

Nachschlagewerk: ja  
BGHSt : nein  
Veröffentlichung: ja

AÜG § 9 Nr. 1, § 10 Abs. 1;  
StGB § 263, § 266a Abs. 1

- a) Zu den Anforderungen an die Feststellung einer unerlaubten Arbeitnehmerüberlassung in Abgrenzung zum Werkvertrag.
- b) Macht der Arbeitgeber gegenüber der sozialversicherungsrechtlichen Einzugsstelle falsche Angaben über die Verhältnisse seiner Arbeitnehmer, so begeht er einen Betrug nach § 263 StGB; eine Strafbarkeit nach § 266a Abs. 1 StGB tritt dahinter zurück.

BGH, Beschl. vom 12. Februar 2003

- 5 StR 165/02  
LG Kleve –



5 StR 165/02

# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

vom 12. Februar 2003  
in der Strafsache  
gegen

1.

2.

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 12. Februar 2003 beschlossen:

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Kleve vom 26. April 2001 gemäß § 349 Abs. 4 StPO aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### G r ü n d e

Das Landgericht hat den Angeklagten D wegen Steuerhinterziehung in 49 Fällen, Betrugs in 47 Fällen und Bankrotts zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Den Angeklagten K hat es wegen Beihilfe zum Betrug in drei Fällen mit einer Gesamtgeldstrafe von 90 Tagessätzen belegt. Gegen dieses Urteil wenden sich beide Angeklagten mit ihren Revisionen, die im vollen Umfang Erfolg haben.

#### I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte D als faktischer Geschäftsführer der J D GmbH und später der Kl GmbH tätig. Der Angeklagte D hatte in dem Zeitraum zwischen April 1994 und Oktober 1998 gegenüber dem Sozialversicherungsträger wie auch gegenüber dem Finanzamt zu niedrige Lohnsummen seiner Arbeitnehmer angegeben oder deren Beschäftigungsverhältnisse ganz verschwiegen. Dadurch wurden Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge hinterzogen. Weiterhin beauftragte der Angeklagte bei etlichen Bauvorhaben

mehrere holländische Firmen, die alle von B T kontrolliert wurden. Nach den Feststellungen des Landgerichts war dieser in den Niederlanden als Arbeitnehmerüberlasser (sogenannter Koppelbaas) tätig. Der Angeklagte D ging mit den holländischen Firmen sogenannte „Nachunternehmerwerkverträge“ ein. Drei dieser Verträge schloß der Angeklagte D mit dem Mitangeklagten K , der für die holländische Firma P handelte, bei der er als Baustellenleiter und Kolonnenführer für 30 Eisenflechter beschäftigt war. Durch die Vereinbarungen sollten aber nur unzulässige Arbeitnehmerüberlassungen verdeckt werden, die zwischen dem Angeklagten und T tatsächlich abgewickelt wurden.

Die J D GmbH war nach den Feststellungen des Landgerichts bereits längere Zeit vor Konkursantragstellung überschuldet gewesen, spätestens nachdem die Verbindlichkeiten aus den verdeckten Arbeitnehmerüberlassungen entstanden waren. Eine tägliche Kassenbuchkontrolle wurde nicht vorgenommen; ebensowenig existierten Unterschriften im Kassenbuch oder Quittungen.

Das Landgericht hat wegen der verdeckten Arbeitnehmerüberlassung den Angeklagten D jeweils wegen Betrugs und Steuerhinterziehung verurteilt. Der Angeklagte D sei im Hinblick auf die entliehenen Arbeitnehmer als Arbeitgeber anzusehen. Er habe sowohl die sozialversicherungsrechtliche Einzugsstelle als auch das Finanzamt über diese zusätzlich ihm zuzurechnenden Arbeitnehmer im unklaren gelassen. Der Mitangeklagte K habe durch die Unterzeichnung der Scheinverträge an den betrügerischen Machenschaften gegenüber der Sozialkasse mitgewirkt. Hierin hat das Landgericht die Beihilfe zum Betrug in drei Fällen gesehen.

Für seine Firma hätte der Angeklagte D für die von den holländischen Firmen erbrachten Leistungen aus deren Rechnungen keine Vorsteuern abziehen dürfen. Deshalb hat das Landgericht den Angeklagten D insoweit wegen der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung 1996

und der unrichtigen Voranmeldungen für etliche Monate des Jahres 1997 wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Wegen der verspäteten Konkursanmeldung hat es den Angeklagten eines Vergehens nach §§ 84, 64 GmbHG für schuldig befunden – ohne dies zu tenorieren – und ihn ferner im Hinblick auf die unzureichende Führung des Kassenbuchs gemäß § 283 Abs. 1 Nr. 5 StGB wegen Bankrotts verurteilt. Hinsichtlich der vom Angeklagten D der Einzugsstelle bezüglich der von der J D und der Kl GmbH Beschäftigten mitgeteilten unrichtigen Lohnsummen hat es jeweils monatlich Vergehen des Betrugs, im Hinblick auf die gleichermaßen falschen Angaben gegenüber dem Finanzamt jeweils monatlich ein Vergehen der Lohnsteuerhinterziehung angenommen.

