

„Die Bekämpfung der Schwarzarbeit in der strafrechtlichen Praxis

Eine Untersuchung mit Schwerpunkt auf § 266a StGB“

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-
Universität zu Münster

vorgelegt von

Anke Schnadt

aus

Hagen

2016

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Michael Heghmanns
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Mark Deiters
Dekan:	Prof. Dr. Janbernd Oebbecke
Tag der mündlichen Prüfung:	12.07.2016

Vorwort

Auf dem Weg zur Fertigstellung dieser Arbeit haben mir zahlreiche Personen mit Rat und Unterstützung zur Seite gestanden, die nicht unerwähnt bleiben sollen.

Besonderer Dank gilt allen voran meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Michael Heghmanns, der diese Arbeit jederzeit mit wertvollen Anregungen begleitet und mir die Möglichkeit gegeben hat, als Staatsanwältin im Hochschuldienst an seinem Lehrstuhl mitzuarbeiten. Insoweit danke ich ebenfalls dem Leitenden Oberstaatsanwalt in Bielefeld sowie der Generalstaatsanwaltschaft in Hamm, die meiner Abordnung an die Westfälische Wilhelms-Universität zugestimmt haben.

Für die zeitnahe Erstellung des Zweitgutachtens danke ich Prof. Dr. Mark Deiters.

Dank gebührt meiner Schwester ebenso wie Oberstaatsanwältin Katja Erfurt, die durch die kritische Durchsicht des Manuskripts und ihre Korrekturanmerkungen zum Gelingen der Arbeit beigetragen haben.

Schließlich danke ich allen Kolleginnen und Kollegen der Staatsanwaltschaften in NRW, die sich neben der Arbeit die Zeit zur Teilnahme an der empirischen Erhebung genommen haben, ohne die diese Arbeit in ihrer jetzigen Form nicht möglich gewesen wäre.

Bielefeld, im November 2016

Anke Schnadt

Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	<i>III</i>
<i>Literaturverzeichnis</i>	<i>VII</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	<i>XXIII</i>
A. Einleitung	1
B. Grundlagen	5
I. Begriff der Schwarzarbeit	5
1. Wirtschaftswissenschaftliche Begriffsbestimmung.....	5
2. Juristische Begriffsbestimmung.....	7
II. Historische Entwicklung der strafrechtlichen Bekämpfung der Schwarzarbeit	10
1. Maßnahmen bis 1957	10
a) Erste Sozialgesetzgebung im Deutschen Reich.....	10
b) Reichsversicherungsordnung 1911.....	16
c) Einkommensteuergesetze 1920 und 1925.....	19
2. Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (SchwarzArbG)	21
3. Zweites Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität.....	25
4. Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit	28
a) Änderung des § 266a StGB.....	29
b) Änderung des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit.....	30
c) Änderung des § 14 SGB IV	31
5. Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung	32
a) Neufassung des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit	34
b) Änderung des § 266a StGB.....	37
c) Sonstige Maßnahmen.....	40
6. Exkurs: Finanzkontrolle Schwarzarbeit.....	41
a) Aufgaben der Zollverwaltung bis 2004.....	41
b) Entwicklung, Organisation und Struktur Finanzkontrolle Schwarzarbeit.....	42
7. Fazit.....	47
C. Konzeption der Untersuchung	49
I. Untersuchungsgegenstand	49
1. Gesetzgeberische Zielsetzung.....	49

2. Fragestellung	50
II. Untersuchungsmethoden.....	53
<i>D. Darstellung und Auswertung der empirischen Befunde.....</i>	<i>57</i>
I. Allgemeine Darstellung des Fragebogens.....	57
1. Kreis der Befragten	58
2. Inhalt des Fragebogens	60
II. Darstellung der empirischen Befunde.....	62
1. Frage 1: Allgemeine Auskünfte.....	63
2. Frage 2: Regelmäßig auftretende Probleme.....	65
a) Rechtsprobleme.....	66
aa) Scheinselbständigkeit.....	67
bb) Anforderungen an die Anklageschrift.....	69
cc) Zulässigkeit von Schätzungen	72
dd) Schadensschätzung im Einzelfall	77
ee) Überlassung ausländische Arbeitnehmer	78
ff) Sonstiges	81
(1) Verjährung.....	81
(2) Lohnsteuerklasse VI	84
(3) Täterschaft und Teilnahme	86
gg) Fazit	88
b) Beweisprobleme	88
aa) Schadensschätzungen	90
bb) Fehlende/unvollständige Unterlagen.....	97
cc) Erreichbarkeit von Zeugen	101
dd) Scheinselbständigkeit.....	104
ee) Strafrechtliche Verantwortlichkeit	104
ff) Schein-/Abdeckrechnungen.....	113
gg) Auslandsermittlungen.....	115
hh) Fazit	117
c) Zusammenarbeit zwischen den Behörden	118
aa) Lange Bearbeitungszeit	120
bb) Keine strafrechtliche Schadensberechnung.....	124
cc) Kein Interesse an einer Nachberechnung.....	126
dd) Kompetenz des Hauptzollamtes	127
ee) Summenbescheide	128
ff) Koordinierung der Zusammenarbeit	131
gg) Späte Einbindung der Staatsanwaltschaft.....	133
hh) Qualität der Schlussberichte	136
ii) Fazit	137
d) Sonstiges	138

3. Frage 3: Erforderlichkeit von Schätzungen (quantitativ).....	141
4. Frage 4: Bestand von Schätzungen in der Hauptverhandlung.....	142
5. Frage 5: Häufigkeit der Einigung über Einstellung oder Strafmaß.....	143
6. Frage 6: Schwierigkeiten beim Tatnachweis als Grund für eine Einigung.....	146
7. Frage 7: Schadensgrenzen für Einstellungen gem. §§ 153, 153a StPO bzw. Verhängung einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren zur Bewährung.....	148
a) Maximale Schadenshöhe für eine Einstellung gem. § 153 StPO.....	150
b) Maximale Schadenshöhe für eine Einstellung gem. § 153a StPO.....	151
c) Maximale Schadenshöhe für eine Freiheitsstrafe von zwei Jahren (zur Bewährung).....	153
8. Frage 8: Durchschnittliche Verfahrensdauer.....	155
III. Ergebnisse	156
<i>E. Folgerungen</i>	<i>161</i>
I. Lösungsansätze im Rahmen des § 266a StGB.....	162
1. Erforderlichkeit einer konkreten Schadensberechnung.....	163
a) Strafzumessungsgesichtspunkte.....	163
b) Verfassungsrechtliche Gesichtspunkte	165
2. Grundsätze der Schadensschätzung.....	171
3. Fazit.....	174
II. Lösungsansätze im Rahmen einer neuen Strafnorm.....	174
1. Grundsätzliche verfassungsrechtliche Überlegungen	174
2. Ausgestaltung als Ordnungswidrigkeit oder Straftatbestand	179
3. Konkrete Fassung einer neuen Strafnorm	184
a) Ausgangspunkt der Überlegungen	184
b) Tatbestandsmerkmale	189
aa) Objektiver Tatbestand	189
bb) Subjektiver Tatbestand	192
c) Strafrahmen.....	193
d) Formulierung der Strafnorm.....	195
e) Verhältnis der neuen Strafnorm zu § 266a StGB.....	198
III. Endergebnis	201
<i>Anhang</i>	<i>203</i>

Literaturverzeichnis

- Achenbach, Hans/Ransiek, Andreas/Rönnau, Thomas* (Hrsg.): Handbuch Wirtschaftsstrafrecht, 4. Auflage, Heidelberg 2015 (zitiert: Achenbach/Ransiek/ Rönnau-Bearbeiter, Teil Kap. Rn.)
- Altenhain, Karsten/Haimerl, Michael*: Die gesetzliche Regelung der Verständigung im Strafverfahren – eine verweigerte Reform, JZ 2010, 327–337
- Amelung, Knut*: Der Begriff des Rechtsguts in der Lehre vom strafrechtlichen Rechtsgüterschutz, in: Die Rechtsgutstheorie, Legitimationsbasis des Strafrechts oder dogmatisches Glasperlenspiel? (Hrsg.: Roland Hefendehl, Andrew von Hirsch, Wolfgang Wohlers), Baden-Baden 2003
- Bachmann, Jochen*: Zur Strafverfolgungsverjährung der Beitragsvorenthaltung gemäß § 266a Abs. 1 StGB, in: Recht – Wirtschaft – Strafe, Festschrift für Erich Samson zum 70. Geburtstag (Hrsg.: Wolfgang Joecks), Heidelberg 2010
- Bader, Simone*: Schadensermittlung im Beitragsstrafrecht (§ 266a StGB) – unter besonderer Beachtung der Entscheidung des BGH wistra 2009, 107 ff. –, wistra 2010, 121–124
- Baumbach, Adolf* (Begr.)/*Hopt, Klaus* (Bearb.): Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), Kommentar, 37. Auflage, München 2016 (zitiert: Baumbach/Hopt-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)
- Beckemper, Katharina*: Steuerhinterziehung durch Erschleichen eines unrichtigen Feststellungsbescheids?, NStZ 2002, 518–523
- Beermann, Albert* (Begr.)/*Gosch, Dietmar* (Hrsg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen – EuGH-Verfahrensrecht,

Kommentar, 1. Auflage 1995, 125. Ergänzungslieferung, Bonn August 2016 (zitiert: Beermann/Gosch-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Bergmann, Jan/Dienelt, Klaus (Hrsg.): Ausländerrecht – Aufenthaltsgesetz, Freizügigkeitsgesetz/EU und ARB 1/80 (Auszug), Grundrechtecharta und Artikel 16a GG, Asylgesetz –, Kommentar, 11. Auflage, München 2016

Blesinger, Karl: Grundlagenbescheide als Gegenstand einer Steuerhinterziehung? – Anmerkung zum BGH-Urteil vom 10.12.2008, 1 StR 322/08 –, wistra 2009, 294–298

Bobne, Steffen/Boxleitner, Heiner: Eins vor und zwei zurück – Wie das deutsche Recht Straftätern weiterhin die Tatbeute belässt – Anmerkung zum Gesetz zur Stärkung der Rückgewinnungshilfe und Vermögensabschöpfung bei Straftaten, NStZ 2007, 552–555

Brenner, Sven: Die strafrechtliche Bekämpfung der Schwarzarbeit unter besonderer Berücksichtigung wirtschaftlicher Aspekte, zugleich Diss. iur., Berlin 2008

Büttner, Manfred: Ermittlung illegaler Vermögensverteile, Abschöpfung im Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren, Stuttgart 2005

Büttner, Manfred: Unzulässige Ermittlungen der Zolldienststellen „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ in Fällen des Sozialabgabenbetrugs, wistra 2006, 251–256

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die Bundeszollverwaltung, Bonn 2012 (URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-05-05-Die-Bundes-zollverwaltung.html, Stand: 10.10.2016)

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Merkblatt zur Zusammenarbeit von Behörden und Gerichten mit den Finanzbehörden des Bundes (Zollverwaltung) und der Länder, Stand: Juli 2013 (URL:

http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Mitteilung_von_Steuerstraftaten/Mitteilung_von_Steuerstraftaten_Merkblatt.pdf?__blob=publicationFile, Stand: 10.10.2016)

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Monatsbericht Januar 2007, Projekt „Strukturentwicklung Zoll“, S. 75–80, Berlin 2007

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Monatsbericht Januar 2008, Zusammenarbeit der Behörden bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit, S. 71–75, Berlin 2008

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Monatsbericht Juni 2008, Projekt „Strukturentwicklung Zoll“ – Ergebnisse und Umsetzung, S. 75–82, Berlin 2008

Bundesverwaltungsamt (Hrsg.): Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung (URL: <http://www.bund.de/Content/DE/DEBehoerden/B/BWZ/Bildungs-und-Wissenschaftszentrum-der-Bundesfinanzverwaltung.html>, Stand 10.10.2016)

Dannecker, Gerhard: Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, Köln 1984

da Rosa, Steffen Barreto: Gnadenstoß für einen Totengräber – ein Plädoyer für die Abschaffung von § 73 I 2 StGB, ZRP 2012, 39–42

Deutsche Bundesbank (Hrsg.): Saisonbereinigte Wirtschaftszahlen, November 2012, Statistisches Beiheft 4 zum Monatsbericht, Frankfurt am Main 2012

Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (Hrsg.): Pauschalabgaben (URL: http://www.minijob-zentrale.de/DE/0_Home/01_mj_im_gewerblichen_bereich/04_450_euro_minijob/04_pauschalabgaben/node.htm, Stand: 10.10.2016)

- Diekmann, Andreas*: Empirische Sozialforschung – Grundlagen, Methoden, Anwendungen, 7. Auflage (24. Auflage der Gesamtausgabe), Hamburg 2013
- Dierlamm, Alfred*: Der faktische Geschäftsführer im Strafrecht – ein Phantom?, NStZ 1996, 153–157
- Eisenberg, Ulrich*: Kriminologie, 6. Auflage, München 2005
- Enste, Dominik H.*: Ursachen der Schattenwirtschaft in den OECD-Staaten, iw-Trends 2003, 15–25
- Enste, Dominik H./Hardege, Stefan*: Regulierung und Schattenwirtschaft, iw-Trends 2007, 1–16
- Enste, Dominik H./Schneider, Friedrich*: Welchen Umfang haben Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit?, Wirtschaftsdienst 2006, 185–191
- Erbs, Georg (Begr.)/Kohlhaas, Max* (vorm. Hrsg.): Strafrechtliche Nebengesetze, Kommentar, hrsg. von Peter Häberle, 209. Ergänzungslieferung, München Juli 2016 (zitiert: Erbs/Kohlhaas-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)
- Fabl, Christian/Geraats, Martin*: Absprachen im Strafprozess, JA 2009, 791–797
- Fehn, Bernd Josef* (Hrsg.): Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz, Handkommentar, Baden-Baden 2006
- Fischer, Thomas*: Strafgesetzbuch und Nebengesetze, 63. Auflage, München 2016 (zitiert: Fischer, § Rn.)
- Fuhrmann, Hans*: Die Bedeutung des „faktischen Organs“ in der strafrechtlichen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, in: Festschrift für Herbert Tröndle zum 70. Geburtstag am 24. August 1989 (Hrsg.: Hans-Heinrich Jescheck), Berlin 1989

- Generalzolldirektion* (Hrsg.): Die Struktur der Zollverwaltung (URL: http://www.zoll.de/DE/Der-Zoll/Struktur/struktur_node.html, Stand: 10.10.2016)
- Generalzolldirektion* (Hrsg.): Fachdirektionen (URL: http://www.zoll.de/DE/Der-Zoll/Struktur/Generalzolldirektion/Fachdirektionen/fachdirektionen_node.html, Stand: 10.10.2016)
- Generalzolldirektion* (Hrsg.): Schwarzarbeit in Zahlen (URL: http://www.zoll.de/DE/Presse/Zahlen-Fakten/zahlen_fakten_schwarzarbeit.html, Stand: 10.10. 2016)
- Generalzolldirektion* (Hrsg.): Zollausbildung (URL: http://www.zoll.de/DE/Der-Zoll/Beruf-und-Karriere/Ausbildung/Zollausbildung/zollausbildung_node.html, Stand 10.10.2016)
- Graf, Jürgen-Peter/Jäger, Markus/Wittig, Petra* (Hrsg.): Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kommentar, München 2011
- Gribbohm, Günter*: Probleme des allgemeinen Steuerstrafrechts, NStZ 1990, 209-214
- Groß, Bernd*: Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, zugleich Diss. iur., Berlin 2007
- Grunst, Bettina*: § 370 I Nr. 2 AO – Sonderdelikt und besonderes persönliches Merkmal (§ 28 I StGB), NStZ 1998, 548-551
- Häder, Michael*: Empirische Sozialforschung – Eine Einführung, 3. Auflage, Wiesbaden 2015
- Hassemer, Winfried*: Symbolisches Strafrecht und Rechtsgüterschutz, NStZ 1989, 553–558
- Hassemer, Winfried*: Perspektiven einer neuen Kriminalpolitik, StV 1995, 483–490

Hefendehl, Roland: Der fragmentarische Charakter des Strafrechts, JA 2011, 401–407

Heghmanns, Michael: Kompensation überlanger Verfahrensdauer – Urteilsbesprechung, ZJS 2008, 197–202

Heghmanns, Michael: Das Arbeitsgebiet des Staatsanwalts, 4. Auflage, Köln 2010

Heghmanns, Michael/Scheffler, Uwe (Hrsg.): Handbuch zum Strafverfahren, München 2008 (zitiert: Heghmanns/Scheffler-Bearbeiter, Kapitel Rn.)

Hettinger, Michael: Die Absprache im Strafverfahren als rechtsstaatliches Problem, JZ 2011, 292–301

Hillenkamp, Thomas: 32 Probleme aus dem Strafrecht, Allgemeiner Teil, 14. Auflage, München 2012

Hoyer, Andreas: Anmerkung zu OLG Düsseldorf Beschluss v. 16.10.1987 – 5 Ss 193/87 - 200/87 –, NStZ 1988, 369–370

Hüls, Silke/Reichling, Tilmann: Der Verjährungsbeginn beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen gemäß § 266a Abs. 1 StGB, StraFo 2011, 305–308

Ignor, Alexander/Bertheau, Camilla: Die so genannte Vollstreckungslösung des Großen Senats für Strafsachen – wirklich eine „Lösung“?, NJW 2008, 2209–2213

Ignor, Alexander/Rixen, Stephan: Europarechtliche Grenzen des § 266a Abs. 1 StGB – Zur Bindungswirkung der E-101-Bescheinigung –, wistra 2001, 201–204

Ignor, Alexander/Rixen, Stephan: Grundprobleme und gegenwärtige Tendenzen des Arbeitsstrafrechts – Das Gesetz zur Erleichterung der

Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit und die Sanktionsregeln des neuen Arbeitsvermittlungsrechts –, NStZ 2002, 510–517

Ignor, Alexander/Rixen, Stephan (Hrsg.): Handbuch Arbeitsstrafrecht, Personalverantwortung als Strafbarkeitsrisiko, 2. Auflage, Stuttgart 2008

Jahn, Joachim: Kein Freispruch zweiter Klasse, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 29.11.2006 (URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/mannesmann-prozess-kein-freispruch-zweiter-klasse-1382610.html>, Stand 10.10.2016)

Jahn, Matthias/Müller, Martin: Das Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren – Legitimation und Reglementierung der Absprachenpraxis, NJW 2009, 2625–2631

Jäger, Markus: Anforderungen an die Sachdarstellung im Urteil bei Steuerhinterziehung, StraFo 2006, 477–483

Jäger, Markus: Aus der Rechtsprechung des BGH zum Steuerstrafrecht 2005/2007 – 1. Teil, NStZ 2007, 688–695

Joecks, Wolfgang: Steuerliche Schätzungen im Strafverfahren, wistra 1990, 52–56

Joecks, Wolfgang: Anmerkung zu BGH Urteil v. 02.12.2008 – 1 StR 416/08 –, JZ 2009, 531–532

Joecks, Wolfgang/Jäger, Markus/Randt, Karsten (Bearb.): Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchssteuerstrafrecht, Kommentar, 8. Auflage, München 2015 (zitiert: Joecks/Jäger/Randt-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Justizministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Staatsanwaltschaften Übersicht (URL: http://www.justiz.nrw.de/Gerichte_Behoer

den/Staatsanwaltschaften/Behoerden/Uebersicht_1/index.php,
Stand: 10.10.2016)

Kamps, Heinz-Willi/Wulf, Martin: Neue Rechtsprechung zur Geltung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ im Verfahrensrecht der AO, DStR 2003, 2045–2052

Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung mit GVG, EGGVE und EMRK, hrsg. von Rolf Hannich, 7. Auflage, München 2013 (zitiert: Karlsruher Kommentar-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Kasseler Kommentar zum Sozialversicherungsrecht, hrsg. von Anne Körner, Stephan Leitherer und Bernd Mutschler, 90. Ergänzungslieferung, München Juni 2016 (zitiert: Kasseler Kommentar-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Kindhäuser, Urs: Strafrecht Allgemeiner Teil, 7. Auflage, Baden-Baden 2015

Klein, Franz (Begr.): Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht –, 13. Auflage, München 2016 (zitiert: Klein-Bearbeiter, § Rn.)

Klemme, Heike/Schubert, Dagmar: § 266a StGB: Feststellung des sozialversicherungsrechtlichen Schadens ohne Buchführung – der juristische Ansatz auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Überlegungen zu BGH 1 StR 416/08 (2.12.2008), 1 StR 501/09 (29.10.2009), 1 StR 283/09 (10.11.2009), NStZ 2010, 606–609

Knauer, Christoph: Die Entscheidung des BVerfG zur strafprozessualen Verständigung (Urteil vom 19.03.2013 – 2 BvR 2628/10 – 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11, NStZ 2013, 295) – Paukenschlag oder Papiertiger?, NStZ 2013, 433–436

Knickrehm, Sabine/Kreikebohm, Ralf/Waltermann, Raimund (Hrsg.): Kommentar zum Sozialrecht, 4. Auflage, München 2015 (zitiert: Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

- Koch, Walter A.S.:* Das Schwarzarbeit-Änigma, Wirtschaftsdienst 2005, 715–723
- Koch, Walter A.S.:* Das Rätsel bleibt ungelöst – Eine Erwiderung, Wirtschaftsdienst 2006, 192–198
- Koller, Ingo/Kindler, Peter/Roth, Wulf-Henning/Morck, Winfried:* Handelsgesetzbuch, Kommentar, 8. Auflage, München 2015 (zitiert: Koller/Kindler/Roth/Morck-Bearbeiter, § Rn.)
- Korts, Sebastian/Korts, Petra:* Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslandssachverhalten, IStR 2006, 869–878
- Krauskopf, Dieter:* Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, Kommentar, hrsg. von Regine Wagner und Stefan Knittel, 91. Ergänzungslieferung, München März 2016 (zitiert: Krauskopf-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)
- Krebl, Christoph/Eidam, Lutz:* Die überlange Dauer von Strafverfahren, NStZ 2006, 1–10
- Kreikebohm, Ralf* (Hrsg.): Sozialgesetzbuch, Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung – SGB IV –, Kommentar, 2. Auflage, München 2014 (zitiert: Kreikebohm-Bearbeiter, § Rn.)
- Kühl, Kristian:* Strafrecht Allgemeiner Teil, 7. Auflage, München 2012
- Lackner, Karl/Kühl, Kristian* (Bearb.): Strafgesetzbuch, Kommentar, 28. Auflage, München 2014 (zitiert: Lackner/Kühl-Bearbeiter, § Rn.)
- Lagodny, Otto:* Das materielle Strafrecht als Prüfstein der Verfassungsdogmatik in: Die Rechtsgutstheorie, Legitimationsbasis des Strafrechts oder dogmatisches Glasperlenspiel? (Hrsg.: Roland Hefendehl, Andrew von Hirsch, Wolfgang Wohlers), Baden-Baden 2003

- Laitenberger, Angelika*: Beitragsvorenthaltung, Minijobs und Schwarzarbeitsbekämpfung – Zu den Änderungen des § 266a StGB durch das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung, NJW 2004, 2703–2706
- Landmann, Robert von (Begr.)/Rasp, Karl von (Begr.)/Graßmann, Josef (Hrsg.)*: Kommentar zum Invalidenversicherungsgesetz vom 13. Juli 1899 unter Zugrundelegung des Kommentars zum Gesetz vom 22. Juni 1889, 2. Auflage, München 1901
- Leipziger Kommentar: Strafgesetzbuch, Großkommentar, hrsg. von Heinrich Wilhelm Lauffhütte, Ruth Rissing-van Saan, Klaus Tiedemann, 1. Band, 12. Auflage, Berlin/Boston 2007 (zitiert: LK-Bearbeiter, § Rn.)
- Leipziger Kommentar: Strafgesetzbuch, Großkommentar, hrsg. von Heinrich Wilhelm Lauffhütte, Ruth Rissing-van Saan, Klaus Tiedemann, 9. Band (1. Teilband), 12. Auflage, Berlin/Boston 2012 (zitiert: LK-Bearbeiter, § Rn.)
- Lindemann, Michael*: Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des „faktischen Geschäftsführers“, Jura 2005, 305–313
- Marschall, Dieter*: Bekämpfung illegaler Beschäftigung, München 2003
- Maurach, Reinhart/Schröder, Friedrich-Christian/Mainwald, Manfred*: Strafrecht Besonderer Teil, Teilband 1, 10. Auflage, Heidelberg 2009
- Meyer-Goßner, Lutz/Schmitt, Bertram*: Strafprozessordnung, Gerichtsverfassungsgesetz, Nebengesetze und ergänzende Bestimmungen, 59. Auflage, München 2016 (zitiert: Meyer-Goßner/Schmitt, Gesetz § Rn.)

Mückl, Wolfgang J.: Die Schattenwirtschaft – Entstehungsursachen, Umfang und Auswirkungen in: Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit (Hrsg.: Eser, Albin/Müller, J. Heinz), Paderborn u.a. 1986

Mügge, Christine: Zuständigkeitskarussell bei der Bekämpfung illegaler Beschäftigung, ZRP 2004, 73–75

Müller-Gugenberger, Christian (Hrsg.): Wirtschaftsstrafrecht, Handbuch des Wirtschaftsstraf- und -ordnungswidrigkeitenrechts, 6. Auflage, Köln 2015 (zitiert: Müller-Gugenberger-Bearbeiter, § Rn.)

Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 1 (§§ 1–37 StGB), hrsg. von Bernd von Heintschel-Heinegg, 2. Auflage, München 2011 (zitiert: MüKo-StGB-Bearbeiter, § Rn.)

Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 2 (§§ 38–79b StGB), hrsg. von Bernd von Heintschel-Heinegg, 3. Auflage, München 2016 (zitiert: MüKo-StGB-Bearbeiter, § Rn.)

Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 5 (§§ 263–358 StGB), hrsg. von Roland Hefendehl und Olaf Hohmann, 2. Auflage, München 2014 (zitiert: MüKo-StGB-Bearbeiter, § Rn.)

Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 7 (Nebenstrafrecht II), hrsg. von Wolfgang Joecks und Klaus Miebach, 2. Auflage, München 2015 (zitiert: MüKo-StGB-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, hrsg. von Karsten Schmidt, Band 1, 3. Auflage, München 2010 (zitiert: MüKo-HGB-Bearbeiter, § Rn.)

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, hrsg. von Karsten Schmidt und Werner Ebke, Band 4, 3. Auflage, München 2013 (zitiert: MüKo-HGB-Bearbeiter, § Rn.)

Nomos-Kommentar: Strafgesetzbuch, hrsg. von Urs Kindhäuser, Ulfrid Neumann, Hans-Ullrich Paeffgen, 4. Auflage, Baden-Baden 2013 (zitiert: NK-StGB-Bearbeiter, § Rn.)

Ohne Verfasser/dpa: Mannesmann-Verfahren: Politiker empört über Ackermanns Freikauf, Spiegel-Online vom 29.11.2006 (URL: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/mannesmann-verfahren-politiker-empoert-ueber-ackermanns-freikauf-a-451383.html>, Stand 10.10.2016)

Ott, Georg/Bundschuh, Jürgen: Schätzung im Strafverfahren, JA 2005, 453–457

Otto, Harro: Anmerkung zu BGH Urteil v. 19.04.1983 – 1 StR 736/83 –, StV 1984, 462–463

Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, München 2014 (zitiert: Koenig-Bearbeiter, § Rn.)

Pfeiffer, Gerd: Strafprozessordnung, 5. Auflage, München 2005 (erschienen) 2007

Ranft, Otfried: Anmerkung zu BGH Urteil v. 25.01.1995 – 5 StR 491/94 –, JZ 1995, 1186–1187

Rönnau, Thomas: Grundwissen – Strafrecht: Der strafrechtliche Rechtsgutsbegriff, JuS 2009, 209–211

Röthlein, Cornelia: Anmerkung zu BGH Urteil v. 02.12.2008 – 1 StR 416/08 –, wistra 2009, 113

Roxin, Imme: Anmerkung zu BGH Vorlagebeschluss v. 23.08.2007 – 3 StR 50/07 –, StV 2008, 14–18

Satzger, Helmut/Schluckebier, Wilhelm/Widmaier, Gunter (Hrsg.): Strafgesetzbuch, Kommentar, 2. Auflage, Köln 2014 (zitiert: SSW-Bearbeiter, § Rn.)

- Schäfer, Gerhard/Sander, Günther M./van Gemmeren, Gerhard*: Praxis der Strafzumessung, 5. Auflage, München 2012
- Schönke, Adolf (Begr.)/Schröder, Horst*: Strafgesetzbuch, Kommentar, 29. Auflage, München 2014 (zitiert: Schönke/Schröder-Bearbeiter, § Rn.)
- Schomburg, Wolfgang/Lagodny, Otto/Gleiß, Sabine/Hackner, Thomas*: Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, Kommentar, 5. Auflage, München 2012 (zitiert: Schomburg/Lagodny/Gleiß/Hackner, Gesetz § Rn.)
- Schubert, Dagmar*: Strafrechtliche Rückgewinnungshilfe für Geschädigte und keiner will sie haben?, ZRP 2008, 55–57
- Schünemann, Bernd*: Die „besonderen persönlichen Merkmale“ des § 28 StGB in: Festschrift für Wilfried Küper zum 70. Geburtstag (Hrsg.: Michael Hettinger u.a.), Heidelberg 2007
- Schüren, Peter* (Hrsg.): Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, Kommentar, 4. Auflage, München 2010 (zitiert: Schüren-Bearbeiter, Gliederungspunkt § Rn.)
- Seher, Gerhard*: Prinzipien gestützte Strafnormlegitimation und der Rechtsgutsbegriff in: Die Rechtsgutstheorie, Legitimationsbasis des Strafrechts oder dogmatisches Glasperlenspiel? (Hrsg.: Roland Hefendehl, Andrew von Hirsch, Wolfgang Wohlers), Baden-Baden 2003
- Spiegel, Helmut*: Probleme der Schätzung im Steuerstrafverfahren, wistra 1987, 48–54
- Sternberg-Lieben, Detlev*: Rechtsgut, Verhältnismäßigkeit und die Freiheit des Strafgesetzgebers in: Die Rechtsgutstheorie, Legitimationsbasis des Strafrechts oder dogmatisches Glasperlenspiel? (Hrsg.: Roland Hefendehl, Andrew von Hirsch, Wolfgang Wohlers), Baden-Baden 2003

Streng, Franz: Strafabschlag oder Anrechnung als Strafersatz? Überlegungen zur Reichweite der „Vollstreckungslösung“ des Großen Strafse-nats, JZ 2008, 979–986

Stypmann, Rolf: Methoden zur Feststellung der Steuerverkürzung und Schät-zung im Steuerstrafverfahren, wistra 1983, 95–98

Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, begr. von Hans-Joachim Rudolphi, Eckhard Horn u.a., hrsg. von Jürgen Wolter, 8. Aufla-ge, 148. Ergänzungslieferung, Köln Dezember 2014 (zitiert: SK-StGB-Bearbeiter, § Rn.)

Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung und zum Gerichtsver-fassungsgesetz, Band IX (GVG), hrsg. von Jürgen Wolter, 4. Auf-lage, Köln 2013 (zitiert: SK-StPO-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Tiedemann, Klaus: Handhabung und Kritik des neues Wirtschaftsstrafrechts – Versuch einer Zwischenbilanz in: Festschrift für Hanns Dünne-bier zum 75. Geburtstag am 12. Juni 1982 (Hrsg.: Ernst-Walter Hanack, Peter Rieß und Günter Wendisch), Berlin 1982

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung – Finanzgerichtsord-nung, Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 145. Ergänzungslieferung, Köln August 2016 (zitiert: Tip-ke/Kruse-Bearbeiter, Gesetz § Rn.)

Trüg, Gerson: Die Schwarzlohnabrede – Faktizität und Geltung, DStR 2011, 727–730

Wabnitz, Heinz-Bernd/Janovsky, Thomas (Hrsg.): Handbuch des Wirtschafts-und Steuerstrafrechts, 3. Auflage, München 2007 (zitiert: Wabnitz/Janovsky-Bearbeiter, 3. Auflage, Kap. Rn.)

Wabnitz, Heinz-Bernd/Janovsky, Thomas (Hrsg.): Handbuch des Wirtschafts-und Steuerstrafrechts, 4. Auflage, München 2014 (zitiert: Wabnitz/Janovsky-Bearbeiter, Kap. Rn.)

Walter, Tonio: Die Beweislast im Strafprozess, JZ 2006, 340–349

Wank, Rolf: Die Bindungswirkung von Entsendebescheinigungen, EuZW 2007, 300–304

Wegner, Carsten: Straf- und haftungsrechtliche Risiken faktischer Geschäftsführung, PStR 2008, 39–43

Weidemann, Jürgen: Anmerkung zu BGH Beschluss v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08 –, wistra 2009, 354

Widmaier, Gunter (Begr.): Münchener Anwaltshandbuch Strafverteidigung, 2. Auflage, München 2014 (zitiert: Widmaier-Bearbeiter, Teil § Rn.)

Widmaier, Gunter: Die Urteilsabsprache im Strafprozess – ein Zukunftsmodell?, NJW 2005, 1985–1987

Wittig, Petra: Die Rechtsprechung zur Steuerhinterziehung durch Erlangen eines unrichtigen Feststellungsbescheides vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG vom 23.06.2010 (2 BvR 2559/08), ZIS 2011, 660–668

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AStBV (St)	Anweisung für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
AT	Allgemeiner Teil
AVG	Angestelltenversicherungsgesetz
BAGE	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BayObLG	Bayrisches Oberstes Landesgericht
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Bearb.	Bearbeiter
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
Bew.	Bewährung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BillBG	Gesetz zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung
BillBZ	Arbeitsbereich Bekämpfung der illegalen Beschäftigung durch die Zollverwaltung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BSG	Bundessozialgericht
BSGE	Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BT	Bundestag/Besonderer Teil
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

bzw.....	beziehungsweise
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU.....	Christlich-Soziale Union in Bayern
d.h.....	das heißt
Diss	Dissertation
DM.....	Deutsche Mark
dpa.....	Deutsche Presse-Agentur
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
ect.	et cetera
EG.....	Europäische Gemeinschaft
EGGVG	Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz
Einl.....	Einleitung
EMRK.....	Europäische Menschenrechtskonvention
EStG	Einkommensteuergesetz
EU.....	Europäische Union
EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
EuZW.....	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
evtl.....	eventuell(e)
EWG.....	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
f.....	folgend(e)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	folgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
FKS.....	Finanzkontrolle Schwarzarbeit
Fn.	Fußnote(n)
FS	Festschrift
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
gem.	gemäß
GesE.....	Gesetzentwurf

GenG.....	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
ggf.....	gegebenenfalls
GmbH.....	Gesellschaft mit Beschränkter Haftung
GmbHG.....	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GVG.....	Gerichtsverfassungsgesetz
HGB.....	Handelsgesetzbuch
Hrsg.....	Herausgeber
hrsg.....	herausgegeben
HS.....	Halbsatz
HZA.....	Hauptzollamt
IAVG.....	Gesetz betreffend die Invaliditäts- und Altersversicherung
i. d. R.....	in der Regel
i.E.....	im Einzelnen
i.Erg.....	im Ergebnis
i.H.v.....	in Höhe von
i.S.d.....	im Sinne der/des
IStR.....	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IVG.....	Invalidenversicherungsgesetz
JA.....	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JM.....	Justizministerium
JuS.....	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ.....	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.....	Kapitel
KV.....	Krankenversicherung
KVG.....	Gesetz betreffend die Krankenversicherung der Arbeiter
LK.....	Leipziger Kommentar
LSG.....	Landessozialgericht
MüKo.....	Münchener Kommentar

m.w.N.....	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW.....	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NK.....	Nomos-Kommentar
Nr.	Nummer
Nrn.....	Nummern
NRW.....	Nordrhein-Westfalen
NStZ.....	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NStZ-RR.....	Neue Zeitschrift für Strafrecht - Rechtsprechungsreport
NZS.....	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
OFD.....	Oberfinanzdirektion
o.g.....	oben genannt
PStR.....	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
RAO.....	Reichsabgabenordnung
REStG.....	Reichseinkommensteuergesetz
RGBL.....	Reichsgesetzblatt
RiStBV.....	Richtlinien für das Strafverfahren und das Bußgeldverfahren
RiVAST.....	Richtlinien für den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten
RKG.....	Reichsknappschaftsgesetz
Rn.....	Randnummer(n)
Rspr.....	Rechtsprechung
RV.....	Rechtsverordnung/Rentenversicherung
RVO.....	Reichsversicherungsordnung
S.....	Seite(n)
s.....	siehe
SchwarzArbG..	Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit
SE.....	Societas Europaea

SE-VO.....	Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 08.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
SG	Sozialgericht
SGB.....	Sozialgesetzbuch
SK.....	Systematischer Kommentar
sog.	sogenannt(e)
SPD.....	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StraFo	Strafverteidiger Form (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
str.....	strittig
StV.....	Strafverteidiger (Zeitschrift)
TKG	Telekommunikationsgesetz
u.a.	und andere/unter anderem
Urt.	Urteil
u.U.....	unter Umständen
v.	vom
VGfA.....	Versicherungsgesetz für Angestellte
vgl.....	vergleiche
vglb.....	vergleichbar
VO.....	Verordnung
Vorb.....	Vorbemerkung/en
wistra.....	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z. B.	zum Beispiel
ZFA	Zollfahndungsamt
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik
ZKA.....	Zollkriminalamt
ZRP.....	Zeitschrift für Rechtspolitik

A. Einleitung

Das Phänomen der Schwarzarbeit ist in den letzten Jahren wieder verstärkt in den Fokus der Öffentlichkeit und insbesondere auch des Gesetzgebers gerückt. Die Fallgestaltungen, die mit diesem Begriff umschrieben werden, sind allerdings nicht neu und haben Politik und Rechtsprechung bereits seit Ende des 19. Jahrhunderts beschäftigt. Zahlreiche Lehrbücher, Aufsätze, Kommentare und Dissertationen widmen sich der Darstellung der rechtlichen Grundlagen und der damit zusammenhängenden rechtlichen Probleme. Die vor allem in der jüngeren Vergangenheit ergriffenen gesetzlichen Maßnahmen und Regelungen führten zu der Behauptung, dass nun die Bekämpfung der Schwarzarbeit „endlich ernsthaft und wirkungsvoll betrieben“¹ wird. Ob diese Behauptung in ihrer Allgemeinheit so aber tatsächlich zutreffend ist, soll mit der vorliegenden Arbeit untersucht werden. Denn die Anzahl der gesetzlichen Regelungen, ihre Reichweite und ggf. Strafrahmen sagen noch nichts darüber aus, wie effektiv und konsequent insbesondere die Strafnormen und die Bußgeldtatbestände in der Praxis angewendet werden und auf welche Weise die Strafverfolgung konkret erfolgt. Die Schaffung und Verbesserung materieller Strafrechtsnormen ist dabei aber nur der erste Schritt. Die general- und spezialpräventive Wirkung des Strafrechts kann nur dort erreicht werden, wo Rechtsverstöße auch aufgedeckt und sanktioniert werden. Damit kommt der Strafverfolgung ein ebenso großes Gewicht zu wie der Ausgestaltung der anzuwendenden (Straf-)Normen².

Als für die Bekämpfung der Schwarzarbeit wesentlichste und in der Praxis relevanteste Strafnorm ist § 266a StGB („Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt“) anzusehen. Denn sie wendet sich ausdrücklich an den Arbeitgeber³ und dient dem Schutz des Beitragsaufkommens zur Sozialversicherung. Damit ist die Regelung dem Kernbereich der strafrechtlichen Maßnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit zuzurechnen. Zwar können im Rahme der als Schwarzarbeit zu definierenden Sachverhalte⁴ auch Verhaltensweisen auftreten, die unter andere Strafnormen, insbesondere den Be-

¹ So noch Wabnitz/Janovsky-Kummer, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 221.

² Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 55.

³ Und ihm gleichgestellte Personen, vgl. § 266a Abs. 5 StGB.

⁴ Vgl. Legaldefinition in § 1 Abs. 2 SchwarzARbG; s. dazu i.E. unten B. I. 2.

trugstatbestand, subsumiert werden können. Allerdings sind damit jedenfalls unter dem Gesichtspunkt der Bekämpfung der Schwarzarbeit keine besonderen, über den Einzelfall hinausgehenden tatsächlichen oder rechtlichen Schwierigkeiten für die Strafverfolgungsbehörden verbunden. Ausgehend vom allgemeinen Sprachgebrauch und dem üblichen Verständnis von Schwarzarbeit⁵ konzentriert sich die vorliegende Untersuchung daher vorrangig auf die Vorschrift des § 266a StGB. Daneben wird, soweit sich Besonderheiten ergeben, auch auf damit in der Regel einhergehende Steuerhinterziehung gem. § 370 AO eingegangen⁶.

Eigene Erfahrungen mit der Bearbeitung der Verfahren wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und Gespräche mit Staatsanwälten/-innen und Richtern/-innen haben ergeben, dass die Verfahren in der Praxis mit einer Vielzahl von Problemen tatsächlicher und rechtlicher Art behaftet sind, die eine tat- und schuldangemessene Ahndung oft wesentlich erschweren oder sogar nahezu unmöglich machen. Oder, wie ein Oberstaatsanwalt im Rahmen der Vorbereitung der empirischen Untersuchung für die vorliegende Arbeit unjuristisch aber zutreffend festgestellt hat: „Die Verfahren sind immer blöd“. Im Ergebnis spiegelt dies den Konsens in der Praxis wieder. Warum das aber so ist oder jedenfalls von der Mehrzahl der mit den Verfahren befassten Juristen so empfunden wird, bedarf einer differenzierteren Untersuchung.

Da es sich um eine praktische Fragestellung, nämlich die nach der konkreten Umsetzung der geltenden Gesetze im Rahmen der Strafverfolgung handelt, wurde eine empirische Untersuchung durchgeführt. Auf diesem Wege konnte ein Überblick über die in der Praxis auftauchenden typischen Problemfelder im Zusammenhang mit den Verfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung erlangt werden. Die Ergebnisse der Befragung aus der Praxis werden in Abschnitt D im Einzelnen dargestellt. Im Anschluss daran wird in Abschnitt E erörtert, welche Folgerungen daraus zu ziehen sind, und es werden verschiedene Lösungsansätze diskutiert, die mit einem eigenen Vorschlag enden. Um aber zunächst einen Überblick über die Materie zu gewinnen, wird in Abschnitt B der Versuch einer Begriffsbestimmung vorgenom-

⁵ S. dazu unten B. I. 2.

⁶ Ausführlich zum Untersuchungsgegenstand unten C. I. 2

men und die historische Entwicklung der strafrechtlichen Bekämpfung der Schwarzarbeit nachgezeichnet.

B. Grundlagen

I. Begriff der Schwarzarbeit

Um den Untersuchungsgegenstand genau bestimmen zu können, ist es zunächst erforderlich, den Begriff der Schwarzarbeit näher zu beleuchten und festzustellen, was darunter zu verstehen ist.

Beschäftigt man sich mit dem Phänomen der Schwarzarbeit, tauchen in diesem Zusammenhang verschiedene, teilweise synonym genutzte⁷ Begriffe – z. B. illegale Beschäftigung⁸, Schwarzarbeit⁹, Schattenwirtschaft¹⁰, inoffizielle oder informelle Wirtschaft¹¹ – auf, die voneinander abzugrenzen sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Schwarzarbeit sowohl die Sozialkassen und den Fiskus schädigt als auch zu Wettbewerbsnachteilen von gesetzestreu arbeitenden Unternehmen führt und dadurch Arbeitsplätze vernichtet¹², so dass es sich (auch) um ein ökonomisches Problem handelt. Zum besseren Verständnis ist daher zunächst in Grundzügen der wirtschaftswissenschaftliche Ansatz darzustellen¹³, bevor auf die rechtlichen Grundlagen näher eingegangen wird.

1. Wirtschaftswissenschaftliche Begriffsbestimmung

Die Wirtschaftswissenschaften gehen von einer Zweiteilung der Volkswirtschaft (sog. Dual Economy) aus, die aus einer offiziellen und einer inoffizi-

⁷ Mückel, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 10; Enste, iw-Trends, 4/2003, S. 15.

⁸ Marshall, Bekämpfung illegaler Beschäftigung, Rn. 31 ff.; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 2.

⁹ Marshall, Bekämpfung illegaler Beschäftigung, Rn. 309 ff.; Enste/Hardege, iw-trends 1/2007, S. 2, 4; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 2.

¹⁰ Mückel, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 10; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 1.

¹¹ Mückel, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 10.

¹² BT-Drs. 15/2573 S. 1, 17; BT-Drs. 15/2948 S. 1, 6; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 1.

¹³ Vgl. dazu auch ausführlich Brenner, Die strafrechtliche Bekämpfung der Schwarzarbeit unter besonderer Berücksichtigung wirtschaftlicher Aspekte, S. 22–24.

ellen Sektor besteht¹⁴. Zum offiziellen Sektor zählen die öffentliche Wirtschaft sowie die Privatwirtschaft – zu der die erwerbswirtschaftlichen Aktivitäten der privaten Haushalte und Unternehmen gehören –, in denen legale Waren und Dienstleistungen erstellt werden, die regelmäßig staatlich verwaltet, besteuert und statistisch erfasst werden. Dagegen gehören zum inoffiziellen Sektor bzw. der Schattenwirtschaft alle privatwirtschaftlichen Aktivitäten, die zunächst nicht in die Berechnung des offiziellen Bruttoinlandprodukts eingehen¹⁵. Teilweise erfolgt innerhalb des inoffiziellen Sektors zusätzlich eine Unterscheidung nach dem kriminellen Sektor (Untergrundwirtschaft), in dem illegale Waren oder Dienstleistungen gehandelt werden, deren Ausführung oder Erstellung ebenfalls illegal ist (z. B. Menschen- oder Drogenhandel), und der (irregulären) Schattenwirtschaft, in der zwar legale Waren oder Dienstleistungen gehandelt, diese jedoch illegal erstellt werden¹⁶. Auch wenn eine solche zusätzliche Unterscheidung innerhalb der Schattenwirtschaft teilweise auf Kritik stößt, da auch die irreguläre bzw. illegale Tätigkeit als kriminell einzustufen sei¹⁷, besteht aber Einvernehmen darin, dass es sich bei Schattenwirtschaft um solche ökonomischen Aktivitäten handelt, die mit einer Wertschöpfung verbunden sind, allerdings der Erfassung durch die offizielle Statistik entzogen werden mit der Folge, dass bestimmte Handlungen der Schattenwirtschaft dann nicht zugeordnet werden können, wenn sie nicht mit einer Wertschöpfung einhergehen¹⁸. Zum Kernbereich der Schattenwirtschaft gehört nun auch die Schwarzarbeit¹⁹, die den größten Teil des erwerbswirtschaftlichen Bereichs der Schattenwirtschaft darstellt²⁰. Dabei werden als Schwarzarbeit alle legalen Aktivitäten bezeichnet, die illegal ausgeführt werden²¹, so insbesondere auch die nebenberuflichen oder von Un-

¹⁴ *Mückel*, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 11, 12; *Enste*, iw-Trends 4/2003, S. 15; *Enste/Hardege*, iw-Trends 1/2007, S. 2; *Enste/Schneider*, Wirtschaftsdienst 3/2006, S. 185.

¹⁵ *Enste*, iw-Trends 4/2003, S. 15, 16; *Enste/Hardege*, iw-Trends 1/2007, S. 2; *Mückel*, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 11.

¹⁶ *Enste/Schneider*, Wirtschaftsdienst 2006, 185; *Enste/Hardege*, iw-Trends 2007, 2.

¹⁷ vgl. *Koch*, Wirtschaftsdienst 2006, 192.

¹⁸ *Koch*, Wirtschaftsdienst 2006, 192; *Enste*, iw-Trends 2003, 15; *Mückel*, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 11, 12.

¹⁹ *Enste*, iw-Trends 2003, 16; *Mückel*, Die Schattenwirtschaft in: Eser/Müller, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, S. 12; *Koch*, Wirtschaftsdienst 2005, 715.

²⁰ *Enste*, iw-Trends 2003, 17; *Enste/Schneider*, Wirtschaftsdienst 2006, 185.

²¹ *Koch*, Wirtschaftsdienst 2005, 715; *Enste*, iw-Trends 2003, 15.

ternehmen nebenbei „schwarz“ geleisteten Arbeitsstunden oder die Abrechnung von Material ohne Rechnung²².

2. *Juristische Begriffsbestimmung*

Lange Zeit fehlte es an einer gesetzlichen Definition des Begriffs der Schwarzarbeit, obwohl bereits am 30.03.1957 das Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit²³ erlassen worden war. Zwar wurden in § 1 SchwarzArbG a.F.²⁴ verschiedene Verhaltensweisen genannt, die als strafbar oder ordnungswidrig bewertet wurden, ohne dass damit aber eine konkrete Definition verbunden war. Wie sich aus der amtlichen Begründung des Regierungsentwurfs zu dem am 01.01.1982 in Kraft getretenen Gesetz zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung (BillBG)²⁵ ergibt, sollen die illegale Arbeitnehmerüberlassung, die illegale Ausländerbeschäftigung und die Schwarzarbeit als ihre „sozial und wirtschaftlich schädlichen Erscheinungsformen“²⁶ den Kern der illegalen Beschäftigung bilden²⁷, ohne dass aber auch hier näher dargelegt wird, was unter Schwarzarbeit zu verstehen ist.

Im allgemeinen Sprachgebrauch wurde und wird als Schwarzarbeit die Beschäftigung eines Arbeitnehmers durch einen Arbeitgeber bezeichnet, bei der vom Arbeitgeber trotz entsprechender Verpflichtung Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge für den Arbeitnehmer nicht abgeführt werden²⁸. Die Finanzverwaltung verstand unter dem Begriff Schwarzarbeit von jeher jede erwerbswirtschaftliche Betätigung unter Verstoß gegen steuerrechtliche Pflichten²⁹.

Erst im Rahmen der grundlegenden Neufassung des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit vom 23.07.2004³⁰ wurde Schwarzarbeit nach

²² *Enste/Hardege*, iw-Trends 2007, 1.

²³ BGBl. I 1957, S. 315.

²⁴ In der Fassung vom 06.02.1995 (BGBl. I 1995, S. 165), zuletzt geändert durch Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit vom 23.07.2002 (BGBl. I 2002, S. 2787).

²⁵ BGBl. I 1981, S. 1390.

²⁶ BT-Drs. 9/800 S. 1.

²⁷ *Marschall*, Bekämpfung illegaler Beschäftigung, Rn. 38.

²⁸ *Marschall*, Bekämpfung illegaler Beschäftigung, Rn. 309, 412; *Wabnitz/Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 43, -*Pflaum*, 19 Kap. Rn. 202, 203; vgl. auch BT-Drs. 14/4220, S. 50.

²⁹ *Wabnitz/Janovsky-Kummer*, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 187.

³⁰ Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung (BGBl. I 2004, 1842); s. dazu i.E. unten B. II. 5.

dem Willen des Gesetzgebers in Abgrenzung zur illegalen Beschäftigung erstmalig dem allgemeinen Sprachgebrauch angepasst definiert, wobei fiskalische Gesichtspunkte im Vordergrund standen und schwerpunktmäßig an die Verletzung von Melde-, Aufzeichnungs- und Zahlungspflichten nach Steuerrecht und Sozialgesetz angeknüpft wurde, auf Drängen des Bundesrates aber auch die Fälle der handwerksrechtlichen Eintragungs- und gewerberechtlichen Anzeigepflichtverletzungen mit aufgenommen wurden³¹.

In § 1 Abs. 2 SchwarzArbG wird Schwarzarbeit nunmehr wie folgt definiert:

Schwarzarbeit leistet, wer Dienst- oder Werkleistungen erbringt oder ausführen lässt und dabei

1.

als Arbeitgeber, Unternehmer oder versicherungspflichtiger Selbstständiger seine sich auf Grund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden sozialversicherungsrechtlichen Melde-, Beitrags- oder Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt,

2.

als Steuerpflichtiger seine sich auf Grund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden steuerlichen Pflichten nicht erfüllt,

3.

als Empfänger von Sozialleistungen seine sich auf Grund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden Mitteilungspflichten gegenüber dem Sozialleistungsträger nicht erfüllt,

4.

als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen seiner sich daraus ergebenden Verpflichtung zur Anzeige vom Beginn des selbstständigen Betriebes eines stehenden Gewerbes (§ 14 der Gewerbeordnung) nicht nachgekommen ist oder die erforderliche Reisegewerbekarte (§ 55 der Gewerbeordnung) nicht erworben hat,

5.

als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen ein zulassungspflichtiges Handwerk als stehendes Gewerbe selbstständig betreibt, ohne in der Handwerksrolle eingetragen zu sein (§ 1 der Handwerksordnung).

§ 1 Abs. 3 SchwarzArbG sieht allerdings folgende Ausnahmen vor:

³¹ BT-Drs. 15/2573 S. 17; BR-Drs. 155/04 (Beschluss) S. 5, 6; BT-Drs. 15/2948 S. 1.

Absatz 2 findet keine Anwendung für nicht nachhaltig auf Gewinn gerichtete Dienst- oder Werkleistungen, die

1.

von Angehörigen im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder Lebenspartnern,

2.

aus Gefälligkeit,

3.

im Wege der Nachbarschaftshilfe oder

4.

im Wege der Selbsthilfe im Sinne des § 36 Abs. 2 und 4 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. August 1994 (BGBl. I S. 2137) oder als Selbsthilfe im Sinne des § 12 Abs. 1 Satz 2 des Wohnraumförderungsgesetzes vom 13. September 2001 (BGBl. I S. 2376), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076), erbracht werden. Als nicht nachhaltig auf Gewinn gerichtet gilt insbesondere eine Tätigkeit, die gegen geringes Entgelt erbracht wird.

Klargestellt ist nun, dass unter Schwarzarbeit sowohl die Tätigkeit des (abhängig beschäftigten) Arbeitnehmers als auch des selbständigen Unternehmers verstanden wird. Ebenso werden auch die Auftraggeber (Unternehmen, Personenvereinigungen oder natürliche Personen), die Schwarzarbeit ermöglichen oder unterstützen, von der Regelung erfasst³². Begrifflich wird Schwarzarbeit damit von der illegalen Beschäftigung abgegrenzt, die wie bisher Inhalt und Bekämpfungsziel weiterer Gesetze bleibt³³. Der Begriff der illegalen Beschäftigung ist aber im Gegensatz zum Begriff der Schwarzarbeit bis heute gesetzlich nicht geregelt und umfasst eine Vielzahl von verschiedenen Verstößen gegen ordnungs- oder strafrechtliche Normen, die im Zusammenhang mit der Erbringung und Ausführung von Dienst- oder Werkleistungen, dem Bezug von Sozialleistungen oder der Sicherung des Beitrags- und Steueraufkommens stehen³⁴.

Damit zeigt sich, dass der zunächst zwar in vielen Zusammenhängen und auch von dem Gesetzgeber verschiedentlich genutzte, nun aber erstmals gesetzlich definierte Begriff der Schwarzarbeit nicht nur *ein* bestimmtes Verhal-

³² Erbs/Kohlhaas-Amb, SchwarzArbG § 1 Rn. 3.

³³ BT-Drs. 16/7727 S. 5.

³⁴ BT-Drs. 14/8221 S. 11; Müller-Gugenberger-Henzler, § 36 Rn. 4, 5.

ten, sondern vielmehr ein heterogenes Bündel an Verhaltensweisen der unterschiedlichen Personen erfasst und einer straf- oder bußgeldrechtlichen Ahndung zugänglich macht. Daran wird aber gleichzeitig auch das Ziel des Gesetzgebers deutlich, die unterschiedlichsten als sozialschädlich erachteten Verhaltensweisen einer straf- oder bußgeldrechtlichen Ahndung zugänglich zu machen.

II. Historische Entwicklung der strafrechtlichen Bekämpfung der Schwarzarbeit

1. *Maßnahmen bis 1957*

Bereits frühzeitig hatte der Gesetzgeber in Deutschland Maßnahmen ergriffen, um der Schwarzarbeit bzw. verschiedenen Verhaltensweisen, die heute von der Definition umfasst sind, entgegenzuwirken. So war die Beschäftigung eines Arbeitnehmers ohne Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und die Nichtabführung von Lohnsteuern schon seit der Einführung der Sozialversicherungspflicht im Jahre 1883 und der Lohnsteuerpflicht in den 1920er Jahren sowohl für den Arbeitgeber als auch den Arbeitnehmer verboten. Diese Verhaltensweisen wurden jedoch im Wesentlichen unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Bestimmungen geahndet³⁵. Allerdings existierten auch schon früh Strafvorschriften, die bestimmte Verhaltensweisen unter Strafe stellten. Diese Entwicklung soll im Folgenden näher dargestellt werden.

a) *Erste Sozialgesetzgebung im Deutschen Reich*

Erstmals in den 1880er Jahren wurden unter dem wachsenden Einfluss der Sozialdemokratie zum Zweck der finanziellen Absicherung der Arbeiter im Deutschen Reich verschiedene, auf die Initiative Bismarcks zurückgehende Gesetze zur sozialen Sicherung erlassen. In dem Gesetz betreffend die Krankenversicherung der Arbeiter (KVG) vom 15.06.1883³⁶, welches hinsichtlich der Vorschriften über die Einführung des Versicherungszwangs

³⁵ *Maschall*, Bekämpfung illegaler Beschäftigung, Rn. 14.

³⁶ RGBl. 1883, Nr. 9 S. 73-104.

und der Herstellung der zur Durchführung des Versicherungszwanges dienenden Einrichtungen am 01.12.1883, im Übrigen am 01.12.1884 in Kraft trat, wurde die Krankenversicherungspflicht für Arbeiter und Angestellte eingeführt. Von den Beiträgen hatten die Arbeitnehmer $\frac{2}{3}$ und die Arbeitgeber $\frac{1}{3}$ zu tragen³⁷, wobei die Arbeitnehmerbeiträge bereits damals vom Lohn einbehalten wurden³⁸. Verstöße gegen An- und Abmelde- bzw. Anzeigepflichten sowie der unberechtigte Abzug überhöhter Beiträge und der Ausschluss der Anwendung von Gesetzesbestimmungen zum Nachteil des Arbeitnehmers waren nunmehr unter Strafe gestellt. Im Einzelnen enthielt das KVG folgende Strafvorschriften:

§ 81 KVG

Wer der ihm nach § 49³⁹ oder nach den auf Grund des § 2 Absatz 2 erlassenen Bestimmungen obliegenden Verpflichtung zur An- oder Abmeldung oder der ihm nach § 76⁴⁰ obliegenden Anzeigepflicht nicht nachkommt, wird mit Geldstrafe bis zu zwanzig Mark bestraft.

§ 82 KVG

Arbeitgeber, welche den von ihnen beschäftigten, dem Krankenversicherungszwange unterliegenden Personen bei der Lohnzahlung vorsätzlich höhere als die nach §§ 53, 65 zulässigen Beträge in Anrechnung bringen, oder dem Verbote des § 80⁴¹ entgegenhandeln, werden, sofern nicht nach anderen gesetzlichen Bestimmungen eine härtere Strafe eintritt, mit Geldstrafe bis zu dreihundert Mark bestraft.

Am 10.04.1892 wurde das KVG durch das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes betreffend die Krankenversicherung der Arbeiter⁴² auch bezüglich der Strafvorschriften ergänzt – so sah § 82 KVG neben der Geldstrafe nun auch Haft vor – und erstmals mit dem neu eingefügten § 82b KVG das Vor-

³⁷ § 52 KVG.

³⁸ § 53 KVG.

³⁹ An- und Abmeldepflicht des Arbeitgebers für die bei ihm beschäftigten versicherungspflichtigen Personen.

⁴⁰ Anzeige des Austritts eines Mitglieds durch die Krankenkasse bei der gemeinsamen Meldestelle.

⁴¹ Verbot des Ausschlusses oder der Beschränkung der Anwendung der Vorschriften des Gesetzes zum Nachteil der Versicherten durch den Arbeitgeber.

⁴² RGBl. 1892, Nr .20 S. 379-416.

enthalten von Arbeitnehmerbeiträgen durch den Arbeitgeber unter Strafe gestellt. Im Einzelnen war § 82b KVG wie folgt gefasst:

§ 82b KVG

Arbeitgeber, welche den von ihnen beschäftigten Personen auf Grund des § 53 Lohnbeträge in Abzug bringen, diese Beträge aber in der Absicht, sich oder einem Dritten einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen, oder die berechnete Gemeinde-Krankenversicherung oder Krankenkasse zu schädigen, den letzteren vor-enthalten, werden mit Gefängniß bestraft, neben welchem auf Geldstrafe bis zu dreitausend Mark, sowie auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte erkannt werden kann. Sind mildernde Umstände vorhanden, so kann ausschließlich auf Geldstrafe erkannt werden.

Im Zuge der Sozialgesetzgebung verabschiedete der Reichstag darüber hinaus am 06.07.1884 als weitere Säule der Sozialversicherung das Unfallversicherungsgesetz⁴³. Die Mittel zur Deckung der von den Berufsgenossenschaften⁴⁴ für die Folgen der sich in den Betrieben ereignenden Unfälle zu leistenden Entschädigungsbeträge wurden durch allein von den Arbeitgebern zu finanzierende Beiträge aufgebracht, die nach Maßgabe der von den beschäftigten Versicherten verdienten Löhnen berechnet wurden⁴⁵. Die §§ 103–108 enthielten verschiedene (Straf-)Bestimmungen. Insbesondere die §§ 103, 104 sahen durch die Genossenschaftsvorstände zu verhängende Ordnungsstrafen gegen die Betriebsinhaber vor, wenn „die eingereichten Arbeiter- und Lohnnachweisungen unrichtige thatsächliche Angaben“ enthielten⁴⁶, in der erforderlichen Anzeige gegenüber der zuständigen Verwaltungsbehörde unzutreffend ein späterer Zeitpunkt der Eröffnung oder des Beginnes der Versicherungspflicht des Betriebes angegeben wurde⁴⁷ oder Verstöße gegen Anmelde-, Anzeige- und Nachweispflichten⁴⁸ vorlagen.

⁴³ RGBl. 1884, Nr. 19 S. 69-111.

⁴⁴ Träger der Versicherung waren nach § 11 Unfallversicherungsgesetz die neu zu bildenden Berufsgenossenschaften, in denen die Betriebe mit versicherungspflichtigen Arbeitnehmern abhängig vom Industriezweig vereinigt wurden.

⁴⁵ § 10 Unfallversicherungsg.

⁴⁶ § 103 Unfallversicherungsg.

⁴⁷ § 103 Unfallversicherungsg.

⁴⁸ § 104 Unfallversicherungsg.

Als vorläufig letzte Maßnahme zur Absicherung der Arbeiter wurde schließlich am 22.06.1889 das Gesetz betreffend die Invaliditäts- und Altersversicherung⁴⁹ (IaVG) erlassen. In dessen § 9 wurde der Anspruch auf Gewährung einer Invaliden- bzw. Altersrente bei dauernder Erwerbsunfähigkeit oder, unabhängig davon, mit Vollendung des siebenzigsten Lebensjahres als Gegenstand der Versicherung geregelt. Die laufenden Beiträge waren vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu gleichen Teilen zu tragen, wobei vom Reich Zuschüsse zu den jährlich tatsächlich zu zahlenden Renten gewährt wurden⁵⁰. Auch hier waren in den §§ 142, 143 Verstöße des Arbeitgebers gegen Anzeige- und Nachweispflichten unter (Ordnungs-)Strafe bis zu 300,- bzw. 500,- Mark gestellt, die vom Vorstand der Versicherungsanstalt zu verhängen war. Dies umfasste insbesondere Verstöße bei Eintragungen in aufzustellende Nachweisungen oder Anzeigen, deren Unrichtigkeit dem Arbeitgeber bekannt war oder bei gehöriger Aufmerksamkeit nicht entgehen konnte, sowie Verstöße gegen die Pflicht zur rechtzeitigen und vollständigen Entrichtung der Beiträge durch vorschriftswidrige Verwendung sog. Marken⁵¹. Die wissentliche Verwendung unrichtiger Marken durch den Arbeitgeber bzw. das wissentliche Bewirken solcher unrichtiger Verwendung durch Angestellte oder Versicherte sowie das Unterlassen der Verwendung der vorgeschriebenen (Zusatz-)Marken durch den Versicherten wurde im ersten Fall gem. § 149 mit Geldstrafe von 20,- bis zu 1.000,- Mark oder Gefängnis (bei mildernden Umständen ermäßigt auf 3,- Mark oder einen Tag Haft) und im zweiten Fall gem. § 146 mit Ordnungsstrafe bis zu 150,- Mark geahndet. Mit Geldstrafe bis zu 300,- Mark oder Haft wurde schließlich gem. § 148 Nr. 1 der Arbeitgeber bestraft, der wissentlich dem Versicherten mehr als die Hälfte des für die letzten zwei Lohnzahlungsperioden fälligen bzw. entrichteten Beitrags in Anrechnung brachte, gem. Nr. 2 Angestellte, die einen solchen größeren Abzug bewirkten und gem. Nr. 3 Personen, die dem Berechtigten widerrechtlich die Quittungskarte vorenthielten.

⁴⁹ RGI. 1889 Nr. 13 S. 97-144.

⁵⁰ § 19 IaVG.

⁵¹ Die Entrichtung der Beiträge wurde durch das Einkleben von Marken mit der Bezeichnung ihres Geldwertes (§ 99 IaVG) in Höhe des nach der Lohnklasse zu berechnenden Beitrags in sog. Quittungskarten des jeweiligen Versicherten (§ 101 IaVG) durch den Arbeitgeber nachgewiesen (§ 109 IaVG). Die Quittungskarten wurden nach vollständigem Ausfüllen an die jeweils zuständige Versicherungsanstalt weitergeleitet (§ 107 IaVG).

Aufgrund von zutage getretenen Mängeln und laut gewordener Kritik an einzelnen Regelungen des IAVG sah sich die Reichsregierung schon bald zur Novellierung des Gesetzes veranlasst⁵² und erließ am 13.07.1899 das überarbeitete Invalidenversicherungsgesetz⁵³ (IVG). Die Strafbestimmungen waren nunmehr in den §§ 175–188 IVG geregelt, wobei die §§ 175–178 und § 184 Abs. 1 IVG Ordnungsstrafen in Form von Geldstrafen enthielten, die die ordnungsgemäße Durchführung des Gesetzes sichern sollten und die von den Verwaltungsbehörden oder den Organen der Versicherung nach eigenem Ermessen festgesetzt werden konnten⁵⁴. Die Vorschriften der Strafprozessordnung und des Gerichtsverfassungsgesetzes waren auf diese Ordnungsstrafen nicht anwendbar. Demgegenüber handelte es sich bei den übrigen Bestimmungen um Strafnormen, die nach strafprozessualen Regeln verhängt und vollstreckt wurden⁵⁵. Die Regelungen entsprachen im Wesentlichen den Strafbestimmungen des IAVG. So stellte § 175 IVG die Vornahme unrichtiger Eintragungen entsprechend der Regelung des § 142 IAVG unter Strafe. Der Tatbestand des § 176 IVG umfasste die nicht rechtzeitige Verwendung, die nicht zureichende Höhe und die nicht vorschriftsmäßige Beschaffenheit der Marken (vglb. § 143 IAVG). Neu war § 179 IVG, nach dem – vergleichbar mit § 81 KVG – derjenige mit Geldstrafe bis zu 20,– Mark bestraft wurde, der seiner Verpflichtung zur An- und Abmeldung nicht nachkam. Ebenfalls neu geschaffen wurde § 182 IVG, der für den Arbeitgeber, der Lohnabzüge vornahm, ohne die abgezogenen Beträge zum Zwecke der Versicherung zu verwenden, eine Geldstrafe bis zu 300,– Mark oder Haft vorsah. Eine Strafschärfung (Gefängnisstrafe, daneben Geldstrafe bis zu 3.000,– Mark und Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte) enthielt § 182 Abs. 2 IVG für den Fall, dass der Arbeitgeber in der Absicht handelte, sich oder einem Dritten einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen oder die Versicherungsanstalt/die Versicherten zu schädigen. Dem § 148 IAVG nachgebildet war schließlich § 181 IVG; auf eine dem § 149 IAVG

⁵² Landmann/Rasp/Graßmann, Kommentar zum Invalidenversicherungsgesetz vom 13.07.1899, Einleitung, S. 113ff.

⁵³ RGBl. 1899, 393-462.

⁵⁴ Landmann/Rasp/Graßmann, Kommentar zum Invalidenversicherungsgesetz vom 13.07.1899, § 175 S. 797.

⁵⁵ Landmann/Rasp/Graßmann, Kommentar zum Invalidenversicherungsgesetz vom 13.07.1899, § 175 S. 797, 798.

entsprechende Regelung wurde verzichtet, da sie als entbehrlich angesehen wurde⁵⁶.

Ergänzend zur Altersversorgung – Berufsunfähigkeit, Alters- und Hinterbliebenenrente – der Arbeiter, die im IVG bzw. IAVG und nachfolgend in der Reichsversicherungsordnung (RVO)⁵⁷ geregelt war, wurde am 20.12.1911 das Versicherungsgesetz für Angestellte⁵⁸ (VGfA) erlassen, das am 28.05.1924 mit dem Angestelltenversicherungsgesetz⁵⁹ (AVG) neu gefasst und welches wiederum zum 01.01.1992 in das SGB VI⁶⁰ überführt wurde. Insbesondere Verstöße des Arbeitgebers gegen Nachweis- und Anzeigepflichten wurden gem. § 336 VGfA mit Geldstrafe bis zu 500,- Mark bzw. gem. § 335 AVG mit Ordnungsstrafe geahndet, die von der Reichsversicherungsanstalt zu verhängen war. Bei nicht rechtzeitiger Abführung der Beiträge oder nicht rechtzeitiger Verwendung richtiger Marken konnte der Arbeitgeber mit Geldstrafe bis zu 300,- Mark (§ 337 VGfA) bzw. Ordnungsstrafe (§ 336 AVG) belegt werden. Ebenso war gem. § 338 Nr. 1 VGfA bzw. § 337 Nr. 1 AVG Geldstrafe (bis zu 300,- Mark) und sogar Haft für den vorsätzlichen überhöhten Abzug von Beiträgen vom Gehalt vorgesehen. Ausschließlich mit Gefängnis und daneben mit Geldstrafe (bis zu 3.000,- Mark) sowie dem Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte wurden gem. § 339 VGfA/§ 338 AVG diejenigen Arbeitgeber bestraft, die vorsätzlich Beitragsanteile, die sie dem Beschäftigten vom Lohn abgezogen oder von diesen erhalten hatten, nicht für die Versicherung verwendeten.

Zuletzt wurde mit dem Reichsknappschaftsgesetz⁶¹ (RKG) vom 23.06.1923, das seit dem 01.01.1992 im SGB VI enthalten ist, eine Regelung für die Knappschaftsversicherung der Arbeitnehmer (Arbeiter und Angestellte⁶²) in knappschaftlichen Betrieben getroffen. § 189 Abs. 2 RKG erklärte die Strafvorschriften der Reichsversicherungsordnung bezüglich der

⁵⁶ *Landmann/Rasp/Graßmann*, Kommentar zum Invalidenversicherungsgesetz vom 13.07.1899, § 176 S. 802.

⁵⁷ Dazu unten B. II. 1. b).

⁵⁸ RGBl. I 1911, 989.

⁵⁹ RGBl. I 1924, 563.

⁶⁰ BGBl. I 1989, 754.

⁶¹ RGBl. I 1923, 431.

⁶² § 1 RKG.

Kranken-, Renten-, Invaliden- und Hinterbliebenenversicherung sowie die Strafvorschriften des VGfA⁶³ für entsprechend anwendbar.

Durch diese ersten gesetzlichen Regelungen war von Anfang an sichergestellt, dass Verstöße gegen die sozialversicherungsrechtlichen Melde-, Beitrags- und Aufzeichnungspflichten – bezogen auf die Beiträge zur Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung –, die heute einen Kernbereich der Schwarzarbeit bilden, auch strafrechtlich geahndet werden konnten. Daran wird ebenfalls deutlich, welch hohen Stellenwert die soziale Absicherung der Arbeitnehmer schon früh hatte.

b) Reichsversicherungsordnung 1911

Am 19.07.1911 wurde als umfassende Rechtsgrundlage für die deutsche Sozialversicherung die Reichsversicherungsordnung⁶⁴ (RVO) erlassen, die – nach zahlreichen Änderungen und Ergänzungen – noch heute gilt, deren wesentliche Regelungsinhalte aber ab 1976 nach und nach in das Sozialgesetzbuch⁶⁵ (SGB) überführt wurden. Heute regelt die RVO nur noch die Leistungen bei Schwangerschaft und Mutterschaft (§§ 179, 195–200), die Rechtsverhältnisse der Beamten und Dienstordnungsangestellten bei Krankenkassen (§§ 349–360) sowie das Recht der sogenannten Kassenverbände (§§ 407–414b).

Die RVO von 1911 fasste die verschiedenen Sozialversicherungsgesetze – gesetzliche Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung der Arbeiter – unterteilt in sechs Bücher in einem Gesetz zusammen und regelte die einheitliche Gestaltung der Verfahren und der Versicherungsbehörden. In den einzelnen Büchern waren wiederum Strafvorschriften enthalten, die insbesondere Verstöße gegen Melde- und Anzeigepflichten unter Strafe stellten.

So sah § 553 RVO im zweiten Buch betreffend die Krankenversicherung für die vorsätzlich unterlassene Anmeldung eines Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber eine vom Versicherungsamt zu verhängende Geldstrafe von bis zu 300,– Mark und bei Fahrlässigkeit von bis zu 100,– Mark vor. Verletzungen der Meldepflichten „in anderer Weise“ und das Unterlassen der vorge-

⁶³ In der Fassung vom 10.11.1922 (RGBl. I 1922, 849).

⁶⁴ RGBl. I 1911, 509, neu gefasst am 15.12.1924 (RGBl. I 1924, 779).

⁶⁵ BGBl. I 1975, 3015.

schriebenen Mitteilungen und Anzeigen konnten wie bisher mit Geldstrafe bis zu 20,- Mark geahndet werden. Gem. § 555 RVO wurde mit Geldstrafe bis zu 300,- Mark oder sogar Haft derjenige Arbeitgeber oder Auftraggeber von Hausgewerbetreibenden bestraft, der vorsätzlich (1) dem Arbeitnehmer überhöhte Beiträge vom Lohn abzog, (2) die Arbeitnehmer nicht auf ihre Pflicht zur eigenständigen Einzahlung ihrer Beiträge hinwies⁶⁶ (dies als Neuregelung gegenüber dem alten § 82 KVG) oder (3) bei Zahlungsunfähigkeit (und fehlender Anordnung gem. § 428 RVO) die einzubehaltenden Arbeitnehmerbeiträge nicht fristgemäß abführte. Bei vorsätzlichem Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen – im Wesentlichen bereits der Regelung des heutigen § 266a StGB entsprechend – wurde schließlich der Arbeit- bzw. Auftraggeber gem. § 556 RVO „mit Gefängnis bestraft“. Daneben konnte eine Geldstrafe von bis zu 3.000,- Mark verhängt und auf den Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte erkannt werden. Nur bei mildernden Umständen kam ausschließlich eine Geldstrafe in Betracht.

In gleicher Weise konnte im Rahmen der Regelungen über die Unfallversicherung der Genossenschaftsvorstand gem. § 906 RVO bei Einreichung unrichtiger Nachweise und falscher Anzeige bezüglich der Eröffnung des Betriebs bzw. des Versicherungsbeginns gegen den Arbeitgeber eine Geldstrafe bis zu 500,- Mark verhängen, sofern der Unternehmer die Unrichtigkeit seiner Angaben kannte oder den Umständen nach kennen musste. Geldstrafen bis zu 300,- Mark waren nach § 907 RVO vorgesehen bei vorsätzlichen Verstößen gegen verschiedene Anmelde-, Nachweis und Aufbewahrungspflichten, bei fahrlässigen Verstößen Geldstrafen bis zu 100,- Mark. Die vorsätzliche Anrechnung von Beiträgen oder Prämien auf das Entgelt durch den Unternehmer oder Angestellte wurde mit Geldstrafe bis zu 300,- Mark oder Haft geahndet (§ 909 RVO).

Hinsichtlich der im vierten Buch der RVO geregelten Invaliden- und Hinterbliebenenversicherung, zu der auch die Altersrente gehörte⁶⁷, stellte § 1468 RVO die Aufnahme unrichtiger Eintragungen in Nachweise oder

⁶⁶ Gem. § 428 RVO konnte das Reichsversicherungsamt bei Rückstand mit der Zahlung der Beiträge und Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers anordnen, dass dieser nur seinen Beitragsteil zu zahlen hatte und die Versicherungspflichtigen ihren Anteil selbst einzuzahlen hatten. Die Anordnung war den Arbeitnehmern gem. § 430 RVO vom Arbeitgeber durch Aushang bekannt zu machen, darüber hinaus waren sie bei jeder Lohnzahlung auf die Pflicht zur selbständigen Einzahlung ihrer Beiträge hinzuweisen.

