

## § 13: Schutz von endlichen staatlichen Kontingenten

### II. Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, § 266a StGB

#### 1. Probleme in der Praxis

- Auseinanderfallen von straf- und zivilrechtlichen Entscheidungen; oftmals strafrechtlicher Freispruch und zivilrechtliche Verurteilung über § 266a StGB als Schutznorm im Sinne des § 823 II BGB.
- Bei Insolvenz des Unternehmens bleibt ein Schadensersatzanspruch gegen den Vertreter.

#### 2. Allgemeines

**Rechtsgut** der Abs. 1 und 2 ist das Interesse der Versichertengemeinschaft an der Gewährleistung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung.

Im Unterschied dazu schützt Abs. 3 ausschließlich das Vermögen des versicherten Arbeitnehmers. Die einzelnen Tatbestände haben Sonderdeliktscharakter. Abs. 5 sieht das fakultative oder zwingende Absehen von Strafe bei Selbstanzeige vor.

KK 317

### 3. Objektiver Tatbestand

#### a) Absatz 1 (i.V.m. Absatz 4)

##### aa) Täter

Täter können nach Abs. 1 nur die Arbeitgeber sein. Dieser Kreis wird jedoch gem. Abs. 4 durch die diesen gleichgestellten Personen erweitert. Beide Absätze stellen somit Sonderdelikte dar.

Arbeitgeber ist der aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages Dienstberechtigte, der von einem anderen in persönlicher Abhängigkeit die Erbringung von Arbeitsleistungen fordern kann und dafür zur Lohnzahlung verpflichtet ist. Da der Begriff des Arbeitgebers sozialrechtlich schon sehr weit bestimmt ist, kommt es auf die faktische Betrachtungsweise im Strafrecht nicht an. Bei Arbeitnehmerüberlassung ist der Verleiher Arbeitnehmer. Nur bei illegaler Arbeitnehmerüberlassung tritt die Fiktion ein, dass sowohl Ver- als auch Entleiher Arbeitgeber sind. Die strafrechtliche Haftung hängt jedoch davon ab, wer tatsächlich den Lohn auszahlt.

##### bb) Tatgegenstand

Erfasst ist hier nur das Nichtabführen der Beiträge des Arbeitnehmers des sowohl vom Arbeitgeber als auch vom Arbeitnehmer gemeinsam aufzubringenden Gesamtsozialversicherungsbeitrags. Hintergrund der Regelung ist die Berechtigung des Arbeitgebers zur Einbehaltung des Gesamtbeitrags vom Bruttolohn des Arbeitnehmers, da nur der Arbeitgeber Schuldner gegenüber der Einzugsstelle ist.

KK 318

### cc) Tathandlung

Vorenthalten liegt vor, wenn der Arbeitgeber es ganz oder teilweise unterlässt, die geschuldeten Beiträge spätestens bis zum Ablauf des Fälligkeitstages an die Einzugsstelle abzuführen (unechtes Unterlassungsdelikt). Erfasst sind auch die Fälle der sog vereinbarten Schwarzarbeit, wenn also der gesamte Bruttolohn an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird.

Voraussetzung hierfür ist das Bestehen eines materiellen Sozialversicherungsverhältnisses durch die Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung. Keine Voraussetzung ist allerdings, dass der Versicherungspflichtige zur Sozialversicherung angemeldet ist.

Die Beitragsschuld ist fällig – sofern keine Stundung vorliegt – gem. § 23 I 1 SGB IV entsprechend der Satzungen der Krankenkassen. Beiträge, deren Höhe nach dem Arbeitsentgelt berechnet wird, werden gem. § 23 I 2 SGB IV spätestens am 15. des folgenden Monats fällig.

Aufgrund des Charakters als unechtes Unterlassungsdelikt muss es dem Täter auch möglich und zumutbar sein, seiner Handlungspflicht zu genügen. Dies kann ausgeschlossen sein, wenn es dem Täter aus tatsächlichen – z.B. Krankheit – oder rechtlichen – z.B. Insolvenz – Gründen unmöglich ist, die Beiträge abzuführen. Zwar ist die Zahlungsunfähigkeit grundsätzlich auch ein Fall der Unmöglichkeit, jedoch kann es hier ausnahmsweise zur Anwendung der Grundsätze der *omissio libera in causa* kommen, da sich der Täter die Mittel auch anderweitig (z.B. durch Kreditaufnahme) hätte besorgen können. Gleiches gilt auch, wenn der Täter aufgrund aktiven Handelns nicht in der Lage ist, die Beiträge abzuführen, so z.B. durch die Befriedigung anderer Gläubiger. Aufgrund des untreueähnlichen Charakters von § 266a gilt dies auch bei kongruenter Befriedigung.

Für Zumutbarkeitserwägungen ist jedenfalls aus wirtschaftlichen Gründen kein Raum.

KK 319

### b) Absatz 2 (i.V.m. Absatz 4)

Abs. 2 erfasst das Verheimlichen (echtes Unterlassen) des Nichtabführens sonstiger Lohnanteile, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer an einen Dritten zu zahlen hat.

