

Dr. Ingo Minoggio^{*2}

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Strafrecht
Fachanwalt für Steuerrecht

Peter Wehn¹

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Strafrecht
Fachanwalt für Steuerrecht

Karsten Possemeyer²

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Strafrecht

Thomas Westermann¹

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Strafrecht
Fachanwalt für Steuerrecht

Dr. Barbara Bischoff^{**2}

Rechtsanwältin
Fachanwältin für Strafrecht

Martin Ahrens²

Rechtsanwalt
Betriebswirt (B.A.)

*Lehrbeauftragter
- Steinbeis Hochschule Berlin
- Frankfurt School of Finance

**Lehrbeauftragte
- FOM Hochschule
- Frankfurt School of Finance

Sekretariat: Frau Müllers

Anschrift in dieser Sache:

Büro Münster²
Königsstraße 60, 48143 Münster
Tel.: 0251 133226 0
Fax: 0251 133226 11

Büro Hamm¹
Südring 14, 59065 Hamm
Tel.: 02381 92076 0
Fax: 02381 92076 5

mail@minoggio.de

www.minoggio.de

Steuer-Nr.: 322/5806/0103

In dem Strafverfahren

gegen die Eheleute T.

hier: gegen Herrn T.

begründe ich nachstehend die mit Schriftsatz vom 30.05.2007 eingelegte Revision. Ich beantrage,

das Urteil mit den zugrunde liegenden Feststellungen aufzuheben.

Dabei rüge ich die Verletzung materiellen Rechtes.

1.

Die Strafkammer hat gegen die Angeklagten von Juli 2006 bis Mai 2007 an insgesamt 24 Hauptverhandlungstagen (das Urteil selbst nennt nur 23 Hauptverhandlungstage, der 14.12.2006 fehlt) verhandelt.

1.1

Nach einer Höchststrafenzusage der Kammer am 6. Verhandlungstag (Anlage 1 zum Tagesprotokoll vom 25.09.2006, Protokollband I, nicht paginiert) haben die Angeklagten drei Kalendertage später am darauffolgenden Hauptverhandlungstag durch verlesene Erklärungen geständig eingeräumt, bei der unter anderem von ihnen betriebenen O. GmbH betriebliche Einnahmen auf Schweizer Konten geleitet zu haben (Anlage 3 zum Protokoll vom 28.09.2006). Die Angeklagten haben in ergänzenden Erklärungen in den folgenden Hauptverhandlungstagen immer wieder darauf hingewiesen, dass das eingeräumte, von der Kammer zutreffend beschriebene (UA. S. 9 f) unredliche „Q. -System“ im Gegensatz zur Anklage nicht seit 1998, sondern erst ab einem späteren Zeitpunkt, nämlich etwa ab September 2000 betrieben worden war.

Die Angeklagten konnten dabei nur ein Geständnis „dem Grunde nach“ ablegen. Sie verfügen nur über fragmentarische Kenntnisse des Steuerrechts (wussten aber selbstredend um die Unkorrektheit).

Die Kammer hatte den Einschränkungen der Geständnisse („Q. -System“ erst ab 2000) ebenso wie die Staatsanwaltschaft zunächst keinen Glauben geschenkt. Sie hat akribisch über die restlichen Verhandlungstage überprüft, ob es dieses System nicht zuvor bereits gegeben hatte. Zuletzt hat die Kammer den Angeklagten nach dieser intensiven Überprüfung geglaubt und festgestellt, dass das Q.-System tatsächlich nicht vor September 2000 praktiziert worden ist (UA. S. 21 letzter Abs., S. 22 zweiter Abs.).

Entsprechend der abgegebenen Höchststrafenerklärung (2 Jahre 6 Monate/2 Jahre auf Bewährung) hat die Kammer den Angeklagten T. wegen der Abgabe unrichtiger Körperschaftssteuererklärungen pp. für 2000 bis 2002 und Einkommensteuererklärungen pp. für 2001 und 2002 zu einer Gesamtstrafe von zwei Jahren und drei Monaten verurteilt, die Angeklagte S. zu einer solchen von zwei Jahren, die zur Bewährung ausgesetzt werden konnte - ausgehend von einem gemeinschaftlich verursachten Steuerschaden von insgesamt (UA. 27) „gut 1,71 Mio €“.

1.2

Dabei sind der Strafkammer materiellrechtliche Fehler in mehrfacher Hinsicht unterlaufen.

Der Steuerschaden wurde durchgehend nur annähernd berechnet, wobei für die Kammer gleichzeitig aber die Bemessungsgrundlagen absolut sicher vorlagen, bei Stichproben sogar „in Einzelfällen auf den Cent genau“ (so UA. S. 22 oben).

