

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 547

Bearbeiter: Christian Becker

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 547, Rn. X

BGH 1 StR 510/25 - Beschluss vom 5. Februar 2026 (LG Aurich)

Steuerhinterziehung (erforderliche Feststellungen im Urteil bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Abgabe unrichtiger Erklärungen: Feststellung zu Soll- und Ist-Steuer, Feststellungen dazu, ob sich aus fehlerhafter Steuererklärung ein Vorsteuerguthaben ergab)

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO; § 168 Satz 2 AO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung müssen die steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sein. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind. Zur Bestimmung des Umfangs der Steuerverkürzungen ist die bei wahrheitsgemäßen Angaben von Gesetzes wegen angefallene Steuer („Soll-Steuer“) mit der tatsächlich - infolge der wahrheitswidrigen Angaben zu niedrig - festgesetzten („Ist-Steuer“) zu vergleichen; die Differenz aus diesen beiden Ergebnissen ergibt den Hinterziehungsbetrag (st. Rspr.).

2. In Fällen der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) muss das Tatgericht den wesentlichen Inhalt der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen oder -jahreserklärungen feststellen, insbesondere also den Umfang der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen sowie die Summe der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Für die „Ist-Steuer“ muss zu erkennen sein, ob sich aus den Angaben eine Umsatzsteuerzahllast oder ein Vorsteuerguthaben ergab. Denn im letztgenannten Fall bedarf es zur Tatvollendung gemäß § 168 Satz 2 AO i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 AO der Zustimmung des Finanzamts (st. Rspr.). Allenfalls wenn sicher feststeht, dass der Unternehmer seine Umsatzsteuerzahllast verringerte, kann allein mit der Angabe des Umfangs der verschwiegenen Ausgangsumsätze oder der unberechtigten Vorsteuerabzüge als „absolute Größe“ trotz Darstellungsmängeln eine durchgreifende Beschwer auszuschließen sein.

Entscheidungenstenor

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat nach Anhörung der Beschwerdeführerin und des Generalbundesanwalts - zu 1. a) und zu 2. auf dessen Antrag - am 5. Februar 2026 gemäß § 349 Abs. 2 und 4 StPO, entsprechend § 354 Abs. 1 StPO beschlossen:

1. Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Aurich vom 15. Juli 2025

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass die Angeklagte in den Fällen II. 1 bis II. 1248 der Urteilsgründe wegen Fälschung technischer Aufzeichnungen in 1248 Fällen verurteilt ist,

b) mit den jeweils zugehörigen Feststellungen aufgehoben, soweit sie wegen Steuerhinterziehung in 27 Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen (Fälle II. 1249 bis II. 1277 der Urteilsgründe) verurteilt worden ist, sowie im Ausspruch über die Gesamtstrafe und die Anordnung der Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 259.860 EUR.

2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.

3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen „Fälschung beweiserheblicher Daten in 1248 Fällen, Steuerhinterziehung in 27 Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen“ zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt sowie die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 259.860 EUR und der sichergestellten Kassensysteme angeordnet. Die Revision der Angeklagten hat mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

1

I.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts war die Angeklagte vom 1. Juni 2015 bis zur Insolvenz der Gesellschaft im Jahr 2021 Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der J. GmbH, mit der sie in L. das Restaurant „W.“ betrieb. Für die Besteuerungszeiträume 2015 bis 2017 ließ sie den gutgläubigen, in den mit ihrem Ehemann verabredeten Tatplan nicht eingeweihten Steuerberater jeweils an demselben Tag Umsatzsteuerjahres-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen abgeben, in denen sie geringere als die tatsächlichen Umsätze erklärte, um hierdurch von der J. GmbH geschuldete Steuern zu hinterziehen. Zur Manipulation der Buchhaltung setzten die Angeklagte und ihr Ehemann bis zum 31. Dezember 2018 das von der M. & T. GmbH vertriebene Kassensystem „M.“ ein. Mit dessen Software löschten sie an insgesamt 1.196 Tagen jeweils einen erheblichen Teil der Einnahmen, um diese verdeckt für sich zu vereinnahmen. Vom 1. Januar 2019 bis zum 12. März 2019 verwendeten sie die Kassensoftware „J.“ der Firma J. GmbH und verringerten mithilfe der Manipulations-App „B.“ an 52 Tagen den täglichen Kassenbestand jeweils um einen beliebigen Geldbetrag (Fälle II. 1 bis II. 1248 der Urteilsgründe). Die Angeklagte legte die ihr so zugeflossenen verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von 211.200 EUR, 422.392 EUR und 410.551 EUR weder in den Ertragsteuererklärungen der J. GmbH noch in ihren eigenen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2015 bis 2017 offen, sodass die Steuer jeweils zu niedrig festgesetzt wurde. In den Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Januar 2018 bis Februar 2019 verschwieg die Angeklagte ebenfalls einen Teil der Ausgangsumsätze und hinterzog so jeweils Umsatzsteuer. Der Hinterziehungsbetrag betrug (einschließlich der erstrebten Verkürzung in den Fällen der versuchten Ertragsteuerhinterziehung bezüglich des Veranlagungszeitraums 2018 durch Nichtabgabe der Steuererklärungen) nach den Berechnungen des Landgerichts insgesamt 1.003.643,76 EUR.

