

BGer 6B 244/2021 vom 17. April 2023

Bundesgericht, 2023-04-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_244_2021

FR: TF 6B 244/2021 du 17 avril 2023

IT: TF 6B 244/2021 del 17 aprile 2023

Regeste

Strafzumessung; Verfolgungsverjährung (6B_244/2021); mehrfacher Betrug, Misswirtschaft; Strafzumessung (6B_254/2021) | Strafrecht (allgemein)

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht vereinigt mehrere Verfahren, wenn sie in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen, namentlich, wenn sie auf einem im Wesentlichen gleichartigen tatsächlichen und rechtlichen Grund beruhen und wenn sie gleiche Parteien sowie ähnliche oder gleiche Rechtsfragen betreffen (Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 lit. b BZP [SR 273]; BGE 133 IV 215 E. 1; Urteile 6B_310/2022 vom 8. Dezember 2022 E. 1; 6B_1055/2020 vom 13. Juni 2022 E. 1; je mit Hinweisen). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren 6B_244/2021 und 6B_254/2021 zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Entscheid zu behandeln.

E. 2.1

Die Oberstaatsanwaltschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) wendet sich gegen die Einstellung des Verfahrens betreffend den Vorwurf der mehrfachen Veruntreuung von Quellensteuern in der Zeit vom 1. März 2011 bis 31. März 2012. Sie argumentiert, die Vorinstanz verletze Art. 189 DBG und § 256 [recte: 258) StG/AG, indem sie davon ausgehe, dass die Verfolgungsverjährung eingetreten sei.

E. 2.2

Die Vorinstanz erwägt mit Hinweis auf Art. 97 Abs. 1 lit. d StGB , bezüglich der Taten, die dem Beschwerdeführer für den Zeitraum vom 1. März 2011 bis 31. März 2012 vorgeworfen würden, sei am 31. März 2019 die Verfolgungsverjährung eingetreten, weshalb das Verfahren einzustellen sei (Urteil S. 32).

E. 2.3

Wie die Beschwerdeführerin zutreffend einwendet, enthalten das DBG und das StG/AG eigene Bestimmungen zur Verjährung, die vorliegend jenen des StGB als *lex specialis* vorgehen. Da das zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Urteils in Kraft stehende Recht nicht milder ist, gelangt vorliegend das zum Tatzeitpunkt geltende Recht zur Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 2 i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB). Gemäss aArt. 189 DBG (in den vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011 sowie vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 geltenden Fassungen) verjährt die Strafverfolgung der Steuervergehen nach Ablauf von zehn Jahren, seitdem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat (Abs. 1). Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Täter, dem Anstifter oder dem Gehilfen unterbrochen. Die Unterbrechung wirkt gegenüber jeder dieser Personen. Mit

jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; sie kann aber insgesamt nicht um mehr als fünf Jahre hinausgeschoben werden (Abs. 2). Obwohl der Wortlaut von a § 258 StG /AG (in der vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2012 geltenden Fassung) von jenem von aArt. 189 DBG teilweise abweicht, lautet die Bestimmung, soweit für die vorliegend zu beurteilende Konstellation relevant, inhaltlich gleich. Die Verjährungsfrist begann vorliegend mit der letzten vorgeworfenen Tathandlung am 31. März 2012 zu laufen, wurde durch die Strafverfolgungshandlungen, letztmals durch das erstinstanzliche Urteil vom 13. Juni 2019, unterbrochen und begann nach jeder Unterbrechung neu zu laufen. Auch die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren war zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Urteils noch nicht verstrichen. Die Vorinstanz verletzt folglich Bundesrecht und wendet kantonales Recht willkürlich (nicht) an, indem sie davon ausgeht, dass die Verfolgungsverjährung eingetreten ist, und das Verfahren bezüglich der angeblichen Veruntreuung von Quellensteuern im Zeitraum vom 1. März 2011 bis 31. März 2012 einstellt. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin erweist sich in diesem Punkt als begründet.

E. 3.1

Der Beschwerdeführer kritisiert den Schuldspruch wegen mehrfachen Betrugs. Er argumentiert, es fehle vorliegend am Tatbestandsmerkmal der Arglist, da es den betroffenen Krankenversicherungen tatsächlich möglich sowie auch zumutbar gewesen wäre, die fraglichen Rechnungen zu überprüfen und allfällige Abweichungen bzw. unwahre Tatsachen, die zur Verweigerung der Leistungsvergütung führen würden, zu entdecken.

E. 3.2

Die Vorinstanz erachtet zusammengefasst als erstellt, dass der Beschwerdeführer drei Patienten behandelte, jedoch einen (ehemals) angestellten Arzt in der Rechnung an die jeweilige Krankenkasse als Leistungserbringer aufführte bzw. aufführen liess. In rechtlicher Hinsicht erwägt sie teilweise mit Hinweis auf die Ausführungen der ersten Instanz, die Rechnungen hätten über die Person des Leistungserbringers gelogen. Dieser werde in den Rechnungen über die Zahlstellenregisternummern (ZSR-Nummern) identifiziert. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei zu schliessen, dass den Abrechnungen für die Krankenkassen in Bezug auf die ZSR-Nummer zur Identifikation des Leistungserbringers Urkundenqualität zukomme. Vorliegend sei eine Überprüfung der falschen Sachverhalte durch die Krankenkassen nicht möglich gewesen. Krankenkasse und Arzt würden sich im gegenseitigen Verkehr ein erhöhtes Vertrauen entgegenbringen und Erstere würden die Angaben in den eingereichten Rechnungen in aller Regel für wahr erachten. Der Beschwerdeführer habe die Rechnungen mit Wissen und Willen erstellt bzw. erstellen lassen und damit vorsätzlich gehandelt. Er habe sich seine Leistungen von den Krankenkassen vergüten lassen wollen, obwohl er über keine Berufsausübungsbewilligung und entsprechend über keine Kassenzulassung verfügt habe. Ihm sei aufgrund seiner Tätigkeit als Arzt bewusst gewesen, dass die beiden Krankenkassen nicht zur Vergütung von Leistungen eines Arztes, der nicht über eine Berufsausübungsbewilligung verfüge, verpflichtet gewesen wären. Ebenso sei ihm bewusst gewesen, dass es den beiden Krankenkassen nicht möglich und zumutbar gewesen sei, die Identität des effektiven Leistungserbringers und des in der Rechnung aufgeführten Leistungserbringers zu überprüfen, und sie die Rechnungen aufgrund des zwischen Arzt und Krankenkasse bestehenden Vertrauensverhältnisses begleichen würden (Urteil S. 15 ff.; erstinstanzliches Urteil S. 17 ff.).

E. 3.3

Gemäss Art. 146 Abs. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer in der Absicht, sich oder einen andern unrechtmässig zu bereichern, jemanden durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt oder ihn in einem Irrtum arglistig bestärkt und so den Irrenden zu einem Verhalten bestimmt, wodurch dieser sich selbst oder einen andern am Vermögen schädigt. Der Tatbestand des Betrugs setzt unter anderem eine arglistige Täuschung voraus. Art und Intensität der angewendeten Täuschungsmittel müssen sich durch eine gewisse Raffinesse oder Durchtriebenheit auszeichnen und eine erhöhte Gefährlichkeit offenbaren. Die Rechtsprechung bejaht Arglist bei einem Lügengebäude und bei besonderen Machenschaften im Sinne von eigentlichen Inszenierungen sowie bei einfachen falschen Angaben, wenn deren Überprüfung nicht oder nur mit besonderer Mühe möglich oder nicht zumutbar ist oder wenn der Täter das Opfer von der möglichen Überprüfung abhält oder er nach den Umständen voraussieht, dass jenes eine Überprüfung aufgrund eines besonderen Vertrauensverhältnisses unterlassen werde (BGE 147 IV 73 E. 3.2; 143 IV 302 E. 1.3.1; 135 IV 76 E. 5.2; je mit Hinweisen). Die Vorspiegelung des Leistungswillens ist grundsätzlich arglistig, weil sie eine innere Tatsache betrifft, die vom Vertragspartner ihrem Wesen nach nicht direkt überprüft werden kann. Dies gilt aber dann nicht, wenn die Behauptung des Erfüllungswillens mittels Nachforschungen über die Erfüllungsfähigkeit überprüfbar ist und sich aus der möglichen und zumutbaren Prüfung ergeben hätte, dass der andere zur Erfüllung nicht fähig war (BGE 147 IV 73 E. 3.3; 142 IV 153 E. 2.2.2). Eine mit gefälschten oder verfälschten Urkunden verübte Täuschung ist dem Grundsatz nach ebenfalls arglistig, da im geschäftlichen Verkehr in aller Regel auf die Echtheit von Urkunden vertraut werden darf. Das Gegenüber soll sich im Rechtsverkehr auf Urkunden verlassen können. Anders kann es sich verhalten, wenn die vorgelegten Urkunden ernsthafte Anzeichen für Unechtheit aufweisen (vgl. BGE 133 IV 256 E. 4.4.3). Wesentlich ist, ob die Täuschung unter Einbezug der dem Opfer nach Wissen des Täters zur Verfügung stehenden Möglichkeiten des Selbstschutzes als nicht oder nur erschwert durchschaubar erscheint (BGE 135 IV 76 E. 5.2; Urteile 6B_1361/2022 vom 16. März 2023 E. 3.2.2; 6B_78/2021 vom 23. Dezember 2022 E. 3.3.3; je mit Hinweisen). Allgemein scheidet Arglist aus, wenn der Getäuschte den Irrtum mit einem Mindestmass an Aufmerksamkeit hätte vermeiden können. Dabei sind die jeweilige Lage und die Schutzbedürftigkeit des Betroffenen im Einzelfall entscheidend. Rücksicht zu nehmen ist namentlich auf geistesschwache, unerfahrene oder aufgrund von Alter oder Krankheit beeinträchtigte Opfer oder auf solche, die sich in einem Abhängigkeits- oder Unterordnungsverhältnis oder in einer Notlage befinden und deshalb kaum imstande sind, dem Täter zu misstrauen. Auf der anderen Seite sind besondere Fachkenntnis und Geschäftserfahrung des Opfers in Rechnung zu stellen, wie sie etwa im Rahmen von Kreditvergaben Banken beigemessen wird. Auch unter dem Gesichtspunkt der Opfermitverantwortung erfordert die Erfüllung des Tatbestands indes nicht, dass das Täuschungsoffer die grösstmögliche Sorgfalt walten lässt und alle erdenklichen Vorkehrungen trifft. Arglist ist lediglich zu verneinen, wenn das Opfer die grundlegendsten Vorsichtsmassnahmen nicht beachtet. Entsprechend entfällt der strafrechtliche Schutz nicht bei jeder Fahrlässigkeit des Getäuschten, sondern nur bei Leichtfertigkeit, welche das betrügerische Verhalten des Täters in den Hintergrund treten lässt. Die zum Ausschluss der Strafbarkeit des Täuschenden führende Opfermitverantwortung kann nur in Ausnahmefällen bejaht werden, denn mit einer engen Auslegung des Betrugstatbestands würde die sozialadäquate Geschäftsausübung und damit der Regelfall des Geschäftsalltags

betrugsrechtlich nicht geschützt. Selbst ein erhebliches Mass an Naivität des Geschädigten hat nicht zwingend zur Folge, dass der Täter straflos bleibt. Anwendungsfälle nicht arglistiger Täuschungen betreffen in der bisherigen Rechtsprechung insbesondere Banken und sonst im Geldanlagengeschäft berufsmässig tätige Personen als potenzielle Opfer. Bejaht wird Arglist demgegenüber bei Ausnutzung des gierig-vertrauensselig-unseriösen Gewinnstrebens gewöhnlicher Leute (vgl. BGE 147 IV 73 E. 4.2; 142 IV 153 E. 2.2.2; 135 IV 76 E. 5.2; Urteile 6B_78/2021 vom 23. Dezember 2022 E. 3.3.3; 6B_289/2022 vom 24. August 2022 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 3.4

