

**HRRS-Nummer:** HRRS 2008 Nr. 572

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitervorschlag:** BGH HRRS 2008 Nr. 572, Rn. X

### **BGH 5 StR 547/07 - Beschluss vom 17. April 2008 (LG Arnsberg)**

**Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung (Mittäterschaft; Kompensationsverbot); Hinterziehung von Kirchensteuern; Verhältnis von Betrug und Steuerhinterziehung; wirksamere Verteidigung gegen Betrug (Hinweispflicht).**

**§ 263 StGB; § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1, Satz 3 AO; § 25 Abs. 2 StGB; § 53 StGB; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 265 StPO**

#### **Leitsätze des Bearbeiters**

**1. Die bloße Mitunterzeichnung einer Einkommensteuererklärung bei gemeinsamer Veranlagung (§ 26b EStG) durch den Ehegatten führt nicht bereits für sich genommen zu dessen Strafbarkeit (vgl. BFHE 198, 66, 68 ff.). Vielmehr sind die allgemeinen Regeln über die mittäter- oder gehilfenschaftliche Beteiligung anzuwenden.**

**2. Der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 370 AO und § 263 StGB (vgl. insbesondere BGHSt 43, 381, 405) lässt sich ungeachtet der unterschiedlichen Deliktsstruktur in Bezug auf Kirchensteuern keine abschließende Sonderregelung durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung entnehmen. Zu den Argumenten für und gegen die Annahme einer Sonderregelung.**

#### **Entscheidungstenor**

1. Mit Zustimmung des Generalbundesanwalts wird der Vorwurf der Hinterziehung von Kirchensteuern gemäß § 154a Abs. 2 StPO von der Strafverfolgung ausgenommen.
2. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Arnsberg vom 23. Mai 2007 gemäß § 349 Abs. 4 StPO im gesamten Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
3. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.
4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts Hagen verwiesen.

#### **Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten K. S. wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten verurteilt. Gegen die Angeklagte N. S. hat es ebenfalls wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verhängt und die Vollstreckung dieser Strafe zur Bewährung ausgesetzt. Nach einer Beschränkung der Strafverfolgung ist das Urteil im verbleibenden Umfang auf die jeweils mit der Sachrügen geführten Revisionen der Angeklagten im gesamten Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufzuheben. Im Übrigen sind die Rechtsmittel unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 1

#### **I.**

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen: 2

Die Angeklagten K. und N. S. und der gesondert verfolgte R. waren geschäftsführende Gesellschafter der N. E. GmbH (nachfolgend: N. GmbH). Spätestens im Jahr 2000 kamen die in Soest (Nordrhein-Westfalen) ansässigen Angeklagten auf der einen und R. auf der anderen Seite überein, erhebliche Erlöse aus dem Verkauf von Computern und anderen 3

"elektronischen Teilen" aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen, ohne dies in den Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuererklärungen offenzulegen, und unter sich häufig aufzuteilen.

Zur Umsetzung dieses Tatplans stellten die Angeklagten und R. ab dem Jahr 2000 für mehrere Warenlieferungen an Firmen mit Sitz in den Staaten der russischen Föderation jeweils zwei Ausgangsrechnungen aus: eine Rechnung über den tatsächlichen Rechnungsbetrag (sogenannte "Proforma-Rechnung") und daneben eine weitere, in der Regel um zwei Prozentpunkte niedrigere Rechnung. Nur die letztere Rechnung wurde auf Veranlassung der Angeklagten und des R. in der Buchhaltung der N. GmbH erfasst. Die von den Abnehmern gezahlten Kaufpreise wurden in der Höhe, in der sie die in der Buchhaltung erfassten Scheinrechnungen überstiegen, als Kundenguthaben ausgewiesen. Die Angeklagten und R. schöpften die in vorstehender Weise im Laufe des jeweiligen Wirtschaftsjahres angefallenen "Guthabenbeträge" jeweils ab dem Monat November dadurch ab, dass sie im Umfang der ausgewiesenen Guthaben an die Kunden weitere Waren verkauften und auslieferten, diese Vorgänge in der Buchhaltung der N. GmbH jedoch mittels sogenannter Korrekturrechnungen als Verrechnung mit den fingierten Gegenforderungen aus den tatsächlich nicht bestehenden Guthaben erfassten. Auf diese Weise wurde der Warenbestand bei der N. GmbH stets zutreffend erfasst. Die Angeklagten stellten den Abnehmern daneben Rechnungen über den tatsächlichen Kaufpreis für die weiteren gelieferten Waren aus, den bei den Kunden gewonnene Vertrauensleute auf Privatkonten der Angeklagten in der Schweiz überwiesen. Auf diese Weise vereinnahmten sowohl die Angeklagten als auch R. im Jahr 2000 jeweils rund 156.000 US-Dollar, im Jahr 2001 jeweils rund 844.000 US-Dollar und im Jahr 2002 jeweils rund 290.000 US-Dollar.

