

HRRS-Nummer: HRRS 2023 Nr. 242

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2023 Nr. 242, Rn. X

## BGH 1 StR 250/22 - Beschluss vom 10. Januar 2023 (LG München I)

**Steuerhinterziehung (verdeckte Gewinnausschüttung: Hinterziehung von Einkommensteuer bei Zufluss an Kapitalgesellschaft als nahestehende Person).**

**§ 370 Abs. 1 AO; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG**

### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts München I vom 11. März 2022 mit den jeweils zugehörigen Feststellungen aufgehoben,

a) soweit der Angeklagte unter B. VII. der Urteilsgründe wegen fünf Fällen der Steuerhinterziehung (Einkommensteuerverkürzung in den Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2013) verurteilt worden ist,

b) im Gesamtstrafenausspruch sowie

c) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen.

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.

2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.

### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 37 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt. Es hat ferner die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 2.225.762 Euro angeordnet und bestimmt, dass sechs Monate der verhängten Gesamtfreiheitsstrafe als vollstreckt gelten. Der Angeklagte wendet sich mit seiner auf Verfahrensbeanstandungen und die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision gegen seine Verurteilung. Das Rechtsmittel hat mit der Sachrüge den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg; im Übrigen ist es unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

1. Den verfahrensrechtlichen Beanstandungen bleibt aus den in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts zutreffend dargelegten Gründen der Erfolg versagt.

2. Die auf die Sachrüge veranlasste materiellrechtliche Überprüfung des Urteils hat keinen den Angeklagten benachteiligenden Rechtsfehler aufgedeckt, soweit dieser in den Fällen B. VI. der Urteilsgründe wegen 32 Fällen der Steuerhinterziehung (Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer) verurteilt worden ist. Indes hält seine Verurteilung wegen weiterer fünf Fälle der Steuerhinterziehung in den Fällen B. VII. (Einkommensteuerverkürzung in den Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2013) revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Im Einzelnen:

a) Nach den landgerichtlichen Feststellungen übernahm der Angeklagte 2005/2006 von seinen Eltern drei Gesellschaften, die jeweils in W. (A. Betriebsgesellschaft mbH, im Folgenden: „A. GmbH“), D. (C. GmbH, im Folgenden: „C.“) bzw. M. (cr. ca. GmbH, im Folgenden: „cr. GmbH“) ein Hotel betrieben (sogenannte „Stammhäuser“). Bis spätestens Anfang 2009 baute er sich, ausgehend von den „Stammhäusern“, ein Firmengeflecht in Deutschland und der Schweiz auf, innerhalb dessen jede einzelne Gesellschaft faktisch von ihm geführt wurde, er indes nach außen nicht in Erscheinung trat. Ziel war die Verlagerung der in Deutschland durch die Hotelbetreibergesellschaften erzielten Gewinne. Auf Veranlassung des Angeklagten wurden daher folgende Schweizer Strukturgesellschaften gegründet: H. AG (im Folgenden: „H.“), F. AG (im Folgenden: „F.“), AD. AG (im Folgenden: „AD.“), AH. GmbH (im Folgenden: „AH.“) und die s. AG (im Folgenden: „s.“). Das Aktienkapital jeder Gesellschaft betrug 100.000 CHF, verteilt auf je 100 Inhaberaktien. Wer die Aktien der „H.“ im Tatzeitraum (2008 bis 2013) hielt, hat die Strafkammer nicht feststellen können. Der Angeklagte sei jedenfalls „wirtschaftlich Berechtigter“ gewesen. Die „H.“ war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Inhaberin aller Aktien der „AD.“, „AH.“ und der „s.“. An der „F.“ war sie bis 31. Dezember 2009 zu 99 Prozent, ab 1. Januar 2010 zu 100 Prozent beteiligt. Am 30. Juni 2013 veräußerte sie 20 Inhaberaktien der „F.“ an den Angeklagten, am 15. Dezember 2013 jeweils weitere 20 an die Ehefrau des Angeklagten, die beiden gemeinsamen Kinder und einen langjährigen Geschäftsfreund desselben. Die „F.“ war ihrerseits in annähernd dem gesamten Tatzeitraum jeweils zu 100 Prozent an den „Stammhäusern“ in Deutschland beteiligt. Die Anteile an der „C.“ und der „cr. GmbH“ übernahm sie mit

