



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

1 StR 576/18

vom

17. September 2020

in der Strafsache

gegen

1.

2.

wegen zu 1.: Steuerhinterziehung u.a.
zu 2.: Beihilfe zur Steuerhinterziehung u.a.

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat aufgrund der Hauptverhandlung vom 16. Juni 2020 in der Sitzung am 17. September 2020, an denen teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Raum,

die Richterin am Bundesgerichtshof

Dr. Fischer,

die Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Bär,

Dr. Leplow

und die Richterin am Bundesgerichtshof

Dr. Pernice,

Staatsanwalt beim Bundesgerichtshof

als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt

– in der Verhandlung vom 16. Juni 2020 –

als Verteidiger des Angeklagten B. ,

Rechtsanwalt

– in der Verhandlung vom 16. Juni 2020 –,

Rechtsanwalt

– in der Verhandlung vom 16. Juni 2020 –

als Verteidiger des Angeklagten M. ,

Oberregierungsrätin

– in der Verhandlung vom 16. Juni 2020 –
als Vertreterin der Nebenbeteiligten,

Justizhauptsekretärin

– in der Verhandlung vom 16. Juni 2020 –,

Justizangestellte

– bei der Verkündung vom 17. September 2020 –
als Urkundsbeamtinnen der Geschäftsstelle,

für Recht erkannt:

1. Auf die Revision des Angeklagten B.
wird das Urteil des Landgerichts Kleve vom
22. Dezember 2017 mit den zugehörigen Feststellungen
aufgehoben
 - a) in den Fällen 132 bis 135 der Urteilsgründe (Umsatz-
steuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für
die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014); jedoch blei-
ben die Feststellungen zur Umsatzsteuerhinterzie-
hung aufrechterhalten,
 - b) im Gesamtstrafenausspruch,
 - c) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von
Taterträgen.

Die weitergehende Revision des Angeklagten

B. wird verworfen.

2. Auf die Revision des Angeklagten M. wird das vorbezeichnete Urteil im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben; jedoch bleiben die Feststellungen zur Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung sowie zum Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen aufrechterhalten.

Die Einziehung des Wertes von Taterträgen entfällt.

Die weitergehende Revision des Angeklagten M. wird verworfen.

3. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das vorbezeichnete Urteil hinsichtlich des Angeklagten B. in Bezug auf die Nichtanordnung der Einziehung vorenthaltener Sozialversicherungsbeiträge aufgehoben.

Die weitergehende Revision der Staatsanwaltschaft gegen den Angeklagten B. sowie die Revision der Staatsanwaltschaft gegen M. werden verworfen.

4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Von Rechts wegen

Gründe:

1 Das Landgericht hat den Angeklagten B. wegen Steuerhinterziehung in 84 Fällen, versuchter Steuerhinterziehung in einem Fall und Vorenthaltens von Arbeitsentgelt in 65 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten, die inzwischen verstorbene Mitangeklagte

D. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Tateinheit mit Beihilfe zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und sieben Monaten sowie den Mitangeklagten M. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in Tateinheit mit Beihilfe zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr verurteilt. Die Vollstreckung der Freiheitsstrafen hat das Landgericht jeweils zur Bewährung ausgesetzt. Die von den Angeklagten B. und M. erlittene Auslieferungshaft in den Niederlanden ist im Verhältnis von 1:1 angerechnet worden. Ferner hat das Landgericht gegenüber dem Angeklagten B. die Einziehung eines Geldbetrages von 545.449 Euro angeordnet sowie gegenüber den Mitangeklagten D. und M. eines Betrags von 130.000 Euro, wobei alle Angeklagten in Höhe von 130.000 Euro gesamtschuldnerisch haften.

2 Die Revisionen der Angeklagten B. und M. sowie die Revisionen der Staatsanwaltschaft haben den aus dem Tenor ersichtlichen Erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet.

I.

3 Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

4 1. Der Angeklagte B. übernahm zum 1. November 2010 von seiner Mutter, der verstorbenen Mitangeklagten D., die Führung des Bordells „C.“ und leitete es bis April 2016. Hierzu schloss er unter

dem 26. Oktober 2010 mit seinen Eltern, der verstorbenen Mitangeklagten D. und dem Mitangeklagten M., den Eigentümern, einen Mietvertrag über das Betriebsgrundstück „Zum Betreiben einer gewerblichen Zimmervermietung“, in dem eine Nettomiete von 2.000 Euro zzgl. Nebenkostenvorauszahlung und Umsatzsteuer vereinbart war. Diese Miete zahlte der Angeklagte B. vereinbarungsgemäß bis zu seiner Festnahme im verfahrensgegenständlichen Verfahren am 11. Juli 2016 monatlich auf das Konto des Mitangeklagten M., über das D. verfügungsbe-rechtigt war. Am 2. November 2010 meldete er mit Wirkung zum 1. November 2010 ein Gewerbe an und gab als Tätigkeit „private Zimmervermietung C.“ an.

