



# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

1 StR 310/16

vom  
25. Oktober 2017  
in der Strafsache  
gegen

1.

2.

wegen zu 1.: Beihilfe zur Steuerhinterziehung u.a.  
zu 2.: Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt u.a.

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat auf Antrag des Generalbundesanwalts und nach Anhörung der Beschwerdeführer am 25. Oktober 2017 gemäß § 349 Abs. 2 und 4, entsprechend § 354 Abs. 1 StPO beschlossen:

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Rostock vom 24. Juni 2015

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass

der Angeklagte M. schuldig ist der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in 25 Fällen, davon in 20 Fällen in Tateinheit mit Beihilfe zur Erwerbstätigkeit von Ausländern ohne Genehmigung in größerem Umfang,

der Angeklagte K. schuldig ist der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt und zur Steuerhinterziehung in 25 Fällen, davon in 20 Fällen in Tateinheit mit Beihilfe zur Erwerbstätigkeit von Ausländern ohne Genehmigung in größerem Umfang,

b) im Strafausspruch mit den Feststellungen zur Höhe der vorenthaltenen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge, hinsichtlich des Angeklagten K. auch mit den Feststellungen zur Höhe der vorenthaltenen Lohnsteuer, aufgehoben.

2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an

eine Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts Schwerin zurückverwiesen.

3. Die weitergehenden Revisionen werden als unbegründet verworfen.

Gründe:

1 Das Landgericht hat die Angeklagten wegen 25-facher Beihilfe zum Vor-enthalten von Arbeitsentgelt in Tateinheit mit Beihilfe zur Beschäftigung von mehr als fünf Ausländern ohne Genehmigung, den Angeklagten K. darüber hinaus tateinheitlich wegen 25-facher Beihilfe zur Steuerhinterziehung verurteilt. Gegen den Angeklagten M. hat es eine Gesamtfreiheitsstrafe von sechs Monaten, gegen den Angeklagten K. eine solche von acht Monaten verhängt, und deren Vollstreckung jeweils zur Bewährung ausgesetzt. Gegen diese Verurteilungen wenden sich die Angeklagten mit ihren Revisionen und erheben jeweils die ausgeführte Sachrüge, der Angeklagte M. auch Verfahrensrügen.

2 Die Rechtsmittel haben mit den Sachrügen den aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen sind sie unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

I.

3 Nach den Feststellungen des Landgerichts entschied der Geschäftsführer der Hotelanlage Y. zur Kosteneinsparung polnische Arbeiter im Rahmen von Werkverträgen auf der Hotelanlage einzusetzen.

zen. Sie sollten nach Bedarf durch den Angeklagten M. in Polen akquiriert werden, dort ein Gewerbe anmelden und anschließend auf Grund von Werkverträgen in der Hotelanlage eingesetzt werden. Nachdem der Geschäftsführer der Hotelanlage die ersten Verträge aus dem Jahr 2006 unterschrieben hatte, unterzeichnete sie in der Folgezeit meist der Angeklagte K. als technischer Leiter der Hotelanlage. Der Angeklagte K. informierte auch jeweils den Angeklagten M. über die Anzahl der benötigten Hilfskräfte und der Angeklagte M. warb sie sodann in Polen an.

4 Die jeweils als Werkvertrag bezeichneten Verträge enthielten Beschreibungen von durchzuführenden Arbeiten wie den Transport und die Reparatur von Möbeln, Garten- oder Reinigungsarbeiten. Die polnischen Arbeitskräfte, die vor der Unterschrift unter diese Verträge in Polen ein Gewerbe angemeldet hatten, waren im Jahr 2007 in der Gärtnerei eingesetzt und führten Hilfsarbeiten beim Reinigen der Hotelanlage aus. Ab Frühjahr 2008 arbeiteten verstärkt polnische Frauen als Zimmermädchen. Die polnischen Arbeitskräfte waren wie Arbeitnehmer in den Betriebsablauf der Hotelanlage integriert, trugen die Dienstkleidung der Hotelanlage, erhielten Arbeits- und Putzmittel gestellt und unterlagen hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort den Anordnungen der Mitarbeiter der Hotelanlage. Die Lohnrechnungen schrieb der Angeklagte M. . Der Stundenlohn wurde regelmäßig für einen Zeitraum von etwa zwei Wochen abgerechnet und von einem der beiden Angeklagten an die polnischen Arbeitskräfte ausbezahlt.

