HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 967

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 967, Rn. X

BGH 1 StR 446/25 - Beschluss vom 9. Juni 2026 (LG Frankfurt am Main)

Inbegriffsrüge; Konkurrenzen bei mittelbarer Täterschaft.

§ 261 StPO; § 25 Abs. 1 StGB; § 52 StGB

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 23. September 2024

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in 63 Fällen, davon in 60 Fällen in Tateinheit mit Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, schuldig ist;

b) in den Einzelstrafaussprüchen betreffend die Fälle II. 3. c), Ziffern 6 bis 26 und Ziffern 35 bis 73, sowie II. 3. e), Ziffern 145 bis 148, der Urteilsgründe aufgehoben; diese entfallen.

2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.

3. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 63 Fällen und Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in 64 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und neun Monaten verurteilt sowie eine Kompensationsentscheidung getroffen. Die hiergegen gerichtete Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung formellen und materiellen Rechts beanstandet, hat mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg; im Übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). 1

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der im Baugewerbe tätigen S GmbH und Bau GmbH. Um Bauleistungen günstig am Markt anbieten zu können und dem Wunsch seiner Arbeiter nach teils „schwarz“ ausbezahlten Löhnen zu entsprechen, veranlasste er zwischen Januar 2009 und Mai 2017 für die S GmbH in 41 Fällen die Anmeldung zu geringer Lohnsummen und entsprechend zu niedrig berechneter Lohnsteuern beim zuständigen Finanzamt; der zuständigen Einzugsstelle für die Gesamtsozialversicherungsbeiträge ließ er zwischen Dezember 2012 und Mai 2017 in 39 Fällen jeweils zu geringe Lohnsummen melden und führte entsprechend zu wenig Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile ab. Für die Bau GmbH veranlasste der Angeklagte zwischen April 2011 und Dezember 2016 in 22 Fällen jeweils die Abgabe unzutreffend niedriger Lohnsteuervoranmeldungen; der zuständigen Einzugsstelle für die Gesamtsozialversicherungsbeiträge ließ er zwischen April 2013 und Dezember 2016 in 21 Fällen jeweils zu geringe Lohnsummen melden und führte entsprechend zu wenig Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile ab. Zudem wurden auf seine Veranlassung für die Jahre 2013 bis 2016 für die Bau 2

GmbH der BG Bau unzutreffend geringe Löhne der bei der Bau GmbH beschäftigten Arbeiternehmer gemeldet und entsprechend zu niedrige Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung abgeführt. Dabei bediente er sich jeweils seines Steuerberaters.

Jedenfalls einen Teil seines Bargeldbedarfs für die an die Arbeiter ausbezahlten Schwarzlöhne deckte der Angeklagte über nicht leistungshinterlegte Rechnungen der Firmen E Ltd., G GmbH und SR GmbH der gesondert Verfolgten D, der Firmen A GmbH und SO GmbH des gesondert Verurteilten Si und der E GmbH des gesondert Verurteilten K. Aufgrund der über das vertragliche Soll hinausgehenden von seinen Mitarbeitern aufgeschriebenen Stunden (UA S. 13) ermittelte er den Barlohnanteil sowie den Barbedarf und teilte diesen der Mitangeklagten E mit, die Scheinrechnungen in entsprechender Höhe bei den Servicefirmen anforderte. 3

Das Landgericht hat eine Schätzung anhand einer Lohnaufwandquote von zwei Dritteln vorgenommen. Von den aus der Finanzbuchhaltung - hinsichtlich der S GmbH für den Zeitraum Januar 2016 bis Mai 2017 aus den Kontoumsätzen - festgestellten Umsätzen hat es die Materialkosten sowie die um die festgestellten Scheinrechnungen verminderten Betriebsausgaben für Fremdleistungen abgezogen. Auf die so bereinigten Umsätze hat es den Faktor zwei Drittel angewandt und die jeweiligen Nettolohnsummen errechnet. Der „Barlohnaufwand“ ergab sich der Berechnung des Landgerichts entsprechend nach Abzug der tatsächlich gemeldeten Löhne und etwaigen Beitragsguthaben der Vormonate. 4

Insgesamt verkürzte der Angeklagte abzuführende Lohnsteuern in Höhe von 396.916,67 EUR (Bau GmbH) und 1.109.445,08 EUR (S GmbH). Für die S GmbH enthielt der Angeklagte Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Gesamtsozialversicherung in Höhe von 1.495.915,10 EUR und Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung in Höhe von 266.739,58 EUR vor, für die S GmbH Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Gesamtsozialversicherung in Höhe von 3.697.387,43 EUR. 5

