

Bearbeiter: Rocco Beck

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 546/92, Urteil v. 03.03.1993, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 546/92 - Urteil vom 3. März 1993 (LG Bochum)

BGHSt 39, 146; Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung an DDR-KoKo

§ 370 AO

Leitsätze

1. Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung an den Bereich Kommerzielle Koordinierung (Koko). (BGHSt)

2. Wirken Schuldner und Gläubiger einvernehmlich zur Hinterziehung der Kapitalertragsteuer zusammen, so kann darin keine Nettozahlungsvereinbarung erblickt werden (im Anschluss an BGH, 13. Mai 1992, 5 StR 38/92, BGHSt 38, 285). (BGHSt)

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bochum vom 11. Juni 1992 im Ausspruch über die wegen Hinterziehung von Gewerbe-, Körperschaft-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuern verhängte Einzelstrafe und über die Gesamtstrafe jeweils mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.

1. Die weitergehende Revision wird verworfen.

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

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen (Einkommensteuerhinterziehung für die Jahre 1986, 1987 und 1988, fortgesetzte, tateinheitlich begangene Hinterziehung von Gewerbe-, Körperschaft-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuern für die Jahre 1986 bis 1989) zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Die Revision des Angeklagten, die den Schuldspruch wegen Einkommensteuerhinterziehung in drei Fällen nicht angreift, führt zur Aufhebung der Einsatzstrafe und des Gesamtstrafauspruchs. Im übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet. 1

I.

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen getroffen: 2

Der Angeklagte war von Dezember 1977 bis Ende 1990 Geschäftsführer der in B. ansässigen Firma N. Handelsgesellschaft mbH (künftig: Firma No. GmbH). Die Firma No. GmbH befaßte sich mit der Vermittlung von Handelsgeschäften zwischen bundesdeutschen Firmen und den Staatshandelsländern des ehemaligen Ostblocks. Sie war eine von zahlreichen westdeutschen Firmen, die vom Ministerium für Außenhandel und Innerdeutschen Handel der DDR in die Abwicklung des innerdeutschen Handelsverkehrs eingeschaltet waren. 3

Die DDR litt an ständigem Devisenmangel. Ein erheblicher Teil der benötigten Devisen wurde von dem von S. geleiteten "Bereich Kommerzielle Koordinierung" (künftig: Bereich Koko) des Ministeriums für Außenhandel und Innerdeutschen Handel erwirtschaftet. Der Bereich Koko bediente sich dazu sowohl einer Reihe von Firmen in der DDR als auch Firmen in Westdeutschland. Die Geschäftstätigkeit der westdeutschen Firmen wurde von der Abteilung "Firmen im nichtsozialistischen Wirtschaftsgebiet" (Abt. NSW) bestimmt, in der Frau L. in leitender Stellung tätig war. 4

Auch die Firma No. GmbH war der Abteilung NSW unterstellt. Sie war "für bestimmte Branchen der alleinige 5

Ansprechpartner für bundesrepublikanische Unternehmen" (UA S. 25). Um die geschäftlichen Interessen des Bereichs Koko durchsetzen zu können, wurden die gesellschaftlichen Verhältnisse der No. GmbH so geregelt, daß die in Vaduz/Liechtenstein ansässige Firma R. ab September 1980 alleinige Gesellschafterin der Firma No. GmbH wurde. Die R. war ein vom Bereich Koko beherrschtes Unternehmen, dessen einzige Aufgabe es war, die Gesellschaftsanteile der No. GmbH zu treuen Händen für den Bereich Koko zu halten. Dementsprechend wurden auf den Gesellschafterversammlungen nur die von der Abteilung NSW vorgegebenen Beschlüsse gefaßt; die Dividende der Firma No. GmbH wurde auf das auf den Namen S. eingerichtete Konto Nr. 0584-60-011-022 bei der Deutschen Außenhandelsbank in Ostberlin weitergeleitet.