2

2. Das Landgericht hat die Höhe der für die Besteuerungszeiträume Juni 2015 bis Februar 2017 verschwiegenen Umsätze auf monatlich 41.198,50 EUR brutto geschätzt; es hat hierfür eine nicht gelöschte Datei aus dem „M.“-Kassensystem zugrunde gelegt, die für den Zeitraum vom 19. März 2017 bis 31. Dezember 2018 gelöschte Bruttoumsätze in Höhe von insgesamt 823.970,40 EUR auswies (UA S. 26; „L-Bon-Tabelle“). Für die Monate Januar und Februar 2019 ergab die Auswertung des Kassensystems „J.“ die gelöschten Umsätze.

3

Das Landgericht hat den Wert der infolge der verdeckten Gewinnausschüttungen ersparten Einkommensteuer in den drei Vollendungsfällen eingezogen. Auf den jeweils ausgeschütteten Betrag hat es den Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen von 25 % gemäß § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG angewendet.

4

II.

1. Die Verurteilung der Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in - vom Landgericht in den Urteilsgründen (UA S. 32) richtiggestellt - 26 Fällen und wegen versuchter Steuerhinterziehung in drei Fällen enthält mehrere Rechtsfehler zu Lasten der Angeklagten und hat deshalb mitsamt den zugehörigen Feststellungen (§ 353 Abs. 2 StPO) bereits dem Grunde nach keinen Bestand.

5

a) Den bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderlichen Darstellungsanforderungen wird das Urteil nicht gerecht.

6

aa) Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung müssen die steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt sein. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 19. Februar 2025 - 1 StR 482/24 Rn. 6 und vom 1. April 2025 - 1 StR 489/24 Rn. 3; jeweils mwN). Zur Bestimmung des Umfangs der Steuerverkürzungen ist die bei wahrheitsgemäßen Angaben von Gesetzes wegen angefallene Steuer („Soll-Steuer“) mit der tatsächlich - infolge der wahrheitswidrigen Angaben zu niedrig - festgesetzten („Ist-Steuer“) zu vergleichen; die Differenz aus diesen beiden Ergebnissen ergibt den Hinterziehungsbetrag (st. Rspr.; BGH, Beschluss vom 8. Mai 2019 - 1 StR 242/18 Rn. 8 mwN).

7

bb) Für die Veranlagungszeiträume 2015, 2016 und 2017 (Fälle II. 1250, 1251, 1253, 1254, 1256 und 1257 der Urteilsgründe) hat das Landgericht bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer den Inhalt der eingereichten Erklärungen und der ergangenen Steuerbescheide nicht festgestellt. Außerdem begegnen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und die Gewinnberechnung durchgreifenden Bedenken. Die Bestimmung des monatlichen Anteils der nicht erklärten Betriebseinnahmen mit einem Betrag von 41.198,50 EUR ist rechnerisch nicht nachvollziehbar. Darüber hinaus lassen sich bezüglich der Ertragsteuererklärungen der J. GmbH die erklärten Jahresfehlbeträge in den Feststellungen nicht mit denen in der Beweiswürdigung vereinbaren. Zudem hat es das Landgericht bei den von der J. GmbH geschuldeten Ertragsteuern versäumt, die in demselben Besteuerungszeitraum verkürzte und damit nachzurichtende Umsatzsteuer abzuziehen (insbesondere UA S. 27 ff.; dazu zuletzt BGH, Beschlüsse vom 5. Oktober 2023 - 1 StR 328/23 und vom 5. September 2023 - 1 StR 207/23 Rn. 12; jeweils mwN; vgl. auch § 10 Nr. 2 KStG und dazu BFH, Urteil vom 8. Dezember 2021 - I R 24/19 Rn. 48, BFHE 275, 316, 326). Was sich hinter den „Änderungen in den Steuerrückstellungen“ verbirgt, die nach den Feststellungen das zu versteuernde Einkommen der J. GmbH jeweils verringert haben sollen, wird weder dem Grunde noch der Höhe nach erläutert.