## II.

Die Revisionen der Angeklagten sind begründet und führen zur Aufhebung des landgerichtlichen Urteils.

1. Die Verurteilungen wegen Umsatzsteuerhinterziehung sowie wegen Betrugs und Lohnsteuerhinterziehung im Hinblick auf die Beschäftigten der holländischen Firmen bezeugen durchgreifenden Bedenken. Damit können auch hinsichtlich der Angelegenheit K die drei ausgeurteilten Beihilfehandlungen nicht bestehenbleiben.

a) Die Beweiswürdigung, aufgrund derer das Landgericht zu der Überzeugung gelangt ist, die formularmäßig abgefaßten und unterschriebenen Nachunternehmerverträge seien nur zum Schein abgeschlossen, hält rechtlicher Überprüfung nicht stand. Die hierauf gestützte Schlußfolgerung des Landgerichts, es läge zwischen den holländischen Firmen und den Unternehmen des Angeklagten D eine unzulässige Arbeitnehmerüberlassung vor, ist gleichfalls nicht frei von Rechtsfehlern.

aa) Allerdings obliegt es grundsätzlich allein dem Tatrichter, sich auf der Grundlage der vorhandenen Beweismittel eine Überzeugung zu verschaffen. Seine Beweiswürdigung hat das Revisionsgericht regelmäßig hinzunehmen. Das Revisionsgericht kann eine solche Entscheidung nur auf Rechtsfehler überprüfen, insbesondere darauf, ob die Beweiswürdigung in sich widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, die Beweismittel nicht ausschöpft, Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze aufweist (ständige Rechtsprechung vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 16; BGH NStZ – RR 2000, 171 f.; BGH NStZ 2001, 491, 492; BGH NStZ 2002, 48). Gleiches gilt für die Bewertung von Erklärungen, Verträgen oder Urkunden durch den Tatrichter. Auch insoweit beschränkt sich die revisionsrichterliche Kontrolle auf eine Prüfung, ob ein Verstoß gegen Sprach- und Denkgesetze, Erfahrungssätze oder allgemeine Auslegungsregeln vorliegt (vgl. BGHSt 37, 55, 61; 21, 371, 372; vgl. auch Meyer-Goßner, StPO 46. Aufl. § 337 Rdn. 32).

bb) Die vom Landgericht getroffenen Erwägungen zur Auslegung der zwischen dem Angeklagten D und den holländischen Firmen geschlossenen Verträge sind nicht frei von Rechtsfehlern. Zur Abgrenzung von Arbeitnehmerüberlassungs- und Werkverträgen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung allgemeine Grundsätze entwickelt (vgl. BAG NJW 1984, 2912; BAG BB 1990, 1343; BFHE 163, 365, 370 f.; Schaub, Arbeitsrechtshandbuch 9. Aufl. S. 1240 ff.). Danach ist es ein Indiz für das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung, wenn die jeweiligen Arbeitnehmer in den Betrieb des Auftraggebers eingegliedert sind. Dies gilt insbesondere, soweit die Gruppe der für den Auftraggeber tätigen Arbeitnehmer nicht ihrerseits hierarchisch strukturiert sind. Weiterhin kann maßgeblich sein, welche Risikoverteilung der Vertrag vorsieht. Das läßt sich daran erkennen, wer das Risiko eines zufälligen Untergangs der Leistung und von Gewährleistungspflichten trägt. Schließlich kann auch die Beschreibung der vertraglichen Leistung einen Anhalt bieten. Soweit die bloße Tätigkeit im Vordergrund steht, die letztlich nur durch eine Anzahl von Arbeitskräften erfüllt werden kann, über die

der Auftraggeber selbst nicht verfügt, mag das für eine Arbeitnehmerüberlassung sprechen. Umgekehrt wird eine möglichst genaue Festlegung des Arbeitsergebnisses das Vorliegen eines Werkvertrages nahelegen (vgl. zu dem Kriterienkatalog Ignor in Ignor/Rixen, Handbuch Arbeitsstrafrecht 2002 Rdn. 123 ff.).