Steuern wurden im Urteil durchgehend mit Hilfe einer Dreisatzrechnung bestimmt oder unter Reklamierung eines „üblichen Steuersatzes“ (15: „insoweit übliche 57 %, gut 42 % Körperschaftssteuer“; 15: „im Wege der vereinfachten Berechnung“; 16: „ca. 39 %, ca. 38 %“; 17: „ca. 38 %“; 19 und 20: „(in etwa) 48,5 %“). Die Körperschaftssteuer für 2000 wurde dabei (auf der Strafzumessungsebene) ersichtlich deutlich zu hoch berechnet.

Schließlich legt die Kammer beiden Angeklagten auf ihrer persönlichen Ebene mittäterschaftlich einen Betrag von 526.739,98 DM für den Veranlagungszeitraum 2001 in voller Höhe als einkommensteuerbar zur Last, der nach den Urteilsfeststellungen gerade keine Betriebseinnahmen der O. darstellt, sondern „aus unbekanntem Quellen“ stammen soll (UA. S. 18 vierter Abs.).

Ferner wurden die Angeklagten allein wegen Kirchensteuerhinterziehung in Höhe von rund 120.000 EUR verurteilt, entgegen § 8 Abs. 2 KiStG NW (Berechnungen Urteilsanlagen 17 und 18).

Insgesamt wurde bei den Angeklagten ein sehr deutlich zu hoher, und anhand der Feststellungen nicht vollständig rekonstruierbarer Steuerschaden festgestellt.

Schließlich ist zu Lasten des Angeklagten T. im Rahmen der Strafzumessung ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 2 sowie Art. 6 GG zu besorgen. Letztendlich wurde seiner Ehefrau Bewährung zuteil und ihm versagt, weil die beiden gemeinsamen Kinder auf die Betreuung „zumindest durch ein Elternteil angewiesen“ (UA. S. 29 erster Abs.) seien.

1.3

Ohne diese Rechtsfehler hätte die Kammer einen weitaus geringen Steuerschaden festgestellt und allein deshalb schon auch dem Angeklagten T. eine bewährungsfähige Strafe zuerkannt.

Dies vor allem unter Berücksichtigung der Tatsache, dass - im Urteil nur unterschwellig angesprochen - der Angeklagte mehr als vier Monate Untersuchungshaft verbüßt hatte, der Steuerschaden in der tatsächlichen Höhe einschließlich alle Nebenleistungen durch die Zahlungen der Angeklagten vollständig wieder gutgemacht worden ist, die Kammer in ihrer Höchststrafenerklärung noch von einem deutlich höheren, strafbefangenen Steuerschaden in Höhe von 2 Millionen Euro ausgegangen und für sie (Anlage 2 zum Tagesprotokoll vom 28.09.2006) die Höhe der hinterzogenen Steuern „von entscheidender Bedeutung für die Strafzumessung“ war (Anlage 2 zum Tagesprotokoll vom 28.09.2006).

1.4

Eine schlüssige Beschränkung auf den Rechtsfolgenausspruch¹ soll die Revisionsbegründung nicht enthalten. Dies vor dem Hintergrund, dass die von der Kammer festgestellten Tatbeiträge sowohl der Angeklagten untereinander als auch zu dem gesondert verurteilten S. und dem nicht verfolgten Zeugen

¹ Entsprechend dem im Senatsbeschluss vom 24.05.2007, Az. 5 StR 58/07 entschiedenen Fall.

H. (UA. S. 7 zweiter Abs., allerdings in zeitlichem Gegensatz zu S. 7 letzter Abs.) für eine Verurteilung nicht genügend klar dargelegt sind.

Der Angeklagte T. muss auch deshalb die Aufrechterhaltung von für den Schuldspruch und damit doppelrelevant verbleibenden Feststellungen fürchten, weil im Rahmen der Strafzumessungserwägungen nach Auffassung der Kammer - gegenüber seiner Ehefrau entscheidend strafscharfend (UA. Bl. 26 erster Abs.) - allein ihm betreffend das Q.-System angeblich „*die eigentliche Urhebererschaft zugerechnet werden muss*“ - Urteilsfeststellungen hierzu aber überhaupt keine vorhanden sind.

2. Zur Sachrüge im Einzelnen

Soweit zur Sachrüge nachstehend oder in späteren Schriftsätzen näher ausgeführt wird, soll sie hierdurch nicht beschränkt werden, sondern vielmehr in vollem Umfang aufrechterhalten bleiben.

