeklagte G. der Ch. GbR ausstellte, in Höhe von insgesamt 411.378,36 Euro einschließlich Umsatzsteuer unberechtigt steuerlich geltend zu machen. Damit verursachten sie eine Verkürzung der Umsatzsteuer in Höhe von 65.682,26 Euro sowie der Gewerbesteuer in Höhe von 57.960 Euro. 33

cc) Darüber hinaus hat das Landgericht den Einziehungsanordnungen zugrunde gelegt, dass aufgrund des Verschweigens verdeckter Gewinnausschüttungen - nach Abzug eines Sicherheitsabschlags von 20 Prozent - der Angeklagte K. im Jahr 2016 Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 64.900 Euro (Fall B. III. 1. Nr. 16 der Urteilsgründe) und der Angeklagte C. Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 16.000 Euro im Jahr 2014, in Höhe von 21.300 Euro im Jahr 2015 und in Höhe von 102.600 Euro im Jahr 2016 verkürzte (Fälle B. III. 1. Nr. 16 bis 18 der Urteilsgründe). 34

b) Das Landgericht hat die Voraussetzungen einer Einziehung des Wertes von Taterträgen bei den Angeklagten K. und C. gemäß § 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB in Bezug auf die von der Stadt F. überwiesenen Geldbeträge rechtsfehlerfrei bejaht. Dabei ist das Landgericht ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass auch der Wert des über die Ch. GbR aufgrund der Bestechungstaten erzielten Gewinns (unter II. 3. b) bb)) - gemäß §§ 73, 73c StGB bei den Angeklagten einzuziehen war. Dass das Landgericht nur den Gewinn und nicht - was nach dem Abzugsverbot des § 73d Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 StGB in Betracht gekommen wäre (vgl. BGH, Beschluss vom 31. Juli 2018 - 3 StR 620/17 Rn. 30; aA Köhler NSTZ 2017, 497, 505) - den gesamten Geldbetrag abgeschöpft hat, beschwert die Angeklagten nicht. 35

aa) Ein Vermögenswert ist nach § 73 Abs. 1 StGB „durch die Tat“ erlangt, wenn er dem Beteiligten in irgendeiner Phase des Tatablaufs aus der Verwirklichung des Tatbestands so zugeflossen ist, dass er hierüber tatsächliche 36

Verfügungsgewalt ausüben kann und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 15. Januar 2020 - 1 StR 529/19 Rn. 11; vom 17. Januar 2019 - 4 StR 486/18 Rn. 9; vom 23. Oktober 2018 - 5 StR 185/18 und vom 14. November 2018 - 3 StR 447/18 Rn. 8). Bei der Bestimmung des „erlangten Etwas“ ist der tatsächliche Vorgang maßgeblich.

Bei juristischen Personen, die selbst Vermögensträger sind, ist dabei zwischen deren Vermögenssphäre und derjenigen der Tatbeteiligten zu unterscheiden. Handelt etwa der Täter lediglich als Beauftragter, Vertreter oder Organ der juristischen Person und tritt die Vermögensmehrung ausschließlich bei ihr ein, ist demnach nicht ohne Weiteres anzunehmen, dass der Täter - auch in Fällen einer (legalen) Zugriffsmöglichkeit - eigene Verfügungsgewalt über das Erlangte hat. In solchen Fällen ist eine Dritteinziehung bei der Gesellschaft nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB anzuordnen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 6. Juni 2019 - 1 StR 75/19 Rn. 13; vom 14. November 2018 - 3 StR 447/18 Rn. 10; vom 23. Oktober 2018 - 5 StR 185/18 und vom 7. September 2016 - 2 StR 352/15 Rn. 10 f.; Urteil vom 28. November 2019 - 3 StR 294/19, BGHSt 64, 234, 238). Die Vermögensabschöpfung ist aber jedenfalls dann gegen einen Tatbeteiligten anzuordnen, wenn er die Gesellschaft als „formalen Mantel“ nutzt, also tatsächlich zwischen seiner eigenen Vermögenssphäre und derjenigen der Gesellschaft nicht trennt (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 3. Mai 2005 - 2 BvR 1378/04, BVerfGK 5, 217, 222; vom 29. Mai 2006 - 2 BvR 820/06, BVerfGK 8, 143, 148 und vom 17. Juli 2008 - 2 BvR 2182/06 Rn. 14 f.; BGH, Urteil vom 28. November 2019 - 3 StR 294/19, BGHSt 64, 234, 238 f. mwN).