Wirkung zum 3. Juli 2008 beziehungsweise 12. März 2008 von der „AH. “, die an der „A. GmbH“ am 12. März 2008 von dem anwaltlichen Berater des Angeklagten, der diese für dessen Ehefrau treuhänderisch gehalten hatte. Der Angeklagte fügte über die genannten Schweizer Gesellschaften hinaus weitere Hotelbetreiber- und andere Verwaltungsgesellschaften in Deutschland in sein Unternehmensgeflecht ein, unter anderem die Fr. GmbH (im Folgenden: „Fr. “), die ein Hotel am Flughafen in Ma. betrieb sowie die mc. GmbH (im Folgenden: „mc. “), die unter anderem Dienstleistungen für Hotel- und Gaststättenbetriebe zum Unternehmensgegenstand hatte, tatsächlich jedoch über keinen Geschäftsbetrieb verfügte. Alleinige Anteilseignerin an der „C. Fr.“ war im Tatzeitraum die „F.“; die Anteile an der „mc.“ wurden durch verschiedene Treuhänder für die Ehefrau des Angeklagten gehalten.

Als Verwaltungsräte beziehungsweise Geschäftsführer aller Gesellschaften wurden auf Veranlassung des Angeklagten in 5 kurzer Abfolge wechselnde Personen aus seinem persönlichen oder beruflichen Umfeld berufen. Die ihnen lediglich formal übertragenen Organstellungen hatte tatsächlich der Angeklagte inne.

Im Tatzeitraum flossen von den vier genannten Hotelgesellschaften 10.734.978,86 Euro an die „AH. “, 2.463.597,69 6 Euro an die „s.“ und 1.208.751,50 Euro an die „mc. “. Als Grundlage für diese Zahlungen dienten Managementverträge datierend auf die Jahre 2006 bzw. 2008, mit denen unter anderem Rechtsberatung, Buchhaltung und Marketing beauftragt worden waren. Tatsächlich erbrachte die „mc. “, die über keinen Geschäftsbetrieb verfügte, keine Leistungen; die „AH. “, die als einzige der genannten Gesellschaften Mitarbeiter hatte, sowie die „s.“ leisteten im weitaus geringeren Umfang als in Rechnung gestellt und bezahlt. Dennoch wurden die Geldabflüsse in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst und fanden als solche Eingang in die Erklärungen der Hotelgesellschaften zur Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2013.

Der Angeklagte, der im Tatzeitraum Wohnsitze in Spanien und Deutschland unterhielt, hatte sich gegenüber den 7 deutschen Finanzbehörden als in die Schweiz verzogen abgemeldet, war dort indes nicht wohnhaft. Er war spätestens seit 2008 steuerlich nicht mehr in Deutschland erfasst und gab dort auch keine Erklärungen zur Einkommensteuer ab.

b) Das Landgericht hat die Zahlungen an die „mc.“ in Gänze, die Geldabflüsse an die „AH.“ und die „s.“ in der Höhe, in 8 der sie einem Fremdvergleich nicht standhielten, als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet, die steuerrechtlich nicht als Betriebsausgaben hätten geltend gemacht werden dürfen. Es hat den Angeklagten als faktischen Geschäftsführer der „A. GmbH“, „C.“ und „cr. GmbH“ deshalb wegen 32 Fällen der Steuerhinterziehung durch Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer verurteilt. Die Strafkammer ist ferner davon ausgegangen, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen in dem Gesellschaftsverhältnis zum Angeklagten, der wirtschaftlich Berechtigter an allen Unternehmen war, begründet waren und diesem einkommensteuerrechtlich zuzurechnen seien, weil die Gesellschaften, denen sie zufließen, dem Angeklagten nahe stehende Personen seien. Der Angeklagte hätte daher aus der Sicht des Landgerichts die verdeckten Gewinnausschüttungen als Einkommen im Sinne der § 1 Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Verbindung mit Art. 10 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Spanien 1966 (DBA Spanien 1966) bzw. des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Spanien 2011 (DBA Spanien 2011) in Deutschland erklären müssen (§§ 149, 150 AO in Verbindung mit § 25 EStG). Die Strafkammer hat ihn deshalb wegen weiterer fünf Fälle der Steuerhinterziehung durch Verkürzung von Einkommensteuer verurteilt und in Höhe der ersparten Einkommensteuer die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet.