2.1 Unzureichende Darlegung des Tatbeitrages T.

Die Kammer begründet die Gesamtstrafe von zwei Jahren und drei Monaten und damit knapp oberhalb der Bewährungsfähigkeit in Abgrenzung zur Bewährungsstrafe für die Angeklagte T. ausschließlich damit (UA. S. 26 erster Abs.), dass sie

„den Tatbeitrag des Angeklagten T. für durchgängig schwerwiegender erachtet, da ihm zusammen mit dem Mittäter S. die eigentliche Urhebererschaft zugerechnet werden muss. Zwar war die Angeklagte bei der Durchführung in mindestens gleicher Weise beteiligt, aber zur Überzeugung der Kammer ist die Tatplanung jedenfalls vorliegend als vorwerfbarer anzusehen“.

2.1.1

Feststellungen zur „Urheberschaft“ oder zur „Tatplanung“ aber gibt es im gesamten Urteil nicht. Die Kammer legt an keiner Stelle dar, wann und wie der Angeklagte mit oder ohne den gesondert verurteilten Peter R. und mit oder ohne die Mitangeklagte T. geplant haben oder als Urheber tätig gewesen sein soll.

2.1.2

Im Gegenteil indizieren die Feststellungen durchgehend, dass gerade nicht der Angeklagte T. bei der Planung bestimmend gewesen sein kann:

Nur die Angeklagte T. war vielmehr bereits seit 1997 alleinige Geschäftsführerin der O. GmbH (Bl. 6 UA.). Darüber hinaus hielt sie als Treuhänderin für den Zeugen H. bis zum 17.11.2000 den Gesellschaftsanteil (UA. S. 7 unten).

Von Gründung 1997 bis März 2000 führte die Angeklagte T. nach den Feststellungen der Kammer auch die Geschäfte vollkommen allein, erst zu diesem Zeitpunkt wurde ein zweiter Geschäftsführer bestellt (UA. S. 7 vierter Abs.). Nur die Angeklagte T. ist ferner zusätzlich Treuhänderin für die Ehefrau des späteren Mitgeschäftsführers S. gewesen (UA. S. 7 dritter Abs.).

Der Angeklagte dagegen arbeitete bis August 2000 ganztägig für eine Fremdfirma, nämlich die Firma B. in XXX (UA. S. 5 dritter Abs.). Zu einer faktischen Geschäftsführung des Angeklagten T. für die Fa. O. neben dieser Tätigkeit bei B. ist nichts festgestellt, es hat sie nicht gegeben.

An keiner Stelle finden sich im Übrigen Feststellungen im Urteil, nach denen der Angeklagte T. faktisch einen beherrschenden Einfluss auf seine Ehefrau ausgeübt oder diese sich freiwillig seinem Willen unterworfen haben soll. Auch die schriftlich formulierten und verlesenen Geständnisse (Anlage 3 zum Tagesprotokoll vom 28.09.2006) sprechen dagegen.

Es bleibt daher vollends unklar, warum nur dem Angeklagten T. mit dem gesondert verurteilten S. *„die eigentliche Urheberchaft zugerechnet werden muss“*.

Eine solche Zurechnung hätte sichere Feststellungen im Urteil erfordert. Diese fehlen.

Dessen hätte es aber umso mehr bedurft, als die Kammer die Glaubhaftigkeit der von beiden Angeklagten abgelegten Geständnisse auch anhand von handschriftlichen Aufzeichnungen über die Schwarzgeschäfte der O. GmbH überprüft hat, (so UA. S. 21 unten), *„die bei der Angeklagten S. gefunden wurden und von ihr herrühren“*.

Weiterhin hat die Kammer den Beitrag der Angeklagten T. während der Tatausführungen (UA. S. 26 erster Abs.) als *„mindestens“* gleichgewichtig gegenüber dem Tatbeitrag des Angeklagten S. angesehen (*„war die Angeklagte bei der Durchführung in mindestens gleicher Weise beteiligt“* ...)

2.1.3

Wenn die Kammer sodann am Ende im Rahmen der Begründung der Gesamtstrafen nur bei Frau T. den sozialen Aspekt ausdrücklich berücksichtigt, dass die beiden minderjährigen Kinder *„weiter auf die Erziehung und Versorgung zumindest durch ein Elternteil angewiesen sind“*, so ist umso mehr zu besorgen, dass das Ungleichgewicht der ausgeurteilten Gesamtstrafen nur aufgrund einer überkommenden Ansicht von Frau und Mann und einer Verletzung von Art. 3 Abs. 2 GG zustande gekommen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH sind nur die bestimmenden Strafzumessungsgründe in die schriftlichen Urteilsgründe aufzunehmen. Deshalb ist davon auszugehen, dass die genannten Erwägungen - mit ihrer mittelbaren, aber deutlichen Benachteiligung des Angeklagten S. - für die Zumessungsentscheidung des Landgerichts insgesamt von erheblicher

Bedeutung gewesen sind². Diese Strafzumessungserwägung erweist sich daher als in sich fehlerhaft und damit in der Revision zu rügen³.

