



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 07.08.2025 – 1 StR 60/25: Bei strafrechtlichen Verurteilungen wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt ist das Gericht verpflichtet, die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge für jeden Fälligkeitszeitpunkt gesondert nach Anzahl der Arbeitnehmer, deren Beschäftigungszeiten, Arbeitsentgelten sowie den jeweils maßgeblichen Beitragssätzen der zuständigen Krankenkasse darzustellen und die Berechnungsgrundlagen nebst Rechenschritten im Urteil im Einzelnen wiederzugeben.

Sachverhalt:

Die Angeklagten M und B waren Geschäftsführer einer GmbH, deren Geschäftsgegenstand aus der Reparatur von Paletten bestand. Im Tatzeitraum von Dezember 2013 bis Januar 2019 setzte die GmbH 30 polnische Arbeiter ein, von denen keiner über eine so genannte A1-Entsendebescheinigung (als Nachweis für die fortbestehende polnische Rentenversicherungspflicht bei vorübergehenden Auslandsarbeitsaufenthalten) verfügte. Dennoch meldeten die Geschäftsführer die Entgelte der Arbeiter nicht der für die Einziehung der Sozialversicherungsbeiträge zuständigen Einzugsstelle und gaben keine Lohnsteueranmeldungen ab.

Die für den gesamten Zeitraum verantwortliche Geschäftsführerin M hat das Strafgericht zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten (ausgesetzt zur Bewährung) verurteilt. Der nur für das letzte Anklagejahr neben M verantwortliche Geschäftsführer B wurde zu einer

Gesamtgeldstrafe von 90 Tagessätzen zu je 50 € verurteilt.

Ausweislich der Urteilsgründe hat das Strafgericht die ausgezahlten Löhne anhand der von den Arbeitern an die GmbH gestellten Rechnungen oder der jeweiligen Überweisungsbeträge an die Arbeiter rechnerisch ermittelt. Für einige Arbeiter hat es zusätzlich den Familienstand und die Zahl der Kinder festgestellt, ebenso die Beitragssätze der Einzugsstelle für die Jahre 2013 bis 2019.

Für weitere einzelne Arbeiter hat es einen Arbeitslohn von 45 € pro Tag oder zumindest konkrete Beschäftigungszeiten ermittelt. Bei den übrigen Arbeitern hat es unter Zugrundelegung einer Reparaturmenge von 200 Paletten pro Tag zu je 0,30 € geschätzt, in welchem Zeitraum die in Rechnung gestellten beziehungsweise überwiesenen Beträge erwirtschaftet werden konnten und hat diese rechnerischen Beträge linear verteilt.

Auf dieser Grundlage hat das Strafgericht für jeden Arbeiter den monatlich geschuldeten (Gesamt-)Sozialversicherungsbeitrag (SV-Beitrag; Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) und die verkürzte Lohnsteuer nebst Solidaritätszuschlag festgestellt. Die Revision der Angeklagten war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof stellt in der vorliegenden Entscheidung klar, dass die geschuldeten Beiträge zur Sozialversicherung in einem Strafurteil konkret für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte gesondert nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen sind. Diese Konkretisierung sei erforderlich, da die Höhe der geschuldeten Beiträge auf der Grundlage des jeweils konkreten Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich

geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen sei. Dabei genüge es nicht, die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge lediglich der Höhe nach im Ergebnis anzugeben. Vielmehr müssten die Berechnungsgrundlagen und Berechnungen im Einzelnen wiedergegeben werden.

Das Strafgericht habe versäumt mitzuteilen, wie es die in der Spalte „SV-Beiträge“ aufgelisteten Beträge, bei denen es sich um die Summe der jeweiligen Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile handeln soll, konkret errechnet habe. Aufgrund dieser lückenhaften Darstellung lasse sich nicht ausschließen, dass der Verurteilung ein unzutreffender Schuldumfang zugunsten der Angeklagten zugrunde gelegt worden sei.