Die Angeklagten und R. wiesen diese Beträge in den im Zeitraum von Mai 2001 bis Mai 2003 jeweils zusammen für die N. GmbH abgegebenen Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen aus, sondern beließen es bei den vorherigen, den tatsächlichen Verkaufsgeschäften nicht entsprechenden Buchungen. Daher wurde in den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheiden die jeweilige Steuerschuld für die Veranlagungszeiträume 2000, 2001 und 2002 zu niedrig festgesetzt. In gleicher Weise verschwiegen die Angeklagten die auf ihre Auslandskonten überwiesenen Kaufpreise in den von den vorgenannten Steuererklärungen gesondert eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002; der Veranlagungszeitraum 2000 war nicht Gegenstand der Anklage.

2. Das Landgericht hat die auf die Auslandskonten geleisteten Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet. Neben der Hinterziehung von Einkommensteuern und Solidaritätszuschlag hat die Strafkammer auch die Hinterziehung von Kirchensteuern ausgeurteilt. Insgesamt hat das Landgericht eine Hinterziehungssumme von 1,71 Mio. Euro errechnet. Die Angeklagten leisteten bisher 1,4 Mio. Euro an Nachzahlungen auf die Steuerschulden.

## II.

1. Der Schulterspruch hält im nach der Verfahrensbeschränkung verbleibenden Umfang rechtlicher Nachprüfung stand.

a) Die Angeklagten haben sich wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 AO, § 53 StGB strafbar gemacht. Der Schulterspruch beruht auf einer ausreichenden, rechtsfehlerfrei festgestellten Tatsachengrundlage. Die von den weitgehenden Geständnissen der Angeklagten getragenen Urteilsfeststellungen belegen, dass die Angeklagten Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer in drei Fällen und Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag in zwei Fällen hinterzogen haben.

aa) Die Feststellungen tragen die Verurteilung der Angeklagten wegen jeweils in Tateinheit begangener Hinterziehung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in drei Fällen. Bei den von den Käufern auf die (intern so genannten) "Korrekturrechnungen" geleisteten und auf private Konten der Angeklagten in der Schweiz überwiesenen Kaufpreiszahlungen handelte es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen, die den Gewinn der Gesellschaft nicht minderten (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Sie sind dem für die Wirtschaftsjahre 2000 bis 2002 jeweils erklärten positiven zu versteuernden Einkommen der N. GmbH hinzuzurechnen. Ihre Nichterklärung in den eingereichten Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen bewirkte die zu niedrige Festsetzung in den entsprechenden Bescheiden und damit die Verkürzung von Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer.

(1) Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung (oder verhinderte Vermögensmehrung), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens (d. h. den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Dabei muss die Minderung des Unterschiedsbetrags geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BGH DStRE 2008, 169, 170 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs).