2.2 Zur Feststellung und Darstellung des Steuerschadens

Systematische Bedenken bestehen hinsichtlich der Art und Weise, wie die Kammer den ausdrücklich wegen der Höhe strafscharfend berücksichtigten⁴ - vgl. Bl. 27 unten UA. - Steuerschaden dargestellt und berechnet hat.

Die Ausführungen sind insgesamt äußerst schwer zu verstehen und lassen sich zum Teil weder aus dem Urteil, noch aus den mit diesem verbundenen Anlagen herleiten.

2.2.1

Bei der Körperschafts- und Gewerbesteuerberechnung sowie dem Solidaritätszuschlag für 2000 verweist die Kammer zunächst auf die Schlusstabelle eines Beweismittelordners. Von dort wird ein US-Dollarbetrag zu einem Umrechnungskurs von 2,0813 DM ohne nähere Erläuterung übernommen. (Auch der Umrechnungskurs ist nicht näher definiert. Er schwankte im Jahr 2000 tatsächlich beträchtlich zwischen 1,877 DM und 2,377 DM).

Sodann nennt die Kammer einen ermittelten Gesamtsteuerschaden von 1.004.610,65 DM, reduziert diesen aber auf einen „*strafrechtlich berücksichtigungsfähigen Steuerschaden*“. Soweit den Angeklagten (UA. S. 14 unten/15 oben) einzelne Schwarzeinnahmen gerade nicht zugerechnet werden, setzt die Kammer diese jedoch nicht vom verdeckten Gewinn der Körperschaft ab, sondern bildet einen Dreisatz. Das erscheint bei Tarifbesteuerung unzulässig.

Im Übrigen hätte das Gericht nachvollziehbar darlegen müssen, aufgrund welcher eigenen Feststellungen es zum selben Ergebnis wie die Finanzbehörden gelangt ist⁵ und aufgrund welcher, besonderen Feststellungen es die zusätzlichen Unterscheidungen zum strafrechtlich berücksichtigungsfähigen Schaden herleitet.

Unterlagen aus Beweismittelordnern können gebotene eigene Urteilsfeststellungen oder Würdigungen nicht ersetzen⁶. Urteilsfremde, aus sich heraus nicht nachvollziehbare Ergebnisse fremder Berechnungen dürfen nicht Gegenstand der gebotenen sachlich-rechtlichen Überprüfung im Revisionsverfahren sein⁷.

² Vgl. auch BGH, Beschluss vom 23.06.2006, Az. 2 StR 135/06.

³ Vgl. auch Senatsentscheidung 5 StR 268/05, Urteil vom 02.12.2005.

⁴ Vgl. hierzu auch Senatsentscheidung 5 StR 58/07 vom 24.05.2007.

⁵ Ebenso Jäger in StraFo 2006, 477 [479 re. Sp.].

⁶ Vgl. Senatsentscheidung vom 02.12.2005, Az. 5 StR 268/05.

⁷ Senat a.a.O..

2.2.2

Ferner verstoßen die Ausführungen der Kammer zu Schwarzeinnahmen / verdeckten Gewinnausschüttungen (UA. Seiten 14-20) gegen materielles Steuerrecht. Die Kammer hat die Schwarzeinnahmen körper- und einkommensteuerlich – abgesehen von dem Betrag i.H.v. DM 526.739,98 (UA. Seite 18 Abs. 4, Seite 22 Abs. 3) - insgesamt als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet, dabei aber in keiner Weise zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene differenziert. In Anlehnung an den strafrechtlichen Ermittlungsbericht, in dem auf Seite 110 unzutreffend ausgeführt wird:

„Eine verdeckte Gewinnausschüttung gilt immer als bei den Anteilseignern zugeflossen. Deshalb sind verdeckte Gewinnausschüttungen bei den Anteilseignern als Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zu versteuern.“

ist sie offenbar davon ausgegangen, dass ein Gleichklang zwischen der Steuerpflicht von verdeckten Gewinnausschüttungen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene besteht. Hätte die Kammer die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttungen nicht nur- wie auf Seite 15 letzter Absatz des Urteils geschehen – lückenhaft erwähnt, sondern vollständig dargestellt und den Sachverhalt hierunter subsumiert, wäre ihr aufgefallen, dass dieser Synchronismus zwischen den beiden Ebenen nicht besteht, insbesondere also auf der Gesellschafterebene Zuflussgesichtspunkte i.S.d. § 11 EStG nicht – wie geschehen – ausgeblendet werden können.

Eine Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Anteilseignerebene erfolgt nicht schon bei der Möglichkeit eines Vermögensvorteils, sondern erst mit tatsächlichem Zufluss des Vermögensvorteils⁸.