Praxishinweis:

Die vom Bundesgerichtshof in der vorliegenden Entscheidung betonte Pflicht zur Individualisierung der prozessualen Tat (in Fällen des Vorenthalten von Arbeitsentgelten gemäß § 266a StGB) nach Beitragsmonaten und zur nachvollziehbaren Darstellung der Berechnungsgrundlagen im Strafurteil, eröffnet in vergleichbaren Fällen strategische Verteidigungs- und Lösungsansätze. Wie das Urteil belegt, können Bezugnahmen auf unklare Ermittlungsberichte oder sonstige Aktenbestandteile nicht die konkrete Darstellung der Berechnungsgrundlagen im Urteil ersetzen.

Im Ermittlungsverfahren weist die Verteidigung in geeigneten Fällen tendenziell frühzeitig auf entsprechende Defizite der Berechnungs- und Tatsachengrundlage hin, um eine Anklageerhebung auf unzutreffender Zahlenbasis zu verhindern und möglichst eine tragfähige Lösung in Form eines Gesamtpaketes (Sozialversicherung, Steuer und Strafe oder Einstellung) zu verhandeln. Gelingt dies, muss die Lösung im weiteren Verfahrensverlauf nur noch abgewickelt werden. Für den Beschuldigten hat das den Vorteil, dass er schon früh im Verfahren weiß, was konkret steuerlich, sozialversicherungsrechtlich und strafrechtlich auf ihn zukommt. Dies erleichtert eine wirtschaftliche Betrachtungsweise der verfahrensrechtlichen Risiken und kann in der weiteren Folge als erfolgreiche Weichenstellung für eine vollständige oder auch nur anteilige

Schadenswiedergutmachung mit erheblicher Strafmilderungswirkung dienen.

Eine zügig erledigte Nachrichtung der Beiträge und Steuern (ggf. durch eine Akontozahlung) kann unter Umständen die entscheidende Basis für eine Einstellung gegen Geldauflage nach § 153a StPO bilden oder es kann in gravierenderen Fällen mit höheren sechsstelligen Schäden zumindest durch die Absprache einer Erledigung im Strafbefehlswege bzw. eine knapp abgewickelte Hauptverhandlung eine langwierige Verhandlung in der Öffentlichkeit mit der Gefahr von Reputationschäden erspart werden.

Die Berechnungsarbeit wird im Ermittlungsverfahren faktisch von der Staatsanwaltschaft auf die Deutsche Rentenversicherung, die Steuerfahndung und in Teilen auf die Finanzkontrolle Schwarzarbeit des Hauptzollamtes ausgelagert. Es kann sich dann zur Abkürzung des Verfahrens und für ein tragbares Ergebnis anbieten, mit den Sachbearbeitern der beteiligten Behörden vor einer endgültigen Festlegung auf Ermittlungsergebnisse Gespräche über einverständliche Schätzungen oder Kalkulationen zu führen.

Derartige „Deals“ werden aber generell erst dann für den Beschuldigten akzeptiert, wenn das strafrechtliche Ergebnis im Rahmen eines Gesamtpaketes finalisiert werden konnte. Denn ansonsten hat der Beschuldigte die materiell-rechtlichen Vorwürfe zugestanden und Berechnungen akzeptiert, ohne die strafrechtlichen Folgen aus diesem Zugeständnis zu kennen. Eine derartige Verfahrenssituation gilt es im Regelfall zu vermeiden.

