

Steuerstrafrecht und Sozialversicherungsbetrug auf Baustellen

Ermittlungszuständigkeiten, Anspruchsgegner, Verdachts- und Beweismaß sowie
Rechtsschutz

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung und Kernaussagen.....	5
Zehn Leitsätze	5
Abkürzungen.....	6
A. Gegenstand, Baustellenrealität und rechtliche Leitfragen	7
I. Warum Baustellen besonders konfliktträchtig sind.....	7
II. Die sieben Leitfragen des Parallelverfahrens	7
B. Materiell-rechtliche Grundlagen	8
I. Beschäftigung, Arbeitgeberstellung und Scheinselbständigkeit	8
II. Lohnsteuer: Schuld, Einbehalt und Haftung.....	8
III. Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen nach § 266a StGB.....	9
IV. Steuerhinterziehung nach § 370 AO im Baustellenfall	9
V. Mindestlohn, Arbeitnehmerentsendung und Sozialkassen.....	10
VI. Nachunternehmerhaftung für Sozialversicherungsbeiträge	10
C. Behörden und Ermittlungsarchitektur	10
I. Warum der Zoll beziehungsweise die FKS ermittelt	10
II. Befugnisse bei der Verwaltungskontrolle	11
III. Strafprozessuale Ermittlungen der FKS.....	11
IV. Staatsanwaltschaft und gerichtliche Kontrolle	12
V. Finanzamt, Bußgeld- und Strafsachenstelle und Steuerfahndung.....	12
VI. Deutsche Rentenversicherung, Einzugsstellen und Unfallversicherungsträger	12
VII. Gemeinsame Ermittlungsgruppen und praktische Arbeitsteilung	13
D. Wer macht gegen wen welche Ansprüche geltend?.....	14
I. Grundprinzip: Primärschuld, Haftung und Sanktion trennen	14
II. Übersicht der Anspruchs- und Verfahrensbeziehungen	14
III. Der tatsächliche Arbeitgeber als zentraler Anspruchsgegner	15
IV. Generalunternehmer, Hauptunternehmer und Auftraggeber.....	15
1. Keine allgemeine Lohnsteuerhaftung der Werkvertragskette.....	15
2. Beitragshaftung im Baugewerbe	15

3. Entleiherhaftung.....	16
4. Mindestloohnhaftung.....	16
V. Geschäftsführer, Bauleiter und sonstige natürliche Personen	16
VI. Mehrfachinanspruchnahme und Gesamtschuld.....	16
E. Erkenntnisaustausch: Wer greift auf welche Ermittlungen zu?.....	16
I. Der gesetzliche Informationsverbund	16
II. Aktenbeiziehung ist keine Beweisautomatik	17
III. Typische Beweismittel und ihre Aussagegrenzen.....	17
1. Personenbefragungen auf der Baustelle	17
2. Stundenlisten, Zugangsdaten und Bautagebücher	17
3. Rechnungen und Kalkulationen.....	18
4. Bank- und Bargeldbewegungen.....	18
5. Digitale Kommunikation	18
IV. Steuergeheimnis, Sozialdatenschutz und Zweckbindung	18
V. Selbstbelastung und § 393 AO	18
VI. Bindungswirkung strafrechtlicher Entscheidungen.....	19
F. Unterschiedliche Verdachtsgrade und Überzeugungsmaße	19
I. Begriffe sauber trennen	19
II. Prüfungsanlass der FKS: kein Anfangsverdacht erforderlich	19
III. Anfangsverdacht nach § 152 Abs. 2 StPO	19
IV. Hinreichender Tatverdacht	20
V. Dringender Tatverdacht.....	20
VI. Strafgerichtliche Überzeugung	20
VII. Steuerfestsetzung: Amtsermittlung, volle Überzeugung und Schätzung	20
1. Grund und Höhe der Steuer.....	20
2. Lohnsteuer und Arbeitgeberhaftung.....	21
3. Steuerhinterziehung als Vorfrage.....	21
VIII. Beitragsfestsetzung: Vollbeweis und Summenbescheid.....	21
1. Regelbeweismaß	21
2. § 28f Abs. 2 SGB IV	21

3. Nettolohnhochrechnung	22
IX. Gibt es ein unterschiedliches Überzeugungsmaß bei Lohnsteuer und Sozialversicherung?	22
X. Vergleichende Matrix.....	22
G. Rechtsbehelfe und Rechtsmittel.....	23
I. Grundsatz: Jeder Verfahrensstrang benötigt eigenen Rechtsschutz	23
II. Rechtsschutz gegen Prüfungsmaßnahmen der FKS.....	23
1. Finanzrechtsweg	23
2. Realakte und einstweilige Anordnung	23
3. Erledigung der Prüfungsverfügung.....	23
4. Mitwirkungsanordnungen und Zwangsmittel.....	24
III. Strafprozessuale Rechtsbehelfe	24
1. Durchsuchung.....	24
2. Beschlagnahme und Datensicherung	24
3. Vermögensarrest und Einziehungssicherung.....	24
4. Untersuchungshaft	24
5. Abschlussentscheidungen	25
IV. Rechtsschutz gegen Lohnsteuer- und Haftungsbescheide.....	25
1. Einspruch.....	25
2. Aussetzung der Vollziehung.....	25
3. Klage und Rechtsmittel.....	26
V. Rechtsschutz gegen Beitrags- und Haftungsbescheide.....	26
1. Widerspruch.....	26
2. Keine automatische aufschiebende Wirkung.....	26
3. Klage und Instanzenzug	26
4. Säumniszuschläge und Vorsatz.....	26
5. Verjährung	27
VI. Ordnungswidrigkeitenrecht.....	27
VII. Arbeitsgerichtliche und zivilrechtliche Verfahren.....	27
VIII. Präventiver Statusrechtsschutz.....	27
IX. Rechtsbehelfsmatrix mit Regelfristen.....	27

H. Fallstudie: Nachunternehmerkette auf einer Großbaustelle	28
I. Ausgangssachverhalt.....	28
II. Verfahrensablauf	28
1. FKS-Prüfung	28
2. Strafverfahren.....	28
3. Steuerverfahren.....	28
4. Beitragsverfahren	28
5. Unfallversicherung und Mindestlohn.....	29
III. Alternative Arbeitgeberhypothesen.....	29
IV. Beweis- und Berechnungsfragen	29
V. Rechtsbehelfsstrategie im Fall.....	29
I. Praktische Handlungsempfehlungen für Unternehmer und Verteidigung	30
I. Vor der Beauftragung.....	30
II. Während der Bauausführung.....	30
III. Bei einer FKS-Kontrolle	30
IV. Nach der Maßnahme	30
V. Einheitliche Datenbasis, differenzierte Rechtsposition.....	30
VI. Vergleich und Verfahrensökonomie	31
J. Schlussfolgerung.....	31
Literatur- und Rechtsprechungshinweise.....	31

Vorbemerkung und Kernaussagen

Der Begriff des „Sozialversicherungsbetrugs“ ist praktisch gebräuchlich, rechtlich aber unscharf. Im Zentrum der Baustellenverfahren steht regelmäßig nicht der Betrugstatbestand des § 263 StGB, sondern das Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt nach § 266a StGB. Hinzu treten insbesondere die Hinterziehung von Lohnsteuer nach § 370 AO, Verstöße gegen das Mindestlohngesetz, das Arbeitnehmer-Entsendegesetz, das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz sowie ordnungswidrigkeitenrechtliche und aufenthaltsrechtliche Vorwürfe.¹

Das typische Baustellenverfahren ist deshalb kein einheitliches Verfahren, sondern ein Verbund mehrerer rechtlich selbständiger Verfahrensstränge. Die Finanzkontrolle Schwarzarbeit der Zollverwaltung (FKS) prüft zunächst die Einhaltung der in § 2 SchwarzArbG bezeichneten Pflichten. Verdichten sich die tatsächlichen Anhaltspunkte zu einem strafprozessualen Anfangsverdacht, ermittelt sie nach der Strafprozessordnung. Seit dem 30. Dezember 2025 kann die Zollverwaltung bestimmte, insbesondere einfach gelagerte Ermittlungsverfahren wegen § 266a StGB nach Maßgabe der §§ 14a, 14b SchwarzArbG selbständig führen; die Staatsanwaltschaft behält jedoch die Sachleitungs- und Übernahmekompetenz und bleibt in den gesetzlich ausgenommenen oder komplexen Fällen zuständig.²

Die Finanzverwaltung setzt Lohnsteuer und gegebenenfalls Haftungsbeträge fest. Die Träger der Deutschen Rentenversicherung führen Arbeitgeberprüfungen durch und erlassen Beitragsbescheide; die Einzugsstellen ziehen den Gesamtsozialversicherungsbeitrag ein und machen Rückstände geltend. Berufsgenossenschaften erheben Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung. Arbeitnehmer und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien können daneben Mindestlohn- oder Sozialkassenansprüche verfolgen.³

Die verschiedenen Stellen dürfen Erkenntnisse austauschen und Akten beiziehen. Die bloße Herkunft eines Beweismittels aus einer Zoll- oder Strafsakte entbindet jedoch keine Behörde von ihrer eigenen Sachverhalts- und Beweiswürdigung. Ein strafrechtlicher Freispruch bindet weder Finanzamt noch Sozialversicherungsträger formal; umgekehrt ersetzt ein bestandskräftiger Steuer- oder Beitragsbescheid nicht die strafgerichtliche Überzeugungsbildung. Entscheidend sind die unterschiedlichen gesetzlichen Tatbestände, Verfahrenszwecke und Beweisregeln.⁴

Für die Verteidigung und die unternehmerische Rechtswahrung folgt daraus: Gegen jede belastende Maßnahme ist im jeweils einschlägigen Rechtsweg gesondert und fristgerecht vorzugehen. Ein Einspruch gegen einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid hemmt weder einen Beitragsbescheid noch ein Strafverfahren. Ebenso entfaltet ein Widerspruch gegen einen Beitragsbescheid grundsätzlich keine Sperrwirkung für steuerliche oder strafprozessuale Maßnahmen. Vorläufiger Rechtsschutz muss in jedem Verfahrensstrang eigenständig beantragt werden.

¹ § 266a StGB; § 370 AO; §§ 8, 21 MiLoG; §§ 14, 23 AEntG; §§ 15 ff. AÜG.

² §§ 2, 14, 14a, 14b SchwarzArbG in der seit dem 30. Dezember 2025 geltenden Fassung; Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung vom 22. Dezember 2025, BGBl. 2025 I Nr. 369; BT-Drs. 21/1930, S. 1, 65 ff.

³ §§ 38, 41a, 42d EStG; §§ 28e, 28f, 28h, 28p SGB IV; § 150 SGB VII; § 14 AEntG i.V.m. § 13 MiLoG.

⁴ § 6 SchwarzArbG; §§ 88, 116, 393 AO; §§ 20, 21 SGB X; § 261 StPO; § 96 Abs. 1 FGO; § 128 Abs. 1 SGG.

Zehn Leitsätze

1. Die FKS kontrolliert Baustellen, weil der Gesetzgeber ihr die Prüfung zentraler arbeits-, sozialversicherungs-, mindestlohn- und aufenthaltsrechtlicher Pflichten übertragen hat; sie ist nicht lediglich „Hilfsorgan“ der Finanzverwaltung.
2. Eine risikoorientierte Prüfung nach § 2 SchwarzArbG setzt keinen strafprozessualen Anfangsverdacht voraus. Eine Durchsuchung oder Beschlagnahme im Strafverfahren verlangt demgegenüber die gesetzlichen strafprozessualen Voraussetzungen.
3. Die Staatsanwaltschaft ermittelt in schweren, komplexen oder gesetzlich ausgenommenen Fällen und kann ein von der Zollverwaltung selbständig geführtes Ermittlungsverfahren jederzeit übernehmen.
4. Sozialversicherungsträger führen keine strafprozessualen Ermittlungen. Sie ermitteln im Verwaltungsverfahren, prüfen Arbeitgeber und setzen Beiträge durch Verwaltungsakt fest.
5. Primärer Beitragsschuldner ist der tatsächliche Arbeitgeber. Der formale Vertrag oder die Bezeichnung als Werkunternehmer entscheidet nicht, wenn die tatsächliche Durchführung eine abhängige Beschäftigung oder Arbeitnehmerüberlassung ergibt.
6. Der Generalunternehmer haftet nicht allein wegen seiner Stellung in der Werkvertragskette für die Lohnsteuer des Nachunternehmers. Für Sozialversicherungsbeiträge und Mindestentgelt bestehen dagegen besondere gesetzliche Nachunternehmerhaftungen.
7. Für das Vorliegen einer Beschäftigung, die Arbeitgeberstellung und die beitragsbegründenden Tatsachen gilt im sozialgerichtlichen Verfahren grundsätzlich der Vollbeweis. § 28f Abs. 2 SGB IV erlaubt jedoch unter engen Voraussetzungen einen Summenbescheid und eine Schätzung der Beitragshöhe.
8. Auch im Steuerrecht müssen die steuerbegründenden Tatsachen grundsätzlich zur vollen Überzeugung festgestellt werden. § 162 AO erlaubt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, nicht aber eine strafähnliche Sanktionierung durch bewusst überhöhte Ansätze.
9. Im Strafprozess genügt für die Einleitung ein Anfangsverdacht; für die Anklage ist hinreichender Tatverdacht, für Untersuchungshaft dringender Tatverdacht und für die Verurteilung die richterliche Überzeugung ohne vernünftige Zweifel erforderlich.
10. Effektiver Rechtsschutz verlangt eine Verfahrensmatrix: Einspruch und Finanzrechtsweg gegen Zoll- und Steuerverwaltungsakte, Widerspruch und Sozialrechtsweg gegen Beitragsbescheide, strafprozessuale Beschwerden und Rechtsmittel gegen Zwangsmaßnahmen und Strafentscheidungen sowie arbeitsgerichtliche Rechtsbehelfe bei Mindestlohn- und Sozialkassenansprüchen.

Abkürzungen

AO – Abgabenordnung; AEntG – Arbeitnehmer-Entsendegesetz; ArbGG – Arbeitsgerichtsgesetz; AÜG – Arbeitnehmerüberlassungsgesetz; BFH – Bundesfinanzhof; BGH – Bundesgerichtshof; BSG – Bundessozialgericht; DRV – Deutsche Rentenversicherung; EStG – Einkommensteuergesetz; FGO – Finanzgerichtsordnung; FKS – Finanzkontrolle Schwarzarbeit; HZA – Hauptzollamt; MiLoG – Mindestlohngesetz; OWiG – Gesetz über Ordnungswidrigkeiten; SchwarzArbG – Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz; SGB – Sozialgesetzbuch; SGG – Sozialgerichtsgesetz; StGB – Strafgesetzbuch; StPO – Strafprozessordnung.

A. Gegenstand, Baustellenrealität und rechtliche Leitfragen

I. Warum Baustellen besonders konfliktträchtig sind

Baustellen verbinden wechselnde Einsatzorte, hohen Personalbedarf, kurze Leistungsspitzen und mehrstufige Werkvertragsketten. Ein Bauherr beauftragt einen General- oder Hauptunternehmer; dieser vergibt Gewerke an Nachunternehmer, die ihrerseits weitere Subunternehmer, Einzelunternehmer, Personaldienstleister oder ausländische Gesellschaften einsetzen. Die tatsächliche Arbeitsorganisation wird häufig nicht durch den schriftlichen Vertrag, sondern durch Bauzeitenplan, Sicherheitskoordination, Zugangskontrolle, Stundenlisten und tägliche Weisungen des Poliers oder Bauleiters geprägt.

Gerade diese Diskrepanz zwischen Vertragsbild und Vollzug ist der Ausgangspunkt vieler Verfahren. Ein Vertrag kann als Werkvertrag überschrieben sein, obwohl der angebliche Nachunternehmer weder ein abgrenzbares Werk schuldet noch eigene unternehmerische Dispositionsmöglichkeiten besitzt. Die eingesetzten Personen arbeiten dann möglicherweise nach Zeit, verwenden Material und Geräte des Auftraggebers, werden in Kolonnen eingeteilt und erhalten konkrete Einzelweisungen. Sozialversicherungsrechtlich kann dies für eine abhängige Beschäftigung sprechen; arbeitsrechtlich kann eine unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung oder ein Arbeitsverhältnis zum Einsatzunternehmen in Betracht kommen.⁵

Hinzu kommen sogenannte Servicegesellschaften oder Rechnungsschreiber. Sie stellen Schein- oder Abdeckrechnungen aus, überweisen Rechnungsbeträge teilweise zurück oder verschaffen Bargeld, aus dem Arbeitskräfte entlohnt werden. Solche Konstruktionen können neben § 266a StGB und § 370 AO auch Urkunden-, Betrugs-, Geldwäsche- oder Einziehungsfragen auslösen. Für die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Einordnung ist aber zunächst zu klären, wer tatsächlich Arbeitgeber war, welche Personen wann gearbeitet haben, welcher Lohn vereinbart oder gezahlt wurde und welche Meldungen unterblieben.

