

HRRS-Nummer: HRRS 2023 Nr. 1055

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2023 Nr. 1055, Rn. X

BGH 1 StR 126/23 - Beschluss vom 13. Juni 2023 (LG Leipzig)

Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (erforderliche Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge: Zulässigkeit einer Schätzung).

§ 266a Abs. 1 StGB; § 261 StPO; § 267 Abs. 3 Satz 1 StPO

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Leipzig vom 7. September 2022 im Ausspruch über die Einziehung mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache 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 Steuerhinterziehung in sechs Fällen und wegen Vorenthalten und Veruntreuens von Arbeitsentgelt in 30 Fällen zu der Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten verurteilt und die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.505.374 € angeordnet. 1

Die auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützte - und entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts zulässige - Revision des Angeklagten hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg. Sie ist im Übrigen unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). 2

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts beschäftigte der Angeklagte als Einzelunternehmer eine Vielzahl nicht näher individualisierter Arbeitnehmer als Eisenflechter im (Trocken-)Baubereich, denen er ihren Lohn vollständig „schwarz“ auszahlte und für die er keine Sozialabgaben und Lohnsteuer abführte. Um die geleisteten, im Einzelnen nicht feststellbaren Schwarzlohnzahlungen an die Arbeitnehmer zu verschleiern, kaufte er von drei - nur formal verschiedenen - „Servicegesellschaften“ an seine Einzelfirma gerichtete Rechnungen für Subunternehmertätigkeiten an, denen tatsächlich keine Leistungen zu Grunde lagen. Die Rechnungen wurden jeweils zeitnahe nach Eingang per Überweisung oder in bar beglichen; nach Abzug einer Provision wurden die Beträge durch die „Servicegesellschaften“ in bar an den Angeklagten zurückgezahlt. Hierdurch wurde in den verfahrensgegenständlichen Monaten Juli 2015 bis Dezember 2017 Lohnsteuer (Lohnsteuersatz von 14 %) und Solidaritätszuschlag (5,5 %) - nach den insoweit widersprüchlichen Feststellungen des Landgerichts - um insgesamt 293.549,19 € (UA S. 9) oder 293.165,82 € (UA S. 116) verkürzt; den Sozialversicherungsträgern wurden in diesem Zeitraum Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung in Höhe von insgesamt 1.211.825,29 € vorenthalten. Dem Angeklagten, der sich seiner steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen bewusst war und diese hätte erfüllen können, kam es darauf gerade an. 3

II.

1. Der Schuldspruch hält sachlich-rechtlicher Überprüfung stand. Insbesondere erweist sich die Beweiswürdigung des Landgerichts eingedenk des eingeschränkten revisionsrechtlichen Prüfungsmaßstabs (vgl. BGH, Urteile vom 22. März 2012 - 4 StR 558/11, BGHSt 57, 183, 186 und vom 13. Juli 2016 - 1 StR 128/16 Rn. 21; Beschluss vom 26. Juli 2022 - 1 StR 11/22 Rn. 5) als rechtsfehlerfrei. Das Landgericht hat sich mit allen in Frage kommenden Umständen beschäftigt und ist aufgrund einer umfassenden Würdigung der Beweisergebnisse zu einem nachvollziehbaren Ergebnis gelangt. 4

2. Auch der Strafausspruch weist keinen den Angeklagten beschwerenden Rechtsfehler auf. 5

a) In den Fällen 1 bis 30 der Urteilsgründe (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt) hat das Landgericht die Höhe des strafrechtlich relevanten Beitragsschadens zwar nicht rechtsfehlerfrei bestimmt, denn es hat in die Beitragsanteile zur gesetzlichen Pflegeversicherung gemäß § 55 Abs. 1, § 58 Abs. 1 SGB XI den Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) eingerechnet. Darauf beruht das Urteil aber nicht (§ 337 Abs. 1 StPO). 6

