

HRRS-Nummer: HRRS 2012 Nr. 1019

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2012 Nr. 1019, Rn. X

BGH 1 StR 492/11 - Urteil vom 26. Juli 2012 (LG Landshut)

Steuerhinterziehung durch gesellschaftsrechtliche Konstruktionen bei Einkünften aus Patentrechten (Einkommensteuer: Zurechnung von Einkünften, Besteuerung bei Patenten und Erfindungen; Körperschaftsteuer: verdeckte Gewinnausschüttung und Verzicht auf Geschäftschancen; Gewerbesteuer; Umsatzsteuer: entgeltliche Überlassung der Patentrechte als steuerbare sonstige Leistung); Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten und Scheingeschäfte (Umgehung eines Wettbewerbsverbotes); Hinweispflicht bei Änderung der (steuer-)rechtlichen Beurteilung; Einkünfte einer sog. Zwischengesellschaft bei der Hinzurechnungsbesteuerung.

§ 370 AO; § 41 AO; § 42 AO; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; § 3 Abs. 9 UStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; § 8 AStG; § 10 AStG; § 50a Abs. 4 EStG aF; § 265 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Zur Zurechnung von „Transferzahlungen“ als verdeckte Gewinnausschüttungen und der Abgrenzung von Einkünften natürlicher Personen infolge von Scheingeschäften.

2. Geschäftschancen, die ein Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft nimmt, können im Moment ihres Entzuges verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auslösen und im Moment ihres Gegenstand einer Steuerhinterziehung sein. Dies kann der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft gebühren, als Eigengeschäft wahrnimmt oder Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich zieht und für eigene Rechnung nutzt. Entzieht ein Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen „seiner“ Gesellschaft eine Geschäftschance, so vollzieht sich die verdeckte Gewinnausschüttung regelmäßig in diesem einmaligen Akt. Dies gilt auch dann, wenn sich beim Gesellschafter der Vorteil später realisiert.

3. 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 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. Zur Abgrenzung, ob Zuwendungen an einen Gesellschafter aus betrieblichen Gründen erfolgten oder mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wurden, ist regelmäßig ein Fremdvergleich vorzunehmen. Hiernach ist dann eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anzunehmen, wenn die Gesellschaft den zugewendeten Vermögensvorteil bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.

4. Die für den Leistungsaustausch gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erforderliche innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung liegt vor, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist. Hieran kann es bei „Transferzahlungen“ zwischen zwei Gesellschaften fehlen, die zum Schein entrichtet werden.

5. Werden Entlohnungen natürlicher Personen durch „Transferzahlungen“ an eine zwischengeschaltete Gesellschaft verschleiert, ist es für die steuerstrafrechtliche Beurteilung unerheblich, ob diese der natürlichen Person in voller Höhe tatsächlich unmittelbar zugeflossen sind. Kann sich der Steuerpflichtige der Besteuerung in seiner Person schon durch zivilrechtlich wirksame Übertragung des Einkünfteanspruchs nicht entziehen, so ist die nicht ernstlich gewollte Verlagerung der Einkünfte erst recht steuerlich unbeachtlich.

Entscheidungstenor

Auf die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Landshut vom 8. April 2011 mit den dazugehörigen Feststellungen aufgehoben, soweit die Angeklagten verurteilt wurden.

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

Gründe

A

Die in Deutschland ansässigen Angeklagten wurden wegen Hinterziehung von Einkommensteuer, Gewerbesteuer (beide Angeklagten) sowie Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer (nur Angeklagter K.) zu Freiheitsstrafen verurteilt. Der Verurteilung liegt im Kern zugrunde, dass sie Einkünfte aus den Patentrechten einer von ihnen mitentwickelten Kabelschutzummantelung gegenüber den Finanzbehörden verschwiegen hatten, obwohl diese in Deutschland zu versteuern gewesen wären. Hierzu bedienten sie sich einer komplizierten und auf Verdeckung angelegten gesellschaftsrechtlichen Konstruktion. 1

Im Einzelnen hat die Strafkammer Folgendes festgestellt: 2

I. Die Angeklagten hatten 1997/1998 gemeinsam mit Mitarbeitern der in I. geschäftsansässigen H. GmbH & Co. KG, später H. GmbH (im Folgenden: H.) eine spezielle Kabelschutzummantelung (im Folgenden: „Veloursband“) zum Schutz von Kabelleitungen im Automobilbau entwickelt. Das am Markt wirtschaftlich sehr erfolgreiche „Veloursband“ wurde in den Jahren 1998 bis 2004 von der H. hergestellt und, wenn auch nicht ausschließlich, so doch überwiegend an Zuliefererfirmen des VW-Konzerns ins Ausland verkauft; der Vertrieb des „Veloursbandes“ wurde im Wesentlichen von den Angeklagten abgewickelt, die sowohl im In- als auch im Ausland die Zulieferer von VW aufsuchten. 3

1. Inländischer gesellschaftsrechtlicher Rahmen: 4

Die Angeklagten strebten gemeinsam mit der H. eine Patentierung des „Veloursbandes“ an. Daher wurde kurz vor der Serienreife des „Veloursbandes“ im November 1997 die fortan in R., zeitweilig auch in P. geschäftsansässige T.GmbH (später umbenannt in K.GmbH, im Folgenden: T.) gegründet. Deren Geschäftszweck war es, „die Idee des 'Veloursbandes' zur Patentreife(mit-)(zu)entwickeln und (zu) nutzen“ (UA S.12). Zu dieser Zeit waren die Angeklagten jedoch noch bei einer anderen, als Automobilzulieferer tätigen Firma beschäftigt. Der Angeklagte L. unterlag zudem einem Wettbewerbsverbot. Daher wollten die Angeklagten zukünftig ihre wirtschaftliche Beteiligung an der T. verschleiern. Sie veranlassten Angehörige (M.L. und Hu.), die Rolle der Gründungsgesellschafter der T. zu übernehmen. Diese hielten ihre Anteile von jeweils 50% des Stammkapitals an der Gesellschaft treuhänderisch für die Angeklagten. Zum formellen Geschäftsführer wurde Hu. bestimmt. 5