Der Arbeitgeberbegriff ist im Unterschied zu Abs. 1 allein zivilrechtlich zu bestimmen. Für die Arbeitnehmerüberlassung gilt das zu Abs. 1 Gesagte.

Bei diesen Lohnanteilen kann es sich um vermögenswirksame Leistungen o.ä. handeln. Irrelevant ist, aus welchem Grunde der Arbeitgeber diese Lohnanteile abzuführen hat. In Betracht kommen privatrechtliche Vereinbarungen (Abtretung oder Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und -nehmer) oder öffentlich-rechtliche Anordnungen (Pfändung).

Nicht gezahlt wurde, wenn die Zahlung des Lohnanteils an den anderen nicht mit Fälligkeit des Lohns erfolgt.

Der Arbeitgeber muss ferner den Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Fälligkeit oder unverzüglich danach nicht unterrichtet haben. Die Unterrichtung kann ausdrücklich oder konkludent erfolgen, auch die Lohnabrechnung ist ausreichend, wenn sie jedenfalls unverzüglich nach Fälligkeit erfolgt. Bzgl. der Handlungsfähigkeit ist zu beachten, dass hier nur auf die Mitteilung abzustellen ist. Ist der Arbeitgeber also handlungsunfähig bzgl. der Zahlung, aber fähig bzgl. der Mitteilung, so ist Abs. 2 erfüllt.

KK 320

#### 4. Absatz 3

Abs. 3 hat keine praktische Bedeutung mehr, da die Ersatzkassen den gesetzlichen Krankenkassen gleichgestellt sind und an diese als Einzugsstellen der Gesamtsozialversicherungsbeitrag abzuführen ist.

#### 5. Subjektiver Tatbestand

Eventualvorsatz bzgl. aller Tatbestandsmerkmale, insbesondere bzgl. der die Pflicht begründenden Umstände, aber auch der Pflicht selbst (TBM), und der Fälligkeit. Der Verantwortliche muss daher die Zuspitzung der wirtschaftlichen Situation und die daraus resultierende Gefährdung der Arbeitnehmerbeiträge sehen. Bereicherungsabsicht ist im Gegensatz zu § 263 StGB nicht erforderlich

#### 6. Rechtswidrigkeit

Einwilligung ist bei Abs. 1 und 3 mangels Disponibilität des geschützten Rechtsguts nicht möglich. Das Einverständnis der Einzugsstelle in eine spätere Zahlung schließt bereits den Tatbestand aus.

Notstand oder rechtfertigende Pflichtenkollision kommen grundsätzlich ebenso wenig in Betracht, insbesondere ist die Erhaltung von Arbeitsplätzen oder die Gefährdung des Unternehmens selbst nicht ausreichend. Nach wohl h.M. ist die Pflicht der Zahlung von Arbeitnehmerbeiträgen höherrangig als sonstige Zahlungspflichten, mit der Begründung, dass der Gesetzgeber die besondere Relevanz durch eine strafrechtliche Normierung unterstrichen hat.

KK 321

Streitig ist allerdings, ob eine Pflichtenkollision mit § 64 I und II GmbHG rechtfertigende Wirkung entfalten kann: Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens erst nach drei Wochen erforderlich (§ 15 I InsO). Während der Dauer der Drei-Wochen-Frist ist daher nach Ansicht des BGH die Nichtabführung der Beiträge gerechtfertigt. Verstreicht die Frist, so entfällt allerdings die Rechtfertigung.

#### 7. Vollendung

Die Tat ist bei Fälligkeit der abzuführenden Beiträge (Abs. 1 und 3) bzw. der Unterrichtung (Abs. 2) vollendet. Der Versuch ist nicht strafbar.

#### 8. Rücktrittsklausel, Absatz 6

Gemäß § 266a VI kann von der Strafe abgesehen werden, wenn die Zahlungsunfähigkeit rechtzeitig offenbart wird. Werden zusätzlich die Beiträge nachentrichtet, so stellt Abs. 5 einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar. Nötig ist die schriftliche Mitteilung der Art und der Höhe der vorenthaltenen Beträge an die Einzugsstelle bei Fälligkeit, spätestens jedoch unverzüglich danach sowie die Darlegung eines ausreichenden Grundes, warum die rechtzeitige Zahlung der Beiträge nicht möglich war.

KK 322

**9. Fall zu § 266a StGB – Sachverhalt**

G ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der „P-GmbH“, deren einzige angestellte Reinigungskräfte K und S sind. Am 15.12.2008 stellt G fest, dass die Zahlungsverpflichtungen der GmbH die liquiden Mittel übersteigen. Die auf dem Geschäftskonto verbliebenen 1.800 € verwendet G am 23.01.2009 zur Begleichung der fälligen Miete für die von der P-GmbH genutzten Geschäftsräume und der Leasingraten für den Firmenwagen, um eine Fortsetzung der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten und die Arbeitsplätze von K und S doch noch zu sichern. G konnte deshalb weder die Löhne für Februar zahlen noch die Beiträge zur Kranken-, Renten-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung an die AOK X abführen. Einen Stundungsantrag stellte G nicht. Am 01.02.2009 stellte ein Gläubiger Insolvenzantrag, der später mangels Masse abgelehnt wurde.