aa) Der Schuldumfang bei Straftaten der Beitragsvorenthaltung gemäß § 266a Abs. 1 und 2 StGB im Rahmen von 7
illegalen, aber versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnissen bestimmt sich nach dem nach
sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben zu ermittelnden Bruttoentgelt und der hieran anknüpfenden Berechnung der
Sozialversicherungsbeiträge (§ 28d SGB IV). Vorenthalten im Sinne des § 266a StGB sind die nach den
sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften tatsächlich geschuldeten Beiträge (st. Rspr.; etwa BGH, Urteil vom 2.
Dezember 2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 Rn. 14). Dem Tatgericht obliegt es deshalb, die geschuldeten Beiträge für
die Fälligkeitszeitpunkte gesondert nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des
Beitragsatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen (vgl. BGH, Urteil vom 19. Dezember 2018 - 1 StR
444/18 Rn. 21; Beschluss vom 5. Juli 2018 - 1 StR 111/18 Rn. 12, jew. mwN), weil die Höhe der geschuldeten Beiträge
auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich
geregelt Beitragsätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen ist (vgl. BGH, Urteil vom 11.
August 2010 - 1 StR 199/10 Rn. 13; Beschluss vom 11. Januar 2022 - 2 StR 460/20 Rn. 7).

Liegen keine tragfähigen Erkenntnisse über die tatsächlich gezahlten Löhne und Gehälter sowie die schwarz 8
beschäftigten Arbeitnehmer vor, steht aber nach der Überzeugung des Tatrichters ein strafbares Verhalten des
Angeklagten fest, kann - wie auch sonst bei Vermögensdelikten - die Bestimmung des Schuldumfangs im Wege der
Schätzung erfolgen. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung bei Taten nach § 370 AO für die Darlegung der
Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern entwickelt hat, gelten insoweit entsprechend (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil
vom 25. Oktober 2017 - 1 StR 339/16 Rn. 46; Beschluss vom 20. April 2016 - 1 StR 1/16 Rn. 6, jew. mwN). Danach
steht die Schätzung insbesondere unter dem Gebot, dass sich unüberwindbare Zweifel zu Gunsten des Angeklagten
auswirken müssen (vgl. BGH, Beschluss vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4; Grötsch in:
Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, 9. Aufl., § 370 Rn. 105). Erforderlichenfalls hat der Tatrichter einen als erwiesen
angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09 Rn. 15
und vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4; Jäger in: Klein, AO, 16. Aufl., § 370 Rn. 96 mwN). Im Rahmen der
Gesamtwürdigung des Schätzergebnisses ist der Zweifelsatz zu beachten (vgl. BGH, Urteil vom 6. Dezember 1994 - 5
StR 305/94, BGHSt 40, 374, 377; Beschluss vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09 Rn. 13 mwN; Fischer, StGB, 70.
Aufl., § 266a Rn. 9d).

bb) Gemessen hieran bestehen gegen die vom Landgericht vorgenommene Schätzung dem Grunde nach keine 9
Bedenken.

(1) Da der Angeklagte über die Beschäftigung der bei den Einzugsstellen nicht angemeldeten Arbeitnehmer keine 10
Aufzeichnungen führte, durfte das Landgericht die Höhe der als Nettolöhne (§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV) gezahlten
„Schwarzlöhne“ in zulässiger Weise mit 90 % der festgestellten Scheinrechnungssummen veranschlagen. Die Annahme
des Landgerichts, es habe sich bei den vorgenommenen Eisenflecht- und Trockenbauarbeiten fast ausschließlich um
Lohnarbeiten gehandelt und das erforderliche Material sei von den Auftraggebern zur Verfügung gestellt worden, ist
beweiswürdigend tragfähig unterlegt. Die Hochrechnung auf das Bruttoarbeitsentgelt konnte nach der Rechtsprechung
des Senats aufgrund des Vorliegens vollumfänglich illegaler Beschäftigungsverhältnisse anhand des
Eingangssteuersatzes der Lohnsteuerklasse VI (§ 39 c EStG) erfolgen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 8. Februar 2011 - 1
StR 651/10, BGHSt 56, 153 Rn. 16 ff.; vom 8. August 2012 - 1 StR 296/12 und vom 24. September 2019 - 1 StR 346/18
Rn. 37). Die vom Landgericht exemplarisch vorgenommene Hochrechnung der Netto- auf Bruttolöhne unter Angabe der
jeweiligen Beitragssätze genügt auch noch den Darlegungsanforderungen (vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 25. Oktober
2017 - 1 StR 310/16 Rn. 16 und vom 20. April 2023 - 1 StR 101/23 Rn. 5, jew. mwN), wenngleich sich grundsätzlich aus
Gründen besserer Nachvollziehbarkeit eine tabellarische Auflistung der geschuldeten Beiträge - für die jeweiligen
Fälligkeitszeitpunkte gesondert - nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich
geregelt Beitragsätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung empfiehlt.