- (2) Die Geldabflüsse aus der Unternehmensphäre hatten ihren Grund allein in dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der N. GmbH und den Gesellschaftern R. sowie K. und N. S. Ein ordentlicher Geschäftsleiter hätte Scheinrechnungen in der Buchhaltung nicht berücksichtigt und sämtliche Kaufpreisforderungen und Erlöse zutreffend im Betriebsvermögen erfasst. Hier liegt eine zu Unrecht für die N. GmbH geltend gemachte bilanzielle Gewinnminderung bereits in den über das Gewinn- und Verlustkonto der Gesellschaft verbuchten fingierten Käuferguthaben, die damit als Aufwand bei dem Betriebsvermögensvergleich berücksichtigt wurden. Durch die Verrechnung der Scheinguthaben mit Kaufpreisansprüchen für weitere Warenlieferungen wurde die ordnungsmäßige bilanzielle Erfassung dieser Forderungen vermieden und der Abfluss der der N. GmbH zustehenden Veräußerungserlöse auf die Privatkonten verschleiert (vgl. BGHR KStG 1977 § 8 verdeckte Gewinnausschüttung 3). 11
- (3) Die Veräußerungserlöse in Höhe von 312.446 US-Dollar im Jahr 2000, in Höhe von mindestens 1.267.386 US-Dollar im Jahr 2001 und in Höhe von 586.331 US-Dollar im Jahr 2002 waren somit in den Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen als verdeckte Gewinnausschüttungen auszuweisen und den jeweils erklärten zu versteuernden Steuerbilanzgewinnen hinzuzurechnen. Die Berechnungsdarstellung in den Urteilsgründen wird den rechtlichen Erfordernissen noch gerecht (zu den Bezugnahmen auf Anlagen zu den Urteilsgründen vgl. BGHR StPO § 267 Abs. 1 Satz 1 Bezugnahme 1; BGH wistra 2005, 227, 228). 12
- (4) Die Angeklagte N. S. hat sowohl die Körperschaftsteuererklärung als auch die Gewerbesteuererklärung für das Wirtschaftsjahr 2002 unterschrieben und ist bereits deswegen in diesem Fall Täterin der Steuerhinterziehung. In den beiden anderen Fällen, in denen die Angeklagte die Steuererklärungen nicht selbst unterschrieb, hat die Strafkammer die Angeklagte rechtsfehlerfrei als Mittäterin (§ 25 Abs. 2 StGB) eingestuft. Das Verschweigen der verdeckten Gewinnausschüttungen in der Körperschaftsteuererklärung und der Gewerbesteuererklärung entsprach dem Tatplan beider Angeklagter. Mit dem Verbuchen der Scheinrechnungen und dem Ausstellen unrichtiger "Korrekturrechnungen" leistete auch die Angeklagte wesentliche Tatbeiträge zur Abgabe unvollständiger Steuererklärungen, für deren Inhalt sie als Mitgeschäftsführerin verantwortlich war. Sie hatte auch erhebliches Eigeninteresse am Taterfolg, da sie als Mitgesellschafterin die Veräußerungserlöse privat vereinnahmen wollte, ohne darauf Steuern zu entrichten. 13
- bb) Die Verurteilung der Angeklagten K. und N. S. wegen Hinterziehung von Einkommensteuern nebst Solidaritätszuschlag in drei Fällen hält ebenfalls bezüglich des Schuldspruchs der rechtlichen Nachprüfung stand. Die den Angeklagten zugeflossenen und von ihnen in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 nicht erklärten Kaufpreiserlöse waren als verdeckte Gewinnausschüttungen Teil des steuerpflichtigen Einkommens. 14
- (1) Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die auf der Ebene des Gesellschafters zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und die Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (BGH DStRE 2008, 169, 171 m.N.). Allerdings richtet sich die steuerliche Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene des Anteilseigners nach dem Zeitpunkt, in dem ihm der Vermögensvorteil nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zufließt (BGH aaO; wistra 2004, 109 m.w.N.). Dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ist hier zu entnehmen, dass die auf die zur Abschöpfung der "Guthaben" versandten Rechnungen gezahlten Beträge zeitnah zur Rechnungserstellung im November 2001 bzw. 2002 jeweils noch in demselben Jahr auf den privaten Konten der Angeklagten eingegangen sind. 15
- (2) Das Verschweigen der verdeckten Gewinnausschüttungen ist beiden Angeklagten zuzurechnen. Das Landgericht hat sich rechtsfehlerfrei davon überzeugt (vgl. UA S. 8), dass die Angeklagte N. S. einen Teil der Gesellschaftsanteile nur zum Schein (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO) für sich selbst hielt und insoweit der Angeklagte K. S. tatsächlicher Anteilseigner war (§ 41 Abs. 2 Satz 2 AO; vgl. dazu BGH NStZ 2004, 577, 578 m.w.N.). 16
- b) Der Senat hat den Vorwurf der Hinterziehung von Kirchensteuern mit Zustimmung des Generalbundesanwalts gemäß § 154a Abs. 2 StPO von der Strafverfolgung ausgenommen. Entgegen der Ansicht des Landgerichts stellt die aufgrund der Einreichung unvollständiger Einkommensteuererklärungen neben der Verkürzung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag jeweils zugleich bewirkte Verkürzung von Kirchensteuer keine Steuerhinterziehung dar (unten aa). Zwar wäre zu erwägen, ob sich die Angeklagten in den beiden betreffenden Fällen wegen tateinheitlichen Betruges (§ 263 StGB) im Umfang der verkürzten Kirchensteuern strafbar gemacht haben (vgl. unten bb). Die verkürzten Kirchensteuerbeträge fielen dann jedoch im Hinblick auf die Höhe der verkürzten Einkommensteuern für die zu verhängenden Strafen nicht beträchtlich ins Gewicht. Zudem stünde einer etwaigen Schuldspruchänderung auch die Vorschrift des § 265 StPO entgegen. Denn es ist nicht auszuschließen, dass sich die Angeklagten gegen den Vorwurf des Betrugs (§ 263 StGB), der gegebenenfalls andere und zum Teil weitergehende Voraussetzungen als der Tatbestand der Steuerhinterziehung hätte, wirksamer als geschehen hätten verteidigen können. Mit der vorgenommenen Verfahrensbeschränkung wird ermöglicht, dass der neue Tatrichter auf der Grundlage noch zu