⁶⁷ § 1235 RVO.

Anzeigen, sofern der Arbeitgeber die Unrichtigkeit kannte oder den Umständen nach kennen musste, sowie das Unterlassen der vorgeschriebenen Eintragungen mit Geldstrafe bis zu 500,- Mark unter Strafe. Zu deren Verhängung war nun – im Gegensatz zur Regelung im alten IAVG – sowohl das Versicherungsamt als auch der Vorstand der Versicherungsanstalt befugt. Gem. §§ 1469, 1471 RVO wurde außerdem derjenige Arbeitgeber mit Geldstrafe bis zu 300,- Mark bestraft, der die rechtzeitige Abführung der Beiträge unterließ und der vorsätzlich gegen die Meldepflichten verstieß; bei Fahrlässigkeit konnte bei Letztgenanntem eine Geldstrafe von bis zu 100,- Mark verhängt werden. Unabhängig von der ausgesprochenen Strafe konnte darüber hinaus die Zahlung des ein- bis zweifachen Betrages des nicht entrichteten Beitrags gefordert werden. Denn nach Ansicht des Gesetzgebers litt der Vollzug des Invalidenversicherungsgesetzes trotz der bestehenden Überwachung an der „Lässigkeit“⁶⁸ der Arbeitgeber in der Beitragsentrichtung. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass sich aus der Übertretung der Meldepflichten u.U. erhebliche finanzielle Nachteile für die Versicherten und die Versicherungsträger ergeben konnten. Aus diesem Grund wurden die Strafvorschriften in der RVO verschärft, zwischen vorsätzlichem und fahrlässigem Handeln unterschieden und dafür Sorge getragen, dass die Versicherungsanstalten für die nicht gezahlten Beiträge und die entgangenen Zinsen entschädigt wurden⁶⁹. Ferner wurde mit Geldstrafe oder Haft insbesondere der vorsätzliche Abzug höherer Beiträge bei den Beschäftigten sowie im Falle der Anordnung gem. § 428 RVO⁷⁰ der Abzug vom Lohn, obwohl die geschuldeten Beiträge nicht nachweislich entrichtet wurden, geahndet. Entsprechend der Vorschrift des § 555 RVO wurde gem. § 1474 RVO auch der Arbeitgeber bestraft, der vorsätzlich Beitragsteile, die er vom Lohn der Beschäftigten abgezogen oder von diesen erhalten hatte, nicht für die Versicherung verwendete. Im Erfordernis des vorsätzlichen Handelns erwies sich § 1474 RVO gegenüber der bisherigen Regelung des § 182 Abs. 1 IVG, die unabhängig von der subjektiven Einstellung des Arbeitgebers die Nichtverwendung erhaltener Beitragsteile für die Versicherung schlechthin ahndete, als enger.

⁶⁸ Verhandlungen des Reichstages, XII. Legislaturperiode II. Session, Anlagen zu den stenographischen Berichten Nr. 340 und zu Nr. 340, S. 435.

⁶⁹ Verhandlungen des Reichstages, XII. Legislaturperiode II. Session, Anlagen zu den stenographischen Berichten Nr. 340 und zu Nr. 340, S. 434, 435.

⁷⁰ vgl. Fn. 66.

Darüber hinaus sah § 1473 RVO nun auch Geldstrafe oder Haft für die Versicherten vor, die vorsätzlich für selbstentrichtete Beiträge vom Arbeitgeber mehr als zulässig oder von mehreren Arbeitgebern für denselben Zeitraum jeweils den vollen Beitragsteil forderten, den erhobenen Betrag nicht zur Begleichung der Beiträge verwendeten oder (vom Arbeitgeber) Beitragsanteile erhoben, ohne dass von ihnen der volle Beitrag entrichtet wurde.

Die Strafen für Verstöße insbesondere gegen Anzeige-, Melde- und Nachweispflichten wurden also bereits Anfang des 20. Jahrhunderts, nur wenige Jahre nach Einführung der Versicherungspflicht, ausgeweitet und verschärft, um die ordnungsgemäße Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge, an der es offensichtlich bereits damals – ob aus „Lässigkeit“ oder anderen Gründen – mangelte, sicherzustellen. Damit waren erste Schritte getan, um die Schwarzarbeit in ihrem Kernbereich zu bekämpfen.

c) *Einkommensteuergesetze 1920 und 1925*

Bereits seit dem ausgehenden Mittelalter wurde in Deutschland begonnen, den Arbeitslohn zu versteuern. Bis zum Ende des 1. Weltkrieges bestand im Deutschen Reich aber kein einheitliches Steuerrecht, da die Steuern weitgehend den einzelnen Bundesstaaten zustanden, die jeweils über gesonderte Steuerregelungen verfügten. Erst am 13.12.1919 wurde als sog. Mantelgesetz die Reichsabgabenordnung⁷¹ (RAO) beschlossen, in der die einzelnen Steuerregelungen zusammengefasst waren und die in Westdeutschland erst durch die zum 01.01.1977 in Kraft getretene Abgabenordnung⁷² (AO) abgelöst wurde. So waren im 3. Teil (§§ 355ff. RAO) auch einheitliche (Steuer-)Strafvorschriften enthalten. Als Blankettnorm stellte § 359 RAO, der auf die einzelnen Steuergesetze verwies, die Steuerhinterziehung unter Strafe. Danach wurde mit Mindestgeldstrafe von 20,- Mark derjenige bestraft, der „*zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden*“ sowie „*wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zwecke verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteile, die erlangt hat, nicht entspricht, und es zum*

⁷¹ RGBl. I 1919, S. 1993.

⁷² BGBl. I 1976, S. 613.

eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterlässt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen“.

Durch das Reichseinkommensteuergesetz (REStG) vom 29.03.1920⁷³ wurde dann erstmals reichseinheitlich und für sämtliche Bezüge aus Arbeit der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber eingeführt. Der Gesetzgeber hielt es für angebracht, bei Einkünften aus Arbeit – im Gegensatz zu den übrigen Einkommensarten – dem dem Ideal der Einkommensteuerveranlagung am nächsten kommenden Grundsatz der „Erhebung an der Quelle“ zu folgen, nach dem bereits der Schuldner des Steuerpflichtigen verpflichtet ist, den geschuldeten Betrag um die Steuer zu kürzen und diese abzuführen⁷⁴. Gem. § 45 REStG hatte der Arbeitgeber daher bei der Lohnzahlung pauschal 10 % des Arbeitslohns zu Lasten des Arbeitnehmers einzubehalten und für den einbehaltenen Betrag entsprechende Steuermarken in die Steuerkarte einzukleben. Gegenüber dem Reich haftete der Arbeitgeber gem. § 50 REStG für die Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer neben dem Arbeitnehmer als Gesamtschuldner. Neu war auch die Einführung der Steuerkarte (§ 46 REStG), die dem Arbeitnehmer durch die Gemeinde ausgestellt wurde und in die vom Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung die Steuermarken einzukleben und zu entwerfen waren. Für die Hinterziehung der zu entrichtenden (Lohn-)Steuer sah § 53 REStG eine Geldstrafe vom 5–20fachen Betrag der hinterzogenen Steuer, daneben aber auch Freiheitsstrafe („Gefängnis“), vor.

Die bereits nach wenigen Jahren notwendig gewordene Reform der Einkommensteuer⁷⁵ brachte mit dem Einkommensteuergesetz (EStG) vom 10.08.1925⁷⁶ erstmalig – neben anderen in § 6 EStG abschließend geregelten, der Besteuerung unterliegenden Einkommen – ausdrücklich die besondere Einkunftsart der „Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn)“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 36 EStG). Gem. § 69 Abs. 1 EStG wurde die Lohnsteuer unter Berücksichtigung steuerfreier Lohnbeträge und entsprechend der in § 55 EStG festgelegten Steuersätze wie noch heute durch Einbehaltung eines Lohnteils, der vom Arbeitgeber an die „Finanzkasse“ abzuführen war, erh-

⁷³ RGBl. I 1920, S. 359.

⁷⁴ Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 340, Anlagen zu den stenographischen Berichten Nr. 1524-1858, Anlage Nr. 1624 S. 35, 36, 40.

⁷⁵ Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924, Band 400, Anlagen zu den stenographischen Berichten Nr. 793-897, Anlage Nr. 795 S. 19.

⁷⁶ RGBl. I 1925, 189.

ben. Für die Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer haftete der Arbeitgeber neben dem Arbeitnehmer. Ferner wurde mit dem Wegfall des Markenklebens die noch bis 2010 geltende Form der Lohnsteuerkarte⁷⁷, die der Arbeitnehmer zu Beginn des Arbeitsverhältnisses bzw. eines jeden Kalenderjahres dem Arbeitgeber auszuhändigen hatte und die vom Arbeitgeber bis zum Ende eines jeden Kalenderjahres bzw. bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses aufzubewahren war⁷⁸, eingeführt.

2. *Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (SchwarzArbG)*

Erstmals mit dem zunächst – neben Regelungen über den Geltungsbereich und das Inkrafttreten – nur aus zwei Paragraphen bestehenden Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (SchwarzArbG) vom 30.03.1957⁷⁹ wurde im Hinblick auf die besondere Sozialschädlichkeit der Schwarzarbeit in § 1 SchwarzArbG a.F.⁸⁰ ausdrücklich eine Strafbarkeit für den „Schwarzarbeiter“ statuiert, ohne allerdings, wie oben bereits ausgeführt, den Begriff der Schwarzarbeit näher zu definieren. Eine Strafbarkeit war danach gegeben bei der aus Gewinnsucht veranlassten Erbringung von Dienst- und Werkleistungen für andere in erheblichem Umfang trotz (1) vorsätzlicher Nichtanzeige von entlohnter oder selbständiger Arbeit, (2) vorsätzlicher Nichtanzeige des selbständigen Betriebs eines stehenden Gewerbes bzw. des vorsätzlichen Nichterwerbs des erforderlichen Wandergewerbescheins sowie (3) des selbständigen Betriebes eines Handwerks als stehendes Gewerbe trotz Kenntnis von der Nichteintragung in der Handwerksrolle. Diese Verhaltensweisen wurden mit Geldstrafe geahndet, sofern die Tat nicht nach anderen Vorschriften mit schwererer Strafe bedroht war. Ausgenommen waren nach § 1 Abs. 2 SchwarzArbG a.F. nur solche Dienst- und Werkleistungen, die auf Nachbarschaftshilfe und Gefälligkeit beruhten. Ebenso wurde der Auftraggeber gemäß § 2 SchwarzArbG a.F.⁸¹ mit Geldstrafe bestraft, wenn er „aus Gewinnsucht mit der Ausführung von Dienst- oder Werkleistungen erheblichen Umfanges andere Personen beauftragt, obwohl er weiß, dass diese Leistungen unter Verstoß gegen die

⁷⁷ Ab 2011 erfolgte eine Umstellung auf das elektronische Verfahren, welches die Lohnsteuerkarte in Papierform entbehrlich macht.

⁷⁸ § 76 Abs. 2 EStG.

⁷⁹ BGBl. I 1957, 315.

⁸⁰ In der Fassung vom 30.03.1957 (BGBl. I 1957, 315).

⁸¹ In der Fassung vom 30.03.1957 (BGBl. I 1957, S. 315).

in den Nummern 1, 2 oder 3 des § 1 Abs. 1 genannten Vorschriften erbracht werden“, sofern auch hier die Tat nicht nach anderen Vorschriften mit schwererer Strafe bedroht war.

Allerdings wurden bereits bei den Beratungen des Gesetzentwurfs im Bundesrat, gestützt auf die Auffassung des Ausschusses für Arbeit und Sozialpolitik sowie den Rechtsausschuss, teilweise grundsätzliche Bedenken gegen ein solches Gesetz erhoben, das in Zeiten der Vollbeschäftigung und des Arbeitskräftemangels als überflüssig angesehen wurde. Auch der Umstand, dass Schwarzarbeit oftmals aus einer wirtschaftlichen und sozialen Zwangslage heraus geleistet wird, wurde als Argument gegen eine Strafbarkeit ins Feld geführt. Es wurde vorgebracht, dass andere Möglichkeiten bestünden, die unerwünschten Auswirkungen der Schwarzarbeit zu bekämpfen, so insbesondere die entschiedener Durchsetzung der bereits bestehenden Strafvorschriften auf dem Gebiet des Steuer-, Sozialversicherungs- und Gewerbe-rechts. Nachdem im Deutschen Bundestag die im ursprünglichen Gesetzentwurf vorgesehene Gefängnisstrafe gestrichen und die Rechtsfolgen auf eine Geldstrafe beschränkt wurden, bestand die Befürchtung, dass dem Gesetz nur eine geringe eigenständige Bedeutung zukommen und es sich überwiegend auf psychologische Wirkungen beschränken würde. Aus „praktischen Erwägungen“ wurde aber darauf verzichtet, Einwendungen gegen das Gesetz zu erheben⁸², das somit am 30.04.1957 in Kraft trat.

Im Zuge der Strafrechtsreform wurde das Gesetz am 31.05.1974⁸³ dahingehend neu gefasst, dass es sich bei den Tatbeständen anstelle von Straftaten nur noch um Ordnungswidrigkeiten handelte, die mit einer Geldbuße bis zu 30.000,- DM geahndet werden konnten. Ziel dieser Änderung war die Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens durch Verlagerung der Verfolgungszuständigkeit von den Gerichten auf die Verwaltungsbehörden der Länder, um die wirksame Verfolgung und Ahndung der Taten zu verbessern⁸⁴.

Auch in der Folgezeit blieb die Wirksamkeit der Bekämpfung der Schwarzarbeit nach dem SchwarzArbG a.F. aber aufgrund des wachsenden Umfangs der Schwarzarbeit, der auf gestiegenen Steuer- und Abgabenbelas-

⁸² Im Einzelnen s. Sitzungsbericht des Bundesrates, 173. Sitzung am 08.03.1957 (BR-Drs. 69/57), S. 556.

⁸³ BGBl. I 1974, S. 1252; in Kraft getreten am 01.01.1975.

⁸⁴ Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 25. Sitzung vom 05.05.1977, Anlage 87 zum Stenographischen Bericht, S. 1798; BT-Drs. 8/1937 Anlage 3 S. 8.

tungen sowie der ansteigenden Arbeitslosigkeit beruhte, Gegenstand reger politischer Diskussionen⁸⁵. Nach Schätzungen betrug der Umfang der Schwarzarbeit allein im Handwerk 10 % und mehr des Umsatzes. Das bedeutete im Jahr 1977 ca. 28 Mrd. DM⁸⁶ und im Jahr 1979 ca. 30 Mrd. DM⁸⁷ und erhöhte sich entsprechend bei zusätzlicher Berücksichtigung der Schwarzarbeit im nichthandwerklichen Bereich. Ab Mitte der 1970er Jahre setzte sich in der Politik daher immer mehr die Ansicht durch, dass sich das SchwarzArbG a.F. als wirksames Instrument zur Bekämpfung der Schwarzarbeit nicht bewährt habe und sich vielmehr die ursprünglich gegen das Gesetz geäußerten Bedenken bestätigt hätten. Es sei nur eine geringe Zahl von Urteilen und Bußgeldbescheiden erlassen worden, was seinen Grund insbesondere in der Fassung des Tatbestandes und den sich daraus ergebenden besonderen Beweisschwierigkeiten habe⁸⁸. Darüber hinaus werde die Bekämpfung der Schwarzarbeit durch eine hohe Dunkelziffer und die fehlende Kenntnis der Verfolgungsbehörden erschwert⁸⁹. Mehrfach wurden daher Gesetzentwürfe von Abgeordneten und dem Bundesrat eingebracht⁹⁰, in denen insbesondere vorgesehen war, das Tatbestandsmerkmal der „Gewinnsucht“ im Grundtatbestand zu streichen, das Merkmal des „erheblichen Umfangs“ durch „nicht unerheblichen Umfang“ zu ersetzen und den Begriff der Nachbarschaftshilfe zu konkretisieren. Dagegen stand die Bundesregierung lange auf dem Standpunkt, dass die bestehenden Regelungen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit wirksam seien. Dazu verwies sie insbesondere auf die Zahl und Höhe der verhängten Geldbußen, die sich z. B. im Jahre 1976 auf 1,4 Millionen DM belaufen haben sollen. Nach ihrer Auffassung bot das geltende Recht – insbesondere die Vorschriften des Gewerbe-, Sozialversicherungs- und Steuerrechts – genügend Möglichkeiten, die Schwarzarbeit zu bekämpfen und zu ahnden. Der Schwerpunkt lag demnach nicht in der Verschärfung der gesetzlichen Bestimmungen, sondern in der prakti-

⁸⁵ Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 25. Sitzung vom 05.05.1977, Anlage 87 zum Stenographischen Bericht, S. 1798; Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 28. Sitzung vom 25.05.1977, Stenographischer Bericht S. 2012D-2014A; Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 44. Sitzung vom 29.09.1977, Anlage 26 zum Stenographischen Bericht, S. 3414B/C; Deutscher Bundestag, 9. Wahlperiode, 64. Sitzung vom 12.11.1981, Stenographischer Bericht, S. 3748-3752.

⁸⁶ BT-Drs. 8/1355 S. 3.

⁸⁷ BT-Drs. 9/199 S. 3.

⁸⁸ BT-Drs. 8/1355 S. 3; BT-Drs. 9/192 S. 1, 5; BT-Drs. 9/199 S. 3.

⁸⁹ BT-Drs. 9/192 S. 5.

⁹⁰ BT-Drs. 8/1355; BT-Drs. 8/1937; BT-Drs. 9/192; BT-Drs. 9/199.

schen Ahndung der Verstöße, wobei verstärkten Kontrollmaßnahmen und dem koordinierten Zusammenwirken aller Behörden und Beteiligten bei der Ermittlung der Tatbestände eine besondere Bedeutung zugemessen wurde⁹¹.

Im Gewerberegister (Teilregister über natürliche Personen) waren für die Jahre 1976–1980 insgesamt 537 Bußgeldentscheidungen nach dem SchwarzArbG verzeichnet. Davon entfielen 152 auf Geldbußen von 200,– bis 300,– DM, 215 auf Geldbußen von 301,– bis 1.000,– DM, 131 auf Geldbußen von 1.001,– bis 5.000,– DM, 38 auf Geldbußen von 5.000,– bis 20.000,– DM und nur eine auf eine Geldbuße über 20.000,– DM⁹².

Erst mit Wirkung zum 01.01.1982 wurde u.a. das SchwarzArbG⁹³ durch das Gesetz zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung vom 15.12.1981 (BillBG)⁹⁴, mit dem verschiedene Gesetze⁹⁵ geändert wurden, um die Ursachen der mit vielfältigen sozial und wirtschaftlich schädlichen Folgen verbundenen (nicht näher definierten) illegalen Beschäftigung zu beseitigen und insbesondere die Schwarzarbeit wirksamer zu bekämpfen⁹⁶, weiter verschärft und ausgeweitet. Insbesondere wurde das subjektive Merkmal der Gewinnsucht durch das der „wirtschaftliche(n) Vorteile“ ersetzt, der Bußgeldrahmen auf 50.000,– DM erhöht und § 2a SchwarzArbG⁹⁷ eingefügt. Darin wurde die Zusammenarbeit der beteiligten Behörden angeordnet und geregelt. In den folgenden Jahren wurde – neben anderen kleineren Änderungen – der Bußgeldrahmen sowohl für den Schwarzarbeiter als auch seinen Auftraggeber zunächst auf 100.000,– DM⁹⁸ und schließlich auf 200.000,– DM⁹⁹ erhöht.

Eine befriedigende Lösung für die wirksame Bekämpfung der Schwarzarbeit war damit aber noch nicht gefunden. Vielmehr war das SchwarzArbG auch in den Folgejahren immer wieder Gegenstand von Gesetzesänderungen

⁹¹ Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 25. Sitzung vom 05.05.1977, Anlage 87 zum Stenographischen Bericht, S. 1798; Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 28. Sitzung vom 25.05.1977, Stenographischer Bericht S. 2012-2014; Deutscher Bundestag, 8. Wahlperiode, 44. Sitzung vom 29.09.1977, Anlage 26 zum Stenographischen Bericht, S. 3414; BT-Drs. 8/1937 Anlage 3 S. 8.

⁹² BT-Drs. 9/1379 S. 20.

⁹³ In der Fassung vom 29.01.1982 (BGBl. I 1982, 109).

⁹⁴ BGBl. I 1981, 1390.

⁹⁵ So z. B. das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, das Arbeitsförderungsgesetz, die RVO u.a.

⁹⁶ BT-Drs. 9/847 S. 1, 8.

⁹⁷ In der Fassung vom 29.01.1982 (BGBl. I 1982, 109).

⁹⁸ Gesetz zur Änderung des SchwarzArbG vom 26.07.1994 (BGBl. I 1994, 1792).

⁹⁹ Erstes SGB III-Änderungsgesetz vom 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970).

und Ergänzungen. Auf die mit dem Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit vom 23.07.2002¹⁰⁰ sowie das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.07.2004¹⁰¹ verbundenen Änderungen wird in den Abschnitten B. II. 4. und 5. vertieft eingegangen.

3. *Zweites Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität*

Mit dem am 01.08.1986 in Kraft getretenen Zweiten Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität¹⁰² (2. WiKG) vom 15.05.1986 wurde schließlich – neben der Schaffung, Ergänzung und Änderung verschiedener anderer Tatbestände – § 266a StGB (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt) neu in das Strafgesetzbuch aufgenommen. Gesetzgeberischer Zweck des § 266a StGB (a.F.) war es, zwei Fallgruppen eines untreueähnlichen Verhaltens des Arbeitgebers¹⁰³, denen große praktische Bedeutung zugemessen wurde und die nach dem bis dahin geltenden Recht teilweise unzureichend geregelt waren, unter Strafe zu stellen¹⁰⁴. Damit wurden die bis dahin in fünf unterschiedlichen Gesetzen enthaltenen sozialversicherungsrechtlichen Tatbestände über das Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (§ 225 AFG¹⁰⁵, §§ 529, 1428 RVO, § 150 AVG, § 234 RKG, § 13 Abs. 6 Hüttenknappschaftliches Zusatzversicherungsg) in modifizierter Form im Strafgesetzbuch zusammengeführt¹⁰⁶.

Gem. § 266a Abs. 1 StGB¹⁰⁷ wurde der Arbeitgeber mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, der Beiträge des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung oder zur Bundesanstalt für Arbeit der Einzugsstelle vorenthielt. Vorenthalten bedeutete auch hier – wie schon bei den Tatbeständen der bis dahin geltenden Sozialversicherungsgesetze¹⁰⁸ – das Unterlassen der Abführung der Leistungen an die Kasse bei Fälligkeit, also die

¹⁰⁰ BGBl. I 2002, 2787 (ber. S. 3760).

¹⁰¹ BGBl. I 2004, 1842.

¹⁰² BGBl. I 1986, 721.

¹⁰³ So auch Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

¹⁰⁴ GesE BT-Drs. 10/318 S. 12, 13, 25.

¹⁰⁵ Arbeitsförderungsgesetz vom 25.06.1969 (BGBl. I 1969, 582), ab dem 01.01.1998 in das SGB III überführt.

¹⁰⁶ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25.

¹⁰⁷ In der Fassung vom 15.05.1986 (BGBl. I 1986, 721).

¹⁰⁸ RGSt 50, 133 (134) zu § 533 RVO.

Nichterfüllung der Zahlungspflicht¹⁰⁹. Die Tathandlung wurde auf das Vorenthalten der Arbeitnehmeranteile beschränkt. Denn der Arbeitgeber hat bei der Lohnauszahlung das Recht, die Beitragsteile des Versicherungspflichtigen, also des Arbeitnehmers, vom Lohn abzuziehen. In jeder Lohnauszahlung liegt damit der stillschweigende Abzug von Arbeitnehmeranteilen, um die sich der Arbeitnehmer nicht mehr zu kümmern hat. Entsprechend haftet auch nur der Arbeitgeber für die Zahlung dieser Beitragsteile gegenüber der Einzugsstelle. Daher hielt der Gesetzgeber den (strafrechtlichen) Schutz nur dieser Beitragsteile für ausreichend¹¹⁰. Die Vorschrift des § 266a Abs. 1 StGB diente und dient noch heute dem Schutz des Interesses der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung¹¹¹. Durch (langfristiges) Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen sah der Gesetzgeber aber darüber hinaus auch die Gefahr der Täuschung des Täters über seine Kreditwürdigkeit und die Benachteiligung gesetzestreuer Bürger. Durch die Schaffung eines einheitlichen Tatbestandes wurde die Rechtszersplitterung des bis dahin geltenden Rechts beseitigt und der in der Praxis bedeutsamen Rolle der Straftaten nach den Sozialversicherungsgesetzen entsprochen¹¹². Die Strafverfolgungsstatistik wies bundesweit folgende Verurteilungen nach den Sozialversicherungsgesetzen aus:

Jahr	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Verurteilungen	909	1.044	1.202	1.410	1.309	1.315	1.195

Abb. 1: Tabelle über Verurteilungen nach Sozialversicherungsgesetzen (Quelle: GesE BT-Drs. 10/318 S. 25)

§ 266a Abs. 5 StGB sah für die Fälle, in denen der Arbeitgeber aufgrund einer Zwangslage, und zwar einem (vorübergehenden) wirtschaftlichen Engpass, seinen Beitragspflichten nicht oder nicht vollständig nachkam, als Ausnahme zu Abs. 1 die Möglichkeit vor, dass das Gericht von Strafe absehen konnte, wenn sich der Arbeitgeber zum Zeitpunkt der Fälligkeit oder unverzüglich danach der Einzugsstelle offenbarte. Zahlte der Arbeitgeber darüber

¹⁰⁹ GesE BT-Drs. 10/318 S. 26, S. 28/29.

¹¹⁰ GesE BT-Drs. 10/318 S. 28.

¹¹¹ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25; BT-Drs. 10/5058 S. 31; vgl. auch *Fischer*, § 266a Rn. 2; *Schönke/Schröder-Perron*, § 266a Rn. 2 m.w.N.

¹¹² GesE BT-Drs. 10/318 S. 25.

hinaus innerhalb der ihm gesetzten Frist die Beiträge nach, sollte er sogar straffrei bleiben. Damit sollte insbesondere kleinen und mittelständischen Betrieben eine „goldene Brücke“ gebaut werden, denen es vorübergehend nicht möglich war, ihren Verpflichtungen voll nachzukommen, die aber ansonsten ggf. gezwungen wären, den Betrieb zu schließen¹¹³.

In § 266a Abs. 2 StGB wurde die zweite Gruppe des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt geregelt und ebenfalls mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe geahndet. Es handelte sich um die Fälle, in denen der Arbeitgeber Teile des Arbeitsentgelts, die er für den Arbeitnehmer an Dritte abzuführen hat (insbesondere vermögenswirksame Leistungen, aber auch Pfändungen und Abtretungen), an diese nicht abführt und dem Arbeitnehmer dies verschweigt. Der im Grenzbereich zwischen Untreue und Betrug liegende Tatbestand wurde eingeführt, da eine Strafbarkeit wegen Untreue gem. § 266 StGB an einer Vermögensbetreuungspflicht des Arbeitgebers scheiterte und auch der Betrugstatbestand nur in bestimmten Fallgestaltungen eingriff. Im Gegensatz zu Abs. 1 war hier Geschädigter der Arbeitnehmer selbst, dessen Lohn einbehalten wird, ohne dass seine Verbindlichkeiten gegenüber dem Dritten getilgt werden¹¹⁴. Der Gesetzgeber sah die generelle Strafwürdigkeit dieses Verhaltens in dem Umstand, dass sich der Arbeitgeber auf diese Weise mit unlauteren Mitteln Vorteile verschaffe und für den Arbeitnehmer und Dritte die Gefahr wirtschaftlicher Schäden bestehe sowie in der Vergleichbarkeit zum Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen¹¹⁵.

§ 266a Abs. 3 StGB sah darüber hinaus für die Mitglieder von Ersatzkassen, die von ihrem Arbeitgeber erhaltene Beiträge zur Sozialversicherung/Bundesanstalt für Arbeit der Einzugsstelle vorenthielten, eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe vor. Abs. 5 schließlich bestimmte die dem Arbeitgeber gleichgestellten Personen.

¹¹³ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25.

¹¹⁴ GesE BT-Drs. 10/318 S. 29.

¹¹⁵ GesE BT-Drs. 10/318 S. 26-28.

4. Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit

Mit dem Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit vom 23.07.2002¹¹⁶ wurden verschiedene Gesetze – insbesondere das SGB I, III–VII, das Strafgesetzbuch, das SchwarzArbG und die AO – geändert, um so die Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs weiter zu verbessern und die Selbstregulierungskräfte der Wirtschaft zu stärken. Durch bessere Zusammenarbeitsmöglichkeiten der beteiligten Behörden und neue Befugnisse der Bundesanstalt für Arbeit sollten die in der Praxis oft auftretenden Schwierigkeiten bei der Verfolgung der illegalen Beschäftigung vermindert sowie durch die Verschärfung von Sanktionen die Abschreckungswirkung erhöht werden¹¹⁷. Die Bundesanstalt für Arbeit war nun unter der Bezeichnung „Arbeitsmarktin-spektion“ auch für die Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einem in § 304 Abs. 1 SGB III a.F. genannten Prüfgegenständen zuständig¹¹⁸.

Denn es war festgestellt worden, dass die Schwarzarbeit in Deutschland einen „erschreckend hohen“ Umfang angenommen hatte¹¹⁹. Ein wesentliches, auch heute noch bestehendes Problem war allerdings, dass das Ausmaß der Schwarzarbeit kaum verlässlich geschätzt werden konnte, da sie sich vor allem im privaten Bereich abspielt und heimlich vorgenommen wird. Auch Schätzungen aus der Wissenschaft waren wenig geeignet, Aussagen über das Ausmaß der Schwarzarbeit i.S.d. SchwarzArbG zu treffen, da zum einen von einem nicht einheitlichen Begriff der Schwarzarbeit ausgegangen wurde¹²⁰, zum anderen auch die Grundlagen dieser Schätzungen anzuzweifeln waren. Darüber hinaus sind für die Verfolgung und Ahndung der Verstöße gegen das SchwarzArbG die Länder zuständig, sodass eine bundeseinheitliche Statistik über die nach dem SchwarzArbG erlassenen Bußgeldbescheide bis heute nicht vorliegt. Die Länderstatistiken¹²¹ ihrerseits legen nicht immer

¹¹⁶ BGBl. I 2002, 2787 (ber. S. 3760).

¹¹⁷ GesE BT-Drs. 14/8221 S. 1, S. 11.

¹¹⁸ Vgl. dazu auch *Mügge*, ZRP 2004, 73 (74).

¹¹⁹ BT-Drs. 14/6724, S. 1.

¹²⁰ Vgl. dazu oben B. I.

¹²¹ Zu den Länderstatistiken der Jahre 1996–1999 vgl. im Einzelnen BT-Drs. 14/4220 S. 52–53.

identische Kriterien zugrunde¹²², was einen direkten Vergleich zusätzlich erschwert.

Die Anzahl der nicht angemeldeten Arbeitsplätze in der Schattenwirtschaft belief sich nach Angaben des Präsidenten des Zentralverbandes des Deutschen Handwerks im Jahre 2001 auf ca. 5 Mio¹²³. Dem standen – aufgrund von Meldungen der Länder beim Gewerberegister erfasst – lediglich folgende rechtskräftige Bußgeldentscheidungen (über 200,- DM) gegenüber:

Jahr	1996	1997	1998	1999
gem. § 1 SchwarArbG	1.387	1.952	2.426	1.861
gem. § 2 SchwarArbG	205	287	348	278
Gesamt	1.592	2.239	2.774	2.139

Abb. 2: Tabelle zu Bußgeldentscheidungen 1996-1999 (Quelle: BT-Drs. 14/4220 S. 51, 52)

Erschwerend kam hinzu, dass von den von der Bundesanstalt für Arbeit verhängten Geldbußen wegen illegaler Beschäftigung u.a. nur ein Teil von den Betroffenen gezahlt oder durch Vollstreckung eingebracht werden konnte¹²⁴.

a) Änderung des § 266a StGB

Eine wichtige Neuregelung des Gesetzes zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit war die Änderung des § 266a Abs. 1 StGB, der nun in Anlehnung an die herrschende Rechtsprechung klarstellend das Vorenthalten von Arbeitnehmeranteilen unabhängig davon, ob Arbeitsentgelt gezahlt wurde, unter Strafe stellte. Auf eine Einbeziehung von Arbeitgeberbeiträgen wurde (noch) ausdrücklich mit der Begründung verzichtet, dass dies auf die Strafbarkeit der Nichtzahlung einer den eigenen Vermögensbereich betreffenden Schuld hinauslaufen würde, die dem deutschen Strafrecht grundsätzlich fremd sei. Außerdem würde damit die Strafbarkeit gegenüber dem vergleichbaren Delikt der Steuerhinterziehung, nach dem die bloße Nichtzahlung einer Steuerschuld nicht strafbar sei, wesentlich

¹²² BT-Drs. 14/4220 S. 51.

¹²³ BT-Drs. 14/6724 S. 1.

¹²⁴ BT-Drs. 14/4220 S. 52; BT-Drs. 14/6724 S. 1, 4 und Anlage.

erweitert¹²⁵. Darüber hinaus wurden in Abs. 4 Nr. 1–3 verschiedene Regelbeispiele eingefügt, für die eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren vorgesehen war. So wurde nach Nr. 1 das Vorenthalten von Beiträgen in großem Ausmaß aus grobem Eigennutz, nach Nr. 2 das fortgesetzte Vorenthalten von Beiträgen unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege und nach Nr. 3 das Vorenthalten unter Ausnutzung der Mithilfe eines Amtsträgers, der seine Befugnisse oder Stellung missbraucht, als besonders schwerer Fall eingeordnet. Die Abs. 2, 4 und 5 a.F. wurden – von kleineren redaktionellen Änderungen abgesehen – die Abs. 3, 5 und 6 n.F.¹²⁶

b) Änderung des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit

Auch im SchwarzArbG wurden Änderungen vorgenommen. Für Ordnungswidrigkeiten des Schwarzarbeiters gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 SchwarzArbG sowie für den Auftraggeber bei entsprechender Beauftragung gem. § 2 Abs. 2 HS 1 SchwarzArbG wurde dem Unrechtsgehalt des Verhaltens entsprechend und zur Abschreckung potenzieller Täter¹²⁷ der Bußgeldrahmen erneut, und zwar auf 300.000,– EUR, erhöht. Die übrigen Ordnungswidrigkeiten des Schwarzarbeiters und des Auftraggebers wurden mit Geldbuße bis zu 100.000,– EUR geahndet. § 4 SchwarzArbG regelte außerdem die Berechtigung der zuständigen Landesbehörden für die Teilnahme am automatisierten Auskunftsverfahren über Rufnummern nach § 90 TKG. § 5 SchwarzArbG ordnete den Ausschluss der Vergabe öffentlicher Aufträge im Falle der Verurteilung bzw. Verhängung einer Geldbuße in einem bestimmten Umfang nach § 2 SchwarzArbG, wegen illegaler Beschäftigung nach SGB III bzw. AÜG oder des Vorenthalten von Arbeitsentgelt bis zu einer Dauer von vier Jahren an.

Die Neuregelung des § 31 Abs. 2 AO enthielt eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses, indem Mitteilungspflichten (gegenüber den bisher geltenden Mitteilungsbefugnissen) der Finanzbehörden über nach § 30 AO geschützte, also dem Steuergeheimnis unterliegende Verhältnisse an die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung, die Bundesanstalt für Arbeit und die

¹²⁵ BT-Drs. 14/8221 S. 18.

¹²⁶ NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 5.

¹²⁷ BT-Drs. 14/8221 S. 18.

Künstlersozialkassen normiert wurden, soweit diese Kenntnisse für die Feststellung der Versicherungspflicht und die Festsetzung von Beiträgen erforderlich waren. § 31a Abs. 1 Nr. 1a) AO erklärte diese Mitteilungen ausdrücklich für zulässig, soweit sie für die Durchführung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (oder eines anderen gerichtlichen oder Verwaltungsverfahrens) mit dem Ziel der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung oder der Schwarzarbeit erforderlich waren. Damit wurde dem Anspruch auf systematische Bekämpfung der Schattenwirtschaft insbesondere in den von hoher krimineller Energie getragenen Fällen Vorrang vor dem Steuergeheimnis eingeräumt¹²⁸.

c) *Änderung des § 14 SGB IV*

Eine weitere der Bekämpfung der Schwarzarbeit dienende Änderung betraf § 14 SGB IV, der das Arbeitsentgelt bestimmt, anhand dessen die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge zu berechnen ist. Mit dem neu eingefügten Abs. 2 S. 2 wurde nun – jedenfalls im Sozialversicherungsrecht – die Fiktion einer Nettolohnvereinbarung¹²⁹ für die Fälle illegaler Beschäftigung normiert, in denen Steuern und Sozialversicherungsbeiträge nicht gezahlt werden. Denn erfahrungsgemäß soll dem illegal beschäftigten Arbeitnehmer, für den weder Steuern noch Sozialabgaben gezahlt werden, wirtschaftlich ein Nettoarbeitsentgelt zufließen¹³⁰. Bei der Berechnung der Beiträge war jetzt also der tatsächlich gezahlte, als Nettolohn zu behandelnde Schwarzlohn zugrunde zu legen und um die darauf entfallenden Steuern und Sozialabgaben zu einem Bruttolohn hochzurechnen¹³¹; dies galt auch dann, wenn der Nachweis einer solchen Nettolohnvereinbarung nicht positiv erbracht werden konnte¹³². Ziel der Änderung war damit jedenfalls auch die Beseitigung von Beweisschwierigkeiten in Bezug auf den konkreten Inhalt von Lohnvereinbarungen bei illegaler Beschäftigung¹³³. Mit dieser Gesetzesänderung wurde endgültig die bis dahin umstrittene Frage geklärt, ob bei Schwarzlohnzahlungen von einem

¹²⁸ BT-Drs. 14/8221 S. 20.

¹²⁹ So auch BGHSt 53, 71 (75).

¹³⁰ BT-Drs. 14/8221 S. 14.

¹³¹ BT-Drs. 14/8221 S. 14; grundlegend für § 266a StGB BGHSt 53, 71 (75); ebenso Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 70ff.

¹³² BT-Drs. 14/8221 S. 14.

¹³³ Vgl. BGHSt 53, 71 (74).

Netto- oder Bruttoentgelt auszugehen ist¹³⁴. Denn im Gegensatz zu der Neuregelung wurde bis zur Einführung des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV von der Rechtsprechung überwiegend die Auffassung vertreten, dass Schwarzlohnabreden als Bruttolohnvereinbarungen einzuordnen waren, von denen ohne weitere Hochrechnung die vorenthaltenen Beiträge zu berechnen waren¹³⁵.

5. *Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung*

Am 01.08.2004 trat als bisher letzte wesentliche Maßnahme das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.07.2004¹³⁶, mit dem erneut zahlreiche Gesetzesänderungen verbunden waren, in Kraft.

Ein entsprechender Gesetzentwurf wurde, da die Schwarzarbeit in Deutschland nunmehr ein „alarmierendes Niveau“¹³⁷ erreicht habe, sowohl von den Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen¹³⁸ als auch der Bundesregierung¹³⁹ vorgelegt. Mit dem Gesetz sollten neben den Strategien zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für legale Beschäftigung – so z. B. die Reform der sozialen Sicherungssysteme, Steuersenkungen, Modernisierung der Arbeitsmärkte – weitere Schritte zur Bekämpfung der Schwarzarbeit unternommen werden. Ziel der Neuregelungen war es, bei den Bürgerinnen und Bürgern ein neues Unrechtsbewusstsein gegenüber der Schwarzarbeit zu schaffen und durch Hilfestellungen rechtmäßiges Verhalten zu fördern. Zusätzlich sollte aber auch der Verfolgungsdruck erhöht werden. Unterstützt werden sollte dies durch die Schaffung leistungsfähiger Strukturen in den für die Bekämpfung von Schwarzarbeit vorrangig zuständigen Zollbehörden, insbesondere durch Erweiterung der Prüfungs- und Ermittlungs-

¹³⁴ BT-Drs. 15/726 S. 3, 4.

¹³⁵ BGHSt 38, 285; wistra 1993, 148f.; BSGE 64, 110 ff.

¹³⁶ BGBl. I 2004, 1842.

¹³⁷ Welchen Umfang dieses „alarmierende Niveau“ konkret erreicht hatte, ist den Gesetzentwürfen nicht zu entnehmen. Der federführend mit dem Gesetz befasste Finanzausschuss hat sich ebenfalls auf die Feststellung beschränkt, dass die Schwarzarbeit ein „beträchtliches Ausmaß“ angenommen habe. Über die Höhe des volkswirtschaftlichen Schadens lägen aber nur Schätzungen mit hohen Bandbreiten vor (BT-Drs. 15/3077 S. 1). Teilweise wurde der Umsatz der Schattenwirtschaft im Jahr 1998 auf 280 Mrd. EUR und – eine Steigerung von 32 % – im Jahr 2003 bereits auf 370 Mrd. EUR geschätzt (BT-Drs. 15/3081).

¹³⁸ GesE BT-Drs. 15/2573.

¹³⁹ GesE BT-Drs. 15/2948.

rechte. Die bis dahin noch in verschiedenen Gesetzen enthaltenen Regelungen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit sollten weitestgehend in einem Gesetz zusammengefasst, der Begriff der Schwarzarbeit erstmalig definiert¹⁴⁰, die Prüfungs- und Ermittlungsrechte der Zollverwaltung gebündelt und Strafbarkeitslücken geschlossen werden. Man versprach sich von diesen Maßnahmen vor allem eine präventive Wirkung¹⁴¹.

Der Gesetzentwurf wurde von zahlreichen Abgeordneten und der Fraktion der CDU/CSU grundlegend kritisiert¹⁴². Denn die vielfältigen Ursachen der Schwarzarbeit seien insbesondere auf die steigenden Steuer- und Sozialabgabenbelastungen, die die Kluft zwischen Brutto- und Nettolohn vergrößerten, und die Überregulierung des Arbeitsmarktes zurückzuführen. Die Kenntnis und Befolgung der mittlerweile unüberschaubaren und nicht mehr zeitgemäßen Vielzahl ordnungs- und arbeitsrechtlicher Vorschriften, die die Vertragsfreiheit zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern einschränkten, sei kaum noch zumutbar. Damit sei das fehlende Verständnis und die mangelnde Akzeptanz der Grund für die sinkende Bereitschaft der Bürger, die Vorschriften zu befolgen und Steuern und Sozialabgaben zu entrichten. Diese Umstände verstärkten zunehmend den Anreiz für die Abwanderung in die Schwarzarbeit. Die Lösung des Problems liege nicht allein darin, auf die Sozialschädlichkeit von Schwarzarbeit hinzuweisen; vielmehr müssten die Abgaben deutlich gesenkt werden, damit sich legale Arbeit für den Einzelnen wieder lohne. Zwar könnten schärfere Kontrollen als ein Instrument dienen, um die ernsthafte Bekämpfung der Schwarzarbeit durch den Staat zu verdeutlichen. Entscheidend sei jedoch, die Anreizsysteme wieder richtig einzustellen, wozu ein Mentalitätswechsel erforderlich sei. Der Gesetzentwurf setze dabei überwiegend auf die falschen Mittel, indem er sich einseitig auf Repressionen konzentriere und nicht vorrangig die Ursachen der Schwarzarbeit bekämpfe. Dies werde daran deutlich, dass trotz des seit 1957 geltenden und immer weiter verschärften SchwarzArbG die Schattenwirtschaft anwachse, sodass der Gesetzentwurf nicht geeignet sei, die Schwarzarbeit und damit zusammenhängende Steuerhinterziehung in nennenswertem Umfang zu re-

¹⁴⁰ Vgl. dazu oben B. I. 2.

¹⁴¹ GesE BT-Drs. 15/2573 S. 1, 17; GesE BR-Drs. 155/04 S. 1, 2; GesE BT-Drs. 15/2948 S. 1.

¹⁴² Entschließungsantrag, BT-Drs. 15/3081.

duzieren¹⁴³. Der Bundesrat teilte diese grundlegenden Bedenken¹⁴⁴ und wies darauf hin, dass stärkere Kontrollen und Sanktionen keinen Erfolg hätten, wenn die tatsächlichen Ursachen der Schwarzarbeit – übermäßige Belastung mit Steuern und Abgaben, komplizierte und undurchschaubare Steuer- und Sozialgesetzgebung sowie ein Sozialsystem, das gerade Geringqualifizierten den Weg in den legalen Arbeitsmarkt zunehmend versperre – bestehen blieben¹⁴⁵. Trotzdem wurde der Gesetzentwurf letztlich angenommen¹⁴⁶.

a) Neufassung des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit

Kern der Neuregelung durch das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung war zunächst die Neufassung des – im Wesentlichen heute noch gleichlautenden – SchwarzArbG. Die verschiedenen Fallgestaltungen der Schwarzarbeit wurden in § 1 SchwarzArbG erstmalig definiert¹⁴⁷. Die bis dahin in § 304 SGB III (a.F.) und § 107 SGB IV (a.F.) geregelten Prüfungsaufgaben der Zollbehörden wurden in § 2 SchwarzArbG übernommen, der diesen nun einen umfassenden Prüfungsauftrag zuwies¹⁴⁸. Zweck der Prüfungen ist es, Schwarzarbeit bereits im Vorfeld zu verhindern und durch den Druck der drohenden unangekündigten Prüfungen die Arbeitgeber zu einem gesetzes-treuen Verhalten zu veranlassen. Bei Aufdeckung von Gesetzesverstößen erfolgt eine Überleitung ins Straf- oder Bußgeldverfahren¹⁴⁹. Im ursprünglichen Gesetzentwurf war darüber hinaus noch eine Berechtigung der Zollbehörden zur Überprüfungen der Erfüllung steuerlicher Pflichten aus Dienst- und Werkleistungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 SchwarzArbG) vorgesehen. Denn die Verstöße gegen das SchwarzArbG wirken sich fast ausnahmslos auch auf die Steuerpflicht aus, weshalb eine Trennung der beiden Aspekte nicht sinnvoll möglich erschien und die Zollbehörden in die Lage versetzt werden sollten, die Finanzbehörden über steuererhebliche Sachverhalte zu unterrichten¹⁵⁰.

¹⁴³ BT-Drs. 15/3081 S. 1, 2.

¹⁴⁴ BR-Drs. 155/04 (Beschluss), S. 2, 3.

¹⁴⁵ BT-Drs. 15/2948 S. 6.

¹⁴⁶ Deutscher Bundestag, 15. Wahlperiode, 108. Sitzung vom 06.05.2004, Stenografischer Bericht S. 9754 B/C.

¹⁴⁷ GesE BT-Drs. 15/2573 S. 17; vgl. oben B. I. 2.

¹⁴⁸ GEsE BT-Drs. 15/2573 S. 20.

¹⁴⁹ Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 5, 11.

¹⁵⁰ GesE BT-Drs. 15/2573 S. 20, 21.

Aufgrund des Widerstandes des Bundesrates wurde diese weitreichende Prüfungskompetenz aber nicht in das Gesetz übernommen¹⁵¹. Die §§ 3 und 4 SchwarzArbG¹⁵² enthielten weitere Regelungen über die Befugnisse bei Prüfungen von Personen und der Prüfung von Geschäftsunterlagen durch die Zollbehörden. Damit korrespondierten Duldungs- und Mitwirkungspflichten der Betroffenen gem. § 5 SchwarzArbG¹⁵³. Die Unterrichtung und Zusammenarbeit der beteiligten Behörden war im Einzelnen in § 6 SchwarzArbG¹⁵⁴ normiert. Die §§ 8–11 SchwarzArbG schließlich enthielten Bußgeld- und Strafvorschriften.

Gem. § 8 SchwarzArbG wurden – ausgenommen Leistungen von Angehörigen, aus Nachbarschafts-/Selbsthilfe und Gefälligkeit – mit Geldbuße bis zu 300.000,- EUR Verstöße gegen Melde-, Mitteilungs- und Anzeigepflichten nach § 60 SGB I/8a Asylbewerberleistungsg, mit Geldbuße bis zu 50.000,- EUR Verstöße gegen §§ 14, 55 GewO und § 1 HandwO sowie mit Geldbuße bis zu 30.000,- EUR bzw. 1.000,- EUR sowohl vorsätzliche als auch fahrlässige Verstöße gegen die Duldungs- und Mitwirkungspflichten aus § 5 SchwarzArbG geahndet. Die Strafvorschriften der §§ 9–11 SchwarzArbG wurden eingefügt, um ein anderes Unrechtsbewusstsein in der Bevölkerung zu wecken, wobei die in anderen Gesetzen enthaltenen Strafvorschriften unberührt bleiben sollten¹⁵⁵. So sahen die §§ 9, 10 SchwarzArbG – subsidiär zu § 263 StGB – Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe vor für das Erschleichen von Sozialleistungen im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienst- oder Werkleistungen sowie die Beschäftigung von Ausländern ohne Genehmigung und zu ungünstigen Arbeitsbedingungen. Für den Regelfall des gewerbsmäßigen Handelns oder solchem aus grobem Eigennutz ordnete § 10 Abs. 2 SchwarzArbG im letztgenannten Fall eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren an. Mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe wurde schließlich gem. § 11 Abs. 1 SchwarzArbG der vorsätzliche Verstoß gegen § 404 Abs. 2 Nr. 3 SGB III unter der Voraussetzung geahndet, dass gleichzeitig mehr als fünf Ausländern ohne Genehmigung beschäftigt werden (Nr. 1) bzw. die vorsätzliche Beschäftigung eines Ausländers ohne Genehmigung beharrliche wie-

¹⁵¹ BT-Drs. 15/2948 S. 8, 9; BT-Drs. 15/3079 S. 3, 8.

¹⁵² Im Wesentlichen aus § 305 SGB III a.F. übernommen.

¹⁵³ Im Wesentlichen aus § 306 Abs. 1 SGB III a.F. übernommen.

¹⁵⁴ Angelehnt an § 308 Abs. 1 SGB III a.F.

¹⁵⁵ BT-Drs. 15/2573 S. 25.

derholt wird (Nr. 2). Bei Handeln aus grobem Eigennutz war eine Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe vorgesehen (§ 11 Abs. 2 SchwarzArbG).

Zu erwähnen ist auch die Regelung über die Ermittlungsbefugnisse der Behörden der Zollverwaltung gem. § 14 Abs. 1 SchwarzArbG. Diese werden bei der Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit den Prüfungsgegenständen gem. § 2 Abs. 1 SchwarzArbG als Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft¹⁵⁶ tätig und haben insoweit die gleichen Befugnisse wie die Polizeivollzugsbehörden nach der Strafprozessordnung.

Abschnitt 5 (§§ 15–19 SchwarzArbG) enthielt Vorschriften über den Datenschutz, insbesondere im Hinblick auf Auskünfte an Zoll- und Finanzbehörden, die Polizei und die Staatsanwaltschaft (§ 17 SchwarzArbG), während Abschnitt 6 (§§ 20–23 SchwarzArbG) das Verwaltungsverfahren und den Rechtsweg regelte.

Das SchwarzArbG war auch Bestandteil des Haushaltssanierungskonzepts des Bundes 2004. Mit ihm sollten Mehreinnahmen i.H.v. 1 Mrd. EUR jährlich erzielt werden¹⁵⁷. Jedenfalls bis zu Beginn des Jahres 2008 hatte sich diese Erwartung allerdings nicht erfüllt. Denn von den im Jahre 2005 und 1. Halbjahr 2006 festgestellten Sozialversicherungsschäden i.H.v. 402 Mio. EUR wurden tatsächlich nur ca. 5–10 % vereinnahmt. Ebenso wurden von den im gleichen Zeitraum festgestellten Steuerausfällen i.H.v. 167 Mio. EUR nur ca. 10 % kassenwirksam ausgeglichen. Auch von den im Jahr 2005 festgesetzten Geldbußen i.H.v. 67,1 Mio. EUR konnten nur 7,5 Mio. EUR (11 %) und von den Geldbußen im Jahre 2006 i.H.v. 46,4 Mio. EUR nur 9,7 Mio. EUR (21 %) beigetrieben werden. Hinzu kam, dass für die Einrichtung und den Betrieb der Abteilung „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“¹⁵⁸ im Jahre 2005 Kosten i.H.v. 355 Mio. EUR und im Jahre 2006 i.H.v. 386 Mio. EUR¹⁵⁹ aufzuwenden waren und bei vollständiger Besetzung der Dienststellen sogar mit Kosten von 416 Mio. EUR gerechnet wurde. Auch die grundsätzliche Möglichkeit von vermögensabschöpfenden Maßnahmen führte

¹⁵⁶ Seit dem 01.09.2004 „Ermittlungspersonen“ der Staatsanwaltschaft gem. § 152 Abs. 1 GVG in der Neufassung des 1. Justizmodernisierungsgesetzes vom 24.08.2004 (BGBl. I 2004, 2198).

¹⁵⁷ BT-Drs. 15/2573 S. 2.

¹⁵⁸ S. dazu unten B. II. 6.

¹⁵⁹ So Berechnung des Bundesrechnungshofes; anders das Bundesfinanzministerium: 287,3 Mio. EUR (2005) und 313,9 Mio. EUR (2006) (Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S.7).

nicht zu den erwarteten Mehreinnahmen, da die gesetzlichen Krankenkassen, die als Einzugsstellen der Gesamtsozialversicherungsbeiträge zuständig sind, nur recht zögerlich auf die Vermögenswerte zugriffen, die durch die Finanzkontrolle Schwarzarbeit und Justiz im Wege der Rückgewinnungshilfe gesichert wurden¹⁶⁰. Die mit dem Gesetz verbundenen haushaltsrechtlichen Ziele konnten somit – jedenfalls in den ersten Jahren – nicht erreicht werden.

b) Änderung des § 266a StGB

Eine weitere für die Praxis der Strafverfolgungsbehörden durchaus wichtige Änderung betraf § 266a StGB. Dessen Abs. 2 wurde neu gefasst und eingefügt. Der bisherige Abs. 2 a.F. wurde zu Abs. 3 n.F. Abs. 3 a.F. (Vorenthalten von Beiträgen durch Ersatzkassenmitglieder) dagegen wurde ersatzlos gestrichen. Die Abs. 4 und 6 wurden redaktionell geändert¹⁶¹. Insbesondere war nun neben dem Vorenthalten von *Arbeitnehmeranteilen* (Abs. 1) auch das Vorenthalten von *Arbeitgeberanteilen* (Abs. 2) unter Strafe gestellt, sofern der Arbeitgeber der zuständigen Einzugsstelle über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr. 1) oder er die Einzugsstelle pflichtwidrig über solche Umstände in Unkenntnis lässt (Nr. 2). Damit ist der Gesetzgeber – auch auf Drängen der Praxis – schließlich doch von seiner noch bis zum Erlass des Gesetzes zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit vom 23.07.2002 zur Straf(un)würdigkeit des Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen vertretenen Auffassung¹⁶² im Interesse eines umfassenderen Strafrechtsschutzes der Sozialversicherung gegen die Hinterziehung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags¹⁶³ abgewichen. Nach der bis dahin geltenden Rechtslage war ein Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen ggf. nur unter dem Gesichtspunkt des (Beitrags)Betrugs strafbar. Also insbesondere nur dann, wenn auch ein täuschungsbedingter Irrtum der Einzugsstelle vorlag. Dies ist aber nicht der Fall, wenn jegliche konkrete Beziehung zwischen den Beteiligten fehlt, also vom Arbeitgeber gar keine Meldungen erstattet werden und der Sozialversicherungsträger somit nichts von dem Betrieb und den nicht

¹⁶⁰ Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S. 4, 8, 10–13.

¹⁶¹ Fischer, § 266a Rn. 1; Lackner/Kühl-Heger, § 266a Rn. 1.

¹⁶² Vgl. dazu oben B. II. 4. a).

¹⁶³ BT-Drs. 15/2573 S. 28.

gemeldeten Arbeitnehmern weiß. Dann macht sich der zuständige Sachbearbeiter darüber auch keine Gedanken und kann damit auch keinem Irrtum unterliegen¹⁶⁴. In Betracht kam nach der alten Rechtslage dann nur eine Ordnungswidrigkeit gem. § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV¹⁶⁵. Damit war ein Großteil der in ihrem Unrechtsgehalt erheblicheren Fälle des pflichtwidrige Unterlassens sämtlicher Angaben – im Vergleich zu den Arbeitgebern, die mit einer Betriebsnummer beim Sozialversicherungsträger erfasst waren und nur einzelne Arbeitnehmer nicht oder falsch meldeten – strafrechtlich nicht zu ahnden und der Arbeitgeber dadurch gegenüber dem jedenfalls teilweise ordnungsgemäß handelnden Arbeitgeber bessergestellt¹⁶⁶. Hinzu kommt, dass der bis zur Änderung geltende § 266a a.F. StGB auf geringfügige Beschäftigungsverhältnisse¹⁶⁷ (§§ 8, 8a SGB IV) nicht anwendbar war. Denn in diesen Fällen hat der Arbeitgeber die Pauschalbeiträge zur Kranken-, Renten- und Unfallversicherung¹⁶⁸ gem. §§ 249b SGB V, 172 Abs. 3 SGB VI, 150 Abs. 1 SGB VII vollständig selbst zu tragen; mangels abzuführender Arbeitnehmerbeiträge kam § 266a Abs. 1 StGB also nicht in Betracht. Gleiches galt generell für die Beiträge zur (gewerblichen) Unfallversicherung, die gem. § 150 Abs. 1 SGB VII vom Unternehmer zu tragen sind¹⁶⁹. Diese Strafbarkeitslücken wurden nun durch den neuen § 266a Abs. 2 StGB geschlos-

¹⁶⁴ BGH wistra 1992, 141; BayObLG, Beschluss vom 19.03.2002 – 5 StRR 33/02 – (juris).

¹⁶⁵ BayObLG, Beschluss vom 19.03.2002 – 5 St RR 33/02 – (juris) (Im Leitsatz wird fälschlich § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB VI als Bußgeldnorm genannt).

¹⁶⁶ So auch *Laitenberger* NJW 2004, 2703.

¹⁶⁷ Auch als „Minijobs“ bezeichnet, von denen das SGB drei Arten unterscheidet: (1) geringfügig entlohnte Beschäftigung (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV, monatl. Verdienst nicht über 400,- EUR), (2) kurzfristige Beschäftigung (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV, Beschäftigung auf 2 Monate oder 50 Arbeitstage/Kalenderjahr befristet), (3) geringfügige Beschäftigung in Privathaushalten (§ 8a SGB IV, Beschäftigung durch Privathaushalt begründet und auf eine Tätigkeit bezogen, die sonst nur durch Mitglieder des Privathaushalts erledigt werden).

¹⁶⁸ Der Pauschalbetrag setzt sich aktuell im gewerblichen Bereich zusammen aus 13 % für Krankenversicherung, 15 % für Rentenversicherung, Umlagen (1,0 % bei Krankheit, 0,3 % bei Schwanger-/Mutterschaft und ggf. 0,12 % Insolvenzgeldumlage), einem individuellen Beitrag für Unfallversicherung sowie ggf. 2 % einheitliche Pauschalsteuer. Für Beschäftigte in Privathaushalten besteht er aus jeweils 5 % für Kranken- und Rentenversicherung, Umlagen (1,0 % und 0,3 %), 1,6 % für Unfallversicherung sowie ggf. 2 % einheitliche Pauschalsteuer. Hinzu kommt jeweils ein Beitragsanteil des Arbeitnehmers bei Versicherungspflicht in der Rentenversicherung von 3,7 % bzw. 13,7 % (*Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See*, http://www.minijob-zentrale.de/DE/0_Home/01_mj_im_gewerblichen_bereich/04_450_euro_minijob/04_pauschalabgaben/node.html).

¹⁶⁹ NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 3.

sen, der in seiner Konzeption an § 370 Abs. 1 AO angelehnt ist¹⁷⁰ und ebenfalls – wie Abs. 1 – dem Gesamtinteresse der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Sozialversicherungsaufkommens dient¹⁷¹. Im Gegensatz zu Abs. 1 liegt der Unrechtsgehalt des Abs. 2 aber nicht in dem einer Untreue vergleichbaren Verhalten, sondern in einer betrugsähnlichen Verletzung der den Arbeitgeber originär treffenden Zahlungspflichten¹⁷².

Dabei wurde § 266a Abs. 2 Nr. 2 StGB als echtes Unterlassungsdelikt ausgestaltet¹⁷³ und erfasst die Fälle, in denen die erforderlichen Angaben gegenüber dem Sozialversicherungsträger überhaupt nicht gemacht werden, also dort ein täuschungsbedingter Irrtum nicht hervorgerufen wird. Nur für die geringfügige Beschäftigung in Privathaushalten gem. § 8a SGB IV wurde eine Ausnahme in der Form gemacht, dass bei Unterlassen der sozialversicherungsrechtlich erheblichen Angaben gegenüber der Einzugsstelle § 266a Abs. 2 StGB keine Anwendung findet. Angesichts des regelmäßig geringeren Unrechts- und Schuldgehalts wurde eine Ahndung als Ordnungswidrigkeit gem. § 111 Abs. 1 Nr. 2a SGB IV und § 209 Abs. 1 Nr. 5 SGB VII als ausreichend erachtet. Davon sollte allerdings eine etwaige Strafbarkeit wegen Betrugs – nämlich bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben – unberührt bleiben¹⁷⁴. Anstatt diese Ausklammerung aber in § 266a StGB aufzunehmen, wurde sie durch entsprechende Ergänzung der Bußgeldtatbestände (§ 111 Abs. 1 S. 2 SGB IV, § 209 Abs. 1 S. 2 SGB VII) geregelt¹⁷⁵.

Mit der Einführung des § 266a Abs. 2 StGB ergab sich auch eine neue Bewertung des Konkurrenzverhältnisses von § 266a StGB zu § 263 StGB. Während bis dahin § 263 StGB als das speziellere Gesetz angesehen wurde, hinter dem § 266a Abs. 1 StGB – der lediglich die Arbeitnehmeranteile erfasste, die aufgrund der Täuschung ohnehin zu niedrig festgesetzt wurden –

¹⁷⁰ BT-Drs. 15/2573 S. 28; NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 5; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 1; Laitenberger NJW 2004, 2703, 2704.

¹⁷¹ NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 7 m.w.N.; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

¹⁷² Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

¹⁷³ BGH wistra 2012, 235; Fischer, § 266a Rn. 21.

¹⁷⁴ BT-Drs. 15/2573 S. 28, 31.

¹⁷⁵ Mit gleicher Überlegung und um einen grundsätzlichen Gleichklang zur Reichweite der Strafbewehrung des § 266a StGB zu erreichen, wurde eine entsprechende Ausnahme auch in § 50e Abs. 2 EStG aufgenommen, der die Nichtanmeldung von geringfügigen Beschäftigungen in Privathaushalten von der steuerlichen Verfolgung ausnimmt und lediglich eine Ahndung als Ordnungswidrigkeit gem. §§ 377–384 AO vorsieht. Bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben verbleibt es aber bei einer evtl. Strafbarkeit gem. § 370 AO; vgl. BT-Drs. 15/2573 S. 36.

zurücktrat¹⁷⁶, änderte sich dies nun nach der neuen Rechtslage. Denn jedenfalls § 266a Abs. 2 Nr. 1 StGB erfasst mit der Tathandlung des Vorenthal- tens von Arbeitgeberbeiträgen durch unrichtige oder unvollständige Anga- ben nun (auch) die Fälle, die daneben – wegen Täuschung der Einzugsstel- le – § 263 StGB unterfallen können. Damit ist § 266a StGB insbesondere auch in Bezug auf betrügerisch vorenthaltene Arbeitnehmeranteile gem. § 266a Abs. 1 StGB das speziellere Gesetz¹⁷⁷. Denn im Hinblick auf die Re- gelbeispiele (§ 266a Abs. 3 a.F./§ 266a Abs. 4 n.F.), die in ihrem Strafraumen denen des § 263 Abs. 3 StGB entsprechen, besteht kein Bedürfnis mehr, da- neben § 263 StGB anzuwenden, um den Unrechtsgehalt der Taten zu ver- deutlichen¹⁷⁸.

Der bisherige § 266a Abs. 3, der das Vorenthalten von Beiträgen durch Ersatzkassenmitglieder betraf, wurde mangels praktischen Anwendungsbe- reichs nunmehr ersatzlos gestrichen¹⁷⁹. Die Änderungen der restlichen Ab- sätze waren Änderungen redaktioneller Art als Folge des neu eingefügten Abs. 2¹⁸⁰.

c) *Sonstige Maßnahmen*

Zu erwähnen bleibt, dass zunächst auch geplant war, den erst am 06.10.1989¹⁸¹ eingeführten Sozialversicherungsausweis durch Aufhebung des 6. Abschnitts des SGB IV und der Sozialversicherungsausweis-Verordnung wieder abzuschaffen. Es hatte sich herausgestellt, dass der Sozialversiche- rungsausweis nach Aufhebung der Hinterlegungspflicht und aufgrund man- gelnder Fälschungssicherheit bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit keine Rolle mehr spielte. Der Nachweis der Sozialversicherungsnummer sollte nun kostengünstiger und schneller durch den jeweiligen Rentenversicherungsträ- ger erfolgen, wo diese in Verdachtsfällen auch bei Prüfungen nach dem SchwarzArbG durch die Zollbehörden erfragt werden können sollte¹⁸². Die-

¹⁷⁶ BGH NJW 2003, 1821 (1823).

¹⁷⁷ Lackner/Kühl-Heger, § 266a Rn. 20.

¹⁷⁸ BT-Drs. 15/2573 S. 28; BGH wistra 2007, 307; wistra 2012, 235; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 28; Wabnitz/Janovsky-Pelz, 9 Kap. Rn. 300.

¹⁷⁹ Zu den Einzelheiten vgl. *Laitenberger* NJW 2004, 2703 (2704 ff.).

¹⁸⁰ BT-Drs. 15/2573 S. 29.

¹⁸¹ Gesetz zur Einführung des Sozialversicherungsausweises und zur Änderung anderer Sozial- gesetze vom 06.10.1989 (BGBl. I 1989, 1822).

¹⁸² BT-Drs. 15/2573 S. 30, 31.

se geplante Gesetzesänderung scheiterte allerdings an der entgegenstehenden Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, der sich trotz des zu der Zeit nur eingeschränkt nutzbaren Instruments für die Beibehaltung des Sozialversicherungsausweises aussprach und eine Verbesserung der Fälschungssicherheit anregte¹⁸³. Das Gesetz wurde letztendlich in Form der Beschlussempfehlung angenommen¹⁸⁴, so dass es bei der Beibehaltung des Sozialversicherungsausweises blieb.

6. *Exkurs: Finanzkontrolle Schwarzarbeit*

Ebenfalls im Jahre 2004, nämlich zum 01.01.2004¹⁸⁵, wurde zur Wahrnehmung der Prüfungsaufgaben nach § 2 SchwarzArbG als weitere Abteilung innerhalb der Zollverwaltung die Abteilung Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) eingerichtet und damit die Verfolgungszuständigkeit für Schwarzarbeit bei den Behörden der Zollverwaltung konzentriert¹⁸⁶.

a) *Aufgaben der Zollverwaltung bis 2004*

Bereits mit dem Gesetz zur Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes vom 07.07.1992¹⁸⁷ waren den Hauptzollämtern in § 107 Abs. 2 SGB IV a.F. neben der damaligen Bundesanstalt für Arbeit originäre Prüfungsaufgaben in Bezug auf die Bekämpfung illegaler Beschäftigung durch die Überwachung der Sozialversicherungsausweise und Einhaltung der Melde- und Sozialversicherungspflichten der Arbeitgeber übertragen worden¹⁸⁸. Diese Prüfungsbefugnisse waren mit dem Arbeitsförderungs-Reformgesetz vom 24.03.1997¹⁸⁹, mit dem insbesondere das SGB III geändert worden war, weiter ergänzt und ausgeweitet worden. Danach waren die Hauptzollämter – unterstützt durch die übrigen beteiligten Behörden – neben den Arbeitsämtern auch zur Überprüfung befugt, ob Sozialleistungen zu Unrecht bezogen, ob ausländische

¹⁸³ BT-Drs. 15/3077 S. 2; 15/3079 S. 7.

¹⁸⁴ Deutscher Bundestag, 15. Wahlperiode, 108. Sitzung vom 06.05.2004, Stenografischer Bericht S. 9754 B.

¹⁸⁵ Drittes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2848).

¹⁸⁶ Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 3.

¹⁸⁷ BGBl. I 1992, 1222.

¹⁸⁸ GesE BT-Drs. 12/1460 S. 9.

¹⁸⁹ Gesetz zur Reform der Arbeitsförderung vom 24.03.1997 (BGBl. I 1997, 594).

Arbeitnehmer mit der erforderlichen Genehmigung und nicht zu ungünstigeren Arbeitsbedingungen beschäftigt und ob leistungserhebliche Angaben durch den Arbeitgeber zutreffend bescheinigt worden waren (§ 304 Abs. 1 SGB III a.F.). In § 305 SGB III waren Betretens- und Überprüfungsrechte geregelt worden, denen Mitwirkungs- und Duldungspflichten der betroffenen Personen aus § 305 SGB III gegenüberstanden, die letztendlich in §§ 3–5 SchwarzArbG übernommen wurden¹⁹⁰. Bei Anhaltspunkten für Verstöße gegen das SchwarzArbG a.F. oder gegen Verpflichtungen zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen waren die Hauptzollämter zur Unterrichtung der zuständigen Behörden verpflichtet (§ 308 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 3 SGB III).

Bis Ende des Jahre 2003 wurden die genannten Aufgaben zur Bekämpfung der Schwarzarbeit innerhalb der Zollverwaltung von dem Arbeitsbereich „Bekämpfung der illegalen Beschäftigung durch die Zollverwaltung“ (BillBZ) wahrgenommen¹⁹¹, der an insgesamt 37 Hauptzollämter und Prüfungsgruppen an 101 Standorten angegliedert war. Die Zentralstelle zur Information und Koordinierung dieses Arbeitsbereichs befand sich in Köln¹⁹².

b) Entwicklung, Organisation und Struktur Finanzkontrolle Schwarzarbeit

An die Stelle des Arbeitsbereichs „Bekämpfung der illegalen Beschäftigung durch die Zollverwaltung“ trat mit Wirkung zum 01.01.2004 die bei der Oberfinanzdirektion Köln als Zentralstelle eingerichtete Abteilung „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ (FKS)¹⁹³ – Sachgebiet E – mit einer angestrebten Personalstärke von 7000 Arbeitskräften¹⁹⁴. Die Beamtinnen und Beamten der (ehemaligen) Bundesanstalt für Arbeit, die bisher dort ganz oder überwiegend Aufgaben der Arbeitsmarkinspektion wahrgenommen hatten, wurden in diese Abteilung übernommen und damit Bundesbeamtinnen und Bundesbeamte im Dienste der Zollverwaltung; ebenso wurden die Angestellten der Bundesanstalt in den Dienst der Zollverwaltung übergeleitet¹⁹⁵ (§ 436

¹⁹⁰ Vgl. oben B. II. 5. a).

¹⁹¹ Wabnitz/Janovsky-Harder, 22. Kap. Rn. 16.

¹⁹² Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S. 6.

¹⁹³ Wabnitz/Janovsky-Harder, 22. Kap. Rn. 19; Widmaier-Stock, Teil M § 83 Rn. 38; Erbs/Kohlhaas-Ambis, SGB III § 404 Rn. 198.

¹⁹⁴ BT-Drs. 15/2573 S. 26.

¹⁹⁵ Vgl. auch Mügge, ZRP 2004, 73 (74, 75).

SGB III¹⁹⁶). Denn die Zollverwaltung war und ist ein Teil der Bundesverwaltung und nach dem klassischen Verwaltungsmodell dreistufig gegliedert (§ 1 FVG). Oberste Bundesbehörde ist das Bundesministerium der Finanzen – Zollabteilung (Abteilung III). Mittelbehörden waren bis zur sog. „Strukturerwicklung Zoll“¹⁹⁷ im Jahre 2008 die Oberfinanzdirektionen (OFD)¹⁹⁸ und das Zollkriminalamt (ZKA), die die Dienst- und Fachaufsicht über die auf der dritten Ebene organisierten Ortsbehörden, die Hauptzollämter (HZA) und Zollfahndungsämter (ZFA), ausübten¹⁹⁹. Für die neu geschaffene Abteilung Finanzkontrolle Schwarzarbeit, die in die Aufgabenbereiche Prävention, Prüfung und Ermittlung sowie Ahndung unterteilt und in die Hauptzollämter integriert war, gab es bundesweit neben den 40 Hauptzollämtern 113 Standorte²⁰⁰; Zentralstelle der FKS war die ehemalige Oberfinanzdirektion Köln²⁰¹. Aufgabe des Arbeitsgebiets Prävention war die Sicherstellung der flächendeckenden Präsenz der FKS, wodurch Verdachtsfälle von Schwarzarbeit schnellstmöglich überprüft und verdachtsunabhängige Prüfungen vorgenommen werden sollten. In dem Arbeitsgebiet Prüfungen und Ermittlungen, in dem ca. 65 % des Personals eingesetzt waren, wurden gesetzlichen Prüfaufträge und Ermittlungsverfahren durchgeführt. Das Arbeitsgebiet Ahndung war schließlich für die Verfolgung von Ordnungswidrigkeiten und Entscheidung über Einsprüche gegen Verwaltungsakte des Arbeitsgebiets Prävention zuständig²⁰².

Im Zuge der bereits im Jahr 2000 begonnenen Neustrukturierung der Zollverwaltung²⁰³ wurden die Mittel- und Ortsbehörden der Zollverwaltung

¹⁹⁶ In der Fassung des Dritten Gesetzes für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2848); nunmehr § 437 SGB III.

¹⁹⁷ Vgl. zum Begriff GesE BT-Drs. 16/6560 S. 1; *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Januar 2007, S. 75; Monatsbericht Juni 2008, S. 75.

¹⁹⁸ Die insgesamt 8 Oberfinanzdirektionen hatten ihre Standorte in Chemnitz, Cottbus, Hamburg, Hannover, Karlsruhe, Koblenz, Köln und Nürnberg (*Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juni 2008, S. 79).

¹⁹⁹ Wabnitz/Janovsky-Harder, 3. Auflage, 20. Kap. Rn. 3.

²⁰⁰ Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S. 6; so noch Erbs/Kohlhaas-Ambis, SGB III § 404 Rn. 198; Wabnitz/Janovsky-Harder, 22. Kap. Rn. 19.

²⁰¹ Erbs/Kohlhaas-Ambis, SGB III § 404 Rn. 198; Wabnitz/Janovsky-Harder, 22. Kap. Rn. 19.

²⁰² Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S. 6, 7.

²⁰³ GesE BT-Drs. 16/6560 S. 1, 12; *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Januar 2007, S. 75.

mit Wirkung zum 01.01.2008 neu organisiert²⁰⁴. Neue Mittelbehörden waren nun die aus den Abteilungen „Zentrale Facheinheit“ und „Rechts- und Fachaufsicht“ bestehenden Bundesfinanzdirektionen²⁰⁵, womit die bisherige Doppelfunktion der Oberfinanzdirektionen als Bundes- und Landesbehörden aufgegeben wurde; sie verblieben, soweit sie noch bestanden, als reine Landesbehörden²⁰⁶ (§§ 8, 8a FVG). Im Bereich „Zentrale Facheinheit“ setzten die Bundesfinanzdirektionen die strategischen Vorgaben des Bundesfinanzministeriums fachlich um und erarbeiteten Standards für die Aufgabenerledigung der Ortsbehörden. Zentrale Facheinheit und bundesweit zuständig für den Bereich Finanzkontrolle Schwarzarbeit war die Bundesfinanzdirektion West mit Sitz in Köln²⁰⁷. Auf Ortsebene waren und sind die (Haupt)Zollämter²⁰⁸ (und die Zollfahndungsämter) für den Vollzug der operativen Aufgaben der Zollverwaltung allein zuständig²⁰⁹. Die Sachgebiete der Hauptzollämter wurden ebenfalls neu strukturiert. Die von dem bisherigen Sachgebiet E (FKS) wahrgenommenen Aufgaben Prävention, Prüfung und Ermittlung sowie Ahndung waren nun auf verschiedene Sachgebiete verteilt. So wurde der Bereich Prävention der FKS mit anderen Kontroll- und Überwachungsgruppen im Sachgebiet C (Kontrollen) zusammengefasst und die Ahndungsaufgaben der FKS neben den Strafsachen- und Bußgeldstellen sowie Ahndungen im Bereich Außenwirtschafts- und Marktordnungsrecht in das Sachgebiet F (Ahndung) überführt, während nur der Bereich Prüfung und Ermittlung der FKS wie bisher im Sachgebiet E verblieb²¹⁰.