2.2.2.1

Aus dem Urteil ist nicht ersichtlich, ob und wann dem Angeklagten oder einer ihm nahe stehenden Person die unterstellten verdeckten Gewinnausschüttungen tatsächlich zugeflossen sind. Hätte die Kammer – wie erforderlich – den tatsächlichen Zufluss überprüft, beispielsweise anhand der Schlussverfügung der Staatsanwaltschaft XXX vom 11.01.2005, hätte sie festgestellt, dass im Kalenderjahr 2001 dem Angeklagten nicht die im Urteil auf Seite 18 genannten DM 1.917.815 zugeflossen sind, sondern lediglich USD 500.330, die bei dem von der Kammer unterstellten einheitlichen Umrechnungsfaktor von 2.2724 (vgl. UA S. 16 Abs. 1) einem DM-Betrag i.H.v. DM 1.136.949,80 entsprechen.

2.2.2.2

Unabhängig hiervon enthält das Strafurteil auch keinerlei Ausführungen zu der auf Gesellschaftsebene erforderlichen Vermögensminderung / verhinderten Vermögensmehrung, die unverzichtbares

⁸ Vgl. Schmidt / Weber-Grellet, EStG-Kommentar, § 20 Rz 75 mit Hinweis auf BFH VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266.

Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist. Eine Vermögensminderung / verhinderte Vermögensmehrung wäre zu verneinen, wenn der N. GmbH Rückgriffsansprüche zustünden wobei nicht erforderlich ist, dass diese Ansprüche in der Bilanz der Gesellschaft aktiviert sind.⁹ Die Ansprüche könnten hier aus § 43 Abs. 2 GmbHG hergeleitet werden, wonach die Geschäftsführer der Gesellschaft für den entstandenen Schaden haften, wenn sie ihre Obliegenheiten verletzen. Die Prüfung dieser Frage war deshalb unverzichtbar, weil bei der Verneinung einer Vermögensminderung insgesamt verdeckte Gewinnausschüttungen und damit jeglicher Steuerschaden zu verneinen sind.

2.2.2.3

Die in dem Urteil auf Seite 14 unten und 15 Absatz 1 dargestellte „vereinfachte Steuerberechnung im Wege des Dreisatzes“ verstößt in besonderer Weise gegen materielles Recht, weil sie dem im Jahre 2000 noch anzuwendenden körperschaftlichen Anrechnungsverfahren nicht ansatzweise gerecht wird. Die Höhe der angenommenen Gewinnausschüttung, die in der Anlage 11 des Urteils auf DM 1.757.314,00 beziffert wird, obwohl die Kammer in den Urteilsgründen nur von DM 650.293,86 ausgeht (UA. Seite 14 Absatz 3), hat entscheidenden Einfluss auf die Frage, inwieweit die Gewinnausschüttung aus EK 45 / 40 oder aus EK 02 erfolgt ist. Während sich bei der Verwendung von EK 40 / 45 eine Körperschaftsteuerminderung (von 10/60-el bzw. 15/55-el) ergibt, tritt bei der Verwendung von EK 02 eine erhebliche Körperschaftsteuererhöhung (von 30/70-el) ein.

Dies hat vorliegend zur Konsequenz, dass in der als Anlage 11 dem Urteil beiliegenden Berechnung der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag den –minderungsbetrag um DM 84.891 überschreitet, während sich bei zutreffender Körperschaftsteuerberechnung – umgekehrt – ein Überhang des Körperschaftsteuerminderungsbetrages über den –erhöhungsbetrag von DM 31.095 ergibt. Im Ergebnis ist deshalb der von der Kammer für das Kalenderjahr 2000 bezifferte Betriebssteuerschaden i.H.v. DM 371.756,09 (UA Seite 14 Absatz 3), der an die dem Urteil als Anlage 11 beiliegenden Berechnung anknüpft, um ca. DM 120.000,00 zu hoch. Das wirkt sich im Rahmen der Strafzumessung jedenfalls aus.¹⁰

2.2.3

Widersprüchlich ist auch die Feststellung der Kammer, dass sie den Berechnungen der Steuerfahndung (Urteilsanlagen 11 und 12) folge - sie andererseits aber nicht die dort den Angeklagten zur Last gelegten Schwarzeinnahmen von 1.757.313,89 DM, sondern nur in Höhe von 650.293,86 DM zugrunde legt.

Bei den Feststellungen zur Körperschafts- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag 2001 ist zunächst ebenfalls zu kritisieren, dass ein Betrag aus dem Beweismittelordner XXXIV begründungslos zu einem nicht näher bestimmten Umrechnungskurs für den US-Dollar übernommen wird.

⁹ Vgl. BFH I R 6/94, BStBl. II 1997, 89.