treffender Feststellungen insbesondere zum Umfang der verkürzten Steuern lediglich eine neue Strafzumessung vorzunehmen hat.

aa) Die Verkürzung von Kirchensteuer wird im Land NordrheinWestfalen vom Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) nicht erfasst. Der sachliche Anwendungsbereich der Abgabenordnung ist gemäß § 1 Abs. 1 AO nur für Steuern eröffnet, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt ist, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Hierzu gehört die Kirchensteuer nicht. Gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Kirchensteuer sind die Kirchensteuergesetze der Länder, die hierfür die Gesetzgebungskompetenz haben (vgl. Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV und Pahlke/König, Abgabenordnung § 1 Rdn. 15). Allerdings eröffnet Art. 4 Abs. 3 EGStGB den Landesgesetzgebern die Möglichkeit, bei Steuern oder anderen Abgaben die Straf- und Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung für anwendbar zu erklären oder entsprechende landesrechtliche Straf- und Bußgeldtatbestände wie diejenigen der Abgabenordnung zu schaffen. Hiervon hat das Land Nordrhein-Westfalen - im Gegensatz zum Land Niedersachsen, vgl. § 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, andere Religionsgemeinschaften und Weltanschauungsgemeinschaften (Kirchensteuerrahmengesetz - KiStRG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Juli 1986 (Nds. GVBI S. 281) - jedoch keinen Gebrauch gemacht. Es hat vielmehr durch § 8 Abs. 2 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Land Nordrhein-Westfalen (Kirchensteuergesetz - KiStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1975 (NW GVBI S. 438) die Anwendbarkeit des Achten Teils der Abgabenordnung (Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren) ausdrücklich ausgeschlossen. 18

bb) Der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 370 AO und § 263 StGB (vgl. insbesondere BGHSt 43, 381, 405) lässt sich ungeachtet der unterschiedlichen Deliktsstruktur (vgl. etwa zum Problem des § 371 AO Rönnau, wistra 1995, 47, 48 f.) in Bezug auf Kirchensteuern keine abschließende Sonderregelegung durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung entnehmen. 19