5 Die in der Hotelanlage beschäftigten 90 polnischen Arbeitnehmer besaßen keine Genehmigung nach § 284 Abs. 1 SGB III in der jeweils gültigen Fassung und waren der Sozialversicherung und dem Finanzamt nicht gemeldet. Von Januar 2007 bis Januar 2009 wurden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 229.188,14 € und Lohnsteuer in Höhe von 108.255,67 € nicht abgeführt.

II.

- 6 Die auf die Sachrüge vorzunehmende Nachprüfung des angefochtenen Urteils hat hinsichtlich der Schuldsprüche keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten ergeben. Die verfahrensrechtlichen Beanstandungen des Angeklagten M. bleiben aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen ohne Erfolg.
- 7 Die Schuldsprüche der beiden Angeklagten beruhen auf einer tragfähigen Beweiswürdigung und weisen – bis auf die konkurrenzrechtliche Beurteilung der Vergehen nach dem Schwarzarbeitsgesetz (SchwarzArbG) – keine Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten auf. Die Strafzumessung hält dagegen rechtlicher Nachprüfung nicht stand.
- 8 1. Die Strafkammer hat zutreffend 25 Straftaten der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB) und zur Hinterziehung von Lohnsteuer (§ 370 AO) angenommen.
- 9 Die Angeklagten haben in jedem der abgeurteilten 25 Monate jeweils mindestens einen Gehilfenbeitrag zu den von dem Geschäftsführer der Hotelanlage jeden Monat begangenen Haupttaten geleistet. Da sich derselbe Gehilfenbeitrag sowohl auf die Haupttat des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt als auch – beim Angeklagten K. – auf die Haupttat der Steuerhinterziehung auswirkt, ergeben sich insgesamt 25 Beihilfestraftaten.
- 10 Zugleich haben die Angeklagten mit ihren Handlungen Beihilfe zu § 11 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG geleistet, soweit die Zahl der polnischen Beschäftigten fünf Beschäftigte pro Monat überstieg. Dies war nach den Urteilsfeststellungen in den Monaten Januar und Februar 2007, Januar und Februar 2008 und Januar 2009 nicht der Fall, weshalb sich die Angeklagten nur in 20 Fällen zu-

gleich der Beihilfe zur Erwerbstätigkeit von Ausländern ohne Genehmigung in größerem Umfang schuldig gemacht haben. Der Schuldspruch war daher hinsichtlich der Anzahl der tateinheitlichen Verurteilungen wegen der Vergehen nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG, § 284 Abs. 1 SGB III zu korrigieren.

11 Entgegen der Rechtsauffassung des Landgerichts scheidet eine (einheitliche) Beihilfe zu § 11 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG, die mit den 25 Straftaten der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt und zur Hinterziehung von Lohnsteuer in Tateinheit steht, aus. Sie ist bereits mit den in jedem Monat erfolgten Beihilfehandlungen nicht vereinbar. Selbst wenn das Delikt aber als Dauerdelikt zu begreifen wäre, würde es durch die tateinheitlich verwirklichten Straftaten der Lohnsteuerhinterziehung und des Vorenthalten und Veruntreuens von Arbeitsentgelt „entklammert“, so dass die Beihilfe hierzu auch aus diesem Grund jeweils tateinheitlich neben die übrigen Taten träte (vgl. zur Entklammerung LK-StGB/Rissing-van Saan, 12. Aufl., § 52 Rn. 30 ff.).