II. Die sieben Leitfragen des Parallelverfahrens

Ein Baustellenfall lässt sich nur beherrschen, wenn sieben Fragen getrennt beantwortet werden:

Erstens ist zu bestimmen, welche Behörde in welcher Funktion tätig wird. Eine Baustellenkontrolle der FKS ist rechtlich etwas anderes als eine strafprozessuale Durchsuchung, eine Arbeitgeberprüfung der DRV oder eine Lohnsteuer-Außenprüfung.

Zweitens ist der tatsächliche Arbeitgeber zu identifizieren. Die Antwort entscheidet über die primäre Beitragsschuld, die lohnsteuerlichen Pflichten und den Täterkreis des § 266a StGB.

Drittens ist zu klären, welche Sekundärhaftungen bestehen. Im Baugewerbe können insbesondere die Auftraggeberhaftung nach § 28e Abs. 3a ff. SGB IV, die entsprechende Haftung in der Unfallversicherung

⁵ § 7 Abs. 1 SGB IV; §§ 1, 9, 10 AÜG. Zur Maßgeblichkeit des Gesamtbilds und zur begrenzten Bedeutung der Vertragsbezeichnung etwa BSG, Urteil vom 22. Juli 2025 – B 12 BA 14/23 R; BSG, Urteil vom 14. März 2018 – B 12 R 3/17 R, BSGE 125, 177.

und die Mindestloohnhaftung nach § 14 AEntG relevant werden. Eine parallele allgemeine Generalunternehmerhaftung für Lohnsteuer existiert dagegen nicht.

Viertens ist der Erkenntnisfluss zu rekonstruieren. Personenbefragungen, elektronische Arbeitszeitdaten, Zutrittsprotokolle, Rechnungen, Bankbewegungen und Mobiltelefonaten können in mehrere Verfahren eingehen. Die Übermittlung ersetzt jedoch weder die Anhörung noch die eigene Würdigung der empfangenden Behörde.

Fünftens muss zwischen Prüfungsanlass, Verdachtsgrad und Beweismaß unterschieden werden. Die risikoorientierte Auswahl eines Prüfobjekts ist keine strafrechtliche Vorverurteilung. Umgekehrt darf eine Behörde nicht unter dem Etikett einer Verwaltungskontrolle strafprozessuale Beschuldigtenrechte umgehen.

Sechstens ist für jede Festsetzung zu prüfen, welche Tatsachen voll bewiesen sein müssen und welche Größen geschätzt werden dürfen. Besonders fehleranfällig ist die Gleichsetzung einer zulässigen Schätzung der Höhe mit einem abgesenkten Beweismaß für den Grund des Anspruchs.

Siebtens müssen Fristen und Rechtsbehelfe synchronisiert werden. Der Unternehmer kann gleichzeitig Adressat einer Prüfungsverfügung, eines Durchsuchungsbeschlusses, eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids, eines DRV-Beitragsbescheids, eines Haftungsbescheids der Berufsgenossenschaft und einer zivil- oder arbeitsgerichtlichen Klage sein.

B. Materiell-rechtliche Grundlagen

I. Beschäftigung, Arbeitgeberstellung und Scheinselbstständigkeit

Ausgangspunkt der Sozialversicherung ist § 7 Abs. 1 SGB IV. Beschäftigung ist die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis; Anhaltspunkte sind die Tätigkeit nach Weisungen und die Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Die Rechtsprechung verlangt eine Gesamtwürdigung aller Umstände. Entscheidend ist die gelebte Rechtsbeziehung. Vertragliche Erklärungen sind relevant, verlieren aber an Gewicht, wenn die tatsächliche Durchführung abweicht.⁶

Baustellenspezifisch sprechen unter anderem folgende Umstände für Beschäftigung: feste Einteilung in Schichten oder Kolonnen, persönliche Arbeitspflicht ohne eigenes Personal, detaillierte Einzelanweisungen, Abrechnung ausschließlich nach Stunden, fehlendes Unternehmerrisiko, Nutzung wesentlicher Betriebsmittel des Auftraggebers, fehlende eigene Kalkulation und Eingliederung in dessen Sicherheits- und Qualitätsorganisation. Für Selbständigkeit können dagegen ein eigenes abgrenzbares Gewerk, eigene Mitarbeiter und Betriebsmittel, eigenes Mängel- und Vergütungsrisiko, freie Personaldisposition sowie eine werkbezogene und nicht zeitbezogene Vergütung sprechen.

⁶ § 7 Abs. 1 SGB IV; ständige Rechtsprechung, etwa BSG, Urteil vom 7. Juni 2019 – B 12 R 6/18 R, BSGE 128, 205; BSG, Urteil vom 22. Juli 2025 – B 12 BA 14/23 R.

Die Einordnung ist personen- und tätigkeitsbezogen. Ein Nachunternehmer kann für ein Gewerk echter Unternehmer sein und zugleich einzelne Personen wie Arbeitnehmer einsetzen. Ebenso kann der Generalunternehmer selbst Arbeitgeber werden, wenn die Zwischengesellschaft nur als formale Hülle dient und die tatsächliche Personalhoheit beim Generalunternehmer liegt. In anderen Fällen bleibt der Nachunternehmer Arbeitgeber, während der Generalunternehmer lediglich aufgrund einer besonderen Haftungsnorm für fremde Beitragsschulden entsteht. Arbeitgeberstellung und Nachunternehmerhaftung dürfen deshalb nicht vermischt werden.

Für Organmitglieder und verantwortliche Führungskräfte ist zwischen der Schuldnerschaft des Unternehmens und persönlicher Verantwortlichkeit zu unterscheiden. Beitragsschuldner und lohnsteuerlicher Arbeitgeber ist regelmäßig die Gesellschaft. Strafrechtlich können Geschäftsführer oder faktische Geschäftsführer über § 14 StGB verantwortlich sein. Steuerrechtlich treffen gesetzliche Vertreter die Pflichten aus § 34 AO; eine persönliche Haftung kann sich bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung aus § 69 AO ergeben.⁷

II. Lohnsteuer: Schuld, Einbehalt und Haftung

Schuldner der Lohnsteuer ist grundsätzlich der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, anzumelden und abzuführen. Die Lohnsteuer-Anmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Unterbleibt die Anmeldung oder werden Löhne zu niedrig angegeben, kann der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO erfüllt sein.⁸

Neben der Steuerschuld des Arbeitnehmers haftet der Arbeitgeber nach § 42d EStG insbesondere für Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hatte. Der Haftungsbescheid wird nach § 191 AO erlassen und steht grundsätzlich im Entschließungs- und Auswahlmessen der Finanzbehörde. Das Finanzamt muss deshalb nicht nur den Haftungstatbestand und die Höhe, sondern auch die Inanspruchnahme gerade dieses Haftungsschuldners rechtsfehlerfrei begründen. Bei vorsätzlicher Lohnsteuerhinterziehung ist es regelmäßig nicht ermessensfehlerhaft, den Arbeitgeber unmittelbar in Anspruch zu nehmen.⁹

Eine besondere Haftung besteht für den Entleiher bei Arbeitnehmerüberlassung. § 42d Abs. 6 EStG ordnet die unter näheren Voraussetzungen eine grundsätzlich subsidiäre Haftung des Entleihers an. Diese Norm darf nicht zu einer allgemeinen Auftraggeberhaftung ausgedehnt werden. Der bloße Umstand, dass ein Generalunternehmer einen Nachunternehmer beauftragt, macht ihn weder zum lohnsteuerlichen Arbeitgeber noch zum Haftungsschuldner. Erforderlich ist entweder seine eigene Arbeitgeberstellung, eine tatbestandliche Entleiherhaftung oder eine andere besondere Haftungsnorm, etwa § 69 oder § 71 AO.¹⁰

⁷ § 14 StGB; §§ 34, 69 AO. Zur faktischen Geschäftsführung im Kontext des § 266a StGB vgl. allgemein BGH, Beschluss vom 13. September 2012 – 1 StR 242/12.

⁸ §§ 38 Abs. 2 und 3, 39b, 41a EStG; § 168 AO; § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO.

⁹ § 42d Abs. 1 EStG; § 191 AO; BFH, Urteil vom 12. Februar 2009 – VI R 40/07, BFHE 224, 306, BStBl. II 2009, 478.

¹⁰ § 42d Abs. 6 EStG; §§ 69, 71 AO.

Bei Schwarzlohnzahlungen ist die Bemessung der Lohnsteuer von der Beitragsberechnung zu trennen. Einkommensteuerlich gilt das Zuflussprinzip. Ausgangspunkt ist der tatsächlich zugeflossene Arbeitslohn. Sozialversicherungsrechtlich kann dagegen die Nettolohnfiktion des § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV zu einer Hochrechnung führen; außerdem können geschuldete Tarif- oder Mindestlöhne beitragsrechtlich eine höhere Bemessungsgrundlage bilden. Der BGH hebt diese Trennung ausdrücklich hervor.¹¹

III. Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen nach § 266a StGB

§ 266a Abs. 1 StGB erfasst das Vorenthalten von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung. Der Tatbestand setzt keine Täuschung voraus. Maßgeblich ist, dass die bei Fälligkeit geschuldeten Arbeitnehmeranteile nicht an die Einzugsstelle gezahlt werden. Ob dem Arbeitnehmer tatsächlich ein entsprechender Betrag vom Lohn abgezogen wurde, ist grundsätzlich unerheblich.

§ 266a Abs. 2 StGB betrifft Arbeitgeberanteile. Strafbar ist hier nicht jede bloße Nichtzahlung. Erforderlich ist, dass der Arbeitgeber der zuständigen Stelle über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder sie pflichtwidrig in Unkenntnis lässt und dadurch Arbeitgeberbeiträge vorenthält.¹²

Die strafrechtliche Beitragshöhe folgt dem materiellen Sozialversicherungsrecht. Das Strafgericht muss daher Beschäftigung, Arbeitgeberstellung, beitragspflichtiges Arbeitsentgelt, Beitragssätze und Fälligkeiten bestimmen. Bei illegaler Beschäftigung gilt nach § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV ein Nettoarbeitsentgelt als vereinbart, wenn Steuern und Beiträge nicht gezahlt wurden. Der ausgezahlte Betrag ist dann grundsätzlich zu einem Bruttobetrag hochzurechnen. Die Fiktion setzt nach der sozialgerichtlichen Rechtsprechung jedenfalls bedingten Vorsatz hinsichtlich der Nichtabführung voraus; eine bloß fahrlässige Fehlbeurteilung des Status genügt nicht.¹³

Die tatsächliche Zahlung eines niedrigen Schwarzlohns begrenzt die Beitragspflicht nicht zwingend. Ist ein höherer Mindest- oder Tariflohn geschuldet, kann für Beiträge das Entstehungsprinzip maßgeblich sein. Für die Lohnsteuer bleibt dagegen grundsätzlich der tatsächlich zugeflossene Lohn Ausgangspunkt. Diese Asymmetrie ist eine wesentliche Ursache unterschiedlicher Schadensberechnungen in derselben Strafsache.

IV. Steuerhinterziehung nach § 370 AO im Baustellenfall

Lohnsteuerhinterziehung wird typischerweise durch unrichtige oder unvollständige Lohnsteuer-Anmeldungen oder durch das vollständige Unterlassen der Anmeldung begangen. Täter kann der gesetzliche oder faktische Vertreter des Arbeitgebers sein; Teilnahmehandlungen von Buchhaltern,

¹¹ BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, insbesondere Rn. 11, 14 und 16; BGH, Beschluss vom 10. November 2009 – 1 StR 283/09; BGH, Beschluss vom 23. März 2022 – 1 StR 511/21.

¹² § 266a Abs. 1 und 2 StGB. Zur tatbestandlichen Differenzierung BGH, Urteil vom 8. März 2023 – 1 StR 188/22, BGHSt 67, 273.

¹³ § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV; BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71; BSG, Urteil vom 9. November 2011 – B 12 R 18/09 R; LSG Bayern, Urteil vom 10. Juni 2021 – L 16 BA 124/18.

Beratern, Rechnungsschreibern oder Hintermännern kommen hinzu. Bei Scheinrechnungen können weitere Steuerarten betroffen sein, insbesondere Umsatzsteuer und Ertragsteuern.

Für die Konkurrenz zwischen § 266a StGB und § 370 AO kommt es auf die konkreten Handlungen an. Veranlasst der Verantwortliche durch einen einheitlichen Tatbeitrag sowohl unrichtige Lohnsteuer-Anmeldungen als auch unrichtige Sozialversicherungsmeldungen, kann Tateinheit vorliegen. Der BGH hat dies für die Weitergabe falscher Lohndaten an eine mit den Meldungen befasste Stelle anerkannt. Für die Zuständigkeit der FKS nach §§ 14a, 14b SchwarzArbG ist die Abgrenzung praktisch bedeutsam: Ein mit § 266a StGB tateinheitlich verbundener Steuerdeliktsworwurf kann anders zu behandeln sein als eine verfahrensrechtlich selbständige, in Tatmehrheit stehende Steuerstraftat.¹⁴

Steuerstrafrechtlich gilt das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO. Die Verkürzung wird grundsätzlich nicht dadurch beseitigt, dass aus anderen Gründen Steuern zu ermäßigen oder Vorteile anzurechnen wären. Bei der konkreten Schadensberechnung und Strafzumessung sind gleichwohl die materiell richtigen Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Eine Schätzung ist zulässig, darf aber nicht schematisch den höchstmöglichen Schaden ansetzen.¹⁵

V. Mindestlohn, Arbeitnehmerentsendung und Sozialkassen

Der Mindestlohnanspruch ist ein eigener arbeitsrechtlicher Anspruch des Arbeitnehmers. Nach § 13 MiLoG gilt § 14 AEntG entsprechend. Danach haftet ein Unternehmer, der einen anderen Unternehmer mit Werk- oder Dienstleistungen beauftragt, grundsätzlich wie ein selbstschuldnerischer Bürge für die Verpflichtungen dieses Unternehmers, eines Nachunternehmers oder eines beauftragten Verleihers zur Zahlung des Mindestentgelts und bestimmter Beiträge an gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien.¹⁶

Diese Haftung ist von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragshaftung zu trennen. Anspruchsteller sind hier der Arbeitnehmer oder – bei tariflicher und gesetzlicher Erstreckung – die gemeinsame Einrichtung, etwa eine Sozialkasse. Der Rechtsweg führt grundsätzlich zu den Gerichten für Arbeitssachen. Die FKS kontrolliert die Einhaltung und kann Ordnungswidrigkeiten verfolgen; sie zieht den individuellen Mindestlohnanspruch jedoch nicht für den Arbeitnehmer ein.

VI. Nachunternehmerhaftung für Sozialversicherungsbeiträge

Für Bauleistungen enthält § 28e Abs. 3a bis 3f SGB IV eine besondere Haftung des Unternehmers für die Zahlungspflicht eines von ihm beauftragten Nachunternehmers. Die Haftung ist akzessorisch und bürgschaftsähnlich. Sie macht den Auftraggeber nicht zum Arbeitgeber, verschafft der Einzugsstelle aber einen weiteren Schuldner. Die gesetzliche Bagatellgrenze knüpft an den geschätzten Gesamtwert der für ein Bauwerk beauftragten Bauleistungen an; sie beträgt 275.000 Euro.¹⁷

¹⁴ BGH, Beschluss vom 5. März 2020 – 1 StR 530/19, NStZ-RR 2020, 206; § 14a Abs. 2 SchwarzArbG; BT-Drs. 21/1930, S. 68 ff.

¹⁵ § 370 Abs. 4 AO; zur strafrechtlichen Schätzung BGH, Beschluss vom 30. Juli 1999 – 1 StR 618/98, BGHSt 45, 164; BGH, Urteil vom 6. August 2025 – 1 StR 177/25.

¹⁶ § 13 MiLoG; § 14 AEntG. Zur Reichweite der verschuldensunabhängigen Bürgenhaftung grundlegend BAG, Urteil vom 12. Januar 2005 – 5 AZR 617/01, BAGE 113, 149, zur Vorgängerregelung.