Die vorgenannten Gesichtspunkte sind allerdings lediglich Indizien, die überdies ein unterschiedliches Gewicht haben können. Maßgeblich für die Einordnung im Strafverfahren bleibt der nach strafprozessualen Grundsätzen festzustellende Wille der Vertragsparteien. Soll der Auftragnehmer einen bestimmten in einem baulichen Werk verkörperten Erfolg erbringen, liegt ein Werkvertrag vor. Ist dagegen lediglich eine durch Arbeitskraft zu erbringende Tätigkeit geschuldet, wird von einem Arbeitnehmerüberlassungsverhältnis auszugehen sein. Diese Grenzziehung hat das Landgericht nicht zureichend beachtet.

(1) Es begegnet schon durchgreifenden Bedenken, daß das Landgericht als wesentliches Indiz für eine Arbeitnehmerüberlassung den Umstand gewertet hat, daß die niederländischen Arbeitnehmer in Einzelfällen von dem Angeklagten D in dessen Büro Lohn erhalten hätten. Dieser Gesichtspunkt ist für die Entscheidung nicht tragfähig, weil sowohl bei einem Arbeitnehmerüberlassungsvertrag als auch bei einem werkvertraglichen Subunternehmerverhältnis die einzelnen Arbeitnehmer des eingesetzten Fremdbetriebes von dem Verleiher bezahlt werden. Deshalb entspricht auch bei einer Arbeitnehmerüberlassung die Bezahlung der Leiharbeitnehmer durch den Entleiher nicht der vertraglichen Struktur eines Arbeitnehmerüberlassungsverhältnisses. Vielmehr hätte – was das Landgericht ersichtlich übersehen hat – die direkte Auszahlung über den Angeklagten D als eine von den Vertragsstrukturen abweichende technische Verkürzung des Leistungsweges gewertet werden müssen, die für die eigentliche Qualifizierung des Vertragsverhältnisses unergiebig ist.

(2) Ein für die Auslegung zentrales Abgrenzungskriterium ist die Behandlung von Gewährleistungsfällen. Da hieraus deutlich wird, wie die Parteien selbst das Vertragsverhältnis verstanden haben, ist die Abwicklung von Störungsfällen für die Abgrenzung zwischen einem Werk- und einem Arbeitnehmerüberlassungsvertrag von erheblicher Bedeutung. Ob der Auftragnehmer einen konkreten auf das Bauwerk bezogenen Erfolg oder lediglich die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern schuldet, hat ganz wesentliche Konsequenzen für die Behandlung von Gewährleistungsfällen. Während nämlich der keinen werkvertraglichen Erfolg schuldenende Arbeitnehmerüberlasser lediglich für die grundsätzliche berufliche Qualifikation einzustehen hat (vgl. BGH NJW 1971, 1129), haftet der Werkunternehmer für das Arbeitsergebnis an sich. Da die berufliche Qualifikation bei den von Bauhelfern zu bewältigenden einfachen Arbeiten nur eine völlig untergeordnete Rolle spielt, wird gerade die Praxis, wie die Vertragsparteien mit einer Mängelrüge des Bauherrn praktisch verfahren sind, relativ sichere Rückschlüsse auf den von den Vertragsparteien tatsächlich gewollten Inhalt des Rechtsverhältnisses zulassen.

Nach den Feststellungen sind jedenfalls in einem bedeutsamen Fall Mängleinbehalte in Höhe von 27.000,00 DM vom Hauptunternehmer gegenüber dem Betrieb des Angeklagten D erfolgt. Vom Angeklagten D wurde dieser Einbehalt an das holländische Unternehmen weitergegeben, obwohl die Überlassung der Arbeitnehmer eigentlich beanstandungsfrei erfolgt war. Die Vornahme des Einbehalts auf der Seite des Angeklagten D und andererseits die Hinnahme des Einbehalts durch das holländische Unternehmen weisen darauf hin, daß ein Erfolg geschuldet sein könnte. Dies hätte das Landgericht jedenfalls als gewichtigen für einen Werkvertrag sprechenden Gesichtspunkt in die gebotene Gesamtabwägung einstellen müssen, weil mit dem Wesen eines Arbeitnehmerüberlassungsverhältnisses ein solcher Einbehalt nicht vereinbar wäre.