Für ihre "Vermittlungstätigkeit" erhielt die Firma No. GmbH "Provisionen"; sie leistete ihrerseits für alle Geschäfte, die ihr von Ostberlin vermittelt wurden, Zahlungen, die als Provisionen an die Firma S. gebucht wurden. Die S. war eine in Ostberlin ansässige, in der Rechtsform der GmbH organisierte Firma, die ebenfalls vom Bereich Koko sowie von der SED beherrscht wurde. Die "Vermittlungsleistungen" der Firma S. wurden vierteljährlich abgerechnet. Die Firma No. GmbH überwies die Zahlungen, die offiziell im innerdeutschen Handel in Verrechnungseinheiten abgewickelt wurden, auf das Konto mit der Konto-Nr. 9803-1310-011 bei der Deutschen Außenhandelsbank in Ostberlin. Frau L. wurde davon informiert und erhielt dafür von einer anderen Abteilung denselben Betrag in Devisen. Diese wurden auf das der Koko zustehende Konto 0584-60-011-022 bei der Deutschen Handelsbank überwiesen, auf das auch die Dividenden flossen.

Der Angeklagte fuhr ungefähr jedes Vierteljahr nach Ostberlin, um Frau L. Rechenschaft über die geschäftliche Situation zu legen. Im November/Dezember 1983 eröffnete ihm Frau L., daß die Gewinne der Firma No. GmbH zu hoch seien und deshalb die Provisionen für die Firma S. erhöht werden müßten. Der Angeklagte erkannte, daß es sich bei der geforderten Provisionserhöhung um eine Maßnahme der Devisenbeschaffung zu Lasten des Fiskus der Bundesrepublik Deutschland handelte. Ihm war klar, daß im Ergebnis erhebliche unversteuerte Gewinne ausgeschüttet würden und es zu Gewerbe-, Körperschaft-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuerverkürzungen kommen würde. Gleichwohl schloß er am 13. Dezember 1983 eine Vereinbarung mit der Firma S., in der die bis dahin geltenden Provisionssätze rückwirkend ab dem 1. Oktober 1983 in wesentlichen Punkten erhöht wurden. Den Steigerungssatz hatte der Angeklagte nach entsprechenden Erkundigungen über Provisionsspannen bei vergleichbaren Geschäften zwischen bundesdeutschen Firmen so gewählt, daß die erhöhten Provisionssätze bei einer Betriebsprüfung nicht auffallen würden. Er war "bestrebt, die Provisionen nur soweit zu überhöhen, wie dies von den Finanzbehörden bei Betriebsprüfungen gerade noch nicht beanstandet wurde" (UA S. 35). In den Folgejahren zahlte die Firma No. GmbH aufgrund dieser Vereinbarung erhöhte Provisionen. In den Jahren 1986 bis 1989 belief sich der Differenzbetrag zwischen den Provisionszahlungen nach der neuen Vereinbarung und den alten Provisionssätzen auf jährlich zwischen 1.482.347,60 DM und 1.674.455,73 DM, was eine Erhöhung um insgesamt jeweils - teils weit - mehr als 100 % ausmachte (vgl. UA S. 38 ff.). In den unter Mitwirkung des Angeklagten abgegebenen Steuererklärungen der Firma No. GmbH wurden die überhöhten Provisionsanteile als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Der Angeklagte erhielt außer einem festen Monatsgehalt von 6.500,- DM eine jährliche Tantieme von 5 % des Jahresgewinns vor der Besteuerung. Infolge der Provisionserhöhung vom 13. Dezember 1983 minderten sich seine Tantiemen. Zum Ausgleich erhielt er in Ostberlin Barzahlungen, die er mit in die Bundesrepublik nahm, ohne sie gegenüber den Finanzbehörden bei der Einkommensteuererklärung anzugeben. In den Jahren 1986 bis 1988 handelte es sich um Beträge in Höhe von 91.250,- DM, 114.920,- DM und 75.000,- DM.