Für die Anwendbarkeit des Betrugstatbestandes (§ 263 StGB) spricht neben dem Wortlaut des § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO und den Gesetzesmaterialien zu dieser Verfahrensvorschrift (BT-Drucks IV/2476 S. 18; BT-Drucks V/1812 S. 29) die Regelung in Art. 4 Abs. 3 EGStGB, die die Vorschriften des Strafgesetzbuchs über den Betrug ausdrücklich unberührt lässt (so auch Rönnau aaO S. 49 f.; a. A. Randt in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 386 AO Rdn. 21a; Kohlmann, Steuerstrafrecht 34. Ergänzungslieferung Oktober 2005 § 370 Rdn. 411). Ein Ausschluss der Anwendbarkeit des Betrugstatbestandes durch den Landesgesetzgeber für den Bereich der Erhebung von Kirchensteuern, wie ihn einige Autoren annehmen (vgl. Kohlmann aaO § 386 Rdn. 16; Randt aaO), wäre mit Art. 74 Abs. 1 Nr. 1, Art. 72 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht vereinbar. Danach haben die Länder auf dem Gebiet des Strafrechts keine Befugnis zur Gesetzgebung, soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht hat (vgl. auch Art. 4 Abs. 2 EGStGB). Ausnahmen von dieser Kompetenzabgrenzung sind nur unter den Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 3 EGStGB und im dort vorgesehenen Umfang möglich. Dieser Vorschrift ist ihrem Wortlaut nach nicht zu entnehmen, dass der Bundesgesetzgeber Straftaten im Zusammenhang mit der Erhebung von Kirchensteuern von der Erfassung durch die Strafvorschriften des Betrugs, der Hehlerei und der Begünstigung ausnehmen und die Entscheidung über die Frage der Strafbarkeit insoweit dem Landesgesetzgeber überlassen wollte. Zu erwägen wäre demgegenüber eine strafrechtliche Gesetzgebungskompetenz der Länder gewissermaßen als Annex zu ihrer Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Kirchensteuer. Dies ließe sich durch eine vom Wortlaut abweichende modifizierende Auslegung des Art. 4 Abs. 3 EGStGB mit Blick auf Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 WRV begründen (vgl. dazu Randt aaO). 20

2. Der Strafausspruch hat keinen Bestand. Die Bestimmung der Höhe der Hinterziehungsbeträge enthält Rechtsfehler zu Lasten der Angeklagten. Damit ist nicht auszuschließen, dass das Landgericht bei Bemessung der Einzelstrafen von einem rechtsfehlerhaft zu hoch bestimmten Schuldumfang ausgegangen ist. 21

a) Die Berechnung der verkürzten Körperschaft- und Gewerbesteuern begegnet durchgreifenden Rechtsbedenken. Dasselbe gilt für den nach der Körperschaftsteuer zu bemessenden Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG). 22

aa) Das Landgericht hat bezüglich der Wirtschaftsjahre 2000 bis 2002 bei Berechnung der Körperschaftsteuerverkürzung nicht beachtet (vgl. insbesondere UA S. 14), dass bei der Gewinnermittlung (Bilanzierung) die sich aus den verschwiegenen verdeckten Gewinnausschüttungen ergebende zusätzlich geschuldete Gewerbesteuer (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG [= § 7 Satz 1 GewStG a.F.], § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 4 EStG) als Betriebsausgabe abzuziehen ist. Es hätte die zusätzlich geschuldete Gewerbesteuer bereits auf der Tatbestandsebene gewinnmindernd berücksichtigen müssen. Das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) steht dem nicht entgegen, weil dieser Vorteil den Angeklagten bei wahrheitsgemäßen Angaben ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätte (st. Rspr.; vgl. BGHR KStG 1977 § 8 Ermittlung 1 m.w.N.; BGH wistra 1992, 103, 104). 23

Dasselbe würde für eventuelle mit den verschwiegenen Betriebseinnahmen im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern gelten. Insoweit ist die Berechnung freilich nicht zu beanstanden, weil sich die verschwiegenen Betriebseinnahmen ausnahmslos aus umsatzsteuerbefreiten Ausfuhrgeschäften (vgl. § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) ergaben. 24

bb) Für das Wirtschaftsjahr 2000 fehlt es an einer für den Senat nachvollziehbaren Darstellung der hier hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens herzustellenden Ausschüttungsbelastung von 30 Prozent (§ 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F.; vgl. BGHR KStG 1977 § 8 Ermittlung 2; verdeckte Gewinnausschüttung 2 bis 4; Muhler, wistra 2001, 89, 92, 94 f.). Durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung kann sich je nach vorhandenem verwendbarem Eigenkapital bei der Gesellschaft die Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen Tarifbelastung und Ausschüttungsbelastung mindern oder erhöhen (§ 27 Abs. 1 KStG a.F.). Die Berechnungsdarstellung in den Urteilsgründen enthält keine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (vgl. § 30 KStG a.F.). Der Senat kann daher nicht prüfen, ob die Berechnung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung (Anlage 11) zutreffend ist. 25