2. Die erhobene Inbegriffsrüge (§ 261 StPO) greift nicht durch. 6

Zwar beanstandet der Beschwerdeführer zu Recht, dass das Landgericht seiner Überzeugungsbildung (§ 261 StPO) Urkunden zugrunde gelegt hat, die Gegenstand eines nicht ordnungsgemäß abgeschlossenen Selbstleseverfahrens waren. Jedoch ist auszuschließen, dass das Urteil hierauf beruht. Wie der Generalbundesanwalt für jede im Urteil aufgeführte Urkunde sorgfältig und im Einzelnen dargelegt hat, hat die Strafkammer hieraus allenfalls zusätzliche - und dabei nicht entscheidungserhebliche - Indizien gewinnen können. Ergänzend ist lediglich auszuführen, dass das Landgericht in den Urteilsgründen sogar explizit darauf hingewiesen hat, dass es sich seine Überzeugung zu der mangelnden Leistungshinterlegung der von der A GmbH, der SO GmbH und der T GmbH gestellten Rechnungen unabhängig von den Urteilen des Landgerichts Frankfurt vom 11. Juli 2017 und des Landgerichts Kaiserslautern vom 9. September 2019 gebildet hat (UA S. 97 und 104). Die Strafkammer hat sich zudem auf die Angaben der Zollbeamtin K in der Hauptverhandlung gestützt und insoweit lediglich angemerkt, dass die Zeugin diese auch in ihrem Vermerk vom 25. Juni 2018 niedergelegt habe (UA S. 98). 7

3. Die materiellrechtliche Nachprüfung des angefochtenen Urteils aufgrund der erhobenen Sachrüge hat im Wesentlichen keinen den Angeklagten beschwerenden Rechtsfehler aufgedeckt. Lediglich die konkurrenzrechtliche Würdigung des Landgerichts hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 8

Die Strafkammer hat verkannt, dass der sich eines undolosen Steuerberaters bedienende Angeklagte die Lohnsteueranmeldungen sowie Meldungen an die Einzugsstellen der Sozialversicherung lediglich veranlasst und deshalb als mittelbarer Täter (§ 25 Abs. 1 2. Alternative StGB) handelte. Sie hat vielmehr jede Erklärung und Meldung konkurrenzrechtlich so betrachtet, als stamme sie unmittelbar vom 9

Angeklagten selbst und stehe sie daher im Verhältnis zu allen anderen auf denselben Zeitraum bezogenen Taten in Tatmehrheit.

a) Bei einem mittelbaren Täter richtet sich die Beurteilung der Konkurrenzen jedoch nach dessen Tatbeitrag, unabhängig von der Anzahl der Handlungen, die ihm zuzurechnen sind. Hat ein mittelbarer Täter, der an der unmittelbaren Ausführung der Taten nicht beteiligt ist, seinen alle Einzeldelikte fördernden Tatbeitrag bereits im Vorfeld erbracht, werden ihm die Handlungen des Tatmittlers als tateinheitlich begangen zugerechnet, da sie in seiner Person durch den einheitlichen Tatbeitrag zu einer Handlung im Sinne des § 52 Abs. 1 StGB verknüpft werden. Ob beim Tatmittler Tateinheit oder Tatmehrheit anzunehmen wäre, ist demgegenüber ohne Belang (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 6. März 2024 - 1 StR 308/23 Rn. 11; Beschlüsse vom 26. Juli 2022 - 1 StR 51/22 Rn. 7 und vom 26. Juni 2026 - 1 StR 493/24 Rn. 11; jeweils mwN). 10

b) Gemessen an diesen Maßstäben sind die jeweils auf den selben Monat bezogenen Lohnsteuerhinterziehungen und Taten des Vorenthaltens von Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteilen zum Gesamtsozialversicherungsbeitrag für die jeweilige Gesellschaft des Angeklagten tateinheitlich (§ 52 Abs. 1 1. Alternative StGB) begangen. In den Dezembermonaten der Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 trat bezogen auf die Bau GmbH jeweils ein Vorenthalten des Beitrags zur gesetzlichen Unfallversicherung gegenüber der BG Bau tateinheitlich hinzu. Damit hat sich der Angeklagte der Steuerhinterziehung in 63 tatmehrheitlichen Fällen, davon in 60 Fällen jeweils in Tateinheit mit Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 266a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, §§ 52, 53 StGB strafbar gemacht. 11

c) Der Senat ändert in entsprechender Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO den Schuldspruch selbst ab. § 265 Abs. 1 StPO steht dem nicht entgegen, da sich der insoweit geständige Angeklagte nicht wirksamer als geschehen hätte verteidigen können. 12