2. Das Landgericht wertet das Verhalten des Angeklagten als Steuerhinterziehung.

a) Die Barauszahlungen in Ostberlin hat es als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt. Durch die Nichtangabe dieser Einkünfte in seinen Einkommensteuererklärungen habe der Angeklagte tatmehrheitlich 1986 32.466,- DM, 1987 43.381,- DM und 1988 29.696,- DM Einkommensteuer hinterzogen. Insoweit ist der Schuldspruch rechtskräftig.

b) Durch die Vereinbarung der Provisionserhöhung seien im Ergebnis Umsatz-, Gewerbe-, Kapitalertrag- und Körperschaftsteuern hinterzogen worden. Bei den überhöhten Provisionszahlungen habe es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen gehandelt. Die Zahlungen seien Leistungen an den beherrschenden Alleingesellschafter gewesen, denn die Erhöhung der Provisionssätze in der Vereinbarung vom 13. Dezember 1983 sei nicht betrieblich veranlaßt gewesen, sondern habe ihren Grund allein in dem Gesellschaftsverhältnis gehabt. Die Firma S. habe im Zusammenhang mit der Erhöhungsvereinbarung vom 13. Dezember 1983 keine zusätzlichen Leistungen erbracht. Ein ordentlicher und sorgfältiger Geschäftsleiter hätte daher die Provisionsvereinbarung nicht abgeschlossen.

Dadurch seien in den Jahren 1986 bis 1989 insgesamt 317.342,- DM Umsatzsteuer, 974.263,- DM Gewerbesteuer, 2.115.607,- DM Kapitalertragsteuer und 1.829.523,- DM Körperschaftsteuer verkürzt worden.

Die Hinterziehung der unternehmensbezogenen Steuern, insgesamt 5.342.278,-- DM, stehe hinsichtlich jeder Steuerart im Fortsetzungszusammenhang; die Hinterziehung für die einzelnen Steuerarten treffe tateinheitlich zusammen. 13

3. Der Beschwerdeführer wendet sich im wesentlichen gegen die steuerrechtliche Beurteilung der erhöhten Provisionszahlungen an die Firma S. als verdeckte Gewinnausschüttungen. Er trägt dazu vor: 14

Mit den von der Strafkammer angeführten, vor allem subjektiven Kriterien sei eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht dargetan. Zentrales Kriterium für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei vielmehr die objektive Unangemessenheit der im Dezember 1983 vereinbarten Provisionssätze. Sie könne sich nur aus dem Fremdvergleich mit den zwischen anderen Firmen für entsprechende Vermittlungsgeschäfte vereinbarten Provisionen ergeben. Einen solchen Fremdvergleich habe die Strafkammer nicht vorgenommen und die Unangemessenheit nicht festgestellt. Das Urteil enthalte eher Anhaltspunkte dafür, daß die neu vereinbarten Provisionssätze den zwischen Firmen in Westdeutschland vereinbarten entsprochen hätten. Die Strafkammer habe verkannt, daß eine Provisionserhöhung auch bei gleichbleibender Gegenleistung der Firma S. steuerlich anzuerkennen gewesen sei, wenn die alten Provisionssätze nicht mehr marktconform gewesen seien. Die im Dezember 1983 erhöhten Provisionssätze seien unangemessen niedrig gewesen. 15

Ferner wendet sich der Beschwerdeführer gegen den bei der Berechnung der Kapitalertragsteuer zugrundegelegten Steuersatz von 33 1/3 %. 16

II.

Die erhöhten Provisionszahlungen hat das Landgericht zutreffend als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet. 17

1. Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG 1984) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (st. Rechtsprechung des BFH, vgl. nur BFH BStBl II 1989, 631, 632; 1991, 484; 1992, 690; 1992, 975, 976). 18

a) Als Beurteilungsmaßstab für die Abgrenzung, ob eine Zuwendung aus betrieblichen Gründen erfolgt oder mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wird, hat der Bundesfinanzhof in den meisten der von ihm entschiedenen Fälle die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters herangezogen. Danach ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. 19

b) Einen strengeren Maßstab legt die Rechtsprechung regelmäßig bei der Prüfung der betrieblichen Veranlassung beim beherrschenden Gesellschafter an; hier ist vorrangig darauf abzustellen, ob die Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter auf einer klaren, von vornherein abgeschlossenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruht (BFH BStBl II 1990, 645; 1992, 690; 1993, 139; 1993, 141). Fehlt schon diese Voraussetzung, so liegt grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; nur wenn eine entsprechende Vereinbarung besteht, muß die Leistung außerdem noch unter Angemessenheitsgesichtspunkten nach dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beurteilt werden (Wassermeyer FR 1989, 218, 219). 20