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er zum fraglichen Zeitpunkt weder über eine Berufsausübungsbewilligung noch eine Kassenzulassung verfügte und die Krankenkassen damit nicht verpflichtet waren, seine Leistungen zu vergüten. Indem er die von ihm erbrachten Leistungen betreffend drei Patienten im Namen bzw. mit der ZSR-Nummer eines anderen Arztes abrechnete, täuschte er die Krankenkasse über die Person des Leistungserbringers, sodass die Krankenkasse irrtümlich davon ausging, die Leistungen seien von einem Arzt mit Kassenzulassung erbracht worden, diese bezahlte und sich damit am Vermögen schädigte. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Täuschung als arglistig bezeichnet. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung, auf welche die Vorinstanz zutreffend hinweist, geht davon aus, dass der Arzt in einem besonderen Vertrauensverhältnis zur Krankenkasse steht, und bejaht gestützt darauf den Urkundencharakter einer Rechnung, mit der ein Arzt gegenüber der Krankenkasse Leistungen für sich oder für den Patienten geltend macht (vgl. BGE 117 IV 165 E. 2c; 103 IV 178 E. IV; Urteil 6B_807/2021 vom 7. Juni 2022 E. 3.1.3; MARKUS BOOG, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. II, 4. Aufl. 2019, N. 102 zu Art. 251 StGB). Eine Erklärung dafür, weshalb diese Rechtsprechung vorliegend nicht anwendbar sein soll, bleibt der Beschwerdeführer schuldig. Soweit er argumentiert, dass die Krankenkassen von Gesetzes wegen zu einer strikten Kontrolle verpflichtet seien, der Bund die Krankenkassen auch unlängst im Rahmen eines Expertenberichts dazu aufgefordert habe, mehr Rechnungen einer systematischen Prüfung zu unterziehen sowie Kontrollen durchzuführen, und der Branchenverband der Krankenversicherer angegeben habe, dass diese ihrer Pflicht zur Leistungskontrolle ordnungsgemäss nachkommen würden, übersieht er, dass es sich hierbei gemäss den von ihm eingereichten Berichten in erster Linie um eine Kontrolle der erbrachten bzw. abgerechneten Leistungen und nicht um eine Überprüfung der Person des angeblichen Leistungserbringers handelt. Es leuchtet ein, dass die Krankenversicherer die in einer Arztabrechnung aufgeführten einzelnen Posten bzw. erbrachten Leistungen auf deren Wirksamkeit, Zweckmässigkeit und Wirtschaftlichkeit hin überprüfen und auch kontrollieren können, ob gewisse Leistungen versehentlich doppelt erfasst wurden oder Behandlungs-codes falsch aufgeführt sind. Weniger offensichtlich ist hingegen, wie sie aufgrund der Abrechnung sollen beurteilen können, ob der Arzt, der als Leistungserbringer aufgeführt bzw. dessen ZSR-Nummer verwendet wurde, die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat. Hierfür müssten sie Kontakt zum Arzt oder dem Patienten aufnehmen. Dass sie dies betreffend jeder Abrechnung machen, erscheint mit der Vorinstanz weder möglich noch zumutbar. Damit täuschte der Beschwerdeführer die Krankenkassen arglistig über die Person des Leistungserbringers. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands, welchen der Beschwerdeführer nicht explizit bestreitet, kann auf die vorinstanzlichen Ausführungen verwiesen werden. Der Schuldspruch wegen mehrfachen Betrugs gemäss Art. 146 Abs. 1 StGB erweist sich damit als bundesrechtskonform.

E. 4.1

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz verletze Art. 165 Ziff. 1 StGB, indem sie ihn der Misswirtschaft schuldig erkläre. Er macht geltend, die Vorinstanz lege nicht dar und es sei auch nicht ersichtlich, gestützt auf welche Grundlagen sowie Tatsachen und zu welchem Zeitpunkt bei ihm konkret die begründete Besorgnis einer Überschuldung bestanden habe, die ihn zum Handeln nach Art. 725 Abs. 2 OR verpflichtet hätte. Allein der (pauschale) Verweis auf hängige Beteiligungen und Konkursandrohungen genüge nicht, zumal eine Beteiligung für sich alleine noch nichts über die materielle Begründetheit der Forderung aussage. Erst mit der Anzeige der Revisionsstelle und damit seit Dezember 2017 sei von einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR auszugehen. Er habe in der Folge konkrete und aussichtsreiche Sanierungsmassnahmen zur schnellstmöglichen Umsetzung geplant, welche die Fortführung des Betriebs bezweckt hätten und auch im Interesse der Gläubiger gestanden seien. Auf dieses Vorbringen gehe die Vorinstanz nicht ein und verzichte auf die beantragte Einvernahme der Buchhalterin, die trotz Vorladung nicht an der Berufungsverhandlung erschienen sei, womit sie (die Vorinstanz) seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletze. Es könne ihm nicht der Vorwurf einer argen Nachlässigkeit oder eines krassen geschäftlichen Fehlverhaltens gemacht werden. Auch habe er weder vorsätzlich noch grobfahrlässig gehandelt. Damit sei weder der objektive noch der subjektive Tatbestand von Art. 165 StGB erfüllt.

E. 4.2

Die Vorinstanz erwägt, der Beschwerdeführer sei als Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift Organ der B. _____ AG (in Liquidation), womit ihm Schuldnerenschaft im Sinne von Art. 165 Ziff. 1 StGB i.V.m. Art. 29 StGB zukomme. Die Konkurseröffnung über die B. _____ AG sei am 19. Februar 2018 erfolgt, womit die objektive Strafbarkeitsbedingung erfüllt sei. Ferner legt sie ausführlich dar, dass aus dem Beteiligungsregisterauszug der B. _____ AG vom 22. März 2018 eine Vielzahl von Beteiligungen ersichtlich seien. Sie stellt fest, dass im deliktsrelevanten Zeitraum (vom 8. November 2016 bis 23. Januar 2018) Beteiligungen von insgesamt mehr als Fr. 1'096'759.-- resultierten. Sie erwägt weiter, es liege in Würdigung der zahlreichen und in kurzen Abständen folgenden Beteiligungen über Tausende, Zehntausende und sogar Hunderttausende von Franken auf der Hand, dass die B. _____ AG bei weitem nicht über die liquiden Mittel verfüge, um ihren finanziellen Verpflichtungen aus dem laufenden Geschäft nachzukommen. Der Beschwerdeführer hätte als Verwaltungsrat für die ordentliche Rechnungslegung nach Art. 957 ff. OR und die Liquiditätsplanung sorgen müssen. Da zahlreiche Beteiligungen offengeblieben seien und es sogar zu Konkursandrohungen gekommen sei, habe die begründete Besorgnis einer Überschuldung bestanden, welche den Beschwerdeführer zur Erstellung einer Zwischenbilanz und zur Vorlage derselben an einen zugelassenen Revisor zur Prüfung verpflichtet habe. Dieser Pflicht sei er trotz Kenntnis der miserablen finanziellen Lage der B. _____ AG nicht nachgekommen. Stattdessen sei die Revision der Jahresrechnung 2015 erst am 23. Dezember 2017 erfolgt und die Rechnung für das Jahr 2016 sei erst am 20. Oktober 2017 vorgelegen. Währenddessen seien weitere Schulden aus den laufenden Verpflichtungen aufgelaufen und es sei zu weiteren Beteiligungen gekommen. Durch dieses Verhalten habe der Beschwerdeführer wesentlich dazu beigetragen, dass die in Art. 725 Abs. 2 OR vorgesehenen Mechanismen zur Verhinderung einer weiteren Verschlimmerung der finanziellen Lage und der (drohenden oder bereits bestehenden) Überschuldung [nicht]

hätten greifen können. Sein Verhalten sei damit nicht nur pflichtwidrig, sondern auch kausal für die Verschlimmerung der finanziellen Situation der B. _____ AG gewesen. Ferner habe der Beschwerdeführer Kenntnis von der sehr schlechten finanziellen Lage der B. _____ AG gehabt. Dennoch sei er im Wissen darum seiner Pflicht zur Erstellung von Zwischenbilanzen nicht nachgekommen, obwohl ihm bekannt gewesen sei, dass zeitgleich weitere Schulden anfallen würden. Er habe damit vorsätzlich gehandelt. Folglich sei sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand von Art. 165 Ziff. 1 StGB erfüllt (Urteil S. 33 ff.).

E. 4.3

Der Misswirtschaft nach Art. 165 Ziff. 1 StGB macht sich der Schuldner strafbar, der in anderer Weise als nach Art. 164 StGB, durch Misswirtschaft, namentlich durch ungenügende Kapitalausstattung, unverhältnismässigen Aufwand, gewagte Spekulationen, leichtsinniges Gewähren oder Benützen von Kredit, Verschleudern von Vermögenswerten oder arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung oder Vermögensverwaltung, seine Überschuldung herbeiführt oder verschlimmert, seine Zahlungsunfähigkeit herbeiführt oder im Bewusstsein seiner Zahlungsunfähigkeit seine Vermögenslage verschlimmert, wenn über ihn der Konkurs eröffnet oder gegen ihn ein Verlustschein ausgestellt worden ist. Der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft muss gemäss aArt. 725 Abs. 2 Satz 1 OR (in seiner zum Tatzeitpunkt geltenden Fassung; AS 2007 4791) eine Zwischenbilanz erstellen und diese einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorlegen, wenn begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht. Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen, sofern nicht Gesellschaftsgläubiger im Ausmass dieser Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten (aArt. 725 Abs. 2 Satz 2 und 3 OR [in seiner zum Tatzeitpunkt geltenden Fassung; AS 1992 733]). Die Rechtsprechung bejaht eine nachlässige Berufsausübung im Sinne von Art. 165 Ziff. 1 StGB, wenn gesetzliche Bestimmungen der Unternehmensführung missachtet werden. Dazu gehören insbesondere die Vernachlässigung der Rechnungslegung oder die Verletzung der Pflicht des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft gemäss aArt. 725 Abs. 2 OR, den Richter im Falle der Überschuldung zu benachrichtigen (BGE 144 IV 52 E. 7.3; Urteile 6B_1236/2018 vom 28. September 2020 E. 4.2; 6B_448/2018 vom 9. Januar 2019 E. 3.2.2; je mit Hinweisen). Tatbestandsmässig ist einzig ein krasses wirtschaftliches Fehlverhalten. Das Eingehen eines jeder Geschäftstätigkeit inhärenten Risikos ist nicht strafbar, auch wenn sich "ex post" herausstellt, dass eine Fehlentscheidung getroffen wurde (BGE 144 IV 52 E. 7.3 mit Hinweisen). Erforderlich ist zudem eine Vermögenseinbusse im Sinne einer Gläubigerschädigung (Urteile 6B_803/2020 vom 9. Juni 2021 E. 1.5.1; 6B_748/2017 vom 30. Mai 2018 E. 3.2.2; 6B_985/2016 vom 27. Februar 2017 E. 4.1.1; NADINE HAGENSTEIN, in: Basler Kommentar, Strafrecht, Bd. II, 4. Aufl. 2019, N. 67 f. zu Art. 165 StGB). Zwischen der Bankrotthandlung im Sinne von Art. 165 StGB und der Vermögenseinbusse muss ein Kausalzusammenhang bestehen (Urteile 6B_1263/2020 vom 5. Oktober 2022 E. 5.3; 6B_803/2020 vom 9. Juni 2021 E. 1.5.1; je mit Hinweisen). Die Eröffnung des Konkurses ist objektive Strafbarkeitsbedingung. Täter kann ausschliesslich der Schuldner selbst oder eines der in Art. 29 StGB genannten Organe sein (BGE 144 IV 52 E. 7.3; Urteile 6B_1263/2020 vom 5. Oktober 2022 E. 5.3; 6B_775/2020 vom 23. November 2020 E. 3.1). Der subjektive Tatbestand erfordert Vorsatz hinsichtlich der Bankrotthandlung; in Bezug auf die Vermögenseinbusse genügt grobe Fahrlässigkeit (BGE

144 IV 52 E. 7.3 mit zahlreichen Hinweisen).

E. 4.4

Die Vorinstanz legt anschaulich dar, dass die B. _____ AG im deliktsrelevanten Zeitraum von gut einem Jahr wiederholt und in kurzen Abständen im Betrag von insgesamt Fr. 1'096'759.-- betrieben wurde. Es ist nicht zu beanstanden, wenn sie daraus schliesst, die B. _____ AG habe bei weitem nicht über die liquiden Mittel verfügt, um ihren finanziellen Verpflichtungen aus dem laufenden Geschäft nachzukommen. Zwar weist der Beschwerdeführer zutreffend darauf hin, dass eine in Betreuung gesetzte Forderung für sich allein noch nichts über ihre materielle Begründetheit aussagt. Jedoch übersieht er, dass die in Betreuung gesetzten Forderungen mehrheitlich nicht bezahlte Arbeitnehmerbeiträge und Quellensteuern betrafen (vgl. kantonale Akten, Ordner 5.1.5 act. 163 ff.), deren materielle Begründetheit er in anderem Zusammenhang teilweise insofern anerkannte, als er eingestand, die finanziellen Mittel für die Beiträge und Steuern zur Begleichung anderer Forderungen verwendet zu haben. Dementsprechend sprach ihn die Vorinstanz der mehrfachen Widerhandlung gegen das AHVG und das BVG durch Zweckentfremdung von Arbeitnehmerbeiträgen (im Zeitraum vom 1. August 2015 bis 31. Dezember 2017) sowie des mehrfachen Vergehens gegen das DBG durch Veruntreuung von Quellensteuern (im Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2017) schuldig, welche Schuldsprüche der Beschwerdeführer nicht beanstandet. Den diesbezüglichen vorinstanzlichen Feststellungen ist zu entnehmen, dass in diesem Zeitraum (wiederholt oder konstant) ein Liquiditätsengpass bestand (vgl. Urteil S. 31 f.). Entsprechendes ergibt sich denn auch aus den Erwägungen des erstinstanzlichen Gerichts, auf welche die Vorinstanz teilweise verweist (vgl. Urteil S. 35). Demnach haben die angestellten Ärzte der B. _____ AG ab Dezember 2016 wiederholt bemängelt, dass ihnen das Gehalt nicht vollständig oder nicht pünktlich bezahlt werde. In einem Schreiben vom 29. März 2017 an einen angestellten Arzt führte der Beschwerdeführer aus, es liege keine abermalige, sondern eine anhaltende Geldknappheit vor, die mehrere Monate, allenfalls bis zu einem Jahr dauern könnte. Hinsichtlich des Plans des Beschwerdeführers neue Ärzte zur Steigerung des Umsatzes anzustellen, hielt ein angestellter Arzt in einer E-Mail vom 17. Februar 2017 fest, er sehe "wegen umsatzsteigerndem Potential lediglich die Neuanstellung im Bereich der Inneren Medizin als gerechtfertigt". Alle anderen Neuanstellungen von Fachärzten, welche bereits vertreten seien, würden auf Kosten der Dienstälteren gehen, die zudem bei weitem nicht ausgelastet seien. Es gebe Tage ohne Patienten in Anwesenheit von zwei Fachärzten. Es sei "ein Wahnsinn, solche Zeichen zu verkennen". Das erstinstanzliche Gericht hielt ferner fest, dass per 1. Dezember 2016 ein Arzt mit Jahrgang 1938 mit einem monatlichen Bruttogehalt von Fr. 14'000.-- angestellt worden sei, dem am 29. März 2017 noch immer die Gerätschaften für neurophysiologische Untersuchungen gefehlt hätten. Ferner seien per 1. April 2017 ein Facharzt für Innere Medizin und eine Fachärztin für Gynäkologie und Geburtshilfe mit je einem monatlichen Bruttogehalt von Fr. 14'000.-- angestellt worden, wobei ihnen auf den Stellenantritt die Räume und nötigen Gerätschaften gefehlt hätten (erstinstanzliches Urteil S. 45 ff.). Zwar müssen ein Mangel an Liquidität (Zahlungsunfähigkeit) und ein Verlustvortrag nicht zwingend mit einer Überschuldung einhergehen (vgl. Urteil 6B_803/2020 vom 9. Juni 2021 E. 1.4.5 mit Hinweis auf die Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts, BBl 2008 1589 ff., 1690; OLIVER KÄLIN, Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit, ZZZ 2014/2015, S. 135 ff., S. 136 f.). Auch trifft es zu, dass die Vorinstanz nicht explizit festhält, zu welchem Zeitpunkt beim Beschwerdeführer konkret die begründete Besorgnis einer Überschuldung

