



5 StR 333/03

BUNDESGERICHTSHOF

BESCHLUSS

vom 6. Juli 2004
in der Strafsache
gegen

1.

2.

wegen Steuerhinterziehung u.a.

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 6. Juli 2004 beschlossen:

Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 11. März 2003 gemäß § 349 Abs. 4 StPO aufgehoben.

Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Strafkammer zurückverwiesen.

G r ü n d e

Das Landgericht hat den Angeklagten H wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und neun Monaten verurteilt und die Vollstreckung der Freiheitsstrafe zur Bewährung ausgesetzt. Gegen den Angeklagten L hat es wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eine Geldstrafe von 150 Tagessätzen verhängt. Die hiergegen gerichteten Revisionen der Angeklagten haben mit der Sachrüge Erfolg.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte H alleiniger – von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter – Geschäftsführer der 1992 gegründeten B GmbH, an welcher er auch 25 % der Geschäftsanteile hielt. Die B GmbH fungierte als Bauträger und übernahm die Betreuung von Bauvorhaben. Im Oktober 1994 erwarben der Angeklagte H und der Zeuge von He jeweils einen Kommanditanteil an der R GmbH und Co. KG (im folgenden: Reha) im Wert von 25.000 DM. Gegenstand des Unternehmens sollte die Errichtung

einer onkologischen Rehabilitationsklinik für Kinder und Jugendliche in Mecklenburg-Vorpommern sein.

Die vier Gründungskommanditisten der Reha beabsichtigten, das Vorhaben in der Form eines geschlossenen Immobilienfonds zu verwirklichen und weitere Kommanditisten aufzunehmen. Der Angeklagte H wie auch der Zeuge von He wollten ihre Einlagen auf jeweils 1,5 Mio. DM erhöhen. Die Erbringung der Einlagen sollte durch Leistungen (die bauliche und wirtschaftliche Betreuung des Bauvorhabens) erfolgen, die dann mit der übernommenen Einlageverpflichtung verrechnet werden sollten. Der Angeklagte H und der Zeuge von He ließen sich die Möglichkeit einräumen, diese Leistungen über die B GmbH erbringen zu dürfen. Noch im Oktober 1994 kam es zum Abschluß eines Baubetreuungsvertrages zwischen der Reha und der B GmbH. Dabei übernahm die B GmbH die gesamte technische und wirtschaftliche Projektierung und garantierte einen Festpreis von 38 Mio. DM. Die vertraglich festgelegte Vergütung für die B GmbH betrug 7,5 Mio. DM, wobei die erste Rate in Höhe von 30 % nach Erteilung der Baugenehmigung und eine weitere Rate in Höhe von 20 % bei Baubeginn fällig werden sollten.

Nach den Vorstellungen des Angeklagten H und des Zeugen von He sollte ein Teilbetrag der Vergütung der B GmbH in Höhe von 3 Mio. DM für die Erfüllung ihrer persönlichen Einlageverpflichtung aufgewandt werden. Innerhalb der B GmbH standen die Erlöse aus dem Baubetreuungsvertrag allein dem Angeklagten H und dem Zeugen von He zu, denen auch sämtliche Entscheidungen oblagen, die im Zusammenhang mit der Abwicklung des Baubetreuungsvertrages standen.

Mit der Erteilung der Baugenehmigung und der Aufnahme der Bauarbeiten noch im Jahre 1995 wurde die Hälfte der Vergütung fällig. Entsprechend seiner Absicht zahlte der Angeklagte H , der mittlerweile auch Geschäftsführer der Reha war, lediglich 760.000 DM in Teilbeträgen an die

B GmbH aus. Hinsichtlich der restlichen 3 Mio. DM erfolgte eine Aufrechnung, um so die Kommanditeinlagen der beiden Gesellschafter noch im Jahre 1995 zu erbringen.

Kurz darauf beliehen der Angeklagte H und der Zeuge von He ihre Kommanditeinlagen und nahmen jeweils Darlehen in Höhe von 1,5 Mio. DM bei der Kreissparkasse Lüchow-Danneberg auf. Dabei verpfändeten sie an diese ihre Anteile an der Reha, wobei sie sich jeweils nur 350.000 DM auszahlen ließen und den Rest in Lebensversicherungen anlegten, mit denen die Rückzahlung des Darlehens sichergestellt werden sollte.