Hier kommt entscheidend hinzu, dass das Landgericht die Ausschüttungsbelastung hinsichtlich des Gesamtbetrages an verdeckten Gewinnausschüttungen, also einschließlich der nur dem gesondert verfolgten R. zugerechneten Beträge (weitere "schwarze Kassen", fingierte Provisionen), hergestellt hat. Zur Bestimmung des von den Angeklagten hinterzogenen Körperschaftsteuerbetrages hat es dann den den Angeklagten zurechenbaren Anteil an "Schwarzzeinnahmen" zu den gesamten "Schwarzzeinnahmen" ins Verhältnis gesetzt und den sich hieraus ergebenden Quotienten mit der zuvor errechneten Gesamthinterziehungssumme multipliziert. Bei dieser Vorgehensweise bleibt rechtsfehlerhaft außer Betracht, dass für die den Angeklagten zurechenbare verdeckte Gewinnausschüttung gegebenenfalls allein Einkommensteile, die der Tarifbelastung von 45 Prozent bzw. von 40 Prozent unterlagen, als verwendet gelten (§§ 23, 28 ff. KStG a.F.). Jedenfalls in diesem Falle würde sich eine geringere als die vom Landgericht angenommene Körperschaftsteuerverkürzung ergeben (vgl. Seite 7 f. der Revisionsbegründung des Verteidigers des Angeklagten). 26

cc) Auch bei Berechnung der Höhe der hinterzogenen Gewerbesteuer hat das Landgericht ersichtlich nicht bedacht, dass die in Bezug auf die verdeckten Gewinnausschüttungen zusätzlich anfallende Gewerbesteuerschuld als weitere Betriebsausgabe abzuziehen ist (vgl. BGH wistra 1992, 103, 104). Die Gewerbesteuer mindert ihre eigene Bemessungsgrundlage (vgl. Muhler aaO S. 92). Hätte das Landgericht bei Berechnung der Körperschaftsteuerverkürzung die rechtlich gebotene gewinnmindernde Gewerbesteuerrücksicht in Bezug auf die Mehrsteuern vorgenommen, hätte es den auf diese Weise ermittelten Gewinn aus dem Gewerbebetrieb der Berechnung der Gewerbesteuerverkürzung zugrundelegen müssen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG [= § 7 Satz 1 GewStG a.F.] i.V.m. § 8 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 KStG, § 4 Abs. 4 EStG). Da dies unterblieben ist, wirkt sich dieser Rechtsfehler auch hinsichtlich der Höhe der verkürzten Gewerbesteuer zu Lasten der Angeklagten aus. 27

b) Die Berechnung der verkürzten Einkommensteuern und des nach der Einkommensteuer zu bemessenden Solidaritätszuschlags hält ebenfalls rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 28

aa) Für den Veranlagungszeitraum 2001 ist nicht belegt, dass der vom Landgericht als einkommensteuerpflichtig bezeichnete Betrag in Höhe von rund 526.000 DM einer der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG unterfällt und damit der Einkommensteuer unterliegt. Das Landgericht hat sich nicht davon überzeugt, dass der Angeklagte auch diesen Betrag aus der N. GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung entnahm (UA S. 19). Allein die Höhe des Betrages belegt nicht, dass es sich dabei um eine steuerpflichtige Einnahme handelt. Vielmehr erweist sich die entsprechende Annahme des Landgerichts als eine bloße Vermutung (vgl. auch BGH wistra 2007, 470 m.N.). Es hat sich lediglich darauf beschränkt (vgl. UA S. 22 f.), der Einlassung des Angeklagten nicht zu folgen, wonach dieser Betrag aus Kreditrückzahlungen bzw. Erlösen aus der Veräußerung einer Firma in Russland stammte. 29

Das Landgericht hat zudem verkannt, dass sich eine Verkürzung etwaiger auf diesen Betrag entfallender Einkommensteuer der Angeklagten N. S. nicht ohne Weiteres zugerechnet werden kann. Die bloße Mitunterzeichnung der Steuererklärung bei gemeinsamer Veranlagung (§ 26b EStG) durch den Ehegatten führt nicht bereits für sich genommen zu dessen Strafbarkeit (vgl. BFHE 198, 66, 68 ff.). Vielmehr sind die allgemeinen Regeln über die mittäters- oder gehilfenschaftliche Beteiligung anzuwenden. Eine Zurechnung an die Angeklagte hätte die Feststellung erfordert, dass das Verschweigen dieses Betrages dem gemeinsamen Tatplan entsprach, etwa deswegen, weil die Angeklagte an der Erzielung dieses Betrages mitgewirkt hatte (vgl. BFH aaO). 30

bb) Schließlich durfte sich das Landgericht bei der Berechnung der verkürzten Steuern hinsichtlich der 31

anzuwendenden Steuersätze nicht auf bloße Näherungswerte beschränken. Bezuglich beider Veranlagungszeiträume genügt der Ansatz des Spitzensteuersatzes von "etwa" (UA S. 19 f.) 48,5 Prozent nicht der Anwendung des § 32a EStG in der jeweils für das Splitting-Verfahren damals geltenden Fassung.