Ein Gesellschafter beherrscht eine Kapitalgesellschaft, wenn er den Abschluß des zu beurteilenden Rechtsgeschäftes erzwingen kann. Das ist dann der Fall, wenn er aufgrund der ihm aus seiner Gesellschafterstellung herrührenden Stimmrechte den entscheidenden Beschluß durchsetzen kann (vgl. Körperschaftsteuer-Richtlinien 1990 - KStR 1990 - Abschnitt 31, Abs. 6). 21

c) Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn Leistungen einer Kapitalgesellschaft an eine im Verhältnis zum beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person erbracht werden, soweit die Leistung an den Dritten wirtschaftlich betrachtet dem Gesellschafter zugute kommt oder ihm im Ergebnis zufließt (BFH BStBl II 1989, 631). Es handelt sich in solchen Fallgestaltungen um verdeckte Gewinnausschüttungen durch mittelbare Zuwendungen an den Gesellschafter, in denen sich die unmittelbare Leistung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Dritten vollzieht, der Leistungserfolg aber aufgrund rechtlicher oder tatsächlicher Beziehungen zwischen dem Gesellschafter und dem Dritten in der Person des Gesellschafters eintritt (Wassermeyer GmbHR 1986, 26, 28). Als nahestehende Personen in diesem Sinne kommen neben natürlichen auch juristische Personen in Betracht (vgl. zu verdeckten 22

Gewinnausschüttungen zwischen Schwesterkapitalgesellschaften: BFH BStBl II 1982, 631; 1985, 635). Wenn die Zuwendungen der Kapitalgesellschaft an den Dritten eine Gegenleistung für dessen Leistungen darstellen, die der Gesellschaft gegenüber erbracht worden sind, und die Beteiligten eine vorherige eindeutige Regelung getroffen haben (BFH BStBl II 1987, 797; 1988, 786; 1989, 631), sind die Zuwendungen betrieblich veranlaßt und damit abzugsfähig, soweit sie der Höhe nach angemessen sind (BFH BStBl II 1970, 466, 467).

2. Das Landgericht ist ohne Rechtsfehler zu der Überzeugung gelangt, daß die vom Angeklagten als Geschäftsführer der No. GmbH ab Oktober 1983 erbrachten erhöhten Provisionen verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG an den Bereich Koko waren. 23

a) Es hat aufgrund einer umfassenden Beweiswürdigung - die auch von der Revision nicht angegriffen wird - unter Berücksichtigung der weitgehend geständigen Angaben des Angeklagten festgestellt, daß der Bereich Koko die Stellung eines beherrschenden Gesellschafters sowohl bei der Firma No. GmbH als auch bei der in Ostberlin ansässigen Firma S. GmbH hatte. Der Angeklagte, dem diese Umstände bewußt waren, stimmte die betrieblichen Entscheidungen in der von ihm geschäftsführend betriebenen Firma No. GmbH in regelmäßigen Abständen mit der Abteilungsleiterin im Bereich Koko, L., ab, die für die "Firmen im nichtsozialistischen Wirtschaftsgebiet" in leitender Stellung zuständig war. Sie hatte die Arbeit der West-Firmen zu koordinieren und diese zu verwalten (UA S. 16). Soweit die Anteile der No. GmbH zu hundert Prozent von der in Liechtenstein ansässigen Firma R. gehalten wurden, geschah dies treuhänderisch im Auftrag für den Bereich Koko. Gesellschafterbeschlüsse - auch hinsichtlich der Gewinnausschüttung - setzten nur das formell um, was zuvor in Ostberlin im Bereich Koko von der Abteilungsleiterin L. vorgegeben worden war. 24