Mit dieser Umstrukturierung wollte der Gesetzgeber auf die vor allem in den Bereichen Steueraufsicht und Sicherung der Sozialsysteme veränderten Aufgabenschwerpunkte der Zollverwaltung reagieren, die sich durch die

²⁰⁴ Durch das 2. Gesetz zur Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes und anderer Gesetze vom 13.12.2007 (BGBl. I 2007, 2897).

²⁰⁵ Es waren fünf Bundesfinanzdirektionen als Mittelbehörden eingerichtet, nämlich die Bundesfinanzdirektionen Nord, Mitte, West, Südwest und Südost (*Bundesministerium der Finanzen*, Die Bundeszollverwaltung, S. 23ff.); vgl. auch Wabnitz/Janovsky-Harder, 22. Kap. Rn. 3.

²⁰⁶ GesE BT-Drs. 16/6560 S. 1, 13; *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juni 2008, S. 79.

²⁰⁷ *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juni 2008, S. 77; Die Bundeszollverwaltung, S. 26; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 3.

²⁰⁸ Derzeit bundesweit 43 Hauptzollämter und 271 Zollämter (*Generalzolldirektion*, Die Struktur der Zollverwaltung, http://www.zoll.de/DE/Der-Zoll/Struktur/struktur_node.html).

²⁰⁹ GesE BT-Drs. 16/6560 S. 1, 17.

²¹⁰ *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juni 2008, S. 78.

Entwicklungen der letzten Jahre in Gesellschaft, Politik und Wirtschaft ergeben hatten. Ziel der Strukturentwicklung ist die Sicherung der Staatseinnahmen und der Sozialsysteme sowie die Sicherheit von Staat und Bürger. Erreicht werden soll dies durch Stärkung der Eigenverantwortung der Beschäftigten der Zollverwaltung, Verbesserung der Arbeitsergebnisse, wirtschaftlicherer Gestaltung des Einsatzes der Ressourcen sowie Beschleunigung der Verwaltungsabläufe²¹¹.

Nicht unumstritten war jedoch die Einbindung der FKS in die Umstrukturierung der Zollverwaltung nur wenige Jahre nach ihrer Einrichtung. So wurde von der Industriegewerkschaft Bauen-Agrar-Umwelt, dem Hauptverband der Deutschen Bauindustrie und dem Zentralverband des Deutschen Baugewerbes kritisiert, die Strukturreform sei einer effektiven Bekämpfung der Schwarzarbeit abträglich. Eine zentrale Steuerung der Präventiv-, Kontroll- und Ahndungskräfte sei unabdingbar. Daher berücksichtige die Aufteilung der zuvor im Sachgebiet E gebündelten Aufgaben der FKS auf drei Sachgebiete die Bedürfnisse einer effektiven Bekämpfung der Schwarzarbeit nicht ausreichend²¹².

Auch der Bundesrechnungshof bezweifelte, dass durch die Trennung der drei Aufgabenbereiche der FKS ein Zugewinn für die Bekämpfung der Schwarzarbeit erzielt wurde. Insbesondere die Arbeitsgebiete Prävention, Prüfung und Ermittlung seien so eng miteinander verbunden, dass durch eine organisatorische Trennung die erforderliche enge Zusammenarbeit der Bereiche beeinträchtigt werde. Außerdem sei zu befürchten, dass durch die Einbindung in ein neues Kontrollfachgebiet das Spezialwissen der Einheit Prävention verloren gehe. Überraschend sei auch, dass die FKS als von Zollaufgaben freie, mit Sonderaufgaben betraute Spezialeinheit noch während ihrer Aufbauphase in die Strukturreform eingebunden werde, deren Notwendigkeit sich allein aus den klassischen Funktionen der Zollverwaltung ergäbe. Wie die Ziele der Strukturentwicklung Zoll – Verbesserung der Arbeitsergebnisse, wirtschaftlicherer Einsatz von Ressourcen und Beschleunigung von Verwaltungsabläufen – durch die stärkere Einbindung der FKS in die Strukturen der Zollverwaltung erreicht werden solle, erschließe sich insbesondere deshalb nicht, da noch keinerlei Feststellungen zu Effizienz der

²¹¹ GesE BT-Drs. 16/6560 S. 1, 12.

²¹² Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S. 18.

FKS in ihrer bisherigen Organisationsform getroffen worden seien. Jedenfalls bis Anfang 2008 sei eine Verringerung der Schwarzarbeit nicht festzustellen gewesen²¹³.

Unabhängig von diesen Bedenken wurde die FKS in die Strukturreform der Zollverwaltung einbezogen und nahm ihre Aufgaben – Prävention, Prüfung und Ermittlung, Ahndung – nunmehr in getrennten Sachgebieten wahr.

Allerdings hat auch damit die Umstrukturierung der Zollverwaltung noch nicht ihr Ende gefunden. Denn bereits im Mai bzw. Juni 2015 legte die Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Neuorganisation der Zollverwaltung²¹⁴ vor, das am 01.01.2016 in Kraft getreten ist. Der Bundesrat hat gegen die geplante erneute Umstrukturierung der Zollverwaltung keine wesentlichen inhaltlichen Bedenken geäußert²¹⁵. Die Bundesregierung begründet die Neuorganisation mit der „Diversität des Aufgabenspektrums“²¹⁶ und der Übernahme neuer Aufgaben, die eine ständige Anpassung und Fortentwicklung der Strukturen erforderlich mache. Wesentliche Neuerung ist die Einrichtung einer Generalzolldirektion als Oberbehörde mit Hauptsitz in Bonn, die bundesweit die Durchführung der Aufgaben der Zollverwaltung leiten soll. Die bisherigen Bundesfinanzdirektionen als Mittelbehörden²¹⁷ wurden aufgelöst und zusammen mit ausgewählten Aufgaben der Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung des Bundesministeriums für Finanzen sowie dem Zollkriminalamt in die Generalzolldirektion eingegliedert²¹⁸. Die Generalzolldirektion gliedert sich in neun Direktionen, davon zwei Zentral- und sieben Fachdirektionen. Die FKS untersteht nun der Direktion VII mit Sitz in Köln und Bonn. Die Aufgaben Prävention, Prüfungen und Ermittlungen sind Teil des Referats 3, der Bereich Ahndung ist dem Referat 5 angegliedert²¹⁹.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme die Erwartung geäußert, dass aufgrund der Kenntnisse der Bundesfinanzdirektionen von der jeweiligen

²¹³ Bericht des Bundesrechnungshofes über die Organisation und Arbeitsweise der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, BT-Drs. 16/7727 S. 18.

²¹⁴ BR-Drs. 256/15; BT-Drs. 18/5294.

²¹⁵ BR-Drs. 256/15 (Beschluss).

²¹⁶ BT-Drs. 18/5294 S. 1.

²¹⁷ S.o. Fn. 205.

²¹⁸ BT-Drs. 18/5294 S. 1, 16.

²¹⁹ *Generalzolldirektion, Fachdirektionen* (http://www.zoll.de/DE/Der-Zoll/Struktur/Generalzolldirektion/Fachdirektionen/fachdirektionen_node.html)

Region und der regionalen Wirtschaftsstruktur die Dienstsitze der Mittelbehörden beibehalten werden, um die regionale Expertise der Zollverwaltung zu erhalten²²⁰. Daher haben die Fachdirektionen ihren Sitz weiterhin am Ort der früheren Bundesfinanzdirektionen. Die Struktur der Ortsebene der Zollverwaltung mit ihren 43 Hauptzollämtern ist dagegen unberührt geblieben²²¹. Aus Anlass der Einführung des gesetzlichen Mindestlohns sollte die FKS außerdem um weitere 1.600 Beschäftigte verstärkt werden²²².

Ob mit dieser erneuten Neuorganisation erst wenige Jahre nach der letzten grundlegenden Umstrukturierung der Zollverwaltung tatsächlich die erwartete Verschlinkung bestehender Strukturen, die gesteigerte Effektivität und Effizienz der Organisationsabläufe sowie – u.a. ausdrücklich genannt – die Gewährleistung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung²²³ erreicht werden wird, bleibt abzuwarten.

7. *Fazit*

Wie der Überblick über die historische Entwicklung gezeigt hat, wurden Verstöße gegen An-, Abmelde- und Anzeigepflichten in Bezug auf Sozialversicherungsbeiträge sowie die dem heutigen § 266a StGB vergleichbare Verhaltensweisen der Arbeitgeber in Bezug auf die Abführung der Arbeitnehmeranteile schon mit Einführung der Versicherungspflicht 1883 und in den folgenden Jahren unter (Ordnungs-)Strafe gestellt. Diese Verhaltensweisen fallen jedenfalls seit der Neufassung des SchwarzArbG ausdrücklich auch unter die gesetzliche Definition der Schwarzarbeit²²⁴. Hinzu kamen im Laufe der Zeit weitere gesetzliche Regelungen – so insbesondere das Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit –, die weitere Bußgeld- und/oder Strafvorschriften enthielten und die mit deren zunehmender gesellschaftlicher und politischer Bedeutung der Bekämpfung der Schwarzarbeit insgesamt dienten. Diese immer umfassender ausgestalteten Regelungen wurden von Umstrukturierungen und Neuverteilungen bzw. Ausweitung der Zuständigkeiten und Befugnisse der einzelnen befassten Behörden flankiert.

²²⁰ BR-Drs. 256/15 (Beschluss) S. 2; vgl. entsprechend GesE BT-Drs. 18/5294 S. 16.

²²¹ BT-Drs. 18/5294 S. 16.

²²² BT-Drs. 18/5294 S. 25.

²²³ BT-Drs. 18/5294 S. 16.

²²⁴ S.o. B I. 2.

Mit dem Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.07.2004 haben die (wesentlichen) gesetzgeberischen Änderungen und Neuregelungen in Bezug auf die Bekämpfung der Schwarzarbeit zunächst ihren Abschluss gefunden. Insgesamt bleibt festzustellen, dass von Seiten des Gesetzgebers bisher versucht wurde und wird, das Problem der Schwarzarbeit vor allem im Wege der straf- bzw. bußgeldrechtlichen Verfolgung und Ahndung durch immer umfangreichere und umfassendere Regelungen sowie Anhebung der Strafrahmen zu lösen.

Ob diese Regelungen in der Praxis aber auch entsprechend wirksam umgesetzt werden, soll für den Bereich des § 266a StGB und damit einhergehender Steuerhinterziehung überprüft werden.

C. Konzeption der Untersuchung

I. Untersuchungsgegenstand

1. Gesetzgeberische Zielsetzung

Steuerungsanliegen des Gesetzgebers mit der Einführung des § 266a StGB a.F. durch das 2. WiKG²²⁵ im Jahre 1986 war allgemein die wirksame Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität²²⁶ in all ihren sozialschädlichen Verhaltensweisen²²⁷. Es wurde die Auffassung vertreten, dass „gesetzgeberische Maßnahmen zur Eindämmung der Wirtschaftskriminalität zum Schutze des freiheitlichen Wirtschaftssystems und aus Gründen einer gerechten und überzeugenden Rechtsordnung eine dringende rechtspolitische Aufgabe von hohem Rang darstellen“²²⁸. Zu diesen Maßnahmen gehörte auch – wie im vorangegangenen Kapitel bereits dargelegt – die Schaffung des § 266a StGB a.F., dessen Ziel es war, ein als untreueähnlich eingestuftes Verhalten des Arbeitgebers²²⁹, dem große praktische Bedeutung zugemessen wurde und dessen Ahndung nach dem bis dahin geltenden Recht teilweise unzureichend geregelt war, unter Strafe zu stellen²³⁰. Außerdem wurde damit die Zersplitterung der einzelnen, in fünf unterschiedlichen Gesetzen enthaltenen sozialversicherungsrechtlichen Tatbestände über das Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt aufgehoben und diese einheitlich im Strafgesetzbuch zusammengeführt²³¹. Ausdrückliches Ziel weiterer Gesetzesänderungen der folgenden Jahre war im Hinblick auf die Problematik der Schwarzarbeit, auf die sich nun verstärkt das Augenmerk des Gesetzgebers richtete, aber vor allem die Verbesserung der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und die Stärkung der Selbstregulierungskräfte der Wirtschaft. Durch verbesserte Möglichkeiten der Zusammenarbeit der beteiligten Behörden und Einräu-

²²⁵ BGBl. I 1986, 721.

²²⁶ Wobei bis heute eine eindeutige Definition der Begriffs der „Wirtschaftskriminalität“ nicht existiert, was in der Vielfältigkeit der Sachverhalte, dem Wandel der Erscheinungsformen, den unterschiedlichen Zwecken der Strafnormen sowie in dem Umstand begründet sein mag, dass die Tatbestände teils dem Schutz von Individual- und teils von überindividuellen Rechtsgütern dienen (so *Eisenberg*, Kriminologie, § 47 Rn. 1).

²²⁷ GesE BT-Drs. 10/318 S. 1, 11.

²²⁸ GesE BT-Drs. 10/318 S. 11, 12.

²²⁹ So auch Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

²³⁰ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25.

²³¹ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25.

mung neuer Befugnisse sollten die in der Praxis oft auftretenden Schwierigkeiten bei der Verfolgung der illegalen Beschäftigung vermindert sowie durch die Verschärfung von Sanktionen die Abschreckungswirkung erhöht werden²³². Es sollte ein neues Unrechtsbewusstsein in der Bevölkerung gegenüber der Schwarzarbeit geschaffen, rechtmäßiges Verhalten gefördert und der Verfolgungsdruck erhöht werden²³³. Eine Verwirklichung dieser Ziele versprach sich der Gesetzgeber – neben verschiedenen neuen (bundes)gesetzlichen Regelungen, Erweiterung der Prüfungs- und Ermittlungsrechte der Zollverwaltung und deren Umstrukturierung – insbesondere mit der Neufassung des § 266a (Abs. 2) StGB²³⁴, der mit der Erfassung der Arbeitgeberanteile eine bis dahin bestehende Strafbarkeitslücke²³⁵ schloss.

2. Fragestellung

Da die gesetzgeberischen Ziele vorrangig mit straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften erreicht werden sollen, stellt sich die Frage, inwieweit diese Vorgaben mit den Mitteln des Strafrechts tatsächlich sachgemäß umgesetzt werden (können). Materiell-rechtlich hat der Gesetzgeber mit den einzelnen Regelungen die Instrumentarien geschaffen, verschiedenste Verhaltensweisen, die per definitionem als Schwarzarbeit anzusehen sind und als sozial-schädlich eingestuft werden, zu verfolgen. Das sagt aber noch nichts darüber aus, ob und in welchem Maße dies in der Praxis der Strafverfolgung im Rahmen des Strafprozesses auch verwirklicht wird oder ob bestimmte Problemlagen bestehen, die dem entgegenstehen. Denn bei Wirtschaftsstraftaten allgemein bestehen aufgrund verschiedenster, in ihrem spezifischen Charakter angelegter Umstände anerkannte Aufklärungsprobleme, so dass der Tatnachweis in vielen Fällen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist²³⁶.

Zur Klärung der Frage ist es zunächst erforderlich, sich über die Funktion und Aufgabe des Strafverfahrens im Klaren zu sein: Der Strafprozess ist ein rechtlich geordneter und sich entwickelnder Vorgang zur Gewinnung

²³² GesE BT-Drs. 14/8221 S. 1, 11.

²³³ GesE BT-Drs. 15/2573 S. 1, 17.

²³⁴ Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.07.2004 (BGBl. I 2004, 1842).

²³⁵ S.o. B. II. 5. b).

²³⁶ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 22ff.

einer richterlichen Entscheidung über ein materielles Rechtsverhältnis²³⁷. Sein Ziel ist die staatliche Verfolgung und Überführung des Rechtsbrechers, also die Durchsetzung des Strafanspruchs des Staates in einem justizförmig geordneten Verfahren²³⁸, sowie die Herstellung von Rechtsfrieden durch das gewissenhafte Streben nach Gerechtigkeit²³⁹. Dabei dienen die Regelungen der Strafprozessordnung der Durchsetzung und Bewährung des materiellen Strafrechts²⁴⁰ unter Beachtung verfassungsrechtlicher und allgemeiner verfahrensrechtlicher Grundsätze²⁴¹. Damit in Übereinstimmung steht der Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit durch Staatsanwaltschaften und Gerichte als zentrales Anliegen des Strafprozesses (§§ 160, 244 Abs. 2 StPO), ohne den das materielle Schuldprinzip nicht verwirklicht werden kann²⁴² und der seinen Ausdruck auch in dem in § 152 Abs. 2 StPO ausdrücklich normierten Verfolgungszwang für die Staatsanwaltschaften findet.

Die wirksame Durchsetzung des materiellen Strafrechts unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze ist also das wesentliche Ziel und Anliegen des Strafverfahrens. Speziell in Bezug auf die Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit soll davon ausgehend mit dieser Untersuchung geklärt werden, ob die Strafverfolgung diesen Anforderungen tatsächlich gerecht wird oder ob und – falls ja – in welchen Bereichen Probleme liegen, die der Umsetzung der materiell-rechtlichen Vorgaben entgegenstehen. Sofern solche Probleme festgestellt werden, wird weiter zu fragen sein, wie ihnen in der Praxis zu begegnen ist, ob sie im Rahmen der bestehenden Gesetzeslage gelöst oder jedenfalls minimiert werden können oder ob eine Änderung der materiellen Gesetzeslage geboten erscheint.

Im Hinblick auf diese Fragestellung soll darüber hinaus eine Konzentration auf den Bereich der *strafrechtlichen* Verfolgung der Schwarzarbeit und nicht auch der zahlreichen und in diversen Gesetzen normierten Bußgeldtatbestände, die der Bekämpfung der Schwarzarbeit dienen, erfolgen. Unter den Straftatbeständen stellt § 266a StGB die wesentliche Vorschrift dar, die der Ahndung der als Schwarzarbeit definierten Verhaltensweisen dient. Denn sie

²³⁷ Meyer-Goßner/Schmitt, Einl. Rn. 2.

²³⁸ Karlsruher Kommentar-Pfeiffer/Hannich, Einl. Rn. 1.

²³⁹ Meyer-Goßner/Schmitt, Einl. Rn. 4.

²⁴⁰ Meyer-Goßner/Schmitt, Einl. Rn. 5.

²⁴¹ Karlsruher Kommentar-Pfeiffer/Hannich, Einl. Rn. 2.

²⁴² BVerfG NJW 1981, 1719 (1722); 1983, 1043.

richtet sich an die Arbeitgeber als Normadressaten und dient dem Schutz des Beitragsaufkommens zur Sozialversicherung²⁴³. Aus diesem Grund wird die Untersuchung auf diese Norm beschränkt.

Zwar kommt wegen der in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Nr. 3 SchwarzArbG genannten Verhaltensweisen von Sozialleistungsempfängern grundsätzlich auch die Strafvorschrift des Betrugs (§ 263 StGB) in Betracht. Diese bietet aber unter dem Gesichtspunkt der Bekämpfung der Schwarzarbeit keine besonderen, über den Einzelfall hinausgehenden Schwierigkeiten rechtlicher oder tatsächlicher Art. Da im allgemeinen Sprachgebrauch und Verständnis als Schwarzarbeit auch vorrangig die Beschäftigung eines Arbeitnehmers durch einen Arbeitgeber bezeichnet wird, für den der Arbeitgeber trotz entsprechender Verpflichtung Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge für den Arbeitnehmer nicht abführt²⁴⁴, rechtfertigt sich eine Konzentration auf die Vorschrift des § 266a StGB für die vorliegende Untersuchung. Sofern die Fallgestaltungen im Hinblick auf mit § 266a StGB regelmäßig einhergehende Steuerhinterziehung (§ 370 AO) allerdings Besonderheiten aufweisen, werden auch diese erörtert.

Soweit bekannt wurden bisher keine wissenschaftlichen (empirischen) Untersuchungen in Bezug auf die praktische Bearbeitung der Verfahren in diesem Deliktsbereich durchgeführt. Zwar veröffentlicht insbesondere der Zoll jährliche Statistiken über die Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung²⁴⁵; diese sind aber in Bezug auf die vorliegende Fragestellung nicht aussagekräftig, da darin nur absolute Zahlen genannt werden (Abschluss von Ermittlungsverfahren wegen Straftaten/wegen Ordnungswidrigkeiten, Summe der Bußgelder/Geldstrafen/Freiheitsstrafen, etc.), ohne dass dadurch eine differenzierte Betrachtung der konkreten Bearbeitung, der Ermittlungsergebnisse und des Abschlusses der Verfahren im Einzelfall ermöglicht wird.

Eine solche differenzierte Betrachtung soll durch diese Untersuchung vorgenommen werden.

²⁴³ NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 7 m.w.N.; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

²⁴⁴ S.o. Fn. 28.

²⁴⁵ *Generalzolldirektion*, Schwarzarbeit in Zahlen (http://www.zoll.de/DE/Presse/Zahlen-Fakten/zahlen_fakten_schwarzarbeit.html).

II. Untersuchungsmethoden

Aus der Fragestellung ergibt sich bereits, dass für ihre Beantwortung zunächst zu klären ist, ob und in welchen Bereichen tatsächliche oder auch nur vermeintliche Probleme bestehen, in denen die Schwierigkeiten der Strafverfolgungsbehörden mit den Verfahren wegen Schwarzarbeit begründet liegen (könnten). Um sich nicht lediglich auf Vermutungen zu beschränken, ist dazu die Erlangung entsprechender aussagekräftiger Daten und Informationen erforderlich, die eine Analyse der derzeitigen Sach- und Rechtslage ermöglichen. Ausgehend von dieser Überlegung wird deutlich, dass dieses Ziel nur durch eine empirische Untersuchung und die anschließende statistische Analyse der erlangten Daten erreicht werden kann.

Grundsätzlich sind in der empirischen Sozialforschung verschiedene Methoden, d.h. Systeme von Handlungsanweisungen und Regeln, anerkannt, um bestimmte Erkenntnisse realisieren bzw. bestimmte Resultate erzielen zu können²⁴⁶. Zu den drei zur Datenerhebung genutzten Methoden gehören die Befragung, die Beobachtung und die Inhaltsanalyse²⁴⁷, die jeweils mit gewissen Vor- und Nachteilen verbunden sind. So war zu entscheiden, welche dieser Methoden für die vorliegende Untersuchung die geeignete darstellt. Eine bloße Beobachtung der an der Strafverfolgung beteiligten Personen oder Behörden scheidet – von den damit rein praktisch verbundenen Problemen ganz abgesehen – aus, da damit kaum Erkenntnisgewinn für die zu untersuchende Fragestellung zu erwarten ist. In gleicher Weise kann auch eine inhaltliche Analyse der Verfahrensakten nicht den angestrebten breit gefächerten und vor allem auf alle Bereiche bezogenen Überblick liefern, da zu vermuten steht, dass sich z. B. durchaus auch organisatorische Schwierigkeiten bei der Bearbeitung der Verfahren ergeben, die in den Akten eher selten dokumentiert sein dürften. Als die am besten geeignete Untersuchungsmethode erscheint daher die (quantitative) Befragung, die auf einer systematisch gesteuerten Kommunikation zwischen Personen beruht²⁴⁸ und zur Erhebung von statistischen Daten durchaus als unverzichtbar gelten kann²⁴⁹.

Aber auch an eine Befragung kann auf unterschiedlichem Wege herangegangen und sie kann vielfältig ausgestaltet werden, abhängig davon, welchen

²⁴⁶ Häder, Kap. 2.2.2, S. 13.

²⁴⁷ Häder, Kap. 6, S. 189.

²⁴⁸ Häder, Kap. 6.1.1, S. 189.

²⁴⁹ Diekmann, S. 434.

Zwecken sie dient und wie sie vermittelt werden soll; so sind persönlich-mündliche, telefonische oder schriftliche, in neuerer Zeit auch Online-Interviews denkbar²⁵⁰. Die schriftliche Befragung in Form eines Fragebogens hat gegenüber der persönlich-mündlichen Befragung u.a. den Vorteil, dass sie in einem relativ kurzen Zeitraum realisiert werden kann, der Zielperson Zeit zum Durchdenken der Antworten bleibt sowie eine Beeinflussung durch den Interviewer ausgeschlossen ist. Es kann außerdem vermutet werden, dass mit der so gewährleisteten höheren Anonymität auch ehrlichere Antworten verbunden sind²⁵¹. Darüber hinaus bietet die Standardisierung der Fragen einen höheren Grad an Objektivität als Voraussetzung für valide Daten im Gegensatz zu unstrukturierten Interviews²⁵². Gegen die Möglichkeit einer schriftlichen Befragung werden aber auch Bedenken geäußert, die vor allem mit der kaum vorherzusagenden Höhe der Ausfallquote, der fehlenden wirksamen Kontrolle der Datenerhebungssituation, der Notwendigkeit eines Adressenpools und der fehlenden Möglichkeit für Rückfragen begründet werden²⁵³. Diesen Bedenken kann aber jedenfalls im Fall der vorliegenden Untersuchung in vielen Punkten begegnet werden. Indem als Zielpersonen ohnehin nur Angehörige bestimmter Berufsgruppen mit konkretem Fachwissen²⁵⁴ in Betracht kommen, deren Erreichbarkeit durch die Behörden, bei denen sie beschäftigt sind, sichergestellt wird, kann mit einiger Sicherheit davon ausgegangen werden, dass auch nur die mit den Verfahren befassten Personen und nicht etwa Dritte an der Datenerhebung teilnehmen. Dies schon deshalb, weil bekanntermaßen Personen, die nicht mit der Bearbeitung der Verfahren wegen Schwarzarbeit betraut sind, daran auch kein Interesse haben und über die zu erfragenden Kenntnisse und Erfahrungen auch nicht verfügen. Aus diesem Umstand – dem vermuteten fachlichen Interesse der Zielpersonen am Thema der Befragung – ergab sich aber auch die Erwartung, dass die Rücklaufquote einen Wert erreicht, der eine aussagekräftige Datensammlung ermöglichte. Rein methodisch können die Schwächen der schriftlichen Befragung dadurch minimiert werden, dass im Fragebogen eine Mischform mit teilweise standardisierten und teilweise weniger hochstrukturierten, also offenen Fragen verwendet wird, die die Möglichkeit

²⁵⁰ Häder, Kap. 6.1.1, S. 191; Diekmann, S. 437, 520.

²⁵¹ Diekmann, S. 514; Häder, Kap. 6.1.1, S. 193, Kap. 6.1.3, S. 241.

²⁵² Diekmann, S. 437f.

²⁵³ Diekmann, S. 514f.; Häder, Kap. 6.1.3, S. 242f.

²⁵⁴ Zum Adressatenkreis s.u. D. I. 1.

bietet, auch Informationen jenseits der vorgegebenen Antworten zu erhalten²⁵⁵. Aus diesen Gründen wurde als Untersuchungsmethode zur Erlangung der empirischen Daten die schriftliche Befragung mittels eines Fragebogens gewählt. Die so gewonnenen Daten wurden anschließend im Hinblick auf die Fragestellung inhaltlich ausgewertet, um weitere Schlussfolgerungen zu ermöglichen.

²⁵⁵ *Diekmann*, S. 438; dazu konkret unten D. I. 2.

D. Darstellung und Auswertung der empirischen Befunde

Nachdem zunächst die theoretischen Grundlagen und die Untersuchungsmethode näher erläutert wurden, soll im folgenden Kapitel die Untersuchung der empirischen Befunde im Einzelnen dargestellt werden.

Wie bereits oben näher ausgeführt, wurde als Untersuchungsmethode eine Befragung mittels eines Fragebogens gewählt. In einem ersten Schritt werden nun der Aufbau des Fragebogens und der Inhalt der einzelnen Fragen dargestellt, bevor auf die sich daraus ergebenden empirischen Befunde näher eingegangen wird. Die Auswertung des Datenmaterials erfolgt dabei überwiegend deskriptiv, um die Informationen zu bündeln und übersichtlich aufzubereiten. Denn das Ziel der vorliegenden Arbeit ist nicht allein die empirische Untersuchung; vielmehr dient sie vorrangig als Zwischenschritt, um daraus weitere Erkenntnisse zu gewinnen, die Grundlage der anschließenden rechtlichen Überlegungen sein sollen.

I. Allgemeine Darstellung des Fragebogens

Die empirische Untersuchung anhand des Fragebogens wurde durchgeführt, um zunächst einen Überblick darüber zu gewinnen, ob und ggf. in welchen Bereichen bei den Ermittlungen wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung regelmäßig Probleme bestehen und des Weiteren, ob und wie sich diese in der Praxis der Strafverfolgung auswirken.

In Aufbau und Struktur stellt der Fragebogen²⁵⁶ eine Mischform dar. Das Ziel war es, die Bearbeitungszeit möglichst kurz zu halten, um die Befragten neben ihrer dienstlichen Tätigkeit und im Hinblick auf die allgemeine Belastungssituation in der Justiz zu einer Teilnahme zu veranlassen und die Auswertung zu vereinfachen; andererseits sollte durch die Gestaltung mit teilweise offenen Fragen (Nrn. 2, 7), die freie Antworten zulassen, ein unvoreingenommenes Abbild der Situation und Arbeitsweise in der Praxis erlangt werden, ohne bereits ein bestimmtes Ergebnis vorwegzunehmen.

²⁵⁶ S. Anhang.

Ein Entwurf des Fragebogens wurde vor Übersendung an die einzelnen Staatsanwaltschaften ausgewählten Dezernenten zweier unterschiedlicher Staatsanwaltschaften vorgelegt, um den Aufbau, die Fragetechnik und die Verständlichkeit zu überprüfen. Einige Fragen wurden daraufhin nochmals spezifiziert und umformuliert.

1. Kreis der Befragten

Um aussagekräftige Ergebnisse zu erzielen und zunächst einen quantitativen Überblick über die Problematik zu erhalten, war es erforderlich, den Adressatenkreis der Fragebögen im Hinblick auf die Fragestellung der vorliegenden Arbeit zu bestimmen. Da der Schwerpunkt der Untersuchung auf der Frage der praktischen Umsetzung des materiellen Strafrechts, konkret den Problemen und Schwierigkeiten in Bezug auf den Tatnachweis liegt, wurde der Fragebogen – mit Genehmigung des zuständigen Justizministeriums vom 22.02.2012 und der jeweiligen Behördenleiter/-innen – mit einem Anschreiben an die mit den Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt/Steuerhinterziehung befassten Dezernentinnen und Dezernenten der Staatsanwaltschaften gerichtet. Aufgrund des Aufgabenbereichs der Staatsanwältinnen und Staatsanwälte ist davon auszugehen, dass sie über die für die Fragestellung erforderlichen Erfahrungen und Erkenntnisse verfügen und damit durch ihre Befragung valide Ergebnisse erzielt werden können. Denn sie arbeiten im Rahmen des Ermittlungsverfahrens nicht nur eng mit den weiteren beteiligten Behörden – also insbesondere den Finanzämtern, der FKS, der Deutschen Rentenversicherung und den Krankenkassen – zusammen, sondern sind auch im gerichtlichen Hauptverfahren als Sitzungsvertreter mit den fraglichen Verfahren bis hin zur Vollstreckung befasst. Die Staatsanwältinnen und Staatsanwälte sind also die Personen, die das Strafverfahren von seiner Einleitung bis hin zu seinem Abschluss, sei es durch Einstellung oder Urteil, begleiten und daher am ehesten die Schwierigkeiten benennen können, die das gesamte Strafverfahren „durchziehen“. Allerdings kann auch bei der Befragung von Amtsträgern nicht ausgeschlossen werden, dass ihre soziale Wahrnehmung – wie die aller Menschen – auch innerhalb der Strafverfolgung Einschränkungen aufgrund unterschiedlichster Faktoren unterliegt. Tendenzen zur Vereinheitlichung, Generalisierung und Kategori-

sierung sind insoweit in der kriminologischen Forschung durchaus bekannt²⁵⁷.

Örtlich erfolgte eine weitere Begrenzung der befragten Personen auf die Dezernentinnen und Dezernenten der Staatsanwaltschaften des Landes Nordrhein-Westfalen. Auch wenn damit möglicherweise nicht zwingend eine repräsentative Darstellung der Praxis der Strafverfolgungsbehörden bundesweit erreicht werden kann, ist dennoch davon auszugehen, dass sich die Schwierigkeiten bei der Bearbeitung der Verfahren in den einzelnen Bundesländern in den Grundzügen nicht wesentlich unterscheiden und in Hinblick auf die Fragestellung aussagekräftige Ergebnisse, die einen Überblick über die Problemlage geben, auch bei der Beschränkung auf die Staatsanwaltschaften in Nordrhein-Westfalen erzielt werden können.

Das Land Nordrhein-Westfalen verfügt über insgesamt 19 Staatsanwaltschaften, die der Fach- und Dienstaufsicht dreier Generalstaatsanwaltschaften unterstehen. Dies sind die Generalstaatsanwaltschaften mit Sitz in Düsseldorf, Hamm und Köln. Zum Bezirk der Generalstaatsanwaltschaft Düsseldorf gehören die Staatsanwaltschaften Duisburg, Düsseldorf, Kleve, Krefeld, Mönchengladbach und Wuppertal, zum Bezirk der Generalstaatsanwaltschaft Hamm die Staatsanwaltschaften Arnsberg, Bielefeld, Bochum, Detmold, Dortmund, Essen, Hagen, Münster, Paderborn und Siegen sowie zum Bezirk der Generalstaatsanwaltschaft Köln die Staatsanwaltschaften Aachen, Bonn und Köln²⁵⁸. Die Größe der einzelnen Staatsanwaltschaften variiert erheblich. Die kleinste Behörde verfügt über 16 Dezernenten im staatsanwaltschaftlichen Dienst, während an der größten Behörde 129 (Ober-)Staatsanwälte tätig sind²⁵⁹. Entsprechend unterschiedlich ist auch die Anzahl der Dezernentinnen/-en, die bei den Staatsanwaltschaften mit der Bearbeitung der Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt/Steuerhinterziehung (in der Regel in einem Dezernat für Wirtschaftsstrafsachen) befasst sind. Diese liegt zwischen zwei in den kleineren und dreizehn Staatsanwältinnen/-anwälten in der größten Behörde²⁶⁰.

Ausgenommen vom Kreis der befragten Personen wurden die Staatsanwältinnen/-anwälte, die bei den besonderen Schwerpunktstaatsanwaltschaften

²⁵⁷ Eisenberg, Kriminologie, § 40 Rn. 27f.

²⁵⁸ Justizministerium NRW, Staatsanwaltschaften Übersicht (http://www.justiz.nrw.de/Gerichte_Behoerden/Staatsanwaltschaften/Behoerden/Uebersicht_1/index.php).

²⁵⁹ Stand: 1. Halbjahr 2012 (s. unten D. II. 1).

²⁶⁰ S. unten D. II. 1.

ten für Wirtschaftsstrafsachen (§ 143 Abs. 4 GVG) tätig sind und die sich an der Befragung – soweit ersichtlich – auch nicht beteiligten. Die Schwerpunktstaatsanwaltschaften sind in Nordrhein-Westfalen im Oberlandesgerichtsbezirk Düsseldorf bei der Staatsanwaltschaft in Düsseldorf, im Oberlandesgerichtsbezirk Hamm bei den Staatsanwaltschaften in Bielefeld und Bochum sowie im Oberlandesgerichtsbezirk Köln bei der Staatsanwaltschaft in Köln angesiedelt. Sie wurden gebildet, um eine zügige Bearbeitung besonders umfangreicher Wirtschaftsstrafsachen und auch solcher Verfahrenskomplexe sicherzustellen, für die mehrere Staatsanwaltschaften örtlich zuständig sind²⁶¹, dienen also der Nutzung der besonderen Sachkunde spezialisierter Beamter der Staatsanwaltschaft²⁶². Zwar können damit in Einzelfällen auch Verfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung von den Dezernentinnen und Dezernenten der Schwerpunktstaatsanwaltschaften bearbeitet werden; da sich diese aber auf besonders umfangreiche Verfahren mit in der Regel besonders hohen Schäden beschränken, erschien eine Befragung dieser Dezernentinnen und Dezernenten im Hinblick auf den Zweck der Befragung, nämlich einen möglichst breit gefächerten Überblick über die Bearbeitung und die damit verbundenen Probleme bei allen Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit zu erhalten, nicht zielführend. Denn insbesondere sollte auch festgestellt werden, ob, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die Schadenshöhe bei der Bearbeitung der genannten Verfahren eine Rolle spielt.

2. *Inhalt des Fragebogens*

Der Fragebogen enthielt insgesamt acht, teilweise offen gestellte Fragen; unter Punkt 9 blieb Raum für sonstige Anmerkungen. Die unter *Frage 1* erfragten Informationen dienten dabei nur allgemeinen statistischen Zwecken. So war neben dem Sitz der Staatsanwaltschaft (*1. a*) die Anzahl der bei der Staatsanwaltschaft insgesamt (*1. b*) und im Besonderen mit den Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung beschäftigten Staatsanwältinnen/-anwälte (*1. c*) sowie der Zeitraum, in dem die/der jeweilige Dezernent/-in persönlich mit diesen Ver-

²⁶¹ Vgl. RV d. JM vom 30. März 1968 (4100 - III A. 172).

²⁶² SK-StPO-*Woblers*, GVG, § 143 Rn. 11.

fahren betraut ist (1. d)), anzugeben. Dies diente dazu, die Validität der Ergebnisse und die Rücklaufquote beurteilen zu können. Für die spätere statistische Auswertung wurden dazu zu *Frage 1.b)* und *d)* Gruppen gebildet und die Antworten jeweils in eine der Gruppen eingeordnet.

Unter *Frage 2* wurde mit den Antwortmöglichkeiten „ja“ und „nein“ zunächst erfragt, ob es speziell bei den Ermittlungen wegen des Verdachts der Schwarzarbeit üblicherweise und regelmäßig auftretende Probleme gibt, die einen Tatnachweis erschweren. Für den Fall, dass die Frage mit „ja“ beantwortet wurde, wurden im Weiteren vier Untergruppen – Rechtsprobleme, Beweisprobleme, Zusammenarbeit mit den beteiligten Behörden, Sonstiges – vorgegeben, in die die von den Staatsanwältinnen/-anwälten als solche eingeschätzten Probleme dann spezifiziert und frei eingeordnet werden konnten. Mehrfachnennungen in den einzelnen Untergruppen waren möglich. Da die Fragen insoweit offen gestaltet waren, wurden für die Auswertung später weitere Untergruppen gebildet, in die die genannten Probleme ihrem Schwerpunkt nach eingeordnet wurden²⁶³.

Bei den *Fragen 3 bis 6* wurde eine Auswahl von fünf Antwortmöglichkeiten vorgegeben, zwischen denen sich die Befragten zu entscheiden hatten. Im Einzelnen wurde erfragt, wie oft – jeweils nach Einschätzung der Befragten – mangels vorhandener Lohnunterlagen eine Schätzung der Löhne erforderlich ist (*Frage 3*), ob die der Anklage zugrunde gelegten Lohn- und Beitragsschätzungen im Hauptverfahren und damit als Grundlage des Urteils auch bei Bestreiten des Angeklagten Bestand haben (*Frage 4*), wie oft es in den (Ermittlungs- und Haupt-)Verfahren zum Zwecke des Verfahrensabschlusses zu einer Einigung über die Einstellung (§§ 153, 153a StPO) oder das Strafmaß kommt (*Frage 5*) und wie oft Schwierigkeiten bei dem Nachweis konkreter Taten (z. B. hinsichtlich des genauen Umfangs der „schwarz“ gezahlten Löhne) Grund für die Bereitschaft der Staatsanwaltschaft zu einer Einigung ist (*Frage 6*).

Bei *Frage 7* waren wiederum freie Antworten zu geben, die später für die statistische Auswertung wie zuvor in Gruppen eingeordnet wurden²⁶⁴. Die Frage richtete sich auf die Feststellung der Relevanz der Schadenshöhe für die Bearbeitung der Verfahren; die Befragten hatten anzugeben, bis zu welcher Schadenshöhe – neben weiteren üblicherweise zu berücksichtigenden

²⁶³ S. dazu im Einzelnen unten D. II. 2. a)–c).

²⁶⁴ S. dazu im Einzelnen unten D. II. 7. a)–c).

Umständen (z. B. die persönlichen Umstände des Beschuldigten/Angeklagten, das Maß der Pflichtwidrigkeit, Beweisschwierigkeiten, etc.) – noch eine Einstellung *a)* gem. § 153 StPO, *b)* 153a StPO oder *c)* die Verhängung einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren (zur Bewährung) in Betracht kommt. In *Frage 8* war durch Einordnung in die hier wiederum vorgegebene Auswahl von sechs Antwortmöglichkeiten die durchschnittliche Dauer des Ermittlungsverfahrens vom Zeitpunkt der Einleitung bis zu dessen Abschluss durch Einstellung oder Anklageerhebung anzugeben.

II. Darstellung der empirischen Befunde

Der Fragebogen wurde im 1. Halbjahr 2012, genauer am 29.02.2012 mit der Bitte um Beantwortung bis zum 15.06.2012, an die Staatsanwaltschaften in Nordrhein-Westfalen versandt. Sämtliche der zurückgesandten Fragebögen wurden auch in diesem Zeitraum beantwortet. Auf eine Erinnerung an die Rücksendung nach diesem Zeitpunkt wurde verzichtet, da zu erwarten war, dass die Staatsanwälte/-innen, die bis dahin kein Interesse an einer Teilnahme an der Befragung hatten, sich auch durch eine Mahnung nicht dazu veranlasst sehen würden. Daher beziehen sich die Erkenntnisse zur Anzahl der bei den einzelnen Staatsanwaltschaften insgesamt und in den Wirtschaftsabteilungen im Besonderen beschäftigten Dezernentinnen und Dezernenten, die aufgrund diverser Umstände ständigen Änderungen unterworfen sein kann, sowie die weiteren gewonnenen Informationen auf den genannten Zeitraum.

Von den insgesamt 19 angeschriebenen Staatsanwaltschaften in NRW beantworteten mindestens eine/r oder auch mehrere Dezernentinnen/-en von 15 Staatsanwaltschaften den Fragebogen. Nur drei Staatsanwaltschaften beteiligten sich an der Befragung nicht. Um jedoch möglichst verlässliche Angaben über die Quote der rückläufigen Fragebögen machen zu können, wurde bei diesen drei Staatsanwaltschaften die Anzahl der dort jeweils mit den zu untersuchenden Verfahren betrauten Staatsanwältinnen/-anwälten, die also nach den Auswahlkriterien als Adressaten des Fragebogens grundsätzlich in Betracht kamen, erfragt. Lediglich eine Staatsanwaltschaft verweigerte unter Hinweis auf das Dienstgeheimnis die Auskunft auf diese Frage. Da es sich dabei um eine eher mittelgroße Behörde handelte und bereits bei

den kleinen Behörden jeweils mindestens zwei Staatsanwältinnen/-anwälte in der Wirtschaftsabteilung tätig sind, wurde die Anzahl der in Betracht kommenden Adressaten zum Zwecke der Auswertung mit 3 Staatsanwältinnen/-anwälten angenommen. Somit ergab sich eine Zahl von 102 in Betracht kommenden Befragten, von denen 47 tatsächlich an der Befragung teilnahmen. Dies ergibt eine Rücklaufquote von 46,1 %.

1. Frage 1: Allgemeine Auskünfte

Frage 1 diente der Erlangung allgemeiner Auskünfte über die jeweilige Staatsanwaltschaft und die konkrete Tätigkeit der Befragten. Dazu wurde zunächst unter Frage 1b) des Erhebungsbogens – neben dem Sitz der Staatsanwaltschaft (Frage 1a)), der aber nur für die Überprüfung der Rückläufer und nicht für die (deskriptiv-)statistische Analyse von Bedeutung war – die Anzahl der insgesamt an der Behörde beschäftigten Staatsanwältinnen/-anwälte erfragt, um einen Überblick über die Größe der einzelnen Staatsanwaltschaften²⁶⁵ zu erhalten, die, wie bereits dargestellt, in NRW erheblich variiert. Zur Erleichterung der Auswertung wurden die von den Befragten genannten Zahlen in sieben Gruppen zusammengefasst²⁶⁶.

Für die 19 Staatsanwaltschaften in NRW ergibt sich danach das folgende Bild:

Anzahl Staatsanwälte je Staatsanwaltschaft	Häufigkeit	Prozent
1-20	3	15,79
21-30	3	15,79
31-40	1	5,26
Gültig 41-60	2	10,53
61-80	5	26,32
81-100	1	5,26
101-130	1	5,26
Gesamt	16	84,21
Fehlend	3	15,79
Gesamt	19	100,00

Abb. 3: Tabelle zur Größe der Staatsanwaltschaften

²⁶⁵ Im Zeitraum 29.02.-15.06.2012.

²⁶⁶ S. dazu Abb. 3.

Soweit dies aus den Angaben in den zurückgesandten Erhebungsbögen zu ersehen ist, ist das Verhältnis zwischen kleinen (bis zu 30 Staatsanwältinnen/-anwälten) und mittlere (bis zu 80 Staatsanwältinnen/-anwälten) Behörden in etwa gleich (6:8), während nur zwei Staatsanwaltschaften mit über 80 Dezernenten im höheren Dienst ausgestattet sind. Genauere Daten aus den Erhebungsbögen fehlen für die drei Staatsanwaltschaften, deren Dezernentinnen/-en sich nicht an der Befragung beteiligten. Ergänzende Nachfragen dort – abgesehen von der Staatsanwaltschaft, die Auskünfte generell verweigerte – ergaben, dass die Zahl der Staatsanwältinnen/-anwälte in einem Fall in die Gruppe „1–20“ und in dem anderen Fall in die Gruppe „41–60 Staatsanwälte“ einzuordnen ist, es sich dabei also um eine kleine und eine mittelgroße Behörde handelt. Das Verhältnis der kleinen zu den mittelgroßen Behörden liegt somit bei 7:9.

Unter Berücksichtigung dieser zusätzlich festgestellten Zahlen ist die Verteilung wie folgt:

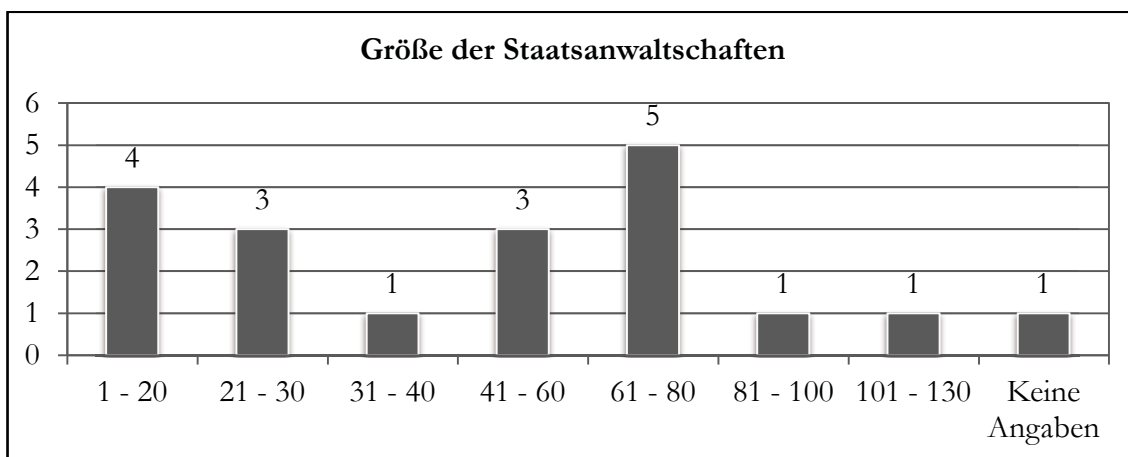


Abb. 4: Diagramm zur Größe der Staatsanwaltschaften

In einem weiteren Schritt wurde mit *Frage 1c)* ergänzend erfragt, wie viele Staatsanwältinnen/-anwälte in der jeweiligen Behörde konkret mit der Bearbeitung der Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit, genauer des § 266a StGB und damit einhergehender Steuerhinterziehung, befasst sind. Darauf wurde bereits oben²⁶⁷ genauer eingegangen; die Frage hatte den Zweck, Feststellung über die Quote der rückläufigen Fragebögen treffen zu können. Die Zahlen sind dabei – wenig überraschend – ebenso unterschied-

²⁶⁷ S. oben D. I. 2.

lich wie die der Anzahl der Staatsanwältinnen/-anwälte an den Behörden insgesamt. An den kleinsten Behörden sind nur zwei, an der größten Behörde dagegen dreizehn Dezernentinnen/-en mit der Bearbeitung der fraglichen Verfahren betraut. Daraus ergibt sich bezogen auf alle 19 Staatsanwaltschaften eine Summe von 102 Staatsanwältinnen/-anwälten, von denen 47 (46,1 %) an der Befragung teilnahmen und 55 (53,9 %) nicht.

Zuletzt war von den Befragten in *Frage 1d)* anzugeben, wie lange sie bereits in der Wirtschaftsabteilung tätig bzw. mit der Bearbeitung der Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit betraut sind. Die Daten wurden hierfür in fünf Gruppen eingeordnet:

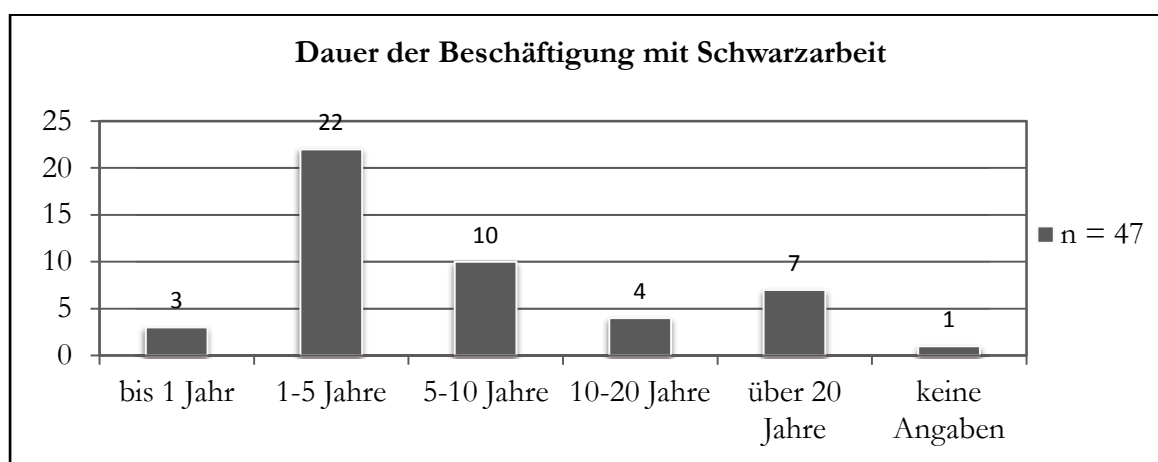


Abb. 5: Diagramm zur Dauer der Beschäftigung mit Verfahren wegen Schwarzarbeit

Es zeigt sich, dass der überwiegende Teil der Dezernentinnen und Dezernenten (91,5 % der Befragten) bereits seit mindestens einem Jahr – nicht selten aber sogar seit über 20, in einem Fall sogar seit 30 Jahren – mit der Verfolgung von Schwarzarbeit betraut ist und die Befragten damit hinlänglich Gelegenheit hatten, Erfahrungen mit der Bearbeitung der Verfahren generell sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht und im Besonderen mit den dabei auftretenden Problemen zu sammeln.

2. Frage 2: Regelmäßig auftretende Probleme

Nachdem also mit *Frage 1* grundlegende Informationen zu den Behörden und der Tätigkeit der Befragten erlangt wurden, diente die anschließende – offen gestellte – *Frage 2* der Klärung der grundsätzlichen Frage, ob über-

haupt im Zusammenhang mit den Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit üblicherweise und regelmäßig Probleme auftreten. Sollte dies der Fall sein, war Ziel des Erhebungsbogens die weitere Feststellung, um welche Probleme es sich dabei handelt und auf welche Bereiche der Ermittlungen bzw. Verfahren sich diese beziehen.

Zunächst einmal gaben alle Befragten an, dass bei den zu untersuchenden Verfahren üblicherweise und regelmäßig Probleme auftreten. Diese Probleme wurden dann in die vorgegebenen Kategorien frei eingeordnet, wobei teilweise gleichgelagerte Probleme unterschiedlichen Kategorien zugeordnet wurden. Darauf wird später noch einzugehen sein. Im Einzelnen gaben 14 der 47 Befragten (29,8 %) an, üblicherweise mit Rechtsproblemen zu tun zu haben, weitere sechs Personen (12,8 %) ordneten Angaben dem Punkt „Sonstiges“ zu, während zum überwiegenden Teil Beweisschwierigkeiten (43 Befragte (91,5 %)) und die Zusammenarbeit mit den beteiligten Behörden (41 Befragte (87,2 %)) als Problembereiche genannt wurden. Allerdings waren Mehrfachnennungen, d.h. Probleme in mehreren der genannten Kategorien, möglich.

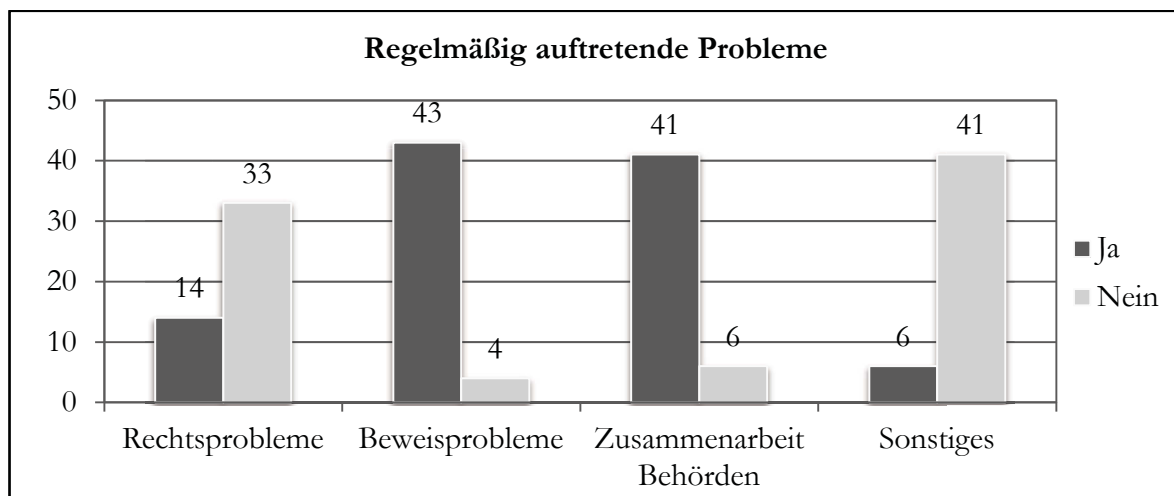


Abb. 6: Diagramm zur Verteilung der regelmäßig auftretenden Probleme

a) Rechtsprobleme

Die insgesamt 22 freien Antworten aus der Kategorie „Rechtsprobleme“ wurden thematisch in sechs Gruppen eingeordnet, und zwar in die Problembereiche „Scheinselbstständigkeit“, „Zulässigkeit/Methoden der Schätzung“, „Anforderungen an die Anklage“, „Schadensschätzung“, „Überlassung aus-

ländischer Arbeitnehmer“ und „Sonstiges“. Acht Befragte (17 % aller Befragten) gaben an, dass regelmäßig Probleme im Zusammenhang mit Scheinselbständigkeit bestehen, vier Staatsanwältinnen/-anwälte (8,5 %) berichteten von Problemen in Bezug auf die grundsätzliche Zulässigkeit und die Methoden der Schätzung. Jeweils zwei Befragte (4,2 %) benannten als Probleme die Schadensschätzung sowie die Anforderungen an die Anklageschrift und jeweils drei (6,4 %) die Überlassung ausländischer Arbeitnehmer und Sonstiges. In den Bereich „Sonstiges“ wurde die Frage der Verjährung, der anzuwendenden Lohnsteuerklasse und Probleme im Zusammenhang mit Täterschaft und Teilnahme eingeordnet.

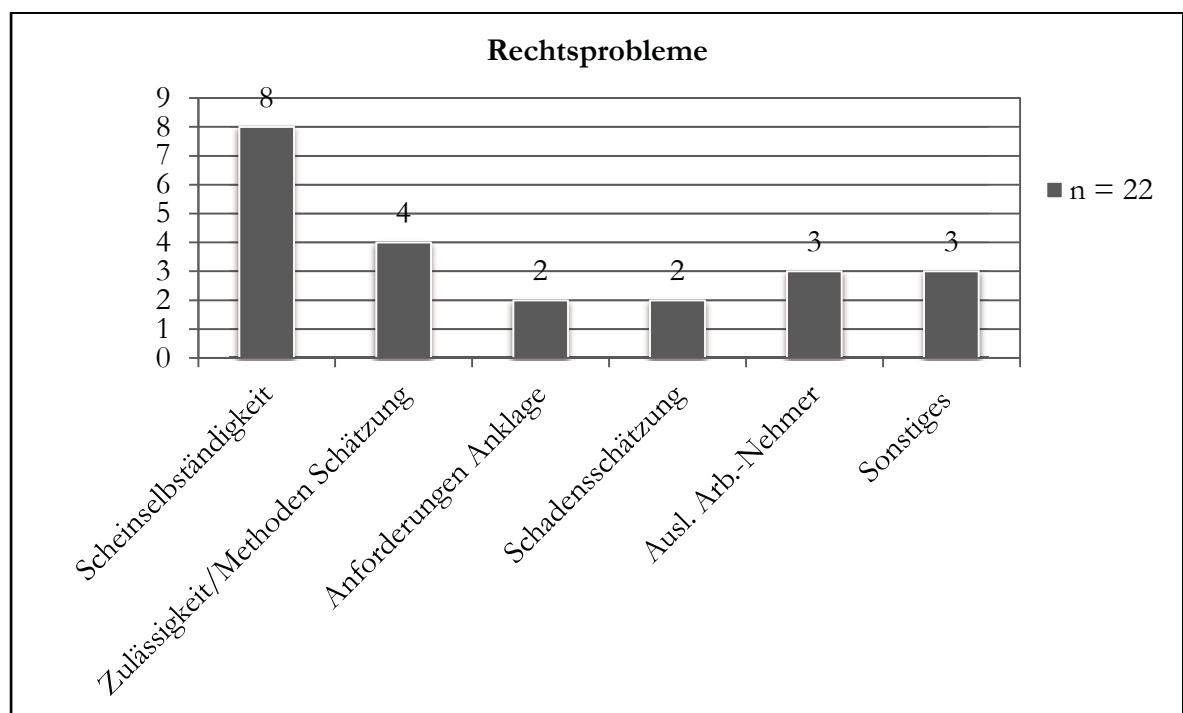


Abb. 7: Diagramm zu den Rechtsproblemen

aa) Scheinselbständigkeit

Eine Frage, die von besonderer Bedeutung ist und die regelmäßig Probleme bereitet, ist unter anderem, wann derjenige, der Geld für eine Arbeitsleistung erhalten hat, als versicherungspflichtiger Arbeitnehmer und wann er als Selbständiger einzustufen ist, für den keine Versicherungspflicht durch einen Arbeitgeber besteht. Denn davon ist eine mögliche Strafbarkeit gem. § 266a

StGB, der als Sonderdelikt an die Arbeitgebereigenschaft anknüpft²⁶⁸, abhängig. In gleicher Weise ist die Abgrenzung zwischen Selbständigkeit und Scheinselbständigkeit aber auch für das Steuerrecht von Bedeutung, da der tatsächlich nicht selbständige, sondern abhängig beschäftigte Arbeitnehmer zu Abführung von Lohnsteuer verpflichtet ist, wobei der Lohnsteuerabzug vom Arbeitgeber vorgenommen wird²⁶⁹. Arbeitgeber kann jede natürliche oder juristische Person sein²⁷⁰ und ist – nach den im Sozialversicherungsrecht geltenden Grundsätzen –, wer als Dienstberechtigter (§§ 611 ff. BGB) auf Grund eines privatrechtlichen Vertrags von einem anderen (Arbeitnehmer) die Erbringung von Arbeitsleistungen in persönlicher Abhängigkeit zu fordern berechtigt und ihm dafür zur Lohnzahlung verpflichtet ist²⁷¹. Dabei kommt es nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Arbeitsvertrages oder auch die vertragliche Bezeichnung, sondern vielmehr auf das faktische (Arbeits-)Verhältnis an, dessen Existenz die Beteiligten gelten lassen²⁷². Als zentrales Abgrenzungskriterium dient die persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber²⁷³. Neben der umfassenden Weisungsgebundenheit sind weitere Indizien dafür die Entlohnung nach festen Stundensätzen, die Einbindung in den Betriebsablauf des jeweiligen Betriebes und das Fehlen eines eigenen unternehmerischen Risikos²⁷⁴. Wenn nun auch in der Theorie Kriterien bestehen, nach denen eine Abgrenzung relativ problemlos möglich erscheint, ergibt sich die Schwierigkeit in der Praxis und insbesondere in den hier zu untersuchenden Verfahren aus dem Umstand, dass in der Regel keine schriftlichen Aufzeichnungen über die tatsächlichen (Vertrags-)Verhältnisse existieren und Zeugen nicht vorhanden bzw. nicht erreichbar sind oder diese sich auf Aussageverweigerungsrechte berufen

²⁶⁸ *Fischer*, § 266a Rn. 3; *Lackner/Kühl-Heger*, § 266a Rn. 2; *Schönke/Schröder-Perron*, § 266a Rn. 11; *Wabnitz/Janovsky-Pelz*, 9. Kap. Rn. 261.

²⁶⁹ S. dazu auch *Brenner*, Die Strafrechtliche Bekämpfung der Schwarzarbeit, S. 106; *Wabnitz/Janovsky-Pflaum*, 19. Kap. Rn. 205, 223.

²⁷⁰ *NK-StGB-Tag*, § 266a Rn. 27.

²⁷¹ *BGHwistra* 2014, 23 (24); *MK-StGB-Radtke*, § 266a Rn. 9; *Schönke/Schröder-Perron*, § 266a Rn. 11; für die Anwendung des engeren arbeitsrechtlichen Arbeitgeberbegriffs *SK-Hoyer*, § 266a Rn. 19ff.

²⁷² *BGH NStZ* 2001, 599; *BGHSt* 53, 71 (77); *LK-Gribbohm*, § 266a Rn. 15; *SK-StGB-Hoyer*, § 266a Rn. 22; *Wabnitz/Janovsky-Pelz*, 9. Kap. Rn. 261.

²⁷³ *BAGE* 78, 343 (348); *LAG Düsseldorf*, Urt. v. 05.02.1997 – 2 Sa 1461/96 – (juris); *BGHwistra* 2014, 109.

²⁷⁴ *BGH NStZ* 2001, 599; *Brenner*, Die Strafrechtliche Bekämpfung der Schwarzarbeit, S. 107–109; *Fischer*, § 266a Rn. 4a; *NK-StGB-Tag*, § 266a Rn. 19.

können²⁷⁵, also nur wenige Beweismittel zur Verfügung stehen, um die tatsächlichen Umstände näher aufzuklären. Davon hängt aber bereits ab, ob eine Strafbarkeit überhaupt in Betracht kommt; sollte die Arbeitgebereneigenschaft verneint werden, sind ggf. zeitraubende Ermittlungen zur Schadenshöhe und anderen Umständen entbehrlich.

bb) Anforderungen an die Anklageschrift

Schwierigkeiten ergeben sich für zwei der Befragten (4,2 %) des Weiteren auch aus den (Mindest-)Anforderungen an die Anklageschrift, die nach Einschätzung einer Staatsanwältin/eines Staatsanwalts „durch höchstrichterliche Rechtsprechung in den letzten 10 Jahren deutlich gestiegen“ sind. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung muss das *Gericht* für jede Variante des § 266a StGB zunächst diejenigen Feststellungen treffen, aus denen sich die Arbeitgeberstellung des Täters und – daraus folgend – die diesem obliegenden Meldepflichten gegenüber den Sozialversicherungsträgern ergeben²⁷⁶. Darüber hinaus sind jedenfalls in Fällen des § 266a Abs. 2 StGB bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen – in Anlehnung an die für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der Steuerverkürzung (§ 370 AO) entwickelten Grundsätze²⁷⁷ – die im jeweiligen Beitragsmonat gezahlten *Löhne* oder *Gehälter* sowie die *Höhe der monatlichen Beiträge* unter Angabe der *Anzahl*²⁷⁸ der Arbeitnehmer, ihrer Beschäftigungszeiten und der *Höhe des Beitragssatzes* der jeweils zuständigen Krankenkasse²⁷⁹ für jeden Fälligkeitszeitpunkt festzustellen. Denn die Höhe der geschuldeten Beiträge errechnet sich auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkasse sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen-

²⁷⁵ Dazu näher unter D. II. 2. b) cc); s. auch Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 44.

²⁷⁶ BGH NStZ-RR 2010, 376; NStZ 2011, 161.

²⁷⁷ BGH NStZ-RR 2010, 376; *Fischer*, § 266a Rn. 9d.

²⁷⁸ Anders das OLG Hamm, das für die Wirksamkeit einer Anklage auch die Individualisierung, also die (namentliche) Benennung der konkret beschäftigten Arbeitnehmer fordert (OLG Hamm, wistra 2016, 86 (87)), was in Fällen der klassischen Schwarzarbeit, in der weder eine ordnungsgemäße Meldung der Arbeitnehmer noch eine ordnungsgemäße (Lohn-)Buchhaltung erfolgt, eine strafrechtliche Ahndung nahezu unmöglich machen dürfte. Dagegen unter Bezugnahme auf die st. Rspr. des BGH ausdrücklich OLG Saarbrücken, NStZ-RR 2009, 88 (89).

²⁷⁹ Jedenfalls für Taten vor der Vereinheitlichung des allgemeinen Beitragssatzes zur gesetzlichen Krankenversicherung zum 01.01.2009 (vgl. Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 82).

und Pflegeversicherung²⁸⁰. Eine Berechnungsdarstellung kann nur dann ausnahmsweise entbehrlich sein, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern bzw. der nicht abgeführten Beiträge zur Sozialversicherung in der Lage ist, ein Geständnis ablegt²⁸¹. Für die Fälle der schlichten Nichtzahlung der Arbeitnehmeranteile gem. § 266a Abs. 1 StGB genügen neben den Feststellungen zur Arbeitgeberstellung des Täters in der Regel lediglich Feststellungen zur Höhe der vorenthaltenen Gesamtsozialversicherungsbeiträge und der darin enthaltenen Arbeitnehmeranteile, der durch das Vorenthalten geschädigten Krankenkasse sowie der Beitragsmonate, in denen die Arbeitnehmeranteile vorenthalten wurden²⁸². Zwar gelten diese Darstellungsmaßstäbe nur für das gerichtliche Urteil und können angesichts der unterschiedlichen Anforderungen nicht auf die Anklageschrift übertragen werden²⁸³. Denn um der Individualisierungs- und Umgrenzungsfunktion der Anklageschrift²⁸⁴ (§ 200 Abs. 1 StPO) gerecht zu werden, muss diese lediglich den Tatvorwurf im strafprozessualen Sinn als historisches Ereignis hinreichend genau beschreiben und individualisieren²⁸⁵. Dazu gehören neben den Tatzeiten und -orten das relevante Verhalten und der Taterfolg. In den hier zu untersuchenden Verfahren also die Angaben, dass und in welchem Zeitraum vom Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge zum Nachteil einer bestimmten Krankenkasse/Einzugsstelle vorenthalten und Steuern hinterzogen wurden. Beruht die dem Angeklagten zur Last gelegte Höhe der vorenthaltenen Beiträge und der Steuerverkürzung auf einer Schätzung²⁸⁶, bedarf es für die Wirksamkeit der Anklageschrift einer Berechnungsdarstellung im konkreten Anklagesatz nicht, da Ausführungen zur Schadensberechnung keinen Beitrag zur Individualisierung der Tat leisten können²⁸⁷. Dies gilt selbst dann, wenn an Stelle einer Schätzung eine genauere Berech-

²⁸⁰ BGH NJW 2005, 3650 (3651); wistra 2007, 220; NStZ-RR 2010, 376.

²⁸¹ BGH NStZ 2001, 200 (201); s. aber auch BGH NStZ-RR 2010, 376, der auch bei Geständnis die Nennung der gezahlten Löhne/Gehälter und der Beitragssätze regelmäßig für erforderlich hält.

²⁸² BGH NStZ 2011, 161.

²⁸³ BGH wistra 2009, 465 (zu § 370 AO); BGH, Beschl. v. 08.08.2012 – 1 StR 296/12 – (juris); Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 82.

²⁸⁴ BGH wistra 2009, 465; Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, § 200 Rn. 2; Heghmanns/Scheffler-Heghmanns, V. Kap. Rn. 210, 272.

²⁸⁵ BGH wistra 2009, 465; vgl. auch Nr. 110 Abs. 2 Lit. c) RiStBV.

²⁸⁶ Zu deren Zulässigkeit s. unten D. II. 2.a) cc) und 2.b) aa).

²⁸⁷ BGH wistra 2009, 465; BGH NStZ 2013, 409.

nung der Verkürzung möglich gewesen wäre²⁸⁸. Aber im Hinblick auf die Informationsfunktion der Anklageschrift²⁸⁹ ist es in der Praxis regelmäßig angezeigt, jedenfalls im wesentlichen Ergebnis der Ermittlungen (§ 200 Abs. 1 Satz 1 StPO) die für eine nachvollziehbare Darstellung der Berechnung der vorenthaltenen Beiträge/Abgabenverkürzung erforderlichen Tatsachenfeststellungen sowie (Steuer-)Berechnungen oder Schätzungen anzuführen; fehlen diese oder sind sie unzureichend, führt dies, da nur Mängel der Informationsfunktion vorliegen, allerdings nicht zur Unwirksamkeit der Anklage²⁹⁰. Im Hinblick auf die Umsetzung der Informationsfunktion der Anklageschrift und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Gericht in seinem Urteil an die strengeren Anforderungen gebunden ist, erscheint es aber zweckmäßig, auch die Ausführungen in der Anklageschrift – jedenfalls im wesentlichen Ermittlungsergebnis – bereits an den für das Gericht geltenden Maßstäben auszurichten²⁹¹. Denn Mängel in den Ermittlungen, z. B. falsche Beweiswürdigungen, die Missachtung des Zweifelssatzes oder insbesondere unzutreffende Schadensschätzungen, belasten die Hauptverhandlung mit unnötigem Aufklärungsaufwand²⁹². Sie führen dazu, dass das Gericht, das aufgrund des Umfangs und der Komplexität der Verfahren wegen Schwarzarbeit in der Regel nicht in der Lage ist, auf überraschende Änderungen in der laufenden Hauptverhandlung kurzfristig zu reagieren, zur Aussetzung der Hauptverhandlung gezwungen ist. Dies gibt der Verteidigung einen nicht zu unterschätzenden Raum, um durch eine verfahrensverkürzende Absprache eine für den Angeklagten günstigere Verfahrensbeendigung zu erreichen²⁹³.

Damit zeigt sich, dass die von der Rechtsprechung aufgestellten hohen Anforderungen zwar zunächst nur für die Urteilsfeststellungen gelten und eine Anklageschrift, die ihnen nicht genügt, dadurch nicht unwirksam wird; tatsächlich ist die Staatsanwaltschaft aber in der Regel gehalten, die gesamten erforderlichen Tatumstände bereits im Ermittlungsverfahren aufzuklären (und in der Anklageschrift niederzulegen), um eine unnötige zeitliche Verzögerung der ohnehin oft lang andauernden Verfahren zu vermeiden und eine schuldangemessene Bestrafung des Täters zu gewährleisten. Die Schwierig-

²⁸⁸ BGH NStZ 2013, 409.

²⁸⁹ *Meyer-Goßner/Schmitt*, § 200 Rn. 2.

²⁹⁰ BGHSt 56, 183; BGH wistra 2012, 195; NStZ 2013, 409.

²⁹¹ BGH NStZ 2010, 635 (637); NStZ 2013, 409 (409f.).

²⁹² So BGH NStZ 2010, 635 (637).

²⁹³ So auch Wabnitz/*Janovsky-Boxleitner*, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 55.

keiten, die von den Befragten in der Kategorie „Anforderungen an die Anklage“ formuliert werden, bestehen also vor allem in dem Umfang der zu ermittelnden und nachzuweisenden Umstände und ergeben sich im Wesentlichen aus den häufig fehlenden oder unvollständigen (Lohn- und Buchhaltungs-)Unterlagen und dem daraus resultierenden Zwang zu Schätzungen, worauf nachfolgend noch näher eingegangen werden wird.

cc) *Zulässigkeit von Schätzungen*

Im großen Problembereich der Schätzungen ist nach Ansicht von vier Befragten (8,5 %) eine Schwierigkeit in der eher dogmatischen Frage begründet, ob und nach welchen Methoden Schätzungen im Strafverfahren überhaupt zulässig sind. Wie bereits angedeutet spielen Schätzungen in den Verfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und der damit einhergehenden Steuerhinterziehung generell eine große Rolle. Denn für eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB (ebenso wie für § 370 AO) ist der Nachweis erforderlich, dass und konkret in welchem Umfang Sozialversicherungsbeiträge nicht an die Einzugsstellen abgeführt bzw. Löhne gezahlt wurden. Die Beiträge ihrerseits sowie die Lohnsteuer werden anhand der Löhne berechnet²⁹⁴. Fehlen aufgrund der Verletzung sozialversicherungsrechtlicher Aufzeichnungspflichten der Arbeitgeber (§ 28f Abs. 1 SGB IV) dazu aussagekräftige Lohn- und Buchhaltungsunterlagen und sind daher – wie häufig – wegen unvollständiger oder fehlender Buchhaltung des Arbeitgebers keine tragfähigen Erkenntnisse über die tatsächlich gezahlten Löhne und Gehälter zu erlangen, sind Staatsanwaltschaften und Gerichte als Hilfsmittel auf entsprechende Schätzungen insbesondere der in den Tatzeiträumen an die Schwarzarbeiter gezahlten Löhne angewiesen²⁹⁵.

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sind Schätzungen im Strafverfahren insbesondere in Bezug auf den Schuldumfang grundsätzlich zulässig und verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn sich Feststellungen auf andere Weise nicht treffen lassen²⁹⁶. Schon früh hat der BGH insoweit für den

²⁹⁴ Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 244ff.; Wabnitz/*Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 69, 74.

²⁹⁵ Vgl. dazu Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 244, 247; Wabnitz/*Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 74.

²⁹⁶ BVerfG, Beschl. v. 20.03.2007 – 2 BvR 162/07 – (juris); BGH NJW 1954, 1819; BGHSt 36, 320 (328); 38, 186 (193); 53, 71 (73, 74); BGH NStZ-RR 2004, 242; NStZ 2010, 635.

Vorwurf der Steuerhinterziehung festgestellt, dass es der Gerechtigkeit widersprechen würde, wenn der Täter deshalb Straffreiheit beanspruchen könne, weil die Strafgerichte zu einer genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen außerstande seien, obwohl der Täter diesen Mangel gerade durch sein strafbares Verhalten²⁹⁷ selbst herbeigeführt habe²⁹⁸. Maßgebliche Kriterien für die Anwendung und Durchführung einer Schätzung sind das Fehlen aussagekräftiger Beweismittel für eine genaue Berechnung, eine tragfähige Schätzungsgrundlage, die Beachtung des Zweifelssatzes und die nachvollziehbare Darlegung der Schätzungsgrundlagen im tatrichterlichen Urteil. Dabei kommt eine Schätzung auch aus verfahrensökonomischen Gründen in Betracht, wenn eine exakte Berechnung einen unangemessenen Aufklärungsaufwand erfordern würde und für den Schuldumfang nur vernachlässigbare Abweichungen zu erwarten sind²⁹⁹. Schätzungen sind demnach sogar unumgänglich, wenn – wie in den Fällen der Schwarzarbeit üblich – keine Belege oder Aufzeichnungen über Lohnzahlungen und Arbeitnehmer vorhanden sind. Dann ist ein als erwiesen angesehener Schuldumfang festzustellen, wobei auf der Grundlage der zur Verfügung stehenden Erkenntnisse die Höhe der Löhne und Gehälter zu schätzen und daraus der Umfang der jeweils vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge zu berechnen ist³⁰⁰. Nach ständiger Rechtsprechung darf das Tatgericht auch die Schätzungen der Finanzbehörden übernehmen, allerdings nur, wenn es eine eigenständige Steuerberechnung durchgeführt hat, also selbst von der Richtigkeit der Schätzung unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überzeugt ist³⁰¹. Es darf bei der Schätzung auch auf steuerrechtliche Schätzungsmethoden zurückgreifen, wenn die Verfahrensgrundsätze des Strafprozesses gewahrt werden³⁰².