bestanden hat. Angesichts der vor- und erstinstanzlich verbindlich festgestellten regelmässigen Betreibungen über teilweise sehr hohe Beträge (am 8. Dezember 2016 beispielsweise Fr. 255'450.10), die zahlreich offen blieben, der Konkursandrohungen und der ab Dezember 2016 wiederholt nicht pünktlichen, unvollständigen oder gänzlich ausbleibenden Lohnzahlungen an die Angestellten, ergibt sich, dass spätestens anfangs 2017 die begründete Besorgnis einer Überschuldung bestand, die den Beschwerdeführer mit der Vorinstanz zur Erstellung einer Zwischenbilanz und zur Vorlage derselben an einen zugelassenen Revisor zur Prüfung verpflichtete (vgl. aArt. 725 Abs. 2 OR). Seiner Pflicht zur ordentlichen Rechnungslegung nach Art. 957 ff. OR und der Liquiditätsplanung kam der Beschwerdeführer als Verwaltungsrat der B._____ AG jedoch trotz Kenntnis der miserablen finanziellen Lage der Aktiengesellschaft nicht nach. Ebenso wenig sorgte er dafür, dass die Jahresrechnungen 2015 sowie 2016 zeitnah erstellt und revidiert wurden. Zwar lag die Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2015 am 26. April 2016 vor, die Revision erfolgte jedoch erst am 23. Dezember 2017, zeitgleich mit jener der Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2016, die erst am 20. Oktober 2017 erstellt worden war (Urteil S. 34 f.; erstinstanzliches Urteil S. 48 f.). Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er um die Liquiditätsprobleme und die laufenden Betreibungen wusste. Obwohl er sich also der finanziellen Schieflage der B._____ AG bewusst war, hat er Ende 2016, anfangs 2017 weitere Fachärzte eingestellt, obgleich die bisherigen Angestellten nicht ausgelastet waren, und für die neuen Ärzte teilweise weder geeignete Räume noch die notwendigen Geräte zur Durchführung von Untersuchungen vorhanden waren. Dass der Beschwerdeführer die Rechnungslegung bzw. die Revision der Rechnung vernachlässigte, die Überschuldungsanzeige im Sinne von aArt. 725 Abs. 2 OR trotz begründeter Besorgnis einer Überschuldung unterliess, jedoch weiterhin Fachärzte ohne genügende Nachfrage anstellte, stellt ein krasses wirtschaftliches Fehlverhalten dar. Der Beschwerdeführer hat mit seinem Verhalten wesentlich dazu beigetragen, dass die in aArt. 725 Abs. 2 OR vorgesehenen Mechanismen zur Verhinderung einer Konkursverschleppung und zum Schutz der Gläubiger vor zusätzlichen Schulden der Gesellschaft (vgl. Urteil 6B_1236/2018 vom 28. September 2020 E. 4.2; HAGENSTEIN, a.a.O., N. 33 zu Art. 165 StGB) nicht greifen konnten. Sein Verhalten stellt eine arge Nachlässigkeit im Sinne von Art. 165 StGB dar, die auch kausal für die Verschlimmerung der finanziellen Situation der B._____ AG war. Da die weiteren Tatbestandselemente bzw. die objektive Strafbarkeitsbedingung nicht umstritten sind, ist der objektive Tatbestand von Art. 165 StGB erfüllt. An der Sache vorbei geht das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe nachdem er im Dezember 2017 von der Revisionsstelle von der Besorgnis einer Überschuldung erfahren habe, umgehend umsetzbare Sanierungsmassnahmen eingeleitet und eine Auffanggesellschaft ohne seine Beteiligung geplant, welche die Übernahme des Betriebs und der Praxisräume bezweckt hätte. Zwar kann der Verwaltungsrat nach der Rechtsprechung bei Überschuldung die Benachrichtigung des Richters für eine kurze Zeitspanne aufschieben, wenn begründete und konkrete Aussichten auf eine kurzfristig realisierbare, dauerhafte finanzielle Sanierung der Gesellschaft bestehen. Übertriebene Erwartungen oder vage Hoffnungen reichen nicht aus (vgl. dazu etwa BGE 132 III 564 E. 5.1; 127 IV 110 E. 5a; Urteil 6B_448/2018 vom 9. Januar 2019 E. 3.4 mit Hinweisen). Allerdings bestand nach dem Ausgeführten spätestens ab anfangs 2017 die begründete Besorgnis einer Überschuldung, weshalb allfällige finanzielle Sanierungsmassnahmen lange vor Dezember 2017 hätten in Angriff genommen werden müssen. Dass er entsprechende Sanierungsmassnahmen anfangs 2017 geplant hätte bzw. die begründete und konkrete Aussicht auf eine kurzfristig realisierbare, dauerhafte

finanzielle Sanierung der Gesellschaft bestanden hätte, macht der Beschwerdeführer vor Bundesgericht nicht geltend. Da die von ihm beschriebenen im Dezember 2017 angeblich umgehend eingeleiteten Sanierungsmassnahmen zu spät gewesen wären, ist der Vorinstanz keine Gehörsverletzung vorzuwerfen, wenn sie sich nicht mit diesem Argument auseinandersetzt und auf die Einvernahme der Buchhalterin der Gesellschaft verzichtet (vgl. zum Gehörsanspruch: BGE 146 IV 297 E. 2.2.7; 141 IV 249 E. 1.3.1; 141 III 28 E. 3.2.4; je mit Hinweisen). Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands legt die Vorinstanz überzeugend dar, weshalb sie zum Schluss gelangt, der Beschwerdeführer habe vorsätzlich gehandelt. Da sich dieser nicht mit der Begründung der Vorinstanz auseinandersetzt bzw. darlegt, inwiefern sie Recht verletzt, kann auf die zutreffende vorinstanzliche Erwägung verwiesen werden (vgl. Urteil S. 35). Damit erweist sich der vorinstanzliche Schuldspruch wegen Misswirtschaft gemäss Art. 165 Ziff. 1 StGB als rechtskonform.

E. 5.1

Sowohl die Beschwerdeführerin als auch der Beschwerdeführer kritisieren die Strafzumessung. Zwar bleibt es bei den vom Beschwerdeführer beanstandeten Schuldsprüchen wegen mehrfachen Betrugs und Misswirtschaft, jedoch wird die Vorinstanz den Vorwurf der Veruntreuung von Quellensteuern im Zeitraum vom 1. März 2011 bis 31. März 2012 neu prüfen und unter Umständen auch die Strafzumessung neu vornehmen müssen (vgl. E. 2). Dennoch rechtfertigt es sich, die Rügen betreffend die Strafzumessung bereits zu behandeln.

E. 5.2

Die Vorinstanz wählt zunächst die Sanktionsart für jedes einzelne Delikt. Sie erwägt, für die Urkundenfälschungen gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB, den (mehrfachen) Betrug gemäss Art. 146 Abs. 1 StGB und die Misswirtschaft gemäss Art. 165 Ziff. 1 StGB sehe das Gesetz alternativ Freiheitsstrafe oder Geldstrafe vor. Für die mehrfache Zweckentfremdung von Arbeitnehmerbeiträgen gemäss Art. 87 Abs. 3 AHV [recte: AHVG] und Art. 76 Abs. 3 BGV [recte: BVG], die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuerbeiträgen gemäss Art. 178 [recte: 187] DBG und § 256 StGB [recte: StG/AG] sowie die Beschimpfung gemäss Art. 177 StGB sei eine Geldstrafe auszufallen. Die mehrfache Tätigkeit als Arzt ohne Berufsausübungsbewilligung gemäss § 53 Abs. 1 lit. b GesG/AG werde mit einer Busse bis Fr. 100'000.-- geahndet. Wie zu zeigen sein werde, sei für die Misswirtschaft aufgrund der Tatschwere eine Freiheitsstrafe auszusprechen. Für jede einzelne Urkundenfälschung und jeden einzelnen Betrug sei demgegenüber in Anbetracht des jeweiligen Verschuldens auf eine Geldstrafe von unter 180 Tagessätzen zu erkennen. Für sie sei in Anwendung von Art. 49 Abs. 1 StGB eine Gesamtgeldstrafe festzusetzen, die aufgrund der Tatzeitpunkte in Anwendung von Art. 49 Abs. 2 StGB als teilweise Zusatzstrafe zu den beiden Vorstrafen des Beschwerdeführers auszufallen sei. Für die mehrfache Tätigkeit als Arzt ohne Berufsausübungsbewilligung gemäss § 53 Abs. 1 lit. b GesG/AG sei schliesslich eine Busse festzusetzen. In Bezug auf die Misswirtschaft gelangt die Vorinstanz zum Schluss, dass von einem mittelschweren Verschulden des Beschwerdeführers auszugehen sei. Die Täterkomponente wirke sich neutral aus. Insgesamt sei für die Misswirtschaft eine Freiheitsstrafe von 18 Monaten auszusprechen. In Berücksichtigung, dass die (Gesamt-) Geldstrafe von 180 Tagessätzen zu Fr. 80.-- zu vollziehen sei, könne der Vollzug der Freiheitsstrafe aufgeschoben werden. Den noch bestehenden Bedenken an der Legalbewährung des Beschwerdeführers sei mit einer erhöhten Probezeit von vier Jahren zusätzlich Rechnung zu tragen. Als nächstes setzt die Vorinstanz für alle Delikte, für die auf

