

## STEUERHINTERZIEHUNG

**BGH: So wird der Einziehungsbetrag ermittelt**

von Dr. Matthias Gehm, Limburgerhof und Speyer

Der BGH hat u. a. dazu entschieden, inwieweit der faktische Inhaber eines Einzelunternehmens bei Schwarzlohnzahlungen aus Schwarzeinnahmen sich der Hinterziehung von Lohn- und Umsatzsteuer sowie der Vorenthaltung von Sozialversicherungsbeiträgen schuldig macht und mit solchermaßen ersparten Beträgen der Einziehung unterliegt. |

**Sachverhalt**

Der Angeklagte X betrieb im Wachdienstgewerbe das Einzelunternehmen B. Nachdem ein Ermittlungsverfahren gegen ihn 2009 wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt eingeleitet worden war, ließ er den Angeklagten Y (einen Verwandten seiner Ehefrau) das Einzelunternehmen H gründen, das die Geschäfte von B fortführte. Dabei bestimmte X im Tatzeitraum 2009 bis 2014 die wesentlichen Firmenentscheidungen, insbesondere stellte er das Personal ein, leitete die Angestellten, handelte während der Abwesenheit von Y Verträge mit den Auftraggebern aus und wickelte Aufträge ab.

H führte vornehmlich Subunternehmeraufträge für zwei Unternehmen aus. Eines davon überwies die Entgelte seit Ende 2009 auf ein Bankkonto (Schwarzgeldkonto), dessen Inhaber Y war, aber auf das X nach Belieben Zugriff nehmen konnte. Die auf diesem Konto eingehenden Zahlungen fanden nach dem gemeinsamen Tatplan von X und Y keinen Eingang in die Buchhaltung des H. Vielmehr wurden damit Schwarzlöhne an die Angestellten von H gezahlt. Daher waren die von dem gutgläubigen Steuerbüro für H abgegebenen Meldungen gegenüber den Sozialversicherungsträgern sowie die Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen unvollständig. Insofern wurden zwischen Juli 2009 und März 2014 der Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil gegenüber der Kasse und von März 2011 bis November 2013 gegenüber der A-Kasse nicht abgeführt. Entsprechend kam es zu Hinterziehung von Lohnsteuer in benanntem Zeitraum inklusive Solidaritätszuschlag und zur Abgabe unrichtiger Umsatzsteuerjahreserklärungen 2009 bis 2012.

Zudem hat der X ohne Beteiligung des Y für März 2014 Sozialversicherungsbeiträge des Nachfolgeunternehmens des H nicht entrichtet.

Die Vorinstanz, das LG Aachen (18.12.19, 86 KLs 2/17), hat X und Y wegen mehrfacher Steuerhinterziehung (Lohn- und Umsatzsteuer) und mehrfachen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt verurteilt. Zusätzlich wurde gegenüber X die Einziehung der hinterzogenen Lohn- und Umsatzsteuerbeträge sowie der nicht abgeführten Sozialversicherungsbeiträge angeordnet.

**Entscheidungsgründe**

Die Revisionen von X und Y sind teilweise begründet.



ENTSCHEIDUNG  
BGH

X trifft wesentliche  
Entscheidungen

X hat Zugriff  
auf Unternehmens-  
vermögen

Verurteilung von X  
und Y u. a. wegen  
Steuerhinterziehung

### Nicht abgeführte Sozialversicherungsbeiträge und verkürzte Lohnsteuer

Um die Höhe der nicht abgeführten Sozialabgaben zu bestimmen, sind die an die Arbeitnehmer ausgezahlten Schwarzlohnbeträge als Nettolöhne auf Bruttolöhne gem. § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV hochzurechnen (BGH 10.3.21, 1 StR 272/20, Abruf-Nr. 222485). Insoweit muss das Strafgericht die Gesamtlöhne einschließlich der Schwarzlohnanteile feststellen. In diesem Zusammenhang sind die geschuldeten Beträge – für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte gesondert – nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen, da die Berechnung der 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 erfolgen muss (BGH 8.1.20, 5 StR 122/19, wistra 20, 260).

Das Strafgericht muss zudem für die Berechnung der hinterzogenen Lohnsteuer nachvollziehbar in den Urteilsgründen darlegen, wie es zu dem Wert der ausgezahlten Monatslöhne gelangt. Dies gilt auch, wenn es Mindestverkürzungsbeträge bei einem Eingangsteuersatz von 14 v. H. ansetzt.

### Verkürzte Umsatzsteuer

Die auf das Schwarzgeldkonto eingehenden Beträge sind als Bruttoumsätze bei der Berechnung der durch die Angeklagten hinterzogenen Umsatzsteuer auf die Nettoumsätze umzurechnen bzw. die hierauf entfallende Umsatzsteuer herauszurechnen.