5 Nach der Übernahme des Bordells stellte der Angeklagte B. eine Vielzahl von Prostituierten ein, die zum Schein als Selbstständige dargestellt wurden. So wurden die Prostituierten zwar gewerblich gemeldet, indem der Angeklagte B. nach Beginn der Arbeitsaufnahme mit den Prostituierten selbst zum Gewerbeamt ging, damit diese sich mit einem Gewerbe als Hostess oder Masseurin anmeldeten. Zudem ließ er die Prostituierten einen „Mietvertrag“ unterschreiben, in welchem „ein Raum zur gewerbsmäßigen Nutzung durch Mieterin“ auf unbestimmte Zeit vermietet wurde. Tatsächlich stand den Prostituierten aber kein eigenes bestimmtes Zimmer zu, sondern der Angeklagte B. oder die Empfangsdame teilten jeweils die Zimmer zur Verrichtung der sexuellen Dienstleistungen zu. Auch zahlten die Prostituierten an den Angeklagten B. keine „feste“ Miete. Vielmehr rechneten alle Prostituierten nach Beendigung ihrer täglichen Arbeit mit dem Angeklagten B. ab, indem sie 60 % ihrer Einnahmen für sich behielten und 40 % an ihn abgaben. Im Übrigen ließ der Angeklagte B. diejenigen Prostituierten, die nicht über eine eigene Unterkunft verfügten, kostenlos im Bordell übernachten. In der im Bordell vorhandenen Küche konnten sie sich selbst mit Essen verpflegen. Für

ihren Getränkeverzehr wurden ihnen täglich fünf Euro berechnet. Im Übrigen unterlag die Tätigkeit der Prostituierten engen Vorgaben des Angeklagten B. . So war den Prostituierten ein privater Kontakt zu den Kunden untersagt. Wenn sexuelle Dienstleistungen außerhalb des Bordells gewünscht wurden, waren diese nur über die Buchung von Escort-Leistungen möglich, an denen der Angeklagte B. ebenfalls zu bestimmten Anteilen profitierte. Hinsichtlich ihrer Arbeitszeiten mussten die Prostituierten Absprachen mit dem Angeklagten B. oder der anwesenden Empfangsdame treffen. Auch längere Abwesenheitszeiten wurden abgesprochen. Während der Arbeitszeiten waren die Prostituierten angewiesen, sich im sog. Wohnzimmer aufzuhalten und für Kunden zur Verfügung zu stehen. Die Preise für die sexuellen Leistungen wurden allein durch den Angeklagten B. mit festen Tarifen bestimmt.

6 In seinen Steuererklärungen gab der Angeklagte B. nur eine „gewerbliche Zimmervermietung“ unter Mitteilung der fiktiven Mieten als Umsatz- und Einnahmequelle an, wodurch er zusätzlich Umsatzsteuer ersparte. Zudem führte er das schon von der verstorbenen Mitangeklagten D. seit Dezember 2009 übernommene sog. Düsseldorfer Verfahren weiter, welches in Nordrhein-Westfalen nur zur Steuererhebung bei selbstständigen Prostituierten Anwendung findet. Danach hatte er auf Grund der Vereinbarung mit dem Finanzamt vom 8. Dezember 2010 von jeder – von ihm als selbstständig eingestuft – Prostituierten, die im „C.“ Prostitutionsleistungen erbrachte, einen Tagessatz von 10 Euro zu erheben und an das Finanzamt zu zahlen, wobei er Anschreibe- und Anwesenheitslisten führen musste. Entsprechend diesem Modell zahlte der Angeklagte B. von November 2010 bis März 2016 rund 115.000 Euro für die Prostituierten an das Finanzamt. Der Angeklagte B. führte für die Prostituierten weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge ab.