12 Zwar kann ein Delikt, das sich über einen gewissen Zeitraum erstreckt, andere Straftaten, die bei isolierter Betrachtung in Tatmehrheit zueinander stehen, zur Tateinheit verbinden, wenn es seinerseits mit jeder dieser Straftaten tateinheitlich zusammentrifft. Diese Wirkung tritt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs aber dann nicht ein, wenn eine minderschwere Dauerstrafat jeweils mit schwereren Gesetzesverstößen zusammentrifft (BGH, Beschluss vom 4. April 2012 – 2 StR 70/12, NStZ 2013,158 mwN). Die Vergehen der Beihilfe zu § 11 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG sind aufgrund ihres geringen Gewichts nicht geeignet, die übrigen Taten zu verklammern, so dass die Beihilfe nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG jeweils tateinheitlich neben die übrigen Taten tritt.

- 13            Das Vergehen nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG ist ferner gemäß der gesetzlichen Überschrift als „Beihilfe zur Erwerbstätigkeit von Ausländern ohne Genehmigung in größerem Umfang“ zu tenorieren (MüKo-StGB/Mosbacher NebenstrafR II, 2. Aufl., SchwarzArbG § 11 Rn. 21).
- 14            Der Senat kann den Schuldspruch entsprechend berichtigen. § 265 StPO steht nicht entgegen, da sich die Angeklagten nicht erfolgreicher als geschehen hätten verteidigen können.
- 15            2. Dagegen war der jeweilige Strafausspruch auf die Revisionen der Angeklagten aufzuheben. Die Strafkammer hat den Schuldumfang nicht rechtsfehlerfrei bestimmt; denn die Darlegung der Berechnungsgrundlagen für die vorenthaltenen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge und die hinterzogene Lohnsteuer entsprechen nicht den Grundsätzen, die die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bei solchen Taten verlangt.
- 16            Dem Tatgericht obliegt es nach dieser Rechtsprechung, die geschuldeten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge – für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte gesondert – nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen, um eine revisionsgerichtliche Nachprüfung zu ermöglichen (BGH, Beschlüsse vom 4. März 1993 – 1 StR 16/93; vom 22. März 1994 – 1 StR 31/94 und vom 20. April 2016 – 1 StR 1/16 –, juris; Urteil vom 20. März 1996 – 2 StR 4/96, NStZ 1996, 543), weil die Höhe der geschuldeten Beiträge auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen ist (BGH, Urteil vom 11. August 2010 – 1 StR 199/10, NStZ-RR 2010, 376; Beschluss vom 20. April 2016 – 1 StR 1/16 –, juris). Falls solche Feststellungen im Einzelfall nicht mög-

lich sind, kann die Höhe der vorenthaltenen Beiträge auf Grundlage der tatsächlichen Umstände geschätzt werden (BGH, Beschlüsse vom 10. November 2009 – 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635 und vom 20. April 2016 – 1 StR 1/16 –, juris). Die Grundsätze, die die Rechtsprechung bei Taten nach § 370 AO für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern entwickelt hat, gelten insoweit entsprechend (BGH, Beschlüsse vom 4. März 1993 – 1 StR 16/93, StV 1993, 364 und vom 20. April 2016 – 1 StR 1/16 –, juris; Urteil vom 11. August 2010 – 1 StR 199/10, NStZ-RR 2010, 376). Deshalb genügt es nicht, die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge lediglich der Höhe nach anzugeben (BGH, Beschlüsse vom 28. Mai 2002 – 5 StR 16/02, NJW 2002, 2480, 2483 und vom 20. April 2016 – 1 StR 1/16 –, juris). Vielmehr müssen die Urteilsgründe die Berechnungsgrundlagen und Berechnungen im Einzelnen wiedergeben (BGH, Beschlüsse vom 4. März 1993 – 1 StR 16/93, StV 1993, 364 und vom 20. April 2016 – 1 StR 1/16 –, juris).