d) Die abweichende konkurrenzrechtliche Bewertung lässt den Unrechts- und Schuldgehalt der Taten insgesamt unberührt (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 10. Dezember 2025 - 1 StR 463/25 Rn. 22 mwN). Dem folgend lässt der Senat in entsprechender Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO die jeweils höchste der durch das Landgericht festgesetzten Einzelstrafen bezogen auf die zu einer Tat im materiellrechtlichen Sinne zusammengezogenen Fälle bestehen (Fälle II. 3. c) der Urteilsgründe, Ziffer 98: zwei Jahre; Ziffer 78, 82, 93, 97: jeweils ein Jahr sechs Monate; Ziffern 1, 83, 86, 89, 94: jeweils ein Jahr; Ziffern 79, 80, 81, 84, 85, 87, 88, 90, 91, 92, 95, 96: jeweils 120 Tagessätze; Fälle II. 3. e) der Urteilsgründe, Ziffer 143: zwei Jahre sechs Monate; Ziffern 105, 126, 141, 142: jeweils zwei Jahre; Ziffern 27, 112, 118, 128, 129, 133, 134, 135, 136, 140: jeweils ein Jahr sechs Monate; Ziffern 28, 107, 108, 109, 111, 113, 120, 121, 122, 127, 131, 132, 138, 139: jeweils ein Jahr; Ziffern 106, 110, 114, 115, 116, 117, 119, 123, 124, 125, 130, 137: jeweils 120 Tagessätze) und hebt die in den aus der Beschlussformel ersichtlichen Fällen festgesetzten Einzelstrafen auf; diese entfallen. 13

e) Der Wegfall der genannten Einzelstrafen lässt den Gesamtstrafenausspruch unberührt. Denn es ist - auch vor dem Hintergrund des straffen Zusammenzugs der Einzelstrafen - auszuschließen, dass das Landgericht bei zutreffender konkurrenzrechtlicher Würdigung eine niedrigere Gesamtfreiheitsstrafe als geschehen verhängt hätte. 14

4. Die Nachprüfung des Urteils aufgrund der Sachrüge hat im Übrigen, insbesondere hinsichtlich der von der Strafkammer vorgenommenen Schätzung, keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten aufgedeckt. 15

a) Die Auswahl der Schätzungsmethode begegnet keinen revisionsrechtlichen Bedenken. Insbesondere war das Landgericht auch mit Rücksicht auf die Senatsrechtsprechung (vgl. BGH, Urteil vom 6. August 16

2025 - 1 StR 177/25 Rn. 20; Beschlüsse vom 6. Februar 2013 - 1 StR 577/12 Rn. 55 und vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 4 Rn. 28 f.) nicht gehalten, andere als die herangezogenen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen oder gar allein die festgestellten Scheinrechnungen zur Grundlage seiner Schätzung zu machen. Denn weder boten die erfassten Ausgangsrechnungen ein aussagekräftiges Indiz zur Ermittlung der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden, noch konnte die Strafkammer sämtliche Scheinrechnungen mit konkreten Rechnungsbeträgen feststellen, was für eine möglichst wirklichkeitsnahe Schätzung erforderlich gewesen wäre.

b) Auch die Berechnung der „bereinigten Nettoumsätze“ ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. 17

aa) Der Rechenweg des Landgerichts ergibt sich aus dessen Sachverhaltsfeststellungen, insbesondere aus den Spaltenüberschriften der Tabellen 3 und 4 (UA S. 26 ff.). Entgegen der Darstellung der Berechnung durch die Zeugin W UA S. 115 ist die Strafkammer - zutreffend - nicht von um die festgestellten Überweisungsbeträge an die sogenannten Serviceunternehmen reduzierten „anerkennungsfähigen Fremdleistungen“ ausgegangen und hat in einem zweiten Schritt den errechneten „bereinigten Umsätzen“ die festgestellten Überweisungsbeträge zusätzlich hinzugerechnet und damit unzulässig doppelt berücksichtigt. 18

bb) Überdies bestehen gegen die Ermittlung der bereinigten Nettoumsätze ausgehend von Nettoausgangsumsätzen durch Abzug von Materialkosten und tatsächlich erbrachter Fremdleistungen vor Anwendung des im lohnintensiven Baugewerbe für die Berechnung des Nettolohnaufwands angemessenen Faktors von zwei Dritteln keine Bedenken (vgl. BGH, Beschluss vom 5. Juli 2018 - 1 StR 111/18 Rn. 8, 18/19). Von dem Faktor zwei Drittel wird nur der Lohnaufwand für die eigenen Arbeiter des Täters erfasst. Der Aufwand für die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer der tatsächlich beauftragten Subunternehmer wird in dem bereits vorab für die erbrachten Fremdleistungen abgezogenen Aufwand hinreichend abgebildet. 19

c) Das Landgericht hat für Fall II. 3. e) Ziffer 112 eine Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten zugemessen (UA S. 140). Soweit es diesen Fall in seiner Zusammenstellung der verhängten Strafen auch unter den Taten, für die es eine Freiheitsstrafe von einem Jahr für angemessen hielt, aufgeführt hat, handelt es sich um ein offenkundiges Schreibversehen. Der Senat besorgt insoweit nicht, dass die Strafkammer für diesen Fall zwei Einzelstrafen verhängt und in die Gesamtstrafe einbezogen hat. 20

5. Angesichts des nur geringfügigen Erfolgs der Revision ist es nicht unbillig, den Angeklagten mit den gesamten Kosten seines Rechtsmittels zu belasten (§ 473 Abs. 4 Satz 1 StPO). 21