²⁹⁷ Im konkreten Fall die Verletzung der Aufzeichnungspflichten sowie der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen.

²⁹⁸ BGH, Urt. v. 16.06.1954 – 3 StR 222/53 – (BeckRS 1954, 31195841).

²⁹⁹ BGH NStZ 2010, 635 (636).

³⁰⁰ BGHSt 38, 186 (193); wistra 2007, 220; BGH, Urt. v. 11.08.2010 – 1 StR 199/10 – (juris); NStZ 2010, 635.

³⁰¹ BGH, Beschl. v. 13.07.2011 – 1 StR 154/11 – (juris); BGH NStZ 07, 589; wistra 2010, 228, 2011, 28; 2016, 363 (364); vgl. auch *Joecks*, wistra 1990, 54; *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 96a; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks*, AO § 370 Rn. 81; *Schäfer/Sander/van Gemmeren*, Praxis der Strafzumessung, Teil 7 Rn. 1307.

³⁰² BGHSt 3, 377 (383); *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 96a; *Jäger*, StraFo 06, 477 (481) m.w.N.

Entschieden ist mittlerweile auch, dass für den sozialrechtsakzessorisch ausgestalteten³⁰³ § 266a StGB die Schätzung des Arbeitsentgelts nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben vorzunehmen und daher – sofern es sich nicht um geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse handelt³⁰⁴ – die Schwarzlohnabrede als Nettolohnvereinbarung³⁰⁵ zu werten ist (§ 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV)³⁰⁶. Ausgehend hiervon sind anhand der jeweils gültigen Beitragssätze die der Einzugsstelle vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge zu errechnen, also der tatsächlich gezahlte Barlohn um die darauf entfallenden Steuern und Beiträge zur Sozialversicherung zu erhöhen und zu einem Bruttolohn „hochzurechnen“³⁰⁷. Dies führt allerdings dazu, dass im Rahmen des § 266a StGB ein anderes Bruttoentgelt und also eine andere Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen ist als bei der Berechnung der in der Regel ebenfalls hinterzogenen Lohnsteuer gem. § 370 AO. Denn im Steuerrecht gilt das Zuflussprinzip mit der Folge, dass der bar gezahlte Lohn als Bruttolohn zu behandeln ist³⁰⁸, während im Sozialversicherungsrecht grundsätzlich das Entstehungsprinzip gilt³⁰⁹, was sich in der genannten Weise auch auf das Strafrecht auswirkt und eine Berechnung aufgrund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen rechtfertigt³¹⁰.

Die grundsätzliche Zulässigkeit von Schätzungen im Strafverfahren wird auch vom überwiegenden Teile der Literatur nicht in Zweifel gezogen³¹¹.

³⁰³ BGHSt 47, 318f.; 51, 124 (128); 53, 71 (77); *Fischer*, § 266a Rn. 9a; *Ignor/Rixen*, wistra 2001, 201 (202); *Wabnitz/Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 47.

³⁰⁴ BGH NStZ-RR 2010, 376.

³⁰⁵ Vgl. oben B. II. 4. c).

³⁰⁶ Kritisch zur Anwendung des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV auf den insoweit allein relevanten § 266a Abs. 2 StGB *Joecks*, JZ 2009, 531 mit dem Argument, dass sich der Tatbestand nicht in der bloßen Nichtzahlung erschöpft, sondern das Machen unrichtiger oder das Verschweigen erheblicher Tatsachen hinzukommen muss. Nach Ansicht von *Röthlein* (wistra 2009, 113) kann die Fiktion der Nettolohnabrede nur bei konkret festgestellten Schwarzlohnzahlungen gelten, nicht aber, wenn die Lohnkosten geschätzt werden müssen.

³⁰⁷ So grundlegend BGHSt 53, 71 (74ff.); BGH, Beschl. v. 08.06.2011 – 1 StR 213/11 – (juris); ebenso *Müller-Gugenberger-Thul*, § 38 Rn. 262f.; *SK-StGB-Hoyer*, § 266a Rn. 34; *Wabnitz/Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 70.

³⁰⁸ BGH NStZ 1992, 441 (441f.).

³⁰⁹ BSGE 75, 61; *Wabnitz/Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 70; *LK-Möhrenschlager*, § 266a Rn. 37.

³¹⁰ So auch BGHSt 53, 71 (79); *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 98; *Müller-Gugenberger-Thul/Büttner*, § 38 Rn. 268, 269, 303, 335, 363; *Trüg*, DStR 2011, 727 (727, 730).

³¹¹ *Bader*, wistra 2010, 121 (122); *Joecks/Jäger/Randt-Joecks*, AO § 370 Rn. 79, 82; *Joecks*, JZ 2009, 531; *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 96; *MüKo-StGB-Schmitz/Wulf*, AO § 370 Rn. 190 m.w.N.; *Müller-Gugenberger-Thul*, § 38 Rn. 247ff.; *Wabnitz/Janovsky-Raum*, 4. Kap. Rn. 158, *Wabnitz/Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 74; offen gelassen von *Walter*, JZ 2006, 340 (344).

Soweit *Rütschen* die Ansicht vertritt, dass Schätzungen dem (Steuer-)Strafrecht fremd seien, da dabei vollständige Gewissheit zu Lasten des Täters zu fordern sei³¹², ergibt sich bei genauerer Betrachtung, dass sich seine Argumentation auf die Anwendung von Schätzungen im Sinne des für die Steuerfestsetzung geltenden § 162 AO, der sich mit einem geringeren Maß an Sicherheit begnügt³¹³, auf das Strafrecht im Hinblick auf den „in dubio pro reo“-Grundsatz bezieht. Im Ergebnis stellt er aber nicht die Schätzung im Strafverfahren als solche in Frage, die nach seiner Ansicht mitunter nichts anderes ist als die entsprechende Anwendung des Zweifelsgrundsatzes auf Quantitäten im Sinne des Ansatzes eines gesicherten Mindestbetrags. Vielmehr stellt er (zu Recht) in Frage, ob die nicht unübliche Vorgehensweise, im Strafverfahren einen „Sicherheitsabschlag“³¹⁴ zu den Schätzungen der Finanzbehörden vorzunehmen, dem strafrechtlichen Zweifelsgrundsatz ausreichend Rechnung trägt³¹⁵.

Ähnlich argumentieren *Ott/Bundschuh*, die Schätzungen im Bereich des Schuldumfangs unter Bezugnahme auf den Begriff der Schätzung ablehnen. Eine Schätzung sei dadurch gekennzeichnet, dass durch ein bestimmtes Verfahren Quantitäten ermittelt würden, die sich an einen tatsächlichen Wert annäherten, aber sowohl nach oben als auch nach unten von ihm abweichen könnten. Nirgendwo sei aber bestimmt, nach welchen Methoden der Richter eine solche Schätzung vorzunehmen habe. Darüber hinaus sei der Ansatz des BGH, unter Berücksichtigung des Zweifelssatzes im Wege der Schätzung einen Mindestschuldumfang festzustellen, in sich widersprüchlich: entweder gelange man mittels Schätzung zu einem Ergebnis, das begriffsnotwendig auch über dem wirklichen Wert liegen könne, oder man lege einen Mindestwert zugrunde, der dann aber definitionsgemäß nicht im Wege der Schätzung gewonnen worden sein könne, da sonst ein noch geringerer Wert denkbar sein müsse. Da also immer auch eine über die tatsächliche Schuld hinausgehende Verurteilung möglich sei, könne eine Schätzung nie zu der gem. § 261 StPO geforderten richterlichen Überzeugung führen. Strafbarkeitslücken bzw. Strafverfolgungslücken ergäben sich daraus dennoch nicht. Denn ob grundsätzlich ein strafbares Verhalten vorliege, sei unabhängig von

³¹² Klein-*Rütschen*, § 162 Rn. 19.

³¹³ Klein-*Rütschen*, § 162 Rn. 1; Joecks/Jäger/Randt-*Joecks*, AO § 370 Rn. 80 („größte Wahrscheinlichkeit“).

³¹⁴ S. dazu auch unten D. II. 2.b) aa) und Fn. 405, 406.

³¹⁵ Klein-*Rütschen*, § 162 Rn. 19a.

der Frage nach seinem Umfang zu klären. Ein Verzicht auf eine Schätzung führe allenfalls dazu, dass bei der Strafzumessung nicht der gesamte möglicherweise verursachte Schaden berücksichtigt werden könne. Eine Lösung des Problems sei über die Anforderungen an die tatrichterliche Überzeugung zu finden. Denn die Tatsachengrundlage, auf die der Richter im Einzelfall seine Überzeugung zu stützen habe, müsse nicht zwingend auf im Strengbeweisverfahren erlangten Sachverhalten beruhen; vielmehr könne der Richter auch aus feststehenden Indizien Schlussfolgerungen ziehen, wobei ggf. ähnliche Überlegungen anzustellen seien wie bei der Schätzung³¹⁶.

Diese vor allem auf Begrifflichkeiten gestützte Argumentation berücksichtigt allerdings nicht in dem gebotenen Maße, dass jedenfalls in den hier zu untersuchenden Verfahren die Frage, ob ein strafbares Verhalten überhaupt vorliegt, nur schwer von der des Schuldumfangs, also der Höhe der vorenthaltenen Beiträge und der verkürzten Steuer, getrennt werden kann. Wenn dies auch für andere Eigentums- oder Vermögensdelikte denkbar erscheint, weil z. B. aufgrund der Beweisaufnahme feststeht, dass ein bestimmter Gegenstand gestohlen oder betrügerisch erlangt wurde, ohne dass dessen Wert näher aufgeklärt werden kann, stellt es sich bei den vorliegenden Verfahren anders dar. Denn zur grundsätzlichen Feststellung des strafbaren Verhaltens wegen des Vorenthalten von Arbeitsentgelt bzw. der Steuerhinterziehung gehört insbesondere die Feststellung, dass der Erfolg des jeweiligen Delikts (Vorenthalten der Sozialversicherungsbeiträge³¹⁷ bzw. Verkürzung von Steuern/Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile³¹⁸) eingetreten ist. Es ist kaum vorstellbar, wie ein Gericht zu der Überzeugung gelangen sollte, dass Steuern hinterzogen bzw. Beiträge vorenthalten wurden, ohne auch ein ausreichendes Maß an Sicherheit im Hinblick auf den (Mindest-)Umfang des Schadens erlangt zu haben. Unabhängig davon kommen aber auch die Ansichten, die mit ihrer Kritik vorrangig am Begriff der Schätzung ansetzten, letztendlich ebenso wie die Rechtsprechung zu dem Ergebnis, dass eine Verurteilung auch dann möglich ist, wenn aussagekräftige Unterlagen über die Bemessungsgrundlagen nicht vorliegen. Ob dieses Ergebnis unter der Bezeichnung „Schätzung“ oder der „richterlichen Überzeugungsbildung“ erzielt wird, dürfte in der Praxis zweitrangig sein.

³¹⁶ *Ott/Bundschuh*, JA 2005, 453 (454).

³¹⁷ *Fischer*, § 266a Rn. 21b.

³¹⁸ *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 80.

Da sich die Praxis der Strafverfolgung darüber hinaus üblicherweise an der ständigen Rechtsprechung orientiert, kann sie von der grundsätzlichen Zulässigkeit von Schätzungen in den Verfahren wegen Schwarzarbeit nach den von der Rechtsprechung entwickelten Maßstäben und Anforderungen ausgehen. Bei der Klärung der Frage, welche Probleme sich regelmäßig im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit stellen und welche Folgen sich daraus ergeben, ist also mit der in Rechtsprechung und der überwiegenden Literatur vertretenen Ansicht von der Zulässigkeit von Schätzungen jedenfalls in Bezug auf den Schuldumfang auszugehen. Eine andere und durchaus in der Praxis der Strafverfolgung bedeutsamere Frage ist aber die, wie die Schätzungen im konkreten Fall vorgenommen werden müssen, d.h. an welche Tatsachengrundlagen angeknüpft werden muss, damit sie Bestand haben. Darauf wird aber später näher einzugehen sein.

Die besondere Bedeutung des Problembereichs „Schätzungen“ in den zu untersuchenden Verfahren wird auch daran deutlich, dass weitere Probleme in diesem Bereich – allerdings bezogen auf die praktische Umsetzung im konkreten Einzelfall – von einem Großteil der Befragten sowohl in die Kategorie „Rechts“- als auch „Beweisprobleme“ eingeordnet wurden. Auch *Frage 3* des Erhebungsbogens bezieht sich spezielle auf den weiten und mit vielen theoretischen und praktischen Schwierigkeiten verbundenen Bereich der Schätzungen³¹⁹.

dd) Schadensschätzung im Einzelfall

Zwei Teilnehmer der Befragung (4,2 %) ordneten das Problem der Schadensschätzung/Berechnung der Schadenshöhe im konkreten Fall mangels (vollständiger) Buchhaltungs- und Lohnunterlagen dem Bereich der Rechtsprobleme zu. Da diese Problematik von dem Großteil der Befragten aber als Beweisproblem eingestuft wurde, wird dies später noch vertieft behandelt³²⁰.

³¹⁹ S. dazu unten D. II. 2. b) aa).

³²⁰ S. dazu unten D. II. 2. b) aa), bb).

ee) *Überlassung ausländische Arbeitnehmer*

Drei Befragte (6,4 %) berichteten von Problemen, die sich insbesondere im Zusammenhang mit Entsendebescheinigungen³²¹ (früher „E 101“, seit dem 01.05.2010 „A1“³²²) aus der (vermeintlichen) Überlassung ausländischer Arbeitnehmer ergeben. Werden Arbeitnehmer im Rahmen eines im Ausland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses von einem Arbeitgeber aus einem Mitgliedstaat der EU in einen anderen Mitgliedstaat entsandt (sog. Einstrahlung, § 5 SGB IV), so gelten für diesen Arbeitnehmer – unter bestimmten Voraussetzungen – weiterhin die Rechtsvorschriften des Entsendestaates³²³. Dazu gehört auch die Sozialversicherungspflicht. Im Ergebnis entfällt also die Sozialversicherungspflicht der entsandten Arbeitnehmer im Empfängerstaat, d.h. der ausländische Arbeitgeber hat in diesen Fällen keine Sozialversicherungsbeiträge an die (deutschen) Einzugsstellen abzuführen, wenn die Arbeitnehmer in dem EU-Mitgliedsstaat, aus dem sie entsandt werden, sozialversicherungspflichtig sind. Darüber kann der Sozialversicherungsträger des entsendenden EU-Staates eine Bescheinigung ausstellen³²⁴. Für eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB stellt sich daher folgende Frage: Sind die ausländischen Arbeitnehmer tatsächlich im Entsendestaat sozialversichert, d.h. werden dort Sozialversicherungsbeiträge für sie gezahlt? Oder wird dies von den Personen/Unternehmen, die sie in Deutschland einsetzen, lediglich vorgetauscht, indem sie z. B. nur zum Schein bei ausländischen Unternehmen beschäftigt sind, um Sozialbeiträge nicht zahlen zu müssen. Denn nur in letzterem Fall besteht für die Arbeitnehmer eine Sozialversicherungspflicht in Deutschland. Umgekehrt formuliert bedeutet dies, dass nur dann, wenn keine Beitragspflicht in Deutschland besteht, eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB ausgeschlossen ist³²⁵. Nach überwiegender Ansicht sind auch die Strafgerichte an eine von einem ausländischen Sozialversicherungsträger ausgestellte Entsendebescheinigung jedenfalls für diejenigen Straftatbestände gebunden, die – wie § 266a StGB³²⁶ – verwaltungsakzessorisch ausgestaltet

³²¹ Früher VO (EWG) Nr. 1408/71 i.V.m. Art. 11 Abs. 1 VO (EWG) Nr. 574/72; heute VO (EG) Nr. 883/2004 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 VO (EG) Nr. 987/2009.

³²² Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 111, 114.

³²³ Art. 12 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004.

³²⁴ Vgl. Art. 19 Abs. 2 VO (EG) Nr. 987/2009; BGH NJW 2007, 233 (234, 235); Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 111, 114; *Wank*, EuZW 2007, 300.

³²⁵ Schüren-*Stracke*, C. § 15 Rn. 13.

³²⁶ S. Fn. 303; ebenso auch § 15 AÜG (vgl. Schüren-*Stracke*, C. § 15 Rn. 15, 17).

sind mit der Folge, dass das deutsche Sozialversicherungsrecht nicht anwendbar ist³²⁷. Eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB kommt dann nicht in Betracht.

Begründet wird dies vornehmlich mit der Rechtsprechung des EuGH, der zur Wirkung einer E 101-Bescheinigung entschieden hat, dass die nationalen Behörden und Gerichte des Gastlandes an die bescheinigte Anwendbarkeit des Sozialversicherungsrechtes des Herkunftslandes gebunden sind. Ein Arbeitnehmer solle aus Gründen der Rechtssicherheit nur an ein einziges System der sozialen Sicherheit angeschlossen werden. Darüber hinaus sei der die Bescheinigung ausstellende Träger der Sozialversicherung nach dem Grundsatz der vertrauensvollen Zusammenarbeit nach Art. 10 (Art. 5 a.F.) EG-Vertrag verpflichtet, den Sachverhalt ordnungsgemäß zu beurteilen und damit die Richtigkeit der Bescheinigung zu gewährleisten. Damit habe eine E 101-Bescheinigung notwendig zur Folge, dass das System der sozialen Sicherheit des anderen Mitgliedstaates nicht angewandt werden könne, woran auch die nationalen Gerichte gebunden seien³²⁸. Diese Bindungswirkung der Entsendebescheinigung soll nach Ansicht des BGH auch für die Fälle gelten, in denen die Bescheinigung durch Manipulation erschlichen wurde bzw. der Verdacht einer Manipulation besteht. Denn da der EuGH in seinen Entscheidungen eine Ausnahme von der Bindungswirkung nicht vorgesehen habe, seien die Gerichte des Gaststaates gehindert, die der Entsendebescheinigung zugrunde liegenden Tatsachen einer eigenständigen Überprüfung zu unterziehen³²⁹. Diese Begründung wird von *Wank* kritisiert mit dem Argument, der EuGH antworte bei Vorlagefragen grundsätzlich nur auf den Normalfall. Daher ließen die vom BGH zitierten Entscheidungen keine Rückschlüsse bei Manipulationen zu. In Missbrauchsfällen – zu denen seiner Ansicht nach mit der Argumentation des BGH auch Fälschungen der Bescheinigungen selbst gehören – seien weder die deutschen Sozialversicherungsträger noch die deutschen Gerichte an die Entsendebescheinigungen

³²⁷ Ausdrücklich zur Bindungswirkung nun Art. 5 Abs. 1 VO (EG) 987/2009; BGHSt 51, 124 (132, 133); *Fischer*, § 266a Rn. 9b; *Ignor/Rixen*, wistra 2001, 201 (203, 204); Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 19, 111, 114; Schüren-*Stracke*, C. § 15 Rn. 12,13.

³²⁸ EuGH, EuZW 2000, 380 (384); Urt. v. 26.01.2006 – Rs. C-2/05 – (jurion) (https://www.jurion.de/Urteile/EuGH/2006-01-26/C-2_05).

³²⁹ BGHSt 51, 124 (133, 134).

gebunden. Vielmehr seien die zugrundeliegenden Tatsachen der Überprüfung durch die deutschen Behörden unterworfen³³⁰.

Es erscheint allerdings zweifelhaft, ob der BGH mit seiner Entscheidung in Bezug auf die Bindungswirkung der Entsendebescheinigung tatsächlich auch die Fälle erfassen wollte, in denen die Bescheinigung nicht durch Täuschung bei den ausländischen Sozialversicherungsträgern erschlichen, sondern ohne deren Kenntnis von anderen Personen gefälscht wurde. Der der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt jedenfalls betraf den Fall, dass die entsandten Arbeitnehmer nur zum Schein bei EU-ausländischen Unternehmen angestellt waren, die nach Absprache mit den tatsächlichen deutschen Arbeitgebern unter Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse bei den Sozialversicherungsträgern des Entsendestaates die entsprechende Bescheinigung beantragten und erhielten. Aus diesem Grund hat sich der BGH auch nur mit der Fallgestaltung des Erschleichens einer tatsächlich von dem Entsendestaat ausgestellten Bescheinigung befasst und für diesen Fall mit der dargelegten Begründung eine Bindungswirkung angenommen. Auf Fälschungen der Bescheinigungen durch Dritte bezog sich die Argumentation aber nicht. In diesem Fall ist die Sachlage auch anders zu beurteilen, denn dann liegt eine Bescheinigung des Entsendestaates, die Bindungswirkung entfalten könnte, gerade nicht vor. Die deutschen Gerichte sind also in diesen Fällen nicht gehindert, die Richtigkeit der Bescheinigung zu überprüfen und eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB anzunehmen³³¹. Für die übrigen Fallkonstellationen muss es dagegen hingenommen werden, dass eine Überprüfung der von einem Sozialversicherungsträger des entsendenden Staates erteilten Bescheinigung von den deutschen Behörden nicht in Betracht kommt. Dafür spricht im Übrigen auch die Begründung des EuGH, der in seinen Entscheidungen zur Bindungswirkung ebenfalls von der Fallgestaltung ausgeht, dass der Sozialversicherungsträger des Mitgliedsstaates die Bescheinigung – möglicherweise aufgrund falscher oder in Unkenntnis der richtigen Tatsachen – tatsächlich erteilt hat, also nicht etwa eine Fälschung vorliegt. Der die Bescheinigung erteilende Träger muss nach der Rechtsprechung des EuGH bei Zweifeln an der Richtigkeit des der Bescheinigung zugrunde liegenden Sachverhalts und der darin gemachten Angaben die Richtigkeit der Bescheinigung überprüfen und diese gegebenenfalls zurück-

³³⁰ *Wank*, EuZW 2007, 300 (303, 304).

³³¹ Ebenso wohl *Müller-Gugenberger-Thul*, § 38 Rn. 111, 115ff.

ziehen, notfalls die Verwaltungskommission anrufen³³². Dafür bestünde aber kein Anlass, wenn schon keine (echte) Bescheinigung des Sozialversicherungsträgers des Entsendestaates vorläge, denn dann wäre die Rechtssicherheit innerhalb der EU nicht berührt.

ff) Sonstiges

Von drei Befragten wurde außerdem jeweils ein weiteres Rechtsproblem benannt, das keiner der bisherigen Fallgruppen zuzuordnen war. Dazu gehört die Frage der Verjährung insbesondere im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Strafverfolgung, die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme bei Unternehmensgeflechten und eine fehlende eindeutige gesetzliche Grundlagen hinsichtlich der Lohnsteuerklassen.

(1) Verjährung

Hinsichtlich der für die Praxis bedeutsamen Frage der Verjährung stellt sich das immer wieder diskutierte Problem, wann die Tat des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt gem. § 266a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 StGB verjährt. Auf den ersten Blick erscheint dies gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB eindeutig zu beantworten zu sein: da das Vorenthalten von Arbeitsentgelt mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren bestraft wird, beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre ab Beendigung der Tat bzw. Eintritt des Erfolges (§ 78a StGB). Die Besonderheiten und daraus resultierende Schwierigkeiten ergeben sich für § 266a StGB aber aus der Sozialrechtsakzessorietät des Tatbestandes. Sowohl bei den Taten gem. § 266a Abs. 1 StGB als auch gem. § 266a Abs. 2 Nr. 2 StGB handelt es sich um echte Unterlassungsdelikte³³³. Echte Unterlassungsdelikte sind erst beendet, sobald die Pflicht zum Handeln entfällt³³⁴. Dies ist bei § 266a StGB aufgrund unterschiedlicher Umstände denkbar, so z. B. wenn die Beiträge nachträglich entrichtet werden, der Beitragsschuldner – etwa durch Erlöschen einer juristischen Person – wegfällt oder der Täter aus der Vertreter-

³³² EuGH, EuZW 2000, 380 (384); Urt. v. 26.01.2006 – Rs. C-2/05 – (jurion) (https://www.jurion.de/Urteile/EuGH/2006-01-26/C-2_05).

³³³ BGHSt 47, 318 (320); wistra 2011, 426; 2012, 235; *Fischer*, § 266a Rn. 14, 21; *Lackner/Kühl-Heger*, § 266a Rn. 7, 12 m.w.N.; *Wabnitz/Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 47.

³³⁴ BGHSt 28, 371 (380); wistra 92, 23; *Fischer*, § 78a Rn. 14; *MüKo-StGB-Radtke*, § 266a Rn. 116; *Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben/Bosch*, § 78a Rn. 6.

stellung gem. § 14 StGB ausscheidet³³⁵. Die Pflicht zum Handeln entfällt aber spätestens dann, wenn die sozialversicherungsrechtliche Beitragspflicht erlischt, also insbesondere die Beitragsschuld verjährt³³⁶. Wann dies der Fall ist, bestimmt § 25 Abs. 1 SGB IV. Danach verjähren Ansprüche auf Beiträge grundsätzlich vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind; für *vorsätzlich* vorenthaltene Beiträge besteht aber insoweit eine auch für den Straftatbestand des § 266a StGB wichtige Ausnahme, als diese Ansprüche erst 30 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind, verjähren. Denn da eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB nur bei vorsätzlichem Handeln gegeben ist, beträgt die hierfür relevante sozialrechtliche Verjährungsfrist 30 Jahre mit der Folge, dass bei Anknüpfung an die sozialrechtlichen Vorschriften die strafrechtliche Verjährungsfrist (fünf Jahre) erst nach der dreißigjährigen Verjährungsfrist des § 25 Abs. 1 S. 2 SGB IV zu laufen beginnt. Taten wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt wären also noch 35 Jahre nach Tatvollendung – nämlich der nicht fristgerechten Zahlung der Beiträge nach Fälligkeit des Anspruchs³³⁷ – verfolgbar. Damit stünde eine Strafbarkeit wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt, jedenfalls was die Möglichkeit der Ahndung betrifft, im Ergebnis auf einer Stufe mit Taten, die mit einer lebenslangen Freiheitsstrafe bedroht sind und nach 30 Jahren verjähren (§ 78 Abs. 3 Nr. 1 StGB), wie etwa der Raub mit Todesfolge, und würde jedenfalls im Hinblick auf die Verjährung sogar strenger geahndet als ein Totschlag³³⁸.

Trotzdem halten die Rechtsprechung und große Teile der Literatur an der sozialrechtsakzessorischen Berechnung der Verjährung fest³³⁹. Im Hinblick auf die Ausweitung der Verfolgbarkeit und praktische Gleichsetzung mit schwersten Straftaten erscheint eine solche Sichtweise aber nicht angemessen. Natürlich kann das Problem in der Praxis dadurch gelöst werden, dass

³³⁵ Vgl. auch *Hüls/Reichling*, StraFo 2011, 305 (305, 306); Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 278f.; Schönke/Schröder-*Perron*, § 266a Rn. 31.

³³⁶ BGH wistra 2012, 235; OLG Jena, NStZ-RR 2006, 170; *Fischer*, § 78a Rn. 14; MüKo-StGB-*Radtke*, § 266a Rn. 116; Schönke/Schröder-*Perron*, § 266a Rn. 31; Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 78.

³³⁷ BGHSt 28, 371 (379); OLG Jena, NStZ-RR 2006, 170; *Fischer*, § 266a Rn. 13, 21b; MüKo-StGB-*Radtke*, § 266a Rn. 115; Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 276.

³³⁸ Ebenso *Hüls/Reichling*, StraFo 2001, 305 (307, 308).

³³⁹ BGH wistra 1992, 23; BGH NStZ 2012, 510 (511); OLG Jena, NStZ-RR 2006, 170; OLG Dresden, NStZ 2011, 163; MüKo-StGB-*Radtke*, § 266a Rn. 117; Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 277, 279, 280; Schönke/Schröder-*Perron*, § 266a Rn. 31; Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 78.

die Taten, die mehrere Jahre zurückliegen, insbesondere gem. § 153 StPO eingestellt werden. Damit verbleibt aber zum einen weiterhin ein Ermessensspielraum und damit auch ein Unsicherheitsfaktor in der Bearbeitung der Verfahren vor allem für die Beschuldigten/Angeklagten. Zum anderen mag insbesondere die Schadenshöhe, die oft nicht unerheblich ist, dagegen sprechen, die Schuld des Täters als gering i.S.d. § 153 Abs. 1 S. 1 StPO anzusehen und das öffentliche Verfolgungsinteresse zu verneinen. Denn die Schuld ist nur dann gering, wenn sie im Vergleich mit Vergehen gleicher Art nicht unerheblich unter dem Durchschnitt liegt, wobei alle den Umfang der Schuld betreffenden Gesichtspunkt zu berücksichtigen sind (§ 46 StGB). Dazu gehören auch wesentlich die verschuldeten Auswirkungen der Tat³⁴⁰. Ohne auf die unterschiedlichen Ansichten näher einzugehen, nach welchen Kriterien der „Durchschnitt“ der Vergehen zu bestimmen ist und wann die Schuld „nicht unerheblich“ darunter liegt³⁴¹, kann jedenfalls für die Verfahren wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt unschwer angenommen werden, dass sich zahlreiche Taten trotz eines längeren Zeitablaufs insbesondere aufgrund der Schadenshöhe nicht für eine Einstellung gem. § 153 StPO eignen.

Daher ist es sachgerecht, für den Bereich der Verjährung eine Ausnahme in der Form zu machen, dass zur Bestimmung der Beendigung der Tat für § 266a StGB nicht an die Vorschriften des Sozialrechts, konkret § 25 Abs. 1 S. 2 SGB IV, angeknüpft, sondern auf den Zeitpunkt abgestellt wird, zu dem der Beitrag bei Fälligkeit nicht gezahlt wird, also am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats³⁴². Damit fallen Vollendung und Beendigung der Tat zusammen. Ab diesem Zeitpunkt ist dann die Verjährung zu berechnen. Nur diese Lösung gewährleistet eine Gleichstellung mit den Delikten, für die der Gesetzgeber ebenfalls (nur) eine fünfjährige Verjährungsfrist angeordnet hat. Darüber hinaus steht dies auch in Übereinstimmung mit dem Zweck der Verjährungsvorschriften, die vor allem dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit durch Zeitablauf dienen³⁴³. Denn nach einer gewissen Zeit nimmt das ursprünglich bestehende Strafbedürfnis immer weiter ab³⁴⁴. Hinzu

³⁴⁰ Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, § 153 Rn. 4.

³⁴¹ S. dazu Heghmanns/Scheffler-Heghmanns, V. Kap. Rn. 33ff.

³⁴² Ebenso Achenbach/Ransiek/Rönnau-Gerke, 12. Teil 2. Kap. Rn. 29; Bachmann, FS Samson, S. 238; Hüls/Reichling, StraFo 2011, 305 (307, 308); LK-Möbrenschlager, § 266a Rn. 114.

³⁴³ Fischer, Vor § 78 Rn. 2; Hüls/Reichling, StraFo 2011, 305 (307); SK-StGB-Rudolphi, Vor § 78 Rn. 10; SSW-Rosenau, § 78 Rn. 5.

³⁴⁴ BGHSt 29, 370 (372); NK-StGB-Saliger, Vor §§ 78ff. Rn. 5; SK-StGB-Rudolphi, Vor § 78 Rn. 10.

kommt der Verlust oder jedenfalls eine Entwertung von Beweismitteln mit zunehmendem Zeitablauf³⁴⁵. Schließlich ist auch festzustellen, dass der Tat-erfolg, nämlich die Beeinträchtigung des Beitragsaufkommens, bereits mit dem Verstreichen der gesetzlichen Frist vollständig eingetreten ist und damit die Verletzung des geschützten Rechtsguts durch die fortdauernde Nichtzahlung der Beiträge – im Gegensatz zu anderen Delikten, bei denen mit Zeitablauf auch eine Intensivierung der Verletzung denkbar ist – nicht vertieft wird. Es besteht daher kein Grund, die weitere Untätigkeit auch nach Vollendung der Tat als strafbewehrt anzusehen³⁴⁶. Entsprechend ist auch für die Hinterziehung von Fälligkeitssteuern, die jedenfalls in dem Punkt des Unterlassens einer geforderten Handlung zu einem bestimmten Zeitpunkt dem Vorenthalten von Arbeitsentgelt vergleichbar sind, anerkannt, dass die Tat mit Verstreichen der gesetzlichen Frist beendet ist und die strafrechtliche Verjährung beginnt; insbesondere kommt es dabei nicht darauf an, ob die – steuerliche – Pflicht zum Handeln weggefallen ist³⁴⁷. Damit rechtfertigt auch eine Gleichbehandlung mit der – regelmäßig ebenfalls verwirklichten – Steuerhinterziehung das Zusammentreffen von Tatvollendung und Tatbeendigung bei § 266a StGB und Beginn der strafrechtlichen Verjährung ab diesem Zeitpunkt.

(2) Lohnsteuerklasse VI

Ein weiteres Problem ergibt sich daraus, dass die Fälle der Schwarzarbeit, genauer die Fälle des Vorenthalten von Arbeitsentgelt, regelmäßig auch steuerstrafrechtlich relevant sind, da die Beteiligten üblicherweise auch ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllen und damit der Verdacht der Steuerhinterziehung im Raume steht. Insbesondere sind die Auswirkungen auf die Lohnsteuer zu beachten. Denn der Auftraggeber eines nichtselbständig tätigen Schwarzarbeiters – zu dem auch der Scheinselbständige³⁴⁸ zu zählen ist – ist als Arbeitgeber verpflichtet, für den Schwarzarbeiter die Lohnsteuer ein-

³⁴⁵ Schönke/Schröder-*Sternberg-Lieben/Bosch*, Vorb §§ 78ff. Rn. 3; SK-StGB-*Rudolphi*, Vor § 78 Rn. 10; SSW-*Rosenau*, § 78 Rn. 5; gegen die Beachtlichkeit dieses Grundes MüKo-StGB-*Mitsch*, § 78 Rn. 2.

³⁴⁶ So auch *Bachmann*, FS Samson, S. 237.

³⁴⁷ BGH wistra 1991, 215 (216); Erbs/Kohlhaas-*Hadamitzky/Senge*, AO § 370 Rn. 107; Joecks/Jäger/Randt-*Joecks*, AO § 376 Rn. 52.

³⁴⁸ Dazu s.o. D. II. 2. a) aa).

zubehalten, sie dem Finanzamt anzumelden und auch abzuführen (§§ 38, 41a EStG). Schuldner der Lohnsteuer ist der Schwarzarbeiter als Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG). Die Frage, welche Lohnsteuerklasse der Berechnung der hinterzogenen Lohnsteuer zugrunde zu legen ist, ist daher auch für die Strafbarkeit gem. § 266a StGB von Bedeutung. Denn gem. § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV ist die Schwarzlohnabrede als Nettolohnvereinbarung zu behandeln³⁴⁹. In die Hochrechnung des tatsächlich gezahlten Lohns auf den Bruttolohn sind also unter anderem die darauf entfallenden Steuern einzubeziehen. Sozial- und steuerrechtlich ist es nicht zu beanstanden, wenn der Sozialversicherungsträger bei der Berechnung des Bruttolohns und das Finanzamt bei der Berechnung der (auf Zeit) verkürzten Lohnsteuer gem. § 39c EStG von Lohnsteuerklasse VI (keine Lohnsteuerabzugsmerkmale) ausgehen³⁵⁰. Dies auch dann, wenn damit insbesondere in Bezug auf die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge Bruttolöhne in einer Höhe errechnet werden, die so kaum realistisch sind und in einem „legalen“ Beschäftigungsverhältnis nicht zu erzielen sein dürften³⁵¹. Für die strafrechtliche Schadensberechnung gilt demgegenüber unter Berücksichtigung des Schuldprinzips grundsätzlich, dass nur die Beiträge vorwerfbar vorenthalten sind, die der Arbeitgeber tatsächlich geschuldet hätte, wenn er seinen Aufzeichnungs- und Meldepflichten nachgekommen wäre³⁵². Die Steuern sind dann also nach der Lohnsteuerklasse zu berechnen, die den persönlichen Verhältnissen des „schwarz“ beschäftigten Arbeitnehmers entsprechen³⁵³. In der Praxis ergibt sich die Schwierigkeit daraus, dass die Schwarzarbeiter häufig namentlich nicht bekannt sind, also auch die für die einzelnen Lohnsteuerklassen maßgeblichen Faktoren nicht ermittelt werden können. Allerdings hat der BGH für diese Fälle entschieden, dass gegen die Berechnung des Bruttoarbeitsentgelts auf Grundlage der Lohnsteuerklasse VI auch unter Berücksichtigung des Zweifelsgrundsatzes keine Bedenken bestehen³⁵⁴. Dies erscheint sachgerecht, da Arbeitgeber und Arbeitnehmer bewusst zusammenwirken, um weder Sozialabgaben noch Lohnsteuer abzuführen, und aus diesem Grund

³⁴⁹ S. dazu oben B. II. 4. c), D. II. 2. a) cc).

³⁵⁰ BSG DStR 2012, 662 (667); BGH NStZ 1992, 441 (442); Klein-Jäger, § 370 Rn. 99; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 71, 72.

³⁵¹ Ebenso BSG DStR 2012, 662 (666); Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 59.

³⁵² So auch Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 59.

³⁵³ Vgl. BGH wistra 1992, 259 (260); 1997, 187; 2001, 22.

³⁵⁴ BGHSt 53, 71 (79); kritisch Joekes, JZ 2009, 531.

auch keine schriftlichen Unterlagen geführt werden. Die Anwendung der Lohnsteuerklasse VI kommt lediglich bei Teilschwarzlohnzahlungen nicht in Betracht³⁵⁵, da in diesen Fällen Lohnsteuerkarten der einzelnen Arbeitnehmer vorliegen. Die Berechnung hat dann aufgrund der individuellen Steuermerkmale der einzelnen Arbeitnehmer, deren Lohnsteuerkarte vorliegt, zu erfolgen. Kann im Einzelfall nicht ermittelt werden, an welche konkreten Arbeitnehmer Teilschwarzlohnzahlungen geleistet wurden, so dass ein Steuersatz nicht eindeutig bestimmt werden kann, ist auch der Lohnsteuersatz bezogen auf die Teilschwarzlohnzahlungen zu schätzen³⁵⁶. Dies gilt in gleicher Weise für die (Lohn-)Steuerhinterziehung; ist die genaue Berechnung der endgültig geschuldeten, also auf Dauer hinterzogenen Lohnsteuern nicht ohne weiteres möglich, kann der Tatrichter statt der Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse von geschätzten, gegebenenfalls niedrigeren Durchschnittssteuersätzen ausgehen³⁵⁷. Damit stehen mit den vorhandenen gesetzlichen Regelungen ausreichende Instrumentarien zur Verfügung, um die der Berechnung zugrunde zu legende Lohnsteuerklasse im Einzelfall zu bestimmen.

(3) Täterschaft und Teilnahme

Bei der des Weiteren als Rechtsproblem benannten Frage der Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme insbesondere bei Unternehmensgeflechten dürfte es sich eher um ein tatsächliches, also um ein Beweisproblem handeln. Denn grundsätzlich ist die Frage, ob sich ein Beteiligter als Täter oder ggf. als Teilnehmer des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt bzw. der Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat, wie in allen anderen Strafverfahren nach den allgemeinen Grundsätzen zu beantworten. Rein rechtlich bieten die Verfahren wegen Schwarzarbeit insoweit wenige Besonderheiten. Zu beachten ist lediglich, dass es sich bei § 266a StGB um ein Sonderdelikt handelt, d.h. Täter kann nur der Arbeitgeber oder eine ihm gem. § 266a Abs. 5 StGB gleichgestellte Person sein³⁵⁸. Umstritten ist allerdings, ob für den Teilnehmer, der nicht Arbeitgeber ist, die zwingende Strafmilderung des § 28

³⁵⁵ Ebenso Wabnitz/*Janovsky-Richtarksy*, 19. Kap. Rn. 72.

³⁵⁶ BGH NStZ 2011, 645 (645, 646); Wabnitz/*Janovsky-Richtarksy*, 19. Kap. Rn. 72.

³⁵⁷ BGH NStZ 1992, 441 (442); NStZ 2001, 200 (201).

³⁵⁸ S. Fn. 268.

Abs. 1 StGB gilt³⁵⁹ oder ob die Norm mangels personenbezogenen Treueverhältnisses nicht anwendbar ist³⁶⁰. Die § 28 Abs. 1 StGB ablehnende Ansicht stützt sich darauf, dass die Beschränkung des Täterkreises des § 266a StGB nicht auf dem Gedanken eines von der Rechtsgutsverletzung unabhängigen personalen Unrechts beruhe, sondern ähnlich wie beim Tatbestand der Untreue seinen Grund darin habe, dass das Rechtsgut nur gegen Inhaber bestimmter Dispositionsmöglichkeiten geschützt werden solle³⁶¹. Dagegen lässt sich aber zu Recht einwenden, dass den Tatbestand des § 266a StGB nicht nur die Nähe zum geschützten Rechtsgut, sondern auch das sozialversicherungsrechtliche Pflichtverhältnis und die arbeitsrechtliche Fürsorgepflicht des Arbeitgebers charakterisieren³⁶². Fehlt einem Teilnehmer diese besondere Stellung, erscheint es angemessen, seine Strafe zu mildern³⁶³, so dass die Arbeitgebererschaft im Rahmen des § 266a StGB als besonderes persönliches Merkmal i.S.d. § 28 Abs. 1 StGB anzusehen ist.

Anders wird dies überwiegend und zutreffend für die steuerlichen, jedermann treffenden Erklärungspflichten gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gesehen, die ein tatbezogenes und nicht täterbezogenes persönliches Merkmal darstellen³⁶⁴. Dies gilt auch für die Verkürzung von Lohnsteuern. Denn die Stellung des Arbeitgebers mag gegenüber dem Arbeitnehmer bezüglich der einbehaltenen Lohnsteuer einem persönlichen Treueverhältnis ähnlich sein; für die Pflicht des Arbeitgebers zur Abgabe der Lohnsteueranmeldung gegenüber dem Finanzamt gilt dies jedoch nicht. Diese Pflicht knüpft an die nach sachlichen, nicht persönlichen Kriterien umschriebene Arbeitgeberstellung und an die einzubehaltenden und nicht etwa die tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer an³⁶⁵.

³⁵⁹ So BGH wistra 2011, 344 (346); *Fischer*, § 266a Rn. 3; *Lackner/Kühl-Heger*, § 266a Rn. 2 (a.A. noch in der Voraufgabe); *LK-Möbrenschlager*, § 266a Rn. 82; *MüKo-StGB-Radtke*, § 266a Rn. 98; *NK-StGB-Tag*, § 266a Rn. 18; *SK-StGB-Hoyer*, § 266a Rn. 18; *Wabnitz/Janovsky-Boxleitner*, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 53.

³⁶⁰ So *Maurach/Schröder/Mainwald*, BT 1 § 45 Rn. 66; *Schönke/Schröder-Perron*, § 266a Rn. 20.

³⁶¹ *Schönke/Schröder-Perron*, § 266a Rn. 20.

³⁶² *NK-StGB-Tag*, § 266a Rn. 18.

³⁶³ *MüKo-StGB-Radtke*, § 266a Rn. 98.

³⁶⁴ BGHSt 41, 1 (6); *Lackner/Kühl-Kühl*, § 28 Rn. 6; *Ranft*, JZ 1995, 1186f.; *Schünemann*, FS Küper, S. 566ff.; anders dagegen *Grunst*, NStZ 1998, 548 (551).

³⁶⁵ BGHSt 41, 1 (6).

Auf die praktischen Probleme in Bezug auf die Frage der strafrechtlichen Verantwortlichkeit und damit der Täterschaft im Einzelfall wird im Rahmen der Beweisprobleme³⁶⁶ noch näher eingegangen werden.

gg) *Fazit*

Insgesamt zeigt die Auswertung der Fragebögen, dass mit den Ermittlungen wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt sowie Steuerhinterziehung zahlreiche Rechtsprobleme verbunden sind, die sich insbesondere aus dem Zusammenspiel der verschiedenen Rechtsgebiete – neben dem „klassischen“ Strafrecht insbesondere Sozial-, Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht³⁶⁷ – ergeben, die für die Frage der Strafbarkeit gem. § 266a StGB/§ 370 AO von Bedeutung sind. Daraus ergibt sich für die die Verfahren bearbeitenden Staatsanwälte und Richter die Notwendigkeit, über fundierte Kenntnisse in allen für die Frage der Strafbarkeit relevanten Bereichen zu verfügen. Festzustellen ist auch, dass sich die in der Praxis am häufigsten auftretenden Schwierigkeiten aus der Notwendigkeit der Schätzung der Bemessungsgrundlagen mangels vollständiger und aussagekräftiger Geschäftsunterlagen ergeben. Angefangen mit der Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit von Schätzungen im Strafverfahren – die zu bejahen ist – und gefolgt von der Frage der Anforderungen an die Anklageschrift/das Urteil in Bezug auf die Darstellung der Schätzungsgrundlagen und -methoden. Sowohl die Anklageschrift, aber mehr noch das Urteil können den strengen Anforderungen der Rechtsprechung nur dann genügen, wenn im Einzelfall die entsprechenden Tatsachen ermittelt wurden, was – worauf im Folgenden eingegangen wird – mit weiteren nicht unerheblichen Problemen verbunden ist.

b) *Beweisprobleme*

Es wird teilweise behauptet, dass Wirtschaftsstraftaten allgemein „beweisresistent“³⁶⁸ seien. Ob und in welchem Umfang dies auch speziell für die Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit gilt, soll im Folgenden unter-

³⁶⁶ S. D. I. 2. b) bb) (5).

³⁶⁷ So auch Achenbach/Ransiek/Rönnau-Achenbach, 12. Teil 1. Kap. Rn. 4; *Trüg*, DStR 2011, 727.

³⁶⁸ *Eisenberg*, Kriminologie, § 24 Rn. 19.

sucht werden. Zu diesem Zweck wurde mit dem Erhebungsbogen erfragt, welche Beweisprobleme, also solche, die den Tatnachweis im konkreten Fall erschweren, regelmäßig mit den Ermittlungen in den zu untersuchenden Verfahren bestehen.

Unter den Oberbegriff „Beweisprobleme“ wurden von 43 der Befragten (91,5 %) verschiedene thematische Stichpunkte benannt, die zum Zwecke der Auswertung in sieben Kategorien eingeordnet wurden, wobei es teilweise zu Überschneidungen mit bereits genannten „Rechtsproblemen“ kommt. 17 der Befragten (36,2 % aller Befragten) hielten die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, d.h. der Schwarzlöhne, anhand von Schätzungen für ein regelmäßig auftretendes Problem, weitere 23 Befragte (48,9 %) sahen tatsächliche Schwierigkeiten in den fehlenden oder unvollständigen Aufzeichnungen und Unterlagen der betroffenen Arbeitgeber, 14 Personen (29,8 %) benannten die Erreichbarkeit bzw. die Berufung auf Aussageverweigerungsrechte von Zeugen und fünf Personen (10,6 %) die Frage der Scheinselbstständigkeit als Problem. Weitere Schwierigkeiten bereiteten die Feststellung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit nach Einschätzung von neun der Befragten (19,1 %), die Vorlage von Schein-/Abdeckrechnungen (sechs Befragte (12,8 %)) sowie das Erfordernis von Auslandsermittlungen (zwei Befragte (4,2 %)).

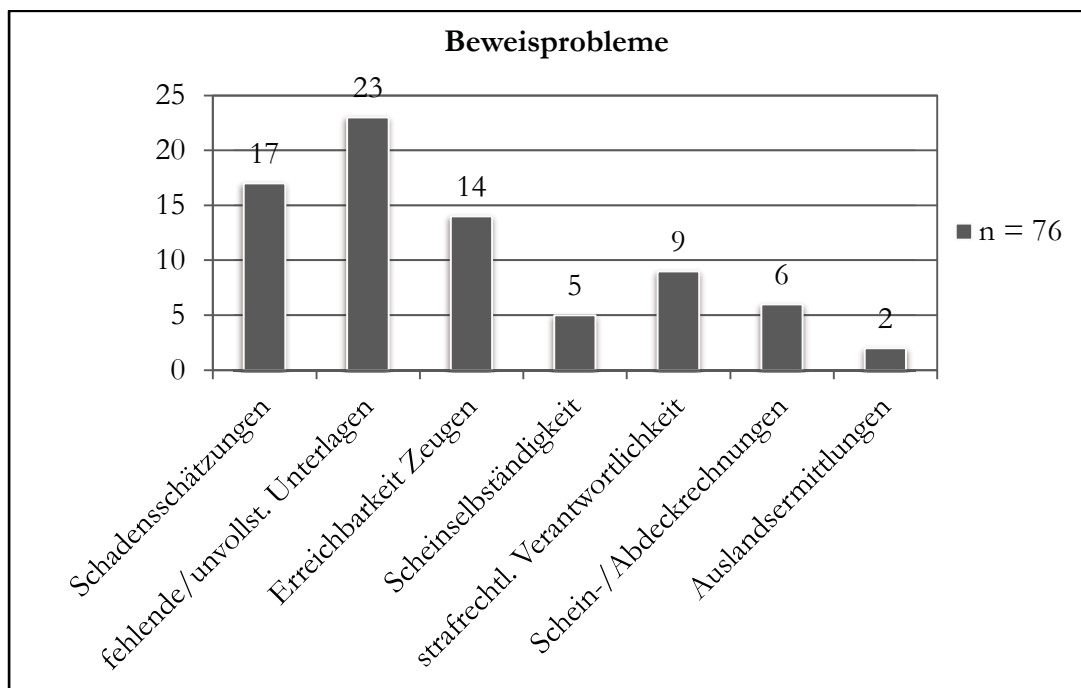


Abb. 8: Diagramm zu den Beweisproblemen

aa) Schadensschätzungen

Nachdem oben bereits die Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit von Schätzungen geklärt wurde, stellt sich nun die davon zu unterscheidende, nach Einschätzung von etwa $\frac{1}{3}$ der Befragten (36,2 %) – zusätzlich zu den 2 Teilnehmern der Befragung (4,2 %), die dies als Rechtsproblem einordneten – üblicherweise auftretende und durchaus als „praktisches Kernproblem“³⁶⁹ zu bezeichnende Frage, wie diese Schätzung des Schadens bzw. der Bemessungsgrundlagen im Rahmen des § 266a StGB und damit einhergehender Steuerhinterziehung im konkreten Einzelfall zu erfolgen hat. D.h. es ist zu klären, nach welchen Methoden in der Praxis die „schwarz“ gezahlten Löhne im Wege der Schätzung ermittelt werden können. Auf die Grundproblematik wurde bereits eingegangen: die Höhe der an die nicht zur Sozialversicherung gemeldeten Arbeitnehmer gezahlten Löhne ist zur Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge sowie der verkürzten Steuern erforderlich. Diese Löhne sind aber in der Regel wegen fehlender oder unvollständiger Buchhaltungsunterlagen nicht konkret zu ermitteln. Wenig hilfreich wird in der Literatur das sich daraus für die Praxis ergebende Problem oft mit dem schlichten Hinweis übergangen, dass in solchen Fällen eine Schätzung der Löhne vorzunehmen sei³⁷⁰. Dies sagt allerdings nichts darüber aus, wie eine solche Schätzung unter Berücksichtigung strafprozessualer Grundsätze konkret und im jeweiligen Einzelfall zu erfolgen hat. Dass es sich um kein einfaches Problem handelt, ergibt sich schon aus den zahlreichen dazu ergangenen höchstrichterlichen Entscheidungen der letzten Jahre. Bis heute vergeht kaum ein Monat, in dem nicht in den einschlägigen juristischen Fachzeitschriften wenigstens eine Entscheidung zur Frage der Schadensberechnung in Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt zu finden ist.

In einem ersten Schritt, bevor über eine etwaige Schätzung nachzudenken ist, sollte der Tatrichter allerdings zu der Überzeugung gelangen, dass überhaupt der Tatbestand des § 266a StGB/§ 370 AO verwirklicht wurde, also Beiträge vorenthalten oder Steuern verkürzt wurden. Für diese Überzeugungsbildung sind Indizien und Anknüpfungstatsachen heranzuziehen. Dazu gehören insbesondere sichergestellte Unterlagen und Zeugenaussagen,

³⁶⁹ Bader, wistra 2010, 121.

³⁷⁰ Z. B. Fischer, § 266a Rn. 9d; LK-Möbrenschlager, § 266a Rn. 41a; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 4.

aus denen sich jedenfalls mit hoher Wahrscheinlichkeit ergibt, dass Arbeitnehmer schwarz beschäftigt wurden, ohne dass aber der genaue Umfang dadurch bestimmt werden kann³⁷¹. Wie allerdings bereits oben näher ausgeführt, werden sich diese Überlegungen praktisch kaum von der Feststellung eines Mindestschadenumfanges trennen lassen; denn wenn sich trotz der Überzeugung, dass überhaupt Schwarzarbeit stattgefunden hat, ein Mindestschaden – auch im Wege der Schätzung – nicht feststellen lässt, wird die Staatsanwaltschaft nicht Anklage erheben bzw. ist der Angeklagte freizusprechen, weil es sonst an einer für den Schuldspruch notwendigen Voraussetzung fehlt³⁷².

Überwiegende Einigkeit besteht darin, dass die Schätzungen der zuständigen Sozialversicherungsträger (§ 28f Abs. 2 S. 3, Abs. 3 S. 2 SGB IV) und auch der Finanzbehörden (§ 162 AO), die zum Zwecke der Nachforderung der nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge und der im Besteuerungsverfahren festgesetzten verkürzten Steuern erfolgen, nicht ohne weiteres dem Strafverfahren zugrunde gelegt werden können. Vielmehr sind auch bei diesen auf sozialversicherungsrechtlichen und/oder steuerrechtlichen Schätzungsmethoden³⁷³ beruhenden Schätzungen die strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO), darunter insbesondere der Zweifelsgrundsatz, zu berücksichtigen³⁷⁴. Denn vor allem die Berechnungen der Sozialversicherungsträger werden häufig mit den Beweislastregeln des Strafprozesses und dem Schuldprinzip nicht vereinbar sein – so gilt insbesondere der Grundsatz „in dubio pro reo“ nicht³⁷⁵ –, so dass für eine strafrechtliche Ahndung eine andere Berechnung erforderlich ist³⁷⁶. Gleiches gilt für das Steuerrecht. Zwar müssen auch Schätzungen im Besteuerungsverfahren unter Berücksichtigung aller Umstände insgesamt in sich schlüssig und ihre Ergebnisse wirtschaftlich vernünftig und möglich sein; es ist also von dem Sachverhalt auszugehen,

³⁷¹ BGH NStZ 2010, 635 (636); *Bader*, wistra 2010, 121 (122).

³⁷² So auch *Joecks/Jäger/Randt-Joecks*, AO § 370 Rn. 83.

³⁷³ S. zu den unterschiedlichen Methoden auch *Joecks*, wistra 1990, 52 (53); *Spriegel*, wistra 1987, 48 (50f.); *Stypmann*, wistra 1983, 95 (97f.).

³⁷⁴ BGH, Beschl. v 13.07.2011 – 1 StR 154/11 – (juris); BGH NStZ 2007, 589; 2010, 635 (636); BGH wistra 2010, 228; 2011, 28; 2016, 363 (364); vgl. auch *Joecks/Jäger/Randt-Joecks*, AO § 370 Rn. 81; *Jäger*, StraFo 06, 477 (481) m.w.N.; *Joecks* wistra 1990, 52 (54); *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 96a; *Schäfer/Sander/van Gemmeren*, Praxis der Strafzumessung, Teil 7 Rn. 1307; *Wabnitz/Janovsky-Raum*, 4. Kap. Rn. 158, -*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 74; s. dazu auch oben D. II. 2. a) cc) und unten E. I. 2.

³⁷⁵ Kasseler Kommentar-*Wehrhahn*, SGB IV § 28f Rn. 10a.

³⁷⁶ s. dazu auch D. II. 2. c) bb) und E. I. 2.

der der Wirklichkeit am Nächsten kommt³⁷⁷. Es vermindert sich aber für den Fall, dass der Steuerpflichtige – wie regelmäßig bei Schwarzarbeit – seine Mitwirkungs-, Informations- und Nachweispflichten verletzt, die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden und das erforderliche (materielle) Beweismaß für die einer Besteuerung zu Grunde zu legende Sachverhaltsfeststellung, und zwar in einem nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmenden Ausmaß³⁷⁸. D.h. dass sich die fehlende Möglichkeit der vollen Sachaufklärung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, solange die Finanzbehörden nicht bewusst zu hoch schätzen, um ihn zu bestrafen³⁷⁹. Nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte geht bei der groben Verletzung steuerlicher Verpflichtungen, vor allem auch hinsichtlich der Buchführung, die einer jeden Schätzung anhaftende Unsicherheit zu Lasten des Steuerpflichtigen. Demnach sind die Finanzbehörden im Interesse steuerlicher Gerechtigkeit und zum Schutz der ihre steuerlichen Pflichten erfüllenden Bürger sogar verpflichtet, im Schätzungsrahmen an die oberste Grenze zu gehen. Die Besteuerungsgrundlagen müssen daher nach dem für den Steuerpflichtigen ungünstigsten, aber noch möglichen Sachverhalt festgestellt werden³⁸⁰.

Es ist also im Ergebnis eine eigenständige, strafrechtliche Schätzung der Schwarzlohnzahlungen vorzunehmen, die die strafprozessualen Grundsätze berücksichtigt. Aber wie hat diese Schätzung im Einzelfall zu erfolgen? Nach der Rechtsprechung des BGH ist – wenn keine Möglichkeit besteht, die Höhe der Schwarzlöhne konkret festzustellen – dem Tatgericht ein Beurteilungsspielraum eingeräumt, welche Schätzungsmethode dem Ziel, der Wirklichkeit durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen möglichst nahe zu kommen, am besten gerecht wird³⁸¹. Als eine solche – von den Tatgerichten oft angewandte – Methode ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen unter Anwendung eines Prozentsatzes bezogen auf den Nettoumsatz eines Unternehmens zulässig³⁸². Diese Methode geht von der Überlegung aus, dass zur

³⁷⁷ BFH, Urt. v. 19.01.1993 – VIII R 128/84 – (juris); FG München, Urt. v. 21.02.2001 – 1 K 4885/99 – (juris).

³⁷⁸ BFH NVwZ-RR 1990, 282 (283); Klein-Rüskens, § 162 Rn. 4.

³⁷⁹ Klein-Rüskens, § 162 Rn. 38; Koenig-Cöster, § 162 Rn. 66.

³⁸⁰ BFH, Urt. v. 09.03.1967 – IV 184/63 – (juris); FG München, Urt. v. 21.02.2001 – 1 K 4885/99 – (juris).

³⁸¹ BGH NStZ 2010, 635 (636); wistra 2016, 363 (364).

³⁸² Vgl. auch Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 77.

Erzielung eines bestimmten Umsatzes auch eine bestimmte Arbeitsleistung von Arbeitnehmern und damit eine bestimmte Lohnsumme erforderlich ist³⁸³. Demnach ist, wenn eine betriebsinterne Lohnquote nicht festgestellt werden kann, eine branchenübliche (Netto-)Lohnquote des verfahrensgegenständlichen Gewerbes festzustellen und diese als Schätzgrundlage der weiteren Berechnung der vorenthaltenen Beiträge und der hinterzogenen Steuern zugrunde zu legen³⁸⁴. Insbesondere für lohnintensive, d.h. fast ausschließlich in Lohnarbeit ausgeführte Bereiche wie beispielsweise dem Baugewerbe, in denen oft Schwarzarbeit anzutreffen ist, kann eine Lohnquote von $\frac{2}{3}$ (66,66 %) ³⁸⁵, jedenfalls aber von 60 % ³⁸⁶ des Nettoumsatzes als Lohnsumme angenommen werden. In einem anderen Fall (Gerüstbau) wurde sogar die Annahme einer Lohnquote von 70 % des Umsatzes vom BGH nicht beanstandet³⁸⁷. Dies entbindet aber im Einzelfall nicht davon, die Besonderheiten des jeweiligen Betriebs, z. B. Leistungen des Unternehmers selbst oder von Subunternehmen, zu berücksichtigen. Der erwirtschaftete Umsatz seinerseits wird sich relativ häufig aufgrund der im Unternehmen doch vorhandenen (Eingangs- und Ausgangs-)Rechnungen feststellen lassen³⁸⁸.

Die Annahme einer Lohnquote von 60 % oder mehr ist teilweise auf Kritik gestoßen. So wird dagegen eingewandt, diese Schätzung basiere auf den üblichen *Bruttolohnkosten* der jeweiligen Branche; es sei inkonsequent, die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge dennoch gestützt auf § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV aus einem schwarz gezahlten *Nettolohn* in gleicher Höhe zu berechnen. Es sei unwahrscheinlich, dass ein Arbeitgeber den gesamten, üblicherweise in der Branche gezahlten Bruttolohn als Schwarzlohn auszahle, da er davon dann in diesem Fall keinen wirtschaftlichen Vorteil habe. Aus diesem Grund sei bei einer Schätzung nur der Betrag anzunehmen, der auch bei ordnungsgemäßer Vorgehensweise als Nettolohn angefallen wäre, so dass eine Lohnquote von nur etwas weniger als 30 % zugrunde zu legen sei³⁸⁹. Mit gleicher Begründung, dass ein Unternehmer kaum netto so viel

³⁸³ S. *Klemme/Schubert*, NStZ 2010, 606 (607).

³⁸⁴ BGH NStZ 2010, 635 (636); vgl. auch Wabnitz/*Janovsky-Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 77.

³⁸⁵ BGH NStZ 2010, 635 (636); BGH wistra 2011, 344; 2013, 277 (279f.).

³⁸⁶ BGHSt 53, 71 (74); BGHNJW 2009, 528 (529); BGH NStZ 2010, 635 (636).

³⁸⁷ BGH, Beschl. v. 29.10.2009 – 1 StR 501/09 – (juris).

³⁸⁸ So auch *Bader*, wistra 2010, 121 (123); *Klemme/Schubert*, NStZ 2010, 606 (607).

³⁸⁹ *Röthlein*, wistra 2009, 113.

auszahle, wie er ansonsten brutto aufwenden müsse, wird von anderen auch eine Lohnquote von 40–50 % befürwortet³⁹⁰. Mit diesen Einwänden hat sich der BGH auseinander gesetzt und zur Begründung seiner Ansicht, an der er weiterhin – mit Recht – festhält, ausgeführt, dass bei der Schätzung der Lohnquote bei Schwarzarbeit die unterschiedliche Kostenstruktur von legalen und illegalen Beschäftigungsverhältnissen zu berücksichtigen sei³⁹¹. So sei bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen nicht notwendig davon auszugehen, dass die Nettolohnquote auch, wie bei legalen Beschäftigungsverhältnissen, unter $\frac{2}{3}$ bzw. 60 % des Nettoumsatzes liege. Denn der Schwarzarbeiter beschäftigende Unternehmer wende außer den Nettolohnzahlungen keine nennenswerten anderweitigen Kosten (insbesondere Lohnneben-, Zusatz- und Fixkosten) auf, die sonst bei einem legal tätigen Unternehmen anfielen. In der Folge könne er einen wesentlich größeren Teil des Nettoumsatzes als Nettolohnzahlungen an seine Arbeitnehmer verwenden. Denn auch wenn der illegal tätige Unternehmer keine höheren als die marktüblichen Nettolöhne zahle, ermögliche ihm die Beschäftigung von nicht (vollständig) gemeldeten Arbeitnehmern aber, seine Leistungen günstiger anzubieten als seine Mitbewerber. Damit könne er auch einen höheren Umsatz erwirtschaften, woraus sich die Annahme einer Lohnquote von $\frac{2}{3}$ bzw. 60 % des Nettoumsatzes rechtfertige³⁹². Dafür spricht auch, dass nach den jüngsten statistischen Wirtschaftszahlen der Deutschen Bundesbank die Lohnquote in der (legal ausgeführten) gewerblichen Baubranche im Jahr 2012 durchschnittlich knapp über 60 % lag³⁹³. Geht man davon aus, dass illegal arbeitende Unternehmen aus den genannten Gründen einen noch höheren Anteil des Nettoumsatzes für Schwarzlohnzahlungen verwenden können, erscheint eine Lohnquote von 60 % als Grundlage der Schätzung der Lohnsummen auch unter Berücksichtigung des Zweifelssatzes nicht unangemessen, tatsächlich dürfte der Anteil sogar noch darüber liegen³⁹⁴.

Der Rückgriff auf eine (branchenübliche) Lohnquote ist allerdings unzulässig, wenn das Gericht betriebswirtschaftliche Parameter festgestellt hat

³⁹⁰ *Joeks*, JZ 2009, 531.

³⁹¹ S. dazu auch Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 5ff., 253.

³⁹² BGH NStZ 2010, 635 (636, 637).

³⁹³ *Deutsche Bundesbank*, Saisonbereinigte Wirtschaftszahlen, November 2012, Statistisches Beihft 4 S. 58.

³⁹⁴ So auch *Klemme/Schubert*, NStZ 2010, 606 (609).

oder feststellen kann, die eine konkrete Berechnung der Schwarzlöhne ermöglichen, wenn also eine tatsachenfundierte Berechnung anhand erhebbarer Beweismittel möglich ist³⁹⁵. Solche Parameter können neben den Löhnen, die der Arbeitgeber an namentlich bekannte, vergleichbare Beschäftigte bezahlt hat, insbesondere auch Abdeckrechnungen³⁹⁶ sein, denen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zugrunde liegen und die der Unternehmer sich bei anderen Unternehmen verschafft, um so die Schwarzlohnzahlungen buchhalterisch zu verschleiern³⁹⁷. In der Regel kann deshalb davon ausgegangen werden, dass der in den Abdeckrechnungen ausgewiesene Betrag dem gezahlten Schwarzlohn entspricht. Weitere Beweismittel zur Ermittlung der „schwarz“ geleisteten Arbeitsstunden können auch die – vollständig erfassten – Ausgangsrechnungen auf der Grundlage von Einheitspreisen sein³⁹⁸. Die auf diesem Wege ermittelten Arbeitsstunden dienen dann ihrerseits als Grundlage für die Berechnung des geleisteten Schwarzlohns, indem sie mit den gezahlten Stundenlöhnen multipliziert werden, die ggf. anhand von branchen- oder tarifüblichen Stundenlöhnen zu schätzen sind. Die aufgrund unterschiedlicher konkreter Erkenntnisquellen gewonnenen Ergebnisse sind dann mit anderen Betriebszahlen, soweit diese bekannt sind, oder auch einem (Teil-)Geständnis des Beschuldigten/Angeklagten zu vergleichen und so auf ihre Stichhaltigkeit hin zu überprüfen. Auch der Umstand, dass die Buchhaltung manipuliert wurde, macht eine solche Prüfung nicht von vornherein entbehrlich. Deshalb ist es besondere Aufgabe der Ermittlungsbehörden, solche Tatsachengrundlagen – soweit vorhanden – vollständig zu ermitteln und nicht vorschnell auf Schätzungen anhand einer Lohnquote zurückzugreifen³⁹⁹.

Diese von der Rechtsprechung des BGH aufgestellten Grundsätze zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen sind den Schätzungsmethoden des inneren und des äußeren Betriebsvergleichs vergleichbar⁴⁰⁰. Beim internen

³⁹⁵ BGH NStZ 2010, 635 (637); wistra 2016, 363 (364f.); Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 245.

³⁹⁶ S. dazu i.E. unten D. II. 2. b) ff).

³⁹⁷ Vgl. BGH, Beschl. v. 10.11.2009, Rn. 33 – 1 StR 283/09 – (juris); Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 76.

³⁹⁸ Vgl. Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 75.

³⁹⁹ BGH, Beschl. v. 10.11.2009, Rn. 27, 29ff. – 1 StR 283/09 – (juris).

⁴⁰⁰ Vgl. dazu *Büttner*, Die Ermittlung illegaler Vermögensvorteile, S. 103-108; Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 250ff.

Betriebsvergleich werden bekannte und feststehende Daten des jeweiligen Betriebs, in dem die Schwarzarbeit stattgefunden hat (z. B. Buchführungsunterlagen aus vorangegangenen Jahren, Lohnzahlungen an namentlich bekannte Arbeitnehmer), darauf geprüft, ob sie für den fraglichen Sachverhalt vergleichbare Werte liefern. Ist dies der Fall, werden sie auf den fraglichen Sachverhalt sinngemäß angewandt⁴⁰¹. Dies entspricht also im Kern der Forderung des BGH, Schätzungen zunächst wenn möglich anhand konkreter und tatsachenfundierter Parameter vorzunehmen. Beim externen Betriebsvergleich dagegen werden Daten von vergleichbaren Betrieben herangezogen, wobei die Vergleichbarkeit der Verhältnisse der Betriebe festgestellt werden muss. Notfalls kann die Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung zur Hilfe genommen werden⁴⁰². Zu diesen Vergleichswerten gehören auch die branchenüblichen Lohnquoten⁴⁰³, auf die hilfsweise zurückzugreifen ist, wenn andere Feststellungen nicht zu treffen sind. Allerdings ist bei ihrer Anwendung Vorsicht geboten, da die Werte auf Vergleichszahlen der legalen Wirtschaft basieren, erfahrungsgemäß die Vergütungen aus Schwarzarbeit aber deutlich unter denen aus legaler Beschäftigung liegen⁴⁰⁴.

Da korrekte Schätzungen – egal mit welcher Methode – den Wert mit der größten Wahrscheinlichkeit und damit das zutreffende Ergebnis liefern, ist es nicht erforderlich oder geboten, wie in der Praxis weithin üblich⁴⁰⁵ einen weiteren „Sicherheitsabschlag“ vorzunehmen. Etwaige Zweifel sind bereits bei der Schätzung selbst zu berücksichtigen⁴⁰⁶. Ein solcher „Sicherheitsabschlag“ spiegelt vielmehr „nicht die Sicherheit der Schätzung, sondern häufig die Unsicherheit der Gerichte“⁴⁰⁷ wider. Selbstverständlich ist aber bei allen Schätzungsmethoden immer darauf zu achten, dass bei der Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge die Teile des Lohns, für den ggf. Sozialversicherungsbeiträge abgeführt wurden, bei der Hochrechnung auf einen Bruttolohn berücksichtigt und in Abzug gebracht werden⁴⁰⁸.

⁴⁰¹ *Stypmann*, wistra 1983, 95 (97); Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 251.

⁴⁰² BGH wistra 2016, 363 (365); *Stypmann*, wistra 1983, 95 (97); Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 252.

⁴⁰³ Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 253.

⁴⁰⁴ BGH wistra 2005, 311 (312); Wabnitz/*Janovsky-Raum*, 4. Kap. Rn. 158.

⁴⁰⁵ So auch *Joecks*, wistra 1990, 52 (55); *Stypmann*, wistra 1983, 95 (96f.).

⁴⁰⁶ Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 257.

⁴⁰⁷ *Stypmann*, wistra 1983, 95 (97).

⁴⁰⁸ BGH, Beschl. v. 10.11.2009 Rn. 37 – 1 StR 283/09 – (juris).

Damit stehen also grundsätzlich ausreichende Methoden zur Verfügung, um die Bemessungsgrundlagen im jeweiligen Einzelfall abhängig von den konkreten Umständen zu schätzen. Es ist dennoch gerechtfertigt, Schätzungen als „Kernproblem“⁴⁰⁹ der Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung zu bezeichnen. Denn in der Praxis besteht das Problem gerade darin, die richtigen Schätzmethoden zu wählen und die Tatsachengrundlagen zu ermitteln. Es stellt sich immer die Frage, ob die Unterlagen, die sichergestellt oder beschlagnahmt werden konnten, vollständig sind, ob und in welchem Umfang sie manipuliert wurden und inwieweit sie als Erkenntnisquellen dienen können, um darauf konkrete Berechnungen zu stützen bzw. wann sie nicht mehr ausreichend sind und auf die Annahme einer Lohnquote zurückgegriffen werden kann und muss. Wie die zahlreichen Entscheidungen in diesem Bereich zeigen, kann sich diese Beurteilung im Zweifelsfall als schwierig erweisen und bietet erfahrungsgemäß Raum für Einwände der Verteidigung. Hinzu kommt, dass, sollte das Gericht die Tatsachengrundlagen in der Hauptverhandlung anders bewerten als in der Anklage angenommen oder andere Lohnquoten für angemessen halten, ggf. eine Neuberechnung der vorenthaltenen Beiträge bzw. der Steuern erforderlich ist, die das Verfahren weiter verzögert. Die Sozialversicherungsträger haben oft kein gesteigertes Interesse mehr daran, eine Neuberechnung vorzunehmen, sobald die sozialversicherungsrechtliche Schätzung und Nachforderung der Beiträge erfolgt und das Verfahren damit aus ihrer Sicht abgeschlossen ist⁴¹⁰.

bb) Fehlende/unvollständige Unterlagen

Das als weiteres, von fast der Hälfte der Befragten (48,9 %) benannte Problem der fehlenden bzw. unvollständigen (Lohn-/Buchhaltungs-)Unterlagen ist das Grundproblem, das eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen erst erforderlich macht, und ist daher mit dem Problem der Schadensschätzung als Einheit zu betrachten. Denn erst dadurch, dass gegen sozialversicherungsrechtliche Melde- und Aufzeichnungspflichten (§ 28f Abs. 1, Abs. 3 SGB IV) sowie u.U. handels- und steuerrechtliche Buchführungspflichten (§§ 238 HGB, 141 AO) verstoßen wird, kann für außenstehende Dritte, ins-

⁴⁰⁹ Bader, wistra 2010, 121.

⁴¹⁰ S. dazu unten D. II. 2. c) cc).

besondere die Strafverfolgungsbehörden, nicht mehr ohne Weiteres nachvollzogen werden, welche monatlichen Löhne an welchen Arbeitnehmer gezahlt wurden.

Gem. § 28f Abs. 1 S. 1 SGB IV hat der Arbeitgeber für jeden Beschäftigten, getrennt nach Kalenderjahren, Entgeltunterlagen im Geltungsbereich des Gesetzes in deutscher Sprache zu führen und bis zum Ablauf des auf die letzte Prüfung folgenden Kalenderjahres geordnet aufzubewahren. Neben den Entgeltunterlagen hat er auch die monatliche Beitragsabrechnung („Krankenkassenliste“) zu führen. Darin sind zur Prüfung der Vollständigkeit der Lohn- und Gehaltsabrechnung für jeden Abrechnungszeitraum und für alle Beschäftigten die jeweiligen Personalien, beitragspflichtigen Arbeitsentgelte, Beitragsgruppen, Sozialversicherungstage und der Gesamtsozialversicherungsbeitrag nach Krankenkassen getrennt anzugeben⁴¹¹. Zur Vorbeugung gegen illegale Beschäftigung⁴¹² gilt für Unternehmer im Baugewerbe⁴¹³ darüber hinaus die Pflicht, bei der Ausführung eines Dienst- oder Werkvertrages im Baugewerbe die Lohnunterlagen und die Beitragsabrechnung so zu gestalten sind, dass eine Zuordnung der Arbeitnehmer, des Arbeitsentgelts und des darauf entfallenden Gesamtsozialversicherungsbeitrags zu dem jeweiligen Dienst- oder Werkvertrag, also dem jeweiligen Bauprojekt, möglich ist (§ 28f Abs. 1a SGB IV). Dadurch soll die individuelle und eindeutige Zuordnung der gezahlten Entgelte und Beiträge zu den einzelnen Bauvorhaben vorrangig für Haftungsfälle der Versicherten, aber auch im Hinblick auf evtl. Strafverfahren sichergestellt werden⁴¹⁴. Hinzu kommt allgemein die Pflicht aus § 28f Abs. 3 S. 1 SGB IV, der Einzugsstelle den Beitragsnachweis zwei Arbeitstage vor Fälligkeit der Beiträge durch Datenübertragung zu übermitteln.

Eine Ausnahme von diesen Regelungen besteht nur für Beschäftigte in privaten Haushalten. Verstöße gegen die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten können die Träger der Rentenversicherung als Ordnungswid-

⁴¹¹ Kreikebohm-Kreikebohm, § 28f Rn. 7.

⁴¹² Kasseler Kommentar-*Wehrbahn*, SGB IV § 28f Rn. 6.

⁴¹³ Baugewerbe ist legal definiert in § 101 Abs. 2 S. 1 SGB III als das gewerbliche Erbringen von überwiegend Bauleistungen auf dem Baumarkt. Dies sind gem. Abs. 2 S. 2 Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, *nicht* aber das Zur-Verfügung-Stellen von Bauvorrichtungen, Baumaschinen und -geräten, sonstigen Baubetriebsmitteln ohne Personal und Betonentladegeräten sowie die (überwiegende) Herstellung von Baustoffen oder -teilen für den Markt.