c) Soweit das Landgericht den Angeklagten wegen 32 Fällen der Steuerhinterziehung in den Fällen B. VI. der 9 Urteilsgründe (Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer) verurteilt hat, hat die revisionsrechtliche Nachprüfung des Urteils keinen den Angeklagten benachteiligenden Rechtsfehler ergeben. Der Erörterung bedarf lediglich das Folgende:

Zutreffend ist die Strafkammer davon ausgegangen, dass es sich bei den Zahlungen der deutschen Hotelgesellschaften 10 „A. GmbH“, „cr. GmbH“, „C.“ und „Fr.“ an die „mc.“ und die Schweizer Gesellschaften „AH.“ und „s.“ (teilweise) um verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG handelte, die die Gewinne der deutschen Hotelgesellschaften nicht schmälerten und deren Ansatz als Betriebsausgaben daher zur Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer in den jeweils verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen führte (zum Begriff der verdeckten Gewinnausschüttungen vgl. BGH, Beschluss vom 1. Dezember 2015 - 1 StR 273/15 Rn. 11 mit Nachweisen aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung). Die bei den deutschen Hotelgesellschaften eingetretenen Vermögensminderungen waren durch das Gesellschaftsverhältnis zum Angeklagten veranlasst (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 1. Dezember 2015 - 1 StR 273/15 Rn. 11 mit Nachweisen aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung). Denn dieser war nach den Feststellungen wirtschaftlich Berechtigter der „H. “, die als „Konzernmutter“ annähernd während des gesamten Tatzeitraums über die „F.“ sämtliche Anteile an den zahlenden Hotelgesellschaften wie auch direkt an den Leistungsempfängern „AH.“ und „s.“ hielt. Zwar wurde die „mc.“ durch Treuhänder für die Ehefrau des Angeklagten gehalten. Insoweit handelt es sich aber um eine dem Angeklagten nahe stehende Person. Die Leistungen an die zwei Schweizer Gesellschaften und die „mc. wären unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter auch nicht gewährt worden. Für die „mc. “, die keinerlei Leistungen erbrachte, liegt dies auf der Hand. Auch hinsichtlich der Zahlungen an die Schweizer Gesellschaften ist das Landgericht in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass diese einem Fremdvergleich nicht standhalten. Dabei hat es rechtsfehlerfrei die sogenannte Kostenaufschlagsmethode zur Bestimmung der Verrechnungspreise in Anwendung gebracht.

d) Die Verurteilung des Angeklagten wegen weiterer fünf Fälle der Steuerhinterziehung in den Fällen B. VII. der Urteilsgründe (Einkommensteuerverkürzung in den Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2013) hat indes keinen Bestand. Die bisherigen Feststellungen des Landgerichts tragen die Zurechnung (sämtlicher) verdeckter Gewinnausschüttungen als Einkünfte des Angeklagten im Sinne der § 1 Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht. Im Einzelnen: 11

aa) Die persönliche Zurechnung von Einkünften richtet sich danach, welche Person sie im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG „erzielt“ hat. Im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft, die nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ein selbständiges Steuersubjekt ist (vgl. § 1 KStG), gilt ein strenges Trennungsprinzip. Demzufolge hat die Kapitalgesellschaft die von ihr aus einer Beteiligung erzielten Einkünfte unabhängig vom Gesellschafter zu versteuern. Der Anteilseigner hat unmittelbar keinen Gewinn aus der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft zu versteuern. Seine Beteiligung erlangt steuerrechtlich erst Bedeutung, wenn die Kapitalgesellschaft an ihn Ausschüttungen vornimmt, die der Gesellschafter dann im Regelfall als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Ein Durchgriff durch die Gesellschaft kommt grundsätzlich nicht in Betracht (st. Rspr.; vgl. BFH, Urteil vom 16. Februar 2022 - X R 3/19 Rn. 27 ff. mwN). 12