eine Geldstrafe zu erkennen ist, in Anwendung von Art. 49 StGB eine Gesamtstrafe fest. Sie hält mit Hinweis auf BGE 144 IV 217 E. 3.5 vorab fest, dass die Ausfällung einer Einheitsstrafe im Sinne einer Gesamtbetrachtung aller zu beurteilenden Delikte nicht möglich sei. Sie erwägt, der Beschwerdeführer habe einen Teil der Delikte vor und einen Teil nach Inkrafttreten des per 1. Januar 2018 teilrevidierten Sanktionenrechts begangen. Das neue Recht, das für die Geldstrafe eine Obergrenze von 180 Tagessätzen festsetze, erweise sich für den Beschwerdeführer als das mildere. Es sei daher gestützt auf Art. 2 StGB in Bezug auf die auszufällende Geldstrafe Art. 34 Abs. 1 StGB in der am 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Fassung anzuwenden. Hinsichtlich der mit einer Geldstrafe zu ahndenden Urkundenfälschungen gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB und der übrigen Delikte, für die auf eine Geldstrafe zu erkennen sei, sei die Einsatzstrafe für die konkret schwerste Urkundenfälschung festzusetzen. Es handle sich dabei um die Falschbeurkundung vom 29. September 2014 betreffend eine Rechnung über den Betrag von Fr. 1'148.-- für die Behandlung einer Patientin vom 24. bis 28. September 2014. Die Vorinstanz gelangt zum Schluss, dass insgesamt von einem noch leichten Tatverschulden und einer dafür angemessenen Einsatzstrafe von 90 Tagessätzen Geldstrafe auszugehen sei. Die Einsatzstrafe sei aufgrund der weiteren vom Beschwerdeführer begangenen Delikte, für die auf eine Geldstrafe zu erkennen sei, in Anwendung von Art. 49 Abs. 1 StGB angemessen zu erhöhen. Es handle sich um 487 weitere Rechnungen, die der Beschwerdeführer nach dem gleichen Muster im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB gefälscht habe resp. habe fälschen lassen, eine Vielzahl gefälschter Rezepte und Arztberichte, den mehrfachen Betrug gemäss Art. 146 Abs. 1 StGB, die mehrfache Zweckentfremdung von Arbeitnehmerbeiträgen gemäss Art. 87 Abs. 3 AHV [recte: AHVG] und Art. 76 Abs. 3 BGV [recte: BVG], die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuerbeiträgen gemäss Art. 178 [recte: 187] DBG und § 256 StGB [recte: StG/AG] sowie die Beschimpfung gemäss Art. 177 StGB. Hinzu kämen die Geldstrafe von 10 Tagessätzen zu Fr. 130.-- gemäss dem Strafbefehl des Ministero pubblico del cantone Ticino Bellinzona vom 10. Oktober 2017 für ein im November 2016 begangenes Vergehen gegen das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und die Geldstrafe von 120 Tagessätzen zu Fr. 130.-- gemäss dem Urteil des Obergerichts des Kantons Aargau vom 21. April 2015 für ein Vergehen gegen das Betäubungsmittelgesetz, zu denen die vorliegend auszusprechende Strafe als teilweise Zusatzstrafe festzusetzen sei. Auch aufgrund des Widerrufs des bedingten Vollzugs dieser beiden Strafen sei gemäss Art. 46 Abs. 1 StGB in sinngemässer Anwendung von Art. 49 Abs. 1 StGB eine Gesamtstrafe zu bilden. Unter Berücksichtigung der grossen Vielzahl der vom Beschwerdeführer begangenen Delikte und des mit jedem Delikt einhergehenden Verschuldens erhelle ohne Weiteres, dass der Strafraum von 180 Tagessätzen längst ausgeschöpft werde. Es sei daher nicht weiter auf das Verschulden der einzelnen Taten einzugehen, sondern es könne festgehalten werden, dass die auszufällende Gesamtgeldstrafe auf 180 Tagessätze festzusetzen sei. Dass dieses Ergebnis - wie vorliegend - bei mehrfach begangener (leichter) Kriminalität zu unbilligen Ergebnissen führe, sei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hinzunehmen und rechtfertige kein systemwidriges und ergebnisorientiertes Abweichen vom Willen des Gesetzgebers und dem Wortlaut der Norm (BGE 144 IV 217 E. 3.6). Da sich die Täterkomponente neutral auswirke, bleibe es bei einer Geldstrafe von 180 Tagessätzen. Der Tagessatz sei auf Fr. 80.-- festzusetzen und die ausgesprochene (Gesamt-) Geldstrafe von 180 Tagessätzen zu Fr. 80.-- sei unbedingt zu vollziehen. Schliesslich setzt die Vorinstanz für die Tätigkeit als Arzt ohne Bewilligung eine Busse von Fr. 10'000.-- fest (Urteil S. 38 ff.).

E. 5.3.1

Das Gericht misst die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu. Es berücksichtigt das Vorleben, die persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters (Art. 47 Abs. 1 StGB). Die Bewertung des Verschuldens richtet sich gemäss Art. 47 Abs. 2 StGB nach der Schwere der Verletzung oder der Gefährdung des betroffenen Rechtsguts, nach der Verwerflichkeit des Handelns, den Beweggründen und Zielen des Täters sowie danach, wie weit der Täter nach den inneren und äusseren Umständen in der Lage war, die Gefährdung oder Verletzung zu vermeiden. Es liegt im Ermessen des Sachgerichts, in welchem Umfang es den verschiedenen Strafzumessungsfaktoren Rechnung trägt. Das Bundesgericht greift auf Beschwerde hin nur in die Strafzumessung ein, wenn die Vorinstanz den gesetzlichen Strafraum über- oder unterschritten hat, wenn sie von rechtlich nicht massgebenden Kriterien ausgegangen ist oder wesentliche Gesichtspunkte ausser Acht gelassen bzw. in Überschreitung oder Missbrauch ihres Ermessens falsch gewichtet hat (BGE 144 IV 313 E. 1.2; 136 IV 55 E. 5.6; je mit Hinweisen).

E. 5.3.2

Hat der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen erfüllt, so verurteilt ihn das Gericht zu der Strafe der schwersten Straftat und erhöht sie angemessen. Es darf jedoch das Höchstmass der angedrohten Strafe nicht um mehr als die Hälfte erhöhen und ist an das gesetzliche Höchstmass der Straftat gebunden (Art. 49 Abs. 1 StGB). Gemäss Rechtsprechung ist die Bildung einer Gesamtstrafe in Anwendung des Asperationsprinzips nach Art. 49 Abs. 1 StGB nur möglich, wenn das Gericht im konkreten Fall für jeden einzelnen Normverstoss gleichartige Strafen ausfällt (sog. konkrete Methode). Dass die anzuwendenden Strafbestimmungen abstrakt gleichartige Strafen androhen, genügt nicht (BGE 144 IV 313 E. 1.1.1, 217 E. 2.2; je mit Hinweisen). Die frühere Rechtsprechung liess Ausnahmen von der erwähnten konkreten Methode zu, dies namentlich bei zeitlich und sachlich eng miteinander verknüpften Straftaten, die sich nicht sinnvoll auftrennen und für sich allein beurteilen lassen. Solche Ausnahmen sind nicht mehr zulässig (BGE 144 IV 313 E. 1.1.2, 217 E. 2.4 und E. 3.5.4; vgl. auch Urteile 6B_59/2020 vom 30. November 2020 E. 4.4; 6B_619/2019 vom 11. März 2020 E. 3.4). Auch nach der neusten Rechtsprechung darf indes eine Gesamtfreiheitsstrafe ausgesprochen werden, wenn viele Einzeltaten zeitlich sowie sachlich eng miteinander verknüpft sind und eine blosser Geldstrafe bei keinem der in einem engen Zusammenhang stehenden Delikte geeignet ist, in genügendem Masse präventiv auf den Täter einzuwirken (Urteile 6B_798/2021 vom 2. August 2022 E. 5.1; 6B_382/2021 vom 25. Juli 2022 E. 2.4.2; 6B_196/2021 vom 25. April 2022 E. 5.3.2; je mit Hinweisen).

E. 5.3.3

Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im zu beurteilenden Einzelfall eine Geld- oder Freiheitsstrafe auszusprechen ist, gemäss Art. 47 StGB nach dem Ausmass des (Einzeltat-) Verschuldens (BGE 144 IV 217 E. 3.3.1), wobei die Geldstrafe gegenüber der Freiheitsstrafe als mildere Sanktion gilt. Das Gericht trägt bei der Wahl der Straftat neben dem Verschulden des Täters, der Zweckmässigkeit der Strafe, ihren Auswirkungen auf die Täterschaft und auf ihr soziales Umfeld sowie ihrer Wirksamkeit unter dem Gesichtswinkel der Prävention Rechnung (BGE 147 IV 241 E. 3.2; 144 IV 313 E. 1.1.1; 134 IV 82 E. 4.1, 97 E. 4.2; Urteile 6B_355/2021 vom 22. März 2023 E. 3.3; 6B_658/2021 vom 27. Januar 2022 E. 2.3.1; je mit Hinweisen). Dabei berücksichtigt es, dass bei alternativ zur Verfügung

stehenden und hinsichtlich des Schuldausgleichs äquivalenten Sanktionen im Regelfall jene gewählt werden soll, die weniger stark in die persönliche Freiheit des Betroffenen eingreift bzw. die ihn am wenigsten hart trifft (BGE 138 IV 120 E. 5.2; 134 IV 82 E. 4.1, 97 E. 4.2.2). Dies gilt auch im Rahmen der Gesamtstrafenbildung. Der Täter darf aufgrund des Umstands, dass mehrere Delikte gleichzeitig zur Beurteilung stehen, für die einzelnen Taten nicht schwerer bestraft werden als bei separater Beurteilung (BGE 144 IV 217 E. 3.3.3, 313 E. 1.1.1; Urteile 6B_355/2021 vom 22. März 2023 E. 3.3; 6B_93/2022 vom 24. November 2022 E. 1.3.4; 6B_658/2021 vom 27. Januar 2022 E. 2.3.1; je mit Hinweisen). So hielt das Bundesgericht fest, dass eine Person, die wegen drei Straftaten verurteilt werde, für die aus der Sicht des Gerichts konkret je eine Geldstrafe angebracht sei, nicht zu einer Gesamtfreiheitsstrafe verurteilt werden könne, weil die Asperation der Grundgeldstrafe zu deren Erhöhung über das von Art. 34 Abs. 1 StGB vorgesehene Maximum führe (BGE 144 IV 313 E. 1.1.3). Die Geldstrafe stellt im Bereich der leichten und mittleren Kriminalität die Hauptsanktion dar (BGE 144 IV 313 E. 1.1.1). Demgemäss geht im Anwendungsbereich der Geldstrafe diese grundsätzlich gegenüber der Freiheitsstrafe vor. Das frühere Recht sah im überschneidenden Sanktionsbereich für Strafen von sechs Monaten bis zu einem Jahr Freiheitsstrafe oder Geldstrafe vor; im Vordergrund stand dabei nach dem Prinzip der Verhältnismässigkeit die Geldstrafe (BGE 134 IV 82 E. 4.1). Gemäss Art. 34 Abs. 1 StGB in der novellierten Fassung vom 1. Januar 2018 beträgt die Geldstrafe nunmehr mindestens drei und höchstens 180 Tagessätze. Mit dieser Begrenzung auf 180 Tagessätze führt die Revision zur Zurückdrängung der Geldstrafe und mit der gleichzeitigen Herabsetzung des Regelminimums von sechs Monaten auf drei Tage (Art. 40 Abs. 1 StGB) zur Ausdehnung der Freiheitsstrafe. Somit überschneiden sich aktuell Geldstrafe und Freiheitsstrafe im Sanktionsbereich von drei Tagen bis sechs Monaten und kann die Geldstrafe nur in diesem Bereich überhaupt die Hauptsanktion darstellen (Urteil 6B_93/2022 vom 24. November 2022 E. 1.3.7).

E. 5.3.4

Gemäss Art. 42 Abs. 1 StGB schiebt das Gericht den Vollzug einer Freiheitsstrafe von höchstens zwei Jahren in der Regel auf, wenn eine unbedingte Strafe nicht notwendig erscheint, um den Täter von der Begehung weiterer Verbrechen oder Vergehen abzuhalten. Für die Gewährung des bedingten Strafvollzugs im Rahmen von Art. 42 Abs. 1 StGB genügt die Abwesenheit der Befürchtung, der Täter werde weitere Verbrechen oder Vergehen begehen. Vom Strafaufschub darf deshalb grundsätzlich nur bei ungünstiger Prognose abgesehen werden (BGE 135 IV 180 E. 2.1; 134 IV 1 E. 4.2.2, 97 E. 7.3). Bei der Prüfung des künftigen Wohlverhaltens sind alle wesentlichen Umstände zu beachten (vgl. BGE 135 IV 180 E. 2.1; 134 IV 1 E. 4.2.1; Urteile 6B_1157/2022 vom 24. Februar 2023 E. 2.3.2; 6B_1485/2022 vom 23. Februar 2023 E. 2.3; 6B_1114/2022 vom 11. Januar 2023 E. 2.1; je mit Hinweisen).

E. 5.3.5

Begeht die verurteilte Person während der Probezeit ein Verbrechen oder Vergehen und ist deshalb zu erwarten, dass sie weitere Straftaten verüben wird, so widerruft das Gericht die bedingte Strafe oder den bedingten Teil der Strafe. Sind die widerrufenen und die neue Strafe gleicher Art, so bildet das Gericht nach Art. 46 Abs. 1 StGB (in der ab 1. Januar 2018 gültigen Fassung) in sinngemässer Anwendung von Art. 49 StGB eine Gesamtstrafe. Die Bildung einer Gesamtstrafe ist nur bei Strafen gleicher Art möglich; ungleichartige Strafen sind kumulativ zu verhängen (BGE 145 IV 146 E. 2.1 ff.; Urteil 6B_658/2021 vom 27.

Januar 2022 E. 2.2.1). Ein während der Probezeit begangenes Verbrechen oder Vergehen führt nicht zwingend zum Widerruf des bedingten Strafaufschubs (vgl. Art. 46 Abs. 2 Satz 1 StGB). Dieser soll nach Art. 46 Abs. 1 StGB nur erfolgen, wenn wegen der erneuten Straffälligkeit eine eigentliche Schlechtprognose besteht (BGE 134 IV 140 E. 4.3). Die mit der Gewährung des bedingten Vollzugs abgegebene Prognose über das zukünftige Verhalten des Täters ist somit unter Berücksichtigung der neuen Straftat frisch zu formulieren. Das Nebeneinander von zwei Sanktionen erfordert eine Beurteilung in Varianten: Möglich ist, dass der Vollzug der neuen Strafe erwarten lässt, der Verurteilte werde dadurch von weiterer Straffälligkeit abgehalten, weshalb es nicht notwendig erscheine, den bedingten Vollzug der früheren Strafe zu widerrufen. Umgekehrt kann der nachträgliche Vollzug der früheren Strafe dazu führen, dass eine Schlechtprognose für die neue Strafe im Sinne von Art. 42 Abs. 1 StGB verneint und diese folglich bedingt ausgesprochen wird (BGE 134 IV 140 E. 4.5 mit Hinweisen; vgl. Urteile 6B_355/2021 vom 22. März 2023 E. 2.3.1; 6B_1171/2021 vom 11. Januar 2023 E. 2.2.2; 6B_501/2022 vom 16. November 2022 E. 4.1; je mit Hinweisen). Die Bewährungsaussichten sind anhand einer Gesamtwürdigung der Tatumstände, des Vorlebens, des Leumunds sowie aller weiteren Tatsachen zu beurteilen, die gültige Schlüsse etwa auf den Charakter des Täters sowie Entwicklungen in seiner Sozialisation und im Arbeitsverhalten bis zum Zeitpunkt des Widerrufsentscheids zulassen (BGE 134 IV 140 E. 4.4; Urteile 6B_355/2021 vom 22. März 2023 E. 2.3.1; 6B_501/2022 vom 16. November 2022 E. 4.1; je mit Hinweisen).