Nach *Hellmann/Beckemper* Fall 62

KK 323

**Fall zu § 266a StGB – Strafrechtliche Würdigung****a) § 266a I StGB**

Durch das Nichtabführen der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung an die AOK X könnte sich G wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt strafbar gemacht haben.

§ 266a I StGB ist Sonderdelikt, Überwälzung der Stellung der P-GmbH als Arbeitgeber auf G gem. § 14 I Nr. 1 StGB.

Vorenthalten der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung ist gegeben, dass die GmbH auch keinen Lohn gezahlt hat, ist unbeachtlich.

Keine Entlastung durch Zahlungsunfähigkeit der GmbH, da vor Fälligkeitstag noch Mittel vorhanden waren, die für die Begleichung sonstiger nach hM „niederer“ Pflichten Miete und der Leasingraten verwendet hat.

Zahlungsverbot des § 64 II 1 GmbHG als Rechtfertigungsgrund. Nach BGH nur innerhalb einer drei Wochen Frist (§ 15 I InsO). Hier bereits abgelaufen.

Notstand gemäß § 34 StGB (-), mangels Angemessenheit.

G handelte somit vorsätzlich, rechtswidrig und schuldhaft.

KK 324

**b) §§ 84 I Nr. 2 i.V.m. 64 I 1 GmbHG**

Strafbarkeit des G wegen Insolvenzverschleppung, da kein Antrag innerhalb der Dreiwochenfrist erfolgte.

**c) § 283 I Nr. 1 StGB**

Leistungen an Gläubiger, die den Grundsätzen kongruenter Deckung entsprechen, sind kein Beiseiteschaffen von Vermögensbestandteilen. Befriedigung bestehender Ansprüche von Gläubigern führt auch nicht zu einer Bankrottstrafbarkeit.

KK 325

**10. Exkurs: Sonderdelikt und Handeln für einen anderen, § 14 StGB und § 9 OWiG**

**a) Zweck der Norm**

Strafrechtliche Erfassung desjenigen, der für einen anderen handelt, ohne die im Gesetz geforderte Täterqualifikation zu besitzen.

**b) Dogmatische Einordnung**

Strafausdehnungsgrund in Gestalt einer Täterschaftserstreckung.

**c) Beispielfall**

Die R-GmbH bastelt Fahrräder der besonderen Art selbst zusammen. Geschäftsführer der GmbH ist der Jungunternehmer M. Um ein super günstiges Angebot des Großlieferanten B – der immer auf Vorkasse besteht – wahrnehmen zu können, verwendet M zur Begleichung der Rechnung das Bankguthaben der R-GmbH, obwohl ihm bewusst ist, dass dadurch die Sozialversicherungsbeiträge für seine vier Angestellten am Fälligkeitstag nicht abgeführt werden können. Strafbarkeit des M gem. § 266a StGB?

KK 326

**d) Auslegungsproblem – der verkorkste Verweis des § 28 StGB**

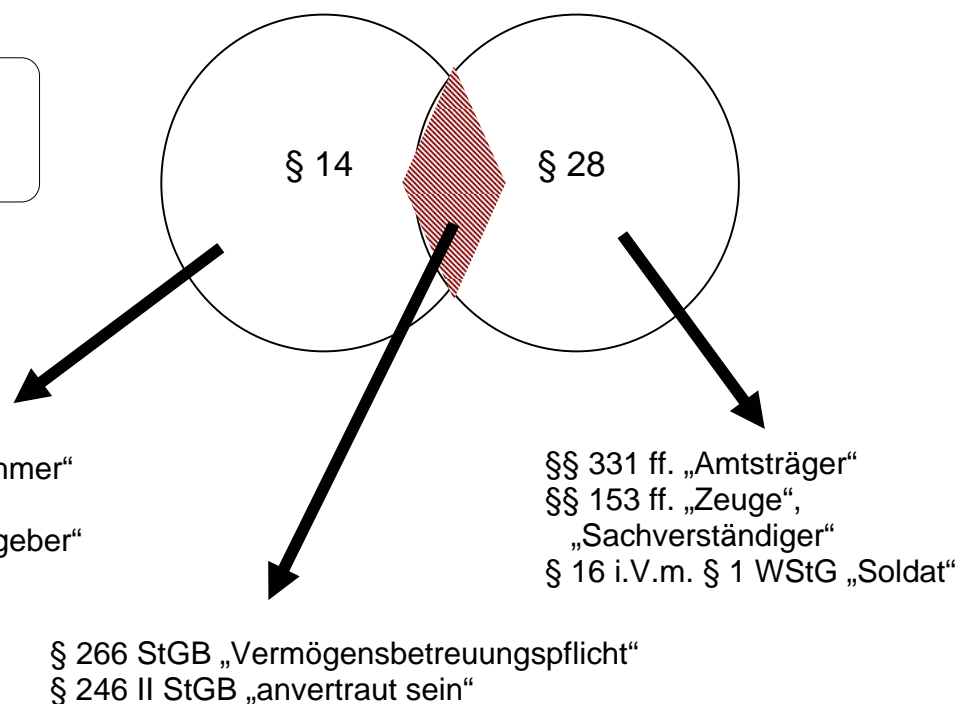
Der Terminus „besonderes persönliches Merkmal“ taucht sowohl in § 14 StGB als auch in § 28 StGB auf. Die beiden Normen meinen aber jeweils Verschiedenes.