Scheitert eine derartige Lösung im Ermittlungsverfahren, sollte die Verteidigung im Zwischen- und Hauptverfahren weiterhin darauf hinweisen, dass das Gericht eigene, plausible Feststellungen treffen muss und behördliche Schätzungen nicht einfach ungeprüft übernehmen kann. Insbesondere pauschale Schätzmodelle (wie z.B. die Zwei-Drittel-Methode bei lohnintensiven Branchen in Schwarzarbeitsfällen) sind als unzulässig und oftmals faktisch unzutreffend einzuordnen und mit konkreten Gegenargumenten, die

aus dem Lebenssachverhalt entwickelt werden müssen, zu kritisieren. So wird es dem Gericht erschwert, durch ein pauschales Vorgehen zu einer „einfachen“ Verurteilung zu gelangen. Dadurch können sich neue Verhandlungsspielräume ergeben, die dann wiederum für eine Verfahrensabkürzung genutzt werden können. Auf einen revisionsrechtlichen Verfahrensmangel wegen einer unzureichenden Darstellung der Berechnungsgrundlagen sollte hingegen nicht gesetzt werden, da das Revisionsgericht umfangreiche Möglichkeiten hat, ein Urteil auch trotz Rechtsfehlern zu halten.

Aus den Urteilsgründen ergibt sich, dass es der Verteidigung im entschiedenen Fall bereits vor Anklageerhebung gelungen war, eine „Hochschleusung“ der geschätzten Lohnsummen durch eine Behandlung als „Nettolohn“ gemäß der Fiktionswirkung des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV zu vermeiden. Ein derartiger Verhandlungserfolg ist (ähnlich wie eine fehlende Festsetzung von Säumniszuschlägen) in geeigneten Fällen ein wesentlicher Bestandteil einer tragfähigen Lösung. Gelingen kann dies vor allem, wenn sich mit guten Argumenten ein vorsätzliches Handeln anzweifeln lässt. Dies gilt insbesondere bei Fällen von Scheinselbstständigkeit, bei denen oftmals das Risiko einer potenziellen Arbeitgeberbereiung vom Beschuldigten gar nicht erkannt wird. Sowohl die „Hochschleusung“ als auch die Festsetzung von Säumniszuschlägen setzen mindestens bedingten Vorsatz voraus. Fehlvorstellungen über die Arbeitgeberstellung und die Beitragspflicht sind – wie ein Irrtum über das Bestehen des Steueranspruchs bei der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO – als vorsatzausschließende Tatumstandsirrümer anerkannt.

Der Bundesgerichtshof sah zwar anders als die Vorinstanz und die Anklage eine derartige Hochrechnung des als Nettolohn zu behandelnden Barlohns und der ebenfalls beitragspflichtigen Sachbezüge im Wege des Abtastverfahrens beziehungsweise unter Heranziehung eines Hochrechnungsfaktors auf Bruttolöhne als geboten an. Da nur die Angeklagten Revision eingelegt hatten, konnte die Berechnung aber revisionsrechtlich nicht angepasst werden.

2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 17.09.2025 – 1 StR 258/25: Die Höhe der durch Steuerstraftat ersparten Aufwendungen bemisst sich ausschließlich nach dem Steueranspruch des Staates, wie er sich aus dem jeweiligen Steuergesetz ergibt. Eine hiervon abweichende Steuerfestsetzung führt nicht zum Ausschluss einer strafrechtlichen Einziehungsentscheidung gemäß § 73e Abs. 1 S. 1 StGB.

Sachverhalt:

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren – ausgesetzt zur Bewährung – verurteilt. Außerdem hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von rund 13.000 € angeordnet. Hierbei handelte es sich um Einkommensteuerverkürzungsbeträge, die sowohl die titulierten Einkommensteuerverkürzungsbeträge des Finanzamtes auf Grundlage einer tatsächlichen Verständigung als auch die mittlerweile vom Angeklagten ausgeglichenen Beträge überstiegen. Der Angeklagte wehrte sich mit seiner Revision gegen diese über die Beträge aus der tatsächlichen Verständigung hinausgehende Einziehungsentscheidung.

