

**HRRS-Nummer:** HRRS 2009 Nr. 71

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2009 Nr. 71, Rn. X

**BGH 1 StR 375/08 - Urteil vom 2. Dezember 2008 (LG Wuppertal)**

**Steuerhinterziehung (Berechnungsdarstellung bei der Körperschaftsteuer: Anrechnungsverfahren bei verdeckter Gewinnausschüttung, Ausschüttungsbelastung, verwendbares Eigenkapital; Beruhen).**

**§ 370 AO; § 337 StPO; § 27 Abs. 1 KStG aF; § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG aF**

**Entscheidungstenor**

1. Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Wuppertal vom 11. Januar 2008 wird verworfen.
2. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

**Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in elf Fällen, wegen versuchter Steuerhinterziehung in neun Fällen und wegen Urkundenfälschung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und drei Monaten verurteilt, von der acht Monate als verbüßt gelten. Der hiergegen gerichteten Revision des Angeklagten, mit der die Verletzung formellen und materiellen Rechts gerügt wird, bleibt der Erfolg versagt. 1

**I.**

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen: 2

Der Angeklagte war faktischer Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Geschäftsgegenstand der Betrieb von Spielautomaten in eigenen Spielhallen und in fremden Gaststätten war. Darüber hinaus betrieben die Gesellschaften Bistros mit Bewirtung und Spielgeräten. 3

Um die von ihm und den Gesellschaften geschuldeten Steuern zu verkürzen, unterließ es der Angeklagte in den Jahren 1998 bis 2001, die jeweils für die Gesellschaft fälligen Körperschafts- und Gewerbesteuererklärungen und die ihn treffenden Einkommensteuererklärungen abzugeben. Darüber hinaus entnahm der Angeklagte einen erheblichen Teil der Einnahmen der Unternehmen, ohne diese in den Büchern der Gesellschaften zu erfassen. Die Entnahmen verwendete er im Wesentlichen zur Finanzierung seines aufwändigen Lebensstils, teilweise aber auch, um die Löhne für illegal beschäftigte Arbeitnehmer in den Spielhallen zu bezahlen. Daneben stellte der Angeklagte in die Buchführung der Gesellschaften nachgemachte bzw. verfälschte Rechnungen ein, um so unberechtigter Weise für die Unternehmen Vorsteuer geltend machen zu können. 4

2. Das Landgericht hat die in der Buchführung der Gesellschaften nicht erfassten Entnahmen des Angeklagten als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet, soweit sie nicht zur Zahlung von Schwarzlöhnen verwendet wurden. 5

Insgesamt hat das Landgericht eine Hinterziehungssumme in Höhe von 500.556,- DM errechnet, die aus den vollendeten Taten resultierte. Daneben versuchte der Angeklagte nach den Berechnungen des Landgerichts, weitere Steuern in Höhe von 437.102,- DM zu hinterziehen. 6

**II.**

Die vom Angeklagten erhobenen Verfahrensrügen dringen aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts vom 29. Juli 2008 nicht durch. Ergänzend bemerkt der Senat insoweit: 7

Über den Hilfsbeweis Antrag des Angeklagten vom 11. Januar 2008 wurde entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers im Urteil entschieden. Die unter Beweis gestellte Tatsache wurde als wahr unterstellt (UA S. 10, 8

letzter Absatz). Dass der Antrag nicht ausdrücklich im Urteil beschieden wurde, ist unschädlich, wenn sich die Strafkammer - wie hier (UA S. 12) - mit der als wahr unterstellten Tatsache und somit mit dem Inhalt des Beweisantrages erschöpfend auseinandergesetzt hat (BGH, Urt. vom 3. April 1985 - 2 StR 630/84).

### III.

Auch die Sachrüge des Angeklagten erweist sich im Ergebnis als unbegründet. 9

1. Die Urteilsfeststellungen tragen den Schuldspruch. Die Nachprüfung des Urteils hat in diesem Zusammenhang keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. Insbesondere ist entgegen den Angriffen der Revision weder die Sachdarstellung im Urteil, noch die tatrichterliche Beweiswürdigung aus Rechtsgründen zu beanstanden. Insoweit kann auf die zutreffenden Gründe der Antragschrift des Generalbundesanwalts vom 29. Juli 2008 verwiesen werden. 10

2. Auch der Strafausspruch hat im Ergebnis Bestand. Zwar fehlt es - worauf der Generalbundesanwalt zu Recht hinweist - bei der Berechnung der verkürzten Körperschaftsteuerbeträge an einer hinreichenden Darstellung der hier hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens herzustellen Ausschüttungsbelastung (vgl. § 27 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 2 KStG aF). Auf diesem Darlegungsmangel beruht das Urteil vorliegend indes nicht. 11

a) Durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung kann sich je nach vorhandenem verwendbaren Eigenkapital bei der Gesellschaft die geschuldete Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen Tarifbelastung und Ausschüttungsbelastung mindern oder erhöhen (§ 27 Abs. 1 KStG aF). Um somit die Höhe der hinterzogenen Körperschaftsteuer zutreffend zu ermitteln und den Schuldumfang fehlerfrei zu bestimmen, ist daher erforderlich, dass das Tatgericht die Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Urteil nachvollziehbar darstellt (vgl. BGHR KStG 1977 § 8 Ermittlung 2; verdeckte Gewinnausschüttung 2 bis 4). Nur so wird auch dem Revisionsgericht die Nachprüfung des Urteils ermöglicht. 12

aa) Insoweit ist zunächst darzulegen, welche Auswirkungen die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung auf das Betriebsergebnis hat. 13

Denn nur, wenn sich danach ein positives zu versteuerndes Einkommen ergibt, führt die verdeckte Gewinnausschüttung zu einer tariflichen Körperschaftsteuer (BGHR KStG 1977 § 8 Ermittlung 2). Bei der Gewinnermittlung (Bilanzierung) ist dabei die sich aus den verschwiegenen verdeckten Gewinnausschüttungen ergebende zusätzlich geschuldete Gewerbesteuer (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG [= § 7 Satz 1 GewStG aF], § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 4 EStG) als Betriebsausgabe abzuziehen (BGH wistra 2008, 310, 312). Diesen Anforderungen wird das Urteil gerecht. 14

bb) Darüber hinaus ist aber erforderlich, dass in den Urteilsgründen auch eine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (vgl. § 30 KStG aF) vorhanden ist (BGH wistra 2008, 310, 312). Daran fehlt es vorliegend. Im Urteil werden unter der Bezeichnung "Ausschüttungsbelastung" lediglich einzelne positive oder negative Beträge mitgeteilt, die der Tarifbelastung hinzugerechnet oder aber von dieser abgezogen werden, ohne zu erläutern, wie diese ermittelt wurden. 15

b) Gleichwohl kann der Senat im konkreten Fall ausschließen, dass das Urteil bei rechtsfehlerfreier Darstellung der Berechnung der hinterzogenen Körperschaftsteuer für den Angeklagten günstiger ausgefallen wäre. Aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ergibt sich, dass es bei den Gesellschaften in den Veranlagungszeiträumen 1998 bis 2000 nach damaligem Recht kein verwendbares Eigenkapital gab, das auf der Ebene der Gesellschafter zu einer weiteren Steuererstattung geführt hätte (oder hätte führen können). Der 14 Senat kann daher die im Urteil ausgewiesene Ausschüttungsbelastung nach Maßgabe der §§ 27 f. KStG in der jeweils zur Tatzeit geltenden Fassung überprüfen. 16

Danach ergibt sich kein Berechnungsfehler zum Nachteil des Angeklagten. 17