Mit Wirkung zum 1.Januar 1998 schlossen die Angeklagten mit der T. einen Vertrag über eine atypische stille Beteiligung und einer Ergebnis-Beteiligung in Höhe von jeweils 40% für die beiden Angeklagten und 20% für die T. Im November 1998 übernahm der Angeklagte K. nach seinem Ausscheiden bei seinem ehemaligen Arbeitgeber den Geschäftsanteil des Gründungsgesellschafter Hu. von nominell 25.000 DM und die Geschäftsleitung der T. Die Ergebnisbeteiligungsverhältnisse an der T. atypisch stillen Gesellschaft änderten sich zum 1.Januar 2001 dahingehend, dass die Angeklagten fortan zu jeweils 20% am Ergebnis beteiligt wurden und die T. zu 60%. Zum 30.September 2001 wurde dem Finanzamt die Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft und die Weiterführung der T. mitgeteilt. 6

2. Ursprüngliche Vereinbarungen zwischen T. und H.: 7

Zur Verwertung der Rechte an dem „Veloursband“ unterzeichneten der Angeklagte K.-in Vertretung für Hu. als dem damaligen Geschäftsführer der T.-und zwei Geschäftsführer der H.am 1./22. Januar 1998 einen Konsortialvertrag. Dieser besagte, dass T. und H. das Patent für das „Veloursband“ als gleichberechtigte Partner anmelden sollten. Der T. wurde darüber hinaus an näher beschriebenen, dem Schutz von Leitungen dienenden Verbundmaterialien die alleinigen Vertriebsrechte eingeräumt. Die Produktionsrechte sollten ausschließlich bei der H. liegen. Schließlich wurde die T.in näher bezeichneter Weise anteilig an der Gewinnmarge der vertriebenen Verbundmaterialien, ersatzweise hälftig am Kalkulationsgewinn der Verbundmaterialien beteiligt. 8

Der Angeklagte K. schloss über die im Konsortialvertrag geregelte gemeinsame Anmeldung des Patents für das 9

„Veloursband“ mit der H. am 18. Februar 1998 eine Treuhandvereinbarung. Danach sollte die H. die beabsichtigte Patentanmeldung im Außenverhältnis allein vornehmen. Hinsichtlich des "50%-igen Geschäftsanteils" der T. sollte dies insoweit treuhänderisch für die T. geschehen.

3. Verlagerung in die Schweiz: 10

Als die Angeklagten die wirtschaftliche Ertragskraft des Patents für das „Veloursband“ erkannten, entschlossen sie sich, die Gewinne aus dem Patent der Besteuerung in Deutschland zu entziehen. 11

Um die Spuren der bisherigen Konstruktion zu verwischen, wurden die zuvor zwischen der T. und H. geschlossenen Verträge mit Zustimmung der H.-mündlich für nichtig erklärt und die Originalverträge aus den Unterlagen beider Firmen wurden entfernt und vernichtet. Außerdem ließen die Angeklagten über Treuhänder im Herbst 1998 die A.AG (im Folgenden: A.) mit Sitz in der Schweiz gründen, deren Aktien sie je hälftig hielten. Das Stammkapital der A. betrug 100.000 CHF. Einer der bestellten Verwaltungsräte vertrat die Interessen der Angeklagten im Verwaltungsrat. „Sämtliche Verwaltungsaufgaben“ der A. („Hierzugehören: Sekretariat, Telefondienst, Personal, EDV, Allg. Administration, Buchhaltungsvorbereitung“) wurden mit auf den 11. März 1998 datierenden Vertrag an die „G.Gruppe bzw. ihre E.AG, sowie ihre F.AG“ übertragen. Die A. und die H. trafen auf Wunsch der Angeklagten mit Verträgen vom 16./21. Dezember 1998 rückwirkend zum 1. Januar 1998 eine neue Konsortial- und eine Treuhandvereinbarung. 12

a) Konsortialvereinbarung: 13

In die Präambel des neuen Konsortialvertrages wurde einvernehmlich die -wahrheitswidrige Behauptung aufgenommen, dass die H. und A. „de facto gemeinsam“ das „Veloursband“ entwickelt hätten. Die Patentanmeldung sollte im Außenverhältnis allein durch H., im Innenverhältnis treuhänderisch auch für die A. erfolgen. Zur Abgeltung der „Rechte aus dem Patent (bzw. bis zur Erteilung) aus der Entwicklung des Produkts“(das „Veloursband“) wurden zwischen H. und A. für das „Veloursband“ näher dargelegte Produktions- und Vertriebslizenzgebühren festgelegt. Der A. wurde darüber hinaus der Auslandsvertrieb für das „Veloursband“ übertragen. Sie garantierte dabei „die Erfüllung der Kaufverträge durch die Kunden“. Im Gegenzug konnte sie näher bezeichnete Verkaufs- und Garantiprovisionen beanspruchen. Insgesamt nahm die A. durch die Konsortialvereinbarung rückwirkend die Position der T. mit Ausnahme des Vertriebs in Deutschland ein. Hierzu enthielt der Vertrag die Feststellung, die H. habe hierüber bereits im Einvernehmen mit A. gesondert befunden. 14

b) Treuhandvereinbarung: 15

In der Treuhandvereinbarung wurde die treuhänderische Mitanmeldung des Patents durch die H. (auch) für die A. weiter konkretisiert. Zu einem nicht näher festgestellten Zeitpunkt wurde die Treuhandvereinbarung wieder aufgekündigt. 16

c) Tatsächliche Verhältnisse: 17

Die A. beteiligte sich indes nicht an den Entwicklungskosten für das „Veloursband“. Sie beteiligte sich lediglich jeweils zur Hälfte an den mit dem Patent für das „Veloursband“ verbundenen laufenden Kosten und den Kosten für die Prüfung von Patentverletzungen. Die für den Vertrieb des „Veloursbandes“ angefallenen Reisen wurden von der A. weder organisiert noch bezahlt. Schriftliche Vereinbarungen betreffend die Übertragung anteiliger „Patentrechte oder Nutzungsrechte“ existierten nicht; auch in den Bilanzen der A. wurde das Patent am „Veloursband“ nicht aufgeführt. 18