Entscheidungsgründe:

Das Strafgericht ermittelt bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung den Hinterziehungsbetrag eigenständig nach den hierfür geltenden strafprozessualen Vorschriften. An die Festsetzungen im Besteuerungsverfahren ist es nicht gebunden. Die konkrete Höhe der durch die Steuerstraftat ersparten Aufwendungen, die mittels strafrechtlicher Einziehungsentscheidung abgeschöpft werden können, bemisst das Strafgericht nach dem gesetzlich entstandenen Steueranspruch.

Bei Taten der Steuerhinterziehung besteht das einzuziehende Erlangte regelmäßig in ersparten Aufwendungen, weil sich der Täter die Aufwendungen für die verkürzten Steuern erspart. Hierdurch muss beim Täter ein messbarer Vermögensvorteil eingetreten sein, der einzuziehen ist.

Für die Bestimmung der Höhe einer Einziehungsentscheidung im Steuerstrafrecht ist im ersten Schritt zu ermitteln, in welcher Höhe durch die Verwirklichung eines Besteuerungstatbestandes der Steueranspruch als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 Abs. 1 Var. 1 AO entstanden ist. Dem ist gegenüberzustellen, in welcher Höhe aufgrund einer Tathandlung im Sinne des

§ 370 Abs. 1 AO kausal eine Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 AO eingetreten ist. Die Differenz stellt die Grundlage des Einziehungsbetrages dar.

Im zweiten Schritt ist nach Maßgabe des § 73e StGB festzustellen, ob der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis bereits erloschen ist. Dies kann gemäß § 47 AO insbesondere durch Zahlung, Aufrechnung oder Erlass geschehen. Durch Verjährung erlischt der Anspruch für Zwecke der Einziehung hingegen nicht (§ 73e Abs. 1 S. 2 StGB). Auch ein Billigkeitserlass sowie eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO kommen als Erlöschensgrund in Betracht.

Der von Gesetzes wegen vorzunehmenden Steuerfestsetzung gemäß § 155 Abs. 1 AO kommt eine derartige Erlöschenswirkung mit Folge für die Einziehungsentscheidung nicht zu. Die Festsetzung disponiert nicht über den nach

den Einzelsteuergesetzen entstandenen Steueranspruch im Sinne des § 38 AO. Hierzu bedarf es vielmehr einer eigenen, außerhalb des jeweiligen Steuerbescheides zu erfolgenden Sachentscheidung, mit der die Finanzbehörde von dem in § 85 AO niedergelegten Grundsatz der Einheitlichkeit der Besteuerung abweichen will. Fehlt es an einer derartigen Entscheidung, bleibt der Steueranspruch in voller Höhe bestehen, soweit kein anderweitiger Erlöschensgrund greift.

Vor diesem Hintergrund führt eine tatsächliche Verständigung regelmäßig nicht unmittelbar zum Erlöschen der verwirklichten Steueransprüche. Zum einen regelt die tatsächliche Verständigung nicht den Steueranspruch als solches, sondern den dem Besteuerungstatbestand zugrunde liegenden Sachverhalt. Zum anderen ist eine wirksame tatsächliche Verständigung nur möglich, wenn sie nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden steuerli-



chen Ergebnis führt und sich auch nicht im Nachgang neue im Widerstreit zur Verständigung stehenden Tatsachen und Beweismittel ergeben. Führt eine tatsächliche Verständigung zu einer unzutreffend niedrigen Steuerfestsetzung der Finanzbehörde, ist dem nicht die Wirkung eines Erlasses oder eines Verzichtes beizumessen. Dabei ist es gleichgültig, ob die auf der Verständigung beruhenden Steuerbescheide bereits formell oder materiell bestandskräftig sind. Denn auch die Bestandskraft sagt nichts über das gesetzliche Bestehen des Steueranspruchs, sondern nur etwas über die Möglichkeit der Durchsetzbarkeit im Erhebungsverfahren.