Da H Dienstleistungen erbrachte und überwiegend keine Subunternehmer einsetzte, ist anders als beim Umsatz mit Gütern nicht noch zusätzlich bisher nicht geltend gemachte, mit diesen Schwarzumsätzen im Zusammenhang stehende Vorsteuer, abzuziehen.

### Strafrechtliche Verantwortung

Der BGH sieht sowohl X und Y in diesem Zusammenhang als Mittäter an, da X faktischer (Mit-)Geschäftsführer der H war, sodass auch ihn gem. § 14 Abs. 2 S. 1 StGB die diesbezügliche strafrechtliche Verantwortung trifft (BGH 19.12.18, 1 StR 444/18, Rn. 19, NZWiSt 19, S. 266 m. Anmerk. Gehm). Dabei stellt der BGH darauf ab, dass X auch für Außenstehende erkennbar maßgeblich die rechtsgeschäftlichen Handlungen des Unternehmens H bestimmte (Personaleinstellung, Leitung der Arbeitnehmer, Aushandeln der Verträge mit Auftraggebern und Abwicklung der Aufträge bei Abwesenheit von Y), somit war er wie Y Arbeitgeber (BGH 14.10.20, 1 StR 33/19, Rn. 26, wistra 21, 152). Zudem sind beiden Angeklagten die unrichtigen Angaben in den monatlichen Meldungen gegenüber der Einzugsstellen (§ 266a Abs. 2 Nr. 1 StGB) sowie gegenüber dem Finanzamt sowie die unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärungen aufgrund gemeinsamen Tatplans als Mittäter zuzurechnen, § 25 Abs. 2 StGB.

### Konkurrenzverhältnis

Die Taten gegenüber den verschiedenen Einzugsstellen – K bzw. A Kasse – stehen in Tatmehrheit gem. § 53 Abs. 1 StGB zueinander (BGH 11.3.20, 2 StR 478/19, Rn. 19, NZWiSt 20, 409).



IHR PLUS IM NETZ  
pstr.iww.de  
Abruf-Nr. 222485

Abstellen auf  
Mindeststeuersatz  
von 14 v. H.

Verantwortung  
des faktischen  
Geschäftsinhabers

Tatmehrheit

### Einziehungsentscheidung

Der BGH sieht bei X als ersparte Aufwendungen die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und die verkürzte Lohnsteuer als gegeben. Gleiches gilt bezüglich der nicht entrichteten Umsatzsteuer, § 73 Abs. 1, § 73c S. 1 StGB. Dies folgt daraus, dass er insoweit als originär Zahlungspflichtiger anzusehen ist.

### Ersparte Sozialversicherungsbeiträge

Insofern war X als tatsächlicher Unternehmensinhaber faktischer Arbeitgeber und somit originär bezüglich der Sozialversicherungsbeiträge Zahlungspflichtiger, § 28e Abs. 1 S. 1 SGB IV.

### Ersparte Lohnsteuer

Entsprechend ist hinsichtlich der Lohnsteuer zu verfahren. Denn außerhalb der pauschalen Lohnsteuer, bei der der Arbeitgeber sogar selbst zum Steuerschuldner wird, ist zu beachten, dass der Arbeitnehmer zwar Schuldner der Lohnsteuer nach § 38 Abs. 2 S. 1 EStG bleibt. Der Arbeitgeber ist aber hier Entrichtungsschuldner, sodass sich nicht gezahlte Lohnsteuer zunächst in dessen Vermögen niederschlägt, er also Nutznießer der ersparten Lohnsteuer ist.

Ohne Belang ist im Hinblick auf die Einziehung, ob auch der Arbeitnehmer an der hinterzogenen Steuer derart partizipiert, als er höhere Auszahlungen als bei Lohnversteuerung erhält.

Unerheblich ist weiterhin, dass der Arbeitgeber nur Haftungsschuldner bezüglich der Lohnsteuer nach § 42d EStG ist.

### Ersparte Umsatzsteuer

Entsprechendes gilt im Hinblick auf die Umsatzsteuer, wobei der BGH darauf abstellt, dass die Einziehung an eine eigene vorher bestehende Zahlungsverbindlichkeit anknüpft, die wiederum eine Erklärungspflicht nach sich zieht und im Fall des Verstoßes gegen diese zur Strafbarkeit nach §§ 370 ff. AO führt. Mithin knüpft die Einziehung i. d. R., aber nicht zwingend, an die Steuerschuldnerschaft an, (§ 37 Abs. 1 AO), wobei dem Steuerschuldner schon begrifflich die Steuerersparnis zugutekommt (BGH 15.1.20, 1 StR 529/19, Rn. 10, wistra 20, 377).