4. Patentrechtliche Abwicklung: 19

Am 31. März 1998 wurde das „Veloursband“ beim Europäischen Patentamt als Patent angemeldet. Im Einverständnis mit den Angeklagten wurden als Erfinder die Geschäftsführer der H. angegeben. In der ersten Jahreshälfte 2000 wurde die A. als Mitinhaberin des Patents angemeldet. 20

5. Zahlungen der H.: 21

Die H. überwies am 24. September 1998 auf ein spanisches Bankkonto des Angeklagten L. zunächst einen Geldbetrag von 250.000 DM. Dort wurden 249.499,99 DM gutgeschrieben. 22

Am 11. Dezember 1998 wurde dieser Betrag allerdings zurückgebucht und bei der H. mit 248.365,44 DM gutgeschrieben. Am 17. Dezember 1998 zahlte die H. einen Geldbetrag in Höhe von 250.000 DM an die A. 23

Insgesamt leistete die H. gemäß der Konsortialvereinbarung vom 16./21.Dezember 1998 an die A.in den Jahren 1998 bis einschließlich 2004 Zahlungen in einer Gesamthöhe von 15.145.784Euro an die A. Diese setzten sich aus Lizenzgebühren sowie Verkaufs- und Garantieprovisionen zusammen (im Folgenden: „Transferzahlungen“). Daneben entrichtete die H. für die A. aus den Lizenzgebühren Abzugsteuern gemäß § 50a Abs.4 EStGaFin einer Gesamtsumme von 1.694.846 Euro. Einen Antrag der A., eine Freistellung ihrer inländischen Einkünfte vom Steuerabzug aufgrund des deutschschweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens zu erreichen, hatte das Bundesamt für Finanzen am 8.August 2000 abgelehnt, weil trotz der von der A. behaupteten Tätigkeiten bei der Entwicklung des „Veloursbandes“ keine wirtschaftliche Tätigkeit der A. feststellbar sei (§ 50d Abs.1a EStGaF).

6. Steuerrechtliche Abwicklung: 25

In subjektiver Hinsicht - so das Landgericht nahmen die Angeklagten in Kauf, dass die von der H.an die A. geleisteten Zahlungen in Wahrheit der T. zustanden und dementsprechend als deren Einnahmen in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären. Dennoch wies der Angeklagte K.in den für die T. abgegebenen Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen die „Transferzahlungen“ nicht aus. Gleiches galt für die ebenfalls vom Angeklagten K. für die T. abgegebenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis einschließlich 2004.

In gleicher Weise verschwiegen die Angeklagten in den für die T. atypisch stille Gesellschaft abgegebenen Gewerbesteuererklärungen die „Transferzahlungen“ als Besteuerungsgrundlagen dieser stillen Gesellschaft. 27

Beide Angeklagten verschwiegen schließlich die „Transferzahlungen“ in ihren Einkommensteuererklärungen; die Einkommensteuerverkürzungen führten sie mit Absicht herbei. 28

II. Auf dieser Grundlage hat das Landgericht die Angeklagten wie folgt verurteilt: 29

1. Angeklagter K.: 30

a) Veranlagungszeitraum 1999: 31

je eine Tat der Hinterziehung von 32

- Körperschaftsteuer für die T. (82.561 EURO) 33

- Umsatzsteuer für die T. und Gewerbesteuer für die atypisch stille Gesellschaft (455.534 EURO) 34

- Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag (292.921 EURO) 35

b) Veranlagungszeitraum 2000: 36

je eine Tat der Hinterziehung von 37

- Gewerbesteuer für die atypisch stille Gesellschaft (387.640 EURO) 38

- Körperschaftsteuer für die T.(154.167 EURO) 39

- Umsatzsteuer für die T.(447.224 EURO) 40

- Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag (462.548 EURO) 41

c) Veranlagungszeitraum 2001: 42

je eine Tat der Hinterziehung von 43

- Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die T. (409.718 EURO) 44

- Umsatzsteuer für die T. und Gewerbesteuer für die atypisch stille Gesellschaft (641.905 EURO) 45

- Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag (321.705 EURO) 46

d) Veranlagungszeitraum 2002:	47
je eine Tat der Hinterziehung von	48
- Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die T. (921.650EURO)	49
- Umsatzsteuer für die T.(385.852EURO)	50
- Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag (313.942EURO)	51
e) Veranlagungszeitraum 2003:	52
je eine Tat der Hinterziehung von	53
- Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die T. (880.012EURO)	54
- Umsatzsteuer für die T. (386.317EURO)	55
- Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag (296.459EURO)	56
f) Veranlagungszeitraum 2004:	57
je eine Tat der Hinterziehung von	58
- Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuer für die T. (1.340.094 EURO)	59
- Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag (299.457 EURO)	60
Die verhängten Einzelstrafen liegen zwischen drei Monaten und zwei Jahren und zwei Monaten, die Gesamtstrafe beträgt drei Jahre und zehn Monate.	61
2. Angeklagter L.:	62
a) je eine Tat der Hinterziehung von Gewerbesteuer bei der T. atypisch still für die Veranlagungszeiträume	63
-1999 (210.823 EURO)	64
-2000 (387.640 EURO)	65
-2001 (253.232 EURO)	66
b) je eine Tat der Hinterziehung von Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag für die Veranlagungszeiträume	67
-1999 (278.923EURO)	68
-2000 (460.623 EURO)	69
-2001 (325.095 EURO)	70
-2002 (311.358 EURO)	71
-2003 (297.861 EURO)	72
-2004 (289.711 EURO)	73
Die Einzelstrafen liegen hier zwischen einem Jahr und acht Monaten und zwei Jahren. Die verhängte Gesamtstrafe beläuft sich auf zwei Jahre und zehn Monate. Nach Auffassung der Strafkammer wäre der Angeklagte L. allerdings in gleicher Weise wie der Angeklagte K. schuldig zu sprechen gewesen, dies war jedoch nicht möglich, weil er nicht entsprechend angeklagt war. Soweit den Angeklagten daneben Hinterziehung von Einkommensteuer und von	74

Gewerbsteuer bei der T. atypisch stillen Gesellschaft im Veranlagungszeitraum 1998 zur Last lag, hat die Strafkammer das Verfahren im Urteil wegen Verfolgungsverjährung eingestellt.