7 Bei diesem Geschehen wurde der Angeklagte B. von seinen Eltern D. und M. unterstützt. Beide waren regelmäßig im „C.“ anwesend und hielten Kontakt zu den Prostituierten. Der Mitangeklagte M. vertrat den Angeklagten B. im Falle seiner Verhinderung bei der Beaufsichtigung der Damen sowie der abendlichen Abrechnung und übernahm Fahrdienste, wenn die Prostituierten zwecks Erbringung von Escort-Leistungen zu Kunden gebracht werden mussten.

8 2. a) Das Landgericht hat die Prostituierten als Arbeitnehmerinnen angesehen, da sie in vollem Umfang in den Betrieb des „C.“ eingebunden waren und ihre Leistungen nach den Vorgaben des Angeklagten B. ,an einem festen Arbeitsort zu fest vereinbarten Zeiten allen Kunden gegenüber zu erbringen hatten, ohne dass sie einen Kunden ablehnen konnten. Der Angeklagte B., den das Landgericht demzufolge als Arbeitgeber im Sinne von § 266a StGB und § 41a EStG eingeordnet hat, unterließ es, die Prostituierten und ihre Löhne den zuständigen Sozialversicherungsträgern zu melden und die sich hieraus ergebenden Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile an die Sozialversicherung abzuführen sowie die anfallende Lohnsteuer zu erklären. Das Landgericht geht davon aus, dass dem Angeklagten B. die Arbeitnehmerstellung der Prostituierten und damit auch seine eigene Arbeitgeberstellung bewusst und ihm bekannt war, dass die maßgebliche Voraussetzung für die Anwendung des Düsseldorfer Verfahrens – die Selbstständigkeit der Prostituierten – nicht vorlag.

9 Das Landgericht geht für den Tatzeitraum von November 2010 bis März 2016 davon aus, dass der Angeklagte B. in 65 Fällen keine Beiträge für die Prostituierten zur Sozialversicherung abführte und sich damit gemäß § 266a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, § 52 Abs. 1, § 53 Abs. 1 StGB strafbar gemacht hat. Ausgehend von geschätzten monatlichen Lohnzahlungen an die Prostituierten

ten in Höhe von mindestens 23.760 Euro ermittelt das Landgericht monatlich vor-enthaltene Beiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 5.427 Euro (Arbeitgeberanteil) und 5.680 Euro (Arbeitnehmeranteil). Im genannten Tatzeitraum wurden daher insgesamt 721.955 Euro nicht an die Träger der Sozialversicherung abgeführt.

10 b) Weiterhin hat das Landgericht eine Steuerhinterziehung in 85 Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO, § 52 Abs. 1, § 53 Abs. 1 StGB bejaht, wobei es in einem Fall beim Versuch blieb. Im Einzelnen handelt es sich um 65 Fälle der Lohnsteuerverkürzung durch Nichtabgabe von Lohnsteueranmeldungen im vorgenannten Tatzeitraum, da – ausgehend von den monatlichen Lohnzahlungen von mindestens 23.760 Euro – keine hierauf entfallende Lohnsteuer in Höhe von monatlich 3.326 Euro abgeführt wurde. Damit errechnet sich eine Lohnsteuerverkürzung von insgesamt 216.190 Euro.

11 c) Das Landgericht nimmt für den Tatzeitraum von November 2010 bis März 2016 im Hinblick auf die Nichtangabe der Umsätze aus der Prostitution in den Umsatzsteuererklärungen 20 Fälle der Umsatzsteuerverkürzung – in einem Fall versucht – in Höhe einer Gesamtsumme von 311.358 Euro an. Hinsichtlich der Gewerbesteuer wird für die Jahre 2011 bis 2014 in vier Fällen eine Steuerverkürzung von insgesamt 11.350 Euro ermittelt. Durch die Nichterklärung der Gewinne aus dem Bordellbetrieb geht das Landgericht für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2014 in vier Fällen weiter von einer Verkürzung der Einkommensteuer in Höhe von insgesamt 9.580 Euro aus. Soweit die Steuerverkürzungen in vier Fällen durch die Abgabe gleichzeitiger Erklärungen begangen wurden, hat das Landgericht Tateinheit zwischen den Verkürzungen der Gewerbe-, Einkommen- und Umsatzsteuer angenommen. Das Landgericht stellt damit eine Gesamtsteuerverkürzung durch den Angeklagten B. in Höhe von 548.478 Euro fest.

II. Revision des Angeklagten B.

12 Das Rechtsmittel ist teilweise begründet.

13 1. Die erhobenen Verfahrensrügen greifen aus den vom Generalbundes-
anwalt in seiner Antragschrift vom 9. April 2019 näher ausgeführten Gründen
nicht durch.