⁴¹⁴ GesE BT-Drs. 14/8221 S. 25; Kasseler Kommentar-*Wehrbahn*, SGB IV § 28f Rn. 6.

rigkeiten gem. §§ 111 Abs. 1 Nr. 3–3b), Abs. 4 SGB IV mit Geldbuße bis zu 5.000,- bzw. 50.000,- EUR ahnden.

Weitere Buchführungspflichten ergeben sich aus § 238 HGB und § 141 AO. So ist gem. § 238 Abs. 1 HGB jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Vorschrift gilt für jeden Kaufmann. Gem. § 1 Abs. 1 HGB ist Kaufmann i.S.d. HGB, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Unter einem Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb zu verstehen, es sei denn, das Unternehmen erfordert nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB). Nach dieser Beweislastregel besteht also die (widerlegbare) Vermutung, dass jeder Gewerbebetrieb ein Handelsgewerbe ist⁴¹⁵. Ein gewerbliches Unternehmen, dessen Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist – so z. B. ein Kleingewerbetreibender nach § 2 HGB –, wird erst mit Eintragung der Firma in das Handelsregister Handelsgewerbe und erlangt erst damit die Kaufmannseigenschaft. Die Eintragung hat also insoweit konstitutive Wirkung⁴¹⁶. Kaufmann ist aber auch jede Handelsgesellschaft, auf die nach § 6 Abs. 1 HGB die in betreff der Kaufleute geltenden Vorschriften gleichfalls Anwendung finden, nämlich die im Handelsregister eingetragenen Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft (§ 3 AktG), Kommanditgesellschaft auf Aktien (§§ 3, 278 AktG), Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 13 Abs. 3 GmbHG), Europäische (Aktien)Gesellschaft (SE) (Art. 3 Abs. 1, 9 Abs. 1 c) ii) SE-VO⁴¹⁷ i.V.m. § 3 AktG)), Personenhandelsgesellschaften (Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft) und (deutsche) Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigungen (§ 1 EWIV-Ausführungsg)⁴¹⁸. Darüber hinaus unterliegen den Vorschriften für Kaufleute – *unabhängig* vom Gegenstand des Unternehmens, d.h. dem Betreiben eines Handelsgewerbes – auch die sog.

⁴¹⁵ MüKo-HGB-Ballwieser, § 238 Rn. 2.

⁴¹⁶ MüKo-HGB-Ballwieser, § 238 Rn. 5, 7.

⁴¹⁷ Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 08.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE).

⁴¹⁸ Vgl. Baumbach/Hopt-Hopt, HGB § 6 Rn. 1; MüKo-HGB-Schmidt, § 1 Rn. 10; § 6 Rn. 3; Koller/Kindler/Roth/Morck-Roth, § 6 Rn. 2.

Formkaufleute gem. § 6 Abs. 2 HGB; das sind neben den bereits genannten Kapitalgesellschaften und der EWIV jedenfalls auch die eingetragenen Genossenschaften (§ 17 Abs. 2 GenG)⁴¹⁹. Die genauere Ausgestaltung der und die Anforderungen an die Buchführungspflicht ergeben sich aus den §§ 239ff. HGB. Für den, der vorsätzlich oder fahrlässig Handelsbücher nicht oder nicht ordnungsgemäß führt oder vor Ablauf der Aufbewahrungspflicht beiseite schafft u.a. bzw. Bilanzen nicht oder nicht ordnungsgemäß aufstellt, kommt im Falle der Überschuldung und/oder drohender oder eingetretener Zahlungsunfähigkeit eine Strafbarkeit wegen Bankrotts gem. § 283 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 6, Nr. 7 StGB oder wegen Verletzung der Buchführungspflicht gem. § 283b StGB in Betracht.

Die steuerrechtlichen Buchführungspflichten (§§ 141ff. AO) gelten unabhängig von den Buchführungspflichten aus anderen Gesetzen (insbesondere dem HGB) für alle gewerblichen Unternehmer sowie Land- und Forstwirte – ggf. auch Kleingewerbetreibende⁴²⁰ –, sofern sie Umsätze von mehr als 500.000,- EUR im Kalenderjahr erwirtschaften (Nr. 1), land- oder forstwirtschaftlichen Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000,- EUR selbst bewirtschaften (Nr. 3) oder Gewinne von mehr als 50.000,- EUR im Wirtschafts- bzw. Kalenderjahr erzielen (Nr. 4, 5). Im Falle des Bestehens der steuerrechtlichen Buchführungspflicht gelten die §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1, 243–256 HGB entsprechend, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt (§ 141 Abs. 1 S. 2 AO). Ein Verstoß gegen die Buchführungspflichten kann als Ordnungswidrigkeit gem. § 379 Abs. 1 Nr. 3 AO geahndet werden.

Damit ist gesetzlich sichergestellt, dass jeder Arbeitgeber, selbst wenn es sich um einen Kleingewerbetreibenden handelt, der auch die Grenzen für die steuerrechtliche Buchführungspflicht nicht überschreitet, jedenfalls gem. § 28f SGB IV Entgeltunterlagen zu führen und aufzubewahren hat. Das sind die Unterlagen, die zum Tatnachweis des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und der damit einhergehenden Steuerhinterziehung erforderlich sind, da da-

⁴¹⁹ Auf die str., aber eher dogmatische Frage, ob eingetragene Personengesellschaften als Formkaufleute i.S.d. § 6 Abs. 2 HGB anzusehen sind, soll hier nicht näher eingegangen werden. Nach wohl überwiegender Ansicht handelt es sich nicht um „Vereine“, die Kaufmannseigenschaft ergibt sich aber aus § 5 HGB (so Baumbach/Hopt-Hopt, HGB § 6 Rn. 7; Koller/Kindler/Roth/Morck-Roth, § 6 Rn. 6), nach a.A. sind sie aufgrund des § 105 Abs. 2 HGB schon Handelsgesellschaften gem. § 6 Abs. 1 HGB kraft Eintragung (so MüKo-HGB-Schmidt, § 6 Rn. 4, 17).

⁴²⁰ Baumbach/Hopt-Hopt, HGB § 1 Rn. 54.

raus – im Falle ordnungsgemäßer Führung – zu ersehen ist, in welchem Monat welcher Arbeitnehmer für welches Arbeitsentgelt beschäftigt wurde. Da das Wesen der Schwarzarbeit aber gerade darin liegt, dass der Arbeitgeber diesen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nicht nachkommt, folgt daraus die bereits ausführlich dargestellte Notwendigkeit der Schätzung der Bemessungsgrundlagen. Unabhängig von einer Strafbarkeit gem. § 266a StGB/§ 370 AO ist in diesen Fallgestaltungen darüber hinaus jedenfalls auch immer eine Ordnungswidrigkeit gem. § 111 Abs. 1 Nr. 3–3b) SGB IV gegeben.

cc) Erreichbarkeit von Zeugen

Zur Frage der Erreichbarkeit von Zeugen wurden sowohl die Antworten, die sich auf die praktische Erreichbarkeit als auch solche gezählt, die sich auf Aussageverweigerungsrechte und damit quasi eine „rechtliche Unerreichbarkeit“ der Zeugen beziehen. Diese Konstellationen wurden von insgesamt 14 Befragten (29,8 %) als problematisch eingeordnet.

Als Zeugen, von denen im jeweiligen Einzelfall beweis erhebliche Aussagen zum Umfang der Schwarzarbeit zu erwarten sind, kommen in den Verfahren gegen den Arbeitgeber vor allem die Arbeitnehmer des schwarz arbeitenden Unternehmens in Betracht. Nur sie können aufgrund ihrer Einbindung in das Unternehmen ausreichend konkrete Angaben zu den beschäftigten Personen, dem Umfang der Beschäftigung und den gezahlten Löhnen machen. Nicht selten handelt es sich bei den schwarz beschäftigten Arbeitnehmern aber um ausländische Staatsangehörige, die – wenn sie überhaupt namentlich ermittelt werden können – zu dem Zeitpunkt, in dem das Ermittlungs- oder Strafverfahren geführt wird, in Deutschland nicht (mehr) greifbar sind und bei denen auch der ausländische Aufenthaltsort unbekannt ist; zeitaufwendige Rechtshilfeersuchen sind erfahrungsgemäß in diesen Bereichen wenig erfolgversprechend⁴²¹.

Ein weiteres Problem ergibt sich in diesem Bereich aber auch daraus, dass sich die Beteiligten – also auch die Arbeitnehmer – regelmäßig auf die ihnen zustehenden Aussageverweigerungsrechte (§ 55 StPO) berufen werden. Denn üblicherweise wird Schwarzarbeit nicht einseitig allein vom Ar-

⁴²¹ So auch Wabnitz/Janovsky-Dannecker, 3. Auflage, 1. Kap. Rn. 24; Wabnitz/Janovsky-Kummer, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 213, 214; dazu im Einzelnen auch unten D. II. 2. b) gg).

beitgeber angeordnet, sondern beruht auf der Übereinkunft zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass für den gezahlten Schwarzlohn weder Sozialabgaben noch Lohnsteuer (vollständig) abgeführt werden. Beide bilden quasi eine „kriminelle Interessengemeinschaft“⁴²², aus der sie Vorteile zu Lasten der Allgemeinheit – billige Arbeitskräfte und damit Wettbewerbsvorteile gegenüber legal arbeitenden Unternehmen für den Arbeitgeber und ein höheres Nettoeinkommen für den Arbeitnehmer – ziehen⁴²³. Wenn auch eine Strafbarkeit wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt gem. § 266a StGB nur für den Arbeitgeber in Betracht kommt⁴²⁴, besteht aber für den Arbeitnehmer zunächst zumindest der (Anfangs-)Verdacht der Beihilfe dazu, sofern im Einzelfall ein die Tat fördernder Gehilfenbeitrag festzustellen ist⁴²⁵. In der für Schwarzarbeit typischen Konstellation beziehen die nicht oder falsch gemeldeten Arbeitnehmer darüber hinaus oft Sozialleistungen (praxisrelevant sind insoweit Arbeitslosengeld (§§ 117 ff. SGB III) und Leistungen nach dem SGB II („Hartz IV“))⁴²⁶ und erfüllen damit bei Nichtanzeige ihrer Erwerbstätigkeit die Voraussetzungen für Schwarzarbeit nach der Definition des § 1 Abs. 2 Nr. 3 SchwarzArbG. Danach leistet Schwarzarbeit, wer als Empfänger von Sozialleistungen seine sich auf Grund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden Mitteilungspflichten gegenüber dem Sozialleistungsträger nicht erfüllt. Die Mitteilungspflichten für Empfänger von Sozialleistungen ergeben sich aus § 60 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 SGB I und umfassen alle Tatsachen, die für die Leistung erheblich sind. Dieser sog. Leistungsmissbrauch, also das Erschleichen von Sozialleistungen im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienst- oder Werkleistungen, ist eine der am häufigsten vorkommenden Formen der Schwarzarbeit durch Arbeitnehmer⁴²⁷. Werden Dienst- oder Werkleistungen in erheblichem Umfang erbracht und durch vorsätzliche Verletzung der Mitteilungspflichten zu Unrecht Leistungen bezogen, macht sich der Arbeitnehmer gem. § 9 SchwarzArbG strafbar. Diese Vorschrift ist allerdings gegenüber dem regelmäßig vorliegenden Betrug zum Nachteil der Sozialleistungsträger gem. § 263 StGB (formell) subsi-

⁴²² Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 41.

⁴²³ Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 43.

⁴²⁴ S. dazu oben D. II. 2. a) aa).

⁴²⁵ OLG Stuttgart, wistra 2000, 392f.

⁴²⁶ So auch Müller-Gugenberger-Henzler, § 37 Rn. 144; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 43, 44.

⁴²⁷ Erbs/Kohlhaas-Amb, SchwarzArbG § 1 Rn. 7.

diär. Kommt der Leistungsempfänger vorsätzlich seinen Mitteilungspflichten gem. § 60 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 SGB I nicht nach, handelt er – sofern Dienst- und Werkleistungen in erheblichem Umfang erbracht werden – ordnungswidrig gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1a), b) SchwarzArbG. Der bloße vorsätzliche oder fahrlässige Verstoß gegen die Mitteilungspflichten des § 60 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 SGB I stellt außerdem eine Ordnungswidrigkeit gem. § 404 Abs. 2 Nr. 26, 27 SGB III dar. Für den Arbeitnehmer, der Schwarzlohn entgegennimmt und diesen gegenüber den Finanzbehörden nicht erklärt, kommt schließlich auch eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gem. § 370 AO in Betracht. Denn bei dem Schwarzlohn handelt es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Einkommensteuer unterliegen⁴²⁸. Damit besteht für die Arbeitnehmer, die mit dem Arbeitgeber Schwarzarbeit vereinbaren und die grundsätzlich im Rahmen der strafrechtlichen Ermittlungen als Zeugen in Betracht kommen, der Verdacht verschiedener Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, aus denen sich für sie Aussageverweigerungsrechte gem. § 55 StPO ergeben und auf die sie sich zu Recht berufen dürfen.

In der Praxis und nach Erfahrungen eines Teils der Befragten zeigt sich, dass in den Fällen, in denen bei einer Überprüfung eines Unternehmens durch die FKS nicht gemeldete Arbeitnehmer unmittelbar angetroffen werden, sich diese dann üblicherweise darauf berufen, just an diesem Tag zur Probe oder „den 1. Tag“ dort zu arbeiten, weshalb (noch) keine Meldung erfolgt sei. Wahrheitsgemäße Angaben sind in der Regel nicht zu erwarten.

Aber selbst dann, wenn den Arbeitnehmern keine Aussageverweigerungsrechte zustehen, handelt es sich bei den in Betracht kommenden Zeugen oft um abhängig Beschäftigte des beschuldigten Arbeitgebers, die sich aus Sorge um ihren Arbeitsplatz und aus Verbundenheit zu den betroffenen Kollegen meist wenig kooperativ zeigen⁴²⁹. Aus diesen Umständen ergibt sich, dass in den Ermittlungen wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt bzw. Steuerhinterziehung als Beweismittel regelmäßig auf Urkunden, nämlich vor allem Buchhaltungs- und Lohnunterlagen, zurückgegriffen werden muss, um den Tatnachweis führen zu könne. Sind diese Unterlagen unvollständig oder nicht aufzufinden, sind Schätzungen mit den damit verbundenen und bereits dargestellten Problemen⁴³⁰ erforderlich.

⁴²⁸ Wabnitz/Janovsky-Pflaum, 19. Kap. Rn. 204.

⁴²⁹ Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 44.

⁴³⁰ S. D. II. 2. a) cc), b) aa).

dd) Scheinselbständigkeit

Das von fünf Dezenturinnen und Dezenturern (10,6 %) in den Bereich der Beweisschwierigkeiten eingeordnete Problem der Scheinselbständigkeit steht thematisch in Zusammenhang mit dem unter *ee)* folgenden Problem der Feststellung der (strafrechtlichen) Verantwortlichkeit innerhalb von Unternehmungen. Denn es geht in beiden Fällen um die Frage, wann eine Person als Arbeitgeber und damit als Täter des § 266a StGB anzusehen ist. Die Problematik der Scheinselbständigkeit wurde auch bereits im Rahmen der genannten Rechtsprobleme näher erörtert⁴³¹.

ee) Strafrechtliche Verantwortlichkeit

In der Praxis ergibt sich die Schwierigkeit der Verfahren wegen Schwarzarbeit nach Einschätzung von neun Befragten (19,1 %) in Bezug auf Täterschaft und Teilnahme vorrangig nicht aus rechtlichen Problemen, sondern aus dem Umstand, dass bei unübersichtlichen Unternehmensgeflechten oder auch juristischen Personen mit häufig wechselndem Sitz und Organen es rein faktisch erhebliche Schwierigkeiten bereitet, die Verantwortungsbereiche und Zuständigkeiten sowie den Umfang und Zeitraum der Tätigkeit der einzelnen Beteiligten festzustellen und so den Tatvorwurf – sei es als Täter oder als Teilnehmer – konkretisieren zu können. Denn jedes Unternehmen bietet aufgrund seiner Unübersichtlichkeit für Außenstehende in Bezug auf die Arbeitsteilung und die Delegation von Pflichten zahlreiche Abschottungsmöglichkeiten gegenüber den Strafverfolgungsbehörden. In der Praxis treten insbesondere Unternehmen, die gezielt und in großem Umfang Schwarzarbeiter beschäftigen, häufig nur einen begrenzten Zeitraum auf dem Markt auf. Fast immer handelt es sich um Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter und Geschäftsführer regelmäßig ausgetauscht werden. Die tatsächliche Geschäftsleitung wird oft durch einen faktischen Geschäftsführer im Hintergrund ausgeführt. Nach nur kurzzeitigem Auftreten im Geschäftsleben gründen die Hintermänner eine neue Unternehmung, die unter einem ähnlichen Firmennamen auftritt und stillschweigend das Personal und die bestehenden Aufträge übernimmt. Die „ausgehöhlte“ Vorgängerfirma wird anschließend mit den angehäuften Schulden an einen Dritten weiterveräu-

⁴³¹ S. D. II. 2. a) aa).

Bert⁴³². Sofern – wie häufig – keine Geständnisse vorliegen, kann nur mit erheblichen Schwierigkeiten durch den Organisationsaufbau hindurch ein lückenloser Nachweis einer Straftat geführt werden⁴³³.

Besonders „gute“ Möglichkeiten, die tatsächlichen Verantwortlichkeiten zu verschleiern, bestehen bei juristischen Personen. Denn ist Arbeitgeber und damit Normadressat des § 266a StGB eine (deliktsunfähige) juristische Person, gehen die arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Sonderpflichten und also die strafrechtliche Verantwortlichkeit gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB auf die vertretungsberechtigten Organe bzw. die Mitglieder solcher Organe über⁴³⁴. Besteht das Vertretungsorgan aus mehreren Personen, ist zwar grundsätzlich – unabhängig von der internen Zuständigkeitsverteilung oder Delegation – jede von ihnen verpflichtet, für die Abführung der Sozialversicherungsbeiträge Sorge zu tragen, da die Geschäftsführung die verantwortliche Leitung der Geschäfte in ihrer Gesamtheit und nicht nur bestimmter Aufgabenbereiche umfasst⁴³⁵. Allerdings wandelt sich die an sich bestehende Handlungspflicht im Falle interner Geschäftsverteilung oder Delegation in eine Überwachungspflicht um⁴³⁶. Dies bedeutet, dass der Vertreter durch geeignete organisatorische Maßnahmen die Begleichung sozialversicherungsrechtlicher Verbindlichkeiten durch den Delegierten sicherstellen muss, was sich je nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalls richtet. Grundsätzlich darf sich das Organ der Gesellschaft dabei auf die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgaben durch den Betrauten verlassen⁴³⁷. Wenn sich allerdings Anhaltspunkte für eine mangelnde Pflichterfüllung durch den intern Zuständigen ergeben, müssen die Organe bzw. Mitglieder der Organe ihrerseits wiederum im Rahmen des tatsächlich und rechtlich Möglichen für die Abführung der Beiträge sorgen, sind also statt bloßer Überwachung wieder zum eigenen Handeln verpflichtet⁴³⁸; bei nur fahrlässiger Verletzung der Pflichten durch das Organ ist ggf. an eine Ord-

⁴³² Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 44.

⁴³³ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 23.

⁴³⁴ Fischer, § 14 Rn. 1b; Lackner/Kühl-Heger, § 266a Rn. 4; NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 27.

⁴³⁵ BGH NJW 1997, 130 (131, 132); wistra 2014, 109.

⁴³⁶ BGHSt 37, 106 (123); 47, 318 (325); BGH wistra 2014, 109; MüKo-StGB-Radtke, § 266a Rn. 35.

⁴³⁷ BGHSt 47, 318 (325); BGH NJW 1997, 130 (132).

⁴³⁸ BGHSt 47, 318 (325, 326); 48, 307 (314); MüKo-StGB-Radtke, § 266a Rn. 35.

nungswidrigkeit gem. § 130 OWiG zu denken⁴³⁹. In der Praxis besteht die Schwierigkeit bereits darin, mögliche interne Aufgabenverteilungen sicher festzustellen, insbesondere, wenn Unternehmensstrukturen gezielt zur Verschleierung eingesetzt werden. Erfahrungsgemäß werden Verantwortlichkeiten auf andere Personen „abgeschoben“, so dass im Einzelfall der Tatnachweis erheblich erschwert wird, welche Personen für welche Aufgaben zuständig waren bzw. inwieweit sie von unzureichender Pflichterfüllung Kenntnis hatten.

Die Klärung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten innerhalb eines Unternehmens im jeweiligen Einzelfall ist auch für die Fälle der faktischen Geschäftsführung praktisch von Bedeutung. Denn daran knüpft die Frage der tauglichen Täterschaft an: kommt auch der faktische Geschäftsführer neben dem förmlich bestellten Geschäftsführer oder ggf. nur jeweils einer von beiden als Täter des § 266a StGB in Betracht? Als faktisches Organ werden alle Personen angesehen, die – ohne formell wirksam berufen worden zu sein – die Geschäftsführung mit Einverständnis der Gesellschafter faktisch übernehmen und ausüben⁴⁴⁰. Da der Begriff der Geschäftsführung in keinem Gesetz definiert ist und wesentlich von Größe, Gegenstand und Struktur des Unternehmens abhängt⁴⁴¹, ist anhand von Indizien zu klären, ob von dem Beschuldigten/Angeklagten faktisch Geschäftsführeraufgaben wahrgenommen, also die unternehmerischen Grundentscheidungen getroffen wurden. Dazu gehört z. B. die Bestimmung der Unternehmenspolitik, Entscheidungen über Personalangelegenheiten, Anbahnung und Pflege der Geschäftsbeziehungen, Auftreten nach außen als Verantwortlicher etc.; auch die Höhe des Gehalts kann ein Indiz darstellen.⁴⁴² Im Wesentlichen gibt es drei Fallkonstellationen, in denen von einer faktischen Organschaft gesprochen wird: bei nichtigem Bestellungsakt, bei einem gänzlich unterbliebenen Bestellungsakt und bei der Bestellung durch eine nichtige Gesellschaft⁴⁴³.

Würde eine Strafbarkeit beim Handeln des faktischen Organs – der in der Praxis wichtigste Fall ist der des faktischen (GmbH-)Geschäftsführers – aus-

⁴³⁹ NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 37; Schönke/Schröder-Perron, § 14 Rn. 7.

⁴⁴⁰ BGHSt 3, 32 (37); 21, 101 (103); 46, 62 (64); MüKo-StGB-Radtke, § 14 Rn. 118.

⁴⁴¹ Dierlamm, NStZ 1996, 153 (154).

⁴⁴² BGHSt 31, 118 (119ff.); Dierlamm, NStZ 1996, 153 (156); Wegner, PStR 2008, 39 (40).

⁴⁴³ Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 35.

scheiden, bestünde im Rahmen des § 266a StGB und generell bei Sonderdelikten die Gefahr, dass sich die eigentlichen „Drahtzieher“ ihrer strafrechtlichen Verantwortung entziehen könnten⁴⁴⁴, was außerdem einen nicht zu unterschätzenden Anreiz für den Missbrauch der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft darstellen würde⁴⁴⁵.

Aus diesem Grund vertreten der BGH und zahlreiche Stimmen in der Literatur unter Bezugnahme auf § 14 Abs. 3 StGB eine faktische Betrachtungsweise. Dabei wird bei der Beurteilung der Strafbarkeit des faktischen Organs nur darauf abgestellt, ob in Übereinstimmung mit dem (wenigstens stillschweigenden) Willen und Einverständnis der dafür Zuständigen rein tatsächlich die Funktion eines organschaftlichen Vertreters wahrgenommen wird, ohne dass zusätzlich ein – wenn auch unwirksamer – zivilrechtlicher Bestellungsakt vorliegen muss⁴⁴⁶. Einschränkend wird nur verlangt, dass dem faktischen Vertreter gegenüber dem eingetragenen Organ eine überragende Stellung⁴⁴⁷ oder zumindest ein deutliches Übergewicht⁴⁴⁸ zukommen muss.

Auswirkungen hat diese faktische Betrachtungsweise für die im Alltag der Strafverfolgungsbehörden durchaus häufig anzutreffende Fallgestaltung des gänzlich unterbliebenen Bestellungsaktes, wenn also – in der Praxis vor allem aus Rechtsgründen wie dem Berufsverbot (§ 6 Abs. 2 GmbHG, § 76 Abs. 3 AktG)⁴⁴⁹ – nie beabsichtigt ist, dass die Person, die die Geschäfte tatsächlich führt, jemals rechtswirksam als Organ der Gesellschaft bestellt und im Handelsregister eingetragen wird. Zuzugeben ist dieser Ansicht, dass sie die strafrechtliche Verantwortlichkeit nicht von der Zufälligkeit einer (rechtswirksamen) Bestellung abhängig macht⁴⁵⁰ und nicht die Handelnden privilegiert, die bewusst die vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Regelungen in Bezug auf die Bestellung der Organe umgehen und sich damit über die Wertungen des Gesetzgebers wissentlich und willentlich hinwegsetzen. Denn das Verhaltensunrecht desjenigen, der sich von vornherein nicht gesetzestreu verhalten will, ist höher als das desjenigen, der durchaus einen Bestellungsakt, dem

⁴⁴⁴ Otto, StV 1984, 462 (463).

⁴⁴⁵ BGHSt 21, 101 (105); Fuhrmann, FS Tröndle, S. 149; Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 33, 34, 98, 99.

⁴⁴⁶ BGHSt 3, 32 (37f.); 21, 101 (104f.); 46, 62 (64); Dierlamm, NStZ 1996, 155; Fuhrmann, FS Tröndle, S. 150, 155; LK-Schünemann, § 14 Rn. 71; NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 30 m.w.N.

⁴⁴⁷ BGHSt 31, 118; Dierlamm, NStZ 1996, 153 (156, 157).

⁴⁴⁸ BGH StV 1984, 461; NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 30.

⁴⁴⁹ MüKo-StGB-Radtke, § 14 Rn. 118.

⁴⁵⁰ Vgl. NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 30.

lediglich die rechtliche Wirksamkeit fehlt, vornehmen will⁴⁵¹. Deshalb erscheint es nicht sachgerecht, letzteren strafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen, während ersterer möglicherweise einer Strafbarkeit entgeht. Kriminalpolitisch ist dieser Ansatz daher durchaus nachvollziehbar. Es stellt sich aber die Frage, ob eine solche faktische Betrachtungsweise mit dem Wortlaut des § 14 Abs. 3 StGB vereinbar ist.

§ 14 Abs. 3 StGB erklärt die Vorschriften der Organ- und Vertreterhaftung dann für anwendbar, wenn „*die Rechtsbehandlung, welche die Vertretungsbefugnis oder das Auftragsverhältnis begründen sollte, unwirksam ist*“. Damit hat der Gesetzgeber die Fälle der Zurechnung des faktischen Vertreterhandelns deutlich umgrenzt, und zwar – nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut – auf die Fälle der Unwirksamkeit der tatsächlich aber beabsichtigten rechtswirksamen Begründung der Vertretungsbefugnis. Es genügt danach gerade nicht, wenn der Betreffende nicht rechtlich, sondern nur tatsächlich die Stellung eines Vertreters haben soll. Faktischer Vertreter i.S. des Abs. 3 ist also nur der fehlerhaft bestellte Vertreter⁴⁵². Versuche, sich über den Wortlaut hinwegzusetzen, können nicht überzeugen⁴⁵³. Denn eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung der Norm verstößt gegen das im Strafrecht geltende Analogieverbot⁴⁵⁴. Aufgrund des klaren Wortlauts kann dieses Hindernis auch nicht mit dem Hinweis auf ein „Redaktionsversehen“ des Gesetzgebers⁴⁵⁵ umgangen werden, da allein der im Gesetz zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers die Grenze der Strafbarkeit markiert⁴⁵⁶. Im Übrigen erscheint es auch zweifelhaft, ob der Gesetzgeber tatsächlich ein anderes Verständnis der Vorschrift im Blick hatte. Denn in den Gesetzesmaterialien zum wortgleichen § 50a Abs. 3 StGB a.F. wird klargestellt, dass es nicht darauf

⁴⁵¹ Z. B. aufgrund von Formmängeln, fehlender Eintragung oder Geschäftsunfähigkeit des Vertretenen (s. MüKo-StGB-Radtke, § 14 Rn. 117).

⁴⁵² Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 89; Hoyer, NStZ 1988, 369; Lackner/Kühl-Kühl, § 14 Rn. 6; Lindemann, Jura 2005, 305 (312); MüKo-StGB-Radtke, § 14 Rn. 117, 118, 123; NK-StGB-Böse, § 14 Rn. 27, 28, 48; SK-Hoyer, § 14 Rn. 87; SSW-Bosch, § 14 Rn. 20; Schönke/Schröder-Perron, § 14 Rn. 42/43 mwN.

⁴⁵³ S. zu den unterschiedlichen Lösungsansätzen die Darstellung bei Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 91ff.

⁴⁵⁴ BVerfGE 71, 108 (115); 73, 206 (235); 92, 1 (12); NK-StGB-Hassemer/Kargl, § 1 Rn. 78 m.w.N.; ebenso speziell für den Fall des § 14 Abs. 3 StGB Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 82; Lindemann, Jura 2005, 305 (312); SK-Hoyer, § 14 Rn. 86.

⁴⁵⁵ So LK-Schünemann, § 14 Rn. 69, 71.

⁴⁵⁶ NK-StGB-Böse, § 14 Rn. 27; MüKo-StGB-Radtke, § 14 Rn. 123.

ankommen soll, ob die Rechtshandlung, die die Vertretungsbefugnis begründet, rechtswirksam ist. Ihre Unwirksamkeit ändere nichts daran, dass der Vertreter mit Einverständnis des eigentlichen Normadressaten dessen rechtliche Stellung tatsächlich eingenommen habe, was eine Ausdehnung der strafrechtlichen Verantwortung rechtfertige⁴⁵⁷. Dieser ausdrückliche Hinweis auf die Unwirksamkeit der Rechtshandlung, die an der strafrechtlichen Verantwortung nichts ändern soll, spricht vielmehr dafür, dass der Gesetzgeber nicht sämtliche Fälle des faktischen Vertreterhandelns, sondern tatsächlich nur solche der unwirksamen Begründung dieser Befugnis erfassen wollte.

Auch unter Anwendung dieser einschränkenden Grundsätze kommt es aber nicht zu kriminalpolitisch unvertretbaren Ergebnissen, da Strafbarkeitslücken in den meisten Fällen durch die Anwendung des § 14 Abs. 2 StGB vermieden werden. Denn das faktische Organ ist jedenfalls üblicherweise als Beauftragter anzusehen – sofern die Organpflicht, an die angeknüpft wird, überhaupt delegiert werden kann –, so dass eine strafrechtliche Zurechnung auf diesem Wege erfolgen kann⁴⁵⁸.

Für solche Sondertatbestände, die sich direkt an das Organ als Normadressat wenden, d.h. bei denen der Vertreter unmittelbar vom Tatbestand umfasst wird (so richtet sich z. B. § 82 GmbHG an den „Geschäftsführer“, § 15a InsO an die „Mitglieder des Vertretungsorgans“), ist für eine Zurechnung des Handelns des faktischen Organs über § 14 Abs. 3 StGB allerdings kein Raum, da es in diesen Fällen einer „Überwälzung“ der Verantwortung nicht bedarf⁴⁵⁹. Denn die Anwendung des § 14 StGB ist nur dann erforderlich, wenn die einschlägigen Straftatbestände zur Umgrenzung des Täterkreises Statusbezeichnungen verwenden, von denen Organe und Vertreter des Statusinhabers gerade nicht erfasst werden⁴⁶⁰. Bei den „Vertretersondertatbeständen“⁴⁶¹, die direkt an das Organ adressiert sind, kann daher der Recht-

⁴⁵⁷ Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten vom 20.01.1967 (BT-Drs. V/1319 S. 65).

⁴⁵⁸ Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 108, 119; Müller-Gugenberger-*Thul*, § 38 Rn. 30; MüKo-StGB-*Radtke*, § 14 Rn. 124; Schönke/Schröder-*Perron*, § 14 Rn. 42/43.

⁴⁵⁹ So BGHSt 31, 118 (123); Groß, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Vertretungsorgane bei Kapitalgesellschaften, S. 90, 91, 119ff.; Müller-Gugenberger-*Schmid/Friedrich*, § 30 Rn. 76; MüKo-StGB-*Radtke*, § 14 Rn. 44; NK-StGB-*Böse*, § 14 Rn. 9f.; Schönke/Schröder-*Perron*, § 14 Rn. 4; SK-StGB-*Hoyer*, § 14 Rn. 32; *ders.* NStZ 1988, 369.

⁴⁶⁰ MüKo-StGB-*Radtke*, § 14 Rn. 36; SSW-*Bosch*, § 14 Rn. 5.

⁴⁶¹ MüKo-StGB-*Radtke*, § 14 Rn. 44.

sprechung gefolgt und auch das aufgrund eines gänzlich unterbliebenen Bestellungsaktes faktische Organ einbezogen werden⁴⁶². Denn aus dem Wortlaut der Tatbestände ergibt sich insoweit – anders als bei § 14 Abs. 3 StGB – keine Sperrwirkung. Dies lässt sich schon aus § 14 Abs. 3 StGB herleiten, aus dem zu folgern ist, dass vertretungsberechtigtes Organ einer juristischen Person auch derjenige sein kann, der nicht ordnungsgemäß, also unwirksam bestellt wurde. Allein die *tatsächliche* Wahrnehmung der Stellung des Vertreters ist nach dem Willen des Gesetzgebers der Grund für die strafrechtliche Haftung⁴⁶³. Wenn nun also die Figur des faktischen Organs vom Gesetz grundsätzlich anerkannt ist, bestehen keine Bedenken dagegen, auch die faktischen Organe in den Kreis der Normadressaten solcher Tatbestände einzubeziehen, die sich – ohne weitere Einschränkungen im Wortlaut – an die Organe selbst richten.

Im Ergebnis bleibt damit festzustellen, dass im Hinblick auf eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB bei der Zurechnung des Handelns faktischer Organe nach der hier vertretenen Auffassung die Sperrwirkung des § 14 Abs. 3 StGB und ggf. eine Zurechnung des Organhandelns über § 14 Abs. 2 StGB zu beachten ist.

Die dargestellten Grundsätze wirken sich aber auch auf die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung aus. Problematisch sind dabei aber nur die Unterlassungsvarianten des § 370 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO. Denn Täter der Steuerhinterziehung durch Handeln (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann jedermann sein, der tatsächlich in der Lage ist, auf die Festsetzung, Erhebung oder Vollstreckung der gesetzlich geschuldeten Steuern einzuwirken⁴⁶⁴. Demgegenüber setzt eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO) eine Verpflichtung zum Handeln voraus; Täter kann also nur der sein, den selbst eine steuerliche Handlungs- und Mitwirkungspflicht trifft⁴⁶⁵. Die Pflichten der gesetzlichen Vertreter bzw. der Verfügungsberechtigten ergeben sich aus den

⁴⁶² Generell gegen eine Einbeziehung faktischer Organe im Rahmen der „Vertretersondertatbestände“ MüKo-StGB-Radtke, § 14 Rn. 47; SSW-Bosch, § 14 Rn. 21.

⁴⁶³ BT-Drs. V/1319 S. 65.

⁴⁶⁴ So ganz h.M., vgl. BGHSt 23, 319 (322); NStZ 1986, 463; wistra 2013, 314 (316); Joecks/Jäger/Randt-Joecks, AO § 370 Rn. 31; Gribbohm, NStZ 1990, 209 (211); Klein-Jäger, § 370 Rn. 25; a.A. wohl MüKo-StGB-Schmitz/Wulf, AO § 370 Rn. 280, 384.

⁴⁶⁵ BFH, Urt. v. 05.08.2010 – V R 13/09 – (juris); wistra 2013, 314 (317, 318); Joecks/Jäger/Randt-Joecks, AO § 370 Rn. 30; MüKo-StGB-Schmitz/Wulf, AO § 370 Rn. 282, 382.

§§ 34, 35 AO. Normadressaten dieser Vorschriften sind unmittelbar die „gesetzlichen Vertreter (...) juristischer Personen“ bzw. die Verfügungsberechtigten. Mit dem Argument, dass in den Begriff der „gesetzlichen Vertreter“ auch die faktischen Vertreter einzubeziehen sind, könnte sich die steuerrechtliche Handlungspflicht des faktischen Organs bereits aus § 34 AO ergeben. Allerdings regelt § 35 AO für das Steuerrecht die Pflichten der als Verfügungsberechtigte einzuordnende faktischen Vertreter, die nach ständiger Rechtsprechung des BFH zweierlei voraussetzen: zum einen die Fähigkeit, rechtlich und tatsächlich über die Wirtschaftsgüter eines anderen verfügen und dadurch die steuerlichen Pflichten erfüllen zu können sowie zum anderen ein entsprechendes Auftreten nach außen⁴⁶⁶. Der BGH nimmt unter Zugrundelegung seiner faktischen – hier aufgrund der Nichtanwendbarkeit des § 14 StGB im Ergebnis nicht zu beanstandenden – Betrachtungsweise unproblematisch eine Verantwortung des faktischen Organs für die Erfüllung steuerlicher Pflichten an⁴⁶⁷. Diese Überlegungen zeigen allerdings, dass es in der Praxis maßgeblich auf die Unterscheidung ankommt, ob dem Beschuldigten/Angeklagten ein Handeln (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder ein Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 (Nr. 3) AO) zur Last zu legen ist. Denn davon hängen die Reichweite des Tatbestandes und also eine mögliche Täterschaft ab. Darüber hinaus können ggf. langwierige Ermittlungen oder (rechtlich angreifbare) umfangreiche Ausführungen im Urteil zum Vorliegen faktischer Geschäftsführung entbehrlich werden⁴⁶⁸.

Die Frage, ob neben oder an Stelle des faktischen Organs auch das formell bestellte und eingetragene Organ strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann, ist abhängig von dem Umfang der Einflussmöglichkeiten des eingetragenen Organs. Bei den sog. „Strohleuten“, die zwar nach außen wirksam bestellte Organe sind, die das Unternehmen aber faktisch von einem Hintermann leiten lassen, fehlt die tatsächliche Herrschaftsfunktion, die allein durch den Rechtsschein der Eintragung ins Handelsregister nicht

⁴⁶⁶ BFH, Urt. v. 24.04.1991 – I R 56/89 – (juris); Urt. v. 07.04.1992 – VII R 104/90 – (juris); Urt. v. 05.08.2010 – V R 13/09 – (juris); BGH wistra 2013, 314 (319, 320); Klein-Rüsken, § 35 Rn. 2, 7; MüKo-StGB-Schmitz/Wulf, AO § 370 Rn. 327; Tipke/Kruse-Loose, AO § 35 Rn. 2, 10.

⁴⁶⁷ BGH wistra 1990, 97 (98); wistra 2005, 30 (31).

⁴⁶⁸ Vgl. BGH NStZ 1986, 463; ebenso Gribbohm, NStZ 1990, 209 (211); MüKo-StGB-Schmitz/Wulf, AO § 370 Rn. 277, 383.

ersetzt werden kann⁴⁶⁹. Nicht überzeugen kann mit dieser Begründung dagegen die Ansicht, nach der der reine Strohmann neben dem faktischen Organ schon nicht als Normadressat der über § 14 StGB zurechenbaren Sonderdelikte anzusehen ist⁴⁷⁰, da sich die Vorschrift zunächst einmal ausdrücklich an das formell eingetragene Organ richtet. Eine interne Aufgabenverteilung kann daran nichts ändern⁴⁷¹. Zu Recht ist daher auf die individuelle Schuld des eingetragenen Organs abzustellen, die nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln ist; der formelle Geschäftsführer handelt demnach nur dann vorwerfbar pflichtwidrig, wenn er Anhaltspunkte für eine unzureichende Erfüllung der Pflichten durch den faktischen Geschäftsführer erlangt und dennoch nicht die notwendigen Überwachungsmaßnahmen⁴⁷² ergreift. Fehlt es rein tatsächlich insgesamt an der Möglichkeit des Einblicks in die Abläufe und der Einflussnahme auf das Unternehmen, wie bei Strohleuten üblich, scheidet nach teilweise vertretener Auffassung eine Strafbarkeit an der Verwirklichung der sonstigen Tatbestandsmerkmale der jeweiligen Delikte, bei Unterlassungstaten (wie z. B. § 266a Abs. 2 Nr. 2 StGB) regelmäßig an der tatsächlichen Möglichkeit zur Vornahme der gebotenen Handlung⁴⁷³. Überzeugender ist allerdings das dagegen vorgebrachte Argument, dass das förmlich bestellte Organ rechtlich mit den erforderlichen Handlungsbefugnissen ausgestattet ist und tatsächliche Hindernisse, die deren Ausübung entgegenstehen, notfalls durch Inanspruchnahme gerichtlicher Hilfe ausräumen kann und muss, um die gebotene Handlung vornehmen zu können⁴⁷⁴. Denn zum pflichtgemäßen Verhalten eines formell eingetragenen Organs gehört auch die Wahrnehmung der übernommenen Verpflichtungen.

So wird auch im Steuerstrafrecht eine Haftung des formellen, lediglich als „Strohmann/-frau“ fungierenden Geschäftsführers angenommen. Diesen trifft allein aufgrund seiner formalen Stellung als gesetzlicher Vertreter eine Einstandspflicht für die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten, zu denen auch die steuerlichen Erklärungspflichten gehören. Damit kann auch der „Strohmann“ Täter und nicht nur Gehilfe einer Steuerhinterziehung sein⁴⁷⁵;

⁴⁶⁹ NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 30.

⁴⁷⁰ So LK-Schünemann, § 14 Rn. 75 m.w.N.

⁴⁷¹ Ebenso NK-StGB-Böse, § 14 Rn. 30.

⁴⁷² Vgl. Fn. 436.

⁴⁷³ Vgl. Lackner/Kühl-Kühl, § 14 Rn. 7; Schönke/Schröder-Perron, § 14 Rn. 16/17.

⁴⁷⁴ So NK-StGB-Böse, § 14 Rn. 31.

⁴⁷⁵ BGH NStZ-RR 2014, 310 (311); Klein-Jäger, § 370 Rn. 27.

seine ggf. untergeordnete Rolle im Unternehmen ist allerdings bei der Strafzumessung zu berücksichtigen⁴⁷⁶.

Aus diesen Überlegungen zu den im Einzelnen höchst strittigen Fragen der faktischen Organhaftung ergibt sich, dass es in der Praxis der Strafverfolgungsbehörden zu den wesentlichen Ermittlungsaufgaben gehört, die (tatsächlichen) Zuständigkeiten und Aufgabenverteilungen innerhalb eines Unternehmens genau festzustellen, da nur auf diese Weise geklärt werden kann, ob, in welchem Umfang und für welche Taten ein Beteiligter strafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen ist. Dass dies rein tatsächlich erheblich erschwert wird, wenn in einem Unternehmen keine Bücher geführt werden und (ergiebig) Zeugenaussagen nur schwer zu erlangen sind, liegt auf der Hand.

ff) Schein-/Abdeckrechnungen

Sechs Mal (12,8 %) wurde außerdem angegeben, dass sich regelmäßig Beweisproblemen im Zusammenhang mit Schein-/Abdeckrechnungen stellen.

Dieses Problem ist eng mit dem Phänomen der Schwarzarbeit verknüpft und beruht auf dem Prinzip, dass schwarze Ausgaben auch schwarze Einnahmen erfordern⁴⁷⁷. Während sich Gewerbe mit geringeren Umsätzen diese Einnahmen durch bloße Nichterfassung von Umsätzen oder fingierte geringfügige Beschäftigungsverhältnisse verschaffen, bedienen sich Unternehmen, die in größerem Umfang Schwarzarbeiter beschäftigen, regelmäßig sog. Schein- oder Abdeckrechnungen. Denn Schwarzlohnzahlungen, die gerade verschleiert werden sollen, dürfen in der Buchhaltung des jeweiligen Unternehmens als solche nicht erkennbar sein. Aus diesem Grund werden Umsätze, die durch den Einsatz von Schwarzarbeitern erzielt werden, bzw. die Barentnahmen für Schwarzlohnzahlungen durch Ausgaben für vorgetäuschte Subunternehmerleistungen verschleiert⁴⁷⁸. Die angeblichen Subunternehmer (Scheinrechnungsteller) stellen vermeintlich erbrachte Leistungen zur Abdeckung der Schwarzlöhne in Rechnung. Diese Abdeckrechnungen werden als Betriebsausgaben für Fremdleistungen verbucht und üblicherweise die in den

⁴⁷⁶ BGH PStR 2010, 130; BFH, Beschluss vom 13.02.1996 – VII B 245/95 – (juris); BFH PStR 2006, 193.

⁴⁷⁷ Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 44, -Pflaum, 19. Kap. Rn. 217.

⁴⁷⁸ BGH wistra 2010, 148.

Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer – zu Unrecht⁴⁷⁹ – als bezahlte Vorsteuer geltend gemacht⁴⁸⁰. Tatsächlich beglichen werden diese Scheinrechnungen aber nicht. Um die Bezahlung vorzutäuschen, wird typischerweise eine angebliche Barzahlung quittiert oder es werden Barschecks für die angeblichen Subunternehmer ausgestellt. Teilweise erstatten die Scheinrechnungssteller auch das überwiesene Geld für die in Rechnung gestellten Subunternehmerleistungen – abzüglich des Kaufpreises für die Scheinrechnungen, der bei ca. 7–15 % der Rechnungssumme liegt – an den Käufer in bar zurück. Auf diese Weise gelangt der Schwarzarbeiter beschäftigende Unternehmer in den Besitz von Bargeld, das insbesondere für Schwarzlohnzahlungen verwendet werden kann. Als Scheinrechnungsteller treten regelmäßig Unternehmen auf, die nur kurze Zeit am Markt tätig sind und die allein vom Handel mit Scheinrechnungen leben⁴⁸¹. Deren gemeldete Gewerbetreibende oder eingetragene Geschäftsführer sind in der Regel als mittellose Strohleute anzusehen⁴⁸². Solche „Serviceunternehmen“, die ihre Tätigkeit lediglich auf die Ausstellung von Scheinrechnungen beschränken, werden zur Erschwerung von Nachforschungen nach kurzer Zeit durch andere Firmen mit gleicher Funktion ausgetauscht, so dass es zur Aufklärung solcher krimineller Strukturen regelmäßig groß angelegter Ermittlungsverfahren gegen eine Vielzahl von Beschuldigten bedarf⁴⁸³.

Daraus ergibt sich die Schwierigkeit für die praktische Bearbeitung der Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt sowie Lohnsteuerverkürzung: zum einen müssen die Rechnung stellenden Unternehmen, deren Belege in der Buchhaltung auftauchen, sowie ihr tatsächlicher Unternehmenszweck einzeln ermittelt werden. Zum anderen ist in jedem Einzelfall nachzuweisen, dass es sich bei den Rechnungen um solche handelt, denen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde liegen *und* dass die Geldbeträge aus den Abdeckrechnungen sämtlich zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwandt wurden. Denn nur so können die Schwarzlöhne, aus denen sich die vorenthaltenen Beiträge und die Lohnsteuer berechnen, festgestellt werden. Sollten

⁴⁷⁹ Mit der Folge, dass auch eine Strafbarkeit wegen (Umsatz-)Steuerhinterziehung in Betracht kommt (vgl. *Jäger*, NStZ 2007, 688, 689).

⁴⁸⁰ Vgl. BGH NStZ-RR 2005, 209 (210, 211); NStZ 2011, 645 (646); Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 44.

⁴⁸¹ Klein-Jäger, AO, § 370 Rn. 400; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 44.

⁴⁸² Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 44.

⁴⁸³ *Jäger*, NStZ 2007, 688 (689).

die Beträge darüber hinaus auch genutzt werden, um Barabhebungen für private Zwecke zu verschleiern, werden diese im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung erzielten Einkünfte regelmäßig in den Einkommensteuererklärungen verschwiegen, so dass insoweit der Verdacht der Einkommensteuerhinterziehung besteht⁴⁸⁴.

gg) *Auslandsermittlungen*

Auch die Notwendigkeit von Auslandsermittlungen erschwert nach Ansicht von 2 Befragten (4,2 %) die Ermittlungen wegen Schwarzarbeit. Wie die Wirtschaftskriminalität allgemein⁴⁸⁵ sind auch die Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit durch immer stärkere internationale Verflechtungen geprägt. Es sind hierbei verschiedenste Anknüpfungspunkte denkbar, die Ermittlungen im Ausland erforderlich machen können. So z. B. die Ermittlung und Vernehmung ausländischer Arbeitnehmer, die als Zeugen in Betracht kommen⁴⁸⁶, oder Ermittlungen zu ausländischen Unternehmen, die als Entsender ausländischer Arbeitnehmer auftreten oder als Scheinrechnungssteller verdächtig sind.

Grundsätzlich finden die (selbständigen) Ermittlungsmöglichkeiten der deutschen Strafverfolgungsbehörden ihr Ende an der Staatsgrenze, da Ermittlungen deutscher Behörden im Ausland einen Eingriff in die Souveränität des ausländischen Staates darstellen. Daraus folgt, dass die Strafverfolgung im Ausland nur mit Unterstützung des ausländischen Staates erfolgen kann. Die geschieht im Wege der Rechtshilfe in Strafsachen⁴⁸⁷. Rechtshilfe in Strafsachen ist jede verfahrensbezogene Unterstützung, die auf Ersuchen für eine strafrechtliche Angelegenheit gewährt wird, unabhängig davon, ob das ausländische Verfahren von einem Gericht oder einer Behörde betrieben wird (§ 59 Abs. 2 IRG)⁴⁸⁸. Neben der Rechtshilfe bei Auslieferung (sog. „große“ Rechtshilfe)⁴⁸⁹ und Vollstreckung ist für die hier zu untersuchenden Verfahren vor allem die sog. „kleine“ Rechtshilfe von Bedeutung, die alle

⁴⁸⁴ Vgl. BGH NStZ 2011, 645 (646).

⁴⁸⁵ Müller-Gugenberger-Bischoff/Nogradny, § 8 Rn. 1.

⁴⁸⁶ S. dazu oben D. II. 2. b) cc).

⁴⁸⁷ Joecks/Jäger/Randt-Joecks, AO § 399 Rn. 125, 128; Müller-Gugenberger-Bischoff/Nogradny, § 8 Rn. 1, 2; Wabnitz/Janovsky-Hackner, 24. Kap. Rn. 1.

⁴⁸⁸ S. auch Müller-Gugenberger-Bischoff/Nogradny, § 8 Rn. 2; Korts/Korts, IStR 2006, 869 (876).

⁴⁸⁹ Schomburg/Lagodny/Gleiß/Hackner, Einl. Rn. 15, 16.

Formen der Unterstützung eines Strafverfahrens umfasst. Dazu gehören z. B. Auskunftserteilungen, Zustellungen und vor allem Untersuchungshandlungen im Ermittlungs- oder Hauptverfahren, also insbesondere Beschuldigten- und Zeugenvernehmungen, Beschlagnahmen etc.⁴⁹⁰. Der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen liegt das Prinzip des „international-arbeitsteiligen Strafverfahrens“⁴⁹¹ zugrunde, in dem es im Kern um ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken mehrerer Strafgewalten mit dem Ziel effektiver Strafverfolgung über die Grenzen hinweg geht⁴⁹². Gegenseitige Unterstützung von Zoll- oder Steuerbehörden (zur Erfüllung ihrer Verwaltungsaufgaben) ist nach dem Sprachgebrauch der internationalen Übereinkommen dagegen Amtshilfe⁴⁹³.

Allerdings sind Rechtshilfeersuchen selbst gegenüber Mitgliedstaaten der EU, auf deren Ebene die Regelungen über Amts- und Rechtshilfe mit dem Ziel der Vereinfachung und Beschleunigung am weitesten vorangeschritten sind⁴⁹⁴ und die mittlerweile in vielen Bereichen auf dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung und unmittelbaren Vollstreckung justizieller Entscheidungen beruhen (Art. 82 Abs. 1 AEUV)⁴⁹⁵, regelmäßig noch erheblich zeitaufwendig⁴⁹⁶. Dies mag zum einen an den zahlreichen und komplexen rechtlichen Vorschriften sowie die für jeden Staat unterschiedliche verfahrenstechnische Abwicklung⁴⁹⁷ und zum anderen an den zeitraubenden bürokratischen Wegen liegen, die ein Rechtshilfeersuchen auch heute noch, trotz aller Bemühungen um Beschleunigung, „zurücklegen“ muss⁴⁹⁸. Bei der Notwendigkeit von Auslandsermittlungen sehen sich die Strafverfolgungsbehör-

⁴⁹⁰ Korts/Korts, IStR 2006, 869 (877); Schomburg/Lagodny/Gleiß/Hackner, Einl. Rn. 15, 16.

⁴⁹¹ So BVerfGE 61, 28 (34).

⁴⁹² Schomburg/Lagodny/Gleiß/Hackner, Einl. Rn. 97.

⁴⁹³ Korts/Korts, IStR 2006, 869 (872); Wabnitz/Janovsky-Hackner, 24. Kap. Rn. 5.

⁴⁹⁴ Z. B. das europäische Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (EuRhÜbk), das europäische Übereinkommen über die Auslieferung (EuAuslÜbk), das Übereinkommen über die Rechtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft (EUR hÜbk) sowie dazu jeweils verabschiedete Zusatzprotokolle, das Schengener Durchführungsübereinkommen (SDÜ), verschiedene Rahmenbeschlüsse, bilaterale/multilaterale Verträge und die Richtlinien über den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten (RiVAST) (vgl. Joecks/Jäger/Randt-Joecks, AO § 399 Rn. 131ff.; NK-Böse, Vor § 3 Rn. 6; Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 2. Kap. Rn. 60ff.).

⁴⁹⁵ Wabnitz/Janovsky-Hackner, 24. Kap. Rn. 11, 16c.

⁴⁹⁶ So auch Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 24.

⁴⁹⁷ Ebenso Joecks/Jäger/Randt-Joecks, AO § 399 Rn. 130; Müller-Gugenberger-Bischoff/Nogrady, § 8 Rn. 1, 4.

⁴⁹⁸ Zum jeweiligen Geschäftsweg allgemein s. Müller-Gugenberger-Bischoff/Nogrady, § 8 Rn. 32ff.; Wabnitz/Janovsky-Hackner, 24. Kap. Rn. 117ff.

den also neben den zahlreichen Rechtsfragen und Beweisproblemen, die mit den Ermittlungen wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und Steuerhinterziehung regelmäßig einhergehen, zusätzlich der Überlegung ausgesetzt, ob ein zeitraubendes Rechtshilfeverfahren unter Abwägung von Aufwand und Ertrag durchzuführen ist. Dabei sind auch rein praktische Probleme zu berücksichtigen. So ist die Sprache, in der das Ersuchen zu fassen ist, zu bedenken, d.h. kann das Ersuchen in deutscher Sprache herausgehen oder bedarf es einer Übersetzung und wenn ja, in welche Sprache? Ferner sind die anzuwendenden völkerrechtlichen Verträge und andere Rechtsakte festzustellen und zu berücksichtigen⁴⁹⁹. Darüber hinaus ist jedenfalls in Grundzügen die Kenntnis der jeweils anderen Rechtsordnung erforderlich, da davon abhängt, um welche Ermittlungsmaßnahmen ersucht werden kann und wie die Ersuchen zu formulieren sind⁵⁰⁰; auch die Antworten der ersuchten Staaten sind oft nur im Licht der dortigen Rechtsordnung zu verstehen⁵⁰¹. Unter den genannten Umständen werden die Strafverfolgungsbehörden daher zu Recht sorgfältig prüfen, ob ein Rechtshilfeersuchen ermittlungstechnisch effektiv und sinnvoll⁵⁰² oder ob eine Verfahrenserledigung auf anderem Wege vertretbar ist, zumal oft nicht feststeht, dass die Ergebnisse – sofern denn Beweise im Ausland erlangt werden – für das Verfahren ergiebig sind. Diese Überlegungen gelten umso mehr vor dem Hintergrund, dass schon die Ermittlungen wegen Schwarzarbeit im Inland oft erhebliche Zeit in Anspruch nehmen⁵⁰³ und mit zunehmendem Zeitablauf eine schuldangemessene Bestrafung weiter erschwert wird.

hh) Fazit

Somit bleibt festzustellen, dass die wesentlichen Beweisprobleme bei den Verfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit verbundener Steuerhinterziehung auf der Notwendigkeit von Schätzungen beruhen. Betrachtet man die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen anhand von Schätzungen und die fehlenden bzw. unvollständigen Unterla-

⁴⁹⁹ Wabnitz/Janovsky-Hacker, 24. Kap. Rn. 39.

⁵⁰⁰ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 24, -Hacker, 24. Kap. Rn. 41.

⁵⁰¹ Schomburg/Lagodny/Gleiß/Hackner, Einl Rn. 228ff.

⁵⁰² Mit ausdrücklichem Hinweis auf die Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Nr. 25 Abs. 1 S. 3 RiVSt.

⁵⁰³ Zur durchschnittlichen Verfahrensdauer s.u. Frage 8 (D. II. 8.).

gen über die gezahlten Löhne logisch als eine Einheit, so stellt dies insgesamt nach Ansicht von 85,1 % der Befragten die grundlegende, immer wiederkehrende Schwierigkeit bei den Ermittlungen dar. Hinzu kommen die weiteren genannten, oft ineinandergreifenden Probleme, denen sich die Strafverfolgungsbehörden gegenüber sehen und die die Ermittlungen im Einzelfall zusätzlich erschweren können. Dabei ist die im Schrifttum höchst umstrittene Frage der Zulässigkeit und Anwendbarkeit der faktischen Organschaft auf einzelne Tatbestände in der Praxis vergleichsweise leicht zu lösen, da sich die Staatsanwaltschaften und Gerichte sinnvollerweise an der ständigen Rechtsprechung orientieren und ihren Entscheidungen daher die faktische Betrachtungsweise zugrunde legen werden. Es bleibt abzuwarten, ob sich in diesem Bereich eine differenziertere Rechtsprechung entwickeln wird, wofür gute Gründe sprechen. Die damit verbundenen Probleme liegen auch hier eher im Tatsächlichen, nämlich der teilweise nur schwer festzustellenden Verteilung der internen Aufgaben und Zuständigkeiten der beteiligten Personen.

c) Zusammenarbeit zwischen den Behörden

Mit den weiteren unter *Frage 2* des Erhebungsbogens zur Zusammenarbeit der Behörden erfragten Angaben wird der Frage nachgegangen, ob und in welchen Bereichen in der Praxis Reibungsverluste bei der Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Behörden entstehen und wie sich diese ggf. auf die Bearbeitung der Ermittlungs- und Strafverfahren wegen Schwarzarbeit und die Ahndung der entsprechenden Delikte auswirken. Denn bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit sind – neben der für die Strafverfolgung primär zuständigen Staatsanwaltschaften – die Belange diverser Stellen betroffen. Allen voran das Hauptzollamt/die FKS, die Sozialversicherungsträger und die Finanzämter, daneben aber auch die Ausländerbehörden, die Agenturen für Arbeit sowie die Ordnungsbehörden⁵⁰⁴. Man wird davon ausgehen müssen, dass aufgrund der gesetzlichen Regelungen theoretisch eine als dringend notwendig erkannte⁵⁰⁵ intensivere Zusammenarbeit und der notwendige Austausch der Informationen gewährleistet ist. So ordnet § 6 SchwarzArbG an, dass die Behörden der Zollverwaltung und die sie unterstützenden Stellen

⁵⁰⁴ Vgl. Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 17.

⁵⁰⁵ BT-Drs. 15/2573 S. 24.

verpflichtet sind, einander die für deren Prüfungen erforderlichen Informationen und die Ergebnisse der Prüfungen zu übermitteln, soweit deren Kenntnis für die Erfüllung der Aufgaben der Behörden oder Stellen erforderlich ist. Die Behörden der Zollverwaltung einerseits und die Strafverfolgungsbehörden und die Polizeivollzugsbehörden andererseits übermitteln einander die erforderlichen Informationen für die Verhütung und Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten. Da im Zusammenhang mit Schwarzarbeit auch regelmäßig Steuerdelikte mit oft erheblichem Steuerausfall verwirklicht werden, ist eine besonders intensive Zusammenarbeit zwischen den Hauptzollämtern und den Finanzbehörden erforderlich⁵⁰⁶. Die §§ 31, 31a AO normieren für diesen Bereich eine weitreichende Durchbrechung des Steuergeheimnisses⁵⁰⁷. Ebenso schränken die Regelungen über das Sozialgeheimnis die Auskunftspflichten der Sozialleistungsträger nicht ein⁵⁰⁸. Ob aber allein aufgrund dieser gesetzlichen Vorschriften die Bekämpfung der illegalen Betätigung „endlich ernsthaft und wirkungsvoll betrieben“⁵⁰⁹ wird, bleibt abzuwarten. Vielmehr wird anhand der Angaben in den Erhebungsbögen näher beleuchtet, in welcher Form dieser Informationsaustausch praktisch erfolgt und wo (noch) Probleme liegen, die die Bearbeitung der Verfahren erschweren.

Die dazu gemachten 63 freien Antworten in der Kategorie „Zusammenarbeit zwischen den Behörden“ wurden in insgesamt acht Untergruppen eingeteilt. Der überwiegende Teil der Befragten, nämlich insgesamt 28 Staatsanwälte/-innen (59,6 % aller Befragten), sah ein wesentliches Problem in der langen Bearbeitungszeit der Verfahren bei den mit den Ermittlungen betrauten Behörden. Bemängelt wurde von sieben Befragten (14,9 %) das fehlende Interesse der Deutschen Rentenversicherung (DRV), eine strafrechtliche Schadensberechnung im Hinblick auf die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge vorzunehmen bzw. eine solche Nachberechnung durchzuführen, sofern sich im Strafverfahren eine Notwendigkeit dafür ergibt (zwei Befragte = 4,2 %). Damit zusammen hängt das Problem der Summenbeschei-

⁵⁰⁶ BT-Drs. 15/2573 S. 24; ebenso Achenbach/Ransiek/Rönnau-Erdmann, 12. Teil 6. Kap. Rn. 95; Erbs/Kohlhaas-Amb, SchwarzArbG § 6 Rn. 2.

⁵⁰⁷ Erbs/Kohlhaas-Amb, SchwarzArbG § 6 Rn. 5; Klein-Rüsken, § 31a Rn. 1; Koenig-Intemann, § 31a Rn. 1; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 17, -Pflaum, 19. Kap. Rn. 256.

⁵⁰⁸ Achenbach/Ransiek/Rönnau-Erdmann, 12. Teil 6. Kap. Rn. 85; Wamers in: Fehn, Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz, § 13 Rn. 4.

⁵⁰⁹ So noch Wabnitz/Janovsky-Kummer, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 221.

de, das ebenfalls zwei der befragten Personen (4,2 %) als wesentlich ansehen. Aber auch die Kompetenz/Ausbildung/Motivation der Mitarbeiter des Hauptzollamtes (sieben Befragte = 14,9 %) und die Qualität der Schlussberichte (ein/e Befragte/r = 2,1 %) werden teilweise als problematisch eingeschätzt. Schwierigkeiten bereiten ferner die Koordinierung der Zusammenarbeit der einzelnen beteiligten Behörden (13 Befragte = 27,6 %) und die späte Einbindung der Staatsanwaltschaft in die Ermittlungen (3 Befragte = 6,4 %).

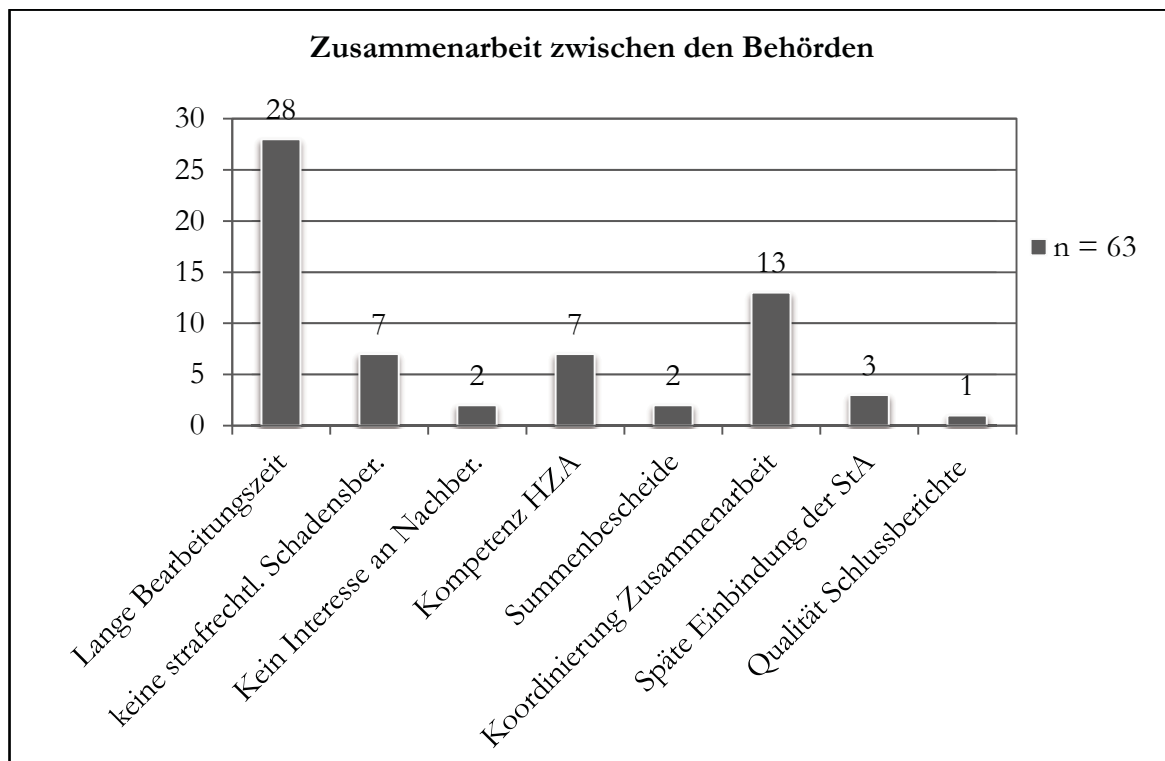


Abb. 9: Diagramm zu den Problemen bei der Zusammenarbeit zwischen den Behörden

aa) Lange Bearbeitungszeit

Bemängelt wird von einem nicht unerheblichen Teil der Befragten, nämlich 28 Dezententinnen und Dezenten (59,6 %), die lange Bearbeitungszeit der mit den Verfahren wegen Schwarzarbeit betrauten Behörden. Dies sind hinsichtlich des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt insbesondere das Hauptzollamt sowie die Deutsche Rentenversicherung (DRV) und hinsichtlich der Steuerverkürzung die Finanzämter. Wie bereits dargestellt⁵¹⁰ sind seit dem

⁵¹⁰ S. zur Organisation und Struktur der FKS B. II. 6. b).

01.01.2004 die Hauptzollämter – und dort die FKS – mit den Aufgaben zur Bekämpfung der Schwarzarbeit betraut. Umstritten ist allerdings, ob dazu auch die Ermittlungen wegen der im SchwarzArbG nicht genannten Tatbestände, insbesondere des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt gem. § 266a Abs. 2 StGB, gehören⁵¹¹. Denn § 14 SchwarzArbG weist den Zollbehörden nur für die mit den in § 2 Abs. 1 SchwarzArbG genannten Prüfgegenständen *unmittelbar* zusammenhängenden Straftaten und Ordnungswidrigkeiten die Ermittlungskompetenz zu. Ausdrücklich genannt wird § 266a StGB oder auch nur die Verletzung von Pflichten zur Abführung der Sozialversicherungsbeiträge dort nicht. Zutreffenderweise ist aber davon auszugehen, dass das Vorenthalten von Arbeitsentgelt eine mit den Tatbeständen des § 2 Abs. 1 SchwarzArbG unmittelbar zusammenhängende Straftat darstellt⁵¹². Dies lässt sich zum einen aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG herleiten. Denn darin wird den Zollbehörden die Prüfung der Erfüllung der Pflichten aus § 28a SGB IV, zu denen auch die Meldung des Beginns und Endes einer versicherungspflichtigen Beschäftigung zählen, übertragen. Zum anderen gehört es zu den in § 1 Abs. 1 SchwarzArbG ausdrücklich genannten Zielen des Gesetzes, alle Formen der Schwarzarbeit intensiv und effektiv zu bekämpfen. Dieses Ziel wird wesentlich dadurch gefördert, dass die Ermittlungen im Zusammenhang mit Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung – zu dessen Kernbereich der Tatbestand des § 266a StGB gehört – in einer Hand bearbeitet werden⁵¹³. Diesbezüglich werden die Beamten der FKS als Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft mit den gleichen Befugnissen wie die Polizeivollzugsbehörden nach der Strafprozessordnung tätig (§ 14 Abs. 1 SchwarzArbG). Während also regelmäßig die FKS – unter Leitung der Staatsanwaltschaft – die Ermittlungen vornimmt und Beweise zusammenträgt, wird die Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und damit des strafrechtlich relevanten Schadens anhand der von der FKS ermittelten (und ggf. geschätzten) Berechnungsgrundlagen aufgrund ihrer Sachkunde üblicherweise von den Rentenversicherungsträgern, in den

⁵¹¹ Bejahend Wabnitz/Janovsky-*Richtarsky*, 19. Kap. Rn. 12; ablehnend *Büttner*, wistra 2006, 251 (255).

⁵¹² Ebenso Erbs/Kohlhaas-*Amb*s, SchwarzArbG § 14 Rn. 3; i.Erg. zustimmend Müller-Gugenberger-*Henzler*, § 36 Rn. 47.

⁵¹³ Vgl. dazu Müller-Gugenberger-*Henzler*, § 36 Rn. 47.

überwiegenden Fällen von der Deutschen Rentenversicherung, vorgenommen⁵¹⁴.

Es wurde bereits ausführlich darauf eingegangen, welche Probleme bei fehlenden oder unvollständigen Unterlagen mit der daraus folgenden Notwendigkeit von Schätzungen bestehen. Daraus ergibt sich zwangsläufig, dass die Ermittlungen nicht unerhebliche Zeit in Anspruch nehmen. Denn regelmäßig sind Durchsuchungen bei den betroffenen Unternehmen mit den notwendigen Vor- und Nachbereitungen und – sofern aufzufinden – Auswertungen der Geschäftsunterlagen, Feststellung der als schwarz beschäftigten Arbeitnehmer und ihres Aufenthaltes sowie die Vernehmung von Zeugen erforderlich. Sofern Unternehmensgeflechte gezielt eingesetzt werden, um die strafrechtliche Verantwortlichkeiten der verdächtigen Personen zu verschleiern, müssen die Ermittlungen auch auf diesen Bereich ausgedehnt werden. Hinzu kommt der allgemein bekannte Umstand, dass die beteiligten Behörden oftmals personell unterbesetzt sind oder die Personallage zumindest angespannt ist und sie nicht nur ein, sondern eine Vielzahl von Verfahren zu bearbeiten haben. Es ist nicht zu bestreiten, dass die personelle und sachliche Ausstattung der Behörden maßgeblichen Einfluss auf die Effektivität der strafrechtlichen Aufklärung und Verfolgung hat⁵¹⁵. Obwohl die genannten Gründe die langen Bearbeitungszeiten verständlich machen, ist dies doch ein Umstand, der die Aussichten auf eine schuldangemessene Bestrafung des Beschuldigten bzw. Angeklagten zunehmend verschlechtert.

Denn nicht immer kann eine lange Verfahrensdauer insbesondere im Ermittlungsverfahren im Einzelfall mit sachlichen Gründen gerechtfertigt werden. Wenn sich aber durch eine *pflichtwidrige* Verfahrensverzögerung seitens der Behörden eine dem Beschleunigungsgrundsatz widersprechende überlange Verfahrensdauer ergibt, entsteht daraus aufgrund des Verstoßes gegen Rechte des Beschuldigten aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaatsprinzip sowie gegen Art. 6 Abs. 1 S. 1 EMRK⁵¹⁶ eine Verpflichtung zur Kompensation⁵¹⁷. Es kommt zum einen – so die frühere Rechtsprechung – je nach den Umständen des Einzelfalls die strafmildernde Berücksichtigung der (über-)langen Verfahrensdauer im Rahmen der Strafzumessung in Be-

⁵¹⁴ Vgl. auch Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 55.

⁵¹⁵ Ebenso Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 20.

⁵¹⁶ BVerfG NJW 1984, 967; NStZ 2006, 680 (681); BGH NStZ 2005, 445 (445, 446).

⁵¹⁷ NK-StGB-Streng, § 46 Rn. 90.

tracht, wobei die vorgenommene Strafmilderung konkret zu benennen ist⁵¹⁸; in Extremfällen konnte dies auch bis zu einer Einstellung (§§ 153ff. StGB)⁵¹⁹ oder sogar der Annahme eines Verfahrenshindernisses⁵²⁰ führen. Als Gründe dafür werden die Verringerung des Strafbedürfnisses mit zunehmendem Zeitablauf und die Belastung des Beschuldigten/Angeklagten durch das andauernde Strafverfahren angesehen⁵²¹. Nach neuerer Rechtsprechung des BGH ist nunmehr nach der sog. Vollstreckungslösung vorzugehen⁵²². Danach werden zunächst die Belastungen durch das lange Verfahren neben allen anderen zu berücksichtigenden Umstände gem. § 46 StGB in die Strafzumessung einbezogen und der Angeklagte zu der unrecht- und schuldangemessenen Strafe verurteilt; als Ausgleich gerade für die rechtsstaatswidrige Belastung durch die überlange Verfahrensdauer ist aber zusätzlich im Urteil auszusprechen, dass ein konkret zu beziffernder Teil der Strafe als bereits vollstreckt gilt. Das hat den Vorteil, dass der Strafausspruch als solcher in seinem Aussagegehalt mit allen sich daraus ergebenden strafrechtlichen und außerstrafrechtlichen Konsequenzen erhalten bleibt⁵²³.

Da die Feststellung, *ob* eine den Beschuldigten/Angeklagten in seinen Grundrechten verletzende Verfahrensverzögerung vorliegt und wenn ja, welche Kompensation dafür angemessen ist, von dem erkennenden Gericht nach den jeweiligen besonderen Umständen des Einzelfalles in wertender Gesamtbetrachtung aller Umstände entschieden wird⁵²⁴, sind damit für die Strafverfolgungsbehörden nicht zu unterschätzende Unsicherheiten im Hinblick auf die Ahnung der Tat verbunden. Unter diesem Gesichtspunkt gilt es umso mehr, die Ermittlungen in einer angemessenen Zeit zum Abschluss zu bringen und unvertretbare Verfahrensverzögerungen zu vermeiden.

⁵¹⁸ BVerfG NStZ 1997, 591; BGH NJW 2000, 748 (749); NJW 2003, 2759 (2760); dazu auch NK-StGB-*Streng*, § 46 Rn. 90.

⁵¹⁹ BVerfG NJW 1984, 967; 2003, 2225; BGHSt 24, 239 (241, 242); 46, 159, (169, 170); Karlsruher-Kommentar-*Diemer*, StPO § 153 Rn. 12; *Krebl/Eidam*, NStZ 2006, 1 (9).

⁵²⁰ BVerfG NJW 2003, 2225; 2003, 2897; BGHSt 46, 159 (171).

⁵²¹ NK-StGB-*Streng*, § 46 Rn. 88.

⁵²² BGHSt 52, 124 (134 ff.); im Ergebnis zustimmend *Heghmanns*, ZJS 2008, 197 (198f.); *Streng* JZ 2008, 979 (983ff.); ablehnend *Ignor/Bertheau*, NJW 2008, 2209 (2213); *I. Roxin*, StV 2008, 14 ff.

⁵²³ BGHSt 52, 124 (141).

⁵²⁴ BGHSt 52, 124 (146, 147).

bb) Keine strafrechtliche Schadensberechnung

Kritisiert wird von sieben Befragten (14,9 %), dass die Rentenversicherungsträger – in Fällen der Schwarzarbeit üblicherweise die Deutsche Rentenversicherung (DRV) – oft keine an den Verfahrensgrundsätzen des Strafrechts orientierte Berechnung des Schadens, d.h. der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge, vornehmen. Es wurde bereits darauf eingegangen, dass die nach den Grundsätzen des Steuer- und Sozialrechts vorgenommenen Schätzungen nicht ohne Weiteres für das Strafverfahren übernommen werden können, sondern das Strafgericht eine eigenständige Berechnung vorzunehmen und sich von der Richtigkeit der Schätzung unter strafrechtlichen Gesichtspunkten zu überzeugen hat⁵²⁵.