b) Diesem beherrschenden Gesellschafter sind vom Angeklagten als Geschäftsführer der No. GmbH Zahlungen geleistet worden, die verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen. 25

aa) Für die an den Bereich Koko als "erhöhte Provisionen" geleisteten Zahlungen fehlte es an einer Regelung zwischen der Firma No. GmbH und dem Bereich Koko. Die Vereinbarung vom 13. Dezember 1983 zwischen den Firmen S. und No. GmbH kann die fehlende Regelung selbst dann nicht ersetzen, wenn es sich bei der Firma S. um eine dem Bereich Koko "nahestehende Person" handelte. Denn die Firma S. hat aufgrund dieser Vereinbarung keine Zahlungen erhalten. 26

Nach den Feststellungen erfolgten die Zahlungen direkt auf ein Konto des Bereichs Koko bei der Deutschen Außenhandelsbank der DDR in Berlin. Auf dieses Konto hatte die Firma S. keinen Zugriff; ihr flossen die als Verrechnungseinheiten bezahlten erhöhten Provisionen auch auf andere Weise - etwa nach Verrechnung - nicht zu. Vielmehr wurden diese Beträge ohne Umweg nach Verrechnung mit einem Valuta-Konto als Valuta- Beträge auf das Konto des Bereichs Koko transferiert (UA S. 93, 106). Eine Vereinbarung zwischen den Firmen S. und No. GmbH des Inhalts, daß der Bereich Koko Leistungsempfänger der Zahlungen sein sollte, die die Firma No. GmbH aufgrund der Vereinbarung vom 13. Dezember 1983 erbrachte, ist nicht festgestellt. Da es sich um Leistungen zugunsten eines beherrschenden Gesellschafters handelte, reichen etwaige mündliche Abreden nicht aus (vgl. BFH BStBl II 1993, 139). 27

bb) Das Landgericht hat darüber hinaus festgestellt, daß die Zahlungen an den Bereich Koko nicht betrieblich veranlaßt waren. Der Angeklagte hat im Hinblick auf die erhöhten Provisionszahlungen ab Ende 1983 selbst erklärt, daß die Vereinbarung mit der Firma S. vom 13. Dezember 1983 nicht auf wirtschaftlichen Erwägungen der Beteiligten beruhte, sondern ausschließlich auf Weisung der Abteilungsleiterin L. erfolgte. Das auslösende, die erhöhten Zahlungen veranlassende Motiv war danach der Umstand, daß die Verantwortlichen im Bereich Koko befunden hatten, die Gewinne der Firma No. GmbH seien "zu hoch". Dem Angeklagten war nach seinen eigenen Angaben bewußt, daß die Weisung, höhere Provisionszahlungen an die Firma S. auszuweisen und zu zahlen, nur dazu diente, die Gewinne der No. GmbH zu reduzieren und die Steuerlast zu mindern, um auf diese Weise der DDR über den Bereich Koko ein erhöhtes Devisenaufkommen zu erwirtschaften. Die Höhe der "Provisionen" wurde ausdrücklich nicht am wirtschaftlichen Interesse der Firma S. ausgerichtet und mit dieser ausgehandelt, sondern danach bemessen, was im Rahmen von Betriebsprüfungen bei der Firma No. GmbH von der Finanzverwaltung gerade noch ohne weitere Überprüfung hingenommen werden würde. Bereits diese Angaben des Angeklagten, die der Tatrichter unter Würdigung weiterer Beweismittel für glaubhaft hält, tragen die Überzeugung des Landgerichts, daß die im Ergebnis dem Bereich Koko zugeflossenen erhöhten Provisionszahlungen nicht betrieblich, sondern ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt waren. Zu Recht hat das Landgericht in diesem Zusammenhang auch gewürdigt, daß dem Angeklagten wegen der nicht betrieblich bedingten gewinnmindernden Zahlungen, die zu einer Minderung seiner Tantiemen führten, vom beherrschenden Gesellschafter ein "Verlustausgleich" durch Schwarzgeldzahlungen geleistet wurde (UA S. 95 f). 28