(3) Nicht nachvollziehbar ist, inwieweit eine gemeinsame Kalkulation mit dem Kolonnenführer der holländischen Firmen wie auch der Zuschlagssatz von 5 % für eine Arbeitnehmerüberlassung sprechen sollen. Beide Gesichtspunkte stehen in keinerlei innerem Zusammenhang mit einer Arbeitnehmerüberlassung, weil der Überlasser gerade keinen Erfolg erbringen muß. Zudem entspricht es in der Baubranche ständiger Praxis, daß Bauunternehmen regelmäßig zusammen als Haupt- und Subunternehmer auftreten und insoweit auch gemeinsam kalkulieren. Hierfür könnte auch der Hauptunternehmer-Zuschlag in Höhe von 5 % sprechen. Ein solcher Zuschlag wird typischerweise für den Koordinierungsaufwand und das Gewährleistungsrisiko des Hauptunternehmers bezahlt. Er weist damit ebenfalls eher auf ein werkvertragliches Subunternehmerverhältnis hin als auf eine Arbeitnehmerüberlassung, weil die Arbeitnehmerüberlassung eine an sich andere Leistung darstellt und der Zuschlag nahelegt, daß im Verhältnis Haupt- und Subunternehmer jeweils eine gleichartige Leistung, nämlich eine Werkleistung zu erbringen war.

(4) Demgegenüber stellt das Landgericht den Gesichtspunkt in den Vordergrund, daß die schriftlichen Verträge nur sehr lückenhaft ausgefüllt waren. Dieser Aspekt mag zwar einen möglichen Schluß im Hinblick auf die Annahme eines Scheinvertrages zulassen. Welches Gewicht ein solcher Gesichtspunkt hat, hängt jedoch von den näheren Umständen ab, die das Landgericht nicht erörtert. Eine solche Praxis könnte auch durch eine intensive Zusammenarbeit bedingt sein. Daraus ließe sich auch erklären, daß nur rudimentäre schriftliche Vereinbarungen vorlagen und zwischen den Parteien im wesentlichen mündliche Abreden getroffen wurden. Zudem wird sich der Leistungsumfang regelmäßig aus dem zwischen dem Angeklagten D und seinem Hauptunternehmer geschlossenen Vertrag ergeben. Detaillierte Abreden über die Gewährleistung – worauf das Landgericht sich maßgeblich stützt – sind schon deshalb nicht veranlaßt, wenn – wie hier – die VOB/B vereinbart ist, weil diese grundsätzlich nur als Ganzes Vertragsbestandteil werden kann (vgl. BGHZ 96, 129; BGH NJW 1987, 2373).

b) Durchgreifenden Bedenken begegnen die Verurteilungen wegen Hinterziehung von Umsatzsteuern auch aus einem weiteren Grund. Das Landgericht hatte eine Hinterziehungshandlung durch den Angeklagten D darin gesehen, daß hier Arbeitnehmerüberlassungen vorgelegen hätten und bei der Tätigkeit der niederländischen Arbeitnehmer es sich nicht um einen „mehrwertsteuerpflichtigen Vorgang“ gehandelt habe. Es stellt ersichtlich allein auf das in diesen Fällen durch § 10 Abs. 1 Satz 1 AÜG fingierte Arbeitsverhältnis zwischen dem Leiharbeitnehmer und dem Entleiher ab. Damit übersieht das Landgericht aber, daß auch von seinem Rechtsstandpunkt aus ein allerdings unwirksames Arbeitnehmerüberlassungsverhältnis zwischen den niederländischen Firmen und der vom Angeklagten vertretenen D GmbH bestand. Für diese Leistung wurde tatsächlich eine Vergütung berechnet und bezahlt, die 95 % des Auftragsvolumens betrug. Aufgrund der gewerblichen Art und Weise der Leistungsbewirkung kann an der Unternehmereigenschaft der Arbeitnehmerüberlasserin nach § 2 Abs. 1 UStG aber kein Zweifel bestehen.

Die Leistungen, hinsichtlich derer die Vorsteuern abgezogen wurden, sind auch im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ausgeführt. Ob das zugrundeliegende Vertragsverhältnis zivilrechtlich wirksam ist, ist nach § 41 AO unerheblich (BGHR AO § 41 Abs. 1 Durchführung, tatsächliche 1; siehe auch BFH BStBl. II 1993, 384, 386). Für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt es lediglich auf die tatsächliche Leistungsbewirkung an (vgl. BGHR UStG § 10 Entgelt 1), die hier vorliegt. Die erbrachte Leistung ist ausreichend identifizierbar (BFH aaO).