E. 5.3.6

Gemäss Art. 50 StGB hat das Gericht, sofern es sein Urteil zu begründen hat, die für die Zumessung der Strafe erheblichen Umstände und deren Gewichtung festzuhalten und seine Überlegungen in den Grundzügen wiederzugeben, sodass die Strafzumessung nachvollziehbar ist (BGE 144 IV 313 E. 1.2; 134 IV 17 E. 2.1; Urteil 6B_1265/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 5.2).

E. 5.4

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz verletze Art. 47 und Art. 49 StGB, indem sie für die Misswirtschaft eine Freiheitsstrafe ausspreche. Eine Freiheitsstrafe erweise sich weder als verhältnismässig noch als zweckmässig. Die Rüge erweist sich als unbegründet. Die Vorinstanz legt hinreichend und überzeugend dar, dass hinsichtlich der Misswirtschaft angesichts der Tatschwere auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen sei. Sie führt aus, in Berücksichtigung des Vermögensschadens, des Deliktszeitraums, der Zahl der geschädigten Gläubiger und des Umstands, dass der Beschwerdeführer trotz Kenntnis der Überschuldung während Monaten unter Verletzung grundlegender Rechnungslegungsvorschriften im gleichen Stil weiter gewirtschaftet und die Vermögenslage der B. _____ AG fortlaufend verschlimmert sowie damit eine beachtliche Gleichgültigkeit gegenüber den zahlreichen Gläubigern und seinen eigenen Mitarbeitern gezeigt habe, sei von einem mittelschweren Verschulden auszugehen (Urteil S. 39 f.). Diese Einschätzung kritisiert der Beschwerdeführer nicht. Angesichts des mittelschweren Tatverschuldens liegt die auszusprechende Strafe weder nach altem noch nach neuem Recht im überschneidenden Sanktionsbereich von Geld- und Freiheitsstrafe (vgl. E. 5.3.3), womit sich die Frage der Verhältnismässigkeit und der Zweckmässigkeit nicht stellt.

E. 5.5.1

Die Beschwerdeführerin kritisiert die vorinstanzliche Strafzumessung in mehrfacher Hinsicht. Sie macht zusammengefasst geltend, für die 790-fache Urkundenfälschung und die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuern sei eine Freiheitsstrafe auszusprechen. In Anwendung des Asperationsprinzips sei die Einsatzstrafe für die Misswirtschaft zu erhöhen, was zu einer mehrjährigen Freiheitsstrafe führe, die unbedingt auszusprechen sei.

E. 5.5.2

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst zu Recht, dass die Vorinstanz nicht begründe, weshalb sie für die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuern gemäss Art. 187 DBG und § 256 StG /AG eine Geldstrafe ausspreche. Beide genannten Bestimmungen sahen bzw. sehen sowohl zum Tat- als auch zum Urteilszeitpunkt als Sanktion alternativ Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe vor, wobei zum Tatzeitpunkt alternativ teilweise auch noch eine Busse bis zu Fr. 30'000.-- ausgesprochen werden konnte. In Berücksichtigung von Art. 50 StGB hat die Vorinstanz die Wahl der Sanktionsart zu begründen (vgl. BGE 144 IV 217 E. 4.3; Urteil 6B_523/2018 vom 23. August 2018 E. 1.2.3). Während die Vorinstanz ausführt, dass für die Misswirtschaft aufgrund der Tatschwere auf eine Freiheitsstrafe und für jede einzelne Urkundenfälschung und jeden einzelnen Betrug demgegenüber in Anbetracht des jeweiligen Verschuldens auf eine Geldstrafe unter 180 Tagessätzen zu erkennen sei und dies begründet, lässt sie die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuern unerwähnt. Mit der Beschwerdeführerin ist dies wohl auf den Umstand zurückzuführen, dass die Vorinstanz fälschlicherweise davon ausgeht, dass Art. 187 DBG und § 256 StG /AG einzig eine Geldstrafe vorsehen würden. Hierauf lässt ihre Erwägung schliessen, wonach das Gesetz für die Urkundenfälschungen, den mehrfachen Betrug und die Misswirtschaft alternativ Freiheitsstrafe oder Geldstrafe vorsehe und für die mehrfache Zweckentfremdung von Arbeitnehmerbeiträgen, die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuern und die Beschimpfung eine Geldstrafe auszufällen sei (Urteil S. 38). Daraus ergibt sich denn auch, dass der Passus im Urteil, dass sich eine weitere Freiheitsstrafe für jene Delikte, die alternativ mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe geahndet werden, nicht aufdränge (Urteil S. 39), die mehrfache Veruntreuung von Quellensteuern entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Vernehmlassung gerade nicht erfasst (vgl. Vernehmlassung des Beschwerdeführers S. 4). Dem Beschwerdeführer kann auch nicht gefolgt werden, soweit er argumentiert, aus der vorinstanzlichen Argumentation ergebe sich, dass per se auf eine (zusätzliche) Freiheitsstrafe verzichtet worden sei, zumal sich eine solche unter Berücksichtigung der Zweckmässigkeit und der präventiven Effizienz in der Gesamtbetrachtung nicht aufdränge. Nach dem Ausgeführten lässt die Begründung der Vorinstanz darauf schliessen, dass sie bei dieser Gesamtbetrachtung davon ausgeht, dass hinsichtlich der mehrfachen Veruntreuung von Quellensteuern einzig eine Geldstrafe in Betracht kommt, womit sie sich keine Gedanken dazu gemacht haben dürfte, ob sich hinsichtlich dieser Delikte eine Freiheitsstrafe aufdränge oder nicht. Da das Urteil bereits aus einem anderen Grund aufzuheben ist und die Vorinstanz die Strafzumessung, insbesondere hinsichtlich der mehrfachen Veruntreuung von Quellensteuern unter Umständen sowieso neu vornehmen müssen, kann offengelassen werden, ob für die Veruntreuung von Quellensteuern "nur eine Freiheitsstrafe in Betracht" kommt, wie dies die Beschwerdeführerin geltend macht. Die Vorinstanz wird die Strafzumessung in jedem Fall neu begründen und allenfalls neu vornehmen müssen.

E. 5.5.3

Unklar erscheint, ob die Vorinstanz die von ihr im Vergleich zum erstinstanzlichen Urteil zusätzlich erfolgte Verurteilung wegen mehrfacher Urkundenfälschung hinsichtlich 242 weiterer Arztrechnungen bei der Strafzumessung berücksichtigt. Während sie die entsprechende Anklageziffer (4.4) bei der Bestimmung der Strafart ausdrücklich nennt, erwähnt sie bei der Asperation im Rahmen der Bildung der Gesamtgeldstrafe lediglich 487 Rechnungen, welche mit der Beschwerdeführerin die Anklageziffer 4.3 betreffen dürften (Urteil S. 38 f. und 44). Es kann offenbleiben, ob die Vorinstanz damit ihre Begründungspflicht verletzt, da sich ein allfälliges Unberücksichtiglassen der 242 Urkundenfälschungen im Ergebnis nicht auf die Strafzumessung auswirken würden, da der Strafraum von 180 Tagessätzen auch ohne Berücksichtigung dieser Urkundenfälschungen bereits ausgeschöpft ist (vgl. Urteil S. 44; E. 5.5.4 sogleich).

E. 5.5.4

Die Beschwerdeführerin rügt, die vorinstanzliche Strafzumessung widerspreche der Methodik der Gesamtstrafenbildung, und macht geltend, die 790 Urkundenfälschungen hätten angesichts ihrer systematischen Begehung und ihres engen sachlichen Zusammenhangs in einer Tatgruppe zusammengefasst und mit einer Freiheitsstrafe bestraft werden müssen. Ferner argumentiert sie, dass die Vorinstanz methodisch falsch vorgehe, indem sie nicht für jede Tat eine Einzelstrafe festsetze. Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführer in 795 Fällen der Urkundenfälschung für schuldig befunden. Gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB wird eine Urkundenfälschung mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Die Vorinstanz äussert sich - wie von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorgegeben - zunächst zur Strafart und führt aus, für jede einzelne Urkundenfälschung in Anbetracht des jeweiligen Verschuldens des Beschwerdeführers auf eine Geldstrafe von unter 180 Tagessätzen zu erkennen. Sie ergänzt, es dränge sich unter Berücksichtigung der Zweckmässigkeit und der präventiven Effizienz nicht auf, anstelle einer Geldstrafe auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen. Einerseits verfüge der Beschwerdeführer "nur" über zwei Vorstrafen, wobei es sich bei beiden um bedingte Geldstrafen handle und die eine mit lediglich 10 Tagessätzen darüber hinaus sehr tief ausgefallen sei. Es könne daher (noch) nicht gesagt werden, dass er sich von Geldstrafen per se nicht abschrecken lasse und nur eine Freiheitsstrafe zweckmässig sei. Dies müsse umso mehr gelten, als dass die vorliegend zu verhängende Geldstrafe unbedingt auszusprechen sei. Andererseits bestehe die begründete Hoffnung, dass sich der Beschwerdeführer vom im Falle der Nichtbewährung drohenden Vollzug der Freiheitsstrafe, die für die Misswirtschaft auszufallen sei, nachhaltig beeindruckt lassen werde. Immerhin habe ihm der mit der Untersuchungshaft verbundene Freiheitsentzug sehr zu schaffen gemacht. Eine weitere Freiheitsstrafe für jene Delikte die alternativ mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe geahndet würden, dränge sich folglich nicht auf (Urteil S. 39). Damit folgt die Vorinstanz der einleitend dargelegten konkreten Methode bei der Gesamtstrafenbildung (vgl. E. 5.3.2 ff.). Sie bestimmt zunächst die Strafart und zumindest gedanklich die Einzelstrafen für die konkret zu beurteilenden Delikte und bildet anschliessend aus den einzelnen Einzelgeldstrafen eine Gesamtgeldstrafe. Zwar trifft mit der Beschwerdeführerin zu, dass die Vorinstanz nicht zu jedem einzelnen Delikt verschriftlicht, welche Einzelstrafe sie für angemessen erachtet, jedoch ist diesbezüglich auch dem Beschwerdeführer zuzustimmen, wenn er einerseits einwendet, dass es nach der Rechtsprechung genügt, wenn das Gericht die jeweiligen Einzelstrafen "zumindest gedanklich" bildet (BGE 144 IV 217 E. 3.5.3 und E. 4.1 i.f.), und andererseits festhält, dass es aus prozessökonomischer Sicht falsch wäre, von der Vorinstanz zu verlangen, dass sie

mehrere hundert Male die Einzelstrafe schriftlich festhalte, wenn sofort deutlich werde, dass ohnehin das Höchstmass an Tagessätzen auszusprechen sein werde (vgl. Vernehmlassung Beschwerdeführer S. 8). Was nun die Wahl der Strafart betrifft, wendet die Beschwerdeführerin zutreffend ein, dass auch nach der neuesten Rechtsprechung eine Gesamtfreiheitsstrafe ausgesprochen werden kann (nicht muss), wenn viele Einzeltaten zeitlich sowie sachlich eng miteinander verknüpft sind und eine blosser Geldstrafe bei keinem der in einem engen Zusammenhang stehenden Delikte geeignet ist, in genügendem Masse präventiv auf den Täter einzuwirken (vgl. E. 5.3.2). Zwar mögen die zahlreichen Urkundenfälschungen zeitlich sowie sachlich eng miteinander verknüpft sein. Allerdings hat die Vorinstanz die präventive Effizienz nach dem Ausgeführten berücksichtigt und ist mit überzeugender Begründung zum Schluss gelangt, dass es sich nicht aufdränge, anstelle einer Geldstrafe auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen. Auch zeigt die Beschwerdeführerin anhand der vorinstanzlichen Begründung nicht auf, dass diese Einschätzung ermessensverletzend oder die vorinstanzliche Argumentation widersprüchlich ist. Zwar wendet die Beschwerdeführerin zutreffend ein, dass die Vorinstanz in Zusammenhang mit der Täterkomponente erwägt, der Beschwerdeführer habe sich von den (bedingten) Vorstrafen und den angesetzten Probezeiten nicht beeindrucken lassen, sondern habe nach den Urteilssprüchen unbesehen weiter delinquentiert (Urteil S. 40). Dies verkennt die Vorinstanz bei der Wahl der Sanktionsart allerdings nicht. Sie berücksichtigt, dass es sich bei den Vorstrafen "nur" um bedingte Geldstrafen gehandelt habe, vorliegend nun eine unbedingte Geldstrafe und eine bedingte Freiheitsstrafe ausgesprochen würden, und die begründete Hoffnung bestehe, dass der Beschwerdeführer sich vom im Falle der Nichtbewährung drohenden Vollzug der Freiheitsstrafe nachhaltig beeindrucken lassen werde. Diese Einschätzung stimmt den auch mit der vorinstanzlichen Argumentation betreffend der Gewährung des bedingten Vollzugs der ausgesprochenen Freiheitsstrafe überein (vgl. E. 5.5.5) und erweist sich als ermessenskonform. Ebenso wenig verletzt die Vorinstanz Bundesrecht, wenn sie den für die beiden Vorstrafen gewährten bedingten Vollzug widerruft und mit den beiden widerrufenen Geldstrafen sowie den neu auszufällenden Geldstrafen gestützt auf Art. 46 Abs. 1 i.V.m. Art. 49 Abs. 1 StGB eine Gesamtstrafe bildet. Damit wendet sie zutreffend und in korrekter Weise die konkrete Methode gemäss den Vorgaben der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an. Dabei verkennt sie nicht, dass dies vorliegend zu einem unbilligen Ergebnis führt. Allerdings hat das Bundesgericht in seinem Grundsatzentscheid festgehalten, dass die vom Gesetzgeber getroffene Konkurrenzregelung bei mehrfach begangener leichter Kriminalität zu unbilligen Ergebnissen führen werde, sei hinzunehmen und rechtfertige kein systemwidriges und ergebnisorientiertes Abweichen vom Willen des Gesetzgebers sowie dem Wortlaut von Art. 49 StGB (BGE 144 IV 217 E. 3.6; vgl. BGE 144 IV 313 E. 1.1.3; Urteil 6B_619/2019 vom 11. März 2020 E. 3.4). Dies gilt auch vorliegend. Schliesslich verletzt die Vorinstanz weder ihr Ermessen noch Bundesrecht, indem sie aufgrund der hohen Anzahl an Tagessätzen deren Betrag herabsetzt (vgl. BGE 134 IV 60 E. 6.5.2 i.f.; Urteile 6B_744/2020 vom 26. Oktober 2020 E. 2.2.2; 6B_609/2013 vom 12. November 2013 E. 1.4.3; 6B_313/2013 vom 3. Mai 2013 E. 2.1 i.f.).