Der prüfende Rentenversicherungsträger ist grundsätzlich verpflichtet, trotz evtl. Verletzung der Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers eigene Ermittlungen zur Versicherungs- und Beitragspflicht sowie der Höhe der Beiträge vorzunehmen⁵²⁶. Er nimmt aber im Rahmen seiner Aufgaben gem. § 28f Abs. 2 S. 3, 4 SGB IV – vergleichbar der steuerrechtlichen Vorschrift des § 162 AO – eine eigenständige Schätzung der Höhe der Arbeitsentgelte vor, wenn er sie nicht oder nicht ohne unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand ermitteln kann, wobei eine Bindung an die Schätzungen der Finanzbehörden nicht besteht. Zwar steht dem Träger der Rentenversicherung kein Ermessen zu. Vielmehr handelt sich um einen Fall der Tatsachenfeststellung im Wege der Beweiserhebung und Beweiswürdigung, die in vollem Umfang gerichtlich nachprüfbar ist⁵²⁷. Allerdings liegt die Beweislast für niedrigere Lohnsummen als die der Schätzung zugrunde gelegten beim Arbeitgeber⁵²⁸; darüber hinaus kann auch in gewissem Umfang zu Lasten des Arbeitgebers berücksichtigt werden, wenn er die Ermittlungen systematisch erschwert⁵²⁹, was bei Schwarzarbeit nicht selten der Fall sein dürfte. D.h. unter Umständen kann die Schätzung der Rentenversicherungsträger zu Ungunsten des Betroffenen ausfallen⁵³⁰. Unzulässig sind lediglich willkürliche Schätzungen, die nicht auf sachlichen und nachvollziehbaren Erwägungen

⁵²⁵ S.o. D. II. 2. a) cc), b) aa).

⁵²⁶ Kasseler Kommentar-*Wehrhahn*, SGB IV § 28f Rn. 10; dazu i.E. auch unten D. II. 2. c) ee).

⁵²⁷ Kasseler Kommentar-*Wehrhahn*, SGB IV § 28f Rn. 10; Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann-*Roßbach*, SGB IV § 28f Rn. 12.

⁵²⁸ SG Lüneburg, Beschluss v. 14.04.2008 – S 13 R 518/07 ER – (juris).

⁵²⁹ LSG NW, Beschluss v. 19.09.2006 – L 5 B 1/06 R ER – (juris).

⁵³⁰ Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann-*Roßbach*, SGB IV § 28f Rn. 12.

beruhen⁵³¹. Ferner gilt für die Schätzungen der Rentenversicherungsträger der Zweifelsgrundsatz nicht⁵³². Daran wird deutlich, dass die DRV bei den Schätzungen, die sie der Nachforderung der Beiträge zugrunde legt, nicht an strafrechtliche Verfahrensgrundsätze gebunden ist und eine solche für ihre eigentliche Aufgabenerfüllung – Prüfung der Versicherungs- und Beitragspflicht, Feststellung der Beitragshöhe und Einziehung der Sozialversicherungsbeiträge⁵³³ – auch nicht erforderlich ist. Eine gesonderte Berechnung der Beiträge durch die DRV für die Zwecke der Strafverfolgungsbehörden stellt daher eine Unterstützung⁵³⁴ und nicht etwa eine Verpflichtung dar. Eine Pflicht ergibt sich insbesondere nicht aus den Vorschriften des SchwarzArbG zum Datenaustausch (§ 6 SchwarzArbG). Danach sind die Behörden der Zollverwaltung und die sie unterstützenden Stellen – zu denen gem. § 2 Abs. 2 Nr. 4 SchwarzArbG auch die Rentenversicherungsträger zählen – verpflichtet, einander die für ihre Prüfung erforderlichen Informationen einschließlich personenbezogener Daten und die Ergebnisse der Prüfung zu übermitteln, sofern es für ihre Aufgabenerfüllung erforderlich ist. Personenbezogene Daten sind Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbarer Person (§ 3 Abs. 1 BDSG). Mitgeteilt werden muss also etwa, ob sich bei der Prüfung eines bestimmten Unternehmens Hinweise auf Schwarzarbeit ergeben oder bestätigt haben. Selbst wenn aber die sozialversicherungsrechtliche Berechnung der vorenthaltenen Beiträge als „Ergebnis der Prüfung“ angesehen wird, ergibt sich daraus nicht die Pflicht des Trägers der Rentenversicherung, für eine andere Behörde – nämlich die FKS bzw. die Staatsanwaltschaft – eine gesonderte Schadensberechnung vorzunehmen, die in deren Aufgabenbereich fällt und ggf. von der eigenen Berechnung abweicht. Daraus erklärt sich auch die ständige Rechtsprechung zu § 266a StGB, nach der für das Strafverfahren eine eigenständige Schadensberechnung durch die Strafgerichte zu erfolgen hat⁵³⁵.

Unter den genannten Umständen kann es der DRV daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie keine strafrechtliche Berechnung vornimmt oder an einer solchen kein übermäßiges Interesse zeigt. Erfahrungs-

⁵³¹ LSG NW, Beschluss v. 13.07.2011 – L 8 R 287/11 B ER – (juris).

⁵³² Kasseler Kommentar-*Wehrhahn*, SGB IV § 28f Rn. 10a.

⁵³³ Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann-*Roßbach*, SGB IV § 28f Rn. 1.

⁵³⁴ Vgl. auch Müller-Gugenberger-*Henzler*, § 36 Rn. 26.

⁵³⁵ S. Fn. 301, 374.

gemäß sind die Mitarbeiter der Rentenversicherungsträger aber in der Regel durchaus kooperativ und verweigern eine gesonderte Berechnung auf Anfrage der Staatsanwaltschaften nicht. Es wird daran aber ein weiteres praktisches Problem deutlich, das aus der Notwendigkeit von Schätzungen resultiert: aus eigener Sachkunde ist es den Strafverfolgungsbehörden jedenfalls bei komplexeren Sachverhalten kaum möglich, Steuern und Sozialversicherungsbeiträge ohne Mithilfe der beteiligten Behörden, die über die notwendigen Kenntnisse in Bezug auf die sozialversicherungsrechtliche Einordnung der Beschäftigungsverhältnisse und die Datenverarbeitungsprogramme zur Berechnung der Beiträge verfügen, korrekt zu berechnen. Sie sind wesentlich auf ihre Unterstützung angewiesen. Daher ist es in der Praxis üblich, der DRV die festgestellten Ermittlungsergebnisse zur Schadensberechnung zuzuleiten⁵³⁶. Eine Pflicht zur strafrechtlichen Berechnung besteht für die unterstützenden Behörden aber nicht.

cc) Kein Interesse an einer Nachberechnung

Mit dem zuvor unter *bb)* dargestellten Problem steht das weitere, von zwei der Befragten als solches bezeichnete Problem des fehlenden Interesses der DRV an einer Nachberechnung der vorenthaltenen Beiträge in engem Zusammenhang. Auch hier geht es um die Frage der Mithilfe der beteiligten Behörden im Strafverfahren, die nicht in ihren unmittelbaren Aufgabenbereich fällt. Denn es kommt nicht selten vor, dass die der Anklage zugrunde gelegten Berechnungen im Hauptverfahren keinen Bestand haben und im Rahmen der Hauptverhandlung nach der Beweisaufnahme neue Umstände zutage treten, die sich auf die Bemessungsgrundlagen auswirken. Dann wird eine Neuberechnung der nicht gezahlten Sozialversicherungsbeiträge bzw. der Steuern erforderlich. Eine solche Neuberechnung kann das Gericht in der Regel nicht kurzfristig in der laufenden Hauptverhandlung selbst vornehmen, was zur Aussetzung der Hauptverhandlung und damit weiteren Verzögerungen führt⁵³⁷. Wenn auch – wie dargelegt – festzustellen ist, dass die strafrechtliche Schadensberechnung grundsätzlich Aufgabe der Gerichte und nicht der DRV ist, gilt aufgrund der komplexen sozialrechtlichen Vorschriften auch hier, dass eine Berechnung der Beiträge ohne Hilfe und die

⁵³⁶ So auch Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 55.

⁵³⁷ Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 55.

Sachkunde der Rentenversicherungsträger für die Strafjustiz kaum möglich ist. Gleiches gilt im Übrigen für die Berechnung der hinterzogenen Steuern unter Mithilfe der Finanzbehörden. Das eher geringe Interesse der unterstützenden Behörden an einer (kurzfristigen) Nachberechnung des Schadens erklärt sich aus dem Umstand, dass dies nicht zu ihrem originären Aufgabenbereich gehört. In gleicher Weise ist für die Strafverfolgungsbehörden und Gerichte aber ein zügiger Abschluss der Verfahren von Bedeutung. Denn Verfahrensverzögerungen können sich durchaus erheblich auf das Ergebnis des Strafverfahrens auswirken⁵³⁸, jedenfalls aber bieten sie Raum und Argumente für eine verfahrensverkürzende Absprache mit dem Ziel einer für den Angeklagten günstigen Verfahrensbeendigung⁵³⁹.

dd) Kompetenz des Hauptzollamtes

Sieben der Befragten (14,9 %) äußerten sich kritisch über die Kompetenz oder Motivation der Mitarbeiter des Hauptzollamtes, also genauer der FKS, die mit den Ermittlungen in Fällen des Verdachts der Schwarzarbeit betraut sind. Nicht völlig von der Hand zu weisen waren gewisse Defizite im Ausbildungsstand, die mit der Umstrukturierung der Zollbehörden im Zuge der Übertragung der Verfolgungszuständigkeit für die Bekämpfung der Schwarzarbeit durch das Dritte Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23.12.2003⁵⁴⁰ verbunden waren⁵⁴¹. Denn zur personellen Aufstockung der Zollbehörden, insbesondere der FKS, wurden mit Wirkung zum 01.01.2004 vor allem Bedienstete der Bundesanstalt für Arbeit – ca. 2.800 Beamte und Angestellte –, die zuvor der Arbeitsmarktsinspektion zugewiesen waren, in den Dienst der Zollverwaltung übergeleitet⁵⁴². Darüber hinaus wurden dem Zoll auch Beamte des Bundesgrenzschutzes, die aufgrund der EU-Erweiterung neuen Aufgaben zuzuführen waren, zugewiesen⁵⁴³. Aus diesem Umstand mag sich eine vor allem in früheren Jahren in der Praxis festzustellende unterschiedliche Qualität der Arbeit erklären. Auch wenn sich die optimistische Erwartung, dass die Anpassung des Ausbil-

⁵³⁸ S. dazu auch D. II. 2. c) aa).

⁵³⁹ Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 55.

⁵⁴⁰ BGBl. I 2003, 2848.

⁵⁴¹ S.o. B. II. 6.

⁵⁴² BT-Drs. 15/1637 S. 2.

⁵⁴³ Mügge, ZRP 2004, 73 (74).

dungsstands der übergeleiteten Beamten und Angestellten an den der originären Mitarbeiter der Zollbehörden noch innerhalb des Jahres 2004 abgeschlossen sein würde⁵⁴⁴, wohl nicht erfüllt hat, ist mittlerweile doch davon auszugehen, dass die Übergangsschwierigkeiten nach ca. 10 Jahren überwunden und die Kenntnisse sämtlicher Mitarbeiter der FKS dem gleichen Stand entsprechen.

Unabhängig davon ist aber zu berücksichtigen, dass die Ausbildung beim Zoll mit einer fachtheoretischen Ausbildung von zwei Mal 6 Monaten im Rahmen des zweijährigen Vorbereitungsdienstes für den mittleren Dienst bzw. einem 18-monatigem Fachstudium, gegliedert in Grund- und Hauptstudium, im Rahmen des dreijährigen Vorbereitungsdienstes für den gehobenen (nichttechnischen) Dienst nur die Grundlagen des Strafrechts sowie des Steuer- und Sozialversicherungsrechts abdeckt⁵⁴⁵. Hinzu kommen weitere interne Fortbildungen für die Mitarbeiter der FKS. Trotzdem kann nicht erwartet werden, dass die Zollbeamten insbesondere im Bereich des materiellen Strafrechts und des Prozessrechts, das, wie diese Untersuchung zeigt, oft auch Strafruristen vor besondere Herausforderungen stellt, den zahlreichen Problemfällen gewachsen sind. Dies zeigt umso mehr, wie wichtig eine frühzeitige und fortlaufende Leitung der Ermittlungen durch die Staatsanwaltschaft und Information über den Ermittlungsstand in den Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit ist⁵⁴⁶.

ee) *Summenbescheide*

Gem. § 28f Abs. 2 SGB IV ist es für die Rentenversicherungsträger zulässig, (Beitrags-)Summenbescheide zu erlassen, wenn der Arbeitgeber objektiv gegen seine Aufzeichnungspflichten verstößt mit der Folge, dass eine ordnungsgemäße *personenbezogene* Feststellung der Beitragspflicht und -höhe auch bei Ausschöpfung aller Erkenntnismöglichkeiten unmöglich ist. Solche Summenbescheide stellten sich nach Einschätzung von 2 Befragten (4,2 %) als

⁵⁴⁴ So Mjgge, ZRP 2004, 73 (75).

⁵⁴⁵ Bundesministerium der Finanzen, Zollausbildung (http://www.zoll.de/DE/Der-Zoll/Beruf-und-Karriere/Ausbildung/Zollausbildung/zollausbildung_node.html); Bundesverwaltungsamt, Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung (<http://www.bund.de/Content/DE/DEBehoerden/B/BWZ/Bildungs-und-Wissenschaftszentrum-der-Bundesfinanzverwaltung.html>).

⁵⁴⁶ S. dazu i.E. unten D. II. 2. c) ff).

problematisch dar. Das ergibt sich aus den folgenden Überlegungen: Da Summenbescheide den Verstoß des Arbeitgebers nicht sanktionieren sollen, muss es zwar dessen Ziel sein, eine der tatsächlichen Beitragsschuld möglichst nahe kommende Feststellung der Beitragspflicht und -höhe zu treffen. Dazu müssen sich die Rentenversicherungsträger aber nur im Rahmen der Verhältnismäßigkeit bemühen, die erforderlichen Angaben zu ermitteln⁵⁴⁷. Die Beurteilung, welcher Verwaltungsaufwand als noch verhältnismäßig anzusehen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Als wesentliche Positionen sind in die Abwägung einerseits die Vorteile der Ermittlung der zeit- und personenbezogenen Entgelte einzubeziehen. Andererseits sind neben den Kosten der Verwaltung die Nachteile für die Beschäftigten durch die Erhebung von Beiträgen, die nicht persönlich zugeordnet werden und damit auch keine sozialversicherungsrechtlichen Vorteile bewirken können⁵⁴⁸, zu berücksichtigen. Erhebliche Bedeutung hat die personenbezogene Zuordnung der Entgelte insbesondere in den Fällen der Schwarzarbeit, da es um die Versicherungs- und Beitragspflicht überhaupt und damit um wesentliche Belange des Arbeitnehmers geht⁵⁴⁹. Dabei trägt aber der Arbeitgeber, der seinen Aufzeichnungspflichten nicht nachkommt, die Beweislast dafür, dass die erforderlichen Feststellungen ohne unverhältnismäßigen Aufwand hätten getroffen werden können⁵⁵⁰. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber der Sicherung des Beitragsaufkommens der Versicherungsträger den Vorrang gegenüber dem Schutz der sozialen Rechte der Beschäftigten eingeräumt und damit eine früher bestehende Zweifelsfrage geklärt⁵⁵¹.

Im Regelfall des Summenbescheids ist die Summe der gezahlten Entgelte bekannt, kann aber einzelnen Arbeitnehmern nicht zugeordnet werden⁵⁵². Der Bescheid enthält dann für jede Einzugsstelle und jeden Beschäftigungsmonat pauschal nur die Summe der Gesamtsozialversicherungsbeiträge, die gemessen an der Gesamtlohnsumme der jeweiligen Einzugsstelle zuzuordnen sind⁵⁵³. Zulässig ist ein Summenbescheid aber auch dann, wenn – wie regelmäßig in den Fällen der hier zu untersuchenden Verfahren – die Ent-

⁵⁴⁷ Krauskopf-Baier, SGB IV § 28f Rn. 9, 11.

⁵⁴⁸ Kasseler Kommentar-Wehrhahn, SGB IV § 28f Rn. 9a.

⁵⁴⁹ Kasseler Kommentar-Wehrhahn, SGB IV § 28f Rn. 10.

⁵⁵⁰ Kasseler Kommentar-Wehrhahn, SGB IV § 28f Rn. 9; Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann-Roßbach, SGB IV § 28f Rn. 11.

⁵⁵¹ BSG NZS 2002, 593 (594).

⁵⁵² Krauskopf-Baier, SGB IV § 28f Rn. 12.

⁵⁵³ Müller-Gugenberger-Thul, § 38 Rn. 259.

geltsumme, d.h. der schwarz gezahlte Lohn, unbekannt ist und, ebenso wie die Anzahl der Beschäftigten, geschätzt werden muss⁵⁵⁴ (§ 28f Abs. 2 S. 3 SGB IV). Sofern der Arbeitgeber die Ermittlungen der Rentenversicherungsträger systematisch erschwert – was insbesondere in Fällen der Schwarzarbeit der Regelfall sein dürfte – und ggf. sogar Zeugen zu beeinflussen versucht, kann auch dies beim Spielraum für die Schätzung berücksichtigt werden⁵⁵⁵. Nur Schätzungen, die willkürlich von nicht nachvollziehbaren Erwägungen ausgehen, sind unzulässig⁵⁵⁶.

Zu bedenken ist aber immer, dass der Summenbescheid die Ausnahme darstellt, grundsätzlich also die Beiträge personenbezogen festzustellen sind. Denn die Versicherungs- und Beitragspflicht ist in allen Versicherungszweigen personenbezogen ausgestaltet und hängt zum Teil von Arbeitsentgeltgrenzen ab. Es entscheidet also das Arbeitsentgelt und seine Höhe über das Bestehen von Versicherungsverhältnissen und über die Höhe der Beiträge⁵⁵⁷.

Auch hier geht es also im Grundsatz wieder um die Frage, wie sich Schätzungen der Rentenversicherungsträger zu den strafrechtlichen Anforderungen verhalten. Denn es kommt nicht selten vor, dass die Rentenversicherungsträger aufgrund der von der FKS getroffenen Feststellungen nach dem Sozialrecht zulässige Summenbescheide erlassen und also eine personenbezogene Zuordnung der Beiträge nicht vornehmen. Dies ist dann problematisch, wenn teilweise Arbeitnehmer namentlich ermittelt oder für gewisse Monate konkrete Lohnsummen festgestellt werden konnten, die im Summenbescheid aber nicht berücksichtigt werden. Für das Strafverfahren erscheint zweifelhaft, ob in diesen Fällen auf eine pauschale Berechnung der Beiträge zurückgegriffen werden darf, da dort der Amtsermittlungsgrundsatz vollumfänglich und nicht nur im Rahmen der Verhältnismäßigkeit gilt. In solchen Konstellationen kommt es daher zu der bereits angesprochenen Problematik⁵⁵⁸, dass eine gesonderte Berechnung des Schadens nach strafrechtlichen Grundsätzen erforderlich ist, die für die Rentenversicherungsträ-

⁵⁵⁴ Krauskopf-Baier, SGB IV § 28f Rn. 13; Knickrehm/Kreikebohm/Waltermann-Roßbach, SGB IV § 28f Rn. 9.

⁵⁵⁵ LSG NW, Beschluss v. 19.09.2006 – L 5 B 1/06 R ER – (juris).

⁵⁵⁶ LSG NW, Beschluss v. 13.07.2011 – L 8 R 287/11 B ER – (juris); Kasseler Kommentar-Wehrhahn, SGB IV § 28f Rn. 10a.

⁵⁵⁷ BSG NZS 2002, 593 (594).

⁵⁵⁸ S.o. D. II. 2. b) aa), c) bb).

ger zusätzliche Arbeit verursacht und zu der sie originär nicht verpflichtet sind.

ff) Koordinierung der Zusammenarbeit

In den Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit ist eine besonders intensive Zusammenarbeit der beteiligten Behörden erforderlich, um eine effektive Strafverfolgung zu gewährleisten. Eine Vielzahl von Gesetzes- und Verwaltungsvorschriften erklärt den gegenseitigen Informations- und Datenaustausch für zulässig (z. B. § 31a Abs. 1 Nr. 1 AO als Durchbrechung des Steuergeheimnisses) und sieht ihn teilweise sogar verpflichtend vor (z. B. §§ 2, 6 SchwarzArbG, § 31a Abs. 2 AO). Besonders eng ist naturgemäß die Zusammenarbeit zwischen den Zoll- und den Finanzbehörden, da der Verdacht des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt regelmäßig mit dem der (Lohn-) Steuerhinterziehung einhergeht. Aus diesem Grund ordnet Nr. 142 Abs. 3 AStBV (St) 2014 ausdrücklich die Zusammenarbeit der Finanzbehörden mit den für die Verfolgung und Ahndung zuständigen Behörden bei der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und Schwarzarbeit an⁵⁵⁹. § 2 Abs. 1 S. 3, 4 SchwarzArbG normiert die Berechtigung zur Mitwirkung der Zollbehörden bei den Prüfungen der Finanzbehörden und regelt dem Umfang der Prüfungsbefugnis der Zollbehörden auch in Bezug auf steuerliche Sachverhalte, nämlich soweit sie für die Erfüllung ihrer Mitteilungspflichten gem. § 6 SchwarzArbG erforderlich sind. Jedenfalls sofern das Steuerstrafverfahren nicht von den Finanzbehörden selbständig durchgeführt wird (§ 386 Abs. 2 AO) ist es im Hinblick auf eine spätere Anklageerhebung, die sowohl den Vorwurf des § 266a StGB als auch des § 370 AO umfasst, unumgänglich, dass die Ergebnisse der Ermittlungen beider Behörden, vor allem Schätzungsgrundlagen und -methoden, übereinstimmen. Einzubinden ist regelmäßig auch die DRV zur Berechnung der vorenthaltenen Beiträge. Daher ist es im Sinne einer wirkungsvollen Strafverfolgung unumgänglich, die Zusammenarbeit in diesen Fällen frühzeitig zu koordinieren. Nach Einschät-

⁵⁵⁹ Zu den Maßnahmen zur Förderung der Zusammenarbeit s. im Einzelnen z.B. *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Januar 2008, S. 71ff.; *das.*, Merkblatt zur Zusammenarbeit von Behörden und Gerichten mit den Finanzbehörden des Bundes (Zollverwaltung) und der Länder (http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Mitteilung_von_Steuerstraftaten/Mitteilung_von_Steuerstraftaten_Merkblatt.pdf?__blob=publicationFile).

zung von 13 Befragten (27,6 %) bereitet dies aber trotz der gesetzlichen Regelungen noch immer regelmäßig Schwierigkeiten.

Eine möglichst reibungslose und zügige Zusammenarbeit ist insbesondere dann erforderlich, wenn – wie häufig – Durchsuchungen vorzunehmen sind. Es erscheint zweckmäßig, in diesen Fällen gemeinsame Durchsuchungen unter Beteiligung der FKS und der Steuerfahndung durchzuführen, die im Vorfeld auch gemeinsam vorbereitet und geplant werden müssen⁵⁶⁰. Es ist durchaus nachvollziehbar, dass die einzelnen beteiligten Behörden (FKS, Finanzämter, DRV) zuallererst daran interessiert sind, die Erkenntnisse zu erlangen und zu bearbeiten, die für die Erfüllung ihres unmittelbaren Aufgabenbereichs erforderlich sind. Um aber diese unterschiedlichen Interesse zum Zwecke einer effektiven und zügigen Strafverfolgung zusammenzuführen, ist es von entscheidender Bedeutung, dass die Ermittlungen und damit auch die Zusammenarbeit zwischen den einzelnen Stellen von der Behörde koordiniert werden, die alle Aspekte der in Betracht kommenden Straftaten im Blick hat und ohnehin von Gesetzes wegen mit der Leitung der Ermittlungen betraut ist (§ 160 Abs. 1 StPO, Nr. 1 RiStBV), also die Staatsanwaltschaft. So kann ggf. schon früh der Verfahrensstoff beschränkt, entsprechend konzentriert⁵⁶¹ und damit unnötige Mehrarbeit vermieden werden. Der generell für alle Verfahren geltende Grundsatz, dass die Staatsanwaltschaft in den Fällen, in denen sie ihre Ermittlungspersonen oder andere Behörden damit beauftragt, den Sachverhalt aufzuklären, die Ermittlungen zu leiten und ihre Richtung und ihren Umfang zu bestimmen hat (Nr. 3 Abs. 2 RiStBV), ist in den hier zu untersuchenden Verfahren daher von besonderer Bedeutung. Das heißt aber auch, dass sich der/die jeweils zuständige Staatsanwalt/-wältin bereits in einem möglichst frühen Ermittlungsstadium gründlich mit dem Verfahren vertraut machen und auch fortlaufend informieren muss, um seine/ihre Sachleitungsbefugnis in der gebotenen Weise ausüben zu können⁵⁶². Es ist daher für das weitere Verfahren nicht förderlich, wenn sich der/die Staatsanwalt/-wältin erst dann (erstmal) mit dem Verfahren intensiv auseinandersetzt, wenn die Akten mit Schlussbericht vom Hauptzollamt oder dem Finanzamt an die Staatsanwaltschaft übersandt werden,

⁵⁶⁰ Ebenso Wabnitz/Janovsky-Kummer, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 217.

⁵⁶¹ Vgl. Wabnitz/Janovsky-Kummer, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 220.

⁵⁶² Heghmanns/Scheffler-Jahn, I. Kap. Rn. 95; zur Sachleitungsbefugnis allgemein Heghmanns/Scheffler-Jahn, II. Kap. Rn. 16ff.

der Austausch der Erkenntnisse bis dahin aber den Zusammenarbeitsbehörden selbst überlassen blieb. Denn zu diesem Zeitpunkt sind Mängel in den Ermittlungen nicht mehr oder jedenfalls nur mit erheblichem Aufwand und weiteren Verzögerungen zu beheben⁵⁶³. Dabei wird nicht verkannt, dass aufgrund der zumeist hohen Arbeitsbelastung bei den Staatsanwaltschaften eigene Ermittlungstätigkeiten wie z. B. persönliche Teilnahme an Durchsuchungen oder Beschuldigten- und Zeugenvernehmungen eher selten sind und weitgehend eine büromäßige Aktenbearbeitung üblich ist⁵⁶⁴ – eine Ausnahme bilden insoweit wohl nur die Schwerpunktstaatsanwaltschaften, die aufgrund ihrer besonderen Ausgestaltung üblicherweise noch eine andere Arbeitsweise ermöglichen. Es ist dennoch aus den genannten Gründen mehr noch als in anderen Verfahren unabdingbar und entspricht im Übrigen auch dem vom Gesetz vorgesehenen Regelfall (vgl. §§ 160 Abs. 1, 163 Abs. 2 S. 1 StPO, Nr. 1, Nr. 3, Nr. 11 RiStBV)⁵⁶⁵, nicht auf eine frühzeitige und lenkende Einflussnahme auf die Ermittlungen zu verzichten. Denn auch die Arbeitsbelastung, die sich aus ggf. zeitaufwendigen und umfangreichen Nachermittlungen ergibt, sollte nicht außer Acht gelassen werden.

Es zeigt sich damit, dass die bestehenden gesetzlichen Regelungen zur Zusammenarbeit der Behörden in der Praxis nach Einschätzung der mit den Verfahren befassten Staatsanwälte/-innen oft noch besser genutzt werden könnten, es vor allem aber auch in ihrem Verantwortungsbereich liegt, dass der erforderliche Informationsaustausch und die Zusammenarbeit im konkreten Verfahren möglichst frühzeitig und reibungslos ablaufen.

gg) Späte Einbindung der Staatsanwaltschaft

Im Zusammenhang mit dem Problem der Koordinierung der Zusammenarbeit der beteiligten Behörden steht die Frage nach dem Zeitpunkt der Einbindung der Staatsanwaltschaft in die Ermittlungen. Nach Einschätzung von drei Befragten erfolgt diese regelmäßig zu spät. Wie bereits herausgestellt wurde, obliegt es aufgrund der Sachleitungsbefugnis der Staatsanwaltschaft, die strafrechtlichen Ermittlungen, deren praktische Durchführung üblicher-

⁵⁶³ Ebenso *Heghmanns*, Das Arbeitsgebiet des Staatsanwalts, Rn. 297.

⁵⁶⁴ *Heghmanns*, Das Arbeitsgebiet des Staatsanwalts, Rn. 49; *Heghmanns/Scheffler-Jahn*, I. Kap. Rn. 96.

⁵⁶⁵ S. dazu i.E. *Heghmanns/Scheffler-Jahn*, I. Kap. Rn. 93ff.

weise der FKS und den Finanzbehörden überlassen wird, zu leiten und zwischen den Behörden abzustimmen. Dies hat im Sinne einer effektiven Strafverfolgung möglichst frühzeitig zu erfolgen. Die zuständige Staatsanwaltschaft erfährt aber im Regelfall – abgesehen von den eher seltenen Fällen, in denen eine Anzeige direkt dort erstattet wird – erst dann von dem Verfahren, wenn die Akten von der Behörde, die das Verfahren eingeleitet hat, an sie übersandt werden. Denn zunächst werden die Hauptzollämter oder Finanzbehörden in der Regel durch (verdachtsunabhängige) Prüfungen bei den betroffenen Unternehmen und Personen auf strafrechtlich relevante Sachverhalte aufmerksam⁵⁶⁶ und tauschen ihre dabei erlangten Erkenntnisse, soweit sie für den jeweils anderen Aufgabenbereich von Bedeutung sind, aus (§§ 2, 6 SchwarzArbG). Im Idealfall sollte auch das möglichst kurzfristig erfolgen, bereitet in der Praxis aber, wie festgestellt, mitunter noch Schwierigkeiten. Es liegt dann allerdings in der Hand der Zoll- und Finanzbehörden, wann und in welchem Ermittlungsstadium sie die Akten schließlich an die Staatsanwaltschaft weiterleiten. Zwar empfiehlt Nr. 140 Abs. 1 AStBV (St) 2014 zur Förderung der Zusammenarbeit zwischen Staatsanwaltschaft und Finanzbehörden regelmäßige „Kontaktgespräche“. Üblich ist es aber durchaus – entgegen dem vom Gesetz vorgesehenen Regelfall (§ 163 Abs. 2 S. 1 StPO) –, dass FKS und Steuerfahndung zunächst selbständig weitere Ermittlungen anstellen, um die Verdachtsmomente entweder zu erhärten oder zu entkräften⁵⁶⁷. Sobald sich allerdings herausstellt, dass, wie in den meisten Fällen, Durchsuchungen oder andere Ermittlungsmaßnahmen, die eine richterliche Anordnung voraussetzen, erforderlich sind, müssen die Akten jedenfalls von Seiten der Zollbehörden der Staatsanwaltschaft vorgelegt werden, damit diese entsprechende Anträge (z. B. gem. §§ 102, 103, 105 StPO) bei Gericht stellt (§ 162 Abs. 1 S. 1 StPO). Spätesten zu diesem Zeitpunkt, zu dem die Ermittlungen oft noch am Anfang stehen, erfährt die Staatsanwaltschaft also von dem Verfahren und hat Gelegenheit, sich über den Sachstand zu informieren und das weitere Vorgehen sowie die notwendigen Ermittlungen mit der FKS abzusprechen. Inwieweit dann die weiteren Ermittlungsergebnisse fortlaufend zwischen FKS und Staatsanwaltschaft ausgetauscht werden, liegt vor allem daran, wie der/die Staatsanwalt/-wältin die Sachleitungsbefugnis im konkreten Fall ausübt.

⁵⁶⁶ Vgl. Wabnitz/Janovsky-Boxleitner, 3. Auflage, 17. Kap. Rn. 6.

⁵⁶⁷ Zur Praxis der Polizei vgl. Heghmanns, Das Arbeitsgebiet des Staatsanwalts, Rn. 252.

Bei steuerrechtlichen Sachverhalten kommt allerdings die Besonderheit hinzu, dass die Finanzbehörden (konkret: die Straf- und Bußgeldsachenstellen) in bestimmten Fällen – als Ausnahme zu der sich in der Praxis aber zum Regelfall entwickelnden unselbständigen Ermittlungskompetenz⁵⁶⁸ – berechtigt sind, die Ermittlungsverfahren wegen Steuerstraftaten selbständig zu führen (§ 386 Abs. 2 AO). Sie übernehmen dann im Rahmen des Ermittlungsverfahrens die Rolle der Staatsanwaltschaft mit den ihr zustehenden Rechten und Pflichten (§ 399 Abs. 1 AO). D.h. dass sie auch berechtigt sind, selbständig richterliche Untersuchungshandlung, insbesondere Beschlagnahmen und Durchsuchungen, bei Gericht zu beantragen⁵⁶⁹. Daraus ergibt sich weiterhin, dass die Staatsanwaltschaft in diesen Fällen erst dann von einem Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts von Steuerstraftaten erfährt, wenn sich die Finanzbehörde nach Ausübung pflichtgemäßen Ermessens⁵⁷⁰ dazu entschließt, das Verfahren an die Staatsanwaltschaft abzugeben (§ 386 Abs. 4 AO). So etwa, weil Untersuchungshaft in Betracht kommt oder eine Freiheitsstrafe von über einem Jahr zu erwarten ist, so dass eine Behandlung der Sache im Strafbefehlsverfahren nicht geeignet erscheint (§§ 400 AO, 407 Abs. 2 StPO). Gerade in dem letztgenannten Fall kann es somit dazu kommen, dass die Staatsanwaltschaft erst dann in das Verfahren eingebunden wird, wenn dieses aus Sicht der Finanzbehörden ausermittelt ist. Eine wesentliche Einflussnahme der Staatsanwaltschaft auf die Ermittlungen ist dann nicht mehr möglich. Es bleibt ggf. nur die Möglichkeit der Anordnung einzelner Nachermittlungen und generell der „Endkontrolle des Ermittlungsergebnisses“⁵⁷¹.

Es hängt also zum einen wesentlich vom Einzelfall des konkreten Verfahrens und zum anderen von der Wahrnehmung der Sachleitungsbefugnis des jeweiligen Staatsanwalts/der Staatsanwältin ab, wann die Staatsanwaltschaft in das Verfahren eingebunden wird.

⁵⁶⁸ Joecks/Jäger/Randt-Randt, AO § 386 Rn. 21.

⁵⁶⁹ Joecks/Jäger/Randt-Joecks, AO § 399 Rn. 10, 20.

⁵⁷⁰ Joecks/Jäger/Randt-Randt, AO § 386 Rn. 42.

⁵⁷¹ Heghmanns/Scheffler-Jahn, I. Kap. Rn. 93.

bb) Qualität der Schlussberichte

Es ist üblich – wenn auch in der StPO nicht vorgesehen⁵⁷² –, dass sowohl das Hauptzollamt (FKS) als auch die Finanzbehörden die Akten nach Durchführung der Ermittlungen unter Beifügung eines Schlussberichts an die Staatsanwaltschaft übersenden, in dem sie das Ergebnis der Ermittlungen zusammenfassen⁵⁷³. Um dem/der Staatsanwalt/-wältin einen Überblick über den Sachstand zu ermöglichen und auch zum Zwecke der Selbstkontrolle des das Verfahren bearbeitenden Polizeibeamten soll der Schlussbericht übersichtlich und geordnet aufgebaut sein⁵⁷⁴. Eine der befragten Personen kritisierte die Qualität der Schlussberichte des Hauptzollamtes. Wie die bisherigen Ergebnisse gezeigt haben, bieten gerade die Verfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht zahlreiche Schwierigkeiten, die im Einzelfall eine sorgfältige und durchaus anspruchsvolle juristische Beurteilung der Sach- und Rechtslage erforderlich machen. Es kann daher nicht verwundern, wenn die Schlussberichte des Hauptzollamtes diesen juristischen Anforderungen nicht (immer) gerecht werden. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere, dass die Schlussberichte der Polizeibehörden keine rechtliche Würdigung des Sachverhalts und keine Stellungnahme zur Schuldfrage enthalten sollen⁵⁷⁵. Die Würdigung einzelner Beweisergebnisse hat, wenn überhaupt erforderlich, nur zurückhaltend zu geschehen, um der Entscheidung der Staatsanwaltschaft (und des Gerichts) nicht vorzugreifen⁵⁷⁶. Für die Schlussberichte der Finanzbehörden ordnet Nr. 89 Abs. 2 S. 1 AStBV (St) 2014 dagegen an, dass die Straf- und Bußgeldsachenstelle des Finanzamtes das wesentliche Ermittlungsergebnis nicht nur übersichtlich zusammenfassend darzustellen, sondern in der Regel auch rechtlich zu würdigend hat. Dies dürfte sich aus den besonderen fachlichen Kenntnissen der Finanzbehörden in Bezug auf steuerrechtliche Fragen erklären.

⁵⁷² Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, § 163 Rn. 48.

⁵⁷³ Vgl. zum Schlussbericht der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes Nr. 89 Abs. 2 AStBV (St) 2014.

⁵⁷⁴ Karlsruher Kommentar-Griesbaum, StPO § 163 Rn. 29; Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, § 163 Rn. 48; Pfeiffer, § 163 Rn. 11.

⁵⁷⁵ Karlsruher Kommentar-Griesbaum, StPO § 163 Rn. 29; Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, § 163 Rn. 49; Pfeiffer, § 163 Rn. 11.

⁵⁷⁶ Karlsruher Kommentar-Griesbaum, StPO § 163 Rn. 29.

Es kann daher von den Schlussberichten des Hauptzollamtes nicht erwartet werden und es entspricht auch nicht ihrem Zweck, dass bereits eine vollständige juristische Aufbereitung des Verfahrens nach einzelnen Taten in der Form erfolgt, dass die Staatsanwaltschaft diese nur noch in eine Anklage zu übertragen hat. Vielmehr können in einem Schlussbericht nur die tatsächlich getroffenen Feststellungen und erhobenen Beweise zusammengefasst werden.

Problematisch gestaltet es sich in der Praxis aber dadurch, dass das Verfahren in der Regel erst dann mit Schlussbericht vom Hauptzollamt übersandt wird, wenn auch die Schadensberechnung der DRV vorliegt. Das bedeutet dann aber auch, dass das Hauptzollamt bereits eine – wenn auch vorläufige – Würdigung der Beweise vorgenommen hat. Denn die DRV stützt sich bei der Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge in der Regel ihrerseits auf die Ermittlungsergebnisse, also Schätzungen, die ihr vom Hauptzollamt mitgeteilt werden. In diesen Fällen sollte sich aus dem Schlussbericht daher auch ergeben, aufgrund welcher Umstände und nach welcher Methode eine Schätzung der Löhne vorgenommen wurde. Ansonsten kann eine Überprüfung der Geeignetheit der Schätzungsmethode und die Richtigkeit der darauf gestützten Schadenssummen nicht erfolgen. Auch hier wird also wieder deutlich, wie wichtig eine frühzeitige Einflussnahme und Leitung durch die Staatsanwaltschaft ist. Denn idealerweise werden die Ermittlungsergebnisse und vor allem auch die im Einzelfall geeignetste Schätzungsmethode zuvor erörtert und festgelegt, so dass es nach Eingang der Akten mit Schlussbericht nicht zu „Überraschungen“ kommt.

ii) Fazit

Insgesamt bleibt festzustellen, dass es trotz der mittlerweile recht zahlreichen gesetzlichen Regelungen, die die Zusammenarbeit der beteiligten Behörden betreffen, in der Praxis durchaus noch Schwierigkeiten mit der Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben gibt. Es zeigt sich aber auch, dass viele Probleme im Vorfeld durch die frühzeitige und gezielte Leitung der Ermittlungen durch die Staatsanwaltschaft vermieden oder jedenfalls verringert werden können. Deren (praktische) Hauptaufgabe besteht darin, die unterschiedlichen Interessen der beteiligten Behörden für die Zwecke des Strafverfahrens

zusammenzuführen. Dabei darf die Staatsanwaltschaft aber nicht außer Acht lassen, dass eine rein *strafrechtliche* Aufarbeitung der Sachverhalte, die sich – wie dargestellt – aus verschiedensten Gründen häufig rechtlich als besonders komplex und anspruchsvoll erweisen, üblicherweise nicht Aufgabe der am Verfahren beteiligten Behörden ist. Zu hohe juristische Anforderungen dürften selbst an die Mitarbeiter des Hauptzollamtes nicht gestellt werden, deren Ausbildung und Tätigkeit einen anderen Schwerpunkt hat. Eine Ausnahme bilden insoweit aber die Finanzbehörden, d.h. die Bußgeld- und Strafsachenstellen, die im Gleichklang mit ihren rechtlichen Befugnissen auch über die rechtlichen Kenntnisse verfügen. Diesbezüglich hat die Befragung auch keine wesentlichen Probleme ergeben.

Soweit sich die lange Bearbeitungszeit der Verfahren als problematisch darstellt, ergibt sich dies zum einen aus dem Umfang der Verfahren sowie ihren rechtlichen und tatsächlichen Schwierigkeiten und zum anderen aus der personellen Ausstattung der Behörden, die die gebotene zeitnahe Bearbeitung der Verfahren oft nicht möglich macht. Wenn auch auf die erste Ursache des Problems ggf. durch konsequente Beschränkung des Verfahrens bereits im Ermittlungsstadium noch Einfluss genommen werden kann, entzieht sich die zweite jeglicher Einflussnahme durch die Strafverfolgungsbehörden. Bei der Bearbeitung der Verfahren wird daher eine gewisse Zeitverzögerung oft hinzunehmen sein.

d) *Sonstiges*

Unter „Sonstiges“ ordneten insgesamt sechs Befragte jeweils einmal die folgenden Probleme ein: die Summenbescheide der DRV⁵⁷⁷, die Berechnung der vorenthaltenen Beiträge und Steuern nach Steuerklasse VI⁵⁷⁸, das Verhältnis von (Personal-)Aufwand zu dem erzielten Ergebnis, die unterschiedlichen Qualitätsstandards der bei den Ermittlungen beteiligten Behörden, die Schätzungen des Finanzamtes in der Hauptverhandlung sowie den Umstand, dass sowohl von Seiten des Finanzamtes als auch der DRV nur selten eine Vollstreckung in Vermögenswerte erfolgt, die von der Staatsanwaltschaft im Wege der Rückgewinnungshilfe gesichert wurden.

⁵⁷⁷ S.o. D. II. 2. c) ee).

⁵⁷⁸ S.o. D. II. 2. a) ff) (2).

Die Frage des Verhältnisses von Aufwand zu „Erfolg“ stellt sich in Wirtschaftsstrafverfahren generell und in den Verfahren wegen Schwarzarbeit in gleichem Maße, da diese Verfahren – aus den bisher dargelegten rechtlichen und tatsächlichen Gründen – einen hohen Ermittlungsaufwand⁵⁷⁹ mit entsprechendem Personalbedarf bedeuten, am Ende oft aber eine Erledigung des Verfahrens im Wege der Absprache erfolgt⁵⁸⁰ oder auch aufgrund von Verfahrensverzögerungen strafrechtliche Kompensationen vorzunehmen sind⁵⁸¹. Dadurch kann der im Einzelfall möglicherweise auch zutreffende Eindruck entstehen, dass die aufgewendete Arbeitszeit der Mitarbeiter der beteiligten Behörden und der Ermittlungsaufwand allgemein zu dem letztendlich erzielten Ergebnis – Urteil oder sogar nur die Einstellung des Verfahrens – nicht mehr im rechten Verhältnis stehen. Dies ist allerdings eine Konsequenz, die in der Natur der Verfahren liegt. Solange an das Strafverfahren der Anspruch der vollständigen Aufklärung eines Sachverhalts gestellt wird, wird auf aufwendige Ermittlungen nicht verzichtet werden können. Denn in der Regel kann nur nach Ausschöpfung aller Beweismittel überhaupt eine Einschätzung vorgenommen werden, in welchem Wege ein Verfahren zum Abschluss zu bringen ist. Alles andere würde einen Bruch mit den Grundsätzen des Strafverfahrens bedeuten.

Die unterschiedlichen Qualitätsstandards der beteiligten Behörden, die durchaus festzustellen sind, dürften sich vor allem aus ihren unterschiedlichen Aufgaben und Zuständigkeiten ergeben. Insbesondere können die (straf-)juristischen Anforderungen nicht als Maßstab für die Arbeit der übrigen Behörden, die zwar die Strafverfolgungsbehörden und Gerichte im Strafverfahren unterstützen, originär aber andere Zuständigkeiten und Fachkenntnisse in anderen Bereichen haben, herangezogen werden⁵⁸². Daher ist es umso wichtiger, dass die Staatsanwaltschaften von ihrem Weisungsrecht Gebrauch machen⁵⁸³ und bestimmen, wie und in welche Richtungen die Ermittlungen zu führen und welche Informationen im Einzelfall erforderlich sind. Nicht vollständig zu vermeiden sind damit aber sicherlich die Schwierigkeiten, die sich daraus ergeben, dass – wie in jedem Berufszweig – die ein-

⁵⁷⁹ Vgl. auch *Eisenberg*, Kriminologie, § 47 Rn. 3.

⁵⁸⁰ S. dazu unten D. II. 5.

⁵⁸¹ S. dazu oben D. II. 2. c) aa).

⁵⁸² S. dazu oben D. II. 2. c) dd), hh).

⁵⁸³ S. dazu oben D. II. 2. c) ff).

zelen Mitarbeiter der beteiligten Behörden über mehr oder minder gute fachliche Kenntnisse, Fähigkeiten und auch Motivation verfügen und damit die Leistungen der einzelnen Sachbearbeiter durchaus unterschiedlich ausfallen können.

Bei dem Problem der Schätzungen des Finanzamtes in der Hauptverhandlung stellen sich die gleichen Fragen, die mit Schätzungen generell⁵⁸⁴ und im konkreten Fall⁵⁸⁵ immer verbunden sind, also insbesondere, auf welchem Wege die Berechnungsgrundlagen ermittelt werden und ob diese auch in der Hauptverhandlung Bestand haben⁵⁸⁶. Dass bei Steuerstraftaten in besonderer Weise Schätzungen erforderlich sind, liegt in der Natur der Verfahren. Die damit einhergehenden Probleme dürften nach den bisher getroffenen Feststellungen nicht der Arbeitsweise oder Kompetenz den Finanzbehörden anzulasten sein.

Sofern schließlich die mangelnde Bereitschaft der Behörden (Finanzamt und DRV) gerügt wird, auf im Wege der Rückgewinnungshilfe (§§ 73 Abs. 1 S. 2 StGB, 111b Abs. 5 StPO) gesicherte Vermögenswerte zuzugreifen, fügt sich dies in die Erfahrungen ein, dass erstaunlich wenige Geschädigte von dieser Möglichkeit Gebrauch machen und entweder überhaupt nicht oder nur teilweise und schleppend nachpfänden⁵⁸⁷. Ob durch den mit dem Gesetz zur Stärkung der Rückgewinnungshilfe und Vermögensabschöpfung⁵⁸⁸ zum 01.01.2007 in Kraft getretenen § 111i StPO insoweit eine wesentliche Änderung erreicht wurde, ist durchaus bezweifelt worden⁵⁸⁹. Unabhängig davon mag sich die Zurückhaltung der Geschädigten, so auch der Finanzämter und der DRV, im Hinblick auf den Zugriff auf gesicherte Vermögenswerte daraus erklären, dass die recht komplexen gesetzlichen Regelungen über Vermögensabschöpfung und Rückgewinnungshilfe (§§ 73ff. StGB, §§ 111b ff. StPO) in besonderem Maße strafrechtlich und strafprozessual ausgestaltet sind, dagegen die erforderliche Vorgehensweise und Abwicklung durch die Geschädigten gesetzlich kaum geregelt ist⁵⁹⁰. Das mag Geschädigte, die nicht

⁵⁸⁴ S. dazu oben D. II 2. a) cc).

⁵⁸⁵ S. dazu oben D. II 2. b) aa), bb).

⁵⁸⁶ S. dazu unten D. II. 4.

⁵⁸⁷ So auch *Schubert*, ZRP 2008, 55.

⁵⁸⁸ BGBl. I 2006, 2350.

⁵⁸⁹ *Bobne/Boxleitner*, NStZ 2007, 552 (554, 555); *da Rosa*, ZRP 2012, 39 (41).

⁵⁹⁰ *Schubert*, ZRP 2008, 55 (55f.).

speziell strafrechtlich geschult sind – also die DRV noch mehr als die Finanzämter – davon abhalten, an der Rückgewinnungshilfe teilzunehmen.

Insgesamt zeigt sich, auch wenn manche Probleme teilweise nur vereinzelt genannt wurden, auf wie vielen unterschiedlichen Ebenen die Verfahren wegen Schwarzarbeit die Dezernentinnen und Dezernenten der Staatsanwaltschaften und die Richter vor Schwierigkeiten tatsächlicher und/oder rechtlicher Art stellen können. Dabei gilt es zahlreiche Probleme zu lösen, die sich in der Regel nicht auf einen Einzelfall beschränken und die in unterschiedlicher Ausgestaltung und Kombination das gesamte Verfahren durchziehen.

3. *Frage 3: Erforderlichkeit von Schätzungen (quantitativ)*

Frage 3 diene der Feststellung, wie oft nach Einschätzung der Befragten mangels vorhandener Lohnunterlagen eine Schätzung der Löhne überhaupt erforderlich ist, d.h. wie oft sich das (Haupt-)Problem der Schätzung von Schwarzlöhnen praktisch stellt. Dazu wurden fünf Antworten vorgegeben, von denen eine auszuwählen war, und zwar: „(fast) nie (ca. 0–5 %)“, „selten (ca. 6–39 %)“, „manchmal (40–60 %)“, „oft (ca. 61–95 %)“ und „(fast) immer (ca. 96–100 %)“. Die Auswertung der Erhebungsbögen ergibt insoweit, dass keiner der Befragten Schätzungen (fast) nie für erforderlich hält; nach Einschätzung von vier Befragten (8,5 %) sind Schätzungen nur selten notwendig, elf Befragte (23,4 %) halten sie manchmal für erforderlich, während die überwiegende Anzahl der Befragten sie oft (29 Befragte = 61,7 %) und zwei Staatsanwälte/-innen (4,2 %) sie sogar für (fast) immer erforderlich halten. Eine Person (2,1 %) machte hierzu keine Angaben. Aus den Angaben ist zu ersehen, dass es sich bei der Notwendigkeit von Schätzungen mit allen damit verbundenen Schwierigkeiten also nicht nur um ein hin und wieder auftretendes Problem handelt, sondern vielmehr – in Übereinstimmung mit den bisherigen Erkenntnissen – nach Einschätzung des weitaus größten Teils der Befragten die Problematik in 61–95 % der Fälle und damit in der überwiegenden Zahl der Verfahren auftritt.

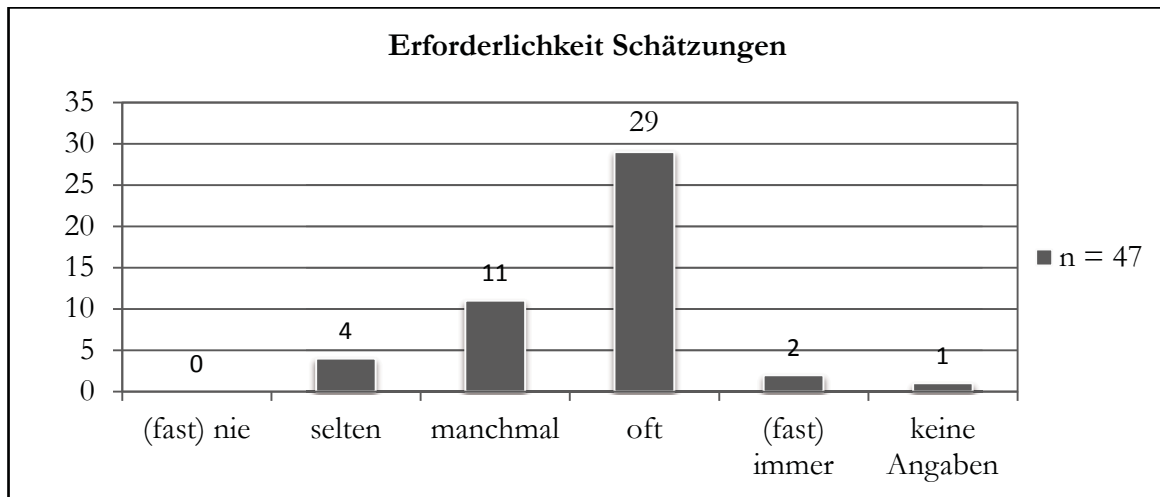


Abb. 10: Diagramm zur (quantitativen) Erforderlichkeit von Schätzungen

4. Frage 4: Bestand von Schätzungen in der Hauptverhandlung

An Frage 3 anschließend wurde mit Frage 4 erfragt, wie oft die der Anklage zugrunde gelegten Lohnschätzungen im Hauptverfahren und damit als Grundlage des Urteils auch bei Bestreiten des Angeklagten Bestand haben. Also anders formuliert, wie oft eine Nachberechnung der vorenthaltenen Beiträge und Steuern im Hauptverfahren aufgrund neuer Berechnungsgrundlagen erforderlich ist. Auch hier konnte unter den o.g. fünf Antwortmöglichkeiten (von „(fast) nie“ bis „(fast) immer“) gewählt werden. Anhand der Erhebungsbögen ist zu ersehen, dass nach Einschätzung von drei Befragten (6,4 %) Schätzungen (fast) nie und von acht Befragten (17 %) sie nur selten Bestand haben. Der weitaus größte Teil der Befragten gab allerdings an, dass manchmal (16 Befragte = 34 %) oder sogar oft (18 Befragte = 38,3 %) die Schätzungen aus dem Ermittlungsverfahren auch zur Grundlage einer Verurteilung werden. Eine befragte Person (2,1 %) ging sogar davon aus, dass Schätzungen aus dem Ermittlungsverfahren (fast) immer Bestand haben. Eine weitere Person (2,1 %) machte dazu keine Angaben.

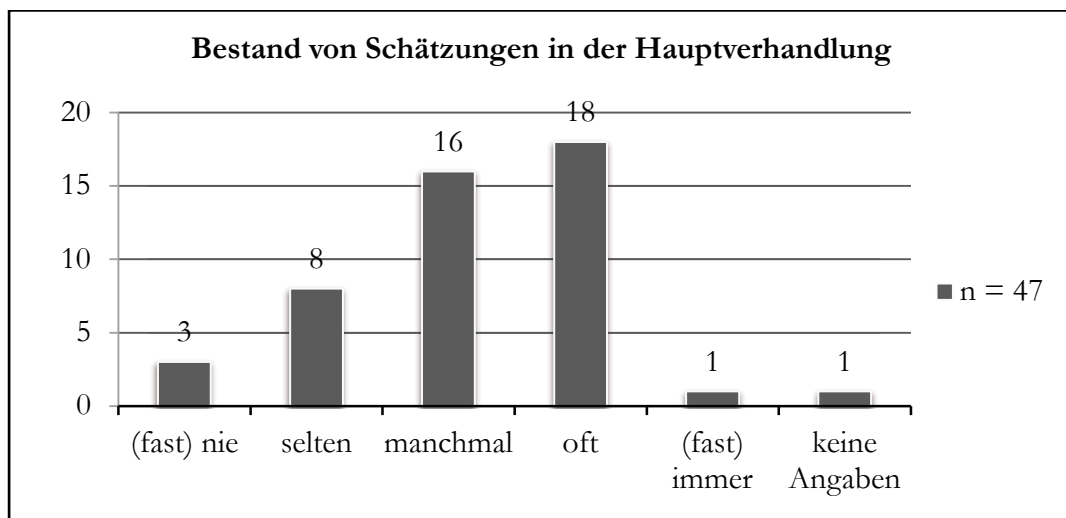


Abb. 11: Diagramm zum Bestand von Schätzungen in der Hauptverhandlung

Das zeigt, dass, obwohl die Ermittlung der Berechnungsgrundlagen und die Wahl der geeigneten Schätzungsmethode für die Strafverfolgungsbehörden im Einzelfall mit erheblichen Problemen verbunden sind, diese dann aber in der Regel auch nach durchgeführter Hauptverhandlung von den Gerichten als zutreffend angesehen und offensichtlich auch von der Verteidigung keine (erfolgreichen) Einwendungen dagegen gelten gemacht werden. Dass dies aber nicht immer so ist, lässt sich schon aus den diversen obergerichtlichen Entscheidungen ersehen, die immer wieder zu den mit Schätzungen verbundenen Fragen ergehen.

5. Frage 5: Häufigkeit der Einigung über Einstellung oder Strafmaß

Eine weitere im Zusammenhang mit den Verfahren wegen Schwarzarbeit sich stellende Frage ist die, wie oft eine Einigung im Ermittlungs- oder Hauptverfahren zwischen den Verfahrensbeteiligten, also der Staatsanwaltschaft, ggf. dem Gericht und dem/der Beschuldigten/Angeklagten über eine Einstellung des Verfahrens (dann üblicherweise gegen Auflagen gem. § 153a StPO) oder das Strafmaß (mit der regelmäßigen Folge der Rechtskraft des Urteils) stattfindet, ohne dass hier näher auf die noch immer zahlreichen, kontrovers diskutierten Fragen im Zusammenhang mit der mittlerweile gesetzlich geregelten Absprache im Strafverfahren (§ 257c StPO) und ihre Vor-

aussetzungen⁵⁹¹ eingegangen werden soll. Das Bundesverfassungsgericht hat mit seiner Grundsatzentscheidung vom 19.03.2013⁵⁹² die Anforderungen und Voraussetzungen einer Verständigung gem. § 257c StPO im Einzelnen dargelegt und damit zu einer weiteren Klärung der Rechtslage beigetragen.

Ein gewisses konsensuales Vorgehen war aber – auch vor Einführung des § 257c StPO⁵⁹³ – in der justiziellen Praxis insbesondere im Rahmen von Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren mehr noch als in anderen Strafverfahren durchaus üblich⁵⁹⁴ und auch der StPO vor Einführung des § 257c StPO nicht gänzlich fremd. Dies zeigt sich z. B. an der Vorschrift des § 153a StPO zeigt⁵⁹⁵, die eine Verfahrenseinstellung nur mit Zustimmung des Beschuldigten/Angeklagten vorsieht.

Für die Zwecke der Untersuchung ist der Begriff der Einigung hier weit zu verstehen; gemeint sind sowohl formelle (§ 257c StPO) als auch informelle Absprachen⁵⁹⁶, die sich auf die Erledigung des Verfahrens beziehen. Dazu gehört – bei entsprechenden Schadenssummen⁵⁹⁷ – zum einen insbesondere eine Einstellung nach § 153a StPO, was Einigkeit über die Zahlung einer Geldbuße und ihre Höhe voraussetzt. In gleicher Weise kann auch, wenn die begründete Gewissheit besteht, dass überhaupt Beiträge vorenthalten bzw. Steuern verkürzt wurden, mit dem/der Beschuldigten/Angeklagten bzw. seinem/ihrem Verteidiger vereinbart werden, die im Ermittlungsverfahren nach anerkannten und nachvollziehbaren Methoden festgestellten Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge und Steuern anzuerkennen und im Gegenzug zuzusagen, eine bestimmte Strafobergrenze nicht zu überschreiten und/oder die Strafe zur Bewährung auszusetzen. Denn die Beschuldigten/Angeklagten sind in der Regel an einer Straf-

⁵⁹¹ BVerfGE 133, 168; zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 257c StPO vgl. BGHSt 43, 195; BGH (GrS) JR 2005, 430 (431ff.); kritisch zur aktuellen Rechtslage *Altenbain/Haimerl*, JZ 2010, 327; zusammenfassend *Hettinger*, JZ 2011, 292; *Knauer*, NStZ 2013, 433; Überblick bei *Meyer-Goßner/Schmitt*, Einl. Rn. 119aff. sowie *Wabnitz/Janovsky-Krause*, 26. Kap. Rn. 130ff.

⁵⁹² BVerfGE 133, 168.

⁵⁹³ Eingefügt durch das Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren vom 29.07.2009 (BGBl. I 2009, S. 2353).

⁵⁹⁴ Vgl. auch *Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte*, 1. Kap. Rn. 46, 49; *Jahn/Müller*, NJW 2009, 2625; *Meyer-Goßner/Schmitt*, Einl. Rn. 119a; *Rieß*, JR 2005, 435 (437); *Widmaier*, NJW 2005, 1985.

⁵⁹⁵ BGHSt 43, 195 (203); s. auch *Fahl/Geraats*, JA 2009, 791 (792).

⁵⁹⁶ Die nunmehr nach Einführung des § 257c StPO und der Rechtsprechung des BVerfG nicht mehr zulässig sind.

⁵⁹⁷ S. dazu *Frage 7* (D. II. 7. b))

aussetzung zur Bewährung interessiert und im Hinblick darauf oft bereit, bestimmte Ermittlungsergebnisse zu akzeptieren, sofern sie auf konkrete Umstände gestützt werden können. Als weitere Gründe auf Seiten der Beschuldigten/Angeklagten, einer solchen Absprache zuzustimmen, kommen aber auch Befürchtungen um mögliche Rufschädigungen, Umsatzeinbußen u.ä. Nachteile für ein Unternehmen in Betracht⁵⁹⁸. Der Vorteil für die Strafverfolgungsbehörden, der gerade auch in Verfahren wegen Schwarzarbeit mit solchen Absprachen verbunden ist, liegen auf der Hand: In den Fällen einer Einigung findet eine revisionsrechtliche Überprüfung insbesondere der den Schadensberechnungen zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen mit all den damit verbundenen Problemen⁵⁹⁹ regelmäßig nicht statt und die oft komplizierten Verfahren können vergleichsweise zeitnah abgeschlossen werden. Dass die Berechnungen der Strafverfolgungsbehörden, die ebenso wie die Gerichte an den Zweifelsgrundsatz gebunden sind, nicht automatisch zum Nachteil des Beschuldigten/Angeklagten erfolgen, ergibt sich aus den Ergebnissen zu *Frage 4*. Denn danach haben die im Ermittlungsverfahren angestellten Berechnungen oft auch nach durchgeführter Hauptverhandlung als Grundlage des Urteils Bestand.

Auch zu *Frage 5* waren von den Befragten Angaben (von „(fast) nie“ bis „(fast) immer“) zu machen. Die beiden Extremfälle „(fast) nie“ und „fast (immer)“ kamen nicht vor. Lediglich vier Befragte (8,5 %) berichteten, dass Einigungen in den Verfahren wegen Schwarzarbeit nur selten vorkommen, wohingegen nach Einschätzung des überwiegenden Teils der befragten Staatsanwälte/-innen Absprachen manchmal (22 Befragte = 46,8 %) oder sogar oft (19 Befragte = 40,4 %) getroffen werden. Zwei Teilnehmer an der Erhebung (4,2 %) machten hierzu keine Angaben.

⁵⁹⁸ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 46.

⁵⁹⁹ vgl. D. II. 2. a) cc), b) aa), bb).

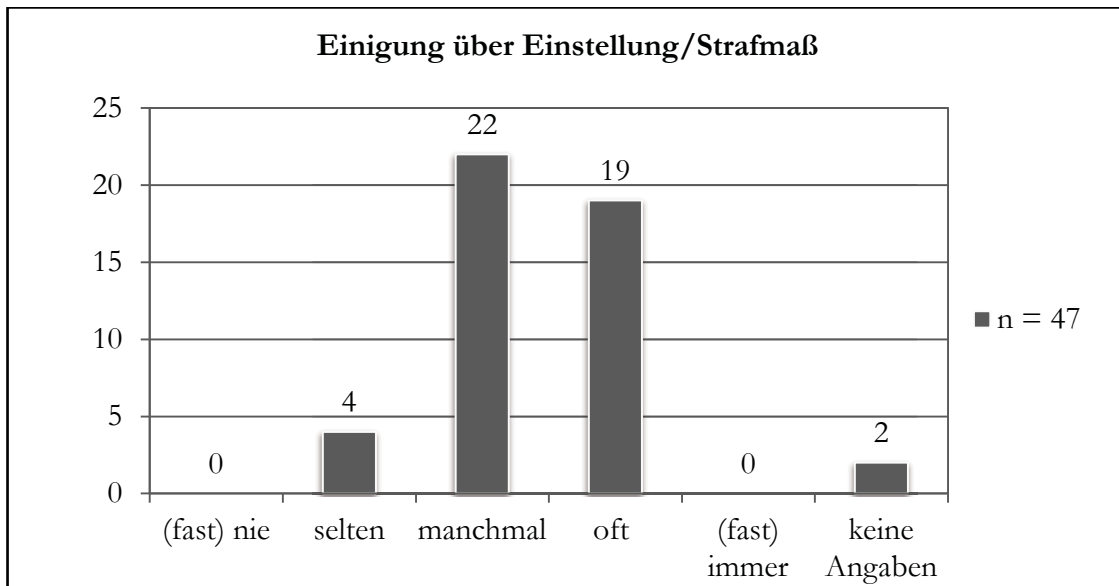


Abb. 12: Diagramm zur Häufigkeit der Einigungen über Einstellung/ Strafmaß

Damit bestätigt sich jedenfalls in Bezug auf die Verfahren wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung die Behauptung, dass Absprachen gerade in Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren ein in der Praxis gebräuchliches Instrumentarium darstellen⁶⁰⁰. Ob sich diese Praxis durch die nun strengeren Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts und dem folgend des BGH wesentlich ändern wird, wird abzuwarten bleiben. Ohne Zweifel wird aus den zahlreichen dargestellten Gründen das Bedürfnis für eine Einigung aber bestehen bleiben, da die den Verfahren immanenten Probleme sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht weiterhin vorliegen.

6. Frage 6: Schwierigkeiten beim Tatnachweis als Grund für eine Einigung

Es wurde bereits die Vermutung geäußert, dass die zahlreichen mit den Verfahren wegen Schwarzarbeit verbundenen Probleme – allen voran die Notwendigkeit von Schätzungen – einen gewichtigen Grund für Staatsanwaltschaften und Gerichte darstellen, eine Absprache mit dem Beschuldigten/Angeklagten über den Abschluss des Verfahrens zu treffen. Dem wurde mit *Frage 6* näher nachgegangen, um zu klären, wie oft Schwierigkeiten in den zu untersuchenden Verfahren, einen konkreten Tatnachweis aufgeschlüsselt nach einzelnen Taten und Schadenssummen, also insbesondere

⁶⁰⁰ So Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 46, 49.

hinsichtlich des genauen Umfangs der monatlich an die einzelnen Arbeitnehmer „schwarz“ gezahlten Löhne, zu führen, tatsächlich Grund für die Bereitschaft zu einer Einigung sind.

Dabei ergab sich das folgende Bild: Nach Einschätzung von 3 Befragten (6,4 %) sind Beweisschwierigkeiten nur selten Grund für eine Einigung, sieben befragte Personen (14,9 %) sind der Auffassung, dass dies manchmal der Fall ist, während 33 Staatsanwälte/-innen (70,2 %) diese Schwierigkeiten oft und drei (6,4 %) sogar fast immer für ausschlaggebend hielten. In einem Fall (2,1 %) wurden zu dieser Frage keine Angaben gemacht.

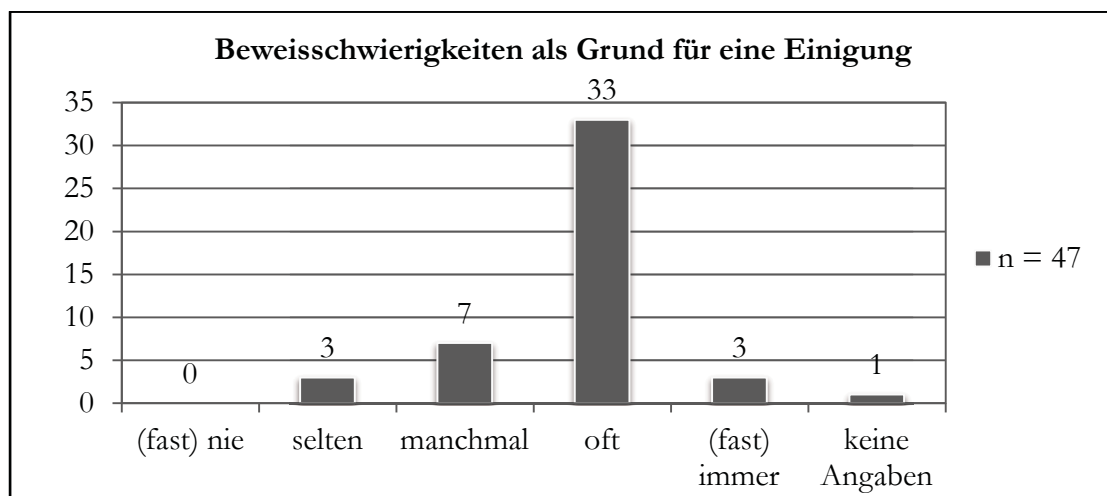


Abb. 13: Diagramm zur Schwierigkeiten beim Tatnachweis als Grund für eine Einigung

Mehr als $\frac{3}{4}$ der befragten Dezernenten/-innen sind also im Großteil der Verfahren bereit, aufgrund der problematischen Beweislage im Einzelfall eine Einigung zu treffen. In diesem Licht sind daher auch die Ergebnisse zu *Frage 4* zu sehen, nach denen die Schätzungen aus dem Ermittlungsverfahren in der Hauptverhandlung auch bei Bestreiten des Angeklagten manchmal (d.h. in 40–60 % der Fälle) bis oft (d.h. in 61–95 % der Fälle) Bestand haben. Denn zu einer streitigen Hauptverhandlung mit vollumfänglicher Beweisaufnahme kommt es regelmäßig nur dann, wenn keine Einigung über den Ausgang des Verfahrens erzielt wurde. Da – wie gezeigt – die problematischen Fälle häufig Anlass für eine Einigung geben, liegt also die Vermutung nahe, dass jedenfalls nicht selten solche Verfahren streitig verhandelt werden, bei denen – aus Sicht der Strafverfolgungsbehörden und Gerichte – die Beweislage günstig und ein Tatnachweis im Ergebnis relativ sicher zu führen ist, so dass keine „Notwendigkeit“ für eine Verständigung besteht. Natürlich ist

dies aber nicht in allen Fällen zwingend, da auch die Fallgestaltung denkbar ist, dass der/die Beschuldigte/Angeklagte einer Einigung – aus welchen Gründen auch immer – nicht zugestimmt hat. So etwa, weil die Schadenssummen so hoch sind, dass jedenfalls der überzeugende Anreiz einer Einstellung (mit Auflagen) oder Freiheitsstrafe zur Bewährung nicht mehr in Betracht kommt. Oder im anderen Extremfall die Beweislage so schlecht ist, dass der Beschuldigte/Angeklagte keinen Anlass sieht, sich auf eine Verständigung einzulassen. So verdeutlichen die bisherigen Ergebnisse vor allem, dass eine Vielzahl von Faktoren bei der Bearbeitung der Verfahren und den Entscheidungen im Einzelfall zusammenwirken und sich teilweise bedingen, so dass die Ergebnisse der Befragung immer vor diesem Hintergrund zu betrachten sind.

7. *Frage 7: Schadensgrenzen für Einstellungen gem. §§ 153, 153a StPO bzw. Verhängung einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren zur Bewährung*

Nachdem mit den vorangegangenen Fragen beleuchtet wurde, in welchem Umfang und unter welchen Voraussetzungen grundsätzlich Absprachen mit dem Ziel der Verfahrenseinstellung oder die Verhängung von Freiheitsstrafen zur Bewährung zustande kommen, diente *Frage 7* der Klärung, von welchen Schadenssummen – neben den weiteren, in allen Verfahren zu berücksichtigenden Umständen (z. B. persönliche Umstände des Beschuldigten/Angeklagten, Maß der Pflichtwidrigkeit etc.⁶⁰¹) – eine Einstellung gem. § 153 StPO, § 153a StPO (ggf. mit Zustimmung des Gerichts) oder die Verhängung einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren zur Bewährung in der Praxis abhängt. Denn insbesondere bei Steuerdelikten ist die Höhe der verkürzten Steuern bzw. der zu Unrecht erlangten Steuervorteile als Teil der „verschuldeten Auswirkungen der Tat“ (§ 46 Abs. 2 StGB) ein bestimmender Strafzumessungsgrund⁶⁰², sowohl für die Strafraumenwahl überhaupt als auch für die konkrete Strafzumessung im jeweiligen Einzelfall⁶⁰³. Als solcher ist sie auch für die Anwendbarkeit des § 153 StPO von erheblicher Bedeutung, da sich die Frage, ob die Schuld gering ist, nach dem Maß der Strafzumessungs-

⁶⁰¹ Vgl. § 46 Abs. 2 StGB.

⁶⁰² Fischer, § 46 Rn. 36.

⁶⁰³ BGHSt 53, 71 (80); Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 10 Rn. 1842.

schuld unter Würdigung aller Umstände richtet⁶⁰⁴. Im Gegensatz zu § 153 StPO, der grundsätzlich nur für Bagatelldelikte, also solche mit besonders geringer Strafwürdigkeit konzipiert ist⁶⁰⁵, ermöglicht § 153a StPO eine Anwendung bis in den Bereich der mittleren Kriminalität⁶⁰⁶.

Für die Frage der Strafzumessung unter besonderer Berücksichtigung des Schadens ist für die justizielle Praxis vor allem die Entscheidung des BGH vom 02.12.2008⁶⁰⁷ bedeutsam. Darin hat er in einem Verfahren wegen des Vorwurfs des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und der Steuerhinterziehung neben anderen für die Bearbeitung dieser Verfahren wichtigen Umständen⁶⁰⁸ ausdrücklich klargestellt, dass, auch wenn sich jede schematische Staffellung verbiete, bei einer Hinterziehung von Steuern über 100.000,- EUR („sechstelliger Hinterziehungsbetrag“) die Verhängung einer Geldstrafe und bei einem Schaden von über 1 Mio. EUR eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch schuldangemessen sei⁶⁰⁹. Diese Entscheidung bestimmt aber nur die Obergrenzen, bei denen im Regelfall Geld- oder aussetzungsfähige Freiheitsstrafen nicht mehr in Betracht kommen. Insbesondere zu den in der Praxis gängigen Maßstäben für eine Einstellung gem. § 153/§ 153a StPO ist damit nichts gesagt.

Frage 7 wurde offen formuliert, d.h. jede/r Teilnehmer/in der Befragung hatte selbständig den maximalen Schadensbetrag anzugeben, bis zu dem noch *a)* eine Einstellung gem. § 153 StPO, *b)* eine Einstellung gem. § 153a StPO und *c)* die Verhängung einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren (zur Bewährung) in Betracht kommt. Die Antworten wurden zum Zwecke der Auswertung jeweils in Gruppen mit maximalen Schadenshöhen zusammengefasst.

⁶⁰⁴ Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 2 Rn. 35; vgl. auch Meyer-Göfner/Schmitt, StPO, § 153 Rn. 17.

⁶⁰⁵ Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 2 Rn. 30, 42.

⁶⁰⁶ BT-Drs. 12/1217 S. 34; Meyer-Göfner/Schmitt, StPO, § 153a Rn. 1, 7; Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 2 Rn. 30, 37, 43.

⁶⁰⁷ BGHSt 53, 71.

⁶⁰⁸ Z. B. Annahme einer Nettolohnvereinbarung bei Schwarzarbeit (s.o. D.II. 2. a) cc)) und Bestimmung des Merkmals des „großen Ausmaßes“ i.S.d. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO.

⁶⁰⁹ BGHSt 53, 71 (86).

a) *Maximale Schadenshöhe für eine Einstellung gem. § 153 StPO*

Bei der Frage nach den maximalen Schadenshöhen für eine Einstellung gem. § 153 StPO ergaben sich die folgenden Ergebnisse: 14 Befragte (29,8 %) ziehen bei einem Schaden bis 1.000,- EUR und zehn (21,3 %) bei Schäden zwischen 1.001,- bis 2.000,- EUR eine Einstellung noch in Betracht. Sechs befragte Dezenten/-innen (12,8 %) halten bei Schäden zwischen 2.001,- bis 5.000,- EUR eine Einstellung ohne Auflagen für vertretbar, während dies nach Einschätzung von nur drei Befragten (6,4 %) auch bei Schadenssummen zwischen 5.001,- bis 10.000,- EUR noch möglich ist. Dagegen haben 10 Teilnehmer der Erhebung (21,3 %) angegeben, die Entscheidung einzelfallabhängig zu treffen. Vier Staatsanwälte/-innen (8,5 %) machten zu der Frage keine Angaben.