8

cc) In Fällen der Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) muss das Tatgericht den wesentlichen Inhalt der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen oder -jahreserklärungen feststellen, insbesondere also den Umfang der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen sowie die Summe der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Für die „Ist-Steuer“ muss zu erkennen sein, ob sich aus den Angaben eine Umsatzsteuerzahllast (§ 150 Abs. 1 Satz 3, § 168 Satz 1, § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz Variante 3 AO; § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3, § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG: Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) oder ein Vorsteuerguthaben ergab. Denn im letztgenannten Fall bedarf es zur Tatvollendung gemäß § 168 Satz 2 AO i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 AO der Zustimmung des Finanzamts (st. Rspr.; BGH, Beschluss vom 19. Februar 2025 - 1 StR 482/24 Rn. 7 mwN). Allenfalls wenn sicher feststeht, dass der Unternehmer seine Umsatzsteuerzahllast verringerte, kann allein mit der Angabe des Umfangs der verschwiegenen Ausgangsumsätze oder der unberechtigten Vorsteuerabzüge als „absolute Größe“ trotz Darstellungsmängeln eine durchgreifende Beschwer auszuschließen sein (vgl. BGH aaO Rn. 8).

9

Diesem Maßstab genügt das Landgericht weder für die Umsatzsteuerjahreserklärungen der Jahre 2015 bis 2017 (Fälle II. 1249, 1252 und 1255 der Urteilsgründe) noch für die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar 2018 bis Februar 2019 (Fälle II. 1260 bis 1273 der Urteilsgründe). Es hat sich auf die Mitteilung des Umfangs der jeweils verschwiegenen „Mehrumsätze“ und der hieraus berechneten - verkürzten - Umsatzsteuer beschränkt. Eine geschlossene, in sich verständliche Berechnungsdarstellung zur „Soll-Steuer“ fehlt, was hier in der Gesamtschau mit den erklärten erheblichen Jahresfehlbeträgen nicht hinzunehmen ist; der Senat kann nicht auszuschließen, dass sich im Einzelfall aus den Umsatzsteuererklärungen ein Vorsteuerüberhang ergab. Die Schätzung der nicht erklärten steuerpflichtigen Umsätze ist, wie bei den Ertragsteuern der J. GmbH aufgezeigt, für die Jahre 2015 bis 2017 nicht nachvollziehbar.

dd) In den Fällen II. 1274 bis II. 1276 der Urteilsgründe (Einkommensteuerhinterziehungen für die Veranlagungszeiträume 2015, 2016 und 2017) durch unvollständige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 erster Halbsatz AO) hat das Landgericht die von der Angeklagten aus der J. GmbH entnommenen Schwarzeinnahmen zutreffend als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet, die sie in den eingereichten Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) hätte angeben müssen. Auch hier fehlt es jedoch an einer nachvollziehbaren Darstellung, wie sich die „Sollsteuer“ zur „Ist-Steuer“ verhält. Aufgrund des bereits aufgezeigten Schätzungsfehlers ist die Ermittlung der Höhe der Entnahmen rechtsfehlerhaft.

11

ee) Aufgrund der vorgenannten Rechtsfehler kann offenbleiben, ob die vom Landgericht gewählte Verkürzungsberechnung, die Steuersätze von 15 % gemäß § 23 Abs. 1 KStG in der Fassung vom 14. August 2007 bei der Körperschaftsteuer bzw. 25 % gemäß § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG bei der Einkommensteuer auf die Beträge der verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, § 3 Nr. 40d EStG) anzuwenden und dabei sämtliche anderen Parameter auszublenden, tatsächlich zu die Angeklagte nicht beschwerenden Mindestverkürzungsbeträgen geführt hat. Dies wäre nicht der Fall, wenn Verluste aus anderen Einkunftsarten bei der Einkommensteuer oder insgesamt anderen Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen wären.