¹⁰ Vgl. auch Senatsentscheidung 5 StR 301/04 vom 12.01.2005 unter II, 1. dort.

Sodann erfolgt wieder eine Differenzierung und ein verhältnismäßiges Herunterrechnen zu einem strafrechtlich berücksichtigungsfähigen Steuerschaden, anstatt die den Angeklagten nicht zuzurechnenden Schwarzeinnahmen vollständig außer Betracht zu lassen und den Rest im Wege der Subtraktion zu ermitteln.

2.2.4

Darüber hinaus verstößt die Kammer gegen den Zweifelssatz. Sie stellt (UA. S. 16 erster Abs. a. E.) einen Betrag von rund 950.000 DM als Bemessungsgrundlage für das Wirtschaftsjahr 2001 fest, *„da er spätestens 2001 entstanden ist, obwohl der genaue Zeitpunkt der Entstehung nicht bekannt ist“*.

Wenn aber die Entstehung in 2001 nicht sicher festgestellt werden und dieser auch in 2000 oder vor 2000 liegen kann (damit gänzlich außerhalb der angeklagten Veranlagungszeiträume), so kann diese Schwarzeinnahme den Angeklagten nicht als im Veranlagungszeitraum 2001 steuererhöhend zugeflossen zur Last gelegt werden.

2.2.5

Auch bei der Berechnung des Körperschafts- und Gewerbesteuerschadens sowie dem Solidaritätszuschlag für 2002 (Bl. 16 zweiter Abs. UA.) wird wieder unterschieden zwischen einem vermeintlich *„tatsächlich ermittelten Steuerschaden“* und einem *„strafrechtlich berücksichtigungsfähigen Steuerschaden bezogen auf die Personen der Angeklagten prozentual“*. Das ist argumentativ nicht nachzuvollziehen und im Rechenweg unrichtig.

2.2.6

Im Rahmen der Steuern auf der persönlichen Ebene der Angeklagten ist zunächst zu beanstanden, dass eine Verurteilung auch wegen der Hinterziehung von rund 120.000 EUR Kirchensteuern für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 erfolgte.

§ 370 AO ist auf Kirchensteuern in Nordrhein-Westfalen nicht anwendbar, § 8 Abs. 2 KiStG NW.

Dem kann nicht im Ergebnis entgegengehalten werden, dass nach Erteilung eines rechtlichen Hinweises eine Verurteilung wegen Betrugens mit entsprechender Berücksichtigung bei der Strafzumessung hätte erfolgen können.

Zum einen ist der Betrugstatbestand nicht einschlägig.¹¹

Zum anderen aber wird jedenfalls in Nordrhein-Westfalen die „Hinterziehung“ von Kirchensteuer in keinem Fall als Betrug verfolgt. Es erfolgt noch nicht einmal eine förmliche Entscheidung hierzu, etwa gemäß den §§ 153, 154 StPO.

¹¹ Ebenso und überzeugend Randt in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 386 RdNr. 21 m.w.N. auch der Gegenansicht.

Demgemäß gibt es nicht nur ein strukturelles Vollziehungsdefizit, sondern eine strukturelle Nichtverfolgung bei der Kirchensteuer im Strafrecht - die es ohne Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG unmöglich macht, die Strafzumessung vorliegend mit der Erwägung einer Betrugsstrafbarkeit retten zu wollen.

2.2.7

Soweit die Kammer beiden Angeklagten einen Betrag von 231.798,97 \$ im Rahmen der Einkommensteuer, der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlages als Bemessungsgrundlage zurechnet (UA. S. 18 vorletzter Abs. sowie S. 19 unten), tragen die Urteilsfeststellungen diese Annahme nicht und verstößt die Kammer gleichzeitig gegen den Zweifelssatz.

Die Kammer stellt ausdrücklich fest, dass diese (von US-Dollar in DM zu einem nicht näher definierten Zeitpunkt umgerechneten) 526.739,98 DM den Angeklagten „aus unbekanntem Quellen zugeflossen“ seien (UA. S. 18 vorletzter Abs.).

Eine Zuordnung dieser Beträge zu betrieblichen Erlösungen der O. GmbH stellt die Kammer nicht fest (S. 19 oben), der Zufluss könne aus dem bei der O. betriebenen Q-System stammen, jedoch (UA. S. 23 zweiter Abs.) „ist dies keinesfalls als zweifelsfrei feststehend anzusehen“.

Die Kammer unterzieht diese Einnahme sodann der Einkommensbesteuerung. Das ist nicht von Feststellungen ausreichend getragen.