(2) Die Berechnung erweist sich indes als rechtsfehlerhaft, soweit das Landgericht die Beitragsanteile zur gesetzlichen 11
Pflegeversicherung gemäß § 55 Abs. 1, § 58 Abs. 1 SGB XI in der jeweils geltenden Fassung für alle Arbeitnehmer unter
Hinzurechnung des Beitragszuschlags für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) ermittelt hat. Anhaltspunkte für die
zugrundeliegende Annahme, sämtliche der namentlich nicht bekannten Arbeitnehmer seien kinderlos und hätten bereits
das 23. Lebensjahr vollendet, sind nicht ersichtlich. In Anwendung des Zweifelsgrundsatzes wäre geboten gewesen, von
den für den Angeklagten günstigsten Umständen auszugehen. Personenbezogene Beitragszuschläge haben bei
unbekannten Arbeitnehmern deshalb - wie vom Landgericht bezüglich der Kirchensteuer zutreffend bewertet - stets außer
Ansatz zu bleiben. Der Senat schließt allerdings aus, dass das Urteil auf diesem Rechtsfehler beruht (§ 337 Abs. 1
StPO). Die aus der Hinzurechnung des Beitragszuschlags für Kinderlose folgende Erhöhung sowohl des
Beitragschadens als auch des Hochrechnungsfaktors lässt in Anbetracht des nur geringfügigen Wertes (0,25 % im
Tatzeitraum), der allein den Arbeitnehmerbeitrag betrifft, den zu bestimmenden Schuldumfang unberührt (vgl. BGH,
Beschluss vom 24. Januar 2023 - 1 StR 201/22).

b) Auch die Strafzumessung in den Fällen 31 bis 36 der Urteilsgründe (Lohnsteuerhinterziehung) ist nicht durchgreifend 12
rechtsfehlerhaft.

aa) Soweit das Landgericht hinsichtlich der durch unrichtige (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder fehlende (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 13
AO) Abgabe von Lohnsteueranmeldungen begangenen Steuerhinterziehungen von lediglich einer Tat in den

Veranlagungsjahren 2015 und 2016 und vier Taten im Veranlagungsjahr 2017 ausgegangen ist, hält dies rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Gemäß § 41a Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Lohnsteuer-Anmeldezeitraum grundsätzlich der Kalendermonat. Wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 1.080 €, aber nicht mehr als 4.000 € betragen hat, ist das Kalendervierteljahr der Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum (§ 41a Abs. 2 Satz 2 1. HS EStG aF [5.000 € gemäß § 41a Abs. 2 Satz 2 1. HS mWv 1.1.2017]). Lediglich dann, wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vergangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.080 € betragen hat, ist der Lohnsteueranmeldungszeitraum das Kalenderjahr (§ 41a Abs. 2 Satz 2 2. HS EStG aF). Da diese Grenzen im Tatzeitraum jeweils überschritten wurden, hätte der Angeklagte durchgehend monatliche Lohnsteueranmeldungen abgeben müssen. Die Nichtabgabe jeder einzelnen dieser Lohnsteueranmeldungen stellt eine eigenständige Steuerhinterziehung des Angeklagten durch Unterlassen dar (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Das Landgericht hätte deshalb die Besteuerungsgrundlagen für die jeweiligen monatlichen Anmeldezeiträume ermitteln und die verkürzte Lohnsteuer errechnen müssen (vgl. BGH, Beschluss vom 21. April 2016 - 1 StR 122/16, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenz 24 mwN).