12

b) Schließlich entspricht die Annahme von Tatmehrheit (§ 53 Abs. 1 StGB) bezüglich der für die J. GmbH abgegebenen Erklärungen auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen auch nicht den vom Senat hierzu entwickelten Grundsätzen. Denn die Angeklagte beging diese die Besteuerungszeiträume 2015 bis 2017 betreffenden Taten als mittelbare Täterin (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB), sodass diese ihr als tateinheitlich begangen zuzurechnen sind (§ 52 Abs. 1 Alternative 2 StGB; st. Rspr.; vgl. BGH, Beschluss vom 10. Dezember 2025 - 1 StR 387/25 Rn. 11 mwN).

13

2. Die Feststellungs- und Erörterungsmängel führen zur Aufhebung der Verurteilung, soweit die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist. Der Wegfall der Einzelstrafen (darunter auch der Einsatzstrafen aus Fall II. 1275 und II. 1276 der Urteilsgründe von jeweils zwei Jahren und sechs Monaten Freiheitsstrafe) bedingt die Aufhebung der Gesamtstrafe. Um dem nunmehr zur Entscheidung berufenen Tatgericht eine widerspruchsfreie Aufklärung sämtlicher Besteuerungsgrundlagen zu ermöglichen, hebt der Senat vorsorglich zudem die in der Beweiswürdigung bezüglich der Besteuerungszeiträume 2018 bis Februar 2019 nachgeschobenen, für sich genommen rechtsfehlerfrei ermittelten Feststellungen (UA S. 31) auf.

14

Da die Strafkammer die Anordnung der Einziehung des Wertes des Erlangten in Höhe von 259.860 EUR auf die Hinterziehung von Einkommensteuer (Fälle II. 1274 bis 1276 der Urteilsgründe) gestützt hat, ist auch die Einziehungsanordnung aufzuheben.

15

3. Die Verurteilung wegen Fälschung technischer Aufzeichnungen (§ 268 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2, Abs. 2 StGB) in 1248 Fällen bleibt hingegen bestehen, weil sie von den vorgenannten Rechtsfehlern nicht berührt ist (§

16

353 Abs. 1 StPO). Jedoch bedarf die irrtümlich vom Landgericht gewählte Gesetzesüberschrift der aus der Beschlussformel ersichtlichen Korrektur. Auch die Anordnung der Einziehung der sichergestellten Kassensysteme als Tatmittel (§ 74 Abs. 1 StGB) hat Bestand. Die Angeklagte setzte die Kassen für die Begehung der Taten in den Fällen II. 1 bis II. 1248 der Urteilsgründe ein.

4. Für die neue Verhandlung und Entscheidung weist der Senat darauf hin, dass bezüglich der für die J. GmbH abgegebenen Steuererklärungen allenfalls dann Tatmehrheit anzunehmen sein könnte, wenn jeweils nur einer bestimmten Erklärung zuzuordnende Handlungen der Angeklagten festzustellen sein sollten, wie zum Beispiel erklärungspezifische Besprechungen mit dem Steuerberater.

17

Im zweiten Rechtsgang wird auch festzustellen sein, welche Steuerstraftaten der Angeklagten bei der erstmaligen Durchsuchung am 15. März 2019 zur Last gelegt wurden und inwieweit die Ermittlungsbehörden ihr dies bekanntgaben. Denn die Strafbewehrung der Erklärungspflichten ist jeweils für den Besteuerungszeitraum suspendiert, der Gegenstand des Steuerstraßverfahrens und damit der Bekanntgabe ist (vgl. BGH, Beschlüsse vom 1. Juni 2021 - 1 StR 127/21 Rn. 8; vom 22. August 2012 - 1 StR 317/12 Rn. 17 und vom 23. Januar 2002 - 5 StR 540/01 Rn. 6, BGHR AO § 393 Abs. 1 Erklärungspflicht 3).

18