E. 5.5.5

Die Beschwerdeführerin kritisiert schliesslich die vorinstanzlichen Erwägungen zur Legalprognose als widersprüchlich und macht damit sinngemäss geltend, die Voraussetzungen für die Gewährung des bedingten Vollzugs der Freiheitsstrafe von 18 Monaten seien nicht erfüllt. Es trifft zu, dass die Vorinstanz an verschiedenen Stellen

festhält, dem Beschwerdeführer sei eine eigentliche Schlechtprognose zu stellen, jedoch den Vollzug der Freiheitsstrafe aufschiebt. Allerdings verfährt der Vorwurf einer nicht kohärenten und widersprüchlichen Argumentation nicht. Die Vorinstanz legt überzeugend dar, weshalb sie trotz ihrer Einschätzung, wonach dem Beschwerdeführer grundsätzlich eine schlechte Prognose gestellt werden müsse, den Vollzug der Freiheitsstrafe aufschiebt. Sie hält zunächst zutreffend fest, dass das Nebeneinander von zwei Sanktionen eine Beurteilung in Varianten erfordert (vgl. E. 5.3.5). Sie erwägt sodann, dem Beschwerdeführer wäre hinsichtlich der neu auszufällenden Freiheitsstrafe an sich eine eigentliche Schlechtprognose zu stellen. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass die Verurteilung in Deutschland zu einer bedingten Freiheitsstrafe von acht Monaten schon fast 15 Jahre zurückliege und dem Beschwerdeführer für die früher ausgefallte Geldstrafe der bedingte Vollzug gewährt worden sei. Unter diesen Umständen führe der nunmehr anzuordnende Vollzug der Geldstrafe von 180 Tagessätzen zu Fr. 80.-- dazu, dass eine Schlechtprognose für die neue Freiheitsstrafe knapp verneint werden und diese folglich bedingt ausgesprochen werden könne. Es handle sich bei der zu vollziehenden Geldstrafe von Fr. 14'400.-- um eine für den Beschwerdeführer spürbare Strafe, von der die erhoffte Warnwirkung ausgehen dürfte. Hinzu komme, dass er in der Untersuchungshaft mit der psychischen Belastung des Freiheitsentzugs offenbar grosse Mühe bekundet habe. Es bestehe damit die begründete Hoffnung, dass er sich auch von einer bedingten Freiheitsstrafe und des drohenden Vollzugs im Falle eines Rückfalls nachhaltig beeindrucken lassen werde. Hinzu komme, dass er bald ins Rentenalter eintreten werde resp. schon eingetreten sei, was die Gefahr einer erneuten Deliktsbegehung während der (selbständigen) Berufsausübung zwar nicht ausschliesse, aber leicht mindere. Den noch bestehenden Bedenken an seiner Legalbewährung sei mit einer erhöhten Probezeit von 4 Jahren zusätzlich Rechnung zu tragen (Urteil S. 42). Daraus erhellt, dass die Vorinstanz insbesondere mit der Begründung auf den Vollzug der Freiheitsstrafe verzichtet, dass der Widerruf der beiden bedingten und der unbedingte Vollzug der neu auszusprechenden (Gesamt-) Geldstrafe eine genügende Warnwirkung erzeuge, um den Beschwerdeführer von weiterer Delinquenz abzuhalten. Dies ist nach der Rechtsprechung zulässig (vgl. E. 5.3.5). Das Sachgericht verfügt bei der Anwendung von Art. 42 und Art. 46 StGB über einen Ermessensspielraum, in welchen das Bundesgericht nur eingreift, wenn das Ermessen in nicht vertretbarer Weise ausgeübt wurde (BGE 145 IV 137 E. 2.2; 144 IV 277 E. 3.1.1; 134 IV 140 E. 4.2). Dass dies der Fall wäre, legt die Beschwerdeführerin nicht dar.

E. 6.1

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Landesverweisung und rügt, die Vorinstanz gewichte verschiedene Kriterien falsch und verletze Art. 66 [recte: 66a] Abs. 2 StGB, indem sie das Vorliegen eines Härtefalls verneine.

E. 6.2

Die Vorinstanz erwägt, der zum Urteilszeitpunkt knapp 66-jährige Beschwerdeführer sei deutscher Staatsangehöriger und im Januar 2006 aus Deutschland in die Schweiz gezogen. Grund für die Einreise seien nach seinen Angaben die Arbeitsbedingungen gewesen, die damals in der Schweiz besser gewesen seien. Der Beschwerdeführer spreche hochdeutsch. Schweizerdeutsch verstehe er gut. Er habe in Deutschland die Schule besucht sowie studiert und dort über drei Viertel seines Lebens verbracht. Die Verwurzelung in der Schweiz sei daher nicht so sehr ausgeprägt, wie bei einem in der Schweiz aufgewachsenen Ausländer, der hier auch die Schule besucht habe und ins Erwerbsleben eingestiegen sei. Der

Beschwerdeführer verfüge in der Schweiz über einen Niederlassungsausweis C. Die fünf Kinder, die beiden Ex-Ehefrauen, die Schwester und der Vater des Beschwerdeführers lebten in Deutschland. In der Schweiz habe er keine Verwandten. Hier verfüge er in erster Linie und vor allem über seine Wohngemeinschaft, die er als seine "Ersatzfamilie" bezeichne. Es handle sich dabei um ein Ehepaar mit drei Kindern im Alter von sieben, drei und einem Jahr. Der Beschwerdeführer bezeichne sich als Grossvater dieser Kinder. Diese "Ersatzfamilie" könne jedoch entgegen seinem sinngemässen Vorbringen nicht der Kernfamilie des geschützten Familienkreises gleichgestellt werden, sondern es bleibe bei einer faktischen Wohngemeinschaft. Der Beschwerdeführer gebe an, kein "Vereinsgänger" zu sein, aber viele Leute in der Schweiz zu kennen und hier viele Freunde zu haben. Weitergehende Angaben dazu sei er schuldig geblieben. Das soziale Netzwerk des Beschwerdeführers scheine sich vor allem auf seine Wohngemeinschaft zu konzentrieren. In Bezug auf die berufliche Eingliederung in der Schweiz sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer seit 2006 bis zu seiner Verhaftung im Januar 2018 hier erwerbstätig gewesen sei. Im Jahr 2006 habe er gemäss seinen Angaben anlässlich der Berufungsverhandlung eine Praxis in U. _____ gegründet. Am 14. September 2011 habe er diese in das Handelsregister eintragen lassen. Nur neun Monate später sei der Konkurs über den Beschwerdeführer als Inhaber dieses Einzelunternehmens eröffnet worden. Er habe nahtlos eine neue Praxis eröffnet, aus welcher er am 26. August 2014 die B. _____ AG gegründet habe, über die am 19. Februar 2018 der Konkurs eröffnet worden sei. Sein Wille zur Teilhabe am Wirtschaftsleben in der Schweiz sei damit zwar vorhanden gewesen, habe aber - wie das vorliegende Verfahren zeige - in jahrelanger Delinquenz gemündet, die beträchtlichen wirtschaftlichen Schaden für Privatpersonen und den Staat zur Folge gehabt habe. Derzeit sei er in Deutschland erwerbstätig, was beweise, dass ihm in seinem Heimatland seine berufliche Wiedereingliederung ohne Weiteres gelungen sei. In Bezug auf seine Pensionierung sei festzuhalten, dass er aufgrund des tieferen Preisniveaus in Deutschland in seinem Heimatland von einem höheren Lebensstandard profitieren dürfte. Nachdem er über drei Viertel seines Lebens in Deutschland verbracht habe, dort über Verwandte verfüge und gegenwärtig auch dort arbeite, dürfte ihm eine Wiedereingliederung in seinem Heimatland nicht schwerfallen. Die Einsamkeit, der er anfangs möglicherweise ausgeliefert sein werde, vermöge entgegen seinem Vorbringen keinen Härtefall zu begründen, sondern sei als mögliche Konsequenz der Landesverweisung hinzunehmen. Es stehe ihm selbstredend frei, den Kontakt zu seiner Familie und Freunden in Deutschland zu intensivieren. Der Beschwerdeführer verfüge in Deutschland gemäss deutschem Strafregisterauszug über mehrere, teilweise einschlägige Vorstrafen. Für ein künftiges Wohlverhalten des Beschwerdeführers lägen mit Verweis auf die Erwägungen zur Frage des bedingten Strafvollzugs bzw. zum Widerruf erhebliche Zweifel vor. Ihm sei grundsätzlich eine eigentliche Schlechtprognose zu stellen, von der nur deshalb abgesehen werden könne, weil eine früher bedingt ausgesprochene Strafe nunmehr zu vollziehen sei. Von einer gelungenen Integration in die Schweizer Werte- und Rechtsordnung könne dementsprechend nicht gesprochen werden. Eine Landesverweisung würde die Wohngemeinschaft des Beschwerdeführers womöglich direkt betreffen. Diese werde jedoch vom Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäss Art. 8 Ziff. 1 EMRK nicht geschützt, weshalb nicht weiter darauf einzugehen sei. Die Vorinstanz verneint zusammenfassend das Vorliegen eines Härtefalls nach Abwägung aller Faktoren klar (Urteil S. 47 ff.). Die Vorinstanz hält ergänzend fest, dass auch bei Bejahung eines Härtefalls, die öffentlichen Interessen an der Landesverweisung die privaten Interessen des

Beschwerdeführers am Verbleib in der Schweiz klar überwiegen würden. Betreffend Letzteren habe sich bereits im Rahmen der Prüfung des schweren persönlichen Härtefalles gezeigt, dass für den Beschwerdeführer im Hinblick auf die relevanten Kriterien eine Ausweisung nach Deutschland zumutbar sei. Bei ihm bestünden bezüglich seines künftigen Wohlverhaltens erhebliche Zweifel bzw. es sei ohne Berücksichtigung des Vollzugs einer Widerrufsstrafe von einer Schlechtprognose auszugehen. Negativ ins Gewicht falle insbesondere, dass der Beschwerdeführer vielfältig straffällig geworden sei und über Jahre hinweg eine Gleichgültigkeit gegenüber Rechtsgütern wie das Vermögen Dritter, das Vertrauen in die Richtigkeit von Urkunden und die finanzielle Sicherheit seiner Arbeitnehmer gezeigt habe. Das öffentliche Interesse an der Vereitelung weiterer Delikte durch den Beschwerdeführer sei als hoch zu gewichten. Entsprechend vermöge das private Interesse des Beschwerdeführers am Verbleib in der Schweiz - welches im Prinzip einzig auf der Bindung zu seiner Wohngemeinschaft gründe - das öffentliche Interesse an der Landesverweisung nicht zu überwiegen (Urteil S. 49 f.). Die Vorinstanz fügt hinzu, auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer deutscher Staatsangehöriger sei, der in der Schweiz über eine Niederlassungsbewilligung verfüge und sich mithin auf das FZA berufen könne, vermöge daran nichts zu ändern. Die Delinquenz des Beschwerdeführers habe zu einem immensen finanziellen Schaden von Privatpersonen und des Fiskus geführt. Damit habe der Beschwerdeführer gegen gewichtige Interessen sowohl von Privatpersonen als auch des Staats verstossen. Durch seine Delikte habe er nicht nur das Vermögen Dritter, sondern auch das Vertrauen in die Richtigkeit von Urkunden gefährdet und gezeigt, dass er seine persönlichen Interessen höher gewichte. Es bestünden erhebliche Zweifel an einem künftigen Wohlverhalten. Es sei deshalb mit der Vorinstanz eine gegenwärtige Gefährdung der öffentlichen Ordnung i.S.v. Art. 5 Abs. 1 Anhang | FZA zu bejahen (Urteil S. 50 f.).