Abgesehen davon, daß in den Urteilsgründen nicht mitgeteilt wird, welchen Wortlaut die Abrechnungen mit den niederländischen Unternehmen hatten, sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, daß die jeweiligen Rechnungen Scheinrechnungen sein könnten. Die rechtlich bloß unzutreffende Bezeichnung des zugrundeliegenden Leistungsvorgangs (hier: Werkvertrag anstatt Arbeitnehmerüberlassungsvertrag) ist deshalb solange unschädlich,

als die Leistung in ihrem wirtschaftlichen Gepräge erfaßt werden kann, zumal für die umsatzsteuerrechtliche Bewertung nicht auf das Verpflichtungs-, sondern auf das Erfüllungsgeschäft abzustellen ist (BGHR UStG § 10 Entgelt 1). Im übrigen unterfallen der deutschen Umsatzsteuer sowohl Werkleistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3a Abs. 2 Nr. 1c UStG) als auch solche Leistungen, die auf die Gestellung von Personal gerichtet sind (i. V. m. § 3a Abs. 4 Nr. 7 UStG). Werden sie gegenüber einem anderen Unternehmen ausgeführt, ist dieses zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Umsatzsteuer in einer entsprechenden Rechnung (§ 14 UStG) ordnungsgemäß ausgewiesen ist (vgl. Cissée in Bunjes/Geist, UStG 6. Aufl. § 15 Rdn. 4).

Ob die Rechnungen von dem Angeklagten D selbst gefertigt wurden, ist unerheblich, wenn er – was hier naheliegt – von den holländischen Firmen damit betraut war. Die Erstellung der Rechnungen kann auch durch einen beauftragten Dritten erfolgen (vgl. Zeuner in Bunjes/Geist aaO § 14 Rdn. 7). Entscheidend ist, daß die Rechnung den notwendigen Inhalt im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG aufweist, und für den Vorsteuerabzug, daß die Leistung tatsächlich ausgeführt wurde (BFH aaO). Da keine näheren Einzelheiten über das Abrechnungsverfahren in den Urteilsgründen mitgeteilt werden, bleibt auch die Möglichkeit offen, daß eine Abwicklung im Gutschriftsverfahren (§ 14 Abs. 5 UStG) erfolgt ist. Auch ein solches zulässiges Abrechnungsverfahren kann eine taugliche Grundlage für den Vorsteuerabzug sein.

c) Ungeachtet dessen halten die Verurteilungen auch schon deshalb rechtlicher Überprüfung nicht stand, weil die Anforderungen an den subjektiven Tatbestand unzureichend belegt sind. Eine Haftung des Angeklagten für die Sozialversicherungsabgaben besteht aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 10 Abs. 1 Satz 1 AÜG, wonach bei einer unwirksamen Arbeitnehmerüberlassung ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Entleiher und dem Leiharbeiter begründet wird. Erst an dieses fingierte Arbeitsverhältnis knüpfen sich dann die sozialversicherungsrechtlichen Erklärungspflichten. Hinsichtlich

der Lohnsteuer würde eine eigenständige Anmeldepflicht des Entleihers allenfalls in Betracht kommen, soweit dieser selbst Arbeitslohn bezahlt hat (BFHE 135, 501; 163, 365). Im übrigen haftet der Entleiher nur nach § 42d Abs. 6 EStG (vgl. ferner zur grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung innerhalb der EU: BFH DStRE 2003, 156 ff.). Um ihre strafbewehrten Pflichten erkennen zu können, müßten die Angeklagten sowohl den Fiktionstatbestand zumindest seinem ungefähren Inhalt nach als auch die daraus resultierenden rechtlichen Folgen wenigstens annäherungsweise gekannt haben (vgl. BGH, Beschl. v. 27. November 2002 – 5 StR 127/02 zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen). Das Landgericht leitet dies aus den unzureichend ausgefüllten formularmäßigen Werkverträgen her, die es für vorgeschoben hält. Dies läßt zwar möglicherweise Rückschlüsse auf eine Verdeckungsabsicht hinsichtlich des wahren Rechtsgeschäfts, aber keine Rückschlüsse darauf zu, daß die Angeklagten von einer eigenen Erklärungspflicht des Angeklagten D gewußt haben. Selbst wenn die Vertragsparteien von einer unzulässigen Arbeitnehmerüberlassung ausgegangen sein sollten, kann dies auch der Vermeidung straf-, bußgeld- (§§ 15, 15a, 16 AÜG) oder zivilrechtlicher Nachteile gedient haben. Abgesehen davon, daß für die unzureichend ausgefüllten Formulare auch – wie oben ausgeführt – andere Erklärungsmöglichkeiten in Betracht kommen, ist der vom Landgericht gezogene Schluß so zweifelhaft und beruht auf einer derart unzulänglichen Tatsachengrundlage, daß die Schlußfolgerung des Landgerichts sich nur als Annahme und bloße Vermutung erweist. Hierauf kann sich eine richterliche Überzeugung nicht rechtsfehlerfrei stützen (vgl. BGHR StPO § 261 Überzeugungsbildung 26).