**Merkformel:**

§ 14 StGB: Hier geht es gerade um *Pflichten, die übertragen werden können*. Nämlich von dem als Täter Bezeichneten hinüber zum Vertreter bzw. Beauftragten.

§ 28 StGB: Hier geht es um eine qualifizierte Pflichtenstellung, um ein Sonderunrecht, das auf den Außenstehenden *nicht übertragen werden kann*.

§ 173 StGB „Verwandter“  
 § 183 StGB „Mann“  
 § 121 StGB „Gefangener“



**e) Handeln für einen anderen ohne Rückgriff auf § 14 StGB**

Keines Rückgriffs auf § 14 StGB bedarf es, wenn der Tatbestand sich schon auf den Vertreter bezieht. Dies ergibt die sog. tatsachenbezogene Auslegungsmethode.

Faustformel (1): Verwendet der Gesetzgeber bestimmte Handlungsausübungen zur Kennzeichnung des Täters, dann bedarf es § 14 StGB nicht.

Beispiele:

- § 284 StGB (Unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels)
- § 287 StGB (Unerlaubte Veranstaltung einer Lotterie oder einer Ausspielung)
- § 29 I Nr. 1 BtMG „Handeltreiben“
- § 259 StGB (Hehlerei)

Faustformel (2): Verwendet der Gesetzgeber zivilrechtliche Statusbegriffe – wie zum Beispiel „Schuldner“ oder „Arbeitgeber“ –, dann knüpft er an bestimmte Rechtspositionen an, die beim Vertreter nicht vorliegen, so dass hier über § 14 StGB eine Überwälzung erfolgen muss.

KK 329

**f) § 14 und Unterlassendelikte**

**aa) Echte Unterlassendelikte**

Liegt eine Sonderbezeichnung – die mehr als eine Garantenstellung ist – vor oder nicht?

Beispiel § 266a StGB: Statt des Arbeitgebers führt der Prokurist die Sozialversicherungsbeiträge nicht ab.

Strafbarkeit des Prokuristen über §§ 266a, 14 II Nr. 2 StGB.

**bb) Unechte Unterlassendelikte**

Zu prüfen ist, ob der Tatbestand eine über die normale Garantenstellung hinausgehende Täterqualifikation fordert, die beim Vertreter nicht vorliegt. Dann greift § 14 StGB.

Beispiel § 283 StGB: Der Geschäftsführer einer GmbH hat fahrlässig falsche Angabe in die Handelsbücher eingetragen, die gem. § 283 I Nr. 5 StGB die Übersicht über den Vermögensstand erschweren. Obwohl für die GmbH Zahlungsunfähigkeit droht, berichtigt er die Fehler nach Erkennen nicht. Neben der Garantenstellung aus Ingerenz bedarf es noch des § 14 StGB, um die Schuldner-eigenschaft der GmbH auf den Geschäftsführer auszudehnen.

Negativ-Beispiel: § 303 StGB ist ein Jedermann-Delikt. Kein Rückgriff auf § 14 StGB nötig.

KK 330

**g) Vertreter nach § 14 I StGB**

**aa) Juristische Person**

Zivilrecht => u.a. GmbH, AG, eingetragener Verein, Genossenschaft, rechtsfähige Stiftung, KGaA.

Öffentliches Recht => rechtsfähige Anstalt, Körperschaft, Stiftung.

Streitig ist, ob die juristische Person wirksam bestehen haben muss.

Die Rechtsprechung orientiert sich am Zivilrecht bzw. öffentlichen Recht (Figur der „fehlerhaften Gesellschaft“ – faktische Auslegung).

**bb) Handeln als vertretungsberechtigtes Organ oder Organmitglied (§ 14 I Nr. 1 StGB)**

Organe sind die Personen und Gremien, durch die die juristische Person Beschlüsse fasst und handelt (Vorstand, Mitgliederversammlung).

Vertretungsberechtigt ist das Organ, das für die juristische Person die Geschäfte nach innen und außen führt.