c) Wenn das Landgericht bei dieser Sachlage auch ohne weitere Erörterungen zum Drittvergleich die Angemessenheit 29

der Gestaltung am Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters prüft und unter Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse zur Überzeugung kommt, daß bei Anwendung der danach zu erwartenden Sorgfalt einem Nichtgesellschafter unter vergleichbaren Umständen die erhöhten Provisionszahlungen nicht zugeflossen wären, so ist dies aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

aa) Eines Rückgriffs auf das Instrument des "Fremdvergleichs" bedarf es nicht. Die Denkfigur des ordentlichen und sorgfältigen Geschäftsleiters dient als Vergleichsmaßstab für die betriebliche Veranlassung und damit als Mittel der Sachverhaltsaufklärung, soweit eine abschließende Bewertung sich nicht schon aus anderen Kriterien ergibt. Nur wenn solche nicht vorliegen, bedarf es weiterer Indizien, um durch Näherungswerte den Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen Geschäftsleiters zu ermitteln (vgl. Streck KStG 3. Aufl. § 8 Anm. 65, 89). Hierher gehört auch der "Fremdvergleich", bei dem Geschäfte mit Nichtgesellschaftern als Vergleich für die Angemessenheit der Zuwendung herangezogen werden. 30

Auf dieser Grundlage erklärt sich, daß in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in Einzelfällen auf die bezeichneten Vergleichsmaßstäbe verzichtet wird, weil bereits aufgrund anderer Beweisanzeichen die Überzeugung von der betrieblichen oder gesellschaftlichen Veranlassung gewonnen werden konnte, ohne daß die Höhe der Zuwendung am Maßstab des Drittvergleichs noch überprüft wird (vgl. z.B. BFH BStBl II 1992, 690). Entscheidend sind vielmehr auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Umstände des Einzelfalls (BFH BStBl II 1984, 673). 31

bb) Auf die Frage, ob die Provisionszahlungen möglicherweise ihrer Höhe nach angemessen gewesen wären im Vergleich zu anderen, vom Bereich Koko unabhängig arbeitenden westdeutschen Firmen, kommt es entgegen der Auffassung der Revision und des Generalbundesanwalts bei dieser Fallgestaltung aus den dargelegten Gründen nicht mehr an. Dabei kann hier dahingestellt bleiben, ob auch die übrigen Provisionszahlungen tatsächlich verdeckte Gewinnausschüttungen waren, weil auch diese offenbar nicht an die Firma S. flossen, sondern direkt an den Bereich Koko gezahlt wurden. Insoweit fehlen Feststellungen, ob die vom Landgericht als Provisionen zugrunde gelegten Zahlungen möglicherweise an die Firma S. weitergeleitet wurden. Daß der Tatrichter in diesem Umfang Betriebsausgaben bei der Firma No. GmbH anerkannt und keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen hat, beschwert den Angeklagten indes nicht. 32

Im übrigen ist den Urteilsfeststellungen zu entnehmen, daß die massiv erhöhten Provisionszahlungen - auch im Hinblick auf die fehlende Wettbewerbssituation - nicht angemessen waren. 33

3. Da der Senat angesichts der dargelegten tatsächlichen Besonderheiten des Falles weder von einer Entscheidung eines Zivilsenats des Bundesgerichtshofs noch von einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs abweicht, bedarf es entgegen dem Hilfsantrag des Beschwerdeführers keiner Vorlage an die Vereinigten Großen Senate des Bundesgerichtshofs oder an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes. Auch ein Rechtsgutachten einzuholen, wie vom Beschwerdeführer beantragt, ist nicht erforderlich. 34

III.