17 Den vorgenannten Anforderungen trägt das Urteil nicht ausreichend Rechnung. Bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge hat die Strafkammer die von der Mitarbeiterin der Rentenversicherung zur Verfügung gestellten Tabellen zugrunde gelegt. Anschließend hat sie auf der Grundlage der in bar ausgezahlten Löhne als Nettolöhne (§ 14 Abs. 2 SGB IV) nach einem im Berechnungsprogramm der Rentenversicherung Bund hinterlegten Faktor nach der Steuerklasse 6 den fiktiven Bruttolohn und von diesem ausgehend nach den in den jeweiligen Monaten geltenden Beitragssätzen die Renten-, Pflege-, Arbeitslosen- und Krankenversicherungsbeiträge errechnet (UA S. 23 f.).

18 Bei der Bestimmung der Lohnsteuer ist die Strafkammer von der von dem zuständigen Finanzamt angefertigten und von Steueramtfrau H. als Zeugin erläuterten Berechnung des zugeflossenen Barlohns als Bruttolohn ausgegan-



gen und hat davon nach der Steuerklasse 6 die Lohnsteuer und den Solidaritätsbeitrag abgezogen (UA S. 55).

19           Damit hat das Landgericht seine Feststellungen zur Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge allein auf die Berechnungen der Mitarbeiterin der Deutschen Rentenversicherung gestützt. Welche Beitragssätze letztlich der Berechnung zugrunde lagen, führt das Urteil nicht aus. Es beschränkt sich auf die Benennung der zuständigen Krankenkasse (UA S. 24). Die Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge ist damit auf Grund der unzureichenden Urteilsfeststellungen einer vollumfänglichen revisionsgerichtlichen Nachprüfung entzogen. Hinzu kommt, dass sich nicht erschließt, warum in zahlreichen Fällen (UA S. 26 ff.) bei demselben Arbeitnehmer in demselben Beschäftigungsmonat zwei oder mehr Berechnungsvorgänge erfolgt sind.

20           Auch die Berechnung der bei den polnischen Arbeitnehmern angefallenen Lohnsteuer ist nicht nachvollziehbar dargelegt und zudem in einigen Fällen un schlüssig. So ist z.B. bei Zugrundelegung der Lohnsteuerklasse VI (§ 39c EStG) bei dem Arbeitnehmer C.           nicht verständlich, wieso im April 2007 ein Bruttolohn von 340,90 € zu Lohnsteuer in Höhe von 89,21 € führt, aber bei dem Arbeitnehmer D.           ein Lohn von 528 € nur zu Lohnsteuer in Höhe von 79,60 €. Bei dem Arbeitnehmer S.           ergeben 409,08 € Bruttolohn im Vormonat sogar 113,59 € Lohnsteuer. Für           M.           waren im März 2007 für 681,78 € Bruttolohn 225,84 € Lohnsteuer abzuführen, für           St.           dagegen im Monat März 2007 bei 1.008 € brutto nur 218,25 € (jeweils UA S. 57).

21           Da auf der Grundlage der Feststellungen auszuschließen ist, dass nicht jeden Monat sowohl Beiträge zur Sozialversicherung vorenthalten als auch Lohnsteuer nicht abgeführt worden sind, lässt dieser Rechtsfehler den Schuld-

spruch unberührt. Die rechtsfehlerhafte Bemessung der Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und der nicht abgeführten Lohnsteuer und damit des Schuldumfangs zieht allerdings die Aufhebung des Strafausspruchs mit den zugehörigen Feststellungen nach sich. Der Senat kann infolge der fehlenden revisionsgerichtlichen Nachprüfbarkeit nicht ausschließen, dass die Strafkammer einen zu hohen Schaden und damit Schuldumfang angenommen hat und die Strafzumessung des angefochtenen Urteils auf den vorgenannten Mängeln beruht.

22           Das neue Tatgericht wird dementsprechend unter Beachtung obiger Ausführungen neue Feststellungen zur Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und hinterzogenen Lohnsteuer zu treffen haben. Die übrigen Feststellungen des Landgerichts sind von dem Rechtsfehler nicht betroffen und bleiben insoweit bestehen.