¹⁷ § 28e Abs. 3a bis 3f, insbesondere Abs. 3d SGB IV.

Die Haftung kann durch den Nachweis fehlenden Verschuldens ausgeschlossen sein. Das Gesetz erkennt insbesondere Präqualifikation und geeignete Unbedenklichkeitsbescheinigungen als Entlastungsinstrumente an. Der Auftraggeber muss die Bescheinigungen inhaltlich und zeitlich zutreffend für den eingesetzten Nachunternehmer und den relevanten Zeitraum sichern. Nach der neueren Rechtsprechung des BSG darf er sich bei einer qualifizierten Unbedenklichkeitsbescheinigung grundsätzlich auf deren Aussage verlassen; eine zusätzliche eigenständige Plausibilitätsprüfung ist nicht ohne Weiteres erforderlich.¹⁸

Die Einzugsstelle muss den primären Beitragsschuldner grundsätzlich zunächst mahnen und die gesetzliche Zahlungsfrist ablaufen lassen, bevor sie den haftenden Auftraggeber in Anspruch nimmt. Im Einzelfall sind deshalb Akzessorietät, Fälligkeit, Umfang der Hauptschuld, ordnungsgemäße Inanspruchnahme des Nachunternehmers und Exkulpation getrennt zu prüfen.¹⁹

Für die gesetzliche Unfallversicherung ordnet § 150 Abs. 3 SGB VII eine entsprechende Anwendung der bauwirtschaftlichen Auftraggeberhaftung an. Anspruchsteller ist die zuständige Berufsgenossenschaft, regelmäßig die BG BAU. Der Bescheid ist sozialrechtlich, nicht finanzgerichtlich anzufechten.²⁰

C. Behörden und Ermittlungsarchitektur

I. Warum der Zoll beziehungsweise die FKS ermittelt

Die FKS ist organisatorisch Teil der Zollverwaltung. Ihre gesetzliche Kernaufgabe besteht darin, die in § 2 Abs. 1 SchwarzArbG bezeichneten Pflichten zu prüfen. Dazu gehören insbesondere Meldungen zur Sozialversicherung, der unberechtigte Bezug von Sozialleistungen, ausländerbeschäftigungsrechtliche Voraussetzungen, Vorgaben des Arbeitnehmerüberlassungsrechts, Mindestlohn- und Entsenderegelungen sowie weitere Formen illegaler Beschäftigung. Im Rahmen dieser Prüfung achtet sie außerdem darauf, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass Steuerpflichtige ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen sind. Die eigentliche Prüfung der steuerlichen Pflichten bleibt nach § 2 Abs. 2 SchwarzArbG Aufgabe der Landesfinanzbehörden.²¹

Die FKS ermittelt daher nicht deshalb, weil „der Zoll für die Lohnsteuer zuständig“ wäre. Sie ermittelt, weil der Bund ihr eine eigenständige Kontroll- und Verfolgungszuständigkeit für Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung übertragen hat. Die steuerlichen Folgen werden grundsätzlich durch das Finanzamt oder die Steuerfahndung aufgearbeitet. Diese institutionelle Trennung erklärt, warum nach einer Baustellenkontrolle mehrere Anhörungsschreiben und Bescheide verschiedener Behörden folgen.

Die Auswahl der Prüfobjekte steht nach § 2 Abs. 5 SchwarzArbG im pflichtgemäßen Ermessen und erfolgt risikoorientiert. Prüfungen können sich aus Hinweisen, Branchenrisiken, Datenanalysen,

¹⁸ § 28e Abs. 3b SGB IV; BSG, Urteil vom 24. September 2025 – B 2 U 14/23 R, zur entsprechenden Generalunternehmerhaftung in der gesetzlichen Unfallversicherung.

¹⁹ § 28e Abs. 3a Satz 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 SGB IV; vgl. LSG Bayern, Urteil vom 28. Juni 2016 – L 5 R 693/15.

²⁰ § 150 Abs. 3 SGB VII; BSG, Urteil vom 24. September 2025 – B 2 U 14/23 R; zuvor BSG, Urteile vom 27. Mai 2008 – B 2 U 11/07 R und B 2 U 21/07 R.

²¹ § 2 Abs. 1 und 2 SchwarzArbG.

vorangegangenen Kontrollen oder Zufallsfeststellungen ergeben. Ein strafprozessualer Anfangsverdacht ist für die administrative Prüfung nicht erforderlich. Der BFH erkennt Prüfungsverfügungen als Verwaltungsakte an und betont, dass eine Prüfung gerade erst klären darf, ob der Betrieb dem kontrollierten Regelungsbereich unterfällt.²²

II. Befugnisse bei der Verwaltungskontrolle

Die §§ 3 bis 5a SchwarzArbG verleihen der FKS Betretungs-, Befragungs-, Einsichts- und Datenzugriffsrechte. Auf Baustellen dürfen Personalien festgestellt, Personen zu ihren Beschäftigungsverhältnissen befragt und Geschäftsunterlagen einschließlich elektronischer Daten eingesehen werden. Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Auftraggeber treffen abgestufte Duldungs- und Mitwirkungspflichten.²³

Mitwirkungspflichten haben Grenzen. Nach § 5 SchwarzArbG kann die Auskunft verweigert werden, wenn sich die betroffene Person oder ein Angehöriger im Sinne des § 15 AO dadurch der Gefahr straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtlicher Verfolgung aussetzen würde. Das Recht muss grundsätzlich geltend gemacht werden. Solange eine reine Verwaltungskontrolle vorliegt, besteht nicht in jeder Befragung dieselbe Belehrungspflicht wie bei einer Beschuldigtenvernehmung. Sobald die Person jedoch als Beschuldigter oder Betroffener vernommen wird, gelten die Belehrungsregeln der StPO beziehungsweise des OWiG.²⁴

Die Abgrenzung ist praktisch sensibel. Erkennt die FKS während der Kontrolle zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat gegen eine bestimmte Person, darf sie nicht durch Fortsetzung einer scheinbar freiwilligen Arbeitgeberbefragung die Beschuldigtenrechte umgehen. Für die spätere Verwertbarkeit ist deshalb zu dokumentieren, wann der Rollenwechsel von der Prüfungs- zur Ermittlungsmaßnahme eingetreten ist.

III. Strafprozessuale Ermittlungen der FKS

Nach § 14 SchwarzArbG haben die Behörden der Zollverwaltung bei der Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, die mit den Prüfgegenständen unmittelbar zusammenhängen, grundsätzlich die Befugnisse der Polizeibehörden nach StPO und OWiG. Bestimmte Zollbedienstete sind Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft. Durchsuchungen, Beschlagnahmen, Telekommunikationsüberwachung oder Vermögensarreste richten sich jedoch nach den jeweiligen besonderen Voraussetzungen der StPO und bedürfen vielfach richterlicher oder staatsanwaltschaftlicher Anordnung.²⁵

Seit dem 30. Dezember 2025 führen die Zollbehörden nach § 14a SchwarzArbG bestimmte Ermittlungsverfahren selbständig, wenn ihnen die Befugnisse des § 14 zustehen und der

²² § 2 Abs. 5 SchwarzArbG; BFH, Beschluss vom 10. Februar 2022 – VII B 85/21, BFHE 275, 482; BFH, Urteil vom 18. August 2020 – VII R 34/18, BFHE 271, 80.

²³ §§ 3, 4, 5 und 5a SchwarzArbG.

²⁴ § 5 Abs. 1 SchwarzArbG; § 15 AO; §§ 136, 163a StPO; § 55 OWiG; OLG Bamberg, Beschluss vom 15. Januar 2013 – 2 Ss OWi 897/12.

²⁵ § 14 SchwarzArbG; §§ 94 ff., 102 ff., 100a ff., 111e ff. StPO.

Verfahrensgegenstand insbesondere § 266a StGB oder bestimmte sozialleistungsbezogene Betrugstaten betrifft. § 14b SchwarzArbG überträgt ihnen dafür im Grundsatz die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren. Sie können das Verfahren bis zur Beantragung eines Strafbefehls führen oder die Akten zur Anklageentscheidung an die Staatsanwaltschaft abgeben.²⁶

Diese Zuständigkeit ist nicht grenzenlos. § 14a Abs. 2 SchwarzArbG nimmt insbesondere besonders schwere, komplexe oder mit eingriffsintensiven Maßnahmen verbundene Verfahren aus. Dazu zählen unter anderem Konstellationen mit Untersuchungshaft, Maßnahmen nach § 100a StPO, besonderen Beschuldigtenstellungen, einem erwartbaren Rechtsfolgenausspruch außerhalb des Strafbefehlsrahmens oder einer gemeinsam zu verfolgenden, verfahrensrechtlich selbständigen anderen Straftat. Bestehen Zweifel, legt die FKS das Verfahren der Staatsanwaltschaft vor; diese entscheidet über die Zuständigkeit. Die FKS darf ein Verfahren jederzeit abgeben, und die Staatsanwaltschaft kann es jederzeit an sich ziehen.²⁷

Die praktische Konsequenz lautet: Ja, die Staatsanwaltschaft ermittelt auch. In einfacheren § 266a-Verfahren kann die FKS seit Ende 2025 die operative und rechtliche Verfahrensführung in erweitertem Umfang selbst übernehmen. In schweren Baustellenkomplexen mit organisierten Rechnungsketten, Steuerstraftaten in Tatmehrheit, Haftbefehlen, umfangreicher Telekommunikationsüberwachung oder hoher Straferwartung liegt die Sachleitung regelmäßig bei der Staatsanwaltschaft.

IV. Staatsanwaltschaft und gerichtliche Kontrolle

Die Staatsanwaltschaft ist grundsätzlich Herrin des Ermittlungsverfahrens und zur objektiven Ermittlung belastender wie entlastender Umstände verpflichtet. Sie entscheidet nach Abschluss der Ermittlungen, ob Anklage erhoben, ein Strafbefehl beantragt oder das Verfahren eingestellt wird. Auch im selbständig von der FKS geführten Verfahren bleibt sie zentrale Schaltstelle für die gerichtliche Abschlussentscheidung und verfügt über das gesetzliche Evokationsrecht.²⁸

Eingriffsintensive Maßnahmen werden vielfach durch den Ermittlungsrichter kontrolliert. Eine Durchsuchung beim Beschuldigten setzt grundsätzlich den Verdacht voraus, dass sie zum Auffinden von Beweismitteln führen wird; die Beschlagnahme verlangt potentielle Beweisbedeutung und Verhältnismäßigkeit. Der Vermögensarrest dient der Sicherung späterer Einziehung. Solche Maßnahmen können sich gegen das Unternehmen, Organmitglieder, formale Nachunternehmer, Buchhalter oder Rechnungsschreiber richten.

V. Finanzamt, Bußgeld- und Strafsachenstelle und Steuerfahndung

Die Landesfinanzbehörden prüfen die steuerlichen Folgen. Das Veranlagungs- oder Lohnsteuerfinanzamt kann Lohnsteuer-Anmeldungen ändern, Nachforderungs- und Haftungsbescheide erlassen und nach §§ 88, 90 AO den Sachverhalt von Amts wegen ermitteln. Die

²⁶ §§ 14a, 14b SchwarzArbG; Gesetz vom 22. Dezember 2025, BGBl. 2025 I Nr. 369.

²⁷ § 14a Abs. 2 bis 5 SchwarzArbG.

²⁸ §§ 152 Abs. 2, 160, 170 StPO; §§ 14a, 14b SchwarzArbG.

Steuerfahndung erforscht Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten sowie die Besteuerungsgrundlagen. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle nimmt im Steuerstrafverfahren staatsanwaltschaftsähnliche Befugnisse nach den §§ 386 ff. AO wahr, soweit die Finanzbehörde das Verfahren selbständig führt.²⁹

Erhält die FKS Hinweise auf nicht erfüllte steuerliche Pflichten, unterrichtet sie die Finanzbehörden. Umgekehrt müssen Gerichte und Staatsanwaltschaften den Finanzbehörden Tatsachen mitteilen, die auf eine Steuerstraftat schließen lassen. Steuergeheimnis und Sozialdatenschutz stehen dem gesetzlich geregelten Austausch nicht absolut entgegen, begrenzen aber Zweck, Umfang und weitere Verwendung.³⁰

VI. Deutsche Rentenversicherung, Einzugsstellen und Unfallversicherungsträger

Die Träger der Rentenversicherung prüfen nach § 28p SGB IV bei Arbeitgebern regelmäßig, ob diese ihre Melde- und Beitragspflichten erfüllen. Sie entscheiden im Rahmen der Prüfung durch Verwaltungsakt über Versicherungspflicht und Beitragshöhe. Eine Prüfung kann an eine FKS-Akte anknüpfen, ist aber ein eigenständiges Verwaltungsverfahren.³¹

Die Einzugsstellen, regelmäßig die Krankenkassen, nehmen den Gesamtsozialversicherungsbeitrag entgegen, überwachen die Zahlung und machen Rückstände geltend. Außerhalb der DRV-Prüfung entscheiden sie nach § 28h Abs. 2 SGB IV über Versicherungspflicht und Beitragshöhe. Im Anschluss an einen DRV-Bescheid besitzen sie Gläubigerstellung und betreiben die Einziehung. Die Kompetenzverteilung ist für Widerspruch, Beiladung und Vollstreckung bedeutsam.³²

Die Berufsgenossenschaft prüft und erhebt Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung. Bei Bauunternehmen ist häufig die BG BAU zuständig. Sie kann sowohl das beschäftigende Unternehmen als auch unter den Voraussetzungen des § 150 Abs. 3 SGB VII den haftenden Auftraggeber in Anspruch nehmen.

Sozialversicherungsträger „ermitteln“ somit im verwaltungsrechtlichen Sinn: Sie erheben Tatsachen, hören Beteiligte an, ziehen Akten bei, vernehmen Zeugen und bewerten Unterlagen. Sie führen aber kein Strafverfahren, dürfen keine strafprozessuale Durchsuchung anordnen und erheben keine Anklage. Feststellen sie Anhaltspunkte für Straftaten, geben sie diese an Strafverfolgungsbehörden weiter.

Die von SOKA-BAU selbst als „eigene Ermittlungen“ bezeichnete Tätigkeit ist von den behördlichen Prüfungs- und Strafverfahren strikt zu unterscheiden. SOKA-BAU ist die gemeinsame Dachmarke der Urlaubs- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft (ULAK) und der Zusatzversorgungskasse des Baugewerbes (ZVK-Bau); die ULAK zieht als gemeinsame Einrichtung der Tarifvertragsparteien die

²⁹ §§ 88, 90, 191, 208, 386 ff. AO.

³⁰ § 6 SchwarzArbG; §§ 30, 31a, 116 AO; §§ 67a ff. SGB X.

³¹ § 28p Abs. 1 SGB IV.