Es gibt schon keinen Rechtssatz, nachdem jegliche Vermögensmehrung einer Steuer unterliegt¹². Die von der Kammer hierzu geschilderten Einlassungen der Angeklagten mögen sie nicht vollständig überzeugt haben - wenngleich sie andererseits feststellt, dass der Angeklagte S. vor seiner Einreise in die Bundesrepublik seine Firma veräußern konnte (UA. S. 4 vorletzter Abs.) und in Moskau nicht weniger verdient und nicht schlechter gelebt hatte als in Deutschland (UA. S. 5 oben).

Jedenfalls wird aus einer für widerlegt erachteten Einlassung allein noch keine Feststellung als Grundlage einer Verurteilung¹³.

Als gleichrangige Möglichkeiten für die Ursache des Zuflusses bleibt die Rückführung von Krediten („return credit“ als Zusatz auf einer Überweisung), die Veräußerung von Firmenbeteiligungen unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze, eine Erbschaft oder Schenkung, die Veräußerung von Gegenständen aus dem Privatvermögen und eine Reihe anderer, den Zufluss auslösenden Ursachen außerhalb der persönlichen Einkommensteuerpflicht.

Dies gilt insbesondere auch deshalb, als nicht ansatzweise geprüft wurde und offen bleibt, ob der Betrag i.H.v. USD 231.798,97 überhaupt unter eine der in § 2 Abs. 1 EStG genannten sieben Einkunftsarten fällt

¹² So wörtlich BVerfG, 2 BvR 2030/04 vom 03.07.2006.

¹³ St.RS. des BGH, vgl. nur BGH 2 StR 630/86; BGH NSTZ 1986, 325.

und der (oder die?) Angeklagte sie als unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtiger (unter Beachtung der Doppelbesteuerungsabkommen) zu versteuern hat. Ohne Beachtung der Tatsache, dass das sog. Zuflussprinzip nur für die Überschusseinkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 4-7 EStG gilt, führt die Kammer auf Seite 23 zweiter Absatz einfach einen zu versteuernden Zufluss an.

Offen bleibt ferner, wieso die Kammer diese auf dem Rechner des Angeklagten T. vorgefundenen Notierungen der Beträge im Rahmen der Einkommensteuererklärung beiden Angeklagten mittäterschaftlich zur Last legt.

Die gemeinschaftliche Einkommensteuererklärung schafft selbst dann keine Mittäterschaft, wenn ein Ehegatte Kenntnis hat von der Unrichtigkeit nur des Erklärungsteiles, den der andere Ehegatte zu verantworten hat¹⁴.

Auch dieser Umstand zeigt, dass die Feststellungen der Kammer letztendlich nicht über die Vermutung hinaus tragen, dass es sich um der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte beider Angeklagten oder nur eines Angeklagten unterliegen könnte.

2.2.8

Die Kammer hat ferner dadurch einen zu hohen Schuldumfang hinsichtlich des Steuerschadens ihrem Urteil zugrunde gelegt, dass sie ausdrücklich hinsichtlich der Unternehmenssteuern (so wörtlich S. 14 zweiter Abs. UA.) „*etwaig zu bildende Steuerrückstellungen und deren weitere Auswirkungen (stammend aus dem Bereich der Umsatzsteuer) vollständig außer Acht gelassen*“ hat.

Im letzten Hauptverhandlungstermin am 23.05.2007 war unter anderem die Körperschaftssteuerberechnung für die O. GmbH i.l. für 2001 (mittels Selbstleseverfahren) eingeführt worden, die mit Schriftsatz vom 14.05.2007 zur Akte gereicht worden war (Anlage 3 zum Tagesprotokoll vom 14.05.2007).

Diese Körperschaftssteuerberechnung für 2001 berechnet die Körperschaftssteuer auf 0,-Euro. Hiermit hätte sich die Kammer zumindest auf der Ebene der Strafzumessung auseinander setzen müssen - ebenso wie sie bei dem erwähnten Zufluss von 231.000 \$ zu Lasten der Angeklagten hätte mindestens erwägen müssen, ob nicht damit zusammenhängende Betriebsausgaben oder Werbungskosten Berücksichtigung finden mussten.

2.3 Zu den Strafzumessungserwägungen im Übrigen

Zunächst ist zu kritisieren, dass die Strafkammer auffällig oft bloße Vermutungen zu Lasten der Angeklagten hegt, die in den Feststellungen eines Strafurteils nach Auffassung der Revision nichts zu suchen haben.

¹⁴ Ebenso BFH, Beschluss vom 16.04.2002, Az. IX R 40/00.

So wird den Angeklagten wie dargelegt durchgehend oberhalb des strafrechtlich berücksichtigungsfähigen Steuerschadens (ebenfalls ohne Feststellungen) „ein „*tatsächlich ermittelter Steuerschaden in deutlich übersteigender Höhe*“ bescheinigt (beispielsweise S. 16 zweiter Abs. UA.).