Der Senat schließt jedoch aus, dass sich die rechtsfehlerhafte Zusammenfassung der 30 Einzeltaten zu sechs Taten zum Nachteil des Angeklagten ausgewirkt hat. Denn die unzutreffende Beurteilung des Konkurrenzverhältnisses beeinflusst den materiellen Unrechts- und Schuldgehalt der Taten insgesamt nicht (vgl. BVerfG, Beschluss vom 1. März 2004 - 2 BvR 2251/03, BVerfGK 3, 20; BGH, Beschluss vom 21. April 2016 - 1 StR 122/16, aaO mwN). Insbesondere hat das Landgericht für keine der Steuerhinterziehungen wegen Verkürzung von Steuern in großem Ausmaß gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO die Strafe dem Strafrahmen des § 370 Abs. 3 AO für besonders schwere Fälle entnommen. 14

bb) Keinen Bedenken begegnet auch die von dem Beschwerdeführer als „zu hoch“ beanstandete Einsatzstrafe von einem Jahr und acht Monaten (Fall II.32 der Urteilsgründe). Dem Tatgericht ist insoweit von Rechts wegen ein weiterer Entscheidungs- und Wertungsspielraum eingeräumt; es wäre vorliegend auch nicht gehindert gewesen, auf der Grundlage vieler jeweils niedrigerer Einzelstrafen eine Gesamtstrafe der festgesetzten Höhe zu bilden. 15

c) Entgegen dem Beschwerdevorbringen durfte das Landgericht schließlich das - sich aus den Feststellungen selbst erklärende - „kollusive Zusammenwirken“ des Angeklagten mit den schwarz bezahlten Arbeitnehmern zu Lasten der Solidargemeinschaft strafschärfend berücksichtigen. Geschütztes Rechtsgut der Absätze 1 und 2 des § 266a StGB ist in erster Linie das Interesse der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherungen (vgl. BGH, Urteil vom 8. März 2023 - 1 StR 188/22 Rn. 23 mwN). Kollusives Zusammenwirken von Arbeitnehmern und Arbeitgebern zu Lasten der Solidargemeinschaft - und mittelbar zum Nachteil abgaben- und steuerehrlicher Unternehmer - ergibt ein Tatbild, das durch ein gesteigertes Ausmaß an krimineller Energie geprägt ist (BGH, Beschluss vom 29. Oktober 2009 - 1 StR 501/09 Rn. 20 mwN). 16

3. Die am angenommenen Sozialversicherungsschaden und an widersprüchliche Feststellungen zur Höhe der hinterzogenen Lohnsteuer anknüpfende Einziehungsanordnung hat hingegen insgesamt keinen Bestand. Anders als bei der Strafzumessung, für deren revisionsrechtliche Nachprüfung es ausreicht, dass sich aus dem Urteil ein den Angeklagten nicht beschwerender (Mindest-)Schuldumfang ergibt, muss der Einziehungsbetrag exakt nachvollziehbar und rechtsfehlerfrei bestimmt sein (vgl. auch BGH, Urteil vom 8. März 2023 - 1 StR 188/22 Rn. 28; Beschluss vom 13. Juni 2023 - 1 StR 53/23 Rn. 14). Dies setzt voraus, dass sowohl die Berechnungsgrundlagen als auch der Rechenweg im Urteil in einer Weise dargelegt werden, die aus sich heraus verständlich ist und eine Nachprüfung ohne weiteres ermöglicht. Eine eigene Sachentscheidung des Revisionsgerichts kommt insoweit nicht in Betracht. 17