Gegen dieses Urteil richten sich die Revisionen der Angeklagten und der Staatsanwaltschaft. Die Revisionen der Angeklagten sind auf die näher ausgeführte Sachrüge gestützt. Die Revision der Staatsanwaltschaft ist auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkt und ebenfalls auf die näher ausgeführte Sachrüge gestützt. Soweit das Verfahren wegen Verfolgungsverjährung eingestellt worden ist, ist das Urteil damit nicht angegriffen. 75

B.

Revisionen der Angeklagten: 76

Die Revisionen der Angeklagten erweisen sich als begründet; die Feststellungen tragen die Schuldsprüche insgesamt nicht. 77

Der rechtliche Mangel der Würdigung des Landgerichts liegt im Kern darin, dass es die „Transferzahlungen“ an die A. nicht rechtsfehlerfrei als verdeckte Gewinnausschüttungen seitens der T. im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG behandelt hat. Nach den bisherigen Feststellungen liegt es vielmehr sehr nahe, dass die A. nur zum Schein im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO in eine Vertragsbeziehung zur H. eingebunden wurde, hierdurch aber nicht Einkünfte der T., sondern unmittelbare Einkünfte der Angeklagten verdeckt werden sollten. Denn auch die T. stellte sich nach den bisherigen Feststellungen jedenfalls in den hier maßgeblichen Veranlagungszeiträumen als nicht ernsthaft einbezogen dar. Damit bieten die bisherigen Feststellungen keine tragfähige Grundlage für die Schuldsprüche hinsichtlich der Hinterziehung von Körperschaft und Gewerbesteuer. Hinsichtlich der Umsatzsteuer hat das Landgericht das Bestehen einer Leistungsbeziehung zwischen T. und H. ebenfalls nicht tragfähig begründet. 78

Hinsichtlich der Einkommensteuer beider Angeklagten ist zwar im Grunde auszuschließen, dass keine Einkommensteuer angefallen ist. Jedoch sind die Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen so wenig tragfähig, dass der Schuldspruch - auch im Hinblick auf § 265 StPO nicht aufrechterhalten bleiben kann. 79

Die aufgezeigten Rechtsfehler wirken sich im Einzelnen wie folgt aus: 80

I. Fälle D II.1 Nr.8 und 10 der Urteilsgründe: 81

Die bisherigen Feststellungen tragen die Verurteilung des Angeklagten K. wegen jeweils Tateinheitlich verwirklichter Hinterziehung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in den Jahren 2002 und 2003 (Fälle D II. 1 Nr. 8 und 10 der Urteilsgründe) nicht. Die vom Landgericht angestellten Erwägungen zur Behandlung der „Transferzahlungen“ als verdeckte Gewinnausschüttungen der T. im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG begegnen durchgreifenden Bedenken. Das Landgericht hat nicht tragfähig begründet, dass die T. den Angeklagten - sei es auch nur mittelbar Vermögensvorteile in Form der „Transferzahlungen“ zuwendete. 82

1. Allerdings legen die bisherigen Feststellungen in der Tat nahe, dass die an die A. geleisteten „Transferzahlungen“ lediglich scheinbar Einkünfte der A. darstellten. Der Konsortialvertrag zwischen der H. und der A. sowie die auf dessen Grundlage geleisteten „Transferzahlungen“ waren danach naheliegend nicht ernstlich gewollt und sind als Scheingeschäfte beziehungsweise Scheinhandlungen im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung unbeachtlich. 83

Hierfür spricht Folgendes: 84

a) Die A. vergab mittels eines auf den 11.März 1998 datierenden Dienstleistungsvertrages sämtliche Verwaltungsaufgaben. Schon die unklare Bezeichnung des Vertragspartners („G.Gruppe bzw. ihre E.AG, sowie ihre F.AG“) sowie der Vertragsgegenstand („sämtliche Verwaltungsaufgaben für die A.AG, ... Hierzu gehören: Sekretariat, Telefondienst, Personal, EDV, Allg. Administration, Buchhaltungsvorbereitung“) dieses offensichtlich rückdatierten Vertrages legen nahe, dass die Angeklagten die A. nur zur Verschleiervzwecken hatten gründen lassen. 85

b) In den Konsortialvertrag vom 16./21. Dezember 1998 war die unwahre Behauptung aufgenommen worden, die A. habe „de facto“ das „Veloursband“ mitentwickelt. Tatsächlich vereinnahmte A. jedoch lediglich die „Transferzahlungen“. Dies tat sie, ohne sich -ausgenommen einer hälftigen Beteiligung an Kosten im Zusammenhang mit dem Patent an den Entwicklungskosten für das „Veloursband“ zu beteiligen, Reisen der Angeklagten, die dem Vertrieb des „Veloursbandes“ galten, zu organisieren oder zu bezahlen. Schriftliche Nachweise, dass der A. die anteiligen 86

„Patentrechte oder Nutzungsrechte“ am „Veloursband“ übertragen worden waren, existierten zudem nicht.