³² §§ 28h, 28p SGB IV; zur Aufgabenverteilung etwa BSG, Urteil vom 28. Mai 2015 – B 12 R 16/13 R; LSG Bayern, Urteil vom 18. November 2025 – L 5 KR 460/18.

tariflichen Sozialkassenbeiträge ein, ist aber weder Strafverfolgungsbehörde noch Sozialversicherungsträger.³³ Ihre Sachverhaltsaufklärung ist privatrechtlich-tariflich auf die Feststellung des betrieblichen und persönlichen Geltungsbereichs, die Richtigkeit der Meldungen, die Durchführung des Beitrags- und Erstattungsverfahrens sowie die Durchsetzung von Beitrags- und gegebenenfalls Auftraggeberhaftungsansprüchen gerichtet. Der VTV verpflichtet erfasste Arbeitgeber zu Meldungen und gewährt den Kassen Einsicht in die für das Einzugs- und Erstattungsverfahren erforderlichen Unterlagen, die Anforderung von Kopien und die Erteilung erforderlicher Auskünfte.³⁴ SOKA-BAU kann deshalb Hinweise – auch anonyme – prüfen und eigene oder rechtmäßig übermittelte Daten abgleichen. Sie besitzt jedoch keine hoheitlichen Zwangsbefugnisse, darf insbesondere weder durchsuchen noch beschlagnahmen oder Verwaltungsakte erlassen und benötigt für die Aufnahme einer solchen Prüfung keinen strafprozessualen Anfangsverdacht; begrenzt wird ihre Tätigkeit durch den tariflichen Zweck, die Erforderlichkeit und das Datenschutzrecht.³⁵ Im arbeitsgerichtlichen Beitragsprozess trägt die Sozialkasse die Darlegungs- und Beweislast für die anspruchsbegründenden Tatsachen; nach den Grundsätzen der abgestuften Darlegungslast trifft den wegen seiner Sachnähe in Anspruch genommenen Arbeitgeber regelmäßig eine Pflicht zum substantiierten Bestreiten.³⁶ Zugleich ist SOKA-BAU als gemeinsame Einrichtung der Tarifvertragsparteien nach § 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 20 SchwarzArbG unterstützende Stelle der FKS. Die gesetzliche Zusammenarbeit und § 26 VTV ermöglichen die Übermittlung relevanter Erkenntnisse, sodass Feststellungen von SOKA-BAU eine Zoll- oder staatsanwaltschaftliche Prüfung anstoßen oder verdichten können, diese aber weder ersetzen noch die zuständigen Behörden oder Gerichte binden.³⁷ Gegen ein bloßes Prüfungs- oder Zahlungsaufforderungsschreiben sind daher weder Einspruch noch Widerspruch statthaft; streitige Auskunft- und Beitragsansprüche sind vor den Gerichten für Arbeitssachen auszutragen, gegebenenfalls durch Widerspruch gegen einen arbeitsgerichtlichen Mahnbescheid und anschließend mit den arbeitsgerichtlichen Rechtsmitteln.³⁸

VII. Gemeinsame Ermittlungsgruppen und praktische Arbeitsteilung

§ 14 SchwarzArbG ermöglicht gemeinsame Ermittlungsgruppen von Zoll, Polizei und Landesfinanzbehörden in Abstimmung mit der Staatsanwaltschaft. In großen Baustellenverfahren werden Durchsuchungen deshalb häufig zeitgleich durch FKS, Steuerfahndung und Polizei vollzogen. Die einheitliche Einsatzlage darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass jede Stelle nur im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgabe handelt.

³³ § 4 Abs. 2 TVG; § 3 Abs. 1 bis 3 VTV vom 28. September 2018 in der Fassung vom 18. Juni 2025; BAG, Urteil vom 14. Juli 2021 – 10 AZR 190/20, Rn. 2, 15.

³⁴ §§ 4 bis 7, 15 bis 18, 24 VTV; zur Bürgenhaftung des Auftraggebers für Beiträge an eine gemeinsame Einrichtung § 14 AEntG.

³⁵ Zur Selbstbeschreibung SOKA-BAU, „Schwarzarbeit schadet uns allen – Eigene Ermittlungen und anonyme Hinweise bei Verdachtsfällen“, Abruf am 24. Juni 2026; zur strafprozessualen Abgrenzung § 152 Abs. 2, §§ 94, 102, 105 StPO; datenschutzrechtlich Art. 5 Abs. 1 Buchst. b und c, Art. 6 DSGVO.

³⁶ BAG, Urteil vom 16. September 2020 – 10 AZR 56/19, BAGE 172, 197, Rn. 44; BAG, Urteil vom 14. Juli 2021 – 10 AZR 190/20, Rn. 26 f.

³⁷ § 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 20, § 6 SchwarzArbG; § 26 VTV; zur Zusammenarbeit und zum digitalen Datenaustausch zwischen SOKA-BAU und Zollverwaltung vgl. SOKA-BAU, Mitteilung vom 14. August 2025.

³⁸ § 2 Abs. 1 Nr. 6, § 46a, §§ 64 ff., 72 ff. ArbGG; § 694 ZPO.

Für die Verteidigung ist die federführende Akte zu identifizieren. Oft existieren eine staatsanwaltschaftliche Hauptakte, FKS-Sonderbände, Steuerfahndungsakten, digitale Asservatenverzeichnisse und später beigezogene Verwaltungsakten der DRV. Akteneinsicht in einem Strang verschafft nicht automatisch Zugang zu allen anderen Beständen. Entsprechende Anträge müssen adressaten- und verfahrensbezogen gestellt werden.

D. Wer macht gegen wen welche Ansprüche geltend?

I. Grundprinzip: Primärschuld, Haftung und Sanktion trennen

In der Baustellenpraxis werden drei Ebenen häufig vermengt. Auf der ersten Ebene steht die originäre Geldleistungspflicht, etwa die Pflicht des Arbeitgebers zur Zahlung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags oder die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers. Auf der zweiten Ebene stehen gesetzliche Haftungstatbestände, die einen weiteren Schuldner hinzufügen, ohne ihn zum originären Arbeitgeber zu machen. Auf der dritten Ebene stehen Strafe, Geldbuße und Einziehung. Diese Sanktionen werden nicht zur Erfüllung des Beitrags- oder Steueranspruchs festgesetzt, sondern knüpfen an individuelles oder verbandsbezogenes Fehlverhalten an.

Die richtige Anspruchszuordnung ist zugleich eine Verteidigungsfrage. Wird der Generalunternehmer als tatsächlicher Arbeitgeber angesehen, richtet sich der Beitragsbescheid unmittelbar gegen ihn; eine Exkulpation nach § 28e Abs. 3b SGB IV hilft dann nicht. Wird dagegen der Nachunternehmer als Arbeitgeber behandelt und der Generalunternehmer nur als Haftender herangezogen, können Akzessorietät, Schwellenwert, vorherige Mahnung und Exkulpation eingewandt werden.

II. Übersicht der Anspruchs- und Verfahrensbeziehungen

Gegenstand	Anspruchsteller / Behörde	Primärer Schuldner	Mögliche weitere Schuldner	Rechtsweg
Lohnsteuer	Finanzamt	Arbeitnehmer als Steuerschuldner; Arbeitgeber als Einbehaltungs- und Anmeldungspflichtiger	Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG; Entleiher nach § 42d Abs. 6 EStG; Haftung nach §§ 69, 71 AO	Finanzgerichtsbarkeit
Gesamtsozialversicherungsbeitrag	Einzugsstelle; Feststellung häufig durch DRV-Prüfdienst	tatsächlicher Arbeitgeber	Entleiherhaftung; Bauunternehmerhaftung nach § 28e Abs. 3a ff. SGB IV	Sozialgerichtsbarkeit
Unfallversicherungsbeitrag	Berufsgenossenschaft	Unternehmen / Arbeitgeber	Bauunternehmerhaftung nach § 150 Abs. 3 SGB VII	Sozialgerichtsbarkeit

Gegenstand	Anspruchsteller / Behörde	Primärer Schuldner	Mögliche weitere Schuldner	Rechtsweg
Mindestentgelt	Arbeitnehmer	Arbeitgeber	Unternehmerhaftung nach § 14 AEntG i.V.m. § 13 MiLoG	Arbeitsgerichtsbarkeit
Sozialkassenbeiträge	gemeinsame Einrichtung der Tarifvertragsparteien	tarifgebundener oder erfasster Arbeitgeber	Haftung nach § 14 AEntG	Arbeitsgerichtsbarkeit
Strafe / Geldbuße / Einziehung	Staat, vertreten durch Staatsanwaltschaft, FKS oder Bußgeldbehörde	natürliche Täter oder Beteiligte	Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG; Einziehung bei Unternehmen und Dritten	Strafgerichtsbarkeit / OWi-Verfahren

Die Tabelle zeigt, weshalb die pauschale Frage „Wer fordert das Geld?“ nicht genügt. Dieselbe Lohnsumme kann Grundlage eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids, eines Beitragsbescheids, eines Haftungsbescheids gegen den Generalunternehmer und einer strafrechtlichen Einziehungsentscheidung sein. Doppelbelastungen sind nicht stets rechtswidrig, weil Rechtsgrund und Schuldnerstellung verschieden sein können. Gleichwohl müssen Zahlungen, Gesamtschuldverhältnisse und Anrechnungen koordiniert werden.

III. Der tatsächliche Arbeitgeber als zentraler Anspruchsgegner

Der tatsächliche Arbeitgeber schuldet den Gesamtsozialversicherungsbeitrag nach § 28e Abs. 1 SGB IV. Er muss Beschäftigte melden, Entgeltunterlagen führen und Beiträge berechnen. Ein im Handelsregister eingetragener Geschäftsführer, ein vorgeschobener Einzelunternehmer oder eine Briefkastengesellschaft ändert diese Zuordnung nicht, wenn eine andere Person oder Gesellschaft nach dem Gesamtbild die Arbeitgeberfunktionen ausübt.

Bei juristischen Personen wird der Beitragsbescheid regelmäßig an die Gesellschaft gerichtet. Das Strafverfahren betrifft dagegen die verantwortlichen natürlichen Personen. Die Insolvenz der Gesellschaft beseitigt die Strafbarkeit nicht. Sie kann aber die tatsächliche Zahlungspflicht, Fälligkeit und Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens beeinflussen. Für § 266a StGB ist die Zahlungsfähigkeit zum Fälligkeitszeitpunkt und die rechtzeitige organisatorische Vorsorge relevant; der Arbeitgeber muss die Abführung der Arbeitnehmeranteile grundsätzlich vorrangig sicherstellen.³⁹

Lohnsteuerlich ist ebenfalls die Arbeitgeberstellung maßgebend. Wer Arbeitslohn zahlt oder einem Arbeitnehmer für dessen Rechnung zur Verfügung stellt, muss Lohnsteuer einbehalten. In verschleierten Modellen ist deshalb zu prüfen, ob Barzahlungen wirtschaftlich vom Generalunternehmer, vom Nachunternehmer oder von einer Servicegesellschaft stammen und für wessen Rechnung sie geleistet wurden.

³⁹ Zur Pflichtenkollision und Zahlungsfähigkeit bei § 266a StGB vgl. BGH, Beschluss vom 28. Mai 2002 – 5 StR 16/02, BGHSt 47, 318; BGH, Beschluss vom 24. September 2019 – 1 StR 346/18.

IV. Generalunternehmer, Hauptunternehmer und Auftraggeber

1. Keine allgemeine Lohnsteuerhaftung der Werkvertragskette

Das Einkommensteuerrecht kennt keine allgemeine Regel, nach der jeder Auftraggeber für die Lohnsteuer seiner Nachunternehmer haftet. Dies unterscheidet das Steuerrecht bewusst vom Sozialversicherungs- und Mindestlohnrecht. Eine lohnsteuerliche Inanspruchnahme des Generalunternehmers setzt daher eine eigene Rechtsgrundlage voraus.

In Betracht kommen vor allem vier Fallgruppen. Erstens kann der Generalunternehmer selbst tatsächlicher Arbeitgeber sein. Zweitens kann eine Arbeitnehmerüberlassung vorliegen und § 42d Abs. 6 EStG eingreifen. Drittens kann ein Organ oder Verfügungsberechtigter persönlich nach §§ 34, 35, 69 AO haften. Viertens kann bei vorsätzlicher Beteiligung an einer Steuerhinterziehung § 71 AO einschlägig sein. Die bloße Auswahl eines wirtschaftlich schwachen Nachunternehmers genügt für diese Tatbestände nicht.

2. Beitragshaftung im Baugewerbe

§ 28e Abs. 3a SGB IV schützt die Sozialversicherung vor Ausfällen in Nachunternehmerketten. Der haftende Unternehmer steht für die Zahlungspflicht des von ihm mit Bauleistungen beauftragten Nachunternehmers und weiterer Nachunternehmer ein. Die Haftung erfasst grundsätzlich den Gesamtsozialversicherungsbeitrag und die gesetzlich einbezogenen Umlagen. Sie setzt keine eigene Arbeitgeberstellung voraus.

Der Auftraggeber kann sich nach § 28e Abs. 3b SGB IV entlasten. In der Praxis sind Auswahl- und Kontrollprozesse zu dokumentieren: Handelsregister- und Gewerbedaten, Präqualifikation, aktuelle qualifizierte Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Einzugsstellen und Berufsgenossenschaft, Identität der tatsächlich eingesetzten Gesellschaft, Weitervergabe, Personalstärke und Plausibilität der Kalkulation. Die Entlastung ist kein rein formaler „Papierprozess“, doch dürfen Behörden die gesetzlichen Entlastungsinstrumente nicht nachträglich durch ungeschriebene Anforderungen entwerten.⁴⁰

Der Haftungsbescheid muss die Hauptschuld hinreichend bestimmen. Der Auftraggeber kann Einwendungen erheben, die den Bestand oder die Höhe der Beitragsschuld betreffen, und zusätzlich haftungsspezifische Einwendungen. Dazu zählen die fehlende Bauleistung, das Nichterreichen der Wertgrenze, fehlende Auftraggeberstellung, wirksame Exkulpation und eine verfrühte Inanspruchnahme.

3. Entleiherhaftung

Bei Arbeitnehmerüberlassung haftet der Entleiher sozialversicherungsrechtlich nach § 28e Abs. 2 SGB IV unter den dort geregelten Voraussetzungen. Auch diese Haftung ist von der Feststellung eines fingierten Arbeitsverhältnisses nach § 10 AÜG zu unterscheiden. Lohnsteuerlich enthält § 42d Abs. 6

⁴⁰ § 28e Abs. 3b SGB IV; BSG, Urteil vom 24. September 2025 – B 2 U 14/23 R.

EStG eine eigene Entleiherhaftung. Beide Normen sind tatbestandlich und verfahrensrechtlich selbständig; eine sozialversicherungsrechtliche Entleiherhaftung beweist nicht automatisch die steuerliche Haftung.

4. Mindestlohnhaftung

Die Haftung nach § 14 AEntG ist verschuldensunabhängig und bürgeähnlich. Sie betrifft das Netto-Mindestentgelt im Sinne der Norm und bestimmte Sozialkassenbeiträge, nicht sämtliche arbeitsvertraglichen Vergütungsbestandteile. Der Unternehmer kann dem Arbeitnehmer nicht entgegenhalten, er habe den Nachunternehmer sorgfältig ausgewählt. Regress gegen den Nachunternehmer richtet sich nach dem Innenverhältnis und ist von der Außenhaftung zu trennen.

V. Geschäftsführer, Bauleiter und sonstige natürliche Personen

Strafrechtliche Verantwortung hängt von tatsächlicher Zuständigkeit und Kenntnis ab. Der formale Geschäftsführer trägt eine Garantenstellung, kann sich aber unter engen Voraussetzungen auf eine wirksame interne Aufgabendelegation berufen. Die Delegation muss klar, sachgerecht und kontrolliert sein. Ein bloßes „Nichtwissenwollen“ oder das Unterlassen elementarer Kontrollen schützt nicht.

Bauleiter und Poliere sind nicht allein wegen ihrer Weisungsbefugnis Arbeitgeber oder Täter des § 266a StGB. Sie können jedoch Beihilfe leisten, wenn sie bewusst die illegale Beschäftigung organisieren, Stundenlisten manipulieren oder Barlohnzahlungen ermöglichen. Ebenso können Steuerberater oder Lohnbuchhalter beteiligt sein, wenn sie positive Kenntnis von falschen Lohndaten haben und deren Verarbeitung fördern. Berufsbübliche neutrale Handlungen reichen ohne deliktischen Bezug und Vorsatz nicht aus.

Unternehmensbezogene Sanktionen können über § 30 OWiG und § 130 OWiG an Leitungspflichtverletzungen anknüpfen. Daneben kommt die Einziehung des Wertes von Taterträgen nach §§ 73 ff. StGB in Betracht. Bei ersparten Aufwendungen ist sorgfältig zu prüfen, ob und bei wem ein abschöpfbarer wirtschaftlicher Vorteil entstanden ist und in welchem Verhältnis er zu nachgezahlten Steuern oder Beiträgen steht.⁴¹

VI. Mehrfachinanspruchnahme und Gesamtschuld

Ein Baustellenkomplex kann mehrere Schuldner erfassen: den tatsächlichen Arbeitgeber, einen Entleiher, einen haftenden Generalunternehmer und persönlich Haftende. Ob Gesamtschuld besteht, richtet sich nach der jeweiligen Norm. Eine Behörde darf denselben Anspruch nicht mehrfach endgültig vereinnahmen; sie darf aber mehrere Schuldner bis zur Erfüllung in Anspruch nehmen, soweit das Gesetz dies zulässt.

Für die Beratung bedeutet dies, Zahlungen exakt zuzuordnen. Im Beitragsrecht muss geklärt werden, auf welche Zeiträume, Arbeitnehmer und Versicherungsbranche gezahlt wurde. Im Steuerrecht sind

⁴¹ §§ 30, 130 OWiG; §§ 73 ff. StGB. Zur Einziehung ersparter Sozialversicherungsbeiträge vgl. BGH, Urteil vom 8. März 2023 – 1 StR 188/22, BGHSt 67, 273.

Zahlungen des Arbeitgebers, Arbeitnehmers oder Haftungsschuldners auf die konkrete Lohnsteuerschuld anzurechnen. Im Einziehungsverfahren muss verhindert werden, dass bereits abgeschöpfte oder erfüllte Beträge nochmals wirtschaftlich belastend berücksichtigt werden.

E. Erkenntnisaustausch: Wer greift auf welche Ermittlungen zu?

I. Der gesetzliche Informationsverbund

Das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz ist auf behördenübergreifende Zusammenarbeit angelegt. Nach § 6 SchwarzArbG unterrichten sich Zollverwaltung und mitwirkende Stellen unverzüglich über die für ihre Aufgaben erforderlichen Tatsachen und Ergebnisse. Der Zoll übermittelt insbesondere Anhaltspunkte für Verstöße gegen sozialversicherungs- und steuerrechtliche Pflichten. Gesetzlich vorgesehene automatisierte Abrufe erleichtern den Abgleich mit Daten der Bundesagentur für Arbeit und der Rentenversicherung.⁴²

Für Steuerdaten schafft § 31a AO Übermittlungsbefugnisse zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs. § 116 AO verpflichtet Gerichte und Behörden unter bestimmten Voraussetzungen zur Mitteilung von Tatsachen, die auf Steuerstraftaten schließen lassen. Der Sozialdatenschutz der §§ 67 ff. SGB X erlaubt Übermittlungen nur bei gesetzlicher Grundlage und zweckgebundenem Bedarf.

In der Praxis greifen folgende Stellen typischerweise auf Fremderkenntnisse zu:

- Die Staatsanwaltschaft und die FKS nutzen Baustellenprotokolle, Personenbefragungen, Unterlagenfunde, Bankdaten und digitale Asservate.
- Das Finanzamt und die Steuerfahndung erhalten Erkenntnismitteilungen, Strafaktenauszüge und gegebenenfalls vollständige Ermittlungsakten zur Lohnsteuer- und Ertragsteuerprüfung.
- Die DRV zieht FKS- oder Strafakten bei, verwendet Stundenlisten und Vernehmungen und ergänzt sie durch eigene Anhörungen und Entgeltprüfungen.
- Einzugsstellen erhalten den DRV-Bescheid und beitragsbezogene Daten zur Einziehung.
- Berufsgenossenschaften nutzen Beschäftigten- und Lohnsummenfeststellungen für Beitrags- und Haftungsbescheide.
- Arbeitsgerichte können auf Antrag beigezogene Akten oder dort eingeführte Beweismittel würdigen; eine automatische Bindung besteht nicht.

II. Aktenbeiziehung ist keine Beweisautomatik

Die Verwertung fremder Ermittlungen ist grundsätzlich zulässig, wenn Übermittlung und Verwendung gesetzlich gedeckt sind. Der empfangenden Behörde bleibt aber die Verantwortung für ihre

⁴² § 6 Abs. 1 bis 4 SchwarzArbG.

Entscheidung. Sie darf einen FKS-Schlussbericht nicht lediglich abschreiben, wenn tragende Feststellungen bestritten, widersprüchlich oder erkennbar lückenhaft sind.

Für DRV-Prüfungen hat die sozialgerichtliche Rechtsprechung anerkannt, dass umfangreiche Ermittlungen der FKS eine wesentliche Grundlage des Beitragsbescheids bilden können. Die Rentenversicherung muss jedoch prüfen, ob die Ermittlungen für die sozialversicherungsrechtlichen Tatbestandsmerkmale ausreichen und ob ergänzende Ermittlungen erforderlich sind.⁴³

Das ist besonders wichtig, weil strafrechtliche Ermittlungen andere Schwerpunkte setzen können. Eine Aussage mag für einen Anfangsverdacht genügen, aber nicht die individuelle Zuordnung jeder Arbeitsstunde für einen mehrjährigen Beitragsbescheid tragen. Umgekehrt können administrative Massendaten für eine Beitragsschätzung ausreichen, ohne den für eine strafrechtliche Verurteilung erforderlichen individuellen Vorsatz zu beweisen.

III. Typische Beweismittel und ihre Aussagegrenzen

1. Personenbefragungen auf der Baustelle

Erstbefragungen liefern zeitnahe Angaben zu Arbeitgeber, Lohn, Arbeitszeit und Weisungsgeber. Sie sind wertvoll, aber fehleranfällig: Sprachprobleme, Stress, unklare Rollenbegriffe und die Verwechslung von Baustellenleitung mit Arbeitgeber können die Aussage beeinflussen. Für tragende Feststellungen sollte dokumentiert sein, in welcher Sprache befragt, ob gedolmetscht, welche Belehrung erteilt und wie die Frage formuliert wurde.

2. Stundenlisten, Zugangsdaten und Bautagebücher

Diese Unterlagen können Anwesenheit und Einsatzdauer belegen. Sie beweisen aber nicht ohne Weiteres die vergütete Arbeitszeit oder Arbeitgeberstellung. Zugangsdaten erfassen gegebenenfalls Pausen, Wartezeiten oder Anwesenheit aus anderen Gründen; Bautagebücher nennen häufig Kolonnen, nicht einzelne Arbeitnehmer. Eine belastbare Hochrechnung benötigt deshalb nachvollziehbare Anknüpfungstatsachen.

3. Rechnungen und Kalkulationen

Ein auffälliges Missverhältnis zwischen Rechnungsvolumen, Materialanteil und gemeldetem Personal kann Schwarzarbeit indizieren. Eine reine „Lohnquote“ ist jedoch kein universeller Erfahrungssatz. Gewerke unterscheiden sich erheblich. Die Rechtsprechung lässt Schätzungen anhand branchentypischer Lohnkostenanteile zu, verlangt aber eine fallbezogene Begründung und die Berücksichtigung bekannter Besonderheiten.⁴⁴

⁴³ Vgl. LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. November 2022 – L 11 BA 3292/21; LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. Juli 2023 – L 2 BA 638/22.

⁴⁴ BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71; BGH, Beschluss vom 10. November 2009 – 1 StR 283/09.

4. Bank- und Bargeldbewegungen

Barabhebungen, Rücküberweisungen und Zahlungen an Servicegesellschaften können ein Schwarzlohnsystem stützen. Sie beantworten allein nicht, welcher Arbeitnehmer welchen Betrag erhalten hat. Für die Lohnsteuer ist der tatsächliche Zufluss relevant; für Beiträge können Mindestentgelt und Nettolohnhochrechnung hinzutreten. Dieselbe Bankbewegung kann daher in den Verfahren unterschiedlich bewertet werden.

5. Digitale Kommunikation

Messenger-Nachrichten, E-Mails und Standortdaten können Weisungsstrukturen und Kenntnis belegen. Ihre Authentizität, Vollständigkeit, Zuordnung und der Kontext sind zu prüfen. Die isolierte Aussage „bring morgen zehn Leute“ kann Arbeitnehmerüberlassung indizieren, aber auch werkvertragliche Personaldisposition beschreiben. Entscheidend ist die Gesamtschau.

IV. Steuergeheimnis, Sozialdatenschutz und Zweckbindung

Der behördenübergreifende Informationsfluss ist kein rechtsfreier Raum. Steuerdaten unterliegen § 30 AO. Sozialdaten dürfen nur im Rahmen der §§ 67a ff. SGB X erhoben, verarbeitet und übermittelt werden. Strafaktenzugang richtet sich nach StPO, EGGVG und spezialgesetzlichen Übermittlungsnormen. Die Verteidigung sollte daher nicht nur die inhaltliche Richtigkeit, sondern auch Übermittlungsweg, Zweck und Reichweite prüfen.

Ein Verstoß gegen Datenschutz- oder Verfahrensnormen führt nicht automatisch zu einem Verwertungsverbot. Im deutschen Verfahrensrecht bedarf es regelmäßig einer normbezogenen Abwägung. Gewicht haben insbesondere der Schutzzweck der verletzten Norm, die Intensität des Eingriffs, die bewusste Umgehung von Beschuldigtenrechten und die Möglichkeit rechtmäßiger Beweiserlangung.

V. Selbstbelastung und § 393 AO

Das Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren erzeugt ein besonderes Spannungsverhältnis. Der Steuerpflichtige bleibt grundsätzlich zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren verpflichtet. Nach § 393 Abs. 1 AO dürfen Zwangsmittel jedoch nicht eingesetzt werden, wenn dadurch eine Selbstbelastung wegen einer Steuerstraftat erzwungen würde; über diese Rechtslage ist zu belehren, sobald Anlass besteht. Die Steuerfestsetzung darf gleichwohl auf vorhandene Unterlagen, Schätzungen und sonstige Beweise gestützt werden.⁴⁵

§ 393 Abs. 2 AO begrenzt unter bestimmten Voraussetzungen die Verwendung von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerpflichtige in Erfüllung steuerlicher Pflichten offenbart hat, für die Verfolgung nichtsteuerlicher Straftaten. Die Norm ist differenziert anzuwenden und enthält Ausnahmen, insbesondere bei zwingendem öffentlichen Interesse. Sie begründet kein allgemeines

⁴⁵ § 393 Abs. 1 AO.

Schweigerecht gegenüber jeder Verwaltungsbehörde und kein pauschales Verbot, bereits vorhandene Geschäftsunterlagen zu beschlagnahmen.

Auch § 5 SchwarzArbG schützt vor erzwungener Selbstbeichtigung. Praktisch sollten Unternehmensvertreter bei einer Kontrolle zwischen Identitäts- und Duldungspflichten, herauszugebenden vorhandenen Unterlagen und inhaltlichen Auskünften unterscheiden. Unkoordinierte spontane Erklärungen können in sämtlichen Parallelverfahren verwendet werden.

VI. Bindungswirkung strafrechtlicher Entscheidungen

Ein strafgerichtliches Urteil bindet Finanzamt, Finanzgericht, Rentenversicherung oder Sozialgericht grundsätzlich nicht formal. Die Behörden und Fachgerichte dürfen die tatsächlichen Feststellungen übernehmen, müssen sie aber eigenverantwortlich würdigen. Der BFH lässt eine Übernahme strafgerichtlicher Feststellungen zu, wenn keine substantiierten Einwendungen bestehen und das Finanzgericht sich die Feststellungen erkennbar zu eigen macht.⁴⁶

Ein Freispruch kann auf nicht nachweisbarem Vorsatz, auf strafprozessualen Beweisregeln oder auf Zweifeln an einzelnen Tatzeiträumen beruhen. Ein Beitragsanspruch kann dennoch bestehen, weil er keinen Vorsatz voraussetzt. Umgekehrt darf die Verwaltung den Freispruch nicht ignorieren, wenn er tragende Tatsachenfeststellungen erschüttert. Sie muss sich mit den Gründen auseinandersetzen.

Eine strafrechtliche Einstellung nach § 170 Abs. 2 oder §§ 153 ff. StPO entfaltet noch weniger Bindungswirkung. Sie kann auf Opportunität, geringer Schuld oder prozessökonomischen Erwägungen beruhen. Für die Bescheidverteidigung ist daher der Inhalt der Ermittlungsakte wichtiger als die bloße Einstellungsformel.

F. Unterschiedliche Verdachtsgrade und Überzeugungsmaße

I. Begriffe sauber trennen

„Verdacht“ bezeichnet die Schwelle für strafprozessuales Tätigwerden. „Beweismaß“ oder „Überzeugungsmaß“ bezeichnet dagegen die Gewissheit, die für eine abschließende belastende Entscheidung erforderlich ist. Verwaltungsrechtliche Prüfungen können zudem an gesetzliche Risikokriterien anknüpfen, ohne dass bereits ein strafrechtlicher Verdacht gegen eine bestimmte Person besteht.

Vier Ebenen sind zu unterscheiden:

1. Prüfungsanlass oder Risikoselektion;
2. strafprozessualer Anfangs-, hinreichender oder dringender Tatverdacht;
3. tatsächliche Überzeugung für Verwaltungsakt und fachgerichtliche Entscheidung;

⁴⁶ BFH, Beschluss vom 4. November 2010 – X S 23/10; § 96 Abs. 1 FGO.

4. strafgerichtliche Überzeugung für eine Verurteilung.

II. Prüfungsanlass der FKS: kein Anfangsverdacht erforderlich

Die FKS darf nach § 2 Abs. 5 SchwarzArbG risikoorientiert prüfen. Die Auswahl kann auf Branchenrisiken, Datenabgleichen oder allgemeinen Lageerkenntnissen beruhen. Sie muss ermessensfehlerfrei und verhältnismäßig sein, setzt aber keine zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkte für eine Straftat voraus. Andernfalls würde der präventiv-kontrollierende Zweck des Gesetzes leer laufen.

Der BFH hat bestätigt, dass die Zollbehörde durch eine Prüfung gerade erst feststellen darf, ob ein Betrieb vom kontrollierten Gesetz erfasst wird. Die Prüfungsverfügung ist als Verwaltungsakt mit Einspruch und Anfechtungsklage angreifbar; ihre Rechtmäßigkeit hängt nicht davon ab, dass der spätere Verstoß bereits vor Prüfungsbeginn feststeht.⁴⁷

III. Anfangsverdacht nach § 152 Abs. 2 StPO

Ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren ist einzuleiten, wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine verfolgbare Straftat vorliegen. Bloße Vermutungen oder eine ausschließlich theoretische Möglichkeit genügen nicht. Die Schwelle ist allerdings niedrig: Es muss nach kriminalistischer Erfahrung möglich erscheinen, dass eine Straftat begangen wurde.

Auf Baustellen kann der Anfangsverdacht etwa aus nicht angemeldeten Arbeitnehmern, widersprüchlichen Arbeitgeberangaben, manipulierten Stundenlisten, auffälligen Bargeldbewegungen oder einer erkennbar unrealistischen Nachunternehmerkalkulation folgen. Der Anfangsverdacht bezieht sich möglichst auf konkrete Taten und Personen, kann zu Beginn aber noch gegen Unbekannt gerichtet sein.⁴⁸

Mit Eintritt des Anfangsverdachts gelten die Beschuldigtenrechte. Eine bisher als Auskunftsperson befragte Person ist zu belehren, wenn sie als möglicher Täter in den Fokus rückt. Unterbleibt die Belehrung, stellt sich die Frage eines Beweisverwertungsverbots; dieses hängt von Art und Gewicht des Verstoßes und einem rechtzeitigen Widerspruch in der Hauptverhandlung ab.⁴⁹

IV. Hinreichender Tatverdacht

Für Anklageerhebung und Eröffnung des Hauptverfahrens ist hinreichender Tatverdacht erforderlich. Nach vorläufiger Bewertung muss eine Verurteilung wahrscheinlicher sein als ein Freispruch. Die Staatsanwaltschaft und das Gericht prüfen dabei rechtliche und tatsächliche Erfolgsaussichten, ohne die Hauptverhandlung vorwegzunehmen.⁵⁰

Bei § 266a StGB muss die Prognose insbesondere Arbeitgeberstellung, Beschäftigung, Fälligkeit, Beitragshöhe und Vorsatz umfassen. Eine lediglich pauschale Lohnsummenschätzung kann für die

⁴⁷ BFH, Beschluss vom 10. Februar 2022 – VII B 85/21, BFHE 275, 482; BFH, Beschluss vom 19. Februar 2024 – VII B 40/23 (AdV).

⁴⁸ § 152 Abs. 2 StPO.

⁴⁹ §§ 136, 163a Abs. 4 StPO; zur Widerspruchslösung grundlegend BGH, Urteil vom 27. Februar 1992 – 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214.

⁵⁰ §§ 170 Abs. 1, 203 StPO.

Anklage unzureichend sein, wenn die zugrunde liegenden Arbeitnehmer, Zeiträume und Berechnungsschritte nicht nachvollziehbar sind. Das gilt entsprechend für die Lohnsteuerhinterziehung.

V. Dringender Tatverdacht

Dringender Tatverdacht ist eine hohe Wahrscheinlichkeit der Täterschaft oder Teilnahme. Er wird insbesondere für Untersuchungshaft benötigt und muss auf dem aktuellen Ermittlungsstand beruhen. Hinzutreten müssen Haftgrund und Verhältnismäßigkeit.⁵¹

Große Schadenssummen allein begründen weder dringenden Tatverdacht noch Fluchtgefahr. Bei grenzüberschreitenden Firmenstrukturen, falschen Identitäten, Vermögensverschiebungen oder konkreten Verdunkelungshandlungen kann die Bewertung anders ausfallen. Haftentscheidungen sind fortlaufend zu überprüfen.