Ein Motiv, ein solches Vertragsverhältnis einzugehen, ist insbesondere aus der Sicht des Angeklagten D unklar. Wenn ihm bewußt gewesen sein sollte, daß dies mit erheblichen lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Haftungsrisiken verbunden ist, liegt es von seinem Standpunkt aus umso näher, gerade diese Gefahr zu vermeiden und einen Werkvertrag abzuschließen. Eine wesentlich andere Risikostruktur wäre damit für ihn

nicht verbunden gewesen. Speziell bei technisch eher einfachen Werkleistungen, die allein vom Arbeitseinsatz geprägt sind, liegen Arbeitnehmerüberlassung und Werkvertrag im wirtschaftlichen Ergebnis sehr nahe beieinander. Es ist letztlich eine Frage der Gestaltung der Rahmenbedingungen, ob der Erfolg oder der dem Erfolg zugrundeliegende Arbeitseinsatz den Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung bilden soll. Kennt der Betreffende die mit einer unzulässigen Arbeitnehmerüberlassung verbundenen Risiken, wird er gerade bestrebt sein, diese Risiken nicht eintreten zu lassen, insbesondere wenn sie – wie hier durch geringfügige Modifikationen des Vertragswerkes – wirtschaftlich vermeidbar sind.

2. Keinen Bestand haben auch die Verurteilungen wegen verspäteter Konkursantragstellung gemäß § 84 Abs. 1 Nr. 2, § 64 Abs. 1 GmbHG sowie gemäß § 283 Abs. 1 Nr. 5 StGB. Das Landgericht, das die Straftat nach § 84 GmbHG im Schuldspruch nicht ausgewiesen, hierfür aber gleichwohl eine Einzelstrafe von sechs Monaten Freiheitsstrafe verhängt hat, stellt insoweit hinsichtlich beider Taten für die Feststellung der Überschuldung auf die Verbindlichkeiten ab, die aus den abgeurteilten Hinterziehungshandlungen von Sozialversicherungsbeiträgen, Lohn- und Umsatzsteuer herrühren. Da insoweit die Urteilsgründe rechtsfehlerbehaftet sind, kann im Revisionsverfahren nicht einmal dem Grunde nach von einem Bestand entsprechender öffentlich-rechtlicher Abgabeverpflichtungen ausgegangen werden. Damit wirkt sich dieser Mangel auch auf diese Verurteilungen aus, die schon aus diesem Grunde aufzuheben sind.

Im übrigen begegnet eine Verurteilung auch deshalb rechtlichen Bedenken, weil das Landgericht allein die bloße Existenz der von ihm festgestellten Abgabenschulden als maßgeblich erachtet hat. Dies ist aber nur zugänglich, soweit es sich um die Abgabenschulden der genannten Firmen handelt. Bezieht sich dagegen die Verbindlichkeit auf eine Haftung aus der unerlaubten Arbeitnehmerüberlassung, reicht dies nicht aus. Damit läßt das Landgericht unbeachtet, daß die Feststellung der Überschuldung nach bilan-

ziellen Grundsätzen erfolgen muß. Verbindlichkeiten sind deshalb bei der Prüfung einer Überschuldenssituation nicht schon dann anzusetzen, wenn sie abstrakt entstanden sind, sondern erst, wenn eine Inanspruchnahme aus ihnen droht. Vielmehr gilt auch hier der allgemeine Grundsatz, daß eine Verbindlichkeit erst dann zu bilanzieren ist, wenn ihr Bestand hinreichend wahrscheinlich ist und die ernsthafte Gefahr einer Geltendmachung besteht (vgl. Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, GmbHG 17. Aufl. § 42 Rdn. 189 und § 64 Rdn. 25 jeweils mit weiteren Nachweisen). Wird durch Straftaten eines jedenfalls faktischen Geschäftsführers eine betriebliche Schadensersatzpflicht begründet, ist eine Rückstellung dann geboten, wenn der Geschäftsführer davon ausgehen muß, daß sein Verhalten entdeckt wird und er mit einer Inanspruchnahme rechnen muß (BFH BStBl II 1993, 153, 154). Jedenfalls solange er mit einer Kenntniserlangung durch den Gläubiger nicht zu rechnen braucht, kommt eine bilanzielle Rückstellung für solche Verbindlichkeiten nicht in Betracht (vgl. BFH BStBl II 1991, 802, 804). Deshalb dürfen lediglich abstrakt bestehende Verbindlichkeiten nicht für die Begründung einer Überschuldung herangezogen werden.