c) Die H. überwies am 24. September 1998 zunächst einen Geldbetrag in Höhe von 250.000DM auf ein spanisches Bankkonto des Angeklagten L. Erst am 11. Dezember 1998 wurde diese Überweisung rückabgewickelt und am 17. Dezember 1998 erneut ein Geldbetrag in Höhe von 250.000DM auf das Konto der A. überwiesen. Dies ist schwerlich mit der Annahme zu vereinbaren, diese Zahlung sei in Erfüllung ernsthaft eingegangener Verpflichtungen gegenüber der A. geschehen, zumal der mit der A. geschlossene Konsortialvertrag für alle Beteiligten erkennbar auf unrichtiger Grundlage basierte und zudem zu diesem Zeitpunkt seitens der H. auch noch nichtunterzeichnet war. 87

d) Die Art und Weise des Übergangs der „Geschäfte“ von der T. auf die A. im Dezember 1998 (rückwirkend zu Anfang 1998) legt ebenfalls nahe, dass im beidseitigen Einvernehmen etwas verdeckt werden sollte. Denn es entspricht nicht den Gepflogenheiten eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns, neue Vertragsgestaltungen mit neuem Vertragspartner unter Vernichtung von Buchhaltungsunterlagen (hier: ursprüngliche Verträge mit der T.) durchzuführen. 88

e) Die H., der gegenüber die A. eine Garantie für den Ausfall etwaiger Kunden abgegeben hatte, nahm eine Prüfung der Bonität der A. nicht vor, obgleich nach den Äußerungen des vom Landgericht zitierten Zeugen Kr. er davon ausging, dass „das große Kapital“ hinter der A. gestanden habe. Sonst, so der Zeuge, „mache es keinen Sinn, den Vertrieb auf die A. zu verlagern. Er habe die Zusammenhänge nicht gekannt und hätte bei Kenntnis der tatsächlichen Umstände nicht ruhig geschlafen.“ Dass eine Überprüfung dennoch unterblieb, legt die Annahme nahe, dass die H. dieser Garantie in der Sache kein Gewicht beimaß, gleichwohl aber „Garantieprovisionen“ an die A. leistete. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahre 2004 musste die H. bei der A. gar Rücksprache halten, was es mit den „Garantieprovisionen“ tatsächlich auf sich habe. Tatsächlich hatte die A., deren Stammkapital 100.000 CHF betrug, auch keine Kapitalausstattung, die geeignet gewesen wäre, größere Zahlungsausfälle abzudecken. 89

2. Hieraus folgt jedoch nicht, dass die „Transferzahlungen“ der T. als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zugerechnet werden könnten. 90

Das Landgericht ist ersichtlich davon ausgegangen, dass die „Transferzahlungen“ der H. an die A. einen Gewinn darstellten, der der T. entgangen sei. Die verdeckten Gewinnausschüttungen der T. in den Jahren 2002 und 2003 hat es dabei auf den Verzicht von Geschäftschancen gestützt. Hierbei hat das Landgericht nicht bedacht, dass eine auf den Verzicht von Geschäftschancen bezogene verdeckte Gewinnausschüttung auch vom rechtlichen Standpunkt des Landgerichts aus bereits im Jahr der Aufgabe der Chance, hier also nur im Jahre 1998, erfolgt wäre. 91

Das Landgericht geht allerdings im Ansatz zutreffend davon aus, dass Geschäftschancen, die ein Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft nimmt, verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auslösen können. 92

a) 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 (vgl. hierzu BGH, Beschlüsse vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, NSTZ 2009, 157, 158 und vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07, DStRE 2008 S. 169, 170 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs; vgl. auch BFH, Urteil vom 19. Juni 2007 - VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830, 832). 93

b) Zur Abgrenzung, ob Zuwendungen an einen Gesellschafter aus betrieblichen Gründen erfolgten oder mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wurden, ist regelmäßig ein Fremdvergleich vorzunehmen (vgl. BFH, Urteil vom 22. Dezember 2010 - IR 47/10, GmbHR 2011, 601; Gosch in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rn. 340). Hiernach ist dann eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anzunehmen, wenn die Gesellschaft den zugewendeten Vermögensvorteil bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, 170; BFH aaO mwN). 94

c) Ein solcher aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses gewährter Vorteil kann dabei auch darin liegen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft gebühren, als Eigengeschäft wahrnimmt oder Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich zieht und für eigene Rechnung nutzt (vgl. BFH, Beschluss vom 9. Juli 2003 - IB 194/02, GmbHR 2003, 1019f. mwN; zur sog. Geschäftschancenlehre vgl. zusammenfassend Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8 KStG, Stand: 13. Oktober 2010, Rn. 87 ff.). 95

d) Es steht außer Zweifel, dass ein ordentlicher Geschäftsleiter die lukrativen Geschäftschancen, die sich letztlich aus der zwischen den Angeklagten und H. gemeinsam erfolgten Entwicklung der Idee zum „Veloursband“ ergaben, nicht unentgeltlich aufgegeben hätte. Entzieht jedoch ein Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen „seiner“ Gesellschaft eine Geschäftschance, so vollzieht sich die verdeckte Gewinnausschüttung regelmäßig in diesem einmaligen Akt (vgl. Neumann in Kallmeyer u.a. GmbH-Handbuch, Teil III, 5.Abschn., 136.Lfg. April 2011, Rn.1905 mwN; vgl. auch BFH, Urteil vom 7.August 2002 -IR64/01, DStRE 2003, 104, 106 unter II.A.2.b.cc). Dies gilt auch dann, wenn sich beim Gesellschafter der Vorteil - wie hier erst später realisiert (vgl. Neumann aaO mwN). Anhaltspunkte, die dementsgegen vorliegend für eine sich jährlich wiederholende Aufgabe der Geschäftschance sprechen könnten, liegen nicht vor. Freilich hätten die Angeklagten - auf der Grundlage der rechtlichen Bewertung des Landgerichts spätestens Ende 1998 mit der Beseitigung des ursprünglich zwischen H. und T. abgeschlossenen Konsortialvertrages und dem Abschluss des neuen Vertragswerks, bei dem nunmehr die A. als Vertragspartnerin auftrat, alles Erforderliche getan, um der T. die hier in Rede stehenden Geschäftschancen dauerhaft zu entziehen.

3. Dass die „Transferzahlungen“ verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG darstellen könnten, die den Gewinn der T. nicht minderten, ist auch ansonsten nach den bisherigen Feststellungen des Landgerichts eher fernliegend.