VI. Strafgerichtliche Überzeugung

Eine Verurteilung setzt die persönliche richterliche Überzeugung nach § 261 StPO voraus. Es müssen keine mathematische Gewissheit und keine denklogische Unmöglichkeit eines anderen Geschehensablaufs bestehen. Verbleiben jedoch vernünftige, nicht lediglich theoretische Zweifel, gilt in dubio pro reo.

Schätzungen sind auch im Strafverfahren zulässig, wenn eine exakte Berechnung unmöglich ist. Sie müssen auf tragfähigen, festgestellten Tatsachen beruhen und so vorsichtig sein, dass Zweifel zugunsten des Angeklagten wirken. Das Gericht muss Berechnungsweg, Anknüpfungstatsachen und Sicherheitsabschläge im Urteil darstellen. Eine Übernahme der höchsten Schätzung aus einem Betriebsprüfungsbericht genügt nicht.⁵²

VII. Steuerfestsetzung: Amtsermittlung, volle Überzeugung und Schätzung

1. Grund und Höhe der Steuer

Das Finanzamt ermittelt nach § 88 AO von Amts wegen. Der Steuerpflichtige ist nach § 90 AO zur Mitwirkung verpflichtet. Im finanzgerichtlichen Verfahren entscheidet das Gericht nach § 96 Abs. 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis gewonnenen Überzeugung. Steuerbegründende Tatsachen müssen grundsätzlich zur vollen Überzeugung feststehen.

Kann die Finanzbehörde Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen, darf sie nach § 162 AO schätzen. Die Schätzung soll das Ergebnis erreichen, das der Wirklichkeit am nächsten kommt. Sie muss in sich schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Verletzt der Steuerpflichtige

⁵¹ §§ 112, 112a StPO.

⁵² BGH, Beschluss vom 30. Juli 1999 – 1 StR 618/98, BGHSt 45, 164; BGH, Urteil vom 6. August 2025 – 1 StR 177/25.

Aufzeichnungs- oder Mitwirkungspflichten, erweitert sich der Schätzungsrahmen; die Schätzung darf aber keinen Strafcharakter erhalten.⁵³

Die zentrale Differenz lautet: Der Grund des steuerlichen Tatbestands darf nicht allein deshalb unterstellt werden, weil die Höhe schwer feststellbar ist. Der BFH verlangt für die steuerbegründende Tatsache „dem Grunde nach“ volle Überzeugung; erst die quantitativ ungewisse Besteuerungsgrundlage kann geschätzt werden.⁵⁴

2. Lohnsteuer und Arbeitgeberhaftung

Bei Lohnsteuer muss zunächst feststehen, dass Arbeitnehmer Arbeitslohn vom in Anspruch genommenen Arbeitgeber bezogen haben. Die Höhe kann anhand von Lohnunterlagen, Bankdaten, Stundenlisten oder nachvollziehbaren Lohnquoten geschätzt werden. Der Haftungsbescheid verlangt zusätzlich die Voraussetzungen des § 42d EStG und eine fehlerfreie Ermessensentscheidung nach § 191 AO.

Das Finanzamt darf nicht ungeprüft eine sozialversicherungsrechtliche Bruttolohnhochrechnung übernehmen. § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV ist keine lohnsteuerliche Schätzungsnorm. Für Lohnsteuer ist grundsätzlich der tatsächlich zugeflossene Arbeitslohn zu bestimmen; die Steuer kann sodann unter Berücksichtigung der persönlichen oder typisierten Merkmale berechnet werden.⁵⁵

3. Steuerhinterziehung als Vorfrage

Soll eine verlängerte Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung angewandt werden, muss das Finanzgericht die objektiven und subjektiven Merkmale der Steuerhinterziehung selbst zur vollen Überzeugung feststellen. Ein reduziertes Beweismaß wegen der Schätzungsbefugnis besteht nicht. Die Höhe der hinterzogenen Steuer kann geschätzt werden, der Hinterziehungstatbestand als solcher nicht.⁵⁶

VIII. Beitragsfestsetzung: Vollbeweis und Summenbescheid

1. Regelbeweismaß

Die Rentenversicherung ermittelt nach §§ 20, 21 SGB X von Amts wegen. Im sozialgerichtlichen Verfahren entscheidet das Gericht nach § 128 Abs. 1 SGG nach freier Überzeugung. Für anspruchsbegründende Tatsachen gilt grundsätzlich der Vollbeweis, verstanden als an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit. Verbleibende vernünftige Zweifel gehen nach den Regeln der objektiven Beweislast zulasten der Stelle, die sich auf die Tatsache beruft.⁵⁷

Für einen Beitragsbescheid müssen deshalb Beschäftigung, Arbeitgeberstellung und beitragspflichtige Tätigkeit grundsätzlich feststehen. Die Tatsache, dass ein Unternehmen keine ordnungsgemäßen

⁵³ §§ 88, 90, 162 AO; BFH, Beschluss vom 14. Januar 2021 – X B 25/20; BFH, Urteil vom 12. Dezember 2017 – VIII R 6/14.

⁵⁴ BFH, Urteil vom 19. Januar 2017 – III R 28/14, BFHE 256, 440.

⁵⁵ BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71; BFH, Urteil vom 21. Januar 2010 – VI R 52/08, BFHE 228, 295.

⁵⁶ § 169 Abs. 2 Satz 2 AO; BFH, Urteil vom 9. Mai 2017 – VIII R 51/14, BFHE 258, 99.

⁵⁷ §§ 20, 21 SGB X; § 128 Abs. 1 SGG; BSG, Urteil vom 28. Juni 2018 – B 5 RS 7/17 R; BSG, Urteil vom 21. März 2024 – B 2 U 14/21 R.

Aufzeichnungen geführt hat, ersetzt nicht den Nachweis, dass bestimmte Personen für dieses Unternehmen abhängig beschäftigt waren.

2. § 28f Abs. 2 SGB IV

Kann der prüfende Rentenversicherungsträger wegen Verletzung der Aufzeichnungspflichten die Versicherungs- oder Beitragspflicht oder die Beitragshöhe nicht personenbezogen feststellen, kann er unter den Voraussetzungen des § 28f Abs. 2 SGB IV einen Summenbescheid erlassen. Er darf Beiträge aus der Summe der gezahlten Arbeitsentgelte erheben und die Entgelthöhe schätzen. Ein Summenbescheid ist ausgeschlossen, wenn eine personenbezogene Zuordnung ohne unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand möglich ist.⁵⁸

Der Summenbescheid ist „ultima ratio“, nicht die Regel. Die Behörde muss darlegen, welche Aufzeichnungen fehlen, welche Ermittlungen durchgeführt wurden, weshalb eine individuelle Zuordnung nicht möglich oder unverhältnismäßig wäre und auf welchen Tatsachen die Schätzung beruht. Die Schätzung muss nachvollziehbar und so genau sein, wie es der verhältnismäßige Ermittlungsaufwand erlaubt.⁵⁹

Legt der Arbeitgeber später vollständige personenbezogene Unterlagen vor, enthält § 28f Abs. 2 SGB IV eine besondere Korrekturmöglichkeit. Auch deshalb muss der Rechtsbehelf nicht nur die Schätzungshöhe, sondern die tatbestandliche Zulässigkeit des Summenbescheids angreifen.

3. Nettolohnhochrechnung

§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV fingiert bei illegaler Beschäftigung eine Nettolohnvereinbarung. Die Norm verändert die materielle Beitragsbemessungsgrundlage. Sie ist nicht lediglich eine Beweiserleichterung. Ihre Anwendung setzt voraus, dass Steuern und Beiträge in der vom Gesetz vorausgesetzten Weise nicht gezahlt wurden und die illegale Beschäftigung vorsätzlich erfolgte.⁶⁰

IX. Gibt es ein unterschiedliches Überzeugungsmaß bei Lohnsteuer und Sozialversicherung?

Die präzise Antwort lautet: Für die tragenden anspruchsbegründenden Tatsachen besteht kein allgemeiner Grundsatz eines niedrigeren Beweismaßes im Sozialversicherungsrecht gegenüber dem Steuerrecht oder umgekehrt. Beide Fachgerichtsbarkeiten entscheiden grundsätzlich nach voller Überzeugung. Unterschiede entstehen vor allem aus den materiellen Tatbeständen und den besonderen Schätzungsnormen.

Im Steuerrecht erlaubt § 162 AO die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Im Beitragsrecht erlaubt § 28f Abs. 2 SGB IV unter engeren, speziell auf fehlende Entgeltaufzeichnungen zugeschnittenen

⁵⁸ § 28f Abs. 2 SGB IV.

⁵⁹ BSG, Urteil vom 7. Februar 2002 – B 12 KR 12/01 R, BSGE 89, 158; BSG, Urteil vom 27. April 2021 – B 12 R 18/19 R; BSG, Urteil vom 12. Dezember 2024 – B 12 BA 5/22 R.

⁶⁰ BSG, Urteil vom 9. November 2011 – B 12 R 18/09 R; LSG Bayern, Urteil vom 10. Juni 2021 – L 16 BA 124/18.

Voraussetzungen den Summenbescheid und die Schätzung. § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV enthält zusätzlich eine materielle Nettolohnfiktion, die das Steuerrecht in dieser Form nicht kennt.

Daraus können unterschiedliche Ergebnisse folgen, ohne dass ein Gericht „weniger überzeugt“ sein dürfte. Beispiel: Es steht fest, dass 20 nicht gemeldete Arbeitnehmer tätig waren und insgesamt 100.000 Euro netto erhielten. Beitragsrechtlich kann die Nettolohnfiktion eine Hochrechnung auslösen; lohnsteuerlich ist der tatsächlich zugeflossene Lohn Ausgangspunkt. Sind dagegen weder die Personenzahl noch die Arbeitgeberstellung hinreichend festgestellt, dürfen beide Systeme nicht allein aus einer unplausiblen Rechnungssumme beliebige Lohnsummen ableiten.

Strafrechtlich liegt die Schwelle nochmals anders. Ein bestandskräftiger Summenbescheid kann ein Beweismittel sein, ersetzt aber nicht die richterliche Überzeugung von Tat und Vorsatz. Das Strafgericht muss Sicherheitsabschläge vornehmen und darf verbleibende Zweifel nicht zu Lasten des Angeklagten auflösen.

X. Vergleichende Matrix

Entscheidungsebene	Erforderliche Schwelle	Schätzung möglich?	Typische Folge
FKS-Prüfung	risikoorientierte Auswahl, kein Anfangsverdacht erforderlich	nicht als Sanktion; Prüfung dient erst der Aufklärung	Betreten, Befragen, Unterlagenprüfung
Einleitung Strafverfahren	Anfangsverdacht: zureichende tatsächliche Anhaltspunkte	vorläufige Schadensschätzung möglich	Beschuldigtenstellung, Ermittlungen
Anklage / Eröffnung	hinreichender Tatverdacht	ja, wenn tragfähige Tatsachenbasis	Anklage oder Strafbefehl
Untersuchungshaft	dringender Tatverdacht plus Haftgrund	nur eingebettet in Gesamtwürdigung	Haftbefehl
Strafurteil	richterliche Überzeugung, in dubio pro reo	ja, vorsichtig und nachvollziehbar	Strafe, Einziehung
Lohnsteuerbescheid	volle Überzeugung vom Tatbestand; § 162 AO für ungewisse Grundlagen	ja	Steuer- oder Haftungsbescheid
Beitragsbescheid	Vollbeweis der beitragsbegründenden Tatsachen; § 28f Abs. 2 SGB IV	ja, ggf. Summenbescheid	Beitragsnachforderung

G. Rechtsbehelfe und Rechtsmittel

I. Grundsatz: Jeder Verfahrensstrang benötigt eigenen Rechtsschutz

Die Parallelität der Verfahren erzeugt keine einheitliche „Hauptsache“. Gegen jede Maßnahme ist der statthafte Rechtsbehelf in dem dafür vorgesehenen Rechtsweg einzulegen. Eine bei der

Staatsanwaltschaft eingereichte Schutzschrift wahrt keine Einspruchsfrist gegen einen Haftungsbescheid. Ein Einspruch beim Finanzamt ersetzt keinen Widerspruch gegen den DRV-Bescheid. Auch ein im Strafverfahren erzielter Beschluss über die Rechtswidrigkeit einer Beschlagnahme hebt einen Beitragsbescheid nicht automatisch auf.

Die erste anwaltliche Maßnahme sollte deshalb eine Verfahrens- und Fristenmatrix sein. Für jeden Vorgang sind Behörde, Aktenzeichen, Adressat, Bekanntgabetag, Rechtsbehelfsbelehrung, Zahlungs- oder Vollzugsfrist, Rechtsbehelf, Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz und verantwortlicher Bearbeiter zu erfassen.

II. Rechtsschutz gegen Prüfungsmaßnahmen der FKS

1. Finanzrechtsweg

Nach § 22 SchwarzArbG sind auf dasungsverfahren der Zollbehörden die Vorschriften der AO entsprechend anzuwenden. § 23 SchwarzArbG weist öffentlich-rechtliche Streitigkeiten über Verwaltungsakte und sonstige Maßnahmen der Zollbehörden nach diesem Gesetz der Finanzgerichtsbarkeit zu. Der Rechtsweg führt daher regelmäßig nicht zum Verwaltungsgericht, sondern zum Finanzgericht.⁶¹

Eine schriftliche Prüfungsverfügung ist grundsätzlich ein Verwaltungsakt. Gegen sie ist Einspruch nach §§ 347 ff. AO einzulegen. Die Frist beträgt bei ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung einen Monat nach Bekanntgabe. Der Einspruch sollte sowohl formelle Einwände – Zuständigkeit, Bestimmtheit, Anhörung – als auch materielle Einwände gegen Prüfungsgegenstand, Reichweite und Ermessensausübung enthalten.⁶²

Der Einspruch hat keine automatische aufschiebende Wirkung. Soll eine bevorstehende oder laufende Prüfung gestoppt werden, ist Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO zu beantragen. Lehnt das Hauptzollamt ab oder droht unmittelbarer Vollzug, kann das Finanzgericht nach § 69 Abs. 3 FGO angerufen werden. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit oder eine unbillige Härte sind substantiiert darzulegen.⁶³

2. Realakte und einstweilige Anordnung

Nicht jede einzelne Prüfungshandlung ist ein Verwaltungsakt. Tatsächliche Maßnahmen wie eine konkrete Befragung, Datenkopie oder fortdauernde Duldungsinanspruchnahme können je nach Ausgestaltung Realakte sein. Für Unterlassungs-, Leistungs- oder Feststellungsbegehren gelten §§ 40, 41 FGO. Vorläufiger Rechtsschutz richtet sich, soweit § 69 FGO nicht einschlägig ist, nach § 114 FGO.

⁶¹ §§ 22, 23 SchwarzArbG.

⁶² §§ 118, 347, 355 AO; BFH, Beschluss vom 10. Februar 2022 – VII B 85/21, BFHE 275, 482, Rn. 42.

⁶³ § 361 AO; § 69 Abs. 2 und 3 FGO; BFH, Beschluss vom 19. Februar 2024 – VII B 40/23 (AdV).

Eine vorbeugende Feststellungs- oder Unterlassungsklage ist nur ausnahmsweise zulässig. Erforderlich ist regelmäßig, dass nachträglicher Rechtsschutz unzumutbare, nicht wiedergutzumachende Nachteile nicht verhindern könnte. Die bloße Sorge vor einer späteren Sanktion genügt nicht ohne Weiteres.⁶⁴

3. Erledigung der Prüfungsverfügung

Ist die Prüfung beendet und hat sich die Prüfungsverfügung erledigt, kann die Anfechtung auf eine Fortsetzungsfeststellung nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO umgestellt werden. Dafür ist ein berechtigtes Feststellungsinteresse erforderlich, etwa konkrete Wiederholungsgefahr, Rehabilitationsinteresse oder Präjudizialität für einen Schadensersatzanspruch. Ein nur abstrakt behauptetes mögliches Beweisverwertungsverbot reicht nicht stets aus.

Der BFH hat mit Urteil vom 20. Januar 2026 hervorgehoben, dass das Feststellungsinteresse konkret vorgetragen werden muss. Ist offensichtlich, dass selbst eine rechtswidrige Prüfungsverfügung kein Verwertungsverbot für spätere Verfahren auslösen könnte, kann die bloße Hoffnung auf eine solche Fernwirkung die Klage nicht tragen.⁶⁵

4. Mitwirkungsanordnungen und Zwangsmittel

Gesonderte Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen oder zur Duldung können eigenständig anfechtbar sein, wenn sie Regelungswirkung haben. Gegen festgesetzte Zwangsmittel gelten ebenfalls Einspruch und Finanzrechtsweg. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung muss gegebenenfalls sowohl den Grundverwaltungsakt als auch die Zwangsmittelfestsetzung erfassen.