Der Angeklagte H, der nach den Feststellungen des Landgerichts zunächst davon ausging, aus dem Vertrag mit der B GmbH einen eigenen Anspruch erworben zu haben, gab in seiner Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 1995 im Februar 1996 eine Zahlung in Höhe von 1,5 Mio. DM von der Reha an. Anfang 1997 beauftragte er den Rechtsanwalt und Steuerberater E u. a. damit, die Erbringung der Kommanditeinlage rechtlich zu prüfen. In einer Besprechung am 3. Februar 1997 wies E darauf hin, daß dem Angeklagten H wie auch dem Zeugen von He keine Ansprüche aus dem Bauvertrag zugestanden hätten, weil nicht sie, sondern die B GmbH Inhaber der Forderung gewesen seien. Es käme allenfalls in Betracht, die Zahlungen an H und von He in Höhe von jeweils 1,5 Mio. DM als Darlehen der GmbH an ihre Gesellschafter zu behandeln.

Nach der Besprechung mit Rechtsanwalt E, an der auch der Angeklagte L als Steuerberater des Angeklagten H teilnahm, kam man überein, den Vorschlag von Rechtsanwalt E umzusetzen. Der Angeklagte L verbuchte in den Unterlagen der B GmbH Darlehen in Höhe von jeweils 1,5 Mio. DM mit einem Zinssatz von 9 %. Zugleich stellte der Angeklagte H im Namen der B GmbH nachträglich

Rechnungen an die Reha in Höhe von 3,76 Mio. DM. Am 20. Juni 1997 reichte der Angeklagte H die vom Angeklagten L vorbereitete Körperschaftsteuererklärung beim Finanzamt ein. Unter der Rubrik: „Verdeckte Gewinnausschüttung“ gab der Angeklagte H keine Zuwendungen an sich oder den Zeugen von He an.

Nach der Auffassung des Landgerichts haben die Angeklagten verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 3 Mio. DM verschwiegen. Hierdurch sei ein Steuerschaden in Höhe von 1,2 Mio. DM entstanden. Beide Angeklagten hätten auch gewußt, daß tatsächlich keine Darlehen vereinbart worden seien. Damit habe der Angeklagte H den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht und der Angeklagte L hierzu Beihilfe geleistet.

II.

Die Revisionen der Angeklagten führen zur Aufhebung des landgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Landgericht.

1. Die vom Landgericht vorgenommene Bewertung der steuerlichen Grundlagen begegnet durchgreifenden Bedenken.

a) Die B GmbH war als Kapitalgesellschaft, die nach § 6 HGB i.V.m. § 13 Abs. 3 GmbHG Formkaufmann ist, nach den gesetzlichen Vorgaben des Körperschaftsteuergesetzes (§ 7 Abs. 4), die an die handelsrechtlichen Bilanzierungspflichten anknüpfen (§ 242 ff. HGB), zur Aufstellung einer Bilanz verpflichtet. Sie hat nach den Feststellungen des Landgerichts auch tatsächlich eine Bilanz erstellt. Damit richtet sich die für die Besteuerung maßgebliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG. Das bedeutet aber, daß – anders als bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – nicht die zugeflossenen Einkünfte die maßgebliche Berechnungsgrundlage bilden, sondern der Unterschiedsbetrag zwischen dem Be-

etriebsvermögen am Schluß des maßgeblichen Wirtschaftsjahres im Vergleich zu dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Das Betriebsvermögen ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu ermitteln (§ 5 Abs. 1 EStG). Dies geschieht durch eine Bilanzierung, die sämtliche Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens vollständig und gesondert auszuweisen hat (§ 246 Abs. 1, § 247 Abs. 1 HGB).

b) Diesen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen entspricht die vom Landgericht ersichtlich zugrunde gelegte Gewinnermittlung nicht, weil das Landgericht den zu versteuernden Gewinn dadurch errechnet, daß es vom Gesamtbetrag der Einkünfte den Verlust des Vorjahres abgezogen hat. Es stellt damit im Sinne von § 4 Abs. 3 EStG fälschlich allein auf die der GmbH zugeflossenen Gelder ab, anstatt den nach § 4 Abs. 1 EStG gebotenen Vermögensvergleich durchzuführen.