Allerdings genügt allein die Steuerschuldnerschaft nicht, um den Einziehungsadressaten zu bestimmen, wenn nicht auch die Möglichkeit damit verbunden ist, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren (BGH 11.7.19, 1 StR 620/18, Rn. 19 f., PStR 19, 259 f.; BGH 12.2.20, 1 StR 344/19, Rn. 23, NZWiSt 20, 313 m. Anmerk. Gehm). Daraus folgert der BGH, dass neben dem formellen Steuerpflichtigen als Einziehungsbetroffenem auch Personen in Betracht kommen, die eigene steuerliche Erklärungspflichten und originär steuerliche Verbindlichkeiten aus eigenem Vermögen erfüllen müssen, mithin von der Steuerersparnis profitieren.

So eine Person ist X. Denn letztlich führte Y im Innenverhältnis H auf Rechnung des X. Denn dieser konnte nach Belieben auf das Unternehmensvermögen zugreifen. Damit ist es unerheblich für die Frage der Vermögensabschöpfung, ob Y aufgrund seiner offiziellen Inhaberschaft Unternehmer i. S. v. § 2 Abs. 1 UStG gewesen ist (BGH 14.5.20, 1 StR 6/20, Rn. 17, wistra 21, 28). Den X traf als

X originär  
zahlungspflichtig

Entrichtungsschuldner hat  
Steuerersparnis

Wer profitiert  
tatsächlich von  
der Hinterziehung?

X war  
verfügungsbefugter  
Hintermann

verfügungsbefugten Hintermann nach § 35 AO eine eigene Pflicht, die Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben (BGH 9.4.13, 1 StR 586/12, NZWiSt 13, 311 m. Anmerk. Gehm). Er war zudem verpflichtet, aus dem tatsächlich ihm zustehenden Vermögen der H die Steuerschuld zu begleichen, § 35, § 34 Abs. 1 S. 2 AO. Somit wuchs der wirtschaftliche Vorteil aus unvollständigen Erklärungen im Vermögen des X an, und er ist Einziehungsbetroffener.

Der BGH weist darauf hin, dass er insofern bei faktischen Unternehmensverhältnissen einen Gleichklang mit der Vermögensabschöpfung bezüglich der hinterzogenen Einkommensteuer bei ertragsteuerlicher Mitunternehmerschaft herstellt.

BGH stellt  
Gleichklang her

### Relevanz für die Praxis

Der Entscheidung sind wichtige Grundlagen zu entnehmen, wie Einziehungsbeträge bei Steuerhinterziehungen und Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen zu bestimmen sind:

#### Berechnung der nicht abgeführten Sozialabgaben

Für die Sozialabgaben gilt die Nettolohnfiktion des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV. Diese fiktive Nettolohnvereinbarung gilt auch, wenn die Schwarzlohnzahlung nur einzelne Lohnanteile wie im Fall erfasst (Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, 3. Aufl., S. 216 m. w. N.).

Nettolohnfiktion

#### Berechnung der verkürzten Lohnsteuer

Ist die hinterzogene Lohnsteuer, wie regelmäßig bei Schwarzlohnzahlungen, wegen fehlender hinreichender Aufzeichnungen über die ausgezahlten Löhne nicht ermittelbar, ist auch im Steuerstrafverfahren die Bemessungsgrundlage für die verkürzte Lohnsteuer zu schätzen. Hierbei steht dem Strafgericht bzw. den Ermittlungsbehörden bei der Auswahl der Schätzungsmethoden ein Beurteilungsspielraum zu.

Bei Fehlen entsprechender Lohnaufzeichnungen für den gesamten Tatzeitraum ist es demzufolge sachgerecht, exemplarisch einen Teil der Lohnsteueranmeldungsmonate, für den Aufzeichnungen bzw. Zeugenaussagen vorhanden sind, herauszugreifen und auf den Gesamttatzeitraum hochzurechnen. Fehlen hingegen jegliche Aufzeichnungen bzw. sind auch keine Zeugenaussagen vorhanden, darf auf eine branchenübliche Lohnquote zurückgegriffen werden (Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, a. a. O., S. 216 f. m. w. N.).

Ggf. branchenübliche  
Lohnquote

Ist der individuelle Steuersatz des Arbeitnehmers nicht ermittelbar, darf gem. § 39b Abs. 2 S. 7 EStG auf den Eingangssteuersatz von derzeit 14 v. H. abgestellt werden (Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, a. a. O., S. 217).