KK 331

**cc) Handeln als vertretungsberechtigtes Organ oder Organmitglied (§ 14 I Nr. 1 StGB)**

Beispiele:

- §§ 26, 29 BGB Vorstand bzw. Notvorstand beim rechtsfähigen Verein
- § 86 BGB Vorstand bei der rechtsfähigen Stiftung
- § 24 GenG Vorstand der Genossenschaft
- §§ 76, 85 AktG Vorstand der Aktiengesellschaft
- § 278 AktG persönlich haftende Gesellschaft bei der KGaA
- § 35 GmbHG Geschäftsführer der GmbH

Irrelevant, ob die von dem Organ vorgenommene Handlung rechtlich wirksam ist, irrelevant, ob das konkret handelnde Organ intern die konkrete Handlung überhaupt vornehmen durfte. Maßgeblich ist die faktische Betrachtungsweise.

KK 332



#### dd) Problem Kollegialorgan

Konstellationen der Verantwortlichkeit des einzelnen Organs:

- (Zustimmende) Mitwirkung bei Kollegialentscheidungen.
- Zuständigkeit für den eigenen Geschäftsbereich (P: Frühstücksdirektor).
- Organ hat von dem in Frage stehenden Geschehen Kenntnis und ein Handeln ist möglich und zumutbar. Nur begrenzte Fahrlässigkeitshaftung, weil keine Pflicht zur gegenseitigen Überwachung gleichgeordneter Organmitglieder. Ausdehnung der eigenen Zuständigkeit durch aktives Tun.
- Problem: sog. Grundsatz der Allzuständigkeit bei existenziellen Krisen.

#### ee) Vertretungsberechtigter Gesellschafter (§ 14 I Nr. 2 StGB)

All die Gesellschafter, die nicht von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind.

KK 333

#### ff) Gesetzlicher Vertreter (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 StGB)

Gesetzliche Vertreter einer natürlichen Person, z.B.:

- die Eltern (§§ 1626, 1629 I BGB)
- der Betreuer (§§ 1896, 1902 BGB)
- der Pfleger (§§ 1909 ff., 1915 BGB)
- „Parteien kraft Amtes“, deren Handlungen als die eines gesetzlichen Vertreters beurteilt werden, z.B.
- Insolvenzverwalter
- Nachlassvollstrecker

#### gg) Handeln als Organ (Nr. 1), als Gesellschafter (Nr. 2), als Vertreter (Nr. 3)

- Erfasst sowohl das pflichtwidrige Tun als auch das pflichtwidrige Unterlassen.
- Bedingt, dass der Handelnde für den Vertretenen tätig wird.
- Erfasst dementsprechend auch neutrales Verhalten.
- Nicht aber gegeben, wenn der Handelnde nur für sich tätig ist.

KK 334

**h) Beauftragter nach § 14 II StGB****aa) § 14 II Nr. 1 StGB (Auftrag zur Leitung des Betriebs)**Betrieb

Planmäßige Einheit von Personen und Sachmitteln unter einheitlicher Leitung zur Erreichung des auf eine gewisse Dauer gerichteten Zweckes, Güter oder Leistungen materieller oder immaterieller Art hervorzubringen oder zur Verfügung zu stellen. Erfasst sowohl Industrie-, Handwerks- und Handelsbetriebe als auch Anwaltskanzleien, Arztpraxen, Krankenhäuser und Theater.

Betriebsleiter („Betrieb ... zu leiten“)

Darunter ist derjenige zu verstehen, dem die Geschäftsführung des Betriebes übertragen worden ist (Beauftragung) und der selbständig anstelle des Inhabers handelt (tatsächliche Aufgabenwahrnehmung).

Teilleiter eines Betriebs ist wer,

- die Leitung eines vom übrigen Betrieb räumlich getrennten Zweigbetriebs (z.B. Filiale bzw. Zweigstelle) oder
- die Leitung einer Abteilung in einem Gesamtbetrieb, wenn der Abteilungsleiter eine gewisse Bedeutung und Selbstständigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebes hat, innehat.

Beauftragung vom Betriebsinhaber bzw. sonstiges Beauftragen kann ausdrücklich oder konkludent erfolgen.

KK 335

**bb) § 14 II Nr. 2 StGB (ausdrückliche Beauftragung zur eigenverantwortlichen Wahrnehmung betrieblicher Aufgaben)**

Notwendig ist hier eine ausdrückliche (nicht ausreichend ist eine konkludente) Aufgabenübertragung und kumulativ auch deren tatsächliche Wahrnehmung. Der Beauftragte muss die ihm übertragenen betriebsbezogenen Aufgaben in eigener Verantwortung, das heißt weisungsfrei wahrnehmen können.

Problem: Muss sich die Beauftragung im Rahmen der Sozialadäquanz halten (Bsp.: Lehrling zur Kontrolle des Ladenschlusses)?

- Gesetzeswortlaut (-)
- Gesetzesbegründung und Rechtsprechung (+)

**cc) § 14 II 3 StGB (Handeln für eine Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt)**

„Sinngemäß“, weil bei den öffentlichen Stellen ein Inhaber fehlt; zu beachten: Niemals kann ein Nichtamtsträger wegen eines echten Amtsdelikts bestraft werden, denn die Amtsträgereigenschaft fällt nicht unter § 14.