Dieser unzutreffende Berechnungsansatz hat gravierende Folgen für die Gewinnfeststellung. Die vom Landgericht vorgenommene Gewinnermittlung läßt nicht erkennen, ob die Ansprüche aus dem Bauvertrag zu Gunsten der B GmbH, für die dann später Rechnungen erstellt wurden, ebenso gewinnerhöhend berücksichtigt wurden wie die offenkundig bilanzierten Ansprüche aus den Darlehen gegen den Angeklagten H und den Zeugen von He .

c) Dieser Fehler setzt sich bei der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG fort. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist hierunter eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Zusätzlich erfordert die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, daß die Unter-

schiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFHE 200, 197, 198 f.; 172, 51, 52).

aa) Im vorliegenden Fall ist nicht erkennbar, ob und inwieweit die bilanzierte Darlehensgewährung zu einer Vermögensminderung geführt hat. Eine solche Vermögensminderung ist mit Hilfe der Steuerbilanz zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 KStG unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) aufzustellen ist. Der so ermittelte Steuerbilanzgewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich bei dem Ansatz des Aufwandes als Ausschüttung ergibt (BFHE 175, 347, 349; 172, 51, 55 f.).

bb) Auf den vorliegenden Sachverhalt bezogen bedeutet dies, daß die Bilanzierung als Darlehen – worin das Landgericht die verdeckte Gewinnausschüttung gesehen hat – nicht zu einer Vermögensminderung geführt haben kann. Die Ansprüche aus Darlehen sind nämlich zu aktivieren (§ 4 Abs. 1 EStG) und können damit grundsätzlich nicht zu einem Vermögensabfluß führen. Dies gilt jedenfalls insoweit, als für dasselbe Wirtschaftsjahr nicht gleichzeitig eine Wertberichtigung hinsichtlich der Ansprüche der B GmbH gegen ihre Gesellschafter H und von He vorgenommen wurde (vgl. BFH/NV 1999, 1515; 1991, 839, 841; vgl. weiter Schwedhelm in Streck, KStG 6. Aufl. § 8 Anm. 150 – Stichwort: Darlehen Nr. 5). Da hierzu – bedingt durch seinen unzutreffenden Ansatz bei der Gewinnermittlung – nähere und eindeutige Feststellungen des Landgerichts fehlen, bedarf dieser Punkt neuer tatrichterlicher Prüfung.

cc) Das gleiche Ergebnis träte im übrigen dann ein, wenn man die nachträglichen im Jahre 1997 getroffenen Vereinbarungen, die der Steuerbilanz zugrundegelegt waren, außer Betracht ließe. Solche nachträglichen Vereinbarungen sind grundsätzlich nicht geeignet, die steuerlichen Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahres zu ändern. Hinsichtlich

der Darlehensverpflichtung bestehen darüber hinaus weitere Bedenken gegen die steuerliche Wirksamkeit ihres Ansatzes, weil in die Darlehensvereinbarung keine Rückzahlungsverpflichtung aufgenommen wurde (vgl. Lang in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG 48. Lfg. KStG n.F. § 8 Abs. 3 Rdn. 1049).

Eine Betrachtung der zivilrechtlichen Lage außerhalb der Steuerbilanz führt nämlich zu einer identischen rechnerischen Gesamtforderung bei der B GmbH. Läßt man die Darlehensvereinbarungen unberücksichtigt, ergibt sich daraus, daß der Vergütungsanspruch der B GmbH in vollem Umfang fortbestand und auch in dieser Höhe zu bilanzieren war. Da weder der Angeklagte H noch der Zeuge von He einen eigenen Anspruch gegen die Reha hatten, ging deren Aufrechnung mangels Gegenseitigkeit ins Leere (§ 387 i.V.m. § 389 BGB). Deshalb konnte es durch die Aufrechnungserklärung nicht zu einer Vermögensminderung kommen. Auch unter diesem Gesichtspunkt lag deshalb keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, weil dem Angeklagten H und dem Zeugen von He kein entsprechender Vermögensvorteil zugeflossen, umgekehrt bei der B GmbH ebenso kein entsprechender Vermögenswert abgeflossen war. Wirtschaftlich betrachtet wurde – aus Sicht der B GmbH – der Anspruch aus dem Darlehen nämlich nur ersetzt durch einen in demselben Umfang erhöhten Anspruch aus dem Bauvertrag. Dies ist aber ein bloßer Tausch auf der Aktivseite. Dieser ist jedenfalls dann gewinnneutral, wenn kein Wertberichtigungsbedarf bei der Bewertung der Darlehensverbindlichkeit besteht, mithin also die Darlehensverbindlichkeit gleichermaßen werthaltig ist wie der Vergütungsanspruch aus dem Bauvertrag.