Die Verteidigung sollte nicht reflexhaft jede Mitwirkung verweigern. Unberechtigte Verweigerung kann Ordnungswidrigkeiten, Zwangsmittel und negative Schlussfolgerungen auslösen. Sinnvoll ist eine positionsbezogene Antwort: unstreitige Identitäts- und Bestandsdaten liefern, den Umfang rechtlich begrenzen, Selbstbelastungsrechte ausdrücklich geltend machen und streitige Daten nur unter dokumentiertem Rechtsvorbehalt herausgeben.

III. Strafprozessuale Rechtsbehelfe

1. Durchsuchung

Gegen einen richterlichen Durchsuchungsbeschluss ist die Beschwerde nach §§ 304 ff. StPO statthaft. Auch nach Vollzug kann ein Rechtsschutzinteresse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit bestehen, insbesondere wegen des tiefgreifenden Grundrechtseingriffs. Die Beschwerde sollte den Tatvorwurf, den zugrunde gelegten Verdacht, die Verhältnismäßigkeit, den Zeitraum und die Bestimmtheit der gesuchten Beweismittel angreifen.⁶⁶

Während der Durchsuchung sind Widersprüche und Versiegelungs- oder Beschlagnahmeeinwände zu protokollieren. Bei Berufsgeheimnisträgerunterlagen sind §§ 53, 97 StPO zu beachten. Eine pauschale

⁶⁴ §§ 40, 41, 114 FGO; BFH, Beschluss vom 22. September 2022 – VII B 184/21.

⁶⁵ § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO; BFH, Urteil vom 20. Januar 2026 – VII R 36/23.

⁶⁶ §§ 102, 105, 304 StPO; zur nachträglichen gerichtlichen Kontrolle BVerfG, Beschluss vom 30. April 1997 – 2 BvR 817/90, BVerfGE 96, 27.

Kennzeichnung sämtlicher Unternehmenskommunikation als „anwaltlich“ verhindert die Sicherung nicht; erforderlich ist eine belastbare Zuordnung zu geschützter Verteidiger- oder Mandatskommunikation.

2. Beschlagnahme und Datensicherung

Gegen eine nicht richterlich angeordnete Beschlagnahme kann die gerichtliche Entscheidung nach § 98 Abs. 2 StPO beantragt werden. Gegen die richterliche Entscheidung ist Beschwerde möglich. Bei umfangreichen Datenträgern ist zwischen vorläufiger Sicherung, Durchsicht nach § 110 StPO und endgültiger Beschlagnahme zu unterscheiden. Anträge können auf Herausgabe, Beschränkung des Datenbestands, Löschung von Kopien oder Schutz privilegierter Daten gerichtet sein.⁶⁷

3. Vermögensarrest und Einziehungssicherung

Der Vermögensarrest nach § 111e StPO kann die Liquidität eines Bauunternehmens existentiell beeinträchtigen. Gegen die Anordnung stehen Beschwerde und Anträge auf Aufhebung oder Beschränkung zur Verfügung. Angriffsrichtungen sind Tatverdacht, Berechnung des Tatertrags, Zuordnung zum Betroffenen, bereits erfolgte Erfüllung, Verhältnismäßigkeit und die Auswahl der gesicherten Vermögenswerte.⁶⁸

Steuer- oder Beitragsnachzahlungen beseitigen eine Einziehung nicht in jedem Fall automatisch, können aber den noch vorhandenen wirtschaftlichen Vorteil und die Vollstreckung beeinflussen. Zahlungen sollten deshalb zwischen Strafverteidigung und Steuer- beziehungsweise Sozialrechtsberatung abgestimmt werden.

4. Untersuchungshaft

Gegen den Haftbefehl kommen Haftprüfung nach § 117 StPO und Haftbeschwerde nach § 304 StPO in Betracht. Beide Instrumente verfolgen unterschiedliche Kontrollformen und sollten strategisch gewählt werden. Neben dem dringenden Tatverdacht sind Haftgrund, Verhältnismäßigkeit und mildere Mittel – Kautions, Meldeauflagen, Passabgabe – zu prüfen.⁶⁹

5. Abschlussentscheidungen

Gegen einen Strafbefehl ist binnen zwei Wochen nach Zustellung Einspruch einzulegen. Der Einspruch kann auf bestimmte Rechtsfolgen beschränkt werden, was nur nach vollständiger Akten- und Risikoprüfung geschehen sollte. Ohne fristgerechten Einspruch steht der Strafbefehl einem rechtskräftigen Urteil gleich.⁷⁰

Gegen Urteile des Amtsgerichts ist grundsätzlich Berufung oder Sprungrevision möglich. Die Einlegungsfrist beträgt jeweils eine Woche. Gegen erstinstanzliche Urteile des Landgerichts ist Revision

⁶⁷ §§ 94, 98 Abs. 2, 110, 304 StPO.

⁶⁸ §§ 111e ff., 304 StPO.

⁶⁹ §§ 112, 116, 117, 304 StPO.

⁷⁰ §§ 407 ff., 410 StPO.

statthaft. Die Revisionsbegründung muss die besonderen Form- und Fristanforderungen der §§ 344, 345 StPO erfüllen.⁷¹

Gegen Einstellungen oder Nichtverfolgungsentscheidungen hat der Beschuldigte regelmäßig keinen Rechtsbehelf, weil er nicht beschwert ist. Verletzte können unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. StPO ein Klageerzwingungsverfahren betreiben; dies ist in Beitrags- und Lohnsteuerfällen praktisch selten der zentrale Weg.

IV. Rechtsschutz gegen Lohnsteuer- und Haftungsbescheide

1. Einspruch

Gegen einen Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid, die Änderung einer Lohnsteuer-Anmeldung oder einen Haftungsbescheid ist Einspruch nach § 347 AO einzulegen. Die Frist beträgt einen Monat nach Bekanntgabe. Eine Lohnsteuer-Anmeldung steht nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung gleich und kann unter den gesetzlichen Voraussetzungen ebenfalls korrigiert und angefochten werden.⁷²

Der Einspruch sollte die Ebenen getrennt behandeln:

- Arbeitgeberstellung und Zuordnung der Arbeitnehmer;
- Umfang und Zufluss des Arbeitslohns;
- angewandte Steuerklassen oder Pauschalierungsannahmen;
- Schätzungsmethode und Sicherheitsabschläge;
- Haftungstatbestand nach § 42d EStG;
- Entschließungs- und Auswahlermessen nach § 191 AO;
- Festsetzungs- oder Haftungsverjährung;
- Anrechnung bereits geleisteter Zahlungen.

Bei einer Inanspruchnahme des Generalunternehmers ist besonders zu prüfen, ob das Finanzamt lediglich aus der sozialversicherungsrechtlichen Auftraggeberhaftung auf eine Lohnsteuerhaftung geschlossen hat. Das wäre ohne eigene lohnsteuerliche Haftungsnorm rechtsfehlerhaft.

2. Aussetzung der Vollziehung

Der Einspruch hemmt die Vollziehung nicht. Die Aussetzung ist beim Finanzamt nach § 361 AO und anschließend oder unmittelbar unter den Voraussetzungen des § 69 FGO beim Finanzgericht zu beantragen. Bei hohen Nachforderungen sollte der Antrag mit einer konkret nachvollziehbaren Alternativberechnung und nicht nur mit pauschalem Bestreiten begründet werden.

⁷¹ §§ 312, 314, 333, 335, 341, 344, 345 StPO.

⁷² §§ 168, 347, 355 AO.

Das Gericht prüft im Eilverfahren summarisch. Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn gewichtige Gründe für die Rechtswidrigkeit sprechen oder Tatfragen unklar sind; ein Überwiegen der Rechtswidrigkeitsgründe ist nicht erforderlich. Sicherheitsleistung kann angeordnet werden.⁷³

3. Klage und Rechtsmittel

Nach erfolglosem Einspruch ist binnen eines Monats Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage zum Finanzgericht zu erheben. Das Vorverfahren ist grundsätzlich Zulässigkeitsvoraussetzung. Gegen das Urteil ist Revision zulässig, wenn das Finanzgericht oder auf Nichtzulassungsbeschwerde der BFH sie zulässt.⁷⁴

Im Klageverfahren ist die Schätzung vollständig überprüfbar. Das Finanzgericht besitzt eine eigene Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO. Es darf eine fehlerhafte Finanzamtsschätzung durch eine eigene ersetzen, muss aber ebenfalls die tragenden Anknüpfungstatsachen und Berechnungsschritte offenlegen.

V. Rechtsschutz gegen Beitrags- und Haftungsbescheide

1. Widerspruch

Gegen einen Bescheid der DRV, einer Einzugsstelle oder Berufsgenossenschaft ist Widerspruch nach §§ 83 ff. SGG einzulegen. Die Frist beträgt grundsätzlich einen Monat nach Bekanntgabe; bei fehlender oder unrichtiger Rechtsbehelfsbelehrung gilt regelmäßig eine Jahresfrist.⁷⁵

Adressat des Widerspruchs ist die Behörde, die den Bescheid erlassen hat. Das gilt auch dann, wenn die spätere Einziehung durch eine Krankenkasse erfolgt. Der Widerspruch sollte Versicherungs- und Beitragspflicht, Arbeitgeberstellung, personenbezogene Zuordnung, Summenbescheid, Schätzung, Nettolohnhochrechnung, Säumniszuschläge, Verjährung und gegebenenfalls Auftraggeberhaftung getrennt angreifen.

2. Keine automatische aufschiebende Wirkung

Widerspruch und Anfechtungsklage gegen Beitragsbescheide haben nach § 86a Abs. 2 Nr. 1 SGG grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung. Die Behörde kann die Vollziehung nach § 86a Abs. 3 SGG aussetzen. Lehnt sie ab oder droht Vollstreckung, kann das Sozialgericht nach § 86b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGG die aufschiebende Wirkung anordnen.⁷⁶

Der Eilantrag muss ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit oder eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte darlegen. Bei existenzgefährdender Liquiditätsbelastung sind aktuelle betriebswirtschaftliche Unterlagen vorzulegen. Eine bloße Behauptung drohender Insolvenz genügt nicht.

⁷³ § 69 FGO; zur Definition ernstlicher Zweifel etwa BFH, Beschluss vom 19. Februar 2024 – VII B 40/23 (AdV), Rn. 16.

⁷⁴ §§ 40, 44, 47, 115, 116 FGO.

⁷⁵ §§ 66, 83, 84 SGG.

⁷⁶ § 86a Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3; § 86b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGG.

3. Klage und Instanzenzug

Nach Widerspruchsbescheid ist binnen eines Monats Anfechtungsklage nach § 54 SGG zum Sozialgericht zu erheben. Gegen das Urteil ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen Berufung zum Landessozialgericht statthaft; anschließend kommt die zugelassene Revision zum BSG oder die Nichtzulassungsbeschwerde in Betracht.⁷⁷

Die Klage sollte bei einem Summenbescheid nicht auf die bloße Reduzierung der Lohnsumme beschränkt werden. Vorrangig ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 28f Abs. 2 SGB IV überhaupt vorliegen. Ist eine individuelle Zuordnung mit vertretbarem Aufwand möglich, ist der Summenbescheid als solcher rechtswidrig.

4. Säumniszuschläge und Vorsatz

Nach § 24 SGB IV fallen Säumniszuschläge an. Bei rückwirkender Feststellung kann die Frage relevant sein, ob der Beitragsschuldner unverschuldet keine Kenntnis von der Zahlungspflicht hatte. Die Rechtsprechung verlangt hierfür eine eigenständige Prüfung. Die bloße Bestandskraft der Hauptforderung entscheidet nicht automatisch über subjektive Voraussetzungen erhöhter Nebenforderungen.⁷⁸

5. Verjährung

Beitragsansprüche verjähren grundsätzlich in vier Jahren, bei vorsätzlich vorenthaltenen Beiträgen in dreißig Jahren. Der bedingte Vorsatz muss für die verlängerte Verjährung festgestellt werden. Eine strafrechtliche Verurteilung ist nicht erforderlich; die Behörde und das Sozialgericht müssen den Vorsatz aber eigenständig würdigen.⁷⁹

VI. Ordnungswidrigkeitenrecht

Gegen einen Bußgeldbescheid ist binnen zwei Wochen nach Zustellung Einspruch nach § 67 OWiG einzulegen. Die Verwaltungsbehörde prüft abhelfend und gibt die Sache andernfalls über die Staatsanwaltschaft an das Amtsgericht ab. Gegen gerichtliche Entscheidungen ist unter den Voraussetzungen der §§ 79 ff. OWiG Rechtsbeschwerde möglich.⁸⁰

In Baustellenverfahren können Bußgeldvorwürfe insbesondere aus SchwarzArbG, MiLoG, AEntG und AÜG zusammentreffen. Die Verjährungsfristen und zuständigen Bußgeldbehörden unterscheiden sich. Der Einspruch sollte deshalb nicht nur den Grundvorwurf, sondern auch Tatzeit, Verantwortlichkeit, Aufsichtspflichten und Verjährung erfassen.

⁷⁷ §§ 54, 87, 143 ff., 160, 160a SGG.

⁷⁸ § 24 SGB IV; zur Kenntnis und zum bedingten Vorsatz im Beitragsrecht vgl. BSG, Urteil vom 12. Dezember 2018 – B 12 R 15/18 R, BSGE 127, 125.

⁷⁹ § 25 Abs. 1 SGB IV; BSG, Urteil vom 30. März 2000 – B 12 KR 14/99 R, BSGE 86, 262.

⁸⁰ §§ 67, 68, 69, 79 ff. OWiG.

VII. Arbeitsgerichtliche und zivilrechtliche Verfahren

Mindestlohn- und Sozialkassenansprüche werden nicht durch Verwaltungsakt festgesetzt. Arbeitnehmer oder gemeinsame Einrichtungen erheben Zahlungsklage vor dem Arbeitsgericht. Gegen Urteile des Arbeitsgerichts ist Berufung zum Landesarbeitsgericht und unter den gesetzlichen Voraussetzungen Revision zum Bundesarbeitsgericht möglich.⁸¹

Der als Bürge in Anspruch genommene Generalunternehmer kann Einwendungen zum Anwendungsbereich, zur Unternehmerstellung, zum Mindestentgelt, zur Arbeitszeit und zur Erfüllung erheben. Sorgfalt bei der Nachunternehmerauswahl befreit ihn von der Außenhaftung nach § 14 AEntG grundsätzlich nicht. Regressansprüche gegen den Nachunternehmer sind zivil- oder arbeitsrechtlich gesondert durchzusetzen und können durch Sicherheiten, Freistellungsklauseln und Aufrechnungsrechte vorbereitet werden.

VIII. Präventiver Statusrechtsschutz

Für künftige oder laufende Vertragsverhältnisse kann ein Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV beantragt werden. Es dient der Klärung, ob Beschäftigung oder Selbständigkeit vorliegt. Gegen die Entscheidung sind Widerspruch und sozialgerichtliche Klage statthaft.⁸²

Das Verfahren ist kein nachträglicher Universalrechtsbehelf gegen bereits erlassene Betriebsprüfungsbescheide und schützt nicht, wenn der tatsächliche Einsatz von den vorgelegten Vertragsunterlagen abweicht. Sein Wert liegt in der frühzeitigen, tätigkeitsbezogenen Strukturierung und Dokumentation.

IX. Rechtsbehelfsmatrix mit Regelfristen

Maßnahme	Primärer Rechtsbehelf	Regelfrist	Vorläufiger Rechtsschutz
FKS-Prüfungsverfügung	Einspruch nach §§ 347 ff. AO	1 Monat	§ 361 AO, § 69 FGO
FKS-Realakt	Leistungs-/Feststellungsklage	abhängig vom Begehren	§ 114 FGO
Durchsuchungsbeschluss	Beschwerde §§ 304 ff. StPO	keine allgemeine starre Frist, unverzüglich ratsam	Beschwerde / Aussetzungsantrag
Beschlagnahme	Antrag § 98 Abs. 2 StPO, Beschwerde	unverzüglich ratsam	gerichtliche Entscheidung
Strafbefehl	Einspruch § 410 StPO	2 Wochen	ggf. Wiedereinsetzung
Strafurteil Amtsgericht	Berufung oder Revision	1 Woche	–
Lohnsteuer-/Haftungsbescheid	Einspruch § 347 AO	1 Monat	§ 361 AO, § 69 FGO
DRV-/Einzugsstellen-/BG-Bescheid	Widerspruch § 83 SGG	1 Monat	§§ 86a Abs. 3, 86b SGG

⁸¹ § 2 ArbGG; §§ 64, 72 ArbGG.