E. 6.3.1

Gemäss Art. 66a Abs. 1 lit. f StGB verweist das Gericht den Ausländer, der unter anderem wegen Veruntreuung von Quellensteuern verurteilt wird, unabhängig von der Höhe der Strafe für 5-15 Jahre aus der Schweiz. Die obligatorische Landesverweisung wegen einer Katalogtat im Sinne von Art. 66a Abs. 1 StGB greift grundsätzlich unabhängig von der konkreten Tatschwere (BGE 146 IV 105 E. 3.4.1; 144 IV 332 E. 3.1.3; Urteil 6B_33/2022 vom 9. Dezember 2022 E. 3.2.1). Sie muss zudem unabhängig davon ausgesprochen werden, ob es beim Versuch geblieben ist und ob die Strafe bedingt, unbedingt oder teilbedingt ausfällt (BGE 146 IV 105 E. 3.4.1; 144 IV 168 E. 1.4.1). Von der Anordnung der Landesverweisung kann nur "ausnahmsweise" unter den kumulativen Voraussetzungen abgesehen werden, dass sie (1.) einen schweren persönlichen Härtefall bewirken würde und (2.) die öffentlichen Interessen an der Landesverweisung gegenüber den privaten Interessen des Ausländers am Verbleib in der Schweiz nicht überwiegen (Art. 66a Abs. 2 Satz 1 StGB ; sog. Härtefallklausel). Dabei ist der besonderen Situation von Ausländern Rechnung zu tragen, die in der Schweiz geboren oder aufgewachsen sind (Art. 66a Abs. 2 Satz 2 StGB). Die Härtefallklausel von Art. 66a Abs. 2 StGB dient der Umsetzung des Verhältnismässigkeitsprinzips (Art. 5 Abs. 2 BV ; BGE 146 IV 105 E. 3.4.2; 144 IV 332 E. 3.1.2 und E. 3.3.1). Sie ist restriktiv anzuwenden (BGE 146 IV 105 E. 3.4.2; 144 IV 332 E. 3.3.1 mit Hinweis).

E. 6.3.2

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich zur kriteriengeleiteten Prüfung des Härtefalls im Sinne von Art. 66a Abs. 2 StGB der Kriterienkatalog der Bestimmung über

den "schwerwiegenden persönlichen Härtefall" in Art. 31 Abs. 1 der Verordnung vom 24. Oktober 2007 über Zulassung, Aufenthalt und Erwerbstätigkeit (VZAE; SR 142.201) heranziehen (BGE 146 IV 105 E. 3.4.2; 144 IV 332 E. 3.3.2; Urteil 6B_33/2022 vom 9. Dezember 2022 E. 3.2.3). Zu berücksichtigen sind namentlich der Grad der (persönlichen und wirtschaftlichen) Integration, einschliesslich familiärer Bindungen des Ausländers in der Schweiz bzw. in der Heimat, die Aufenthaltsdauer, der Gesundheitszustand und die Resozialisierungschancen (BGE 144 IV 332 E. 3.3.2; Urteile 6B_33/2022 vom 9. Dezember 2022 E. 3.2.3; 6B_1439/2021 vom 28. November 2022 E. 3.3.2; je mit Hinweisen). Bei der Härtefallprüfung ist nicht schematisch ab einer gewissen Aufenthaltsdauer eine Verwurzelung in der Schweiz anzunehmen (BGE 146 IV 105 E. 3.4.4). Erforderlich sind besonders intensive, über eine normale Integration hinausgehende private Beziehungen beruflicher oder gesellschaftlicher Natur (vgl. BGE 144 II 1 E. 6.1; Urteil 6B_33/2022 vom 9. Dezember 2022 E. 3.2.3; je mit Hinweisen).

E. 6.3.3

Von einem schweren persönlichen Härtefall ist in der Regel bei einem Eingriff von einer gewissen Tragweite in den Anspruch des Ausländers auf das in Art. 13 BV und Art. 8 EMRK verankerte Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens auszugehen (Urteil 6B_552/2021 vom 9. November 2022 E. 2.3.5 mit Hinweisen). Das durch Art. 8 EMRK bzw. Art. 13 BV geschützte Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens ist berührt, wenn eine staatliche Entfernungs- oder Fernhaltungsmassnahme eine nahe, echte und tatsächlich gelebte familiäre Beziehung einer in der Schweiz gefestigt anwesenheitsberechtigten Person beeinträchtigt, ohne dass es dieser ohne Weiteres möglich bzw. zumutbar wäre, ihr Familienleben andernorts zu pflegen (BGE 144 I 266 E. 3.3; 144 II 1 E. 6.1; je mit Hinweisen; Urteile 6B_552/2021 vom 9. November 2022 E. 2.4.1; 6B_855/2020 vom 25. Oktober 2021 E. 3.3.1). Zum geschützten Familienkreis gehört in erster Linie die Kernfamilie, d.h. die Gemeinschaft der Ehegatten mit ihren minderjährigen Kindern. In den Schutzbereich von Art. 8 EMRK fallen aber auch andere familiäre Verhältnisse, sofern eine genügend nahe, echte und tatsächlich gelebte Beziehung besteht. Hinweise für solche Beziehungen sind das Zusammenleben in einem gemeinsamen Haushalt, eine finanzielle Abhängigkeit, speziell enge familiäre Bande, regelmässige Kontakte oder die Übernahme von Verantwortung für eine andere Person. Bei hinreichender Intensität sind auch Beziehungen zwischen nahen Verwandten wie Geschwistern oder Tanten und Nichten wesentlich, doch muss in diesem Fall zwischen der über ein gefestigtes Anwesenheitsrecht verfügenden Person und dem um die Bewilligung nachsuchenden Ausländer ein über die üblichen familiären Beziehungen bzw. emotionale Bindungen hinausgehendes, besonderes Abhängigkeitsverhältnis bestehen (vgl. dazu BGE 144 II 1 E. 6.1 mit diversen Hinweisen; Urteil 6B_255/2021 vom 3. Oktober 2022 E. 1.3.3). Volljährigen Kindern kann Art. 8 EMRK ein Anwesenheitsrecht verleihen, wenn ein besonderes Abhängigkeitsverhältnis besteht, namentlich infolge von Betreuungs- oder Pflegebedürfnissen bei körperlichen oder geistigen Behinderungen und schwerwiegenden Krankheiten (BGE 145 I 227 E. 3.1; Urteile 6B_1178/2019 vom 10. März 2021 E. 3.4.1, nicht publ. in: BGE 147 IV 340 ; 6B_1087/2020 vom 25. November 2020 E. 5.2 mit Hinweis).

E. 6.3.4

Gemäss Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) hängt das Vorliegen einer Familienbeziehung gemäss Art. 8 EMRK vom Bestand

tatsächlicher und enger persönlicher Bindungen ab (Urteile des EGMR Jessica Marchi gegen Italien vom 27. Mai 2021 [Nr. 54978/17], § 49; Moretti und Benedetti gegen Italien vom 27. April 2010 [Nr. 16318/07], § 44; K. und T. gegen Finnland vom 12. Juli 2001, Recueil CourEDH 2001-VII S. 257 § 150; Marckx gegen Belgien vom 13. Juni 1979, Serie A Bd. 31 § 31; je mit Hinweisen). Dabei werden neben den ehelichen auch andere (sogenannte "de facto") Familienbeziehungen ("d'autres liens familiaux 'de facto'") vom Schutzbereich von Art. 8 EMRK erfasst, wenn die Parteien ausserhalb jeglicher ehelichen Bindung zusammenleben oder sich die Kontinuität bzw. Stabilität ("constance") ihrer Beziehung aus sonstigen Umständen ergibt (Urteile des EGMR Jessica Marchi gegen Italien, a.a.O., § 49; Paradiso und Campanelli gegen Italien vom 24. Januar 2017 [Nr. 25358/12], § 140; Moretti und Benedetti gegen Italien, a.a.O., § 45; L. gegen die Niederlande vom 1. Juni 2004 [Nr. 45582/99], § 36; Kroon und andere gegen die Niederlande vom 27. Oktober 1994, Serie A Bd. 297-C, § 30; je mit Hinweisen). Auch zwischen einer erwachsenen Person resp. erwachsenen Personen und einem Kind kann unter gewissen Umständen trotz Fehlens eines biologischen oder rechtlich anerkannten Verwandtschaftsverhältnisses eine "de facto" Familienbeziehung existieren. Dies unter der Voraussetzung, dass zwischen ihnen eine echte persönliche Bindung besteht (Urteile des EGMR C.E. und andere gegen Frankreich vom 24. März 2022 [Nr. 29775/18 und Nr. 29693/19], §§ 49; Paradiso und Campanelli gegen Italien, a.a.O., § 148; je mit Hinweisen). Bei der Beurteilung des familiären Charakters ("caractère familial") einer Beziehung sind mehrere Elemente zu berücksichtigen, wie die Dauer des gemeinsamen Zusammenlebens, die Qualität der Beziehung sowie die gegenüber dem Kind wahrgenommene Rolle des Erwachsenen (Urteil des EGMR Moretti und Benedetti gegen Italien, a.a.O., § 48). Auch wenn sich die Festlegung einer Mindestdauer des Zusammenlebens nicht rechtfertigt - als massgeblich erweist sich die Qualität der Beziehung im Einzelfall -, handelt es sich bei der Zeitspanne, während der ein Zusammenleben angedauert hat, nichtsdestotrotz um einen Schlüsselfaktor (Urteil des EGMR Jessica Marchi gegen Italien, a.a.O., § 57). Ausnahmsweise ("exceptionally") können jedoch auch andere Umstände eine genügende Konstanz ("sufficient constancy") der Verbindung belegen (Urteil des EGMR Kopf und Liberda gegen Österreich vom 17. Januar 2012 [Nr. 1598/06], § 35; zum Ganzen: Urteil 6B_255/2021 vom 3. Oktober 2022 E. 1.3.3).

E. 6.3.5

Wird ein schwerer persönlicher Härtefall bejaht, entscheidet sich die Sachfrage in einer Interessenabwägung nach Massgabe der "öffentlichen Interessen an der Landesverweisung". Nach der gesetzlichen Systematik ist die obligatorische Landesverweisung anzuordnen, wenn die Katalogtaten einen Schweregrad erreichen, bei welchem die Landesverweisung zur Wahrung der inneren Sicherheit als notwendig erscheint. Diese Beurteilung lässt sich strafrechtlich nur in der Weise vornehmen, dass massgebend auf die verschuldensmässige Natur und Schwere der Tatbegehung, die sich darin manifestierende Gefährlichkeit des Täters für die öffentliche Sicherheit und auf die Legalprognose abgestellt wird (Urteile 6B_992/2022 vom 17. Februar 2023 E. 3.3.5; 6B_33/2022 vom 9. Dezember 2022 E. 3.2.4; 6B_1439/2021 vom 28. November 2022 E. 3.3.2; je mit Hinweisen). Art. 66a StGB ist EMRK-konform auszulegen. Die Interessenabwägung im Rahmen der Härtefallklausel von Art. 66a Abs. 2 StGB hat sich daher an der Verhältnismässigkeitsprüfung nach Art. 8 Ziff. 2 EMRK zu orientieren (BGE 145 IV 161 E. 3.4; Urteile 6B_552/2021 vom 9. November 2022 E. 2.3.6; 6B_855/2020 vom 25. Oktober 2021 E. 3.2.4; je mit Hinweisen).

E. 6.3.6

Ob eine Landesverweisung anzuordnen ist, bestimmt sich zunächst nach dem Schweizer Recht. Ist nach dem massgebenden Recht eine Landesverweisung anzuordnen, stellt sich gegebenenfalls die weitere Frage, ob ein völkerrechtlicher Vertrag wie das Freizügigkeitsabkommen einen Hinderungsgrund für die Landesverweisung bildet (Urteile 6B_123/2022 vom 8. Dezember 2022 E. 3.5.1; 6B_134/2021 vom 20. Juni 2022 E. 5.3.6; je mit Hinweisen). Nach Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA dürfen die im Abkommen eingeräumten Rechte nur durch Massnahmen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt sind, eingeschränkt werden. Die Landesverweisung nach Art. 66a ff. StGB ist als Institut des Strafrechts und nach der Intention des Verfassungs- und des Gesetzgebers primär als sichernde strafrechtliche Massnahme zu verstehen (vgl. Art. 121 Abs. 2 und Abs. 5 BV ; Urteile 6B_123/2022 vom 8. Dezember 2022 E. 3.5.1; 6B_134/2021 vom 20. Juni 2022 E. 5.3.6; je mit Hinweisen). Ob die öffentliche Ordnung und Sicherheit (weiterhin) gefährdet ist, folgt aus einer Prognose des künftigen Wohlverhaltens. Es ist nach Art und Ausmass der möglichen Rechtsgüterverletzung zu differenzieren: Je schwerer die Gefährdung, desto niedriger die Anforderungen an die in Kauf zu nehmende Rückfallgefahr. Ein geringes, aber tatsächlich vorhandenes Rückfallrisiko kann für eine aufenthaltsbeendende Massnahme im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA genügen, sofern dieses Risiko eine schwere Verletzung hoher Rechtsgüter wie beispielsweise die körperliche Unversehrtheit beschlägt (BGE 145 IV 364 E. 3.5.2; Urteile 6B_123/2022 vom 8. Dezember 2022 E. 3.5.1; 6B_134/2021 vom 20. Juni 2022 E. 5.3.6; je mit Hinweisen).