3. Der Schulterspruch wird von der fehlerhaften Bestimmung des Schuldumfangs nicht berührt. Zwar ist die Höhe der Hinterziehungsbeträge sowohl für den Schuld- als auch den Strafausspruch von Bedeutung. Gleichwohl ist für den zweiten Rechtsgang angesichts der Höhe des jeweils erklärten positiven zu versteuernden Einkommens und der hinzuzurechnenden verdeckten Gewinnausschüttungen auszuschließen, dass eine Neuberechnung der Höhe der hinterzogenen Ertragsteuern auch unter Berücksichtigung der oben dargestellten Anforderungen zu einer derartigen Minderung der Hinterziehungsbeträge führen könnte, dass der Schulterspruch entfiel (vgl. BGHR StPO § 344 Abs. 1 Beschränkung 17). Auch das Verbot, dass sich die Feststellungen zum Schulterspruch und die Feststellungen zum Strafausspruch nicht widersprechen dürfen, steht hier einer Bestätigung des Schulterspruchs nicht entgegen. 32

### III.

Der Senat hat von der Vorschrift des § 354 Abs. 2 Satz 1 zweite Variante StPO Gebrauch gemacht und die Sache an 33 das Landgericht Hagen zurückverwiesen.

Für die neue Hauptverhandlung weist er auf Folgendes hin: 34

Der neue Tatsächter hat bei der Berechnung der hinterzogenen Unternehmenssteuern davon auszugehen, dass die Angeklagten in den Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen jedenfalls 312.446 US-Dollar im Jahr 2000, jedenfalls 1.267.386 US-Dollar im Jahr 2001 und 586.331 US-Dollar im Jahr 2002 verschwiegen haben. Er wird - neben genaueren Feststellungen zum Inhalt der ergangenen Gewerbesteuerbescheide - sich auch dazu zu verhalten haben, ob bei der Berechnung der hinterzogenen Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer für das Jahr 2001 weitere verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 420.534 US-Dollar zu berücksichtigen sind oder ob dieser Betrag gegebenenfalls dem vorangegangenen Veranlagungszeitraum zuzurechnen ist (vgl. UA S. 16). 35

Bei Berechnung der hinterzogenen Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag ist zugrunde zu legen, dass den Angeklagten im Veranlagungszeitraum 2001 jedenfalls 633.693 US-Dollar und im Veranlagungszeitraum 2002 293.165 US-Dollar zugeflossen sind. Der Tatsächter darf hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2001 den Angeklagten zustehenden halbigen Anteil in Höhe von 210.267 US-Dollar an weiteren verdeckten Gewinnausschüttungen nur dann berücksichtigen, wenn er feststellen kann, dass dieser Teilbetrag den Angeklagten im Veranlagungszeitraum 2001 zugeflossen ist. Der Tatsächter wird auch die Umstände der Vereinnahmung weiterer 526.000 DM durch den Angeklagten im Jahr 2001 aufzuklären haben. Hierzu hängt ab, ob der Angeklagte K. S. diesen Betrag in der Einkommensteuererklärung verschwiegen hat und ob dies auch der Angeklagten N. S. zuzurechnen ist. 36

Angesichts schwankender Wechselkurse wird es bezüglich aller fünf Taten angezeigt sein, dass sich der Tatsächter zu den Umtauschkursen jeweils im Zeitraum November/Dezember der Jahre 2000 bis 2002 verhält und gegebenenfalls den Angeklagten günstigsten Umtauschkurs zugrundelegt. 37

Schließlich hat der Tatsächter zu berücksichtigen, in welchem Umfang die Angeklagten gegebenenfalls weitere Nachzahlungen auf die Steuerschulden geleistet haben. 38