HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 970

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 970, Rn. X

BGH 1 StR 557/25 - Beschluss vom 16. April 2026 (LG Oldenburg)

Steuerhinterziehung (Darstellung der Verkürzungsberechnung im Urteil: Ermittlung von Soll- und Ist-Steuer, Ermittlungsweg bei der Verkürzung von Kapitalertragsteuer).

§ 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 AO; § 32d Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 EStG

Leitsatz des Bearbeiters

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 Verkürzungsbetrag (st. Rspr.). Bei einer Verkürzung von Kapitalertragsteuer ist es nicht ausreichend, den Steuersatz von 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 EStG) auf die Beträge der Kapitalerträge anzuwenden, weil dabei sämtliche andere Einkunftsarten und Parameter ausgeblendet werden. Eine derart defizitäre Vorgehensweise enthält nicht den gebotenen Vergleich von Soll- und Ist-Steuer.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Oldenburg vom 28. Mai 2025 mit den jeweils zugehörigen Feststellungen aufgehoben

a) in den Einzelstrafaussprüchen in den Fällen II. 14. bis 20. der Urteilsgründe (Einkommensteuer 2009 bis 2015),

b) in dem jeweiligen Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe,

c) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen betreffend den Angeklagten R., soweit er den Betrag in Höhe von 283.109,25 € (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2008) übersteigt.

2. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden als unbegründet verworfen.

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

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten R. wegen Steuerhinterziehung in 20 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verurteilt sowie den Angeklagten B. wegen Steuerhinterziehung in 17 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und zwei Monaten, wobei sechs bzw. fünf Monate der jeweiligen Freiheitsstrafe wegen einer rechtsstaatswidrigen Verfahrensdauer als vollstreckt gelten. Gegen den Angeklagten R. hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 2.656.694,67 € angeordnet. Die jeweils auf die Rügen der Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revisionen der Angeklagten haben mit der Sachrüge den aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO) und sind im Übrigen unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts gründete der Angeklagte R. im Jahr 2001 als Alleingesellschafter die Firma I. GmbH (im Folgenden: I.) und war deren alleiniger Geschäftsführer. Unternehmensgegenstand war die Erbringung von Bauleistungen bei der Errichtung von Windparks. Hauptauftraggeber des Unternehmens war die V. GmbH (im Folgenden: V.). Der Angeklagte B. war seit 2001 als freiberuflicher Steuerberater in eigener Praxis tätig und entwickelte für den Angeklagten R. ein auf dessen Firma abgestimmtes „Steueroptimierungsmodell“, mit welchem die von der I. erzielten Gewinne der inländischen Besteuerung entzogen wurden, indem die eigentlich der I. zustehenden, durch die V. erteilten Aufträge zum Schein auf drei in Portugal bzw. der Schweiz ansässige Gesellschaften verlagert wurden. Diese ausländischen Gesellschaften verfügten weder über einen eingerichteten Geschäftsbetrieb noch über Mitarbeiter, um tatsächlich am Markt tätig zu werden; über Treuhänder hielt der Angeklagte R. die Anteile an den Auslandsgesellschaften. Er griff nach Belieben auf die Konten der ausländischen Gesellschaften zu und erfüllte die Bauaufträge von seinem Wohnsitz in Ra. aus. 2

Die in den Jahren 2008 bis 2012 erzielten Betriebsgewinne verschwiegen die beiden Angeklagten gemäß ihrem gemeinsamen Tatplan in den für die I. abgegebenen Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen und erklärten überwiegend Verluste. In Unkenntnis der verdeckten Gewinnausschüttungen wurde in den entsprechenden Bescheiden entweder keine Körperschaft (Veranlagungszeiträume 2008 bis 2011) bzw. Gewerbesteuer (2010, 2011) oder aber zu wenig (Körperschaftsteuer: 2012, Gewerbesteuer: 2008, 2012) festgesetzt. Für die Jahre 2013 und 2014 gab der Angeklagte R. pflichtwidrig keine Ertragsteuererklärungen ab; in den daraufhin ergangenen Schätzungsbescheiden wurde weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer festgesetzt (Körperschaftsteuer: 2013, 2014; Gewerbesteuer: 2014). In gleicher Weise legten die beiden Angeklagten in den Einkommensteuererklärungen des Angeklagten R. für die Jahre 2008 bis 2015 die bezogenen verdeckten Gewinnausschüttungen nicht offen. Insgesamt verkürzte der Angeklagte R. nach den Berechnungen des Landgerichts zugunsten der I. Ertragsteuern inklusive Solidaritätszuschlag in Höhe von rund 1.945.000 € und zu eigenen Gunsten Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag von ca. 2.656.000 €. Die drei Unterlassenstaten sind dem Angeklagten B. nicht zur Last gelegt worden. 3