Praxishinweis:

Hinter dem der Entscheidung zugrunde liegenden strafrechtlichen Einziehungsrecht steckt der Grundgedanke, dass sich Straftaten nicht lohnen sollen und deshalb Vermögensvorteile, die ein Täter aus einer Straftat erlangt, im Strafverfahren durch einen entsprechenden Einziehungstitel eingezogen werden können. Der Staat schafft sich in Anwendung der einziehungsrechtlichen Vorschriften in §§ 73 ff. StGB im Strafverfahren wie im Steuerstrafverfahren einen Titel gegen den Täter, auf dessen Grundlage anschlie-

ßend nach den Regeln der Strafprozessordnung in das Vermögen oder die Einkünfte des Täters vollstreckt werden kann.

Konkret hat der Bundesgerichtshof vorliegend das Verhältnis von tatsächlicher Verständigung im Besteuerungsverfahren und strafrechtlicher Einziehungsentscheidung ausdifferenziert. Im Ergebnis führen diese Erwägungen dazu, dass die tatsächliche Verständigung keinen eigenständigen Erlöschenstatbestand im Sinne des § 73e StGB darstellt und damit eine darüberhinausgehende Einziehungsentscheidung nach Abschluss der Verständigung nicht automatisch ausgeschlossen ist.

Dies führt dazu, dass die Verteidigung bei Abschluss einer tatsächlichen Verständigung im Steuerstrafverfahren immer auch die Risiken einer potenziell drohenden, weitergehenden Einziehungsentscheidung für ggf. ersparte Steuern in die Beratung und die Entwicklung der Lösungsansätze einbeziehen muss. Es besteht kein Automatismus dergestalt, dass eine Einziehungsentscheidung strafrechtlich zwingend ausgeschlossen wäre, sobald die Verständigung in Steuerbescheide umgesetzt und die Steuern

bezahlt sind. Es können dennoch weitergehende Steuerersparnisse im Strafverfahren mit Einziehungstitel festgesetzt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen für eine Einziehung vorliegen. Erst ein Verzicht oder Erlass würde insoweit vollständige Sicherheit gewährleisten. Er wird aber verhandlungstechnisch kaum zu erreichen sein, da aus Sicht der Finanzverwaltung einiges dafür sprechen könnte, dass die verhandelten Ergebnisse in der tatsächlichen Verständigung zu gering und deshalb nachzuverhandeln sind.

Dieses Risiko der strafrechtlichen Einziehung trotz steuerlicher Lösung wird vor allem in Fällen virulent, in denen durch die tatsächliche Verständigung offensichtlich durch ein unzutreffend zu niedriges Verhandlungsergebnis gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit der Besteuerung verstoßen wird. Wird die Besteuerung hingegen zutreffend und plausibel ermittelt, die Bescheide sind erlassen und die Steuern gezahlt, wird das Strafgericht im Regelfall nicht auf abweichender Basis eine weitergehende Einziehungsentscheidung erlassen wollen.

Da deshalb in den meisten Fällen durch den Abschluss der tatsächlichen Verständigung der Schaden für das Steuerstrafverfahren faktisch geregelt wird, sollte die Verteidigung versuchen, vor endgültigem Abschluss der tatsächlichen Verständigung mit der zuständigen Straf- und Bußgeldsachenstelle oder in größeren Fällen unter Einbeziehung der Staatsanwaltschaft die Art der strafrechtlichen Erledigung möglichst konkret abzustimmen. Dann drohen keine überraschenden Einziehungsanträge und der Mandant weiß, was insgesamt steuerlich und strafrechtlich auf ihn zukommt. ✓

Autorin:

Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Partnerin/Fachanwältin für Strafrecht in der mit 26 RechtsanwältInnen wirtschafts-/steuerstrafrechtlich sowie steuerlich ausgerichteten Kanzlei Minoggio Grezesch Bachmann mit Standorten in Münster, Bremen, Köln, Hamburg und Hamm.

Minoggio Grezesch Bachmann
Königsstr. 60
48143 Münster
02 51 133 226 0
barbara.bischoff@mgb-law.de
www.mgb-law.de