3. Aufzuheben waren auch die Verurteilungen wegen Lohnsteuerhinterziehung und Betrugs, soweit die Mitarbeiter der J D und der KI GmbH betroffen sind. Die Urteilsgründe genügen insoweit nicht den Anforderungen des § 267 Abs. 1 StPO, weil sie keine ausreichende Tatsachengrundlage für die Schuldfeststellung enthalten.

a) Was die Verkürzung der Sozialbeiträge anbelangt, ist allerdings der rechtliche Ansatz des Landgerichts zutreffend, das von einem Betrug gemäß § 263 StGB ausgeht. Den einzelnen Arbeitgeber trifft nach § 28a SGB IV eine Meldepflicht, wonach er die für die Bemessung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags maßgeblichen – im Gesetz im einzelnen aufgeführten – Anknüpfungstatsachen hinsichtlich aller bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer der Einzugsstelle gegenüber mitzuteilen hat. Verletzt der Arbeitgeber diese Verpflichtung, indem er bewußt unwahre oder unvollständige Angaben

macht, die zu einem geringeren Gesamtsozialversicherungsbeitrag im Sinne des § 28d SGB IV führen würden, stellt dies eine Tathandlung im Sinne des § 263 StGB dar.

Dabei wird der Straftatbestand des Betrugs auch nicht von dem Straftatbestand des Vorenthalten von Arbeitsentgelten gemäß § 266a Abs. 1 StGB verdrängt, der im übrigen lediglich das Vorenthalten des Arbeitnehmerbeitrages unter Strafe stellt. Im Hinblick auf die allein einer Strafbarkeit unterfallenden Arbeitnehmerbeiträge stellt dann die Vorschrift des § 266a Abs. 1 StGB einen Auffangtatbestand dar. Dieser wurde durch das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität vom 15. Mai 1986 (BGBl I 721) unter anderem auch deshalb geschaffen, weil der Betrugstatbestand einen ausreichenden strafrechtlichen Schutz der Sozialversicherungssysteme aufgrund seiner tatbestandlichen Struktur nicht gewährleisten konnte (vgl. Regierungsbegründung BT-Drs. 10/318, S. 27). Zielrichtung war dabei eine Verstärkung der strafrechtlichen Sicherung, nicht aber – was dann hinsichtlich der Arbeitgeberanteile die Folge wäre – deren Einschränkung. Liegt eine Tathandlung im Sinne des § 263 StGB vor, verbleibt es deshalb grundsätzlich bei einer Strafbarkeit nach dieser Bestimmung. Für eine gleichzeitige Anwendung des § 266a Abs. 1 StGB ist kein Raum, wenn lediglich derjenige Teil des Arbeitnehmeranteils vorenthalten wird, der schon aufgrund der Täuschungshandlung zu niedrig bestimmt ist. Da in diesen Fällen der Betrug gemäß § 263 StGB sich als die wegen ihrer erweiterten Qualifizierungstatbestände schärfere Strafnorm darstellt, tritt § 266a Abs. 1 StGB insoweit zurück (Tröndle/Fischer, StGB 51. Aufl. § 266a Rdn. 37; Lackner/Kühl, StGB 24. Aufl. § 266a Rdn. 20; Lenckner/Perron in Schönke/Schröder, StGB 26. Aufl. § 266a Rdn. 28; kritisch Gribbohm in LK 11. Aufl. § 266a Rdn. 110). Allerdings hat der Bundesgerichtshof in früheren Entscheidungen zum alten Rechtszustand (BGHSt 32, 236, 240 f.) wegen des unterschiedlichen Schutzgutes der Vorgängerstrafatbestände, die eine treuwidrige Nichtweiterleitung der einbehaltenen Lohnanteile unter Strafe gestellt hatten, Tateinheit angenommen. Nach neuem Recht, das nicht mehr den

Einbehalt von Lohnbestandteilen voraussetzt (vgl. BGHSt 47, 318, 319) und dem mithin der untreueähnliche Strafzweck fehlt, ist diese Auffassung nicht mehr aufrechtzuerhalten (vgl. auch Franzheim wistra 1987, 313, 315 f.). Demnach findet, falls über die Falschmeldung hinaus keine weiteren Gelder zurückgehalten werden, der Straftatbestand des § 266a Abs. 1 StGB nur Anwendung, wenn keine Strafbarkeit nach § 263 StGB gegeben ist. Eine Strafbarkeit nach § 266a Abs. 1 StGB wird regelmäßig in den Fällen in Betracht kommen, in denen zwar die jeweiligen Arbeitnehmer zutreffend gemeldet, die einzelnen Beiträge nicht oder zumindest nicht vollständig abgeführt wurden.