Die Auswertung zeigt kein einheitliches Bild. Zwar scheint – nachvollziehbar – die Bereitschaft zur Einstellung gem. § 153 StPO mit zunehmender Schadenshöhe abzunehmen (ausdrücklich wurde von keiner/keinem Befragten eine Schadenssumme über 10.000,- EUR genannt), rund die Hälfte der Befragten sieht die Obergrenze bei maximal 1.000,- bzw. 2.000,- EUR. Bemerkenswert ist aber auch, dass ein nicht unerheblicher Teil der Staatsanwälte/-innen die Entscheidung vom Einzelfall abhängig macht, ohne dass dabei Schadensobergrenzen genannt wurden. Es ist daher auch denkbar, dass Einstellungen ohne Auflagen bei Schäden über 10.000,- EUR vorgenommen werden. Dies dürfte insbesondere im Zusammenspiel mit anderen gewichtigen Überlegungen der Fall sein, z. B. der schlechten Beweislage und/oder dem langen Zeitablauf. Dass vor allem ein unvertretbar langer Zeitablauf in schwerwiegenden Fällen zu einer Einstellung des Verfahrens führen kann, wurde bereits ausgeführt⁶¹⁰.

⁶¹⁰ S. dazu oben D. II. 2. c) aa).

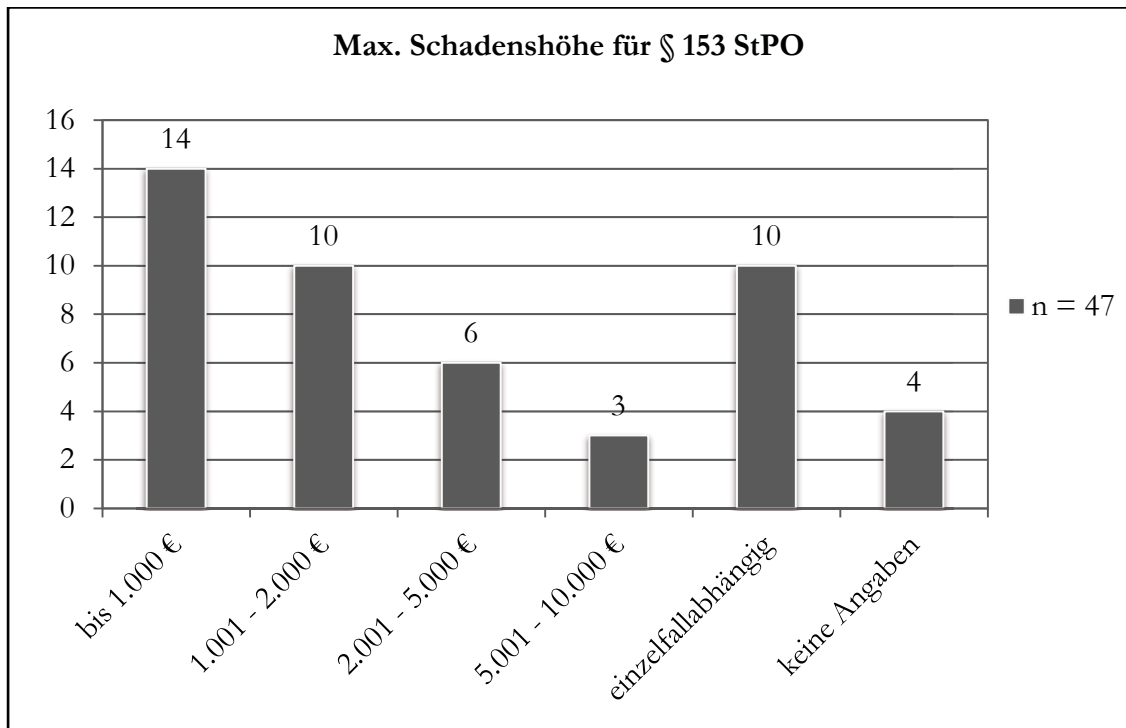


Abb. 14: Diagramm zur maximalen Schadenshöhe für eine Einstellung gem. § 153 StPO

b) Maximale Schadenshöhe für eine Einstellung gem. § 153a StPO

Im Hinblick auf die Frage, bis zu welcher Schadenshöhe eine Einstellung gem. § 153a StPO noch in Betracht kommt, sind die Antworten ebenfalls uneinheitlich und liegen relativ gleichmäßig verteilt bei Schadenssummen zwischen maximal 5.000,- EUR einerseits bis hin zu maximal 50.000,- EUR andererseits. Nur wenige gaben eine darüber liegende Schadenshöhe bis 100.000,- EUR an, bei der eine Einstellung des Verfahrens gegen Auflagen noch in Betracht kommen kann. Ein nicht unerheblicher Teil machte auch hier die Entscheidung vom Einzelfall abhängig. Im Einzelnen wurden folgende Angaben gemacht:

(1) Schadenshöhe bis 5.000,- EUR (8 Befragte = 17 %), (2) Schadenshöhe von 5.001,- EUR bis 10.000,- EUR (sechs Befragte = 12,8 %), (3) Schadenshöhe von 10.001,- EUR bis 25.000,- EUR (sechs Befragte = 12,8 %), (4) Schadenshöhe von 25.001,- EUR bis 50.000,- EUR (acht Befragte = 17 %), (5) Schadenshöhe von 50.001,- EUR bis 100.000,- EUR (ein/e Befragte/r = 2,1 %), (6) einzelfallabhängig (12 Befragte = 25,5 %) und (7) keine Angaben (sechs Befragte = 12,8 %).

Von der gleichmäßigen Verteilung der Angaben bildet lediglich die ausdrücklich genannte maximale Schadenshöhe von 50.001,- EUR bis 100.000,- EUR eine Ausnahme, bei der nur nach Auffassung von einer/einem Befragten eine Einstellung gem. § 153a StPO in Betracht kommt. Allerdings ist auch hier wieder der recht hohe Anteil der Befragten zu berücksichtigen, der entweder gar keine Angaben gemacht hat oder eine Entscheidung im jeweiligen Einzelfall trifft, ohne dass dabei konkrete Schadensobergrenzen genannt wurden.

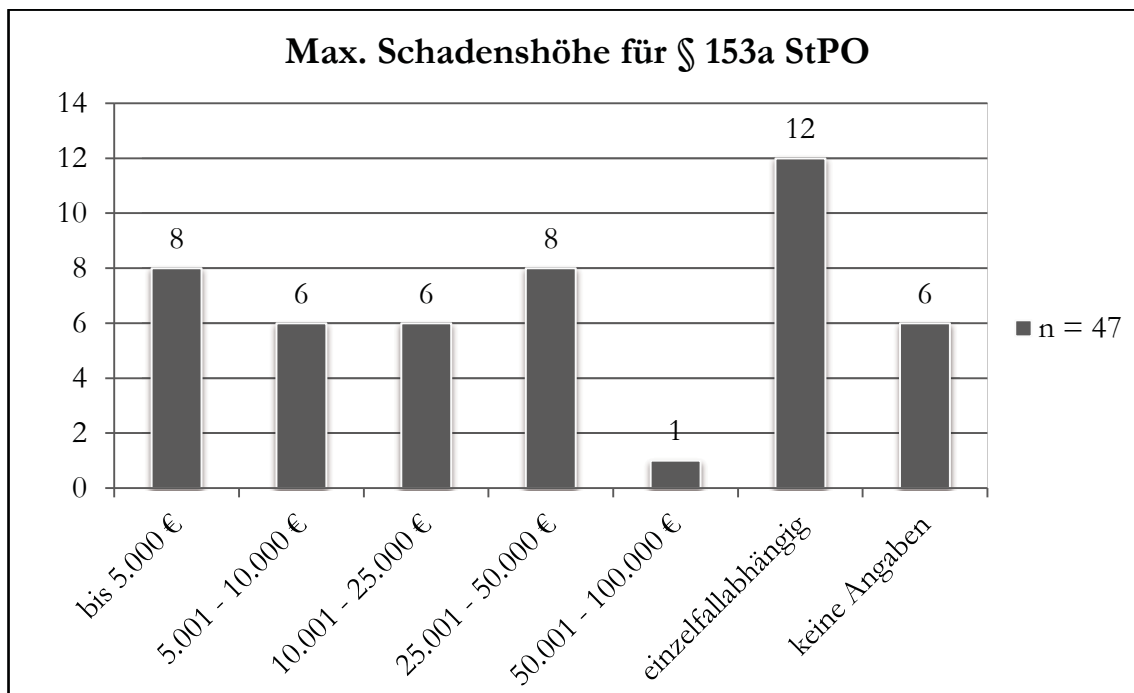


Abb. 15: Diagramm zur maximalen Schadenshöhe für eine Einstellung gem. § 153a StPO

Dass in der Praxis in Wirtschaftsstrafverfahren durchaus bei noch höheren Schadensbeträgen im Einzelfall Einstellungen gem. § 153a StPO erfolgen, ist bekannt. Hingewiesen sei nur auf die vielfach – auch in der Öffentlichkeit – auf Kritik gestoßene⁶¹¹ Entscheidung im sog. Mannesmann-Prozess, in der das LG Düsseldorf nach Aufhebung seines (ersten) freisprechenden Ur-

⁶¹¹ Vgl. *Jahn*, Kein Freispruch zweiter Klasse, FAZ v. 29.11.2006 (<http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/mannesmann-prozess-kein-freispruch-zweiter-klasse-1382610.html>); *ohne Verfasser/dpa*, Mannesmann-Verfahren: Politiker empört über Ackermanns Freikauf, Spiegel-Online v. 29.11.2006 (<http://www.spiegel.de/wirtschaft/mannesmann-verfahren-politiker-empoert-ueber-ackermanns-freikauf-a-451383.html>); kritisch ebenfalls *Götz*, NJW 2007, 419 (422); anders *Jahn*, ZRP 2007, 130 (130f.).

teils⁶¹² durch den BGH⁶¹³ das Verfahren in der erneuten Verhandlung gegen Auflagen (Zahlung von insgesamt 5,8 Mio. EUR) gem. § 153a StPO eingestellt hat, obwohl sich die Untreuevorwürfe insgesamt auf ein Volumen von ca. 57 Mio. EUR beliefen. Wenn es sich bei diesem Verfahren zwar nicht um ein solches wegen des Vorwurfs des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt/Steuerhinterziehung handelte, zeigt das Beispiel ebenso wie andere aber doch, wie weit eine Ausdehnung der Begriffe der „Schwere der Schuld“ und des „öffentlichen Interesses“ als Voraussetzungen des § 153a StPO – bei entsprechendem Interesse aller Prozessbeteiligten – im Einzelfall gehen kann.

c) *Maximale Schadenshöhe für eine Freiheitsstrafe von zwei Jahren (zur Bewährung)*

Zuletzt ging es um die Klärung der Frage, bis zu welcher Schadenshöhe noch eine Freiheitsstrafe von zwei Jahren in Betracht kommt mit der von den Beschuldigten/Angeklagten oft angestrebten Möglichkeit der Strafaussetzung zur Bewährung (§ 56 Abs. 2 StPO).

11 Befragte (23,4 %) gaben an, eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe von zwei Jahren bei Schadenssummen zwischen 600.001,- EUR und 1 Mio. EUR noch in Betracht zu ziehen, die gleiche Anzahl von Dezernenten macht die Entscheidung vom Einzelfall abhängig. Nur eine der befragten Personen (2,1 %) hält eine bewährungsfähige Freiheitsstrafe sogar bei Schäden zwischen 1–2 Mio. EUR für noch vertretbar. Klarzustellen ist, dass auch durch das bereits erwähnte Urteil des BGH vom 02.12.2008⁶¹⁴ eine solche Entscheidung nicht gehindert ist, da die Verhängung einer aussetzungsfähigen Freiheitsstrafe bei Millionenschäden nur *in der Regel* nicht mehr in Betracht kommt. Der BGH hat dies aber auch für höhere Schäden nicht zwingend ausgeschlossen und kann dies auch nicht ausschließen, da jede Entscheidung vom zuständigen Gericht nach Abwägung aller Umstände im Einzelfall zu treffen ist. Die Entscheidung des BGH dürfte jedoch so zu verstehen sein, dass die Verhängung von Freiheitsstrafen bis zu zwei Jahren bei Schäden über 1 Mio. EUR Ausnahmecharakter haben soll.

⁶¹² LG Düsseldorf NJW 2004, 3275.

⁶¹³ BGH NJW 2006, 522.

⁶¹⁴ BGHSt 53, 71.

Die unterste Grenze, die lediglich von zwei Staatsanwälten/-innen (4,2 %) genannt wurde, lag bei einer maximalen Schadenshöhe von bis zu 100.000,- EUR. Weitere sieben Befragte (14,9 %) ziehen die Grenze bei Beträgen zwischen 100.001,- EUR bis 250.000,- EUR und drei (6,4 %) bei Beträgen zwischen 250.001,- EUR bis 400.000,- EUR. Nach Einschätzung von fünf Teilnehmern der Befragung (10,6 %) kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe bei Schäden zwischen maximal 400.001,- EUR bis 600.000,- EUR noch in Betracht. Sieben Dezernenten/-innen (14,9 %) machten zu dieser Frage keine Angaben.

Damit zeigt sich auch hier kein ganz einheitliches Bild. Offensichtlich gibt es durchaus erhebliche Unterschiede, wann die Verhängung einer bewährungsfähigen Freiheitsstrafe im Regelfall noch für vertretbar gehalten wird. Im Übrigen können die genannten Grenzen auch nur als grobe Richtschnur gelten, da jeder Einzelfall gesondert zu betrachten ist und in Ausnahmefällen auch andere Entscheidungen in Betracht kommen dürften. Festzustellen bleibt, dass von Seiten der Staatsanwaltschaften wohl jedenfalls bei der Schwelle von 1 Mio. EUR – auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des BGH – die Grenze gezogen wird.

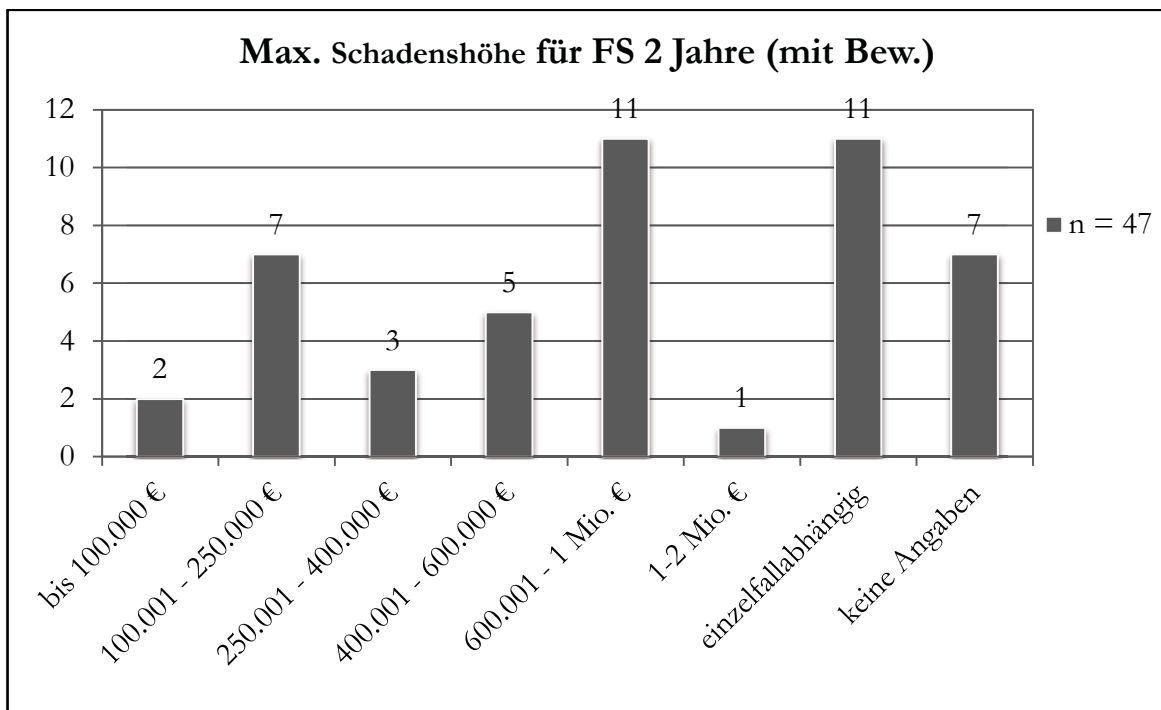


Abb. 16: Diagramm zur maximalen Schadenshöhe für eine Freiheitsstrafe von 2 Jahren (mit Bewährung)

8. Frage 8: Durchschnittliche Verfahrensdauer

Es wird oft behauptet, dass Wirtschaftsstrafverfahren im Vergleich zu anderen Strafverfahren besonders – teilweise unvertretbar – lange andauern, vor allem aufgrund der unzureichenden „justiziellen Ressourcen“⁶¹⁵ in Verbindung mit der komplexen Materie mit der Folge, dass eine adäquate Bestrafung oft nicht mehr erfolgen kann⁶¹⁶. Dies erscheint insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung bedenklich⁶¹⁷, birgt es doch die Gefahr eines Ungleichgewichts zwischen der Strafpraxis bei der allgemeinen Kriminalität und solcher bei Steuer- und Wirtschaftsstrafverfahren⁶¹⁸.

Ob und inwieweit dies für die hier zu untersuchenden Verfahren zutrifft, soll mit *Frage 8* geklärt werden. Darin wurde erfragt, wie lange ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt/Steuerhinterziehung vom Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens bis zu dessen Abschluss (Einstellung oder Anklage) durchschnittlich dauert. Der zeitlich größte Teil wird dabei nach den bisherigen Erkenntnissen durch die Arbeit des Hauptzollamtes (insbesondere Durchsuchungen und Auswertung von Unterlagen) und die Schadensberechnung durch die DRV in Anspruch genommen. Sicherlich ist mit dieser Frage noch nichts über die Gesamtdauer des Verfahrens (im Falle der Anklageerhebung) insgesamt bis zu dessen rechtskräftigem Abschluss gesagt, da der Zeitraum des Zwischen- und Hauptverfahrens mit ggf. langwieriger Beweisaufnahme noch hinzukommt. Da es sich bei den Befragten aber um Dezernenten/-innen der Staatsanwaltschaften handelt, wurde die Frage auf den Zeitraum des Ermittlungsverfahrens beschränkt. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass die Antworten auf der subjektiven Einschätzung der Befragten beruhen, es liegen dem keine offiziellen statistischen Werte aus den einzelnen Staatsanwaltschaften zugrunde.

Zu der Frage wurden im Erhebungsbogen Antworten mit gestaffelten Zeiträumen (1–6 Monate, 7–12 Monate, 13–18 Monate, 19–24 Monate, über 2 Jahre, einzelfallabhängig) vorgegeben, unter denen die Teilnehmer der Befragung eine Auswahl zu treffen hatten.

⁶¹⁵ BGH NStZ 2006, 210 (212).

⁶¹⁶ BGH NStZ 2006, 210 (212).

⁶¹⁷ *Schäfer/Sander/van Gemmeren*, Praxis der Strafzumessung, Teil 10 Rn. 1838.

⁶¹⁸ BGH NStZ 2006, 210 (212).

Nach Einschätzung der meisten Dezenten/-innen (15 Befragte = 31,9 %) sind die Ermittlungen durchschnittlich in 7–12 Monaten abgeschlossen, während 13 Befragte (27,6 %) von einer Verfahrensdauer von 13–18 Monaten und 12 Staatsanwälte/-innen (25,5 %) von 19–24 Monaten ausgehen. Nur wenige (vier Befragte = 8,5 %) geben die Dauer des Ermittlungsverfahrens mit über 2 Jahren an, in nur einem Fall (2,1 %) dauern die Verfahren nach Einschätzung des/der Befragten 1–6 Monate. Zwei Befragte (4,2 %) machten keine konkreten zeitlichen Angaben, da die Verfahrensdauer vom Einzelfall anhängt.

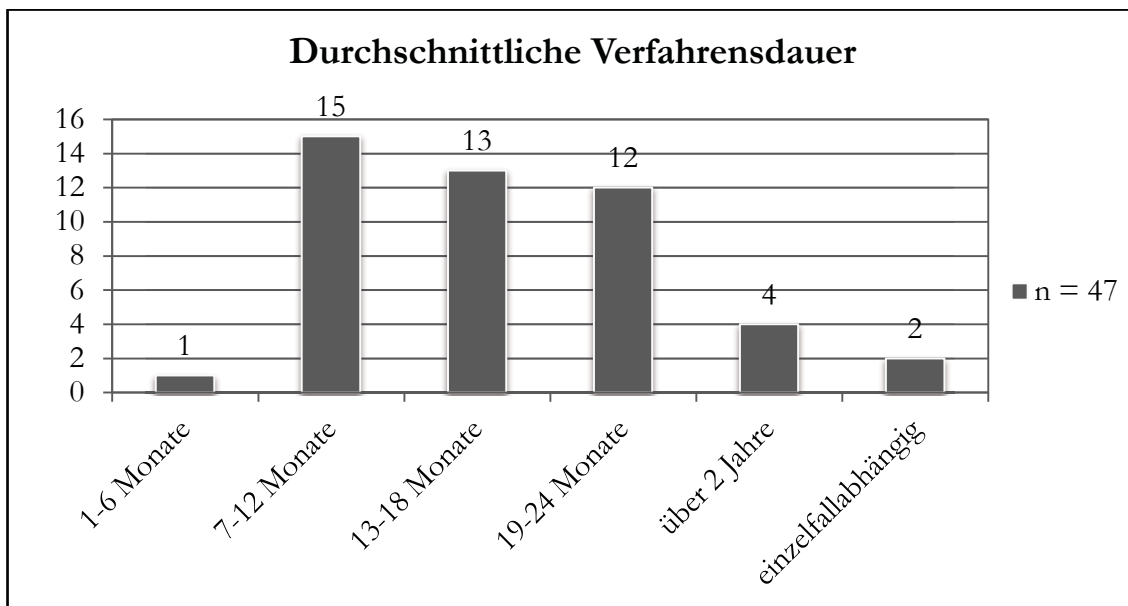


Abb. 17: Diagramm zur durchschnittlichen Verfahrensdauer (Ermittlungsverfahren)

Insgesamt kann danach gesagt werden, dass nach Einschätzung des Großteils der Befragten (85 %) die Ermittlungen durchschnittlich zwischen 7–24 Monate in Anspruch nehmen, wobei die Dauer im Einzelfall sicherlich vom jeweiligen Umfang des Verfahrens, insbesondere den auszuwertenden Unterlagen und der Zahl der zu vernehmenden Zeugen, abhängen und entsprechend variieren wird.

III. Ergebnisse

Die empirische Untersuchung hat gezeigt, dass die Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit und damit einhergehender Steuerhinterziehung mit einer Vielzahl von rechtlichen und tatsächlichen Problemen verbunden

sind, die die Strafverfolgungsbehörden vor besondere Anforderungen stellen und sowohl bei Staatsanwaltschaften als auch Gerichten besondere Sachkunde erfordern. Denn je komplexer die Materie ist, desto größer ist auch die Fehleranfälligkeit im Einzelfall und damit auch die Angriffsfläche für Verteidiger. Im Sinne einer effektiven Strafverfolgung ist es daher unabdingbar, schon frühzeitig die Weichen zu stellen und die Ermittlungen zu konzentrieren und dadurch in eine bestimmte Richtung zu lenken.

Inhaltlich hat sich herausgestellt, dass die Schwierigkeiten überwiegend im Bereich des Tatsächlichen, also bei den Beweisproblemen (91,5 %) und der Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Behörden (87,2 %), liegen. Konkret stellt die Notwendigkeit von Schätzungen aufgrund fehlender oder unvollständiger Geschäfts- und Lohnunterlagen den größten Problembe- reich dar. In unterschiedlichen Kategorien wurde dieses Problem vom über- wiegenden Teil der Befragten immer wieder genannt, womit sich die Be- hauptung bestätigt, dass es sich dabei um das „praktische Kernproblem“⁶¹⁹ dieser Verfahren handelt. In der Kategorie der Rechtsprobleme bezeichneten insgesamt sechs Befragte (12,7 %) Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Schätzungen (davon vier Befragte unter dem Gesichtspunkt der Zulässigkeit von Schätzungen generell und zwei Befragte unter dem Gesichtspunkt der Schätzungen im Einzelfall) als regelmäßig problematisch, während insgesamt 40 Befragte (85,1 %) Schätzungen als Beweisproblem einordneten (davon 17 Befragte (36,2 %) unter dem Gesichtspunkt der Schätzungen im Einzelfall und 23 Befragte (48,9 %) unter dem Gesichtspunkt der fehlenden oder un- vollständigen Geschäftsunterlagen). Fasst man diese Angaben als Gesamt- problem der Notwendigkeit von Schätzungen zusammen, wurde dies von insgesamt 97,8 % der Staatsanwälte/-innen als üblicherweise mit den Verfah- ren wegen Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung verbundenes Problem ge- nannt, wobei zu berücksichtigen ist, dass Mehrfachnennungen möglich wa- ren. Insbesondere im Bereich der Beweisprobleme wurden die Stichpunkte der Schätzungen sowie fehlenden/unvollständigen Unterlagen teilweise pa- rallel genannt. Aber auch unter Berücksichtigung dieses Umstandes steht au- ßer Frage, dass Schätzungen mit Abstand am häufigsten als regelmäßig auf- tretendes Problem beurteilt wurden. Hinzu kommt, dass Schätzungen nicht nur rechtlich problematisch sind, sondern sich diese Problematik auch in ei-

⁶¹⁹ Bader, wistra 2010, 121.

ner Vielzahl von Verfahren wegen Schwarzarbeit stellt. Denn nach Einschätzungen von nahezu $\frac{2}{3}$ der Dezenten/-innen sind Schätzungen in diesen Verfahren rein quantitativ oft (61,7 %) oder sogar (fast) immer (4,2 %) erforderlich. Allerdings hat die Untersuchung auch ergeben, dass Schätzungen der Bemessungsgrundlagen, wenn sie „strittig“ verhandelt werden und nicht eine Einigung über den Ausgang des Verfahrens erzielt wird, manchmal (34 %) bis oft (38,3 %) auch bei Bestreiten des Angeklagten in der Hauptverhandlung Bestand haben. Damit werden also nach Einschätzung eines Großteils der Befragten trotz der damit verbundenen Schwierigkeiten im Ergebnis die den rechtlichen Anforderungen genügenden Schätzungsmethoden gewählt, auf die eine Verurteilung gestützt werden kann.

Von dem inhaltlichen (Haupt-)Problem der Schätzungen abgesehen gibt es auch bei der Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Behörden trotz der verbesserten rechtlichen Grundlagen aus verschiedensten Gründen noch immer Schwierigkeiten. Nach den Ergebnissen der Untersuchung beruhen diese oft auf den unterschiedlichen Aufgaben und damit auch Erwartungen, die an die einzelnen Behörden vor allem von Seiten der Staatsanwaltschaft – aber auch umgekehrt – gestellt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass insbesondere die FKS und DRV primär andere Aufgaben als die rein strafjuristische Aufarbeitung der Verfahren haben und dazu aufgrund der Ausbildung ihrer Mitarbeiter auch nicht in der Lage sind. Zwar unterstützen die beteiligten Behörden die Staatsanwaltschaften bei ihren Ermittlungen; dennoch liegt die Aufklärung der Tatvorwürfe durch frühzeitige und gezielte Leitung der Ermittlungen⁶²⁰ allein in deren Verantwortung. Auch wenn dies aufgrund der üblicherweise hohen Arbeitsbelastung zumindest in den allgemeinen Wirtschaftsabteilungen der Staatsanwaltschaften eine erhebliche Erleichterung darstellen würde, darf eine auf die spezifisch juristischen Probleme ausgerichtete Vorarbeit der beteiligten Behörden – um deren personelle Ressourcen es regelmäßig nicht besser bestellt ist – in der Form, dass diese nur noch in eine Anklage/Einstellungsverfügung übernommen werden müssten, nicht erwartet werden. Umso wichtiger ist – und auch das hat die Erhebung ergeben – eine frühzeitige Koordinierung der Ermittlungen und der während des gesamten Verfahrens andauernde Kontakt zu den beteiligten Behörden. Erfahrungsgemäß lassen sich nicht wenige Probleme in der

⁶²⁰ Vgl. auch Nr. 3 Abs. 2, Nr. 11 Abs. 1 RiStBV.

Zusammenarbeit vermeiden oder jedenfalls minimieren, wenn von allen mit dem Verfahren Befassten ein gewisses Maß an Rücksicht auf die Belange der anderen Behörden genommen und Verständnis für die jeweiligen Aufgaben gezeigt wird.

Die besondere Schwierigkeit bei den zu untersuchenden Verfahren liegt allerdings darin, dass in der Regel nicht nur *ein* Rechts- oder Beweisproblem auftaucht, sondern dass im Rahmen eines Verfahrens mehrere Probleme unterschiedlichster Art zusammentreffen, die für sich genommen – u.U. mit entsprechendem Aufwand – lösbar sind, in der Häufung aber die Fehleranfälligkeit erhöhen und damit die Angriffsfläche für Verteidiger erweitern. Im Zusammenspiel mit anderen Faktoren, z. B. der mitunter langen Bearbeitungszeit beim Hauptzollamt und der DRV oder der Notwendigkeit von Nachberechnungen, erklärt dies die Bereitschaft der Staatsanwaltschaften und Gerichte, häufiger als wohl in anderen Verfahren (nach Einschätzung von 22 der Befragten (46,8 %) manchmal und von 19 Befragten (40,4 %) oft) Absprachen über das Ergebnis des Verfahrens zu treffen. Denn je mehr Probleme im Einzelfall mit einem Verfahren verbunden sind, desto länger dehnt sich auch die Verfahrensdauer aus; allein die Ermittlungen nehmen nach Angaben des überwiegenden Teils der Befragten durchschnittlich zwischen 7 und 24 Monate in Anspruch, wobei im Falle der Anklageerhebung die Zeit des Zwischen- und Hauptverfahrens noch hinzukommt. Da aber auch eine überlange Verfahrensdauer Auswirkungen auf das Strafmaß hat, wird der/die mit dem Verfahren befasste Dezernent/-in im Einzelfall prüfen, ob bei „streitiger“ Verhandlung mit entsprechend langer Verfahrensdauer ein wesentlich anderes (möglicherweise sogar schlechteres) Ergebnis erzielt werden würde als es ggf. mit einer zeitsparenden Einigung erreicht werden kann. In diese Prognoseentscheidung werden alle relevanten Umstände mit einbezogen; so sind aufgrund der relativ strengen Anforderungen an die Urteilsfeststellungen insbesondere Schwierigkeiten beim Tatnachweis oft (70,2 %) bzw. (fast) immer (6,4 %) Grund für die Bereitschaft für eine Einigung. Welches Ergebnis im Rahmen einer Einigung konkret erzielt wird, hängt wesentlich von der Schadenshöhe ab, wobei die Grenzen, wann noch eine Einstellung (mit Auflagen) oder eine bewährungsfähige Freiheitsstrafe in Betracht kommt, recht unterschiedlich gezogen werden und mitunter erheblich variieren.

E. Folgerungen

Nachdem nunmehr festgestellt wurde, in welchen Bereichen die Probleme bei den Verfahren wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelts und damit einhergehender Steuerhinterziehung liegen und wie sich diese auf die Bearbeitung der Verfahren in der Praxis der Strafverfolgung auswirken, stellt sich die Frage, welche Folgerungen sich daraus ergeben.

Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren die Strafnorm des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB) kontinuierlich ausgeweitet und die Strafraumen verschärft unter der ausdrücklichen Prämisse der effektiveren Bekämpfung der Schwarzarbeit⁶²¹. Kriminalpolitisch wurde damit auf das Bedürfnis der Verbesserung materieller Strafrechtsnormen zur Erfassung der als strafwürdig und strafbedürftig eingestuften Verhaltensweisen reagiert⁶²². Dabei soll hier nicht untersucht werden, ob allein das Strafrecht, auf das sich der Gesetzgeber bei der Verfolgung dieses Ziels stützt, das geeignete Mittel zur Bekämpfung der Schwarzarbeit darstellt. Denn das Strafrecht ist aufgrund seines repressiven Charakters sowie der von Einzelschuld und Verhältnismäßigkeit geprägten Struktur für eine Flankierung politischer Ziele, eine Steuerung von Problemlagen und eine großflächige Prävention gefährlicher Situationen grundsätzlich nur schlecht geeignet⁶²³. Ausgehend von der bestehenden Gesetzeslage ist aber zu fragen, ob der Tatbestand des § 266a StGB in seiner jetzigen Ausgestaltung praktikabel ist und eine effektive Strafverfolgung der als strafwürdig eingestuften Verhaltensweisen ermöglicht. Denn die general- und spezialpräventive Wirkung des Strafrechts kann nur dadurch erreicht werden, dass Rechtsverstöße tatsächlich aufgedeckt und sanktioniert werden. Daher kommt der Strafverfolgung und Ahndung ein ebenso erhebliches Gewicht zu wie der gesetzlichen Ausgestaltung des Straf- und Strafprozessrechts⁶²⁴. Nach dem Ergebnis der bisherigen Untersuchung könnte jedoch zweifelhaft sein, ob eine umfassende und effektive Strafverfolgung in den zu untersuchenden Verfahren tatsächlich stattfindet. Dabei soll das für die Praxis durchaus beachtliche Problem der beschränkten

⁶²¹ Vgl. oben B. II. 3.–5.

⁶²² Vgl. Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 55.

⁶²³ Hassemer, NStZ 1989, 553 (558).

⁶²⁴ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 55.

justiziellen Ressourcen⁶²⁵ für die Überlegungen außer Acht bleiben. Allein aufgrund der zahlreichen mit der strafrechtlichen Verfolgung der Schwarzarbeit tatsächlich oder vermeintlich verbundenen Probleme, insbesondere der als Hauptproblem erkannten Notwendigkeit von Schätzungen, werden die Verfahren in der Praxis häufig im Wege der Absprache erledigt, um sie ohne vollumfängliche und oft zeitraubende Beweisaufnahme mit im Einzelfall ungewissem Ausgang und/oder konfliktreichen Auseinandersetzungen mit Verteidigern zu einem Abschluss bringen zu können. Trotz der mitunter erheblichen Schadenssummen werden Verfahren aus diesen Gründen u.U. noch (mit Auflagen) eingestellt oder es wird eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe verhängt. Das kann sich für alle Beteiligten als unbefriedigend darstellen und erscheint darüber hinaus unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Hinblick auf die unterschiedliche Strafpraxis bei der allgemeinen Kriminalität und solcher bei Steuer- und Wirtschaftsstrafverfahren, nicht unproblematisch⁶²⁶. Wenn dies auch grundsätzlich für den überwiegenden Teil der Wirtschaftskriminalität und ihre Ahndung gilt, prägt es sich doch in besonderem Maße bei den zu untersuchenden Verfahren aus, die einen erheblichen Teil der in einem Wirtschaftsdezernat zu bearbeitenden Verfahren ausmachen. Es stellt sich daher die Frage, ob es einen Weg gibt, die Verfolgung der Schwarzarbeit mit Mitteln des Strafrechts praktikabler zu gestalten und damit zu verbessern. Die andere Alternative besteht in der Beibehaltung des status quo mit den geschilderten und oft als unbefriedigend empfundenen (strafrechtlichen) Folgen.

I. Lösungsansätze im Rahmen des § 266a StGB

Eine Lösung des Problems könnte zunächst im Rahmen der Vorgaben des § 266a StGB zu suchen sein. Da das Kernproblem im Bereich der Schätzungen der Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und Steuern liegt, stellt sich also die Frage, ob eine konkrete Berechnung der vorenthaltenen Beiträge und damit in vielen Fällen eine Schätzung nach dem Wortlaut der Norm des § 266a StGB überhaupt

⁶²⁵ BGH NStZ 2006, 210 (212).

⁶²⁶ BGH NStZ 2006, 210 (212); Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 10 Rn. 1838.

erfolgen muss und ob auch dann, wenn diese Frage zu bejahen ist, eine gesonderte strafrechtliche Berechnung erforderlich ist.

1. *Erforderlichkeit einer konkreten Schadensberechnung*

Eine Schadensschätzung ist nur dann erforderlich, wenn die konkrete Feststellung der Höhe des eingetretenen Schadens, also der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge, Voraussetzung für eine Verurteilung ist.

Die Anforderungen der Rechtsprechung an die notwendigen Urteilsfeststellungen im Rahmen des § 266a Abs. 2 StGB sind, wie bereits ausgeführt, eindeutig und relativ streng: Grundsätzlich sind die in jedem Beitragsmonat gezahlten Löhne/Gehälter sowie die Höhe der monatlichen Beiträge unter Angabe der Anzahl der Arbeitnehmer, ihrer Beschäftigungszeiten und der Höhe des Beitragssatzes der jeweils zuständigen Krankenkasse für jeden Fälligkeitszeitpunkt gesondert festzustellen, um die Höhe der konkret vorenthaltenen (monatlichen) Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge ermitteln zu können⁶²⁷. Da spätestens also für eine Verurteilung die entsprechenden Feststellungen getroffen werden müssen, müssen sich auch die Ermittlungen vor Anklageerhebung auf diese Bereiche erstrecken. Man kann sich aber fragen, ob eine solche konkrete Bezifferung der Beiträge nach der Formulierung des Tatbestandes überhaupt erforderlich ist oder ob es nicht ausreichen könnte, lediglich festzustellen, *dass* der Arbeitgeber in einem bestimmten Zeitraum Arbeitnehmer beschäftigte, die er nicht ordnungsgemäß zur Sozialversicherung gemeldet und für die er daher auch die geschuldeten Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung nicht gezahlt hat. Nach dieser Überlegung könnte es also entbehrlich sein, die Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge im Einzelnen konkret zu berechnen.

a) *Strafzumessungsgesichtspunkte*

Nach dem Wortlaut des Tatbestands des § 266a StGB macht sich strafbar, „*wer als Arbeitgeber der Einzugsstelle Beiträge des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung (...) vorenthält*“ (Abs. 1) und/oder wer gegenüber der Einzugsstelle unrichtige oder unvollständige Angaben macht bzw. sie pflichtwidrig über erhebliche

⁶²⁷ S.o. D. II. 2. a) bb).

Tatsachen in Unkenntnis lässt und „dadurch dieser Stelle vom Arbeitgeber zu tragende Beiträge zur Sozialversicherung (...) vorenthält“ (Abs. 2). Die tatbestandliche Handlung (Abs. 1) bzw. der Taterfolg (Abs. 2) besteht also im Vorenthalten der Beiträge und ist mit der Nichtzahlung trotz Fälligkeit gleichzusetzen⁶²⁸. Damit könnte argumentiert werden, dass zur Klärung der Frage der Verwirklichung des Tatbestandes und damit der Strafbarkeit zunächst einmal (nur) die Feststellung erforderlich ist, dass – in den Fällen des Abs. 2 aufgrund der bezeichneten Handlung/Unterlassung – Beiträge nicht gezahlt wurden. Die Rechtsprechung belässt es aber nicht bei diesem ersten Schritt, sondern fordert darüber hinaus die konkrete Berechnung der monatlichen Beiträge, soweit irgend möglich aufgeschlüsselt nach einzelnen Arbeitnehmern. Dies begründet sich mit dem Erfordernis, neben der Feststellung eines strafbaren Verhaltens einen strafrechtlichen Mindestschuldumfang zur Bestimmung des Unrechts der Tat zu ermitteln⁶²⁹. Denn „die Schuld des Täters ist Grundlage für die Zumessung der Strafe“ (§ 46 Abs. 1 S. 1 StGB). Die für die Strafzumessung zu bestimmende Schuld – die nicht mit der die Strafbarkeit begründenden Schuld gleichzusetzen ist⁶³⁰ – setzt sich aus zwei Komponenten zusammen, dem Erfolgs- und dem Handlungsunwert⁶³¹. Daraus ergibt sich, dass das Ausmaß der tatbestandlichen Rechtsgutsverletzung und damit die Höhe des entstandenen Schadens – z. B. auch bei Steuerdelikten – als Erfolgsunrecht für die Strafzumessung von erheblicher Bedeutung ist⁶³²; er muss daher richtig berechnet werden⁶³³. Diese Wertung spiegelt sich teilweise ausdrücklich in den gesetzlichen Strafrahmen und Regelungen wieder. So geht der Gesetzgeber z. B. bei einer Strafbarkeit wegen Diebstahls davon aus, dass trotz erhöhten Handlungsunwerts durch Verwirklichung eines Regelbeispiels der erhöhte Strafrahmen des besonders schweren Falls (§ 243 Abs. 1 StGB) nicht eingreift, wenn der Schaden, d.h. der Erfolgswert, gering ist, weil sich die Tat eben nur auf eine geringwertige Sache bezieht (vgl. § 243 Abs. 2 StGB)⁶³⁴. In umgekehrter Weise kann ein besonders hoher Schaden Anlass zur Anwendung eines erhöhten Strafrahmens geben, so z. B.

⁶²⁸ Fischer, § 266a Rn. 11, 13, 21b; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 9.

⁶²⁹ BGH NStZ 2010, 635 (636); vgl. auch oben D. II. 2. a) cc); b) aa).

⁶³⁰ Schönke/Schröder-Stree/Kinzig, § 46 Rn. 9a.

⁶³¹ Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 4 Rn. 574, 577.

⁶³² BGHSt 53, 71 (80); Fischer, § 46 Rn. 34, 36; Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 4 Rn. 588, 590; Schönke/Schröder-Stree/Kinzig, § 46 Rn. 19.

⁶³³ BGH NStZ 84, 221.

⁶³⁴ Vgl. auch Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 4 Rn. 581.

wenn durch einen Betrug ein Vermögensverlust großen Ausmaßes herbeigeführt wird (§ 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 StGB) oder in großem Ausmaß Steuern verkürzt bzw. Steuervorteile erlangt werden (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO).

Aus der Notwendigkeit, für ein strafbares Verhalten eine im Einzelfall schuldangemessene Strafe zu finden, die gerechter Schuldausgleich⁶³⁵ ist, ergibt sich damit zwingend auch im Fall des § 266a StGB die Notwendigkeit für das Gericht, nicht nur Feststellungen zur grundsätzlichen Strafbarkeit des Täters, sondern auch zum Ausmaß des Schadens zu treffen. Denn das Gericht muss den Täter zu einer individuellen Strafe verurteilen und kann sich nicht auf die Feststellung beschränken, er habe sich wegen eines bestimmten Delikts strafbar gemacht. Aus diesem Grund muss der Rechtsprechung trotz der damit für die Praxis verbundenen Probleme zugestimmt werden, dass auch im Rahmen des § 266a StGB auf eine Bezifferung des konkreten Schadens für jede einzelne Tat – ggf. im Wege der Schätzung – nicht verzichtet werden kann.

b) Verfassungsrechtliche Gesichtspunkte

Als weiteres Argument kann darüber hinaus auch die neuere Rechtsprechung des BVerfG zur Untreue⁶³⁶ herangezogen werden. Denn danach muss – abgesehen von einfach gelagerten und eindeutigen Fällen – der entstandene Nachteil der Höhe nach beziffert und dessen Ermittlung in wirtschaftlich nachvollziehbarere Weise in den Urteilsgründen dargelegt werden. Dies ist nicht erst für Zwecke der Strafzumessung, sondern bereits zur Feststellung der Verwirklichung des (objektiven) Tatbestands erforderlich. Zur Begründung führt das BVerfG unter Bezugnahme auf das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG aus, die Auslegung der Begriffe, mit denen der Gesetzgeber das unter Strafe gestellte Verhalten bezeichnet habe, dürfe nicht dazu führen, dass die dadurch bewirkte Eingrenzung der Strafbarkeit im Ergebnis wieder aufgehoben werde. Einzelne Tatbestandsmerkmale dürften innerhalb ihres möglichen Wortsinns nicht so weit ausgelegt werden, dass sie vollständig in anderen Tatbestandsmerkmalen aufgingen, also zwangsläufig mit die-

⁶³⁵ So st. Rspr., BGH NJW 1981, 692f.; NStZ 1985, 415; NStZ-RR 2007, 321; OLG Hamm, NStZ-RR 2009, 73f.; OLG Brandenburg, Beschl. v. 19.01.2009 – 1 Ss 99/08 – (juris).

⁶³⁶ BVerfG NJW 2010, 3209; 2013, 365.

sen mit verwirklicht würden⁶³⁷. Bezogen auf den Fall der Untreue darf also das Vorliegen eines Nachteils nicht schon aus der Pflichtwidrigkeit des Handelns geschlossen werden; vielmehr ist der Nachteil als selbständiges Merkmal festzustellen⁶³⁸. Das BVerfG betont dabei ausdrücklich, die gebotene konkrete Ermittlung des Nachteils dürfe insbesondere nicht aus der Erwägung heraus unterbleiben, dass sie mit praktischen Schwierigkeiten verbunden sei. Aufgabe der Gerichte sei es, die Feststellung des Schadens auf eine sichere Grundlage zu stellen, sie rational nachvollziehbar zu machen und sich dadurch zu vergewissern, ob im Einzelfall eine hinreichende Sicherheit für die Feststellung eines Vermögensnachteils überhaupt existiere oder ob von einem zahlenmäßig fassbaren Schaden noch nicht gesprochen werden könne. Soweit Unsicherheiten verblieben, sei unter Beachtung des Zweifelsatzes der (Mindest-)Schaden im Wege der Schätzung zu ermitteln⁶³⁹.

Dieselben Anforderungen wurden in der Folgezeit auch an das Merkmal des Vermögensschadens i.S.d. § 263 StGB gestellt⁶⁴⁰, wobei aber auch zuvor schon verschiedentlich auf die Notwendigkeit hingewiesen worden war, den real eingetretenen Schaden zu bewerten und zu benennen⁶⁴¹.

Diese Grundsätze sind, soweit ersichtlich, bisher nicht ausdrücklich auf § 266a StGB übertragen worden. Das mag daran liegen, dass bereits nach bisheriger Rechtsprechung die Anforderungen an die Urteilsfeststellungen insbesondere im Hinblick auf die Höhe der vorenthaltenen Beiträge ohnehin so hoch sind⁶⁴², dass sie den Forderungen des BVerfG nach einer konkreten Bezifferung des Schadens entsprechen dürften. Grundsätzlich könnten die für die Untreue und den Betrug geltenden Überlegungen aber in gleicher Weise auch für § 266a StGB gelten, da mit dieser Norm untreue- und betrugsähnliche Verhaltensweisen unter Strafe gestellt wurden⁶⁴³. Jedenfalls für das Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen gem. § 266a Abs. 2 StGB besteht auch durchaus die Gefahr der „Verschleifung“⁶⁴⁴, nämlich des gedanklichen Umkehrschlusses, dass, wenn gegenüber der Einzugsstelle über sozialversi-

⁶³⁷ BVerfG NJW 2010, 3209 (3211); 2013, 365 (366); zum sog. „Verschleifungsverbot“ auch BVerfGE 87, 209 (229); 92, 1 (16f.).

⁶³⁸ BVerfG NJW 2010, 3209 (3215); 2013, 365 (366).

⁶³⁹ BVerfG NJW 2010, 3209 (3215) m.w.N.

⁶⁴⁰ BVerfG NStZ 2012, 496 (504); BGH NJW 2011, 2675 (2676); NStZ 2013, 37.

⁶⁴¹ BGH NJW 1982, 1165; 2009, 2390 (2391).

⁶⁴² S.o. D. II. 2. a) bb).

⁶⁴³ S.o. B. II. 3., 5. b).

⁶⁴⁴ BVerfG NJW 2010, 3209 (3211).

cherungsrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige/unvollständige Angaben gemacht oder solche pflichtwidrig verschwiegen wurden, damit zwingend auch Beiträge zur Sozialversicherung vorenthalten worden sein müssen. Damit würde aber auf unzulässige Weise von der Tathandlung auf den Taterfolg geschlossen, wie es das BVerfG gerade für den Tatbestand der Untreue kritisiert hat. Da der Tatbestand den Taterfolg (Vorenthalten von Arbeitgeberbeiträgen) als selbständiges Merkmal aufführt, erscheint es nur zwingend, auch insoweit selbständige Feststellung über die Höhe der im konkreten Einzelfall vorenthaltenen Beiträge zu treffen.

Unterschiede zur Untreue und dem Betrug ergeben sich allerdings aus dem jeweils geschützten Rechtsgut: Während die §§ 263, 266 StGB dem Schutz des individuellen Vermögens jedes Einzelnen dienen⁶⁴⁵, schützt § 266a StGB – mit Ausnahme des § 266a Abs. 3 StGB⁶⁴⁶ – das Interesse der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Sozialversicherungsaufkommens⁶⁴⁷, also nicht das Vermögen des einzelner Arbeitnehmers. Damit ähnelt er eher § 370 AO, der dem Schutz des staatlichen Interesses am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern dient⁶⁴⁸ und dem § 266a Abs. 2 StGB in der Formulierung des Tatbestandes angelehnt ist⁶⁴⁹. Nun hat aber der BGH gerade die Übertragbarkeit der vom BVerfG zu § 266 StGB entwickelten Grundsätze in Bezug auf den Taterfolg des § 370 Abs. 1 AO in Form des „nicht gerechtfertigten Steuervorteils“ verneint⁶⁵⁰. Bei näherer Betrachtung wird allerdings deutlich, dass sich die Entscheidung auf eine besondere Fallgestaltung, nämlich die Frage der Strafbarkeit wegen vollendeter Steuerhinterziehung durch Erlass eines unrichtigen Feststellungsbescheids, bezieht. Diesbezüglich hatte der BGH bereits zuvor⁶⁵¹ die nicht unbestritten gebliebene⁶⁵² Auffassung vertreten, dass sich derjenige, der vorsätzlich mittels unrichtiger oder unvollständiger Angaben in einer Feststellungserklärung den Erlass eines unrichtigen Feststellungsbescheids erwirke, sich bereits wegen vollendeter Steuerhinterziehung strafbar

⁶⁴⁵ *Fischer*, § 263 Rn. 3, § 266 Rn. 2; Schönke/Schröder-Perron, § 263 Rn. 1/2, § 266 Rn. 1.

⁶⁴⁶ *Fischer*, § 266a Rn. 2; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

⁶⁴⁷ S. Fn. 111, 171.

⁶⁴⁸ BGHSt 36, 100 (102) m.w.N.; MüKo-StGB-Schmitz/Wulf, AO § 370 Rn. 2 m.w.N.

⁶⁴⁹ S. Fn. 170.

⁶⁵⁰ BGH NStZ 2013, 412 (413).

⁶⁵¹ BGH NJW 2009, 381.

⁶⁵² *Blesinger*, wistra 2009, 294ff.; MüKo-StGB-Schmitz/Wulf, AO § 370 Rn. 103ff.; *Weidemann*, wistra 2009, 354.

make. Zwar liege in dem Feststellungsbescheid noch keine Steuerverkürzung, da noch keine Festsetzung der Steuern erfolgt sei; aufgrund der Bindungswirkung für die Folgebescheide (§ 182 Abs. 1 S. 1 AO) bestehe aber schon eine hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs, so dass der Täter mit dem (unrichtigen) Feststellungsbescheid einen tatbestandsmäßigen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlange. Es komme daher auch nicht darauf an, ob die unrichtigen Feststellungen später auch zu unrichtigen Folgebescheiden und damit zu dem weitergehenden Täterfolg einer Steuerverkürzung führen würden. Deshalb sei eine genaue betragsmäßige Bestimmung der bei einer späteren Umsetzung der festgestellten Besteuerungsgrundlagen in einem Folgebescheid eintretenden Steuerverkürzung auch nicht Voraussetzung für die Annahme des Steuervorteils⁶⁵³.

Für diese sich aus den Besonderheiten des Steuerrechts ergebende Fallgestaltung hat der BGH im Hinblick auf die Vorgaben des BVerfG jetzt entschieden⁶⁵⁴, dass insoweit kein Anlass besteht, von dem bisherigen Verständnis des „nicht gerechtfertigten Steuervorteils“ und den zu dessen Vorliegen erforderlichen Feststellungen abzurücken. Denn die Gefahr der „Verschleifung“ bestehe bei § 370 AO nicht. Der Täterfolg in Form des nicht gerechtfertigten Steuervorteils sei von den Tathandlungen des § 370 Abs. 1 Nrn. 1–3 AO klar abgrenzbar. Im Urteil festzustellen und darzulegen sei daher nur, welchen Inhalt der Feststellungsbescheid habe, welcher Vorteil zu Unrecht festgestellt worden sei und welche Höhe der Steuervorteil (z. B. zu niedrige Gewinnfeststellungen, nicht gerechtfertigte Verlustvorträge oder unberechtigt nicht verbrauchte Verlustvorträge) habe. Um die Vollendung der Tat festzustellen sei es nicht erforderlich, auf Grundlage des Steuervorteils auch die zukünftigen Auswirkungen auf den Steueranspruch des Staates zu berechnen. Dem stehe auch die Rechtsprechung des BVerfG nicht entgegen. Denn § 370 AO sei weder in seinen tatbestandlichen Strukturen noch in dem von ihm geschützten Rechtsgut und seinem Deliktscharakter den allgemeinen Vermögensdelikten des Betrugs oder der Untreue vergleichbar. Im Gegensatz zu den §§ 263, 266 StGB, die nur *einen* Täterfolg in Form des Vermögensschadens bzw. -nachteils kennen, statuiere § 370 AO mit der Steuerverkürzung und dem „nicht gerechtfertigten Steuervorteil“ *zwei* alternative tatbestandliche Erfolge, die sich inhaltlich unterschieden. Darüber

⁶⁵³ BGH NJW 2009, 381 (383, 384).

⁶⁵⁴ BGH NStZ 2013, 412ff.

hinaus handele es sich bei den §§ 263, 266 StGB um Rechtsgutsverletzungsdelikte, wovon für die Steuerhinterziehung nicht notwendigerweise auszugehen sei. Denn für die Vollendung der Steuerhinterziehung komme es nicht darauf an, dass das geschützte Rechtsgut tatsächlich beeinträchtigt werde. Es genüge u.U. schon die zu niedrige Steuerfestsetzung als solche oder die unberechtigte Gewährung eines Steuervorteils (§ 370 Abs. 4 S. 2 AO). Eine tatsächliche Minderung des Steueranspruchs müsse damit aber nicht zwingend einhergehen. Im Falle des Feststellungsbescheids führe die Bindungswirkung für die Folgebescheide schon zu einer Gefährdung des Steueraufkommens. Da sich § 370 AO damit nicht als Rechtsgutsverletzungsdelikt⁶⁵⁵ darstelle, seien auch die aus dem Bestimmtheitsgebot hergeleiteten Anforderungen an die Bestimmung der konkrete Gefährdung des geschützten Vermögens i.S.d. §§ 263, 266 StGB nicht auf die Steuerhinterziehung übertragbar. Anschließend führt der BGH aus, dass auch für die Frage der Strafzumessung eine Bezifferung der sich aus dem Feststellungsbescheid ergebenden zukünftigen Auswirkungen auf die Besteuerung nicht erforderlich ist.

Die Argumentation des BGH erscheint nicht recht überzeugend, wenn einerseits zur Begründung eines ungerechtfertigten Steuervorteils darauf abgestellt wird, dass es durch den unrichtigen Feststellungsbescheid bereits zu einer *Gefährdung* des Steueranspruchs kommt, andererseits aber gerade dieser Umstand dazu führen soll, dass die vom BVerfG für den Fall des *Gefährdungsschadens* entwickelten Grundsätze keine Anwendung finden. Naheliegender ist gerade das Gegenteil. Denn allein die Klassifizierung der Steuerhinterziehung als Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt ist kein geeigneter Grund, die verfassungsrechtlichen Vorgaben bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale unberücksichtigt zu lassen. Es ist nicht zu begründen, warum bei einem Gefährdungsdelikt im Gegensatz zu einem Verletzungsdelikt die verfassungsrechtlichen Anforderungen andere sein sollten und die konkreten wirtschaftlichen Auswirkungen der Gefährdung nicht im Einzelfall benannt und beziffert werden müssten⁶⁵⁶. Ohne aber im Einzelnen weiter

⁶⁵⁵ Anders z. B. *Beckemper*, NStZ 2002, 518 (520); *Beermann/Gosch-Meyer*, AO § 370 Rn. 1; für eine Unterscheidung in der Form, dass die Alternative der Steuerverkürzung als Gefährdungsdelikt und die der Vorteilserlangung als Verletzungsdelikt einzustufen ist, *Rolletschke* in: *Graf/Jäger/Wittig*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 8, 9, 11, 155.

⁶⁵⁶ i.Erg. ebenso *Wittig*, ZIS 2011, 660 (668).

auf diese kontrovers diskutierte⁶⁵⁷ Frage einzugehen, ergeben sich im Hinblick auf § 266a StGB so wesentliche Unterschiede in der Struktur der Normen, dass die – bisher nur für den Spezialfall der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile durch Erlass unrichtiger Feststellungsbescheide geltende – Argumentation des BGH zu § 370 AO für § 266a StGB nicht übernommen werden kann. Denn § 266a StGB ist in seinem Charakter trotz der tatbestandlichen Formulierung des Abs. 2, die an § 370 AO angelehnt ist, eher der Untreue und dem Betrug vergleichbar. Zum einen wird vom Tatbestand des § 266a Abs. 2 StGB wie bei Betrug und Untreue nur *ein* Erfolg (das Vorenthalten von Beiträgen) erfasst. Zum anderen war es ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers bei Schaffung des § 266a Abs. 1 StGB durch das zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität⁶⁵⁸ (2. WiKG), der Untreue vergleichbare Verhaltensweisen⁶⁵⁹ unter Strafe zu stellen; bezeichnenderweise war der neu geschaffene Tatbestand im Gesetzentwurf auch noch allein als „*Veruntreuen* von Arbeitsentgelt“ überschrieben⁶⁶⁰. Aber auch der mit dem Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung⁶⁶¹ neu gefasste § 266a Abs. 2 StGB, der das Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen unter Strafe stellte, regelt nunmehr Handlungen, die zuvor lediglich ggf. als (Beitrags-)Betrug geahndet werden konnten, wobei es bei bestimmten Fallkonstellationen zu Strafbarkeitslücken kam. Diese wurden durch den neuen Abs. 2 geschlossen, der nun gegenüber dem Betrug als *lex specialis* gilt⁶⁶². Der Unrechtsgehalt des Abs. 2 liegt damit in einer betrugsähnlichen Verletzung der den Arbeitgeber originär treffenden Zahlungspflichten⁶⁶³.

Daher sind unter Berücksichtigung des Bestimmtheitsgebots des Art. 103 Abs. 2 GG die für den Betrug und die Untreue entwickelten Grundsätze des BVerfG auch auf § 266a StGB anzuwenden, was eine konkrete Bezifferung der vorenthaltenen Beiträge auch schon zur Feststellung der Erfüllung des Tatbestandes erforderlich macht.

⁶⁵⁷ Anders als die Rspr. mit ausführlicher Begründung *Wittig*, ZIS 2011, 660 (668).

⁶⁵⁸ BGBl. I 1986, 721; s.o. B. II. 3.

⁶⁵⁹ GesE BT-Drs. 10/318 S. 12, 25; ebenso Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2.

⁶⁶⁰ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25.

⁶⁶¹ BGBl. I 2004, 1842.

⁶⁶² S.o. B. II. 5.b).

⁶⁶³ Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 1, 2.

2. Grundsätze der Schadensschätzung

Ein weiterer Ansatz zur Lösung oder jedenfalls Vereinfachung der Problematik ausgehend von der bestehenden Gesetzeslage könnte sich aus der Überlegung ergeben, welche Grundsätze der Schadensschätzung im Rahmen des Strafverfahrens anzuwenden sind. Dass Schätzungen im Strafverfahren grundsätzlich zulässig sind, wurde bereits erörtert⁶⁶⁴. Die Rechtsprechung und der Großteil der Ansichten in der Literatur gehen davon aus, dass die Gerichte im Strafverfahren zwar Schätzungen vornehmen und sogar die Schätzungen und Schätzungsmethoden z. B. der Finanzbehörden übernehmen dürfen, dies aber nur, wenn sie eine eigenständige (Steuer-)Berechnung durchgeführt haben. Die Gerichte müsse also selbst von der Richtigkeit der Schätzung unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze des Strafprozesses überzeugt sein⁶⁶⁵. Zu den wesentlichen Verfahrensgrundsätzen, die dabei zu beachten sind, gehört der Zweifelsgrundsatz („in dubio pro reo“)⁶⁶⁶. Dieser Grundsatz, der keine Beweis-, sondern eine Entscheidungsregel ist⁶⁶⁷, erstreckt sich auf sämtliche Merkmale des äußeren und inneren Tatbestandes, alle schuld- und rechtswidrigkeitsausschließenden Umstände⁶⁶⁸ sowie die Feststellungen der Strafzumessungsgründe⁶⁶⁹. Die Bedeutung des Zweifelsgrundsatzes besteht im Wesentlichen darin, dass eine Beweislastentscheidung zum Nachteil des Beschuldigten/Angeklagten unzulässig ist. Er enthält also eine Entscheidungsregel für den Fall, dass sich das Gericht auch nach Abschluss der Beweiswürdigung nicht von der Existenz einer unmittelbar entscheidungserheblichen Tatsache überzeugen kann mit der Folge, dass die jeweils günstigste Rechtsfolge eintreten muss und daher eine Entscheidung zum Nachteil des Angeklagten ausgeschlossen ist⁶⁷⁰. Im Gegensatz dazu sind die Finanzbehörden und Sozialversicherungsträger bei ihren Schätzungen gem. § 162 AO/§ 28f Abs. 2 S. 3, Abs. 3 S. 2 SGB IV nicht in allen Fällen an diese Grundsätze gebunden. D.h., dass sie insbesondere in

⁶⁶⁴ S.o. D. II. 2. a) cc).

⁶⁶⁵ BGHSt 3, 377 (383); BGH, Beschl. v 13.07.2011 – 1 StR 154/11 – (juris); BGH NStZ 07, 589; wistra 2010, 228; vgl. auch *Joecks* wistra 1990, 52 (54); *Klein-Jäger*, § 370 Rn. 96a; *Jäger*, StraFo 06, 477 (481) m.w.N.; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks*, AO § 370 Rn. 80, 81; im Einzelnen s. auch oben D. II. 2. b) aa).

⁶⁶⁶ Vgl. *Karlsruher Kommentar-Fischer*, StPO, Einleitung Rn. 62ff.

⁶⁶⁷ *Meyer-Goßner/Schmitt*, § 261 Rn. 26 m.w.N.

⁶⁶⁸ BGHSt 18, 274 (276); *Karlsruher Kommentar-Fischer*, Einleitung Rn. 63.

⁶⁶⁹ BGH StV 2000, 656; *Karlsruher Kommentar-Fischer*, Einleitung Rn. 63.

⁶⁷⁰ *Kamps/Wulf*, DStR 2003, 2045 (2049); *Meyer-Goßner/Schmitt*, StPO, § 261 Rn. 26 m.w.N.

den Fällen, in denen der Betroffene seinen Mitwirkungs- und Nachweispflichten nicht nachkommt, auch Schätzungen vornehmen dürften, die sich gegebenenfalls zu seinen Ungunsten auswirken⁶⁷¹. Tatsächlich ist es in der Praxis der Finanzbehörden nicht unüblich, im Rahmen von Schätzung gem. § 162 Abs. 2 AO die Ergebnisse eher nach dem Grundsatz „in dubio pro fisco“⁶⁷² nach oben aufzurunden.

Insbesondere in den Fällen, in denen aufgrund von Beweisschwierigkeiten die Feststellung der konkreten Bemessungsgrundlagen nicht möglich ist, wurde in der Literatur vereinzelt eine Lösung in der Form gesucht, dass auch im Strafverfahren eine Verminderung der Wahrscheinlichkeitsanforderungen für eine Schätzung zuzulassen sei. Denn die Durchsetzung des materiellen Strafrechts sollte nicht unzumutbar erschwert werden. Dieser Lösungsansatz wurde begründet durch einen Vergleich mit dem Betrugstatbestand, der in gewissen Fällen eine konkrete Vermögensgefährdung dem Vermögensschaden gleichstelle. Auch die Vermögensgefährdung fordere nun nicht den sicheren Eintritt eines Schadens, sondern nur dessen Wahrscheinlichkeit. Da auch die Wertposition des Steueranspruchs entscheidend durch die Sachaufklärung mitbestimmt werde, erscheine eine Einschränkung des ansonsten im Strafrecht geltenden hohen Wahrscheinlichkeitsmaßstabes vertretbar. Dies gelte besonders dann, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletze und dadurch Anlass zu der Vermutung gebe, dass er etwas zu verbergen habe⁶⁷³.

Mit Recht haben sich diese Ansichten aber nicht durchgesetzt. Denn zum einen kann der Vergleich mit der Vermögensgefährdung des Betrugstatbestandes heute so nicht mehr überzeugen, da nach der jüngeren Rechtsprechung eben auch in Fällen der bloßen Gefährdung der Gefährdungsschaden genau zu beziffern ist. Daher bietet auch der Rückzug auf eine Vermögensgefährdung keine Möglichkeit zu Ungenauigkeiten mehr. Ausdrücklich hat das BVerfG klargestellt, dass die gebotene konkrete Ermittlung des Nachteils (im Rahmen des § 266 StGB) insbesondere nicht aus der Erwägung heraus unterbleiben darf, dass sie mit praktischen Schwierigkeiten verbunden ist⁶⁷⁴. Zum anderen kann das – ggf. als ungerecht empfundene –

⁶⁷¹ Vgl. Fn. 375, 379, 529f.

⁶⁷² *Joecks*, wistra 1990, 52 (54).

⁶⁷³ *Dannecker*, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 135, 137.

⁶⁷⁴ S. dazu E. I. 1. b).

Ergebnis im Einzelfall nicht dazu führen, dass die Grundsätze des Strafverfahrens generell aufgrund dieser praktischen Probleme außer Acht gelassen werden. Die gilt unabhängig von der Frage, ob dem Zweifelsgrundsatz Verfassungsrang einzuräumen ist⁶⁷⁵. Die unterschiedlichen Zielrichtungen der Verfahren – des Strafprozesses einerseits und des steuerrechtlichen bzw. sozialrechtlichen Verfahrens andererseits – rechtfertigen und gebieten sogar die unterschiedlichen Voraussetzungen an die richterliche Überzeugungsbildung und den Grad der Nachweispflichten. Denn Ziel und Aufgabe des Strafverfahrens ist es, den Strafanspruch des Staates um des Rechtsgüterschutzes Einzelner und der Allgemeinheit willen in einem justizförmig geordneten Verfahren durchzusetzen und dabei dem Beschuldigten/Angeklagten die wirksame Sicherung seiner Grundrechte zu gewährleisten⁶⁷⁶. Sein zentrales Anliegen ist die Ermittlung des wahren Sachverhalts zur Verwirklichung des materiellen Schuldprinzips⁶⁷⁷.

Knüpft der Staat aber nun an die Begehung von tatbestandlichem Unrecht für den Bürger eine belastende Folge, dann muss der Normunterworfenen auch durch das Erfordernis des vollen Nachweises des begangenen Unrechts geschützt werden⁶⁷⁸. So geht auch das BVerfG ausdrücklich davon aus, dass die Feststellungen zur Steuerhöhe im Besteuerungs- und Strafverfahren unterschiedlichen Beweisregeln folgen und die Schätzungen gem. § 162 AO in der Regel mit dem in Strafrecht geltenden Zweifelsgrundsatz nicht zu vereinbaren sind⁶⁷⁹. Insbesondere im Hinblick auf die erheblichen Folgen einer mit einem ethischen Schuldvorwurf verbundenen⁶⁸⁰ Verurteilung zu einer Kriminalstrafe auf die Rechtsgüter des Angeklagten kann daher auch bei der Notwendigkeit von Schätzungen nicht darauf verzichtet werden, den Angeklagten nur wegen der Taten und im Umfang des Unrechts- und Schuldvorwurfs zu verurteilen, die der Strafrichter nach seiner vollen Überzeugung als erwiesen ansieht⁶⁸¹. Gleiches gilt aber auch für die sozialversicherungsrechtlichen Schätzungen.

⁶⁷⁵ Offen gelassen BVerfG NJW 1988, 477; NJW 1992, 35 (36).

⁶⁷⁶ Karlsruher Kommentar-*Fischer*, Einleitung Rn. 1.

⁶⁷⁷ Karlsruher Kommentar-*Fischer*, Einleitung Rn. 3.

⁶⁷⁸ *Kamps/Wulf*, DStR 2003, 2045 (2050).

⁶⁷⁹ BVerfG NJW 1992, 35 (36).

⁶⁸⁰ BVerfG NJW 1967, 1219 (1220).

⁶⁸¹ i.Erg. ebenso *Joekes*, wistra 1990, 52 (55f.).

Eine unmittelbare Übernahme der – ggf. für den Angeklagten nachteiligen – sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Schätzungen für das Strafverfahren ist daher nicht zulässig⁶⁸².

3. *Fazit*

Die dargestellten Überlegungen führen zu dem Ergebnis, dass die im Zusammenhang mit der Verfolgung und Ahndung der Verfahren wegen des Verdachts des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und damit einhergehender Steuerhinterziehung bestehenden Kernprobleme nicht im Rahmen der bestehenden Gesetzeslage und der tatbestandlichen Vorgaben der §§ 266a StGB gelöst werden können. Eine konkrete Schadensberechnung, d.h. die genaue Bezifferung der Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge (und der verkürzten Steuern), ist sowohl zur Feststellung der Verwirklichung des Tatbestandes als auch für die Frage der Strafzumessung erforderlich. Die Verpflichtung der Strafgerichte, den Schadensumfang nach den Regeln des Strafprozesses, insbesondere unter Berücksichtigung des Zweifelsgrundsatzes, nach ihrer vollen richterlichen Überzeugung festzustellen, kann nicht durch eine unmittelbare Übernahme der steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Schätzungen ersetzt werden.

II. Lösungsansätze im Rahmen einer neuen Strafnorm

Da sich eine befriedigende Lösung der aufgezeigten Beweisprobleme nicht im Rahmen des Tatbestandes des § 266a StGB finden lässt, muss die Forderung – soll der bestehende Zustand nicht hingenommen werden – auf eine Änderung der Gesetzeslage, also die Schaffung eines neuen Tatbestandes, gerichtet sein.

1. *Grundsätzliche verfassungsrechtliche Überlegungen*

Dazu ist zunächst zu klären, ob überhaupt ein strafwürdiges Unrecht vorliegt, das eine strafrechtliche Ahndung erforderlich macht. Dazu ist zu be-

⁶⁸² So i.Erg. auch schon *Joecks*, wistra 1990, 52 (54ff.); *Kamps/Wulf*, DStR 2003, 2045 (2050); *Spiegel*, wistra 1987, 48 (54).

merken, dass im Laufe der Jahre verschiedene Normen geschaffen wurden, um die Schwarzarbeit als gesellschaftliches Phänomen in ihren verschiedensten Erscheinungsformen zu bekämpfen. Allen voran der dem Kernbereich der Schwarzarbeit zuzurechnende § 266a StGB – und seine „Vorgängerregelungen“ der §§ 225 AFG, 529, 1428 RVO, 150 AVG, 234 RKG, 13 Abs. 6 Hüttenknappschaftliches ZusatzversicherungsG⁶⁸³ –, der als Strafnorm ausgestaltet ist; darüber hinaus aber auch die Bußgeld- und Strafvorschriften des SchwarzArbG (§§ 8–11 SchwarzArbG) und insbesondere auch die Bußgeldvorschrift des § 111 Abs. 1 SGB IV, der nach der alten Rechtslage vor Neufassung des § 266a Abs. 2 StGB durch das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung⁶⁸⁴ allein als Auffangtatbestand für das Vorenthalten von Arbeitgeberanteilen in Betracht kam, wenn ein Betrug mangels täuschungsbedingten Irrtums ausschied⁶⁸⁵.

Ziel der diversen Gesetzesänderungen und Neufassungen der letzten Jahre war im Hinblick auf die verstärkt in das Blickfeld geratene Problematik der Schwarzarbeit die Verbesserung der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und die Stärkung der Selbstregulierungskräfte der Wirtschaft durch die Schaffung eines neuen Unrechtsbewusstseins in der Bevölkerung, die Förderung rechtmäßigen Verhaltens sowie der Erhöhung des Verfolgungsdrucks⁶⁸⁶. Der Gesetzgeber hat zur Erreichung dieser Ziele neben der Schaffung oder Neufassung der genannten Normen im Laufe der Zeit ein Bündel von Maßnahmen in unterschiedlichen Bereichen ergriffen. Grundsätzlich muss sich aber jede zur Erreichung des erstrebten Zwecks eingesetzte staatliche Maßnahme im Rahmen des dem Gesetzgeber eingeräumten Beurteilungsspielraums⁶⁸⁷ bewegen. Dieser Einschätzungs-, Wertungs- und Gestaltungsspielraum kommt dem Gesetzgeber auch dann zu, wenn er verfassungsrechtlich verpflichtet ist, wirksame und ausreichende Maßnahmen zum Schutz eines Rechtsguts zu ergreifen. Dabei hängt der Umfang von verschiedenen Faktoren ab, insbesondere von der Eigenart des jeweiligen Sachbereichs, den Möglichkeiten, sich über künftige Entwicklungen und die Auswirkungen einer Norm ein hinreichend sicheres Urteil zu bilden, und vor

⁶⁸³ S.o. B. II. 3.

⁶⁸⁴ BGBl. I 2004, 1842.

⁶⁸⁵ S.o. B. II. 5. b).

⁶⁸⁶ Im Einzelnen oben B. II. 4., 5., C. I. 1.

⁶⁸⁷ BVerfG NVwZ 1997, 1109 (1111).

allem der Bedeutung der auf dem Spiel stehenden Rechtsgüter⁶⁸⁸. Darüber hinaus müssen die Maßnahmen den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen⁶⁸⁹. Das gilt gerade für das Strafrecht, das in besonderem Maße dem Rechtsgüterschutz dient⁶⁹⁰ und dessen Ge- und Verbotsnormen immer auch in die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG eingreifen⁶⁹¹. Dabei ist zu berücksichtigen, dass rechtliche Verhaltensge- bzw. -verbote Schutz in zwei Richtungen bewirken sollen: Zum einen sollen sie präventive und repressive Schutzwirkungen im einzelnen Fall entfalten, wenn die Verletzung des geschützten Rechtsguts droht oder bereits stattgefunden hat. Zum anderen sollen sie lebendige Wertvorstellungen und Anschauungen der Bürger über Recht und Unrecht stärken und unterstützen und ihrerseits Rechtsbewusstsein bilden⁶⁹².

Es ist anerkannt, dass es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers ist, den Bereich strafbaren Handelns verbindlich festzulegen⁶⁹³, und es ihm überlassen bleibt, ob und in welchem Umfang er ein bestimmtes Rechtsgut, dessen Schutz als wesentlich und notwendig erscheint, mit den Mitteln des Strafrechts verteidigen will⁶⁹⁴. Konkrete Handlungsanweisungen ergeben sich auch aus der Verfassung nicht⁶⁹⁵. Insbesondere gibt es einen Grenzbereich zwischen kriminellem Unrecht und Ordnungsunrecht, bei dem im Unrechtsgehalt nur graduelle Unterschiede bestehen und es somit zum eigenverantwortlichen Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers gehört, die Grenzlinien im Einzelnen zu ziehen⁶⁹⁶. Daher ist er in gewissem Umfang auch befugt, die Materie Strafrecht zu reduzieren, neue Straftatbestände zu schaffen⁶⁹⁷ oder in einer anderen rechtspolitischen Wertung des Unrechtsgehalts eines Ver-

⁶⁸⁸ BVerfG NJW 1979, 699 (701); 1988, 1651 (1653); 1993, 1751 (1756).

⁶⁸⁹ BVerfG NVwZ 1997, 1109 (1110); *Sternberg-Lieben*, Rechtsgut, Verhältnismäßigkeit und die Freiheit des Strafgesetzgebers in: Hefendehl/von Hirsch/Wohlers, Die Rechtsgutstheorie, S. 65f.

⁶⁹⁰ Schönke/Schröder-*Stree/Kinzig*, Vorb. §§ 38ff. Rn. 1.

⁶⁹¹ BVerfG NJW 1994, 1577 (1578); OLG München, NJW 2007, 2786 (2787); *Lagodny*, Das materielle Strafrecht als Prüfstein der Verfassungsdogmatik, S. 84, *Sternberg-Lieben*, Rechtsgut, Verhältnismäßigkeit und die Freiheit des Strafgesetzgebers, S. 66f., beide in: Hefendehl/von Hirsch/Wohlers, Die Rechtsgutstheorie.

⁶⁹² BVerfG NJW 1977, 1525.

⁶⁹³ BVerfG NJW 1994, 1577 (1579); NVwZ 1997, 1109 (1111).

⁶⁹⁴ BVerfG NJW 1993, 1751 (1754); OLG München NJW 2007, 2786 (2787).

⁶⁹⁵ *Sternberg-Lieben*, Rechtsgut, Verhältnismäßigkeit und die Freiheit des Strafgesetzgebers in: Hefendehl/von Hirsch/Wohlers, Die Rechtsgutstheorie, S. 66.