Zu Recht hat das Landgericht infolgedessen die durch die Provisionserhöhung bewirkte Hinterziehung von Gewerbe-, Körperschaft-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuern bejaht. Allerdings hat das Landgericht bei der Höhe der hinterzogenen Steuern einen zu großen Schuldumfang zugrundegelegt. Es ist bei der Berechnung der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer davon ausgegangen, daß die Firma No. GmbH zusätzlich zu dem ausgeschütteten Barbetrag die Kapitalertragsteuer tragen sollte. Dies begegnet rechtlichen Bedenken. 35

1. Die Kapitalertragsteuer ist, wie die Lohnsteuer, eine Art der Einkommensteuer. Sie wird durch einen Quellenabzug u.a. für Gewinnanteile aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit Sitz im Inland (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG) erhoben. Der Steuersatz beträgt 33 1/3 %, wenn der Schuldner des Kapitalertrages zusätzlich zu der Barausschüttung die Steuer übernimmt, und 25 %, wenn sie der Gläubiger des Kapitalertrages trägt (§ 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der Schuldner hat die Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Bei einer Veranlagung des Gläubigers zur Einkommensteuer werden die einbehaltenen Abzugsbeträge angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen nach §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen (BFH BStBl II 1981, 260, 262; 612; 1984, 842; 1986, 178; 1987, 65, 74). 36

In der Regel trägt der Gläubiger des Kapitalertrags die Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nur wenn zwischen Gläubiger und Schuldner ausdrücklich die Zahlung eines Nettobetrages vereinbart worden ist, muß der Schuldner die Kapitalertragsteuer bezahlen (Schmidt/Heinicke, EStG 11. Aufl. § 43 a Anm. 1; 37

Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG § 43 EStG 1977 Anm. II). Dies gilt auch, wenn es sich bei dem ausgeschütteten Kapitalbetrag um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt (BFH BStBl II 1971, 53, 54; Herrmann/Heuer/Raupach § 43 EStG Anm. 7; Söffing DSz 1967, 317). Fehlt eine ausdrückliche Vereinbarung, wer im Falle der Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung die Kapitalertragsteuer zu tragen hat, ist nach der tatsächlichen Handhabung zu entscheiden (BFH aaO; Kläschen, KStG § 8 Rdn. 74). Demnach ist grundsätzlich zum Zeitpunkt der Auszahlung des Kapitalertrags von 25 % Kapitalertragsteuer auszugehen. Übernimmt die Körperschaft bei Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung die Steuer, so ist der Steuersatz von 33 1/3 % zugrunde zu legen. In der späteren Übernahme der Kapitalertragsteuer kann sodann eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung liegen. Insoweit sind die Rechtslage und das Verfahren vergleichbar mit der Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftender im Lohnsteuerabzugsverfahren in Fällen der Schwarzlohnvereinbarung (vgl. BGHSt 38, 285 und BFHE 166, 558, 562 = wistra 1992, 196).

2. Die in BGHSt 38, 285 dargelegten Grundsätze gelten gleichermaßen bei der Kapitalertragsteuer (vgl. BFH BStBl II 1971, 53). Auch bei der verdeckten Gewinnausschüttung, die einvernehmlich zum Zwecke der Steuerhinterziehung erfolgt, liegt keine Nettozahlungsvereinbarung vor. Der Schuldner gibt nicht allein durch die Auszahlung des Kapitalertrags ohne Steuerabzug zu erkennen, daß er die Kapitalertragsteuer übernehmen will. Vielmehr soll nach dem übereinstimmenden Willen von Gläubiger und Schuldner die Kapitalertragsteuer gerade nicht abgeführt werden. Der Gläubiger weiß, daß die Kapitalertragsteuer nicht vom Ausschüttungsbetrag einbehalten worden ist, und muß damit rechnen, bei Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung vom Finanzamt in Anspruch genommen zu werden (§ 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gebührt dem endgültigen Verfahren der Veranlagung des Gläubigers der Einkünfte zur Einkommensteuer sogar der Vorrang vor dem nur vorläufigen Verfahren des Steuerabzugs vom Kapitalertrag. Dies hat das Finanzamt beim Erlass des Haftungsbescheides zu beachten. Für die Haftbarmachung der Kapitalgesellschaft müssen in einem solchen Fall beachtliche Gründe angeführt werden (BFH, BStBl II 1982, 139, 141; 374, 378).

3. Eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Angeklagten als Geschäftsführer der Firma No. GmbH und dem Bereich Koko, wer bei Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung die Kapitalertragsteuer zu tragen habe, hat das Landgericht nicht festgestellt. Eine von Anfang an bestehende stillschweigende Vereinbarung, daß in diesem Fall die GmbH alleine die Steuern nachzuentrichten habe, versteht sich nach den Feststellungen auch nicht von selbst. Zwar war die Absicht der Verantwortlichen im Bereich Koko, durch die Provisionsvereinbarung die Gewinne der Firma No. GmbH zu reduzieren, um selbst zu Lasten des westdeutschen Fiskus Devisen zu erwirtschaften. Wie sich jedoch in der nachträglichen Zahlung von Tantiemen an den Angeklagten zeigt, war eine Rückzahlung von zugeflossenen Beträgen durch den Bereich Koko an die Firma No. GmbH und damit auch die Entrichtung der Kapitalertragsteuer nicht völlig ausgeschlossen. Demnach verringert sich sowohl der Schuldumfang der Kapitalertragsteuer- als auch der Körperschaftsteuerhinterziehung.

a) Für die Berechnung der hinterzogenen Kapitalertragsteuer ist statt von einem Steuersatz von 33 1/3 %, wie ihn das Landgericht zugrunde gelegt hat, von einem Steuersatz von 25 % auszugehen. Der Betrag der hinterzogenen Kapitalertragsteuer vermindert sich dadurch um knapp 530.000,-- DM auf 1.586.706,-- DM.

b) Bei der Berechnung der hinterzogenen Körperschaftsteuer, die im angefochtenen Urteil im übrigen sorgfältig und richtig vorgenommen worden ist, durfte die Kapitalertragsteuer nicht als verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigt werden. Der Gesamtbetrag der hinterzogenen Körperschaftsteuer vermindert sich daher um rund 700.000,-- DM auf 1.121.770,-- DM.

IV.

Die zu hohe Festsetzung des Schuldumfangs (5.236.735,-- DM unternehmensbezogene Steuern statt richtig 4.000.081,-- DM) führt zur Aufhebung der Einsatzstrafe wegen Hinterziehung von Umsatz-, Gewerbe-, Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer und der Gesamtfreiheitsstrafe. Die Einzelstrafen wegen Einkommensteuerhinterziehung haben dagegen Bestand. Der Senat schließt aus, daß ihre Höhe von dem aufgezeigten Rechtsfehler nachteilig beeinflusst worden ist.

Der neue Tatrichter wird bei der Strafzumessung zu bedenken haben, daß eine Reihe von Personen, die im Bereich Koko tätig waren und dort nach den Feststellungen die Hauptverantwortung für die gesamten Abläufe getragen haben, bisher strafrechtlich nicht belangt worden sind. Dies kann sich zwar nicht dahin auswirken, den Angeklagten straffrei zu stellen, da es Gleichheit im Unrecht nicht gibt. Wegen des Prinzips des gerechten Strafens, das auch die gleichmäßige Behandlung aller Tatbeteiligten mitumfaßt (BGHR StGB § 46 Abs. 2 Wertungsfehler 23), wird der Tatrichter jedoch bei der Strafzumessung zu erwägen haben, daß es bisher - aus Gründen, die der Senat nicht kennt - ersichtlich nicht gelungen ist, das Geschehen in der Führungsebene des Bereichs Kommerzielle Koordinierung einer strafrechtlichen

Klärung zuzuführen und Funktionsträger, die einen größeren Einfluß und Überblick sowie weitergehende wirtschaftliche Interessen hatten als der Angeklagte, strafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen (vgl. Senatsurteil vom 3. November 1992 - 5 StR 370/92 - zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen; NJW 1993, 141, 149).