b) Sowohl hinsichtlich der Verurteilungen wegen Betrugs als auch wegen Lohnsteuerhinterziehung erschöpfen sich die Urteilsgründe lediglich in der Mitteilung der jeweiligen Verkürzungsbeträge, die zwischen 200,00 DM und 22.000,00 DM schwanken. Es wird weder festgestellt, hinsichtlich welcher Arbeitnehmer welche unrichtigen Angaben gegenüber den Sozialversicherungsträgern gemacht wurden noch wann und auf welchen abgaberelevanten Zeitraum diese Angaben sich bezogen. Eine solche pauschale Darstellung reicht grundsätzlich nicht aus, weil sie dem Revisionsgericht keine Prüfung ermöglicht, ob der Tatrichter von zutreffenden Besteuerungsgrundlagen ausgegangen ist (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 9 m. w. N.). Für Straftaten, die im Zusammenhang mit der Hinterziehung von Sozialversicherungsbeiträgen stehen, gelten prinzipiell dieselben Grundsätze (BGHR StGB § 266a Sozialabgaben 4).

Allerdings hat der Bundesgerichtshof Vereinfachungen in der Darstellung dann zugelassen, wenn der Angeklagte sachkundig und geständig ist (BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 3, 5, 8). Dies entbindet den Tatrichter indes nicht von seiner Aufgabe, genaue Feststellungen dazu zu treffen, welches steuerlich bzw. sozialversicherungsrechtlich erhebliche Verhalten zu einer Abgabenverkürzung geführt hat.

Schon daran fehlt es hier. Das Landgericht zählt insoweit lediglich allgemein auf, welche Tathandlungen hier in Betracht kommen (völliges Verschweigen, zu geringe Lohnsumme, fälschliche Meldung als Geringbeschäftigter), ohne sie konkret für die jeweils ausgeurteilte Tat zu bezeichnen. Hinsichtlich der Verurteilungen wegen Lohnsteuerhinterziehung teilt das Landgericht nicht einmal mit, ob und wann der Angeklagte D überhaupt nach § 41a EStG Lohnsteueranmeldungen gegenüber dem Finanzamt abgegeben hat, die gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG 21. Aufl. § 41a Rdn. 3). Vielmehr benennt das Landgericht lediglich dem Finanzamt vorenthaltene Beträge, die nicht abgeführt wurden. Maßgeblich für den Verkürzungserfolg im Sinne des § 370 Abs. 1 AO ist aber die zu geringe Festsetzung der Lohnsteuer, nicht ihre unzureichende Bezahlung.

### III.

Für die neue Hauptverhandlung merkt der Senat noch folgendes an:

1. Ein Betrug zu Lasten des Sozialversicherungsträgers setzt voraus, daß dessen entsprechender Anspruch noch werthaltig gewesen wäre. Dies bedarf angesichts der angespannten wirtschaftlichen Situation beider Betriebe, die schließlich auch insolvent wurden, näherer Erörterung. Ein Vermögensschaden im Sinne des § 263 StGB liegt nämlich nicht vor, wenn der Sozialversicherungsträger aufgrund der schlechten Finanzlage des Unternehmens seinen Beitragsanspruch auch bei zutreffender Meldung der Beschäftigungsverhältnisse nicht hätte realisieren können (vgl. BGH wistra 1993, 17; wistra 1986, 170 f.). In diesen Fällen wird allerdings im Rahmen des dann wiederauflebenden Straftatbestands des § 266a Abs. 1 StGB zu prüfen sein, ob die Begleichung jedenfalls der Arbeitnehmerbeiträge nicht wenigstens schon bei verdichteten Anzeichen künftiger Zahlungsschwierigkeiten rechtzeitig hätte sichergestellt werden können (vgl. BGHSt 47, 318).

2. Sollte der neue Tatrichter wiederum von einer verdeckten Arbeitnehmerüberlassung ausgehen und einen Betrug zu Lasten der Sozialkassen wie auch eine (Lohn)Steuerhinterziehung im Hinblick auf die entliehenen Arbeitnehmer bejahen, dann wird mit denselben Taten zu Lasten der Arbeitnehmer der J D und Kl GmbH nur eine tateinheitliche Verurteilung (§ 52 StGB) in Betracht kommen. Die Anmeldepflichten gegenüber der sozialversicherungsrechtlichen Einzugsstelle sowie gegenüber dem Finanzamt bestehen nämlich einheitlich, gleichgültig, ob sie aus einem rechtlich bestehenden oder aus einem nach § 10 Abs. 1 AÜG fingierten Arbeitsverhältnis herrühren.

Harms      Häger      Basdorf  
Gerhardt      Raum