E. 6.4.1

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Hierbei handelt es sich um unechte Noven. Echte Noven, das heisst Tatsachen, die sich zugetragen haben, nachdem vor der Vorinstanz keine neuen Tatsachen mehr vorgetragen werden durften, sind vor Bundesgericht unbeachtlich (BGE 148 IV 362 E. 1.8.2 mit Hinweisen). Gemäss Mitteilung der Beschwerdeführerin vom 15. Februar 2023 hat sich der Beschwerdeführer am 21. September 2021 nach Deutschland abgemeldet. Dieser Umstand ist als echtes Novum vor Bundesgericht unbeachtlich.

E. 6.4.2

Der Beschwerdeführer ist ein zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Urteils knapp 66-jähriger, seit 15 Jahren in der Schweiz lebender deutscher Staatsangehöriger, der mehrfach eine Katalogtat gemäss Art. 66a Abs. 1 lit. f StGB begangen hat, was zu einer obligatorischen Landesverweisung führt. Die Vorinstanz zeigt zutreffend auf, dass der Beschwerdeführer in beruflicher und wirtschaftlicher Hinsicht zwar seit seiner Einreise bis zu seiner Verhaftung im Januar 2018 integriert war, dies jedoch in jahrelanger Delinquenz mündete. Zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Urteils ist der Beschwerdeführer in Deutschland erwerbstätig, woraus die Vorinstanz zu Recht schliesst, dass ihm in seinem Heimatland die berufliche Wiedereingliederung ohne Weiteres gelungen ist. Der Beschwerdeführer hat in Deutschland die Schule besucht, studiert und dort die meiste Zeit seines bisherigen Lebens, insbesondere die prägenden Kinder- und Jugendjahre, verbracht. Seine Kinder, früheren Ehefrauen, Schwester und sein Vater leben in Deutschland; in der Schweiz hat der Beschwerdeführer keine Verwandten. Folglich ist der Beschwerdeführer mit Deutschland stärker verwurzelt als mit der Schweiz. Damit dürfte ihm neben der beruflichen auch die

soziale Wiedereingliederung in Deutschland nicht besonders schwerfallen. Der Vorinstanz ist schliesslich auch dahingehend zuzustimmen, dass von einer gelungenen Integration des Beschwerdeführers in die Schweizer Werte- und Rechtsordnung nicht gesprochen werden könne. Mit Blick auf die Aufenthaltsdauer und die wirtschaftliche sowie persönliche Integration des Beschwerdeführers in der Schweiz verneint die Vorinstanz zutreffend das Vorliegen eines Härtefalls. Dies beanstandet er denn auch nicht.

E. 6.4.3

Die Vorinstanz verneint das Vorliegen eines Härtefalls auch in Bezug auf die privaten bzw. familiären Verhältnisse des Beschwerdeführers respektive im Hinblick auf die Garantien von Art. 8 EMRK. Sie erwägt, die "Ersatzfamilie" des Beschwerdeführers könne entgegen dessen sinngemässen Vorbringen nicht der Kernfamilie des geschützten Familienkreises gleichgestellt werden, sondern bleibe eine faktische Wohngemeinschaft, die nicht vom Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäss Art. 8 Ziff. 1 EMRK geschützt werde (Urteil S. 48 f.). Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich geltend, die Vorinstanz gehe nicht darauf ein, dass er in einer Wohngemeinschaft mit einem Ehepaar und drei Kindern lebe und in diesem Rahmen ein faktisches Familienleben führe, das ungeachtet der fehlenden Blutsverwandtschaft zu den betreffenden Haushaltsmitgliedern ohne Weiteres vom Recht auf Familie bzw. Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäss Art. 14 BV respektive Art. 8 Ziff. 1 EMRK geschützt sei. Es trifft zu, dass sich die Vorinstanz nicht ausführlich mit der vom Beschwerdeführer beschriebenen Familiensituation auseinandersetzt und folglich ihr Urteil in diesem Punkt nur ungenügend begründet. Jedoch ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, wenn sie erwägt, seine Wohngemeinschaft werde nicht von Art. 8 Ziff. 1 EMRK erfasst. Selbst wenn erstellt wäre, dass sich das Zusammenleben des Beschwerdeführers und seiner "Ersatzfamilie" so gestaltet, wie er dies vor Bundesgericht geltend macht, fiel die Wohngemeinschaft nicht in den Schutzbereich von Art. 8 EMRK. Der Beschwerdeführer führt aus, er bewohne seit vier Jahren mit einem Ehepaar sowie dessen drei kleinen Kindern ein Einfamilienhaus und teile als vollwertiges Familienmitglied mit diesen den gemeinsamen Haushalt. Er pflege mit dieser Familie einen engen Kontakt, insbesondere kenne er die beiden jüngeren Kinder seit ihrer Geburt, betreue diese regelmässig und begleite sie bei ihrer Entwicklung somit unmittelbar mit, so dass er familienintern faktisch die Rolle eines Grossvaters einnehme. Zum von Art. 8 EMRK geschützten Familienkreis gehört in erster Linie die Kernfamilie, d.h. die Gemeinschaft der Ehegatten mit ihren minderjährigen Kindern. Der Grossvater, der mit seinem erwachsenen Kind, dessen Ehepartner/in und seinen Grosskindern zusammenlebt, fällt grundsätzlich nicht darunter. Eine solche Konstellation könnte allenfalls in den Schutzbereich von Art. 8 EMRK fallen, sofern eine genügend nahe, echte und tatsächlich gelebte Beziehung besteht (vgl. E. 6.3.3 f.). Dass zwischen ihm und den Mitgliedern seiner "Ersatzfamilie", insbesondere den Kindern, ein besonderes Abhängigkeitsverhältnis, sei es in emotionaler, finanzieller oder medizinischer Hinsicht, bestehe, oder die Familie bei der Kinderbetreuung zwingend auf seine Unterstützung angewiesen sei bzw. er in irgendeiner Form Verantwortung für eine der Personen übernehme, macht der Beschwerdeführer nicht geltend. Die vom Beschwerdeführer beschriebenen Lebensumstände deuten zwar auf eine grundsätzlich enge Beziehung der Wohngemeinschaft hin. Dennoch lässt sich seinen Ausführungen nichts entnehmen, was darauf schliessen liesse, dass seine Beziehung zu seiner "Ersatzfamilie" in ihrer Qualität der üblicherweise in einer Kernfamilie bestehenden praktisch gleichkomme. Dabei wird nicht negiert, dass eine gewisse emotionale Bindung zwischen ihm und seiner "Ersatzfamilie" bestehen mag und eine Landesverweisung die

Wohngemeinschaft womöglich direkt betreffen würde. Nichtsdestotrotz fehlt es an einer genügend nahen, echten und tatsächlich gelebten Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner "Ersatzfamilie". Unabhängig der Tatsache, dass der Beschwerdeführer mit der "Ersatzfamilie" nicht verwandt ist, fällt ihre faktische Wohngemeinschaft im Ergebnis nicht in den Schutzbereich von Art. 8 EMRK. Damit ist auch in familiärer und privater Hinsicht nicht von einem Härtefall auszugehen. Da selbst in Berücksichtigung der Schilderungen des Beschwerdeführers von keiner nahen, echten und tatsächlich gelebten "de facto" familiären Beziehung auszugehen ist, erweist sich seine Rüge, die Vorinstanz verletze seinen Anspruch auf rechtliches Gehör, da sie ein Mitglied der Wohngemeinschaft nicht einvernommen habe, obwohl dieses seine Ausführungen hätte bestätigen können, als unbegründet (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung: BGE 147 IV 534 E. 2.5.1; 146 III 73 E. 5.2.2; Urteil 6B_1016/2022 vom 24. Februar 2023 E. 5.1). Kommt hinzu, dass eine allfällige Rückweisung in diesem Punkt zu einem Leerlauf führen würde, da diesfalls im neuen Berufungsverfahren (anders als im vorliegenden Verfahren) berücksichtigt werden dürfte, dass der Beschwerdeführer mittlerweile wieder in Deutschland lebt, womit sich eine Einvernahme des Mitglieds der "Ersatzfamilie" erübrigen würde.

E. 6.4.4

Zusammenfassend bedeutet die Landesverweisung für den Beschwerdeführer zwar eine gewisse Härte. Diese geht aber nicht über das Mass hinaus, das der Verfassungs- und Gesetzgeber mit der Einführung der obligatorischen Landesverweisung in Kauf nahm oder sogar wollte. Die Vorinstanz schliesst zutreffend auf eine mangelnde Integration auf verschiedenen Ebenen. Sie prüft die massgebenden Kriterien und geht in der Gesamtbetrachtung zu Recht davon aus, dass die Landesverweisung beim Beschwerdeführer keinen schweren persönlichen Härtefall im Sinne von Art. 66a Abs. 2 StGB bewirkt. Damit erübrigt sich eine Interessenabwägung zwischen den privaten Interessen des Beschwerdeführers und dem öffentlichen Sicherheitsinteresse in Zusammenhang mit Art. 66a Abs. 2 StGB. Hingegen ist nachfolgend die Rüge des Beschwerdeführers zu prüfen, wonach die Landesverweisung Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA verletze.

E. 6.4.5

Die Kritik der Beschwerdeführerin an den Erwägungen der Vorinstanz zur Vereinbarkeit der Landesverweisung mit dem Freizügigkeitsabkommen ist unbegründet. Die Vorinstanz gelangt mit kurzer, jedoch überzeugender Begründung zum Schluss, dass vom Beschwerdeführer eine gegenwärtige Gefährdung der öffentlichen Ordnung i.S.v. Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA ausgeht. Sie hält bei der Interessenabwägung zutreffend fest, dass der Beschwerdeführer vielfältig straffällig wurde und über Jahre hinweg eine Gleichgültigkeit gegenüber Rechtsgütern wie dem Vermögen Dritter, dem Vertrauen in die Richtigkeit von Urkunden und der finanziellen Sicherheit seiner Arbeitnehmer an den Tag legte. Der Vorinstanz ist auch zuzustimmen, wenn sie bezüglich des künftigen Wohlverhaltens des Beschwerdeführers erhebliche Zweifel äussert. Es wurde bereits im Rahmen der Beurteilung der Kritik an der vorinstanzlichen Strafzumessung darauf hingewiesen, dass dem Beschwerdeführer grundsätzlich eine schlechte Legalprognose gestellt werden muss und einzig in Berücksichtigung des Widerrufs bzw. der zu vollziehenden Geldstrafe vom Vollzug der ausgesprochenen Freiheitsstrafe abgesehen werden kann (vgl. E. 5.5; Urteil S. 42, 45). Der Beschwerdeführer hat trotz teilweiser einschlägigen Vorstrafen während den

laufenden Verfahren sowie den laufenden Probezeiten unbeirrt delinquent und damit einen immensen finanziellen Schaden für Privatpersonen und den Staat verursacht. Das bisherige Verhalten des Beschwerdeführers zeugt von Gleichgültigkeit und Uneinsichtigkeit. Zwar trifft zu, dass die bisherige Delinquenz des Beschwerdeführers im Kontext seiner geschäftlichen Tätigkeit stand und er nun im Rentenalter ist. Dies führt entgegen seinem Vorbringen nicht dazu, dass von ihm keine Gefährdung der öffentlichen Ordnung mehr ausgeht. Gemäss den vorinstanzlichen Feststellungen ist der Beschwerdeführer - in Deutschland - weiterhin arbeitstätig. Es ist damit keineswegs auszuschliessen, dass er - im Falle eines Absehens von einer Landesverweisung - auch in der Schweiz weiterhin arbeitstätig sein oder gar ein Unternehmen gründen sowie führen könnte. Die den Schuldsprüchen zugrunde liegenden Umstände lassen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit darauf schliessen, dass der Beschwerdeführer trotz Erreichen des Rentenalters künftig die öffentliche Ordnung erneut stören wird. Entsprechend ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz von einer tatsächlichen und hinreichend schweren Gefährdung der öffentlichen Ordnung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA ausgeht und die Landesverweisung auch unter Berücksichtigung des FZA als rechtmässig erachtet. Die Rüge des Beschwerdeführers erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet.

E. 6.4.6

Die Dauer der Landesverweisung beanstandet der Beschwerdeführer zu Recht nicht, entspricht diese doch dem gesetzlichen Minimum von fünf Jahren (Art. 66a Abs. 1 StGB).

E. 7

Die Beschwerde 6B_244/2021 der Beschwerdeführerin ist teilweise gutzuheissen, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen ist ihre Beschwerde abzuweisen. Ein reformatorischer Entscheid ist entgegen dem Antrag der Vorinstanz nicht möglich. Die Beschwerde 6B_254/2021 des Beschwerdeführers ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Parteien werden im Umfang ihres Unterliegens kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdeführer, der mit seinen Anträgen im Verfahren 6B_254/2021 vollständig und im Verfahren 6B_244/2021 teilweise unterliegt, hat die Gerichtskosten im Umfang von Fr. 2'250.-- zu tragen. Dem Kanton Aargau sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dieser hat als im Verfahren 6B_244/2021 teilweise unterliegende Partei dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 750.-- auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.