**dd) Handeln aufgrund des Auftrags: Der Vertreter muss für den Vertretenen handeln.**

KK 336

**i) Klarstellung: Kein Haftungsausfall beim Vertretenen**

§ 14 I und II StGB führen nicht zum Haftungsausschluss zugunsten des Vertretenen.

Sonderfall aber bezüglich der Fahrlässigkeitsdelikte:

- Quasi haftungsausschließende Wirkung.
- § 14 StGB dient gerade der Entlastung von eigener Verantwortung.
- Rückausnahme: Aufdrängen der Pflichtwidrigkeit oder eigenes Auswahlverschuldung mit indizierter Risikoschaffung.

§ 14 III: vgl. hierzu das Problem des faktischen Geschäftsführers.

KK 337

**III. Steuerhinterziehung § 370 AO****1. Allgemeines, Systematik und Steueraffäre**

Die zentrale Strafvorschrift für Steuerstraftaten ist die Steuerhinterziehung in § 370 AO. Hierbei handelt es sich um ein Blankettstrafgesetz, das einen allgemeinen Verweis auf die Steuergesetze beinhaltet. Strafbar ist vor allem ein vorsätzliches Verhalten, das auf einen ungerechtfertigten steuerlichen Vorteil gerichtet ist, wenn hierfür pflichtwidrig falsche, unvollständige oder keine Angaben zu steuerlich erheblichen Tatsachen gemacht werden. Eine leichtfertige Begehungsweise ist eine Ordnungswidrigkeit.

Über das Ausmaß der Schäden durch Steuerhinterziehung liegen keine verlässlichen Zahlen vor. Schätzung gehen teilweise von einem Schaden von ca. 30 Mrd. Euro jährlich aus.

Der spektakulärste Fall war die sog. Liechtensteiner Steueraffäre, in der gegen ca. 600 Verdächtige wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ermittelt wurde und wird. Der Tatverdacht ergab sich aus Daten der Liechtensteiner LGT-Bank, die von einem ehemaligen Mitarbeiter der Bank kopiert und an den BND für 4,6 Mill. Euro verkauft wurden.

Der prominenteste Verdächtige war Klaus Zumwinkel: Der ehemalige Postchef hat über mehrere Jahre Einkünfte aus Geldern erzielt, die in Liechtensteiner Stiftungen angelegt waren. Dieser hat er nicht in Deutschland versteuert, obwohl er hierzu gem. §§ 1, 2 EStG, § 8 AO aufgrund seines Wohnsitzes in Deutschland verpflichtet gewesen ist. Hieraus summierte sich eine verfolgbare Steuerverkürzung in Höhe von 970.000 Euro. Am 26.1.2009 wurde Klaus Zumwinkel zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, die zur Bewährung ausgesetzt wurde. Als Bewährungsaufgabe musste er zudem eine Geldbuße in Höhe von einer Millionen Euro bezahlen.

KK 338

Aktuell ist ein vergleichbarer Fall in der Diskussion, bei dem es erneut um den Ankauf eines Datenträgers geht. Hierauf sollen Daten von einer Schweizer Bank enthalten sein, durch die Steuerhinterziehungen von bis zu 400 Mill. Euro aufgedeckt werden sollen.

Bedenken an einer derartigen Vorgehensweise des Staates bestehen insoweit, als dass davon auszugehen ist, dass die Daten illegal erlangt wurden. Institutionalisiert der Staat jedoch den illegalen „Datenklau“, indem er für die Daten Millionenbeträge bezahlt, so untergräbt er rechtstaatliche Grundsätze, die Eingang in die Datenschutz- und Polizeigesetze sowie in die StPO gefunden haben. Folge könnte auch die Unverwertbarkeit der erlangten Informationen in einem späteren Strafprozess sein.

## 2. Rechtsgut

Das von § 370 AO geschützte Rechtsgut ist das öffentliche Interesse an dem vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen als endliches staatliches Kontingent. Die Erreichung wirtschaftlicher und sozialpolitischer Ziele mittels dieses Steueraufkommens, ist hingegen nur mittelbar geschützt.

## 3. Tatbestand

### a) Tauglicher Täter

Tauglicher Täter kann jedermann sein, der Einfluss auf die Festsetzung der Steuern hat („für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“). Besteht die tatbestandliche Hand-

KK 339

lung in einem Unterlassen (Abs. 1 Nr. 2, 3) können taugliche Täter nur Personen sein, die eine Pflicht zur Information bzw. zur Verwendung von Steuerzeichen haben.