14 2. Die erhobene Sachrüge ist teilweise erfolgreich. Der Schuldspruch in
den Fällen 132 bis 135 der Urteilsgründe, der Gesamtstrafenausspruch sowie die
Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen halten einer rechtlichen
Überprüfung nicht stand; im Übrigen weisen die Ausführungen des Landgerichts
keinen durchgreifenden Rechtsfehler auf.

15 a) Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts tragen
den Schuld- und Strafausspruch gegen den Angeklagten B. , soweit
er wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt in 65 Fällen gemäß
§ 266a Abs. 1 und 2 Nr. 2, § 52 Abs. 1, § 53 Abs. 1 StGB verurteilt wurde.

16 aa) Das Landgericht ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass es sich
bei den Prostituierten um abhängig beschäftigte Arbeitnehmerinnen des Ange-
klagten B. handelte.

17 (1) Beschäftigung ist die nicht selbstständige Arbeit, insbesondere in ei-
nem Arbeitsverhältnis (§ 7 Abs. 1 Satz 1 SGB IV). Anhaltspunkte für eine Be-
schäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die
Arbeitsorganisation des Weisungsgebers (§ 7 Abs. 1 Satz 2 SGB IV). Nach der
ständigen Rechtsprechung des Bundessozialgerichts setzt eine Beschäftigung
voraus, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Bei ei-
ner Beschäftigung in einem fremden Betrieb ist dies der Fall, wenn der Beschäf-
tigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem hinsichtlich Zeit, Dauer, Ort

und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliegt (vgl. BSG, Urteile vom 31. März 2017 – B 12 R 7/15 R Rn. 21, BSGE 123, 50; vom 18. November 2015 – B 12 KR 16/13 R Rn. 16, BSGE 120, 99; vom 29. Juni 2016 – B 12 R 5/14 R Rn. 33 und vom 30. Oktober 2013 – B 12 KR 17/11 R Rn. 23). Demgegenüber ist eine selbständige Tätigkeit vornehmlich durch das eigene Unternehmerrisiko, eine eigene Betriebstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet (vgl. BSG aaO).

18 Soweit Tätigkeiten sowohl in abhängiger Beschäftigung als auch im Rahmen einer Selbstständigkeit ausgeübt werden können, ist die sozialversicherungsrechtliche Bewertung nicht von einem abstrakten Tätigkeitsbild, sondern von der konkreten Gestaltung der jeweiligen Tätigkeit abhängig. Entscheidend für die Abgrenzung sind – ausgehend vom Vertragsverhältnis der Beteiligten – die tatsächlichen Gegebenheiten ihrer „gelebten Beziehung“, die einer wertenden Gesamtbetrachtung zu unterziehen sind. Ob jemand bei Tätigkeiten, die sowohl in abhängiger Beschäftigung als auch im Rahmen einer Selbstständigkeit ausgeübt werden können, abhängig beschäftigt ist, hängt davon ab, welche Merkmale überwiegen (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschlüsse vom 13. Dezember 2018 – 5 StR 275/18 Rn. 25; vom 24. September 2019 – 1 StR 346/18 Rn. 24 und vom 16. Januar 2019 – 5 StR 249/18 Rn. 26; Urteil vom 18. Juli 2019 – 5 StR 649/18 Rn. 19 f. jeweils mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts).

19 (2) Das Landgericht hat alle für und gegen eine Arbeitnehmereigenschaft sprechenden Umstände rechtsfehlerfrei gegeneinander abgewogen und ist nach umfassender Gesamtwürdigung zu dem revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Ergebnis gelangt, dass die Prostituierten als Arbeitnehmerinnen einzustufen waren.