Bei der Verkürzung von Lohnsteuer kann zudem nicht von einer Nettolohnabrede ausgegangen werden. Denn bei Schwarzlohnzahlungen kann gerade nicht unterstellt werden, dass die Lohnsteuer vom Arbeitgeber abgeführt werden sollte. Mithin ist der ausgezahlte Schwarzlohn als Bruttobetrag zu verstehen und entsprechend die Lohnsteuer zu berechnen. D. h., die verkürzte Lohnsteuer bemisst sich nach dem gezahlten Bruttoschwarzlohn und

Bei Lohnsteuer gilt  
Bruttolohnabrede

gem. § 39c EStG der Steuerklasse VI bzw. ggf. dem Eingangssteuersatz dieser Lohnsteuerklasse, respektive der individuellen Steuerklasse des Arbeitnehmers, wenn diese feststellbar ist. Eine Nettolohnfiktion wie bei den Sozialabgaben aufgrund des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV ist damit nicht gegeben (Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, a. a. O., S. 216 m. w. N.).

### Hinterziehung von Umsatzsteuer

Nach der BGH-Rechtsprechung steht das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO der Beachtung bisher nicht geltend gemachter und mit Schwarzumsätzen im Zusammenhang stehender Vorsteuer nicht entgegen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht (BGH 13.9.18, 1 StR 642/17, DStR 18, 2696; dazu Wenzel, NWB 19, 879; BGH 24.7.19, 1 StR 44/19, wistra 20, 114; BGH 24.7.19, 1 StR 59/19, NStZ-RR 19, 346).

Allerdings kann die Vorsteuer nur berücksichtigt werden, wenn deren Anfall plausibel ist, was im konkreten Fall aufgrund der Branche (Dienstleistungsgewerbe) der H und der Art ihrer Auftragsabwicklung (weitgehend ohne Subunternehmer) nicht der Fall gewesen ist. Somit muss die Verteidigung zusätzliche Vorsteuer entsprechend plausibel belegen.

Was die Berechnung der Umsatzsteuer aus Bruttobeträgen anbelangt, kann bei Umsätzen zum Regelsteuersatz von 19 v. H. eine Multiplikation des Bruttobetrags mit 15,97 v. H. und bei einem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. mit 6,54 v. H. erfolgen (Abschn. 15.4. Abs. 3 UStAE).

### Verantwortlichkeit des faktischen Einzelunternehmers

Besonders relevant ist hier aber die strafrechtliche Verantwortung des faktischen Einzelunternehmers und seine Stellung als Einziehungsadressat. Dabei führt, was letzteren Punkt anbelangt, der BGH seine Rechtsprechung zur Stellung des (faktischen) Geschäftsführers fort, der eine Kapitalgesellschaft nur als Mantel für seine Steuerstraftaten genutzt hat, respektive des geschäftsführenden Gesellschafters einer Personengesellschaft, der selbiges tut (BGH 6.6.19, 1 StR 75/19, wistra 19, 411; BGH 10.7.19, 1 StR 265/19, wistra 20, 154). Insofern muss jener Personenkreis unabhängig von der Haftung nach §§ 69, 71 AO bzw. § 42d EStG für die verkürzte Steuer im Zuge der Einziehung eintreten (BGH 14.10.20, 1 StR 213/19, Rn. 31, BeckRS 2020, 42746; hierzu Gehm, UStDD 21/7, 11).

Eine andere Frage ist, ob die vom faktischen Unternehmensinhaber vorgeschobene Person tatsächlich strafrechtlich verantwortlich ist. Insoweit hat der BGH auch entschieden, dass allein der Umstand, dass jemand als Strohmann vorgeschoben ist, weil der tatsächliche Geschäftsinhaber bzw. faktische Geschäftsführer aufgrund eines Insolvenzverfahrens keinen Geschäftsbetrieb mehr unterhalten und auch nicht mehr als Geschäftsführer tätig werden darf, nicht die Annahme rechtfertigt, dass der Strohmann selbst eine vorsätzliche Steuerhinterziehung begangen hat. Eine Entscheidung, die gerade bei Familienangehörige als Strohleute sehr bedeutsam ist (BGH 11.2.20, 1 StR 119/19, NStZ 20, 487). Allerdings kommt es auf die konkreten Tatbeiträge an. Hier hatte sich Y nicht darauf beschränkt, nur seinen Namen für die Straftaten des X zur Verfügung zu stellen. Gleichwohl sieht der BGH wie die Vorinstanz, die X zu einer Freiheits- und Y zu einer Bewährungsstrafe verurteilte, die Hauptverantwortung bei X.

Kompensationsverbot steht nicht entgegen

Vorsteuer muss plausibel sein

Konsequente Fortführung der BGH-Rechtsprechung

Strafrechtliche Verantwortung von Strohleuten