Zwar war die Einbindung der A. aus den unter 1. genannten Gründen naheliegend nicht ernsthaft gewollt. Die T. könnte jedoch die „Transferzahlungen“ auch für diesen Fall den Angeklagten nur dann in Form verdeckter Gewinnausschüttungen zugewendet haben, wenn diese Scheinkonstruktion der Verschleierung von Entlohnungen der T. gedient hätte, mithin dem Einkunftsbereich der T. zuordenbare Einkünfte im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 2 AO verdeckt worden wären.

Gegen eine ernsthafte Einbindung auch der T. - jedenfalls ab Ende 1998 - spricht jedoch Folgendes:

a) Maßgeblicher Grund für die Einschaltung der T. dürfte gewesen sein, die aus der Mitentwicklung des „Veloursbandes“ erwachsenden Rechte aus arbeitsrechtlichen Gründen sowie aus Gründen des Wettbewerbsschutzes zunächst in dieser Gesellschaft zu „verstecken“, die die Angeklagten seinerzeit über ihre Verwandten M.L. und Hu. beherrschten. Letzterer fungierte zudem als formeller Geschäftsführer. Es spricht viel dafür, dass dieser zunächst für die Gründung der T. noch maßgebliche Gesichtspunkt aber dann entfallen war, als der Angeklagte K. im November 1998 die Geschäftsanteile von Hu. und auch die formelle Geschäftsführung der T. übernahm.

b) Demgegenüber waren die sonstigen Konsequenzen dieser Konstruktion über die T. möglicherweise von vorneherein nicht erwünscht und wurden zu vermeiden versucht. Hierfür spricht, dass die H. Ende September 1998 250.000DM auf ein spanisches Bankkonto des Angeklagten L. transferierte. Dies legt, zumal Feststellungen zu anderweitigen Zahlungen an die T. fehlen, nahe, dass die Beteiligten die Konsequenzen aus dem ursprünglich zwischen T. und H. geschlossenen Konsortialvertrag selbst nicht gezogen haben.

c) Gegen eine Zurechnung der „Transferzahlungen“ zum Einkunftsbereich der T. spricht jedenfalls auch, dass die zwischen T. und H. geschlossenen Verträge schon Ende 1998 im Einvernehmen aller Beteiligten vernichtet und aus den Unterlagen entfernt worden waren. Unabhängig von der Frage, ob die T. von Beginn an zum Schein eingebunden wurde, spricht dies jedenfalls gegen die Annahme, dass in den folgenden Jahren verdeckt die T. für in Wahrheit dort verbliebene Rechte (Lizenz- und Vertriebsrechte) vergütet werden sollte. Denn zu in diese Richtung deutenden Abreden zwischen T. und H. ist bislang nichts festgestellt.

d) Die Erwägung des Landgerichts, dass die Einbindung der T. ernsthaft gewollt gewesen sei, weil die hiermit verbundenen Rechtsfolgen (insb. Mitinhaberschaft am Patent) gewollt gewesen seien, ist im Übrigen wenig naheliegend. Dies gilt namentlich vor dem Hintergrund der oben dargestellten Zahlungsflüsse: Denn der Zweck der Einbindung der T. (Verdeckung im Hinblick auf noch bestehende Arbeitsverhältnisse und ein Wettbewerbsverbot bei Angeklagten L.) könnte aus Sicht der Beteiligten auch erreichbar gewesen sein, indem sie den bloßen Schein wirksamer Verträge (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 1 AO) hervorriefen (zur Abgrenzung vgl. BGH, Urteil vom 7. November 2006 - 5 StR164/06, NSTZ-RR 2007, 345, 346; vgl. auch Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 193. Lfg. März 2007, § 41 Rn. 155 mwN in Fn.6 sowie Heuermann, DB 2007, 416 ff.).

4. Damit können die Schuldprüche keinen Bestand haben. Ein Freispruch durch das Revisionsgericht kommt nicht in Betracht, da aufgrund neuer Feststellungen eine andere rechtliche Bewertung nicht ausgeschlossen ist (§ 354 Abs. 1 StPO; vgl. auch BGH, Urteil vom 7. März 1995 - 1 StR 523/94, BGHR StPO § 354 Abs. 1 Freisprechung1).

II. Fall D II.1 Nr. 12 der Urteilsgründe:

Weiter unterliegt die Verurteilung des Angeklagten K. wegen tateinheitlich verwirklichter Hinterziehung von Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer im Jahre 2004 (Fall II.1 Nr.12 der Urteilsgründe) der Aufhebung. 106

1. Hinsichtlich der vom Landgericht angenommenen Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer gelten die Ausführungen unter I. in gleicher Weise. 107

2. Ebenso fehlt es an einer tragfähigen Grundlage für die Annahme einer Umsatzsteuerhinterziehung im Jahre 2004. Das Landgericht erblickt in der entgeltlichen „Überlassung der Patentrechte“ an die H. gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9 UStG erbrachte steuerbare (sonstige) Leistungen der T. Dies ist so nicht tragfähig: 108

a) Gemäß §1 Abs.1 Nr.1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer unter anderem sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt, die einen wirtschaftlichen Wert haben und Gegenstand eines Leistungsaustausches sind (vgl. BGH, Urteil vom 9. Mai 2006 -5 StR 453/05, BGHSt 51, 44, 63, BGHR UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuerpflicht 1 mwN zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs). Die für den Leistungsaustausch erforderliche innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung liegt vor, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. BFH, Urteile vom 1. September 2010 -VR32/09, UR 2011, 180, 181 und vom 5. Dezember 2007 - VR 60/05, BFHE 219, 455, 459 f., BStBl II 2009, 486, 488 unter II.1.a, mwN). 109

b) Es ist bislang nicht ersichtlich, dass bezogen auf die „Transferzahlungen“ in den hier relevanten Zeiträumen ein solches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung zwischen der T. und der H. bestanden haben könnte. Die „Transferzahlungen“ waren formal an die schweizerische A. gerichtet. Dass die Zahlungen in Wahrheit für die T. bestimmt gewesen wären, erschließt sich nicht: 110