20

Zwar zahlte der Angeklagte den Prostituierten weder einen festen Stundenlohn noch ein festes Grundgehalt. Jedoch unterlag ihre Tätigkeit engen Vorgaben des Angeklagten. Eine eigene Kontaktaufnahme zu den Kunden war den Prostituierten ausdrücklich untersagt. Sexuelle Dienstleistungen außerhalb des Bordells waren nur über die Buchung von Escort-Leistungen unter Einbeziehung und finanzieller Beteiligung des Angeklagten B. möglich. Den Prostituierten war damit – dies zeichnet eine selbständige Tätigkeit in besonderer Weise aus – nicht möglich, selbst die Entscheidung über eine Leistungserbringung an Dritte zu treffen und Leistungen auch an andere, nicht vom Angeklagten B. vorgegebene Personen zu erbringen. Ferner konnten die Prostituierten nicht selbst über ihre Arbeitszeit bestimmen, sondern unterlagen auch insoweit den Anweisungen des Angeklagten B. . Während dieser Arbeitszeit hatten sie grundsätzlich allen Kunden ihre Leistungen anzubieten und mussten sich im sog. Wohnzimmer aufhalten, um den Kunden präsentiert und dargeboten zu werden. Auch Art und Preise für die sexuellen Dienstleistungen wurden durch den Angeklagten B. bestimmt. Er überwachte allein alle über die Webseite des „C.“ buchbaren Leistungen. Den Prostituierten stand für die Erbringung ihrer sexuellen Dienstleistungen auch kein festes Zimmer zur Verfügung, sondern wurde ihnen im Einzelfall durch den Angeklagten B. zugewiesen. Bei den insoweit abgeschlossenen Mietverträgen handelte es sich lediglich um Scheingeschäfte. Im Hinblick auf die damit festgestellte Einbindung der Prostituierten in den Betrieb des Angeklagten B. , dessen Verhaltensanweisungen und Vorgaben zu Zeit, Ort sowie Preis und Art der zu erbringenden sexuellen Dienstleistungen ist das Landgericht zutreffend von einer abhängigen Beschäftigung der Prostituierten ausgegangen. Danach hat es auch rechtsfehlerfrei angenommen, dass der Angeklagte B. als Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer pflichtwidrig nicht abgeführt hat.

21 bb) Es ist im rechtlichen Ausgangspunkt nicht zu beanstanden, dass das Landgericht die Höhe der im Bordell tatsächlich erwirtschafteten Umsätze geschätzt hat, weil die Voraussetzungen für eine solche Schätzung vorlagen (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 29. August 2018 – 1 StR 374/18 Rn. 7). Auch ergibt sich aus der Beweiswürdigung des Landgerichts (UA S. 60 ff.), dass hier ausreichende Anknüpfungspunkte für eine tragfähige Schätzung vorlagen. Das Landgericht hat dargelegt, welche Schätzungsmethoden angewandt worden sind, und die Schätzgrundlagen umfassend dargestellt. Ausgehend von einer – basierend auf den Aussagen der Prostituierten, den Wahrnehmungen von an Kontrollen beteiligten Beamten, der Auswertung einer Observierung des Eingangsbereichs des Bordells sowie der Anzahl der im Rahmen des Düsseldorfer Verfahrens jeweils als anwesend gemeldeten Damen – Anwesenheit von mindestens sechs Prostituierten täglich im Bordellbetrieb und vier Kunden pro Prostituiertes am Tag, die einen durchschnittlichen Freierlohn von mindestens 55 Euro bezahlten, hat das Landgericht die oben dargestellten Werte ermittelt.

22 cc) Ebenfalls rechtsfehlerfrei hat das Landgericht einen entsprechenden Vorsatz des Angeklagten B. hinsichtlich seiner Arbeitgeberstellung und des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt bejaht.

23 (1) Der subjektive Tatbestand des § 266a StGB verlangt das Bewusstsein und den Willen, die Beiträge in Kenntnis der Umstände, welche die Abführungspflicht begründen, bei Fälligkeit nicht abzuführen. Der Arbeitgeber oder sein gesetzlicher Vertreter muss daher die Pflicht zur Abführung der Beiträge zur Sozialversicherung sowie den Zeitpunkt der Fälligkeit kennen und wenigstens billigend in Kauf nehmen, dass diese Pflicht nicht erfüllt wird (BGH, Urteil vom 8. Januar 2020 – 5 StR 122/19 Rn. 6). Er muss daher in einer zumindest laienhaften Bewertung erkannt haben, dass er selbst möglicherweise Arbeitgeber ist, dass eine Abführungspflicht besteht und er durch das Unterlassen einer Anmel-

dung oder unvollständige oder unrichtige Angaben die Heranziehung zum Abführen von Sozialabgaben ganz oder teilweise vermeiden könnte; eine bloße Erkennbarkeit reicht insofern nicht aus (BGH, Urteil vom 8. Januar 2020 – 5 StR 122/19 Rn. 6; Beschluss vom 24. September 2019 – 1 StR 346/18 Rn. 18, BGHSt 64, 195).

24 (2) Diese Voraussetzungen hat das Landgericht nach umfassender Würdigung bejaht, ohne dass ein tatbestandsausschließender Irrtum des Angeklagten B. anzunehmen ist. Dabei hat das Landgericht in seinen Erwägungen maßgeblich darauf abgestellt, dass der Angeklagte B. die jeweiligen Betriebsabläufe und Arbeitsbedingungen der Prostituierten kannte. Nur auf sein Drängen wurden zum Schein Zimmer-Mietverträge als Nachweis für eine selbständige Tätigkeit – teilweise erst nach Kontrollen der Polizei – abgeschlossen, obwohl von den Prostituierten tatsächlich keine Mieten gezahlt wurden und sie auch kein eigenes Zimmer für ihre sexuellen Dienstleistungen zugewiesen erhielten. Auch eine Gewerbeanmeldung der Prostituierten diente nur der Verschleierung und erfolgte nur deshalb, weil der Angeklagte B. jeweils selbst mit ihnen zum Gewerbeamt ging. Ebenso waren ihm die dargestellten weiteren Umstände bekannt, welche die Tätigkeit der Prostituierten als abhängige Beschäftigung qualifizierten. Wäre der Angeklagte B. auf Grund der tatsächlichen Umstände von einer selbstständigen Tätigkeit der Prostituierten ausgegangen, hätte es dieser falschen Darstellung nicht bedurft.

25 (3) Dass das Finanzamt dem Angeklagten B. die Teilnahme am Düsseldorfer Verfahren anbot, welches ausdrücklich nur bei selbstständig tätigen Prostituierten zur Anwendung kommt (vgl. BFH, Beschluss vom 12. Mai 2016 – VII R 50/14 Rn. 11, BFHE 253, 222), und auch die Deutsche Rentenversicherung Bund in ihrem internen Schreiben vom 22. Oktober 2013 an das Hauptzollamt D. die Prostituierten nicht als abhängig Beschäftigte einordnete, lässt den Vorsatz des Angeklagten B. nicht entfallen, da er an der

Täuschung der Behörden aktiv mitwirkte. Die Einschätzung beider Behörden beruhte allein auf den vorgespiegelten Angaben zu einer gewerblichen Zimmervermietung und den unrichtigen Gewerbeanmeldungen sowie zu Art und Weise der Tätigkeit der Prostituierten, ohne dass den Behörden die tatsächlichen Verhältnisse bekannt gewesen oder von ihnen überprüft worden wären. Vor allem spricht auch der Umstand, dass das Finanzamt verschiedene Bescheide gegen die frühere Inhaberin des „C. “, die inzwischen verstorbene Mitangeklagte D. , erlassen hatte, die letztlich auf einer abhängigen Beschäftigung der Prostituierten basierten, für eine solche. Anderslautende Bescheide gegenüber dem Angeklagten B. sind zu keinem Zeitpunkt ergangen. Der Angeklagte B. konnte daher aus der Vereinbarung des Düsseldorf Verfahrens und dem internen Schreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund, welches ihm vor der Einleitung des Ermittlungsverfahrens nicht einmal zur Kenntnis gelangt war, kein schutzwürdiges Vertrauen herleiten und befand sich insoweit auch nicht in einem Irrtum i.S.d. §§ 16 oder 17 StGB. Die Behörden haben ihm gegenüber keine Erklärungen abgegeben, sondern jeweils nur seinen Angaben vertraut, ohne selbst die Tätigkeit der Prostituierten einzuordnen.

26 b) Soweit das Landgericht den Angeklagten B. wegen Steuerhinterziehung in 84 Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO, § 52 Abs. 1, § 53 Abs. 1 StGB verurteilt hat, war der Schuldspruch in Bezug auf die Fälle 132 bis 135 der Urteilsgründe (Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014) mit den zugehörigen Feststellungen zur Einkommensteuer und Gewerbesteuer aufzuheben; im Übrigen ist der Schuldspruch frei von Rechtsfehlern.

27 aa) Die den jeweiligen Steuerberechnungen zu Grunde liegenden Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen beruhen auch hier – wie bereits unter II. 2. a) bb) näher ausgeführt – auf einer tragfähigen Grundlage.