Bezogen auf verdeckte Gewinnausschüttungen bedeutet dies, dass solche bei dem Gesellschafter grundsätzlich nur und erst dann der Besteuerung als Einkommen unterliegen, wenn sie ihm zufließen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dabei genügt es jedoch, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Sofern die Zuwendung allein auf dem Näheverhältnis des Empfängers zum Gesellschafter beruht, ist die Zuwendung so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter selbst den Vorteil erhalten und diesen an die nahe stehende Person (als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung) weitergegeben (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07 Rn. 21 mwN aus der steuerrechtlichen Rechtsprechung). „Nahe stehend“ sind dabei nicht nur Angehörige im Sinne von § 15 AO. Eine Beziehung, die auf die außerbetriebliche Zuwendung schließen lässt, kann auch gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein, wie etwa eine wechselseitige, auf jahrelange geschäftliche Zusammenarbeit zurückgehende Verbindung (vgl. BFH, Urteil vom 10. Dezember 2019 - VIII R 33/16 Rn. 17; Klein/Jäger, AO, 16. Aufl., § 370 Rn. 420). 13

bb) Gemessen an diesen Maßstäben tragen die bisherigen Feststellungen eine Zurechnung (sämtlicher) verdeckter Gewinnausschüttungen an den Angeklagten nicht. Einen unmittelbaren Zufluss an den Angeklagten hat das Landgericht nicht festgestellt; ein solcher ergibt sich auch nicht aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe. Soweit die Strafkammer die empfangenden Gesellschaften allesamt als dem Angeklagten „nahe stehende Personen“ betrachtet und diesem deshalb die Zahlungen einkommensteuerrechtlich zugerechnet hat, ist dies nicht frei von Rechtsfehlern. Zwar kann eine empfangende Kapitalgesellschaft grundsätzlich auch dann eine „nahe stehende Person“ sein, wenn an ihr nicht die gleichen Gesellschafter (beherrschend) wie an der leistenden Gesellschaft beteiligt sind (vgl. BFH, Urteil vom 8. Oktober 2008 - I R 61/07 Rn. 20; Beschluss vom 22. Oktober 2014 - I B 169/13 Rn. 17). Daher ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Strafkammer die „mc.“ als dem Angeklagten „nahe stehend“ betrachtet hat. Denn sämtliche Anteile an dieser Gesellschaft wurden treuhänderisch für die Ehefrau des Angeklagten gehalten. Die Zahlungen erfolgten daher im Interesse des Angeklagten. Das Landgericht hat diese Zuwendungen zu Recht so behandelt, als wären sie dem Angeklagten zugeflossen und durch ihn an seine Ehefrau weitergegeben worden. 14

Anderes gilt jedoch für die Zahlungen an die „AH.“ und die „s.“. Die Strafkammer hat insoweit aus dem Blick verloren, dass es sich bei diesen Gesellschaften in annähernd dem gesamten Tatzeitraum um Schwestergesellschaften der Eignerin der die Zahlungen erbringenden Hotelbetreibergesellschaften, der „F.“, handelt. Als solche werden sie von der gemeinsamen Konzernmutter, der „H.“, abgeschirmt. Ein Durchgriff durch die „H.“ kommt deshalb nicht in Betracht. 15

cc) Um dem Landgericht widerspruchsfreie Feststellungen zu ermöglichen, hebt der Senat den Schuldspruch auch betreffend die Veranlagungszeiträume auf, in denen Zuwendungen an die „mc.“ erfolgten, wengleich auf der Basis der bislang getroffenen Feststellungen die Würdigung der Strafkammer, der Angeklagte sei mit Blick auf Art. 10 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Spanien 1966 (DBA Spanien 1966) bzw. des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Spanien 2011 (DBA Spanien 2011) im Tatzeitraum in Deutschland einkommensteuerpflichtig gewesen, keinen rechtlichen Bedenken begegnet. 16

e) Die Aufhebung der Verurteilung in den Fällen B. VII. der Urteilsgründe entzieht dem Gesamtstrafenausspruch sowie der Entscheidung über die Einziehung des Wertes von Taterträgen die Grundlage. Hiervon nicht betroffen ist indes die Entscheidung über die rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung, die bestehen bleibt. 17

f) Für die neue Verhandlung und Entscheidung weist der Senat auf Folgendes hin: 18

Sollte das neue Tatgericht abermals zu dem Ergebnis kommen, dass der Angeklagte Einkommensteuer verkürzt hat, wird es im Rahmen einer etwaigen Einziehungsentscheidung zu berücksichtigen haben, dass mit Blick auf Art. 10 Abs. 2 DBA Spanien 1966 bzw. DBA Spanien 2011 die Besteuerung in Deutschland auf 15 Prozent der erzielten Einkünfte begrenzt ist. Nur in dieser Höhe können tatsächlich Steuern erspart werden, weshalb auch nur insoweit der Wert von Taterträgen eingezogen werden kann. 19