In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs wird die Übertragung dieser Grundsätze auch auf Personengesellschaften bejaht (§ 718 Abs. 1, § 14 Abs. 2 BGB; vgl. insbesondere BGH, Urteile vom 29. November 2017 - 2 StR 271/17, BGHR StGB § 73 Verfallsbeteiligte 6 Rn. 13 f. und vom 28. November 2019 - 3 StR 294/19, BGHSt 64, 234, 238 f.). Bei Personengesellschaften fließen die Taterträge jedenfalls dann den Gesellschaftern persönlich zu, wenn diese zwar ein Gesellschaftsvermögen bilden, aber die gesetzlich vorgesehene gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens (§ 718 BGB) und damit dessen Verselbständigung faktisch dadurch unterlaufen, dass sie vereinbarungsgemäß nach Belieben für eigene Zwecke auf das Gesellschaftsvermögen zugreifen. Insoweit gilt nichts anderes als bei Kapitalgesellschaften.

bb) So liegt der Fall hier. Denn nach den Feststellungen des Landgerichts waren die Angeklagten K. und C. - ebenso wie der gesondert verfolgte He - nicht nur rechtlich wie tatsächlich in der Lage, auf das Geschäftskonto der Ch. GbR, auf das die Stadt F. Zahlungen in Höhe von insgesamt 2.005.751,49 Euro leistete, nach Belieben zuzugreifen. Die schriftlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Bildung und Erhaltung des Gesellschaftsvermögens sowie zur Verteilung von Gewinnen unterliefen die Angeklagten durch einvernehmliche Entnahmen auch systematisch; sie trennten nicht zwischen Gesellschafts- und ihrem Privatvermögen. Die Angeklagten und der gesondert verfolgte He. waren von Anfang an darüber einig, abweichend von den Regelungen des schriftlichen Gesellschaftsvertrags sämtliche Gelder - soweit sie sie nicht als Bestechungsgelder benötigten - für eigene Zwecke zu verwenden und die verbleibenden Gewinne untereinander aufzuteilen. Da die Angeklagten aufgrund ihrer konkludenten Absprachen und der Handhabung des Umgangs mit dem Gesellschaftsvermögen jeweils tatsächliche Mitverfügungsgewalt über sämtliche Vermögenswerte hatten, die sie über die „Ch. GbR“ durch die Bestechungstaten erlangten, kann der Gesamtbetrag nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. dazu BGH, Urteil vom 20. November 2019 - 2 StR 54/19 Rn. 11; Beschluss vom 23. Juli 2020 - 5 StR 149/20 Rn. 3; je mwN) bei jedem Einzelnen - insoweit haftend als Gesamtschuldner - eingezogen werden.

cc) Dem Antrag des Generalbundesanwalts sich auch insoweit nicht verschließend setzt der Senat den einzuziehenden Betrag des Wertes von Taterträgen auf 1.002.496,52 Euro herab.

c) Die Anordnung der Einziehung in Höhe der ersparten Steueraufwendungen hat insgesamt zu entfallen (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend). Denn das Landgericht hat den Zusammenhang zwischen der Abschöpfung der aufgrund der Bestechung zugeflossenen Erträge und der hierauf anfallenden Gewerbe-, Umsatz- und Einkommensteuer nicht bedacht. Würde nebeneinander sowohl das aus den Bestechungstaten Erlangte als auch der Wert der ersparten Aufwendungen für die wegen des Zuflusses entstandenen Steuern eingezogen, unterläge ein höherer als der insgesamt zugeflossene Betrag der Einziehung. Solches wäre mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu vereinbaren, wonach es durch Besteuerung und Vermögensabschöpfung nicht zu einer doppelten Belastung des Täters kommen darf (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. Januar 1990 - 1 BvL 4/87 u.a., BVerfGE 81, 228, 239 f.). Dies gilt auch dann, wenn Zahlungen auf eine Einziehungsanordnung in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich wieder in Ansatz gebracht werden können (vgl. zur Abschöpfung von Bestechungsgeldern und hierauf zu entrichtender Einkommensteuer beim Bestochenen BGH, Beschlüsse vom 5. September 2019 - 1 StR 99/19 Rn. 8 und vom 25. März 2021 - 1 StR 242/20 Rn. 10). Im Hinblick darauf, dass die Abschöpfung des aus den Taten Erlangten hier insgesamt bei den Angeklagten vorzunehmen ist, gilt dies auch im Hinblick auf die verkürzten Unternehmenssteuern.

III.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 473 Abs. 4 StPO, § 465 Abs. 2 StPO analog. Wegen des teilweisen Erfolgs

der Rechtsmittel hinsichtlich der Einziehungsanordnungen sind die für die Einziehung im Revisionsverfahren entstandenen besonderen Gerichtsgebühren und die in beiden Instanzen entstandenen besonderen notwendigen Auslagen der Angeklagten in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang zu ermäßigen bzw. der Staatskasse aufzuerlegen (vgl. BGH, Beschluss vom 25. Februar 2021 - 1 StR 423/20 Rn. 6 ff.). Dies entspricht bezüglich der Angeklagten K. und C. deswegen der Billigkeit, weil die angeordnete Einziehung des Wertes der Ersparnisse aus den (eigenständigen) Steuerstraftaten vollständig entfällt. Im Übrigen sieht der Senat keinen sachlichen Grund, den Angeklagten G. mit denjenigen besonderen für die Verteidigung gegen die Einziehungsanordnung entstandenen Gebühren zu belasten, die infolge von bloßen Rechenfehlern angefallen sind.

IV.

Die sofortige Beschwerde des Angeklagten C. gegen den Kostenausspruch des angefochtenen Urteils wird ⁴³ verworfen, soweit sie weitergehende als die in der Beschlussformel ersichtlichen Änderungen der Kostenentscheidung erstrebt. Insoweit ist sie unbegründet.