### b) Tathandlung

#### aa) **Über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben (Nr. 1) machen oder die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis lassen (Nr. 2).**

steuerlich erhebliche Tatsachen: Nur Ereignisse, Vorgänge und Zustände (keine Meinung oder Rechtsansichten), die Einfluss auf Steuer haben. Dabei sind Einflüsse auf die Fälligkeit der Zahlung, z.B. Stundung gem. § 222 AO, ebenfalls beachtlich.

unrichtig oder unvollständig: Eine Abgrenzung ist häufig nicht möglich aber auch nicht nötig. Angaben sind unrichtig, wenn sie objektiv nicht mit der Realität übereinstimmen und unvollständig, wenn zusätzliche steuererhebliche Tatsachen nicht erklärt werden.

pflichtwidrig in Unkenntnis lassen: Es ist auf die Kenntnis des zuständigen Finanzbeamten abzustellen. Kennt der Finanzbeamte die steuererheblichen Tatsachen (z.B. von Dritten) und berücksichtigt sie dennoch nicht bei der Festsetzung der Steuern, so fehlt es in der Regel an Kausalität zwischen dem Unterlassen und dem Erfolg in Form der Steuerersparnis.

Die Steuerpflicht ergibt sich aus § 33 AO. Pflichtwidrig verhalten sich insbesondere Personen, die keine Steuererklärung abgeben, obwohl sie nach den Steuergesetzen hierzu verpflichtet sind (§ 149 AO). Jedoch ist auch die verspätete Abgabe bereits pflichtwidrig (§ 370 IV, 1 AO), ebenso

KK 340

wie die Nichtberichterstattung, wenn man nach Abgabe der Steuerklärung und vor der Steuerfestsetzung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben erkennt (§ 153 AO).

**bb) Pflichtwidriges Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen oder -stemplern (Nr. 3): Eine Verwendungspflicht wird nur noch bei der Tabaksteuer praktisch relevant (§ 12 TabStG).**

**c) Taterfolg: Verkürzen von Steuern i.S.v. § 3 I AO oder Erlagen nicht gerechtfertigter Steuervorteile.**

Als Steuerschaden relevant ist die Differenz zwischen der Ist- und der Soll-Einnahme. Nicht erfasst sind Verspätungszuschläge oder Zwangsgelder, da es sich hierbei nicht um einen Steueranspruch handelt. Gem. Abs. 7 sind auch ausländische Steuerverkürzungen einbezogen, die von Ausländern begangen wurden. Hier kann jedoch von der Verfolgung gem. § 153c StPO abgesehen werden.

Zudem besteht gem. Abs. 4 S. 3 ein Kompensationsverbot. Das heißt, dass hypothetische Steuervorteile, die einen Vorteil durch die falschen oder unvollständigen Angaben ausgleichen würden, den Tatbestand nicht entfallen lassen. Jedoch kann in diesem Fall der Vorsatz entfallen, beispielsweise wenn der Steuerhinterziehende davon ausgeht, dass kein Steueranspruch besteht, da die gezahlten Vorsteuern, die ausstehende Umsatzsteuer überwiegen (BGH wistra 1991, 107). Zudem gilt das Kompensationsverbot nicht für Steuervorteile, die im engen, unmittelbaren Zusammenhang mit den verschwiegenen Steuern stehen.

KK 341

**d) Subjektiver Tatbestand**

Vorsatz bezüglich aller objektiven Tatbestandsmerkmale. Insofern muss der Täter auch billigend in Kauf nehmen, dass die nicht angegebenen Tatsachen eine steuerliche Offenbarungspflicht begründen.

Wird die Steuerhinterziehung leichtfertig begangen, liegt eine Ordnungswidrigkeit gem. § 378 AO vor, die von der Steuerverwaltung verfolgt wird.

**4. Selbstanzeige (§ 371 AO)**

Eine Besonderheit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung besteht darin, dass auch nach Vollendung der Tat Straffreiheit eintreten kann, wenn eine rechtzeitige Selbstanzeige in Form der Berichtigung, Ergänzung bzw. Nachholung der steuererheblichen Tatsachen erfolgt. Rechtzeitig erfolgt eine Selbstanzeige dann, wenn die Tat noch nicht entdeckt ist (§ 371 II Nr. 2 AO). Der Entdeckung steht gleich, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (§ 371 II Nr. 1 a) AO) oder dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist (§ 371 II Nr. 1 b) AO).

Die Selbstanzeige wirkt als persönlicher Strafaufhebungsgrund nur bei dem Anzeigenerstatter. Tatbeteiligte werden nicht straffrei, so dass die Selbstanzeige eines Täters zur Aufdeckung der Tat führen kann und damit den anderen Beteiligten den Weg in die Straflosigkeit versperrt wird.

KK 342

Die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige wird von der h.M. als fiskalisches Instrument zur Erhöhung des Steueraufkommens angesehen, da hierdurch eine Brücke in die Legalität gebaut werde. Die steuerrechtlichen Folgen der Tat, etwa in Form von Zinsforderungen bleiben hingegen bestehen. Die Diskussion um ein Gerechtigkeitsdefizit durch die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige wurde angestachelt als es zu einer Flut von entsprechenden Anzeigen kam, nachdem bekannt wurde, dass die Bundesrepublik nicht-öffentliche Daten zur Überführung von „Steuer-sündern“ ankauft. Kritisiert wird vor allem, dass nur die Angst vor Bestrafung und nicht Reue zu einer Selbstanzeige führen würde und dass die Möglichkeit der Strafbefreiung eine ungerechtfertigte Privilegierung gegenüber vielen anderen Straftatbeständen sei.