- 28 Jedoch hat das Landgericht den Umfang der Steuerverkürzung – und damit auch den Schuldumfang – in den Fällen 132 bis 135 der Urteilsgründe teilweise, nämlich hinsichtlich der Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014 unzutreffend bestimmt. Bei der Berechnung der verkürzten Einkommen- und Gewerbesteuer sind neben der verkürzten Umsatzsteuer auch die Sozialversicherungsbeiträge gewinnmindernd zu berücksichtigen, da dieser Vorteil dem Angeklagten bei wahrheitsgemäßen Angaben ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätte; das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) steht dem nicht entgegen (vgl. BGH, Urteil vom 10. Juli 2019 – 1 StR 265/18 Rn. 45; Beschlüsse vom 8. August 2019 – 1 StR 87/19 Rn. 14 und vom 17. April 2008 – 5 StR 547/07 Rn. 23; vgl. auch BFH, Urteil vom 16. Februar 1996 – I R 73/95, BFHE 180, 110, 113). Das Landgericht hat bei seiner Berechnung jedoch nur die nicht gezahlte Umsatzsteuer, nicht jedoch auch die nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt.
- 29 bb) Ferner ist das Landgericht in den Fällen 132 bis 135 (Jahre 2011 bis 2014) rechtsfehlerhaft von tateinheitlicher – statt richtig tatmehrheitlicher – Hinterziehung von Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuer wegen Abgabe der Steuererklärungen für diese drei Steuerarten jeweils am selben Tag ausgegangen. Insoweit konnte es die geänderte Rechtsprechung des Senats (vgl. BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 – 1 StR 535/17) nicht berücksichtigen. Den Strafzumessungserwägungen ist nicht zu entnehmen, dass das Landgericht die Einzelstrafen bereits allein auf Grund der hinterzogenen Umsatzsteuerbeträge für gerechtfertigt hielt.
- 30 cc) Die Ausführungen des Landgerichts zum Vorsatz des Angeklagten M. hinsichtlich der Lohn- und Umsatzsteuerhinterziehungen begegnen keinen Bedenken. Dem Angeklagten war auf Grund seiner Kenntnis der Umstände bewusst, dass ihm die Umsätze der Prostituierten zuzurechnen waren und er hierfür Lohnsteuer (vgl. dazu BFH, Beschluss vom 20. Februar 2008 – VI

B 111/06 Rn. 7) sowie eine höhere Umsatzsteuer (vgl. dazu BFH, Urteil vom 27. September 2018 – V R 9/17 Rn. 13 ff.; Beschluss vom 26. September 2017 – XI B 65/17 Rn. 18) hätte abführen müssen.

31 dd) Die teilweise Aufhebung des Schuld- und Strafausspruchs hat die Aufhebung der betreffenden Einzelstrafen, der Gesamtstrafe sowie der Einziehungsentscheidung mit den jeweils zugehörigen Feststellungen zur Einkommen- und Gewerbesteuer zur Folge. Die übrigen Feststellungen sind von dem Rechtsfehler nicht betroffen; sie bleiben aufrechterhalten (§ 353 Abs. 2 StPO; vgl. BGH, Urteil vom 29. August 2007 – 5 StR 103/07 Rn. 51) und können um weitere Feststellungen ergänzt werden, die den bisherigen nicht widersprechen.

III. Revision des Angeklagten M.

32 Die vom Angeklagten M. erhobene allgemeine Sachrüge führt zur Aufhebung des Strafausspruchs sowie der Einziehungsentscheidung.

33 1. Die Feststellungen tragen den Schuldausspruch wegen der Beihilfehandlung. Auch die Beweiswürdigung deckt keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten M. auf. Jedoch bedarf, wie unter II. 2. b) ausgeführt, der Verkürzungsumfang hinsichtlich der Ertragsteuern der neuen tatrichterlichen Feststellung. Es ist nicht auszuschließen, dass sich eine günstigere Bestimmung des Schuldumfangs strafmildernd nicht nur für den Haupttäter, sondern auch für den Angeklagten M. als Gehilfen auswirkt.

34 2. Ferner entfällt die Einziehung des Wertes von Taterträgen gegenüber dem Angeklagten M., da dieser die Mieteinnahmen weder durch noch für eine rechtswidrige Tat im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB erlangt hat. Der Angeklagte M. hat insoweit zusammen mit seiner Ehefrau die im gemeinsamen Eigentum stehenden Räumlichkeiten an den Angeklagten B. vermietet und hierfür eine Gegenleistung in Form der Überlassung der

Mieträume erbracht. Dass die Mieteinnahmen einen Lohn für die Beihilfehandlung darstellten, hat das Landgericht nicht tragfähig belegt. Weitergehende Feststellungen sind nicht zu erwarten.