Auch wenn die A. aus den unterl.1 dargelegten Gründen naheliegend nur zum Schein vorgeschoben war, folgt daraus nicht, dass für die T.im Ergebnis anderes gälte. Aus den oben unter I.3 dargelegten Gründen liegt vielmehr nahe, dass auch die T. jedenfalls ab Ende 1998 nicht mehr in ein Leistungsverhältnis zur H. eingebunden war und zwischen diesen Gesellschaften kein Leistungsaustausch mehr stattfand. Unter diesen Umständen läge jedenfalls in den hier in Rede stehenden Zeiträumen auch keine von ihr gegen Entgelt in Form der „Transferzahlungen“ erbrachte und somit gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerpflichtige Leistung vor. 111

III. Fälle D II. 1 Nr. 1-7, 9, 11 und D II. 2 Nr. 1-3 der Urteilsgründe: 112

Die „Transferzahlungen“ an die A. können auch in den übrigen Fällen der Hinterziehung von Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer (Fälle D II. 1 Nr. 1-7, 9, 11 und D II. 2 Nr. 1-3 der Urteilsgründe) bislang weder als Entgelt für steuerbare Umsätze der T. noch als deren Gewinn oder Gewerbeertrag angesehen werden. Ebenso wenig kann bislang von aufgrund der „Transferzahlungen“ erhöhten Gewinnanteilen an der T. atypisch stillen Gesellschaft ausgegangen werden. 113

Es ist nämlich aus den dargelegten Gründen nicht tragfähig festgestellt, dass die formal an die A. gerichteten Zahlungen der Sache nach an die T. gerichtet gewesen wären. Dies führt zur Aufhebung sämtlicher weiterer Schuldsprüche, die nicht die Hinterziehung von Einkommensteuer betreffen. 114

IV. Fälle D II.1 Nr. 13-18 und D II.2 Nr. 4-9 der Urteilsgründe: 115

Wenngleich auf der Grundlage der Einlassungen der Angeklagten naheliegend ist, dass es in den verbleibenden Fällen der Steuerhinterziehung (Fälle D II.1 Nr.13-18 und D II. 2 Nr. 4-9 der Urteilsgründe) zur Hinterziehung von Einkommensteuer kam, so beruhte dies auf anderer als der vom Landgericht angenommenen Grundlage. Unter diesen Umständen ist es dem Senat schon unter dem Gesichtspunkt des § 265 StPO verwehrt, die Schuldsprüche mittels einer anderen rechtlichen Bewertung aufrechtzuhalten. Auch insoweit sind daher neue umfassende Feststellungen geboten. 116

1. Das Landgericht hat die „Transferzahlungen“ als verdeckte Gewinnausschüttungen seitens der T. an die Angeklagten im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG behandelt. Wie dargelegt, können jedoch die formal an die A. gerichteten Zahlungen auf Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht als solche angesehen werden, die der Sache nach für die T. bestimmt gewesen wären. Daher ist schon im Ansatz für die Annahme kein Raum, die T. habe hier den Angeklagten verdeckte Gewinnausschüttungen in Form der „Transferzahlungen“ zukommen lassen. 117

2. Auch während des Bestehens der T. atypisch stillen Gesellschaft gilt nichts anderes. Denn hier hat das Landgericht die Verkürzung der Einkommensteuer im Ergebnis daraus hergeleitet, dass die „Transferzahlungen“ die Gewinnanteile der Angeklagten und der T.an dieser atypisch stillen Gesellschaft erhöht hätten. 118

3. Bei den Einnahmen handelte es sich naheliegend um „Schwarzeinnahmen“. Sollten diese nicht der T. zuzurechnen sein, wäre insbesondere zu prüfen, ob es sich was nach den oben genannten Ausführungen nahe liegt in Wahrheit um von den Angeklagten aufgrund eigener Rechte oder Leistungen direkt erzielte Einkünfte handelte, die ebenfalls einkommensteuerpflichtig gewesen wären (zu den Einzelheiten der Besteuerung bei Patenten und Erfindungen vgl. zusammenfassend Gehm, MittPatA2011, 410 ff.). 119

C.

Revisionen der Staatsanwaltschaft: 120

Die Staatsanwaltschaft hat ihre zuungunsten der Angeklagten eingelegten Revisionen auf den Strafausspruch beschränkt. Eine Beschränkung eines Rechtsmittels allein auf den Rechtsfolgenausspruch ist grundsätzlich zulässig. Die in der Regel gegebene Trennbarkeit zwischen Schuld- und Strafausspruch ist jedoch - ausnahmsweise zu verneinen, wenn die Schuldfeststellungen eine Überprüfung des Strafausspruchs nicht ermöglichen; dies ist der Fall, wenn unklar bleibt, ob sich der Angeklagte überhaupt strafbar gemacht hat. Derartige Feststellungen können nicht Grundlage eines Strafausspruchs sein (vgl. BGH, Urteile vom 22. Mai 2012 - 1 StR103/12 mwN und vom 22. Februar 1996 - 1 StR 721/95, BGHR StPO § 344 Abs.1 Beschränkung 12; Gössel in Löwe/Rosenberg, StPO, 25.Aufl., § 318 Rn. 38 zum insoweit gleich zu behandelnden Fall der Berufungsbeschränkung). 121

So verhält es sich hier; wie dargelegt, tragen die bisher getroffenen Feststellungen die Schuldsprüche nicht, so dass die Rechtsmittelbeschränkung unwirksam ist. Somit führt auch die Revision der Staatsanwaltschaft zur Aufhebung des Urteils insgesamt. Daher gilt für den neuen Tatrichter das Verschlechterungsverbot (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO) nicht. 122

D.

Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf Folgendes hin: 123

Ob die Angeklagten in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Verkürzungen von Gewerbe- und Körperschaftsteuer bewirkten, indem sie in den für die T. beziehungsweise der atypisch stillen Gesellschaft abgegebenen Steuererklärungen die „Transferzahlungen“ verschwiegen, wird davon abhängen, ob diese Zahlungen der T. zuzurechnen sind. 124

Der neue Tatrichter wird daher Gelegenheit haben, die Frage der Zurechnung der Einkünfte („Transferzahlungen“) in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeiträumen aufzuklären. 125

Dabei wird der neue Tatrichter (vorrangig) prüfen, ob der mit der A. geschlossene Konsortialvertrag und die hierauf geleisteten Zahlungen als Scheingeschäfte beziehungsweise Scheinhandlungen im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung unbeachtlich waren (hierzu nachfolgend unter I.). Für diesen Fall käme es auf die Frage, ob die Einbindung der A. einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO (zur Abgrenzung vgl. BFH, Urteil vom 21.Oktober 1988 - III R194/84, BStBl II 1989, 216, 218; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Strafstrafrecht, 7. Aufl., § 370 Rn. 135ff.; Ratschow in Klein, AO, 11. Aufl., § 41 Rn. 23, § 42 Rn. 135ff.; Koenig in Pahlke/Koenig, AO, 2.Aufl., § 42 Rn.1) darstellen könnte oder die „Transferzahlungen“ als Einkünfte einer sog. Zwischengesellschaft (hier: A.) im Sinne des § 8 AStG der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10 AStG unterfielen, nicht mehr an (zur Abgrenzung vgl. Vogt in Blumich AStG, Stand: April 2012, Vorbem. zu den §§ 7 bis 14 AStG Rn. 42; Protzen in Kraft, AStG, § 7 Rn. 50ff.). 126

Gelangt der Tatrichter zur Annahme von Scheingeschäften bzw. Scheinhandlungen, wird er darüber hinaus feststellen, welches andere Geschäft bzw. welche andere Handlung hier hierdurch verdeckt werden sollte und damit im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 2 AO für die Besteuerung maßgeblich war(hierzu nachfolgend unter II.). 127

I. Aus den unter B.I.1 dargelegten Gründen ist es naheliegend, dass die A. nur zum Schein als Vertragspartnerin eingebunden werden sollte und die „Transferzahlungen“ nicht ernstlich an diese Gesellschaft gerichtet waren. 128

Der neue Tatrichter wird deshalb der Frage nachgehen, ob die Angeklagten -im Einvernehmen mit der H.-lediglich dem äußeren Anschein nach die A. als Vertragspartnerin erscheinen lassen wollten, hingegen die damit verbundenen 129

Rechtsfolgen nicht eintreten lassen wollten. Entscheidend ist, ob die Beteiligten zur Erreichung des erstrebten Erfolges ein Scheingeschäft für genügend oder ernstgemeintes Rechtsgeschäft für notwendig erachtet haben (vgl. hierzu BGH, Urteil vom 7. November 2006 -5StR164/06, NStZ-RR 2007, 345, 346 und Beschluss vom 20. März 2002 - 5 StR 448/01, DStRE 2002, 781, 782 mwN).

Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die nach den bisherigen Feststellungen im Jahre 2000 erfolgte 130
Mitanmeldung der A. als Patentmitinhaberin eine Bewertung als Scheingeschäft nicht ausschließt (vgl. BGH, Urteil vom 24. Mai 2007 - 5 StR72/05, DStRE 2008, 169 ff. sowie BVerfG, Beschluss vom 26. Juni 2008 - 2 BvR2067/07, wistra 2009, 17 ff.; vgl. auch BFH, Beschluss vom 5. September 2007 - IXB 250/06, BFH/NV 2007, 2233; Ratschow in Klein, AO, 11. Aufl., § 41 Rn. 23). Die nachträgliche Anmeldung der A. als Mitinhaberin des Patents könnte dazu gedient haben, gegenüber dem Bundesamt für Finanzen eine wirtschaftliche Tätigkeit der A. vorspiegeln zu können. Denn nach den bisherigen Feststellungen hatte die A. bereits im Jahre 1999 die Freistellung ihrer inländischen Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG aF vom Steuerabzug beantragt und war seitens des Bundesamts für Finanzen aufgefordert worden, Nachweise für die aktive Wirtschaftstätigkeit der A. zu erbringen.

II. Sollten zur Überzeugung des Landgerichts die Verträge mit der A. und die „Transferzahlungen“ an die A. als 131
Scheingeschäfte beziehungsweise Scheinhandlungen zu würdigen und damit im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich gewesen sein, wird das Landgericht weiter prüfen, was durch diese Scheinkonstruktion im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 2 AO verdeckt werden sollte.

Sollte das Landgericht zu dem Ergebnis gelangen, dass die „Transferzahlungen“ eine ihrerseits ernsthaft gewollte 132
Vergütung der T. verschleiern sollten, wären die „Transferzahlungen“ zwar dem Einkunftsbereich der T. zurechenbar. Allerdings ist diese Annahme jedenfalls in den hier in Rede stehenden Zeiträumen aus den bereits unter B. I. 3 dargelegten Erwägungen eher fernliegend.

Sollten hingegen, was naheliegt, zur Überzeugung des neuen Tatgerichts durch die „Transferzahlungen“ Entlohnungen 133
der Angeklagten selbst verschleiert werden, so wären die „Transferzahlungen“ den Angeklagten als unmittelbar im Zusammenhang mit dem „Veloursband“ erzielte Einkünfte zuzurechnen. Das Landgericht wird für diesen Fall die für die Beurteilung des Schuldumfanges maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen entsprechend erneut zu bestimmen haben. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass es dann unerheblich wäre, ob die „Transferzahlungen“ den Angeklagten in voller Höhe zugeflossen sind. Denn wenn dies nicht der Fall wäre und die Angeklagten - wie bisher festgestellt die Auszahlung der „Transferzahlungen“ an die A. veranlasst hätten, läge eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung vor. Kann sich der Steuerpflichtige der Besteuerung in seiner Person schon durch zivilrechtlich wirksame Übertragung des Einkünfteanspruchs nicht entziehen, so ist die nicht ernstlich gewollte Verlagerung der Einkünfte erst recht steuerlich unbeachtlich (vgl. BFH, Urteil vom 21. Oktober 1988 - III R 194/84, BStBl II 1989, 216, 218).