2. Die Revision ist teilweise begründet. 4

a) Die Verurteilung der Angeklagten hält in den Fällen II. 14. bis 20. der Urteilsgründe (Einkommensteuer 2009 bis 2015) im Strafausspruch der sachlichrechtlichen Nachprüfung nicht stand. Dies führt auch zur Aufhebung der jeweiligen Gesamtfreiheitsstrafe sowie der Einziehungsanordnung betreffend den Angeklagten R. mit Ausnahme des Betrages, dem die Tat Fall II. 13. der Urteilsgründe zugrunde liegt. 5

aa) Den bei einer Verurteilung wegen Steuerverkürzung erforderlichen Darstellungsanforderungen wird das Urteil in den Fällen II. 14. bis 20. der Urteilsgründe nicht gerecht. 6

(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 7

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 Verkürzungsbetrag (st. Rspr.; zuletzt BGH, Beschluss vom 5. Februar 2026 - 1 StR 510/25 Rn. 7 mwN).

(2) Für die Verkürzung der Einkommensteuer betreffend die Veranlagungszeiträume 2009 bis 2015 (Fälle II. 14. bis 20. der Urteilsgründe) durch unvollständige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 erster Halbsatz AO) hat das Landgericht den Inhalt der eingereichten Erklärungen und der ergangenen Steuerbescheide nicht festgestellt. Die von ihm gewählte Verkürzungsberechnung (insbesondere UA S. 71), den Steuersatz von 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 EStG) auf die Beträge der verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG; Teileinkünfteverfahren) anzuwenden, ist rechtsfehlerhaft, weil dabei sämtliche andere Einkunftsarten und Parameter ausgeblendet werden. Eine Einkommensteuer allein auf die Kapitalerträge wird nicht festgesetzt. Eine derart defizitäre Vorgehensweise enthält nicht den gebotenen Vergleich von Soll- und Ist-Steuer. Auch nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe vermag der Senat letztlich nicht ausschließen, dass dem Angeklagten Verluste aus anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 EStG) oder Veranlagungszeiträumen (§ 10d EStG) zustanden, die das Veranlagungsergebnis im Einzelfall beeinträchtigen. Es kann nicht hinreichend sicher angenommen werden, dass die vereinfachte Berechnung zu die Angeklagten nicht beschwerenden Mindestverkürzungsbeträgen geführt hat. Wegen des erheblichen Volumens der verdeckten Gewinnausschüttungen ist aber auszuschließen, dass die Angeklagten überhaupt keine Einkommensteuer verkürzten; allein deren Umfang ist im zweiten Rechtsgang neu zu bestimmen. 8

b) Im Übrigen begegnet die Verurteilung keinen Bedenken. 9

aa) Bezüglich der Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag für den Veranlagungszeitraum 2008 ist der Inhalt der Einkommensteuererklärung und des zugehörigen Bescheids festgestellt. Die Berechnungsdarstellung einschließlich der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist nachvollziehbar und frei von Rechtsfehlern. 10

bb) Gleiches gilt in Bezug auf die von der I. geschuldeten Ertragsteuern. Die ins Ausland verlagerten Gewinne waren in Deutschland bei der I. körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Denn die drei ausländischen Gesellschaften übernahmen nur zum Schein die Abwicklung der Bauaufträge (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO); dies war vom Angeklagten und den „Repräsentanten“ der Auslandsgesellschaften nicht ernstlich gewollt, die entsprechenden Willenserklärungen nichtig (vgl. § 117 Abs. 1 BGB; vgl. zum Ganzen BGH, Beschlüsse vom 6. September 2012 - 1 StR 140/12, BGHR KStG § 8 Verdeckte Gewinnausschüttung 6 Rn. 50 und vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07 Rn. 10; dazu BVerfG, Beschluss vom 26. Juni 2008 - 2 BvR 2067/07 Rn. 32 f.; BGH, Urteil vom 26. Juli 2012 - 1 StR 492/11 Rn. 51, 57, 77, 99; vgl. auch BGH, Beschluss vom 30. Mai 1990 - 3 StR 55/90 Rn. 8 aE, BGHR AO § 42 Basisgesellschaft 1). Zudem minderten die von der I. dem Angeklagten als ihrem Anteilseigner zugewendeten verdeckten Gewinnausschüttungen die Betriebsgewinne nicht; diese waren in den Ertragsteuererklärungen der Gesellschaft offenzulegen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). 11