2. Die Ausführungen des Landgerichts zum Vorsatz beider Angeklagter halten gleichfalls einer rechtlichen Überprüfung nicht stand.

a) Das Landgericht leitet den Vorsatz der Angeklagten daraus ab, daß ihnen die Besteuerungspflicht bei verdeckten Gewinnausschüttungen bekannt gewesen sei. Auf eine genaue Kenntnis des Körperschaftsteuersat-

zes komme es dabei nicht an. In der Bilanz sei das Darlehen an die Gesellschafter wahrheitswidrig ausgewiesen worden, was nur einen Sinn mache, wenn der Angeklagte H Körperschaftsteuer habe hinterziehen wollen. Der Angeklagte L habe sich dem Wunsch seines Mandanten H untergeordnet.

b) Die Beweiswürdigung zum subjektiven Tatbestand ist schon deshalb fehlerbehaftet, weil das Landgericht übersieht, daß der bilanzielle Ausweis einer Darlehensforderung sich selbst gewinnerhöhend auswirkt. Schon deshalb wäre – gerade für einen steuerkundigen Täter – dieses Mittel zum Zwecke einer Verkürzung der Körperschaftsteuerlast untauglich.

Daneben läßt das Landgericht weitere wesentliche Gesichtspunkte außer Betracht. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Besprechung mit Rechtsanwalt E im Februar 1997. Zu diesem Zeitpunkt war nämlich den Betroffenen klar, daß mangels Gegenseitigkeit die erklärte Aufrechnung mit der Einlageverpflichtung auf den Kommanditanteil wirkungslos war. In diesem Zusammenhang ist auch die nachträgliche Darlehensvereinbarung zu sehen. Naheliegend ist, daß die Angeklagten hier das ursprünglich gewollte, nämlich die Finanzierung ihrer Einlageverpflichtung aus den – ihnen allein zustehenden – Gewinnen der B GmbH finanzieren wollten. Vor diesem Hintergrund könnte der Vermerk von Rechtsanwalt E zu verstehen sein, wonach eine Auslegung der Willenserklärungen ergebe, daß die Abtretung der Ansprüche als Darlehen gewollt gewesen sei. Insoweit zeigt Rechtsanwalt E lediglich die Möglichkeit einer ergänzenden Vertragsauslegung auf, die gerade dann Platz greifen muß, wenn das ursprünglich gewollte Geschäft in der vorgesehenen rechtlichen Form sich nicht verwirklichen ließ (vgl. MünchKomm/Mayer-Maly BGB 3. Aufl. § 157 Rdn. 24 ff.). Deshalb wird auch in Betracht zu ziehen sein, ob sich die Angeklagten nur beratungskonform verhalten und nur das nachvollziehen wollten, was durch Rechtsanwalt E als Auffanglösung im Sinne einer ergänzenden Vertragsauslegung vorgezeichnet war. Ob dies tragfähig und für juristische Laien

überzeugend sein konnte, wird der neue Tatrichter gleichfalls zu prüfen haben. Dabei wird zu bedenken sein, ob sich für den Angeklagten H und den Zeugen von He jedenfalls nach ihrer Vorstellung ein Vorab-Gewinn aus dem Bauvertrag mit der Reha realisieren ließ. Je höher nämlich der zu erwartende Gewinn war, um so eher bestand die berechtigte Erwartung, hieraus die Einlageverpflichtung zu erfüllen. Dasselbe gilt naturgemäß für die Einräumung eines Darlehens, das – und das könnte ein möglicher wirtschaftlicher Hintergrund sein – nur zur Zwischenfinanzierung der Einlagen diene.

III.

Sollte der neue Tatrichter wiederum zu der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, wird er – da das zur Tatzeit geltende Körperschaftsteuerrecht anzuwenden ist – auf der Grundlage eines festgestellten positiven Betriebsergebnisses die bei Aufdeckung und ordnungsgemäßer

Erklärung geschuldeten Körperschaftsteuern gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. der Höhe nach ermitteln und darstellen müssen (BGHR KStG 1977 § 8 Ermittlung 1, 2).

Harms Basdorf Gerhardt
Raum Schaal