⁸² § 7a SGB IV.

Maßnahme	Primärer Rechtsbehelf	Regelfrist	Vorläufiger Rechtsschutz
Bußgeldbescheid	Einspruch § 67 OWiG	2 Wochen	Vollstreckungsaufschub im Einzelfall
Arbeitsgerichtliches Urteil	Berufung nach § 64 ArbGG	1 Monat Einlegung; 2 Monate Begründung	Zwangsvollstreckungsschutz nach ZPO/ArbGG

Die Tabelle bildet Regelfälle ab. Zustellung, Rechtsbehelfsbelehrung, Feiertage, Auslandszustellung und besondere Verfahrenslagen können die Fristberechnung verändern. Wiedereinsetzung ist nur bei unverschuldeter Fristversäumnis möglich und ersetzt keine belastbare Fristenkontrolle.

H. Fallstudie: Nachunternehmerkette auf einer Großbaustelle

I. Ausgangssachverhalt

Die G-Bau GmbH ist Generalunternehmerin eines Bauvorhabens mit einem Gesamtvolumen von 18 Millionen Euro. Für Rohbauarbeiten beauftragt sie die N-GmbH mit einem Volumen von 1,4 Millionen Euro. Die N-GmbH setzt weitere Gesellschaften ein. Auf der Baustelle arbeiten 38 Personen, überwiegend aus anderen EU-Mitgliedstaaten. Die Einsatzplanung erfolgt täglich über einen Messenger-Kanal, in dem ein Bauleiter der G-Bau GmbH Arbeitsbereiche und Mannschaftsstärken vorgibt. Werkzeuge und Material stellt überwiegend G-Bau. Abgerechnet wird zwischen G-Bau und N-GmbH nach Aufmaß; die N-GmbH rechnet mit ihren Subunternehmern weitgehend nach Stunden ab.

Bei einer FKS-Kontrolle geben mehrere Arbeiter an, von „G-Bau“ Anweisungen zu erhalten, aber Bargeld von einem Vorarbeiter der N-GmbH zu bekommen. Sozialversicherungsmeldungen bestehen nur für zwölf Personen. In der Buchhaltung der N-GmbH finden sich Rechnungen zweier Servicegesellschaften, von deren Konten kurz nach Zahlungseingang hohe Bargeldbeträge abgeboben wurden. Eine qualifizierte Unbedenklichkeitsbescheinigung der N-GmbH lag bei Auftragsvergabe vor, war aber nach sechs Monaten abgelaufen.

II. Verfahrensablauf

1. FKS-Prüfung

Die FKS darf die Baustelle nach §§ 2 ff. SchwarzArbG prüfen, Personen befragen und Unterlagen einsehen. Dafür benötigt sie keinen vorherigen Anfangsverdacht. Die ersten Angaben, fehlenden Meldungen und auffälligen Rechnungen können anschließend einen Anfangsverdacht wegen § 266a StGB und § 370 AO begründen.

2. Strafverfahren

Wegen der Servicegesellschaften, hoher Beträge und möglicher Steuerstraftaten in selbständigen Tatkomplexen übernimmt die Staatsanwaltschaft die Sachleitung. Sie beantragt Durchsuchungsbeschlüsse für G-Bau, N-GmbH, Servicegesellschaften und Wohnungen verantwortlicher

Personen. FKS und Steuerfahndung vollziehen gemeinsam. Gegen die Beschlüsse und Beschlagnahmen sind die strafprozessualen Rechtsbehelfe zu prüfen.

3. Steuerverfahren

Das Finanzamt prüft, welche Gesellschaft Arbeitgeber war und welche Löhne tatsächlich zufließen. Gegen die N-GmbH kann es Lohnsteuer nachfordern oder einen Haftungsbescheid erlassen. Gegen G-Bau kommt eine Inanspruchnahme nicht allein wegen ihrer Stellung als Generalunternehmerin in Betracht. Sie setzt eigene Arbeitgeberstellung, Entleiherhaftung oder einen anderen Haftungstatbestand voraus.

4. Beitragsverfahren

Die DRV wertet die FKS-Akte aus und hört G-Bau sowie N-GmbH an. Hält sie N-GmbH für Arbeitgeberin, erlässt sie gegen diese einen Beitragsbescheid. Ist eine individuelle Zuordnung trotz Auswertung der Zugangsdaten, Messenger-Nachrichten und Lohnlisten nicht mit verhältnismäßigem Aufwand möglich, kann ein Summenbescheid geprüft werden. Die Voraussetzungen müssen im Bescheid dargelegt werden.

Die Einzugsstellen können anschließend G-Bau nach § 28e Abs. 3a SGB IV als Auftraggeberin in Anspruch nehmen. Die Auftragssumme übersteigt die Wertgrenze. G-Bau kann sich für den Zeitraum einer gültigen qualifizierten Unbedenklichkeitsbescheinigung möglicherweise exkulpieren; für spätere Zeiträume hängt die Entlastung von ihrem Auswahl- und Kontrollnachweis ab.

5. Unfallversicherung und Mindestlohn

Die BG BAU kann Beiträge gegen den Arbeitgeber und gegebenenfalls Haftung gegen G-Bau nach § 150 Abs. 3 SGB VII geltend machen. Arbeitnehmer können Mindestlohndifferenzen gegen ihre Arbeitgeber und über § 14 AEntG gegen G-Bau verfolgen. Diese Ansprüche laufen unabhängig von den Steuer- und Beitragsbescheiden.

III. Alternative Arbeitgeberhypothesen

Der Fall darf nicht vorschnell auf eine einzige Hypothese reduziert werden.

Hypothese 1: N-GmbH ist echte Arbeitgeberin. Sie organisiert Personal und Lohnzahlung; Weisungen von G-Bau sind nur werkbezogene Koordination. Dann schuldet N-GmbH Beiträge und trägt lohnsteuerliche Arbeitgeberpflichten. G-Bau kann beitrags- und mindestlohnrechtlich haften, aber nicht automatisch für Lohnsteuer.

Hypothese 2: G-Bau ist tatsächliche Arbeitgeberin. Die N-GmbH ist nur Zahlstelle oder Strohunternehmen; G-Bau disponiert Personen, Arbeitszeit und Tätigkeit vollständig. Dann richten sich originäre Beitrags- und Lohnsteueransprüche gegen G-Bau. Die Exkulpation der Nachunternehmerhaftung ist irrelevant.

Hypothese 3: Arbeitnehmerüberlassung. N-GmbH bleibt Verleiherin, G-Bau ist Entleiherin. Dann greifen je nach Erlaubnislage und Vertragsvollzug AÜG-Folgen sowie die besonderen Entleiherhaftungen. Bei Unwirksamkeit kann ein Arbeitsverhältnis zu G-Bau fingiert werden.

Hypothese 4: Mehrere Arbeitgeber. Einzelne Kolonnen können verschiedenen Gesellschaften zuzuordnen sein. Eine pauschale Gesamtlohnquote gegen nur einen Adressaten wäre dann fehlerhaft.

IV. Beweis- und Berechnungsfragen

Für die Arbeitgeberstellung sind Messenger-Kommunikation, Personaldisposition, Mängelverantwortung, Vergütungsstruktur, Geräte, Lohnzahlung und Vertretungsbefugnisse zusammenzuführen. Die Aussage eines Arbeiters, er arbeite „für G-Bau“, ist auslegungsbedürftig: Gemeint sein kann der Baustellenname, der wirtschaftliche Auftraggeber oder der rechtliche Arbeitgeber.

Bei der Lohnsumme dürfen Rechnungsbeträge nicht ohne Abzug von Material, Geräten, Verwaltung und Unternehmermarge als Arbeitslohn behandelt werden. Eine Lohnquote muss gewerkespezifisch begründet werden. Bargeldabhebungen sind auf Zeiträume und Empfänger zu beziehen. Für Lohnsteuer ist der Zufluss zu bestimmen; für Beiträge sind Mindestentgelt und gegebenenfalls Nettolohnhochrechnung zu prüfen.

V. Rechtsbehelfsstrategie im Fall

G-Bau benötigt mindestens vier parallele Verteidigungslinien:

1. Beschwerde beziehungsweise gerichtliche Überprüfung der Durchsuchung und selektive Herausgabe geschützter Daten;
2. Einspruch und Aussetzung der Vollziehung gegen einen etwaigen Zoll- oder Lohnsteuerverwaltungsakt;
3. Widerspruch und Antrag nach § 86b SGG gegen Beitrags- oder Haftungsbescheide;
4. arbeitsgerichtliche Verteidigung gegen Mindestlohnansprüche sowie Sicherung des Regresses gegen N-GmbH.

Inhaltlich muss sie eine konsistente, aber verfahrensspezifische Position entwickeln. Sie kann nicht im Beitragsverfahren eine vollständige werkvertragliche Selbständigkeit behaupten und im Steuerverfahren ohne Erklärung eine Entleiherrolle einräumen. Gleichwohl dürfen Unterschiede der Tatbestände herausgearbeitet werden: Werkbezogene Koordination kann sozialversicherungsrechtlich anders gewichtet werden als die Voraussetzungen einer lohnsteuerlichen Entleiherhaftung.

I. Praktische Handlungsempfehlungen für Unternehmer und Verteidigung

I. Vor der Beauftragung

Nachunternehmer sollten anhand eines dokumentierten risikobasierten Prozesses ausgewählt werden. Dazu gehören Identitäts- und Registerprüfung, fachliche Leistungsfähigkeit, Personal- und Geräteausstattung, Präqualifikation, gültige qualifizierte Unbedenklichkeitsbescheinigungen, AÜG-Erlaubnis bei Personaleinsatz, Nachweise zu Mindestlohn und Sozialkassen sowie vertragliche Zustimmungsvorbehalte für weitere Nachunternehmer.

Der Angebotspreis ist zu plausibilisieren. Ein Preis, der bei realistischer Arbeitszeit nicht einmal Mindestlohn, Sozialabgaben und Material deckt, ist ein Warnsignal. Die Plausibilitätsprüfung sollte dokumentiert und bei wesentlichen Leistungsänderungen aktualisiert werden.

II. Während der Bauausführung

Der Vertrag muss gelebt werden. Werkunternehmer sollten eigene Vorarbeiter einsetzen, Personal selbst disponieren, ein abgrenzbares Leistungsergebnis schulden und Mängelrisiken tragen. Der Generalunternehmer darf Bauablauf, Sicherheit und Schnittstellen koordinieren; detaillierte personenbezogene Dauerweisungen sollten jedoch vermieden und über die verantwortliche Leitung des Nachunternehmers kanalisiert werden.

Zutritts-, Identitäts- und Nachunternehmerdaten sind datenschutzkonform aktuell zu halten. Bescheinigungen müssen nicht nur bei Auftragsvergabe, sondern über die Leistungszeit nachgeführt werden. Veränderungen der Gesellschaft, des Personals oder der Subunternehmerkette sollten einen erneuten Prüfprozess auslösen.

III. Bei einer FKS-Kontrolle

Das Unternehmen benötigt einen Baustellenleitfaden. Dieser sollte Ansprechpartner, Zutrittsregeln, Dokumentensicherung, Umgang mit Befragungen, Dolmetscherbedarf, Rechtsbehelfsvermerke und sofortige Information der Rechtsabteilung regeln. Beschäftigte sollen wahrheitsgemäß antworten, aber keine Spekulationen über juristische Zuordnungen abgeben.

Die verantwortliche Person sollte Beginn, Rechtsgrundlage und Umfang der Maßnahme erfragen, Ausweise und Beschlüsse prüfen, Kopien sichern und sämtliche mitgenommenen oder kopierten Unterlagen dokumentieren. Selbstbelastende Sachverhaltsdarstellungen gehören nicht in improvisierte Baustellengespräche.

IV. Nach der Maßnahme

Unmittelbar sind ein Legal Hold und eine interne Beweissicherung einzurichten. Messenger-Daten, E-Mails, Bauprotokolle, Vertragsfassungen, Aufmaße, Zutrittsdaten und Bescheinigungen dürfen nicht

gelöscht oder „bereinigt“ werden. Jede nachträgliche Veränderung kann Verdunkelungsverdacht und eigenständige Strafbarkeitsrisiken auslösen.

Die interne Untersuchung sollte anwaltlich strukturiert sein. Ziel ist keine vorweggenommene Verurteilung, sondern die Rekonstruktion von Arbeitgeberfunktionen, Zahlungsflüssen, Zeiträumen und Verantwortlichkeiten. Frühzeitig ist eine belastbare Alternativberechnung für Lohnsteuer und Beiträge zu erstellen.

V. Einheitliche Datenbasis, differenzierte Rechtsposition

Alle Verfahrensstränge sollten aus einer zentralen Chronologie und Beweismitteldatenbank gespeist werden. Aussagen, Berechnungen und Schriftsätze müssen auf Widersprüche geprüft werden. Zugleich ist die juristische Argumentation zu differenzieren: Ein Sachverhalt kann beitragsrechtlich eine Schätzung tragen, ohne strafrechtlichen Vorsatz zu beweisen; eine Auftraggeberhaftung kann bestehen, ohne den Auftraggeber zum Arbeitgeber zu machen.

VI. Vergleich und Verfahrensökonomie

Vergleichs- oder Verständigungslösungen in einem Strang sind auf Nebenwirkungen zu prüfen. Ein sozialgerichtlicher Vergleich über Beitragshöhen kann als tatsächliches Indiz im Strafverfahren verwendet werden, auch wenn er keine Schuldanerkennung enthalten soll. Eine strafprozessuale Verständigung kann steuerliche und sozialrechtliche Verfahren nicht verbindlich erledigen. Formulierungen zu Tatsachen, Vorsatz und Arbeitgeberstellung müssen deshalb ressortübergreifend abgestimmt werden.

J. Schlussfolgerung

Baustellenverfahren sind durch eine institutionelle und normative Mehrspurigkeit gekennzeichnet. Der Zoll ermittelt, weil die FKS eine eigenständige gesetzliche Prüfungs- und Verfolgungszuständigkeit für Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung besitzt. Die Staatsanwaltschaft bleibt insbesondere in schweren und komplexen Verfahren zentral und kann seit der Reform zum 30. Dezember 2025 auch von der FKS selbständig geführte Ermittlungen jederzeit übernehmen. Finanzamt, Rentenversicherung, Einzugsstellen und Berufsgenossenschaften führen daneben eigene Verwaltungsverfahren.

Ansprüche richten sich nicht pauschal „gegen den Generalunternehmer“. Primär haften tatsächlicher Arbeitgeber und lohnsteuerlich Verpflichteter. Auftraggeber- und Entleiherhaftungen müssen für jede Abgabenart gesondert aus einer gesetzlichen Grundlage hergeleitet werden. Das Sozialversicherungs- und Mindestlohnrecht kennt besondere Kettenhaftungen; das Lohnsteuerrecht keine allgemeine Parallelregel.

Auch beim Beweismaß ist eine pauschale Rangordnung verfehlt. FKS-Prüfungen können verdachtsunabhängig risikoorientiert beginnen. Strafprozessuale Eingriffe und Abschlussentscheidungen verlangen gestufte Verdachtsgrade. Steuer- und Sozialgerichte müssen sich

von den anspruchsbegründenden Tatsachen grundsätzlich voll überzeugen. Schätzungen sind in beiden Systemen möglich, aber an unterschiedliche Voraussetzungen gebunden. § 162 AO, § 28f Abs. 2 SGB IV und die Nettolohnfiktion des § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV erklären unterschiedliche Ergebnisse besser als die These eines generell unterschiedlichen Überzeugungsmaßes.

Der wirksamste Rechtsschutz ist deshalb nicht ein einzelnes „Leitverfahren“, sondern die koordinierte, fristgerechte und widerspruchsfreie Führung sämtlicher Verfahren. Erforderlich sind eine präzise Arbeitgeberanalyse, eine eigenständige Prüfung jeder Haftungsnorm, belastbare Gegenberechnungen und die konsequente Trennung von Anfangsverdacht, Verwaltungsbeweis und strafgerichtlicher Überzeugung.