23           3. Der neue Tatrichter wird zu beachten haben, dass hinsichtlich der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt neben der Strafrahmenverschiebung nach § 27 Abs. 2 Satz 2, § 49 Abs. 1 StGB grundsätzlich eine weitere Strafrahmenverschiebung gemäß § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB in Betracht kommt (BGH, Beschluss vom 14. Juni 2011 – 1 StR 90/11, wistra 2011, 344, 346). Hiervon kann nur dann abgesehen werden, wenn das Landgericht die Täterschaft des Angeklagten allein schon wegen Fehlens eines besonderen persönlichen Merkmals verneint hätte (vgl. BGH, Beschlüsse vom 8. Januar 1975 – 2 StR 567/74, BGHSt 26, 53, 54; vom 22. April 1988 – 2 StR 111/88, wistra 1988, 303; vom 1. März 2005 – 2 StR 507/04, NStZ-RR 2006, 109 und vom 8. Februar 2011 – 1 StR 651/10, BGHSt 56, 153, 155).

24 Nach den Urteilsfeststellungen lag beim Angeklagten M. , der hierarchisch niedriger angesiedelt war als der Angeklagte K. als „Technischer Leiter“ und nur auf dessen Anweisung handelte (UA S. 96), bereits deshalb eine Täterschaft fern und wurde von der Strafkammer auch nicht erörtert.

25 Bei ihm wäre die Strafe hinsichtlich der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt auch gemäß § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB zu mildern gewesen. Wegen der Verfahrensbeschränkung nach § 154a Abs. 2 StPO war die Heranziehung des Strafrahmens von § 370 Abs. 1 AO nicht möglich.

26 Dagegen hat das Landgericht beim Angeklagten K. ausführlich geprüft (UA S. 21-23), ob dieser gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 1 StGB auf Grund ihm übertragener Leitungsbefugnisse eine Arbeitgebereigenschaft hatte und damit Täter war. Sie hat dies verneint und ihn als Gehilfen eingestuft. Bei der Strafrahmenwahl hat die Strafkammer diesen Aspekt nicht aufgegriffen und nicht erkennen lassen, ob sie sich bei der Zumessung von diesem Gesichtspunkt leiten ließ.

27 Die Prüfung des § 14 Abs. 2 Nr. 1 StGB könnte darauf hinweisen, dass das Landgericht die Täterschaft des Angeklagten K. nicht wegen Fehlens einer der allgemeinen Voraussetzungen der Täterschaft, sondern wegen Fehlens eines besonderen persönlichen Merkmals verneint und nur deshalb Beihilfe angenommen hat. Diese rechtliche Wertung stünde in Einklang mit den festgestellten Tatbeiträgen der beiden Angeklagten. Bei einem Sachverhalt, in dem lediglich wegen des Fehlens des besonderen persönlichen Merkmals Beihilfe bejaht wird, kommt nur eine einmalige Milderung in Betracht (§ 50 StGB), nicht eine doppelte nach § 27 Abs. 2 Satz 2 und § 28 Abs. 1 StGB – jeweils i.V.m.

§ 49 Abs. 1 StGB (vgl. auch BGH, Beschluss vom 22. April 1988 – 2 StR 111/88, wistra 1988, 303).

28            Allerdings ist bei dem Angeklagten K. ohnehin nach § 52 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 StGB der Strafzumessung der allein nach § 27 Abs. 2 Satz 2, § 49 Abs. 1 StGB gemilderte Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO zu Grunde zu legen; denn die in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angesprochene Pflicht, die vorliegend für den Haupttäter als Arbeitgeber aus § 41a EStG folgte, ist kein besonderes persönliches Merkmal i.S.d. § 28 Abs. 1 StGB (BGH, Urteil vom 25. Januar 1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1; Beschluss vom 8. Februar 2011 – 1 StR 651/10, BGHSt 56, 153, 155).

III.

29            Der Senat macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Sache an ein zu demselben Bundesland gehörendes anderes Gericht gleicher Ordnung zurückzuverweisen (§ 354 Abs. 2 Satz 1 StPO).

Raum

Graf

Jäger

Radtko

Fischer