Ausweislich UA. S. 9 zweiter Abs. sind nach Auffassung der Kammer „*vermutlich*“ mehrere Verfahren zur Verschleierung von Einnahmen angewandt worden, wobei sie sich ohne ernsthaften Zweifel nur von einem Q.-System überzeugen konnte.

Die Erwähnung von „*vermutlich ebenfalls begangenen Einkommensteuerhinterziehungen*“ erhält einen eigenen Gliederungspunkt im Urteil (S. 20 UA. unten).

Wenngleich die Kammer ausweislich Bl. 21 UA. unten dort keine Zweifel daran haben will, dass die von den Angeklagten abgelegten Geständnisse der Wahrheit entsprechen, so meint sie ausweislich S. 22 zweiter Abs. demgegenüber „*gewisse Auffälligkeiten*“ auch in den Jahren 1998 und 1999 „*durchaus feststellen*“ zu können. Einige Seiten später (UA. S. 24 letzter Abs.) bezeichnet die Kammer demgegenüber und widersprüchlich als „*wahrscheinlich zutreffend*“, dass vor September 2000 „*Steuerverkürzungen nur in erheblich geringerem Umfang und nicht mit der Systematik der Folgejahre erfolgt sein dürften*“.

Vollends unklar erwähnt die Kammer (UA. S. 27 unten/28 oben) neben dem „*strafrechtlich festgestellten Steuerschaden*“ noch einen (so wörtlich UA. S. 28 oben) „*weit höheren Steuerschaden unter Berücksichtigung der Verletzung der Mitwirkungspflichten der Angeklagten im Besteuerungsverfahren*“ (Feststellungen hierzu gibt es keine).

Alle diese Formulierungen lassen besorgen, dass die Kammer sich auch von bloßen Vermutungen zu Lasten der Angeklagten hat leiten lassen.

Die Besorgnis findet eine weitere Stütze am Ende des Urteils: Ausweislich Bl. 29 zweiter Abs. UA. hält die Kammer die ausgeurteilten Strafen für am untersten Bereich angesiegelt und verteidigt ihre Auffassung damit, dass „*auch Freiheitsstrafen von über drei Jahren durchaus vertretbar gewesen wären*“.

Diese Formulierung lässt ferner schon isoliert betrachtet in mehrfacher Hinsicht Strafzumessungsfehler erkennen:

Zum einen löst sich das Tatgericht damit erkennbar von einer Strafzumessung auf einer rationalen, und im Weg nachvollziehbaren Grundlage. Es ist nicht mehr nachzuvollziehen, wieso für die Angeklagte S. einerseits eine Bewährungsstrafe von zwei Jahren ausgeurteilt wird und andererseits eine solche von über drei Jahren gerechtfertigt sein soll. Allein mit ihrer Elternschaft - zumal diese nur im Rahmen der Aussetzungsentscheidung erwähnt wird - wäre eine solche Differenz nicht zu erklären.

Zum anderen aber wendet die Kammer ihre Auffassung „*auch Freiheitsstrafen von über drei Jahren vertretbar*“ unterschiedslos gerade auf beide Angeklagte in identischer Höhe an. Damit bleibt sie jede

schlüssige Erklärung dafür schuldig, warum sie zu Gunsten der Angeklagten S. gleichwohl auf eine Bewährungsstrafe erkennt, zu Lasten des Angeklagten S. aber eine solche nicht mehr für vertretbar hält.

Ein weiterer Strafzumessungsfehler liegt schließlich in der Erwägung (UA. S. 25 a. E.) begründet:

„Letztlich hat das Gericht die Verfahrensdauer als strafmildernden Umstand gewertet. Die Verfahrensdauer ist teilweise auf das Einlassungsverhalten der Angeklagten zurückzuführen, beruht aber auch auf von den Angeklagten nicht zu vertretenden Umständen, wie etwa die Erkrankung des Kammervorsitzenden und die damit verbundene Änderung der Gerichtsbesetzung“.

Die Formulierungen „*Letztlich*“ und „*auch*“ lassen besorgen, dass die Kammer den Angeklagten die strafmildernde Wirkung einer langen Verfahrensdauer deshalb nicht in vollem Umfang zugutekommen lässt, weil diese ihre Geständnisse nicht am ersten, sondern erst am sechsten Hauptverhandlungstag (von insgesamt allerdings 24!) abgelegt hatten.

Das ist rechtsfehlerhaft. Wer wegen eines später abgegebenen Geständnisses die Verfahrensdauer zuvor als vom Angeklagten selbst zu vertreten ansieht und deshalb zum Teil unberücksichtigt lässt, bestraft im Ergebnis unzulässigerweise die Geltendmachung des Schweigerechts.

Rechtsanwalt