⁶⁹⁶ BVerfG NVwZ 1989, 951; 1997, 1109 (1111).

⁶⁹⁷ BVerfG NJW 1968, 1083 (1085).

haltens weniger gewichtige Straftatbestände in Ordnungswidrigkeiten umzuwandeln⁶⁹⁸. Dies zeigt sich beispielhaft an dem Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit, das in seiner ursprünglichen Fassung vom 30.03.1957⁶⁹⁹ zunächst Strafvorschriften enthielt, die im Zuge der Strafrechtsreform 1974/1975 in Ordnungswidrigkeiten umgewandelt wurden⁷⁰⁰. Erst mit dem Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.07.2004⁷⁰¹ wurden erneut Straftatbestände aufgenommen, um den unterschiedlichen Erscheinungsformen der Schwarzarbeit entgegenzuwirken⁷⁰².

Ob im Einzelfall die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gewählt wurde, ist verfassungsrechtlich nicht überprüfbar, solange die Entscheidung des Gesetzgebers im Einklang mit der verfassungsrechtlichen Werteordnung steht⁷⁰³. Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen, denen staatliche Eingriffe auch in Form von Straftatbeständen unterliegen, gehören in besonderem Maße zum einen das sich aus Art. 20 Abs. 3 GG ergebende Übermaßverbot⁷⁰⁴ und zum anderen die mitunter als Untermaßverbot bezeichnete Verpflichtung des Gesetzgebers, unter Berücksichtigung entgegenstehender Rechtsgüter für einen angemessenen und vor allem wirksamen Schutz von zu schützenden Rechtsgütern zu sorgen. Das Untermaßverbot stellt damit Mindestanforderungen an die Rechtsordnung auf, wie der Schutz im Einzelnen zu gestalten ist, wobei das Strafrecht aber nicht das primäre Mittel staatlichen Schutzes sein muss⁷⁰⁵. Denn das Strafrecht gilt als „ultima ratio“ des Rechtsgüterschutzes und greift nur dann ein, wenn ein bestimmtes Verhalten über sein Verbotensein hinaus in besonderer Weise sozialschädlich und für das geordnete Zusammenleben der Menschen unerträglich, seine Verhinderung daher besonders dringlich ist⁷⁰⁶. Deshalb kommt dem Übermaßverbot, das die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne als verfas-

⁶⁹⁸ BVerfG NJW 1967, 1219 (1220); 1969, 1619; s. dazu näher unter E. II. 2.

⁶⁹⁹ BGBl. I 1957, S. 315.

⁷⁰⁰ BGBl. I 1974, S. 1252.

⁷⁰¹ BGBl. I 2004, 1842.

⁷⁰² Dazu insgesamt oben B. II. 2., 4.b),

⁷⁰³ BVerfG NVwZ 1989, 951 (951f.).

⁷⁰⁴ *Sternberg-Lieben*, Rechtsgut, Verhältnismäßigkeit und die Freiheit des Strafgesetzgebers in: Hefendehl/von Hirsch/Wohlers, Die Rechtsgutstheorie, S. 66, 76.

⁷⁰⁵ BVerfG NJW 1993, 1751 (1754).

⁷⁰⁶ BVerfG NJW 1993, 1751 (1754); NVwZ 1997, 1109 (1111); NJW 2008, 1137 (1138); dazu i.E. auch *Hefendehl*, JA 2011, 401.

sungsrechtliche Schranke für den Einsatz des Strafrechts bezeichnet⁷⁰⁷, als weiterer Maßstab für die Überprüfung einer Strafnorm wegen des in der Androhung, Verhängung und Vollziehung von Strafe zum Ausdruck kommenden sozialemischen Unwerturteils besondere Bedeutung zu⁷⁰⁸.

Damit eine Strafnorm verhältnismäßig ist, muss sie zunächst geeignet und erforderlich sein, um den erstrebten Zweck zu erreichen. Sie ist dann geeignet, wenn mit ihrer Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann, wobei schon die Möglichkeit der Zweckerreichung genügt, ohne dass der Erfolg in jedem Einzelfall auch tatsächlich erreicht wird oder werden kann⁷⁰⁹. Ein Gesetz ist darüber hinaus erforderlich, wenn der Gesetzgeber nicht ein anderes, gleich wirksames, aber das Grundrecht nicht oder weniger stark einschränkendes Mittel hätte wählen können⁷¹⁰. Bei der Beurteilung der Eignung und Erforderlichkeit sowie der vorzunehmenden Einschätzung und Prognose der dem Einzelnen oder der Allgemeinheit drohenden Gefahren steht dem Gesetzgeber – wie bereits erwähnt – ein Beurteilungsspielraum zu⁷¹¹. Für die Frage der Angemessenheit des Mittels (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne) muss schließlich eine Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs einerseits und dem Gewicht sowie der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe andererseits erfolgen. Für das Strafrecht bedeutet dies, dass die Schwere einer Straftat und das Verschulden des Täters zu einer Strafe in einem gerechten Verhältnis stehen müssen. D.h., dass die angeordnete Strafandrohung gegenüber dem unter Strafe gestellten Verhalten nicht schlechthin unangemessen sein darf⁷¹². Allerdings enthält auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne als solcher keine inhaltlichen Aussagen darüber, welche Auswirkungen und Bedingungen eines staatlichen Eingriffs in die Abwägung einzubeziehen sind und wann ein Mittel verhältnismäßig ist und wann nicht; vielmehr bedarf es, auch für Eingriffe im Bereich des Strafrechts, einer wertenden verfassungsrechtlichen Entscheidung im jeweiligen Einzelfall⁷¹³.

⁷⁰⁷ OLG München NJW 2007, 2786 (2787).

⁷⁰⁸ BVerfG NJW 1994, 1577 (1578); NVwZ 1997, 1109 (1111).

⁷⁰⁹ BVerfG NJW 2008, 1137 (1138).

⁷¹⁰ BVerfG a.a.O.

⁷¹¹ BVerfG NJW 1994, 1577 (1579); 2008, 1137 (1138).

⁷¹² BVerfG a.a.O.

⁷¹³ BVerfG NJW 1995, 1811 (1814).

Dies sind also die grundlegenden verfassungsrechtlichen Maßstäbe, die den weiteren Überlegungen zur Fassung und Formulierung eines neuen (Straf-)Tatbestandes zugrunde zu legen sind und denen ein solcher Tatbestand genügen muss.

2. *Ausgestaltung als Ordnungswidrigkeit oder Straftatbestand*

Eine Notwendigkeit zur Formulierung eines neuen Straftatbestandes besteht nur dann, wenn der Schutz des Rechtsguts nicht in gleicher Weise (nur) mit den Mitteln des Ordnungswidrigkeitenrechts ausgehend von den bereits bestehenden Bußgeldtatbeständen in den verschiedenen Gesetzen erreicht werden kann. Wie der Überblick über die historische Entwicklung⁷¹⁴ gezeigt hat, sind bereits seit Einführung der Sozialversicherungspflicht in den 1880er Jahren Maßnahmen zur Sicherung des Beitragsaufkommens sowohl in Form von Kriminalstrafen als auch von bloßen Ordnungswidrigkeiten bzw. Ordnungsstrafen, abhängig von veränderten politischen Strömungen, ergriffen worden. Darüber hinaus wurden – verstärkt in den letzten Jahrzehnten – weitere flankierende Vorschriften und Regelungen vor allem über das sozialversicherungsrechtliche Verfahren, die Rechte und Pflichten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer und, damit einhergehend, die Aufgaben und Befugnisse der beteiligten Behörden, erlassen. Der Gesetzgeber hat es für erforderlich erachtet, das Unrecht, das mit dem Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt verbunden ist, im Wege des Strafrechts zu ahnden (zunächst durch §§ 225 AFG, 529, 1428 RVO, 150 AVG, 234 RKG, 13 Abs. 6 Hüttenknappschaftliches ZusatzversicherungsG und § 266a Abs. 1 StGB⁷¹⁵). Er hat die als strafbar eingestuften Verhaltensweisen im Laufe der Zeit ausgeweitet (insbesondere durch § 266a Abs. 2 StGB⁷¹⁶) und die zu verhängenden Sanktionen kontinuierlich verschärft (durch die Einführung von Regelbeispielen mit erhöhtem Strafraumen, § 266a Abs. 4 StGB⁷¹⁷).

⁷¹⁴ S.o. B. II.

⁷¹⁵ Mit dem Zweiten Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität vom 15.05.1986 (BGBl. I 1986, 721); dazu i.E. oben B. II. 3.

⁷¹⁶ Mit dem Gesetzes zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.07.2004 (BGBl. I 2004, 1842); dazu i.E. oben B. II. 5.b).

⁷¹⁷ Mit dem Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit vom 23.07.2002 (BGBl. I 2002, 2787 (ber. S. 3760)); dazu i.E. oben B. II. 4a).

Wie bereits ausgeführt liegt es grundsätzlich im Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers, insbesondere im Grenzbereich zwischen kriminellem Unrecht und Ordnungsunrecht die Entscheidung zu treffen, ob und in welchem Umfang ein als schützenswert eingestuftes Rechtsgut mit den Mitteln des Strafrechts verteidigt werden soll und dabei den Bereich des strafbaren Verhaltens verbindlich festzulegen⁷¹⁸. Den Bereich der Ordnungswidrigkeiten umgreifen Gesetzesübertretungen, die nach allgemein gesellschaftlicher Auffassung nicht als strafwürdig gelten, also Fälle mit geringerem Unrechtsgehalt, die sich von kriminellen Vergehen durch den Grad des ethischen Unwertgehalts unterscheiden⁷¹⁹. Die Geldbuße als Sanktion für eine Ordnungswidrigkeit ist daher lediglich als nachdrückliche Pflichtenmahnung für bloßen Ungehorsam gegen zeit- und verhältnisbedingtes Ordnungsrecht der staatlichen Verwaltung anzusehen⁷²⁰, ihr fehlt aber „der Ernst der staatlichen Strafe“⁷²¹. Nur die Kriminalstrafe ist echte Strafe, denn nur sie ist mit einem ethischen Schuldvorwurf und einem schweren Eingriff in die Rechtsstellung des Bürgers verbunden⁷²². Jede Strafnorm enthält also ein mit staatlicher Autorität versehenes, sozialetisches Unwerturteil über das unter Strafe gestellt Verhalten, dessen konkreter Inhalt sich zum einen aus dem Straftatbestand und zum anderen aus der Strafandrohung ergibt⁷²³. Tatbestand und Rechtsfolge müssen jeweils diesem den verschiedenen Straftaten innewohnenden Unwerturteil entsprechen und abhängig vom Wert des verletzten Rechtsguts und der Schuld des Täters sachgerecht aufeinander abgestimmt sein. Diese differenzierte Abstufung des Unwertgehalts liegt auch der Differenzierung zwischen Straftat und Ordnungswidrigkeit zugrunde⁷²⁴. Zweifellos gehört es zum Kernbereich des Strafrechts, die elementaren Werte des Gemeinschaftslebens zu schützen, was anhand der grundgesetzlichen Werteordnung zu bestimmen ist. Darüber hinaus kann es in dem Grenzbereich zwischen kriminellem und bloßem Ordnungsunrecht aber im Einzelfall schwierig sein, eine exakte Grenzlinie zu ziehen, da häufig die herrschenden Anschauungen in der Bevölkerung über die Bewertung des Unrechtsgehalts einzelner Verhal-

⁷¹⁸ BVerfG NJW 1993, 1751 (1754); NVwZ 1997, 1109 (1111); OLG München NJW 2007, 2786 (2787).

⁷¹⁹ BVerfG NJW 1958, 1963 (1964); 1969, 1619 (1621).

⁷²⁰ BVerfG NJW 1969, 1619 (1621, 1622); 1977, 1629.

⁷²¹ BVerfG NJW 1959, 619; 1967, 1219 (1220).

⁷²² BVerfG NJW 1967, 1219 (1220); 1977, 1629.

⁷²³ BVerfG NJW 1969, 1059 (1061); 1969, 1619 (1621).

⁷²⁴ BVerfG NJW 1969, 1619 (1621).

tensweisen durchaus dem Wechsel unterworfen sind⁷²⁵. In diesem Bereich kommt der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers zum Tragen.

Um die Frage, ob ein Rechtsgüterschutz mit den Mitteln des Strafrechts durchzusetzen ist, sachgerecht beantworten zu können, kommt es also im Wesentlichen darauf an, welches Rechtsgut⁷²⁶ konkret zu schützen ist und welcher Wert diesem bei der Gesamtabwägung zu den mit einem staatlichen Eingriff verbundenen Folgen für den Normadressaten zukommt. § 266a StGB dient – in beiden Varianten sowohl des Abs. 1 als auch des Abs. 2 – dem Schutz des Interesses der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung⁷²⁷. Im Grundsatz ist dieses Rechtsgut bereits seit Einführung der Sozialversicherungspflicht als schützenswert eingestuft worden, wie der historische Überblick über die Rechtslage gezeigt hat. Denn schon durch die ersten, auch als Strafnormen ausgestalteten Regelungen im KVG, IAVG und der RVO⁷²⁸ sollte verhindert werden, dass Lohnteile, die zur Sozialversicherung zu verwenden waren, der „berechtigten(n) Gemeinde-Krankenversicherung oder Krankenkasse (...) vorenthalten“⁷²⁹ wurden. Im Kern bedeutet dies nichts anderes als den Schutz des Beitragsaufkommens. Zu den besonderen Eigenheiten der Tatbestände des Wirtschaftsstrafrechts allgemein gehört es, dass überindividuelle Rechtsgüter geschützt werden⁷³⁰.

Zu Recht hat der Gesetzgeber in den letzten Jahren immer wieder auf die besondere Sozialschädlichkeit von Schwarzarbeit hingewiesen, durch die die Volkswirtschaft in erheblichem Maß belastet wird. Zum einen werden legal arbeitende Unternehmen durch den unfairen Wettbewerb benachteiligt, zum anderen müssen die gesetzestreuen Arbeitnehmer und Arbeitgeber mit ihren Sozialbeiträgen die durch Schwarzarbeit verursachten Einnahmeausfälle aus-

⁷²⁵ BVerfG NJW 1969, 1619 (1621).

⁷²⁶ Zur Historie und dem derzeitigen Streitstand der Lehre vom Rechtsgut vgl. *Amelung*, Der Begriff des Rechtsguts in der Lehre vom strafrechtlichen Rechtsgüterschutz, S. 155ff., *Seher*, Prinzipien gestützte Strafnormlegitimation und der Rechtsgutsbegriff, S. 39ff., beide in Hefendehl/von Hirsch/Wohlers, Die Rechtsgutstheorie; zur Frage nach der Notwendigkeit von Rechtsgütern s. auch BVerfGE 120, 224 („Inzest-Urteil“).

⁷²⁷ GesE BT-Drs. 10/318 S. 25; BT-Drs. 10/5058 S. 31; vgl. auch *Fischer*, § 266a Rn. 2; NK-StGB-Tag, § 266a Rn. 7; Schönke/Schröder-Perron, § 266a Rn. 2 m.w.N.

⁷²⁸ S. oben B. II. 1. a).

⁷²⁹ § 82b KVG.

⁷³⁰ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 106.

gleichen⁷³¹. Damit wird in besonderem Maße auch das Aufkommen der Sozialversicherungsträger beeinträchtigt. Das Interesse der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung der Mittel für das Beitragsaufkommen stellt somit ein elementares Rechtsgut der Allgemeinheit dar, das wirksam zu schützen Aufgabe des Gesetzgebers ist. Zur Gewährleistung dieses Schutzes wurden, wie bereits dargelegt, im Laufe der Zeit zahlreiche Regelungen getroffen und Maßnahmen ergriffen, zu denen unter anderem und vor allem auch die Strafnorm des § 266a StGB zu zählen ist.

Es mag darüber gestritten werden, ob dieser Schutz (auch) mit den Mitteln des Strafrechts durchgesetzt werden muss oder ob nicht andere Maßnahmen geeignet wären, die Schwarzarbeit wirksam zu bekämpfen. Insoweit gelten die Bedenken, die bereits im Jahr 1957 gegen das Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit⁷³² und im Besonderen auch gegen das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung im Jahre 2004⁷³³ geltend gemacht wurden, auch noch heute. Als wesentliche Ursachen für zunehmende Schwarzarbeit können mit guten Gründen die steigenden Steuer- und Sozialabgabenbelastungen im Zusammenspiel mit der übermäßigen Regulierung des Arbeitsmarkts sowie das komplizierte und undurchschaubare Steuer- und Sozialsystem vermutet werden. Ausgehend davon kann auch die Senkung der Abgaben und Schaffung von Anreizsystemen als ein geeignetes Mittel ihrer Bekämpfung angesehen werden⁷³⁴. Allerdings führen diese Argumente nicht dazu, dass die gesetzlichen Maßnahmen in Form von Strafvorschriften damit ungeeignet oder nicht erforderlich wären. Denn der gewünschte Erfolg – die Bekämpfung und letztendlich Reduzierung der Schwarzarbeit – kann durch eine Strafnorm, die neben der repressiven in besonderer Weise eine normstabilisierende und generalpräventive Wirkung hat, ohne Zweifel gefördert werden. Regelungen und Vorschriften außerhalb des Strafrechts stellen aus diesem Grund kein gleich wirksames Mittel dar. Aus diesem Grund würden bloße Maßnahmen aus dem Bereich des Abgabenrechts und des Arbeitsmarktes, die zwar auch zur Erreichung des angestrebten Zwecks beitragen könnten – ohne dass hier über die Wirksamkeit solcher Maßnahmen speku-

⁷³¹ GesE BT-Drs. 14/8221 S. 11; GEsE BT-Drs. 15/2573 S. 17; BR-Drs. 155/04 (Beschluss) S. 1.

⁷³² S. dazu oben B. II. 2.

⁷³³ S. dazu oben B. II. 5.

⁷³⁴ Vgl. BT-Drs. 15/3081 S. 1, 2; BR-Drs. 155/04 (Beschluss), S. 2, 3; BT-Drs. 15/2948 S. 6.

liert werden soll – der Schutzpflicht des Staates nicht gerecht. Vielmehr ist für einen umfassenden Schutz des Rechtsguts ein Bündel von Maßnahmen, zu denen aber im Wesentlichen auch das Strafrecht gehört, erforderlich. Denn Schwarzarbeit ist durch die erheblichen Schäden für die Volkswirtschaft und die Solidargemeinschaft sowie ihre zumindest mittelbaren Auswirkungen auf nahezu alle Arbeitnehmer und Arbeitgeber in besonderer Weise sozialschädlich, für das geordnete Zusammenleben der Menschen unerträglich und ihre Verhinderung daher besonders dringlich, so dass der Gesetzgeber berechtigt ist, das Strafrecht als „ultima ratio“⁷³⁵ einzusetzen. Er verfolgt mit den Strafnormen auch den legitimen Zweck, lebendige Wertvorstellungen und Anschauungen der Bürger über Recht und Unrecht zu stärken und Rechtsbewusstsein bilden⁷³⁶, und wird damit der weiteren Schutzrichtung rechtlicher Verhaltensgebote⁷³⁷ gerecht.

Auch wenn es sich bei Schwarzarbeit – ähnlich wie bei der Steuerhinterziehung – um ein weit verbreitetes Phänomen handelt, besteht dennoch bei dem Großteil der Bevölkerung ebenso das Bewusstsein, dass es sich um „unerlaubtes“ Verhalten handelt, dessen Unwertgehalt eine strafrechtliche Ahndung erforderlich macht. Unter diesen Gesichtspunkten kann nicht davon gesprochen werden, dass der Unwertgehalt im Grenzbereich zwischen kriminellem Unrecht und Ordnungsunrecht liegt; vielmehr geht er offensichtlich über bloßen Ungehorsam gegen zeit- und verhältnisbedingtes Ordnungsrecht hinaus, wie schon die unterschiedlichen Regelungen seit Einführung der Sozialversicherungspflicht zeigen. Damit würde sich die Entscheidung, das als besonders schützenswert eingestuftes Rechtsgut – neben weiteren Maßnahmen – durch eine (weitere) Strafnorm mit den Mitteln des Strafrechts zu verteidigen, im Rahmen des dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen eingeräumten Beurteilungsspielraums bewegen und wäre daher nicht zu beanstanden. Im Gegensatz dazu würde die Ahndung als bloße Ordnungswidrigkeit dem Wert des zu schützenden Rechtsgutes nicht gerecht werden.

⁷³⁵ BVerfG NJW 1993, 1751 (1754); NVwZ 1997, 1109 (1111); NJW 2008, 1137 (1138).

⁷³⁶ BVerfG NJW 1977, 1525.

⁷³⁷ S. dazu oben E. II. 1.

3. Konkrete Fassung einer neuen Strafnorm

Nachdem festgestellt wurde, dass der Schutz der Solidargemeinschaft vor der Beeinträchtigung des Beitragsaufkommens ohne Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundsätze mit den Mitteln des Strafrechts durchgesetzt werden kann, stellt sich schließlich die Frage, wie ein neu zu fassender Tatbestand konkret ausgestaltet sein sollte, um dem Strafbedürfnis einerseits und den praktischen Anforderungen andererseits gerecht zu werden. Um das beweisrechtliche Kernproblem, das Erfordernis der konkreten Schadensberechnung, zu umgehen, muss der Tatbestand so gestaltet sein, dass auf die Feststellung eines konkreten Schadens verzichtet werden kann. Die Lösung ergibt sich aus einer Modifizierung des bisher als Ordnungswidrigkeit ausgestalteten Bußgeldtatbestandes des § 111 Abs. 1 SGB IV, der nach der alten Rechtslage – vor Neufassung des § 266a Abs. 2 StGB durch das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung⁷³⁸ – allein als Auffangtatbestand für das Vorhandensein von Arbeitgeberanteilen in Betracht kam, wenn ein Betrug mangels täuschungsbedingten Irrtums ausschied⁷³⁹.

a) Ausgangspunkt der Überlegungen

Für die zu untersuchenden Fallgestaltungen ist §§ 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV als Ausgangspunkt der Überlegungen von Bedeutung, nach dem ordnungswidrig handelt, wer „vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 28a Absatz 1 bis 3, 4 Satz 1 oder Absatz 9, jeweils in Verbindung mit einer Rechtsverordnung nach § 28c Nummer 1 eine Meldung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erstattet“. § 111 Abs. 1 Nr. 2a), b) und c) SGB IV ergänzen diese Regelung für Meldungen gem. § 28a Abs. 7 S. 1, 2 (Beschäftigte in privaten Haushalten), Abs. 10 S. 1, Abs. 11 S. 1 (von der Versicherungspflicht befreite Mitglieder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung) sowie Abs. 12 SGB IV (ausschließlich kraft Gesetzes unfallversicherte Beschäftigte mit beitragspflichtigem Entgelt).

Mit § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV werden die Tathandlungen umschrieben, die jedenfalls als Vorstufe zu § 266a Abs. 1, Abs. 2 StGB angesehen werden

⁷³⁸ BGBl. I 2004, 1842.

⁷³⁹ S.o. B. II. 5. b).

können und oft sogar mit den Tathandlungen des § 266a Abs. 2 StGB deckungsgleich sein dürften, sofern in den vorgeschriebenen sozialversicherungsrechtlichen Erklärungen (§§ 28a, 28f SGB IV) über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen, die Grund und/oder Höhe der Beitragszahlungspflicht betreffen⁷⁴⁰ – wie z. B. die Anzahl der Arbeitnehmer⁷⁴¹, das Bestehen und die Dauer des Arbeitsverhältnisses sowie die Höhe des Arbeitsentgelts⁷⁴² – unrichtige bzw. unvollständige Angaben gemacht (§ 266a Abs. 2 Nr. 1 StGB) bzw. solche Angaben gänzlich unterlassen werden (§ 266a Abs. 2 Nr. 2 StGB). Zwar sind die Meldungen gem. § 28a SGB IV nicht identisch mit den Beitragsnachweisen gem. § 28f SGB IV; so enthält insbesondere nur die bis zum 15.04. des Folgejahres abzugebende⁷⁴³ Jahresmeldung (§ 28a Abs. 2 SGB IV) und die Abmeldung des Arbeitnehmers Angaben zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt⁷⁴⁴. Demgegenüber ist der monatlich jeweils zwei Tage vor Fälligkeit der Beiträge einzureichende Beitragsnachweis gem. § 28f Abs. 3 S. 1 SGB IV Grundlage für die Berechnung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags. Dieser Beitragsnachweis enthält i. d. R. keine Angaben zum Lohn jedes einzelnen Arbeitnehmers, sondern die Summe der Beiträge zu den einzelnen Versicherungszweigen, aufgeteilt nach Beitragsgruppen⁷⁴⁵. Daher wird die Auffassung vertreten, dass als „sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen“ i.S.d. § 266a StGB nur solche zu verstehen sind, die gem. § 28f SGB IV zu melden sind mit der Folge, dass Verstöße gegen § 28a SGB IV ohne strafrechtliche Ahndung bleiben; denn in diesen Fällen fehle es an der unmittelbaren Ursächlichkeit für das Vorenthalten der Beiträge⁷⁴⁶. Nach anderer Ansicht gehören zu den Tatsachen, die Grund und/oder Höhe des Sozialversicherungsbeitrags beeinflussen können, neben denen nach § 28f SGB IV auch solche Umstände, die nach § 28a SGB IV melde- und nachweispflichtig sind, also z. B. auch Beginn, Unterbrechung und Ende der Beschäftigung oder Änderung der Bei-

⁷⁴⁰ Vgl. GesE BT-Drs. 15/2573 S. 28; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 53.

⁷⁴¹ Pananis in: Ignor/Rixen, Handbuch Arbeitsstrafrecht, § 6 Rn. 35.

⁷⁴² Fischer, § 266a Rn. 20.

⁷⁴³ Kasseler Kommentar-Wehrbahn, SGB IV § 28a Rn. 4.

⁷⁴⁴ Kasseler Kommentar-Wehrbahn, SGB IV § 28a Rn. 5; Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 55.

⁷⁴⁵ Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 57.

⁷⁴⁶ Büttner, wistra 2006, 252 (252f.); Müller-Gugenberger-Thul, § 38 Rn. 209f., 215.

tragspflicht⁷⁴⁷. Dem ist zuzustimmen, da ein Abstellen allein auf den Beitragsnachweis gem. § 28f Abs. 3 SGB IV den Anwendungsbereich der Norm zu sehr einschränken würde. Auch der Gesetzgeber hat davon abgesehen, die Sozialerheblichkeit im Sinne des § 266a StGB näher zu definieren⁷⁴⁸. So spricht er ausdrücklich nicht von dem Beitragsnachweis gem. § 28f SGB IV, sondern lediglich – weiter gefasst – von „sozialversicherungsrechtlich erhebliche(n) Tatsachen“; etwas anderes ist auch der amtlichen Begründung⁷⁴⁹ nicht zu entnehmen. Vielmehr sollten *sämtliche* Tatsachen erfasst werden, von denen das Bestehen und die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge abhängen. Damit können ausgehend von der Zielrichtung der Norm nur alle Umstände gemeint sein, die sich auf die Beitragspflicht insgesamt auswirken, wie eben auch der Beginn und die Dauer des Arbeitsverhältnisses oder die Anzahl der Arbeitnehmer, und nicht nur solche, die sich explizit zur Höhe des Entgelts bzw. Beitrags verhalten. Aber selbst wenn man sich der Auffassung anschließen würde, dass nur Verstöße gegen § 28f SGB IV als „sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen“ vom Tatbestand des § 266a StGB erfasst werden, würde dies einer Vorverlagerung des Strafrechtsschutzes ausgehend von § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV nicht entgegenstehen. Denn wenn auch nicht zwingend jeder Verstoß gegen die Meldepflichten des § 28a SGB IV unmittelbar zu einer Beitragsvorenthaltung und damit zur Erfüllung des Tatbestandes des § 266a StGB führen mag und in Einzelfällen Ausnahmen denkbar sind, wird dies doch insbesondere bei „klassischer“ Schwarzarbeit regelmäßig der Fall sein⁷⁵⁰.

Allerdings geht die Strafnorm des § 266a Abs. 2 StGB über diese bloßen Tathandlungen hinaus, indem sie in jeder Variante zusätzlich fordert, dass Sozialversicherungsbeiträge (des Arbeitgebers) vorenthalten werden. Würde nun für eine neue Strafvorschrift auf diesen Taterfolg verzichtet, fände dadurch eine Vorverlagerung des Strafvorwurfs in der Weise statt, dass nicht erst an den Eintritt des Schadens (Vorenthalten des Arbeitsentgelts), sondern bereits und ausschließlich an die diesem logisch vorausgehende unrichtige oder unterlassene Meldung i.S.d. § 28a SGB IV angeknüpft würde. Damit stellt sich die Frage, ob dann das verwirklichte Unrecht noch als so erheblich

⁷⁴⁷ LK-Möbrenschlager, § 266a Rn. 69 m.w.N; Pananis in: Ignor/Rixen, Handbuch Arbeitsstrafrecht, § 6 Rn. 6; MK-Radke, § 266a Rn. 80.

⁷⁴⁸ LK-Möbrenschlager, § 266a Rn. 69.

⁷⁴⁹ BT-Drs. 15/2573 S. 28.

⁷⁵⁰ S. auch Wabnitz/Janovsky-Richtarsky, 19. Kap. Rn. 56.

eingestuft werden könnte, dass es eine strafrechtliche Ahndung erforderlich machte. Denn der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV bewusst nur als Ordnungswidrigkeit ausgestaltet und damit im Rahmen des ihm eingeräumten Beurteilungsspielraums den Unwertgehalt im Vergleich zu dem einer Straftat als geringer eingestuft.

Dies bedeutet nun aber nicht, dass damit die Frage endgültig beantwortet ist. Denn ein neu zu schaffender Straftatbestand könnte, ausgehend von der Regelung des § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV, durch weitere objektive und subjektive Merkmale und eine Anpassung des Strafrahmens so eingeschränkt werden, dass er den verfassungsrechtlichen Vorgaben, insbesondere dem Übermaßverbot, genügen würde.

Durch eine Vorverlagerung des Strafrechtsschutzes würde sich eine solche Strafnorm – wie oft bei Normen des Wirtschaftsstrafrechts⁷⁵¹ – als Gefährdungsdelikt darstellen, da gerade auf das Erfordernis des Eintritts eines konkreten Schadens bei den Sozialversicherungsträgern verzichtet wird. Aber auch ein solcher Gefährdungstatbestand, der eher dem Präventionsstrafrecht zuzuordnen⁷⁵² wäre, würde dem Rechtsgüterschutz allgemein und konkret dem Schutz des Interesses der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung dienen. Denn Rechtsgüter können auch dann bereits beeinträchtigt sein, wenn sie zwar noch nicht notwendigerweise konkret verletzt sind, der Täter durch sein Verhalten aber erkennen lässt, dass er in Kauf nimmt oder unterstützt, dass sie noch verletzt werden. Unter diesen Umständen kann es gerechtfertigt sein, Rechtsgüter bereits in dem Zeitpunkt zu schützen, der materiellrechtlich zum Vorbereitungsstadium gehört⁷⁵³.

Mit gleicher Überlegung hat der Gesetzgeber durch das Erste Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (1. WiKG)⁷⁵⁴ die Vorschriften des Subventions- und Kreditbetrugs (§§ 264, 265b StGB) geschaffen. Denn auch dort stellte sich die Ausgangslage ähnlich dar: In der Praxis der Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität zeigte sich an vielen Stellen die Unzulänglichkeit des bis dahin geltenden Rechts, die deutlich machte, dass viele Erscheinungsformen sozialschädlichen Verhaltens mit den Tatbeständen des allgemeinen

⁷⁵¹ Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte, 1. Kap. Rn. 107.

⁷⁵² OLG München, NJW 2007, 2786 (2787).

⁷⁵³ OLG München, NJW 2007, 2786 (2788).

⁷⁵⁴ 1. WiKG vom 29.07.1976 (BGBl. I 1976, 2034).

Strafrechts nicht ausreichend geahndet werden konnten⁷⁵⁵. Zu Recht wurde darin aber eine Ungleichbehandlung gegenüber dem Fehlverhalten des durchschnittlichen Bürgers gesehen, dem ohne weitere Schwierigkeiten begegnet werden konnte, während Intelligenztäter im Wirtschaftsverkehr oft nicht angemessen verfolgt wurden⁷⁵⁶. Dies beruhte vielfach auf Beweisschwierigkeiten, die in besonderen Fallgestaltungen, nämlich bei der Vergabe von Subventionen oder Krediten, den Nachweis einzelner Merkmale des Betrugstatbestandes erheblich erschwerten. Aus diesem Grund wurden mit den §§ 264, 265b StGB Strafnormen in Form von Gefährdungstatbeständen eingeführt, die Verhaltensweisen im Vorfeld der allgemeinen Straftatbestände unter Strafe stellen⁷⁵⁷. Dabei war dem Gesetzgeber bewusst, dass allein praktische Nachweisschwierigkeiten nicht ohne Weiteres die Schaffung leichter handhabbarer Straftatbestände rechtfertigen. Um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen, muss das strafbewehrte Verhalten im Vorfeld im Hinblick auf das geschützte Rechtsgut auch als strafwürdiges Unrecht erscheinen⁷⁵⁸.

Dies ist auch in den Fällen der klassischen Schwarzarbeit denkbar, da im Falle unrichtiger oder unterlassener Meldungen sozialversicherungsrechtlich erheblicher Tatsachen eine konkrete Schädigung der Sozialversicherungsträger bzw. des Aufkommens der Sozialversicherung regelmäßig nur notwendige weitere Folge des Verhaltens ist. Denn in der Praxis eher selten werden die Fälle sein, in denen ein Arbeitgeber für ihn tatsächlich bestehende günstige Umstände nicht mitteilt und er Beiträge zahlt, zu denen er nicht oder nicht in der Höhe verpflichtet ist. Daher führt die Vorverlagerung des Strafrechtsschutzes nicht grundsätzlich zu einer zu weitgehenden Ausdehnung der Strafbarkeit, sondern ist eine Folge des Umstandes, dass überindividuelle Rechtsgüter, deren Verletzung den Handlungsunwert ausmacht, zu schützen sind⁷⁵⁹.

⁷⁵⁵ GesE BT-Drs. 7/3441 S. 14f.

⁷⁵⁶ GesE BT-Drs. 7/3441 S. 14.

⁷⁵⁷ GesE BT-Drs. 7/3441 S. 15; *Fischer*, § 264 Rn. 2, 4, § 265b Rn. 2; *Müller-Gugenberger-Hebenstreit*, § 50 Rn. 149; *Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte*, 2. Kap. Rn. 309, -*Bülte*, 9. Kap. Rn. 310.

⁷⁵⁸ GesE BT-Drs. 7/3441 S. 18.

⁷⁵⁹ Vgl. ebenso *Tiedemann*, FS Dünnebier, S. 521; *Wabnitz/Janovsky-Dannecker/Bülte*, 1. Kap. Rn. 107.

b) Tatbestandsmerkmale

Wie dargelegt gestattet es der vom Gesetzgeber als eher gering eingestufte Unwertgehalt des § 111 Abs. 1 SGB IV in seiner jetzigen Fassung allerdings nicht, ihn ohne inhaltliche Änderungen als Strafnorm zu übernehmen. Dies ergibt sich insbesondere aus dem recht weit gefassten Tatbestand, der unterschiedliche (objektive und subjektive) Verhaltensweisen als ordnungswidrig einstuft, die vor allem Verstöße gegen sozialversicherungsrechtliche Pflichten betreffen. Daher ist zu überlegen, wie der Tatbestand so zu bestimmen und zu konkretisieren ist, dass er eine strafrechtliche Ahndung rechtfertigt.

aa) Objektiver Tatbestand

§ 111 Abs. 1 SGB IV ahndet verschiedene Verstöße gegen sozialversicherungsrechtliche Melde-, Gestaltungs- und Aufbewahrungspflichten gem. §§ 18f, 28a, 28e, 28f, 28o SGB IV mit einer Geldbuße. Für die vorliegende Fragestellung einer strafrechtlichen Sanktionierung kommt es aber darauf an, eine Beschränkung auf die Verhaltensweisen vorzunehmen, die im Wesentlichen als unmittelbare Vorstufe zu § 266a Abs. 2 StGB anzusehen sind. Das setzt voraus, dass bereits eine Täuschung gegenüber der Einzugsstelle oder ein gänzliches Unterlassen der erforderlichen Meldung erfolgt ist. Damit scheiden Verstöße gegen §§ 18f, 28o SGB IV, deren Normadressaten nicht die Arbeitgeber, sondern in einem Fall die Sozialversicherungsträger und öffentliche Stellen und im anderen Fall die Beschäftigten selbst sind, sowie Verstöße gegen die Führung, Gestaltung und Aufbewahrung von Lohnunterlagen gem. § 28f Abs. 1, 1a, 5 SGB IV aus. Zwar ist auch die unterlassene oder nicht ordnungsgemäße Führung von Lohnunterlagen ein wesentliches Problem der Schwarzarbeit, das den Tatnachweis im Rahmen des § 266a StGB erschwert⁷⁶⁰. Es darf aber nicht übersehen werden, dass es sich dabei zunächst nur um Verstöße gegen bloßes Ordnungsrecht der staatlichen Verwaltung handelt, die es grundsätzlich nicht ausschließen, dass die anschließenden Meldungen gegenüber dem Sozialversicherungsträger, die sich unmittelbar auf das Beitragsaufkommen auswirken, ordnungsgemäß erfolgen. Eine Erfassung auch dieser Verstöße würde den Bereich strafbaren Handelns zu weit in das Vorbereitungsstadium ausdehnen. Auch die Melde-

⁷⁶⁰ S.o. D. II. 2. b) bb).

pflicht gem. § 28e Abs. 3c) SGB IV bezieht sich auf den Sonderfall der Benennung der Firma und Anschrift des auftragsgebenden Unternehmens durch einen Subunternehmer im Baugewerbe und erfordert eine strafbare Ahndung nicht. Gleiches gilt für Verstöße gegen Rechtsverordnungen des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales gem. § 28c Nr. 3–5, 7, 8, 28n Nr. 4 und 28p Abs. 9 SGB IV, die Näheres über das Melde- und Beitragsnachweisverfahren und die Pflichten des Arbeitgebers regeln.

Es verbleibt daher bei Verstößen gegen die Meldepflicht gegenüber der Einzugsstelle gem. § 28a SGB IV, die einer Strafnorm zugrunde gelegt werden könnten. § 28a Abs. 1, 3 und 4 SGB IV, auf die die Ordnungswidrigkeit gem. § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV verweist, enthält die wesentlichen Umstände, die in der Meldung mitgeteilt werden müssen und für die Sozialversicherungsbeiträge von Bedeutung sind. Dazu zählen neben den persönlichen und versicherungsrechtlichen Daten der Versicherten insbesondere Beginn und Ende der Beschäftigung und das beitragspflichtige Arbeitsentgelt. Demgegenüber gelten die Varianten des § 111 Abs. 1 Nr. 2a), b) SGB IV für Meldungen von Beschäftigten in privaten Haushalten und für nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI von der Versicherung befreite Mitglieder berufsständischer Versorgungseinrichtungen. Da aber auch § 266a StGB auf Beschäftigte in privaten Haushalten ausdrücklich nicht anwendbar ist (§ 111 Abs. 1 S. 2 SGB IV), ist es nur logisch, diese auch von dem neu zu fassenden Tatbestand auszunehmen.

Zunächst ist eine Einschränkung der objektiven Tatbestandsmerkmale vorzunehmen. Nach der Bußgeldvorschrift des § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV besteht die Tathandlung allein im Unterlassen oder der Abgabe einer falschen, unvollständigen oder nicht rechtzeitigen Meldung gem. § 28a Abs. 1–3, Abs. 4 S. 1 oder Abs. 9 SGB IV. Um den Anforderungen an eine Strafvorschrift gerecht zu werden und das *strafwürdige* Unrecht zu bestimmen, sind diese Tathandlungen durch weitere objektive Merkmale zu ergänzen. Dazu bietet sich ein Blick auf die Strafnormen des Ausländerrechts an. Denn in diesem Bereich wurde vom Gesetzgeber der Weg gewählt, dass ein erstmaliger Verstoß gegen das Ordnungsrecht der staatlichen Verwaltung – konkret der räumlichen bzw. Aufenthaltsbeschränkung – als Ordnungswidrigkeit (§§ 98 Abs. 3 Nr. 2 AufenthG, 86 Abs. 1 AsylG⁷⁶¹) und eine nachfolgende,

⁷⁶¹ Ehemals „Asylverfahrensgesetz“, Umbenennung zum 24.10.2015 durch das Asylverfahrensbeschleunigungsgesetz vom 20.10.2015 (BGBl. I 2015, 1722).

d.h. wiederholte Zuwiderhandlung als Straftat (§§ 95 Abs. 1 Nr. 7 AufenthG, 85 Abs. 1 Nr. 2 AsylG) geahndet wird. Diese Systematik kann auch für die vorliegende Fallgestaltung in der Form fruchtbar gemacht werden, dass neben die Ordnungswidrigkeit des § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV ein Straftatbestand tritt, der den wiederholten Verstoß gegen die sozialversicherungsrechtlichen Meldepflichten erfasst. Ebenso wie bei einem Ausländer/Asylbewerber kann durch eine so abgestufte Sanktionierung auch auf Verstöße eines meldepflichtigen Arbeitgebers angemessen reagiert werden. Strafwürdiges Unrecht liegt aber erst im Wiederholungsfalle vor⁷⁶², da erst daran die wiederholte Missachtung und Gleichgültigkeit gegenüber der Rechtsordnung und damit auch ein erhöhter Unrechtsgehalt der Tat deutlich wird. In ähnlicher Weise stellen auch andere Straftatbestände auf einen „beharrlichen“, also wiederholten Verstoß gegen Ver- oder Gebote ab, so z. B. § 184e StGB (Ausübung der verbotenen Prostitution), § 238 StGB (Nachstellung) oder § 11 Abs. 1 Nr. 2 SchwarzArbG (Erwerbstätigkeit von Ausländern ohne Genehmigung oder ohne Aufenthaltstitel). In all diesen Fällen hat der Gesetzgeber das beharrliche Handeln des Täters, das zumindest einen vorangegangenen Verstoß erfordert⁷⁶³, als strafwürdiges Unrecht eingestuft. Dabei geht der Begriff der Beharrlichkeit allerdings noch über eine bloße objektive Wiederholung hinaus und erfordert eine bestimmte subjektive Einstellung, nämlich eine besondere Hartnäckigkeit und gesteigerte Gleichgültigkeit des Täters gegenüber dem gesetzlichen Verbot, die zugleich die Gefahr weiterer Begehung indiziert⁷⁶⁴. Die Strafvorschriften des Asylgesetzes und des Aufenthaltsgesetzes fordern dagegen nur die objektive Wiederholung des Verhaltens, um das strafbare Unrecht, das mit einer Kriminalstrafe zu ahnden ist, zu bestimmen. Nicht erforderlich ist dabei, dass der vorangegangene Verstoß auch zu einer staatlichen Reaktion durch ein Bußgeld oder eine gerichtliche Entscheidung geführt hat⁷⁶⁵. Unter den oben bereits dargestellten verfassungsrechtlichen Grundsätzen wird dem Übermaßverbot also auch durch die Anknüpfung an eine bloße mehrfache vorsätzliche Zuwiderhandlung Rechnung getragen. Der nicht unerhebliche Beurteilungsspielraum des

⁷⁶² Vgl. BT-Drs. 9/1630 S. 27f. zu § 30 AsylVfG a.F.

⁷⁶³ BGH NJW 2010, 1680 (1681); *Fischer*, § 184f Rn. 5 m.w.N.

⁷⁶⁴ So BGH NJW 2010, 1680 (1681f.) jedenfalls für § 238 StGB; Schönke/Schröder-*Eisele*, § 184e Rn. 5.

⁷⁶⁵ BGH NStZ 2012, 216 (218); *Bergmann* in: Bergmann/Dienelt, Ausländerrecht, § 85 AsylG Rn. 11.

Gesetzgebers wird dadurch nicht überschritten, dass ein solches – rein objektives – wiederholtes Handeln in seinem Verhaltensunwert als strafbar eingestuft wird⁷⁶⁶. Ebenso wie im Ausländerrecht ist daher aufgrund der vergleichbaren Systematik – Ahndung eines Erstverstößes als Ordnungswidrigkeit, wiederholte Verstöße als Straftat – auf Ebene des objektiven Tatbestandes für einen neu zu schaffenden Straftatbestand auf ein *wiederholtes* Verhalten abzustellen, das neben die Tathandlungen des bisherigen § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV tritt, um dem gesteigerten Unrechtsgehalt zu entsprechen.

bb) Subjektiver Tatbestand

Eine weitere Beschränkung, die die Verhältnismäßigkeit der neu zu fassenden Strafnorm gewährleistet, hat darüber hinaus auf subjektiver Tatbestandsebene zu erfolgen. § 111 Abs. 1 SGB IV bewehrt sowohl vorsätzliche als auch leichtfertige Verstöße gegen die Meldepflichten mit einem Bußgeld. Als Vorsatz wird gemeinhin – ohne hier auf die unterschiedlichen und in der Rechtslehre noch immer kontrovers diskutierten Vorsatztheorien⁷⁶⁷ näher einzugehen – das Wissen und Wollen des gesetzlichen Tatbestands zum Zeitpunkt der Tat bezeichnet und enthält damit ein kognitives und ein voluntatives Element⁷⁶⁸. Dabei werden verschiedene Vorsatzformen unterschieden, so der direkte Vorsatz (Absicht oder Wissen) sowie der bedingte Vorsatz⁷⁶⁹. Unter Absicht ist der zielgerichtete Erfolgswille zu verstehen, auf den es dem Täter gerade ankommt⁷⁷⁰, während (direkter) Vorsatz (sog. *dolus directus* 2. Grades) dann zu bejahen ist, wenn der Täter weiß oder als sicher voraussieht, dass sein Handeln zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes führt⁷⁷¹. Jedenfalls nach der ständigen Rechtsprechung des BGH⁷⁷² handelt dagegen derjenige mit bedingtem oder Eventualvorsatz, der den Tat-

⁷⁶⁶ BVerfG NVwZ 10997, 1109 (1111) zu § 34 Abs. 1 Nr. 3a), b) AsylVfG a.F.; BGH NStZ 2012, 216 (218) zu § 95 Abs. 1 Nr. 7 AufenthG.

⁷⁶⁷ Übersicht bei *Fischer*, § 15 Rn. 9aff.; *Hillenkamp*, 32 Probleme aus dem Strafrecht, 1. Kapitel, 1. Problem; *Kindhäuser*, Strafrecht AT, § 14 Rn. 12ff.; Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben/Schuster, § 15 Rn. 73aff.

⁷⁶⁸ BGHSt 36, 1 (10); NStZ 2009, 91; *Fischer*, § 15 Rn. 3; Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben, § 15 Rn. 9ff. jeweils m.w.N.

⁷⁶⁹ Vgl. dazu i.E. *Fischer*, § 15 Rn. 5ff.; *Kühl*, Strafrecht AT, § 5 Rn. 29; Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben/Schuster, § 15 Rn. 65ff., 72ff.

⁷⁷⁰ *Kühl*, Strafrecht AT, § 5 Rn. 33 m.w.N.

⁷⁷¹ *Kindhäuser*, Strafrecht AT, § 14 Rn. 8; *Kühl*, Strafrecht AT, § 5 Rn. 38.

⁷⁷² Zu den abweichenden Ansichten in der Literatur vgl. Fn. 767.

erfolg billigend in Kauf nimmt oder sich um des erstrebten Zieles willen mit ihm abfindet⁷⁷³. Zu beachten ist aber, dass grundsätzlich jede Form des Vorsatzes ausreicht, wenn das Gesetz nicht etwas anderes bestimmt⁷⁷⁴. Leichtfertigkeit, bei der es sich um eine vorsatznahe⁷⁷⁵ Form der Fahrlässigkeit handelt, wird dagegen angenommen, wenn der Täter grob unachtsam handelt und nicht beachtet, was sich ihm unter den Voraussetzungen seiner Erkenntnisse und Erfahrungen aufdrängen muss⁷⁷⁶. Damit ist die Leichtfertigkeit der groben Fahrlässigkeit des Zivilrechts vergleichbar⁷⁷⁷.

Um eine strafrechtliche Ahndung der ins Vorbereitungsstadium verlagerten Verhaltensweisen verfassungsrechtlich zu rechtfertigen, ist der neu zu fassende Tatbestand im Hinblick auf die subjektive Tatseite dahingehend einzuschränken, dass lediglich vorsätzliches Handeln unter Strafe gestellt wird. Dies erscheint zum einen im Vergleich mit § 266a StGB, den der Tatbestand ergänzen soll und der ebenfalls nur in vorsätzlicher Begehung strafbar ist, angezeigt. Zum anderen würde eine Ausweitung auch auf leichtfertiges Handeln, wie es die Ordnungswidrigkeit des § 111 Abs. 1 SGB IV vorsieht, dem erhöhten Unwertgehalt der Tat, der einer Kriminalstrafe zugrunde liegt, nicht gerecht. Eine Beschränkung auf vorsätzliches Handeln – dies allerdings in jeder Form – trägt somit weiter dazu bei, dass der Tatbestand dem Übermaßverbot entspricht.

c) *Strafrahmen*

Zuletzt ist zu bestimmen, welche Strafandrohung im Vergleich zu der Schwere der Straftat angemessen und damit verhältnismäßig ist. Die Straftat des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt gem. § 266a StGB sieht, ebenso wie die Steuerhinterziehung und die meisten Eigentums- und Vermögensdelikte, im Grundtatbestand als Strafandrohung Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren vor, wobei für besonders schwere Fälle (§ 266a Abs. IV) der Strafrahmen von sechs Monaten bis zu zehn Jahren reicht. Zu bedenken ist allerdings, dass sich der Unrechtsgehalt eines nach den obigen Ausführungen neu zu schaffenden Tatbestands in einem wesent-

⁷⁷³ BGH NJW 1989, 781 (783); NStZ-RR 2013, 75 (76); 2013, 242 (243).

⁷⁷⁴ Fischer, § 15 Rn. 5.

⁷⁷⁵ BGH NJW 1997, 3323 (3325); NStZ 2013, 406.

⁷⁷⁶ BGH NJW 1985, 690; Fischer, § 15 Rn. 20; Kindhäuser, Strafrecht AT, § 33 Rn. 71.

⁷⁷⁷ BGH NJW 1960, 1678 (1680); Fischer, § 15 Rn. 20; Kindhäuser, Strafrecht AT, § 33 Rn. 71.

lichen Punkt von dem des § 266a StGB unterscheidet, und zwar dem Erfordernis eines konkret eingetretenen Schadens. Der strafrechtliche Vorwurf beschränkt sich vielmehr auf vorsätzliche Verstöße gegen sozialversicherungsrechtliche Meldepflichten, die als Vorstufe zur tatsächlichen Beeinträchtigung des Aufkommens zur Sozialversicherung anzusehen sind. Wenn dies auch nicht dagegen spricht, ein solches Verhalten als Straftat zu ahnden, erscheint es im Hinblick auf den geringeren Unwertgehalt und unter Berücksichtigung des Übermaßverbots angezeigt, eine geringere Strafandrohung festzusetzen. Denn es muss eine Abwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht des zu schützenden Rechtsguts vorgenommen werden. Da aber andererseits der Eintritt eines konkreten Schadens im Regelfall nur mehr notwendige Folge einer falschen oder gänzlich unterlassenen Meldung zur Sozialversicherung ist, kann sich der Strafraum auch nicht im untersten Bereich bewegen, da ansonsten die Gefahr besteht, dass im Einzelfall nicht angemessen auf die individuelle Schuld eines Täters reagiert werden kann. Aus dem Schuldprinzip ergibt sich aber, dass der Gesetzgeber in der Bestimmung der Sanktionen und Strafraum nicht frei ist, sondern die Strafart sowie Mindest- und Höchststrafen so festzusetzen hat, dass dem Unrechts- und Schuldgehalt eines Deliktstypus Rechnung getragen werden kann. D.h. Tatbestand und Rechtsfolgen müssen gemessen an der Idee der Gerechtigkeit sachgerecht aufeinander abgestimmt sein⁷⁷⁸. Dabei lässt sich dem Strafraum regelmäßig das Gewicht einer Straftat, also der ihr nach der Wertung des Gesetzgebers beigemessene Unwertgehalt, entnehmen. Insofern ist die Strafandrohung für die Charakterisierung, Bewertung und Auslegung des Straftatbestandes von entscheidender Bedeutung⁷⁷⁹.

In den letzten Jahren ist allerdings in der Gesetzgebung eine Tendenz zu höheren Strafen erkennbar. Nicht selten wird auf rechtspolitisch aufsehenerregende Vorfälle schlicht mit Erhöhung der Strafraum oder sonstigen härteren Sanktionen reagiert⁷⁸⁰, ohne damit aber in der Regel den Kern des Problems zu berühren. Diese Entwicklung wird, wie bereits erwähnt, auch an der Norm des § 266a StGB sichtbar, die seit ihrer Schaffung sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenebene kontinuierlich erweitert und

⁷⁷⁸ BVerfG NJW 1969, 1059 (1061); 1976, 413; Schönke/Schröder-*Stree/Kinzig*, Vorb. §§ 38ff. Rn. 40.

⁷⁷⁹ BVerfG NJW 1969, 1059 (1061).

⁷⁸⁰ *Schäfer/Sander/van Gemmeren*, Praxis der Strafzumessung, Teil 1 Rn. 16; zur Entwicklung des Strafrechts insoweit auch *Hassemer*, NStZ 1989, 553 (554ff.).

verschärft wurde⁷⁸¹. Diese Tendenz lässt allerdings die kriminologische Erkenntnis außer Acht, dass höhere Strafrahmen und härtere Sanktionen von geringen Sonderfällen abgesehen nicht zu mehr Rechtstreue führen. Wesentlich ist vielmehr, dass überhaupt eine schnelle (strafrechtliche) Reaktion erfolgt, um dem Normadressaten das Unrecht seines Verhaltens vor Augen zu führen⁷⁸². Dies könnte nun aber durch einen Tatbestand erreicht werden, der leichter nachzuweisen und damit schneller aufzuklären wäre und als Konsequenz eine schnellere staatliche Reaktion auf das Fehlverhalten bedeuten würde. Unter diesen Umständen ist es ausreichend, wenn die Strafandrohung des neu zu schaffenden Tatbestandes unter der des § 266a StGB liegt. Dies erscheint auch konsequent im Hinblick auf den Umstand, dass Verhaltensweisen im „Vorbereitungsstadium“ des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt strafrechtlich erfasst werden. Als Rechtsfolge ist daher die Ahndung mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe angemessen. Denn auch die empirische Untersuchung hat gezeigt, dass die Schwierigkeit der Verfahren nicht darin liegt, dass die Strafandrohung nicht ausreicht eine im Einzelfall schuldangemessene Sanktion zu verhängen, sondern die Probleme sich schon im Tatnachweis stellen.

d) Formulierung der Strafnorm

Nach den oben angestellten Überlegungen zu den objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen sowie den Rechtsfolgen ist eine neu zu schaffende Strafnorm, die die Bestimmung eines konkret eingetretenen Schadens nicht erfordert und gleichzeitig den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, daher konkret wie folgt zu formulieren:

Wer vorsätzlich wiederholt entgegen § 28a Absatz 1 bis 3, 4 Satz 1 oder Absatz 9 SGB IV, jeweils in Verbindung mit einer Rechtsverordnung nach § 28c Nummer 1 SGB IV, eine Meldung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erstattet, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

⁷⁸¹ S.o. E. II. 2.

⁷⁸² Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, Teil 1 Rn. 16.

Durch die entsprechenden Einschränkungen auf Ebene des Tatbestandes auf bestimmte – wiederholte – Verhaltensweisen und auf der Rechtsfolgenebene mit einer mildernden Strafanandrohung ist die Strafnorm im Hinblick auf das angestrebte Ziel, nämlich den Schutz des als schützenswert eingestuften Rechtsguts – des Interesses der Solidargemeinschaft an der Sicherstellung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung – verhältnismäßig und entspricht damit den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Denn der gewünschte Erfolg kann durch eine Strafnorm, die per se neben der repressiven in besonderer Weise eine normstabilisierende und generalpräventive Wirkung hat, ohne Zweifel gefördert werden. Jedenfalls kann die Möglichkeit, den erstrebten Zweck zu erreichen, nicht ernstlich in Zweifel gezogen werden. Aus diesem Grund stellen auch Regelungen und Vorschriften nur außerhalb des Strafrechts kein gleich wirksames Mittel dar. Zwar können, wie dargelegt, auch weitere Maßnahmen der Erreichung des Ziels dienen; insoweit hat der Gesetzgeber in den letzten Jahren durchaus verschiedene Schritte unternommen, um die Schwarzarbeit wirksamer zu bekämpfen. Ein in den Wirkungen dem Strafrecht vergleichbares, die Grundrechte der Betroffenen aber weniger stark beeinträchtigendes Mittel ist dabei aber nicht vorhanden. Im Übrigen ergibt sich im Hinblick auf die Erreichung des Strafzwecks die Geeignetheit und Erforderlichkeit wie regelmäßig auch hier schon daraus, dass ein Straftatbestand seinen Zweck nur erfüllen kann, wenn er auch durchgesetzt wird⁷⁸³. Insbesondere durch die Reduzierung der Strafanandrohung im Vergleich zu § 266a StGB, aber auch durch die Beschränkung der unter Strafe gestellten Verhaltensweisen stehen die Schwere der Straftat einerseits und das Verschulden des Täters andererseits in einem gerechten Verhältnis. Anders ausgedrückt steht das Mittel der Strafverfolgung unter Berücksichtigung der davon ausgehenden Grundrechtsbeschränkungen für den Betroffenen noch in einem angemessenen Verhältnis zu dem dadurch erreichbaren Rechtsgüterschutz. Der dem Gesetzgeber bei der Beurteilung der Geeignetheit und Erforderlichkeit sowie der vorzunehmenden Einschätzung der dem Einzelnen oder der Allgemeinheit drohenden Gefahren eingeräumte Beurteilungsspielraum⁷⁸⁴ würde mit der Strafnorm ebenfalls nicht überschritten.

⁷⁸³ BVerfG NJW 1995, 1811 (1814).

⁷⁸⁴ BVerfG NJW 1994, 1577 (1579); 2008, 1137 (1138).

Zwar wurde in den letzten Jahren vermehrt die bereits angesprochene Tendenz der Gesetzgebung kritisiert, lediglich sozial unerwünschte Verhaltensweisen in Form von (abstrakten) Gefährdungsdelikten unter Strafe zu stellen⁷⁸⁵. Dabei wird insbesondere in Bezug auf arbeitsstrafrechtliche Normen behauptet, diese seien Musterbeispiele eines einseitig auf die Steuerung gesellschaftlicher oder staatlicher Großlagen ausgerichteten Präventionsstraf- und Bußgeldrechts⁷⁸⁶. Sie stellten keine der Normvergewisserung dienenden Reaktionen auf konkrete Verletzungen individueller Rechtsgüter dar, sondern dienten vielmehr der zukunftsgerichteten Sicherung von Gesamtrechtsgütern⁷⁸⁷. Dadurch werde das Strafrecht in fragwürdiger Weise zur Flankierung (wirtschafts-)politischer Ziele eingesetzt⁷⁸⁸. Allgemein lösten Gefährdungsdelikte die Verbindung von inkriminiertem Verhalten und Rechtsgutsverletzung auf und reduzierten strafrechtliches Unrecht lediglich auf bestimmte, vom Gesetzgeber unter Strafe gestellte Verhaltensweisen anstatt auf die sichtbare Verursachung eines Schadens. Durch die Entbehrlichkeit des Nachweises eines Schadenseintritts werde auch die Zurechnung auf bedenkliche Weise erleichtert und die Position des Beschuldigten geschwächt⁷⁸⁹.

Dieser Kritik könnte sich auch die hier erarbeitete Strafnorm ausgesetzt sehen. Allerdings ist dem entgegenzuhalten, dass sich der Bereich des Schutzwürdigen, also all dessen, was der Einzelne zur Entfaltung seiner Persönlichkeit benötigt, nicht auf die Individualrechtsgüter wie Leben, Freiheit oder körperliche Unversehrtheit beschränkt. Da jedes Individuum in eine soziale Gemeinschaft eingebunden ist, sind die dort relevanten Kollektivrechtsgüter und ihr Schutz für den Einzelnen ebenso bedeutsam⁷⁹⁰. Es mag sich die Gefährdung in Bezug auf die individuellen Belange jedes Einzelnen als nur abstrakt darstellen. Soll aber dem Schutz überindividueller Rechtsgüter ebenfalls gedient werden, ist dies in weiten Teilen nur durch die Gestaltung des Tatbestands als abstrakte Gefährdung mit Ausrichtung am Handlungsunwert denkbar⁷⁹¹. Im Übrigen kann und soll die Sinnhaftigkeit der derzeitigen Entwicklung des (Wirtschafts-)Strafrechts, die immer auch eine

⁷⁸⁵ Hassemer, NStZ 1989, 553 (558); ders., StV 1995, 483f.

⁷⁸⁶ Ignor/Rixen, NStZ 2002, 510 (511).

⁷⁸⁷ Ignor/Rixen, NStZ 2002, 510 (511).

⁷⁸⁸ Ignor/Rixen, NStZ 2002, 510 (512).

⁷⁸⁹ Hassemer, NStZ 1989, 553 (558).

⁷⁹⁰ Sternberg-Lieben, Rechtsgut, Verhältnismäßigkeit und die Freiheit des Strafgesetzgebers in: Hefendehl/von Hirsch/Wohlers, Die Rechtsgutstheorie, S. 69.

⁷⁹¹ Tiedemann, FS Dünnebier, S. 521.

Frage politischer Entscheidungen ist, im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht erschöpfend erörtert werden. Denn die Fragestellung und der Ausgangspunkt der Überlegungen sind nicht die allgemeinen Tendenzen des Strafrechts, sondern die Wirksamkeit der strafrechtlichen Verfolgung konkreter Sachverhalte, namentlich der unter die Voraussetzungen des § 266a StGB zu subsumierenden Verhaltensweisen. Ausgehend von dieser Frage hat die Untersuchung gezeigt, dass zahlreiche Probleme, die in den Besonderheiten und Voraussetzungen des § 266a StGB und auch der damit einhergehenden Steuerhinterziehung begründet liegen, eine zügige und schuldangemessene Ahndung der Taten wesentlich erschweren. Soll diesen in der Praxis der Strafverfolgung in besonderem Maße auftretenden Problemen begegnet werden, kann eine neue Strafnorm, die wie ausgeführt zu fassen ist, eine Lösung darstellen.

e) *Verhältnis der neuen Strafnorm zu § 266a StGB*

Als letzte Frage ist zu klären, in welchem Verhältnis die neue Strafnorm zu § 266a StGB stehen könnte. Macht sie den § 266a StGB in seiner derzeitigen Form vielleicht sogar überflüssig?

Dass aber auf § 266a StGB nicht verzichtet werden kann, ergibt sich schon aus der Überlegung, wie mit den – nicht seltenen – Fällen umzugehen ist, die nicht als Schwarzarbeit einzustufen sind. Also solche, in denen zwar allen sozialversicherungsrechtlichen Melde- und Mitteilungspflichten genügt wird, die Beiträge aber schlicht nicht gezahlt werden. Für diese Fallgestaltungen würde die neue Strafnorm keine Lösung darstellen, da sie nicht unter den Tatbestand zu subsumieren wären. Es handelt sich um die Verhaltensweisen, die bereits seit Neuschaffung des § 266a StGB im Jahre 1986 durch das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität⁷⁹² mit § 266a Abs. 1 StGB erfasst wurden und auch noch heute erfasst werden. Um das Beitragsaufkommen zur Sozialversicherung umfänglich zu schützen, ist § 266a Abs. 1 StGB daher unentbehrlich.

Zu überlegen ist allerdings, ob mit der neuen Norm § 266a Abs. 2 StGB, der eingeführt wurde, um die Fälle der klassischen Schwarzarbeit auch strafrechtlich zu erfassen, überflüssig würde. Aber auch insoweit erscheint es

⁷⁹² S. oben B. II. 3.

sinnvoll, dass beide Tatbestände nebeneinander bestehen bleiben. Denn § 266a Abs. 2 StGB wäre sowohl im Unrechtsgehalt als auch in der Straferwartung die schwerwiegendere Norm. Und dies zu Recht, da ein konkret eingetretener und festgestellter Schaden im Unterschied zu der ins Vorfeld verlagerten bloßen Gefährdung dem vorwerfbaren Verhalten ein ganz anderes Gewicht zumisst. Könnten also im jeweiligen Einzelfall konkrete Schadenssummen ermittelt werden, wäre noch immer § 266a StGB – als speziellere Norm – vorrangig.

Auch wenn das Legalitätsprinzip⁷⁹³ die Strafverfolgungsbehörden grundsätzlich dazu zwingt, in Betracht kommende Straftaten von Amts wegen vollständig aufzuklären und zu verfolgen, ist zu erwarten, dass mit der neuen Strafnorm dennoch eine Erleichterung und Entlastung der Ermittlungsbehörden – und damit auch der Strafgerichte – einhergehen würde. Denn die Untersuchung hat gezeigt, dass es eben die wesentliche Schwierigkeit des Strafverfahrens ist, die konkreten Schäden zweifelsfrei zu ermitteln. Aufgrund dieses Umstandes ziehen sich die Verfahren regelmäßig lange hin⁷⁹⁴ und enden häufig doch mit einem „Kompromiss“ in der Form, dass das Verfahren in Übereinstimmung mit der/dem Beschuldigten/Angeklagten (einvernehmlich) beendet wird⁷⁹⁵. Eher aus der Not heraus werden also in der Praxis derzeit Lösungen gesucht, um auch solche Verfahren zu bewältigen, in denen die Beweislage – häufig aufgrund fehlender Geschäftsunterlagen – die Bestimmung des Schadensumfangs anhand konkreter Umstände kaum zulässt. Der dann erforderliche Rückgriff auf Schätzungen mit all ihren Unwägbarkeiten und Fehlerquellen könnte durch ein Ausweichen auf die neue Strafnorm verhindert werden. Das hieße nicht, dass zukünftig in allen Verfahren eine Ahndung gem. § 266a Abs. 2 StGB ausgeschlossen wäre. Es gibt immer wieder Verfahren, in denen aussagekräftige Unterlagen vorliegen oder andere Umstände ermittelt werden können, die Grundlage für eine sichere Schadensberechnung oder -schätzung sein können. Es werden also wie immer die Umstände des Einzelfalls maßgeblich sein. In allen andern Fällen könnte es sich aber anbieten, das Verfahren wegen § 266a StGB einzustellen bzw. zu beschränken (§§ 170 Abs. 2, 154, 154a StPO). Wenn die neue Norm auch einen geringeren Strafraum zur Ahndung der Tat vorsieht, wäre da-

⁷⁹³ Karlsruher Kommentar-Diemer, § 152 Rn. 4; Meyer-Goßner/Schmitt, § 152 Rn. 2ff.

⁷⁹⁴ S.o. Frage 8 (D. II. 8).

⁷⁹⁵ S.o. Frage 5 (D. II. 5).

mit doch gleichzeitig der Vorteil verbunden, dass die Strafe der Tat regelmäßig schneller nachfolgen würde und eine revisionsfestere Abfassung der Urteile zu erwarten wäre. Denn dass höhere Strafrahmen allein nicht zu einer härteren Bestrafung führen, hat diese Untersuchung ebenfalls gezeigt. Für Steuer- und Wirtschaftsstrafverfahren ist gerade aufgrund der langen Verfahrensdauer einer adäquate Bestrafung der Täter angezweifelt worden⁷⁹⁶. Auf die Folgen rechtsstaatswidriger Verfahrensverzögerungen wurde ebenfalls bereits eingegangen⁷⁹⁷. So könnte durch Anwendung der neuen Strafnorm dann auch der möglicherweise problematischen Ungleichbehandlung zwischen der Verfolgung der allgemeinen Kriminalität und den Wirtschaftsdelikten jedenfalls in diesem Bereich entgegengetreten werden.

Zur Stützung dieser Überlegungen mag auch der bereits angesprochene Vergleich mit den Normen des Subventions- und Kreditbetrugs (§§ 264, 265b StGB)⁷⁹⁸ herangezogen werden. Auch dort wurden neue, die Strafbarkeit ins Vorfeld verlagernde Normen neben die des allgemeinen Strafrechts, insbesondere des Betrugs, gestellt, da praktische Nachweisschwierigkeiten eine angemessene Bestrafung der Täter erschwerten⁷⁹⁹. Zwar wird die kriminalpolitische Bedeutung dieser Gefährdungstatbestände überwiegend als eher gering eingeschätzt⁸⁰⁰ und insbesondere die Fassung des § 265b StGB mitunter sogar als „Misserfolg“⁸⁰¹ bewertet. Andererseits gibt es auch Stimmen, die jedenfalls die Vorschrift des Subventionsbetrugs als klassischen Fall der organisierten Wirtschaftskriminalität ansehen und seiner effektiven Bekämpfung erhebliche volkswirtschaftliche Bedeutung zumessen⁸⁰². Trotz der nicht hohen Zahl von Verurteilungen hätte sich der Tatbestand des § 264 StGB bei der Bekämpfung der Subventionskriminalität als durchaus nützlich erwiesen⁸⁰³. Damit wird die Wirksamkeit der beiden Tatbestände, die doch aus derselben Ausgangüberlegung heraus geschaffen wurden, durchaus unterschiedlich beurteilt.

⁷⁹⁶ S. dazu oben *Frage 8* (D. II. 8.).

⁷⁹⁷ S. oben D. II. 2. c) aa).

⁷⁹⁸ S.o. E. II. 3.a).

⁷⁹⁹ GesE BT-Drs. 7/3441 S. 14f.; *Fischer*, § 264 Rn. 2, § 265b Rn. 4; Müller-Gugenberger-*Hebenstreit*, § 50 Rn. 149.

⁸⁰⁰ *Fischer*, § 264 Rn. 1, § 265b Rn. 4; Müller-Gugenberger-*Hebenstreit*, § 50 Rn. 152, -*Retemeyer*, § 52 Rn. 1; bzgl. § 265b StGB auch Schönke/Schröder-*Perron*, § 265b Rn. 1 m.w.N.

⁸⁰¹ Müller-Gugenberger-*Hebenstreit*, § 50 Rn. 152.

⁸⁰² Z. B. Wabnitz/Janovsky-*Wimmer*, 7. Kap. Rn. 21.

⁸⁰³ Müller-Gugenberger-*Retemeyer*, § 52 Rn. 5.

Darüber hinaus sind die spezifischen Besonderheiten, die Grund für die vergleichsweise geringe Anzahl von Verfahren wegen des Verdachts des Subventions- und Kreditbetrugs sein können⁸⁰⁴, nicht ohne Weiteres auf andere neu zu schaffende Gefährdungstatbestände und damit auch nicht auf die hier angedachte Strafnorm zu übertragen. Vielmehr wird die konkrete Ausgestaltung der jeweiligen Norm über ihre praktische Bedeutung maßgeblich entscheiden. Nach Durchführung der empirischen Erhebung und Auswertung der Problemlagen ist davon auszugehen, dass die hier erarbeitete neue Strafnorm, die aufgrund ihres Zusammenhangs zu § 266a StGB ebenfalls ihren Platz im Strafgesetzbuch haben sollte, ihren Beitrag dazu leisten kann, die Schwarzarbeit noch effektiver zu bekämpfen.

III. Endergebnis

So lässt sich als Ergebnis festhalten, dass die Bekämpfung der Schwarzarbeit jedenfalls in Bezug auf den Kernbereich, nämlich den Schutz des Beitragsaufkommens zur Sozialversicherung, bereits seit Einführung der Sozialversicherungspflicht in den 1880er Jahren in der ein oder anderen Form mit Hilfe des Straf- oder Ordnungsrechts durchgesetzt wurde. Die derzeit diesem Ziel dienende Strafnorm, der § 266a StGB – und der damit regelmäßig einhergehende § 370 AO –, stellt die Strafverfolgungsbehörden in der Praxis allerdings vor zahlreiche tatsächliche und rechtliche Probleme. Das Kernproblem ist dabei das Erfordernis des Nachweises eines konkret eingetretenen Schadens und, darauf beruhend, das Problem der Schadensschätzung mangels – jedenfalls im Regelfall der klassischen Schwarzarbeit – beweiskräftiger Unterlagen. Denn insoweit stellt die Rechtsprechung hohe Anforderungen an die für einen Tatnachweis erforderlichen Feststellungen.

Als Lösung des im Tatbestand des § 266a StGB begründeten Problems kommt die Schaffung eines neuen Straftatbestandes, ausgehend von der jetzigen Ordnungswidrigkeit des § 111 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV, in der dargelegten Form in Betracht. Die neue Norm sollte ihren Platz neben § 266a StGB im Strafgesetzbuch finden.

⁸⁰⁴ Müller-Gugenberger-Hebenstreit, § 50 Rn. 150f., -Retemeyer, § 52 Rn. 1.

Anhang

Fragebogen

1. a) Staatsanwaltschaft:

_____ (Ort)

b) Wie viele Staatsanwälte/-innen sind an Ihrer Behörde insgesamt beschäftigt?

c) Wie viele Staatsanwälte/-innen sind davon mit der Bearbeitung der Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit (§ 266a Abs. 2 StGB und damit einhergehende Steuerhinterziehung) befasst?

d) Wie lange sind Sie bereits in der Wirtschaftsabteilung tätig bzw. mit den Verfahren wegen des Verdachts der Schwarzarbeit beauftragt?

ca. _____ Jahre _____ Monate

2. Gibt es speziell bei den Ermittlungen wegen des Verdachts der Schwarzarbeit üblicherweise und regelmäßig auftretende Probleme, die einen Tatnachweis erschweren?

nein

ja, und zwar

Rechtsprobleme, insbesondere

- Beweisprobleme, insbesondere

- Zusammenarbeit mit den beteiligten Behörden (Hauptzollamt, Finanzamt, DRV), insbesondere

- Sonstige

3. Wie oft ist nach Ihrer Einschätzung mangels vorhandener Lohnunterlagen eine Schätzung der Löhne erforderlich?
- (fast) nie (ca. 0-5%)
 - selten (ca. 6-39%)
 - manchmal (ca. 40-60%)
 - oft (ca. 61-95%)
 - (fast) immer (ca. 96-100%)
4. Haben nach Ihrer Ansicht die der Anklage zugrunde gelegten Lohn- und Beitragsschätzungen im Hauptverfahren und damit als Grundlage des Urteils auch bei Bestreiten des Angeklagten Bestand?
- (fast) nie (ca. 0-5%)
 - selten (ca. 6-39%)
 - manchmal (ca. 40-60%)
 - oft (ca. 61-95%)
 - (fast) immer (ca. 96-100%)
5. Wie oft kommt es nach Ihrer Einschätzung in den (Ermittlungs- und Haupt)Verfahren zum Zwecke des Verfahrensabschlusses zu einer Einigung über die Einstellung (§§ 153, 153a StPO) oder das Strafmaß?
- (fast) nie (ca. 0-5%)
 - selten (ca. 6-39%)

- manchmal (ca. 40-60%)
- oft (ca. 61-95%)
- (fast) immer (ca. 96-100%)

6. Wie oft sind nach Ihrer Einschätzung Schwierigkeiten bei dem Nachweis konkreter Taten (z.B. hinsichtlich des genauen Umfangs der „schwarz“ gezahlten Löhne) Grund für die Bereitschaft der Staatsanwaltschaft zur Einigung?

- (fast) nie (ca. 0-5%)
- selten (ca. 6-39%)
- manchmal (ca. 40-60%)
- oft (ca. 61-95%)
- (fast) immer (ca. 96-100%)

7. Bis zu welcher Schadenshöhe erfolgt nach Ihrer Einschätzung – neben weiteren zu berücksichtigenden Umständen (z.B. persönliche Umstände des Beschuldigten/ Angeklagten, Maß der Pflichtwidrigkeit, Beweisschwierigkeiten, etc.) – noch

- eine Einstellung gem. § 153 StPO:

max. _____ EUR

- eine Einstellung gem. § 153a StPO:

max. _____ EUR

- die Verhängung einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren (zur Bewährung)?

max. _____ EUR

8. Wie lang ist die durchschnittliche Dauer des Ermittlungsverfahrens vom Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens bis zu dessen Abschluss (Einstellung oder Anklageerhebung)?

1 – 6 Monate

7 – 12 Monate

13 – 18 Monate

19 – 24 Monate

über 2 Jahre

9. Sonstige Anmerkungen

Vielen Dank für Ihre Mitarbeit!