## 5. Rechtsfolgen

Die Höchststrafe für einfache Steuerhinterziehung beträgt fünf Jahre Freiheitsstrafe. Jedoch erweitert sich der Strafrahmen für besonders schwere Fälle auf sechs Monate bis 10 Jahre Freiheitsstrafe (Abs. 3). Hierbei ist insbesondere der Fall der Steuerverkürzung bzw. des Steuervorteils besonderen Ausmaßes zu nennen. Die Grenze soll nach dem BGH bei 50.000 Euro liegen.

Zudem stellte der BGH im Urteil vom 2.12.2008 (1 StR 416/08) klar, dass bei einer Steuerhinterziehung in Millionenhöhe eine Aussetzung der Freiheitsstrafe zur Bewährung nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht komme.

KK 343

## IV. Schwarzarbeit

### 1. Allgemeines

Schwarzarbeit bezeichnet eine Tätigkeit gegen Entgelt, die pflichtwidrig nicht angezeigt wird, ohne die entsprechende Zulassung ausgeübt wird, bzw. für die zu entrichtenden Steuern und Sozialabgaben nicht abgeführt werden. Eine konkretisierende Legaldefinition befindet sich in § 1 II SchwarzArbG.

Der Anteil der Schattenwirtschaft, zu der neben Schwarzarbeit auch der Schwarzmarkt (z.B. illegaler Zigarettenhandel) sowie sonstige kriminalisierte wirtschaftliche Tätigkeiten (z.B. Drogenhandel) zählen, soll nach Schätzungen ca. 15-20% an dem gesamten Bruttosozialprodukt betragen und etwa 350 Mrd. Euro jährlich ausmachen. Schätzungen für das Ausmaß der Schwarzarbeit liegen zwischen 30 und 70 Milliarden Euro jährlich.

Zur effektiveren Bekämpfung der Schwarzarbeit ist am 1.8.2004 das Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung (Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz – SchwarzArbG) in Kraft getreten. Zuvor waren nur einzelne Handlungsformen der Schwarzarbeit als Ordnungswidrigkeiten bußgeldbewehrt. Der Anwendungsbereich wurde wesentlich erweitert und zudem auch Straftatbestände eingeführt. Des Weiteren sind nun zentral Ermittlungsbefugnisse der Behörden geregelt, die denen der Polizeibehörden angepasst sind. Zudem ist die Einrichtung einer umfassenden Datenbank normiert worden.

KK 344

## 2. Straf- und Bußgeldtatbestände

Die schwerwiegendsten Straftatbestände, die regelmäßig durch Schwarzarbeit verwirklicht werden, sind nicht im SchwarzArbG normiert, sondern in der Abgabenordnung und im StGB. Dies betrifft insbesondere die Steuerhinterziehung und das Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt sowie den Betrug. Die Strafbarkeit nach § 370 AO und § 266a StGB ergibt sich daraus, dass für nicht gemeldete oder angezeigte Tätigkeit in der Regel weder Steuern noch Sozialabgaben bezahlt werden. Des Betruges machen sich vor allem Personen strafbar, die Sozialleistungen beantragen, obwohl ihnen wegen der Einkünfte aus der Schwarzarbeit solche nicht zustehen.

Im SchwarzArbG wird zudem vor allem das Erschleichen von Sozialleistungen (§ 9) unter Strafe gestellt. Dabei sind die gleichen objektiven Handlungen wie beim sog. Sozialbetrug unter Strafe gestellt. Insoweit ist § 9 SchwarzArbG ein Auffangtatbestand, der greifen soll, wenn die Voraussetzungen des Betruges, insbesondere die Bereichungsabsicht nicht nachgewiesen werden kann. Des Weiteren ist auch die illegale Beschäftigung von Ausländern unter erschwerten Bedingungen gem. §§ 10, 11 SchwarzArbG strafbar.

Auch die relevanten Bußgeldtatbestände befinden sich nicht nur im SchwarzArbG, sondern zudem etwa im SGB III, im AÜG (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz) und im AEntG (Arbeitnehmerentsendegesetz).

KK 345

## Literaturhinweise

### Literatur zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt:

*Hellmann/Beckemper* Rn. 829 ff.

*Müller-Gugenberger/Bieneck/Heitmann* § 36 Rn. 1 ff.

*Achenbach/Ransiek/Bente* Kap. XII 2 Rn. 1 ff.

### Literatur zum Handeln für einen anderen § 14 StGB und § 9 OWiG:

*Bruns* GA 1982, 1 ff.

*Hellmann/Beckemper* Rn. 913 ff.

### Literatur zur Steuerhinterziehung:

*Müller-Gugenberger/Bieneck/Muhler* § 44

*Tiedemann* AT Rn. 96-101

KK 346

Literatur zur Schwarzarbeit

Achenbach/Ransiek/*Erdmann* Kap. XII 5 Rn. 1 ff.

Müller-Gugenberger/*Bieneck/Heitmann* § 38