IV. Revisionen der Staatsanwaltschaft

35 Die zulässigen und auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkten Revisionen der Staatsanwaltschaft führen zur Aufhebung des Urteils in Bezug auf die Nichtanordnung der Einziehung vorenthaltener Beiträge zur Sozialversicherung betreffend den Angeklagten B. ; im Übrigen sind die Revisionen unbegründet.

36 1. Die fristgerecht eingelegten Revisionen der Staatsanwaltschaft sind zulässig. Insbesondere lässt sich der Revisionseinlegungsschrift der Staatsanwaltschaft vom 23. Dezember 2017 der Umfang der Anfechtung des Urteils entnehmen. Soweit es an der Erklärung fehlt, dass die Rechtsmittel zu Ungunsten der Angeklagten eingelegt werden, ist dies unschädlich, da ein von der Staatsanwaltschaft eingelegtes Rechtsmittel als zu Ungunsten des Angeklagten geltend gemacht anzusehen ist, wenn es an jeglicher Erklärung fehlt, dass das Rechtsmittel zu Gunsten des Angeklagten eingelegt werde und sich ein solcher Wille auch nicht anderweitig aus der Rechtsmittelschrift oder der Begründung ergibt (BGH, Beschluss vom 28. Mai 2013 – 3 StR 426/12 Rn. 6 – zu der Frage eines zu Gunsten des Angeklagten eingelegten Rechtsmittels im Rahmen von § 302 Abs. 1 Satz 3 StPO). Im Zweifel ist von einer Revisionseinlegung der Staatsanwaltschaft zu Ungunsten eines Beschuldigten auszugehen (BGH, aaO; RG, Urteil vom 19. März 1931 – II 921, 923/30, RGSt 65, 231, 235 – zu § 303 StPO).

37 2. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft sind – wie sich aus der Auslegung der ergänzenden Revisionsbegründung der Staatsanwaltschaft vom 12. August 2018 ergibt – unbeschadet des zunächst umfassenden Aufhebungsantrags und der allgemein erhobenen Sachrüge auf den Rechtsfolgenausspruch

beschränkt. Diese Beschränkung ist wirksam, da keine Umstände vorliegen, aus denen sich ausnahmsweise eine untrennbare Verknüpfung von Schuld- und Straffrage ergibt (BGH, Urteil vom 11. September 2019 – 2 StR 563/18 Rn. 8).

38 3. Das Landgericht hat im Hinblick auf den Angeklagten B.
rechtsfehlerhaft § 73e Abs. 1 StGB (analog) angewandt und von der Einziehung der vorenthaltenen Beiträge zur Sozialversicherung abgesehen, obwohl die Voraussetzungen nicht vorlagen.

39 a) Nach § 73e StGB ist die Einziehung ausgeschlossen, soweit der dem Verletzten aus der Tat auf (Rück-)Gewähr des Erlangten oder auf Ersatz des Wertes des Erlangten erwachsene Anspruch erloschen ist. Ein solches Erlöschen kommt namentlich durch Erfüllung, darüber hinaus aber auch durch Erlass oder Teilerlass in Betracht. Steueransprüche gelten darüber hinaus als erloschen, wenn sie aus verfahrens- oder prozessrechtlichen Gründen nicht mehr verwirklicht werden können (vgl. Fischer, StGB, 67. Aufl., § 73e Rn. 4). Eine solche Schuldtilgung durch Bewirken der geschuldeten Leistung (§ 362 BGB) ist vorliegend nicht eingetreten. Dass die Sozialversicherungsträger vorliegend die Forderungen niedergeschlagen oder erlassen hätten, ist vom Landgericht weder festgestellt worden noch sonst ersichtlich. Die bloße Nichterhebung der Beiträge stellt weder eine Niederschlagung noch einen Erlass dar.

40 b) Eine planwidrige Regelungslücke, die eine analoge Anwendung des § 73e Abs. 1 StGB auf die Nichtgeltendmachung einer Forderung durch den Verletzten erforderlich machen würde, liegt ebenfalls nicht vor. Denn für den Fall, dass der Verletzte seinen Anspruch nicht gemäß § 459k Abs. 1 Satz 1 StPO binnen sechs Monaten anmeldet, weil er etwa keine Forderung gegen den Verletzten geltend machen will, geht das Recht gemäß § 75 Abs. 1 Satz 2 StGB auf den Staat über. Eine Regelung für den Fall der Nichtgeltendmachung einer Forderung besteht mithin, so dass eine analoge Anwendung des § 73e StGB ausscheidet.

