

HRRS-Nummer: HRRS 2012 Nr. 1009

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2012 Nr. 1009, Rn. X

BGH 1 StR 140/12 - Beschluss vom 6. September 2012 (LG München II)

BGHSt; Steuerhinterziehung (Zurechnung erworbener Geschäftsanteile bei formunwirksamer Treuhandvereinbarung; wirtschaftliche Betrachtungsweise; verdeckte Gewinnausschüttung durch unterlassene Vermögensmehrung und sonstige Bezüge; Hinterziehungsvorsatz: Steueranspruchstheorie; Tateinheit bei zeitgleicher Abgabe gleichermaßen unrichtiger Steuererklärungen).

§ 370 Abs. 1 AO; § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO; § 41 Abs. 1 Satz 1 AO; § 15 Abs. 4 GmbHG; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; § 15 StGB

Leitsätze

1. Zur Zurechnung erworbener Geschäftsanteile bei formunwirksamer Treuhandvereinbarung. (BGHSt)

2. Ein zivilrechtlich unwirksames Treuhandverhältnis führt nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO grundsätzlich nicht zur Zurechnung zum Treugeber. Darüber hinaus kommt aber eine abweichende Zurechnung von Wirtschaftsgütern auch nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO in Betracht. Diese Norm ist Ausdruck der das Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Sie bringt zum Ausdruck, dass es für Zwecke der Besteuerung soweit und solange auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrunde liegenden Vereinbarung ankommt, wie die Beteiligten aus der anfänglichen oder späteren Unwirksamkeit keine Folgerungen ziehen. Ihre Grundsätze sind auch in gleicher Weise im Fall formunwirksamer Treuhandvereinbarungen anzuwenden. (Bearbeiter)

3. Da es für die Besteuerung nicht auf die äußere Rechtsform, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt, sind auch bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums nicht das formal Erklärte oder formalrechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend. Der in § 41 Abs. 1 Satz 1 AO angeordneten Maßgeblichkeit des tatsächlichen Vollzugs eines formunwirksamen Vertrags ist auch bei der Konkretisierung des § 39 AO Rechnung zu tragen. (Bearbeiter)

4. Ein (verdecktes) Treuhandverhältnis kann grundsätzlich nur dann zu einer von § 39 Abs. 1 AO abweichenden Zurechnung führen, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist. Zu fordern ist eine konsequente Durchführung der Treuhandabrede. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder in dieser Eigenschaft - und nicht für eigene Rechnung - tätig geworden ist, der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen. Die mit der formellen Eigentümerstellung verbundene Verfügungsmacht im Innenverhältnis muss in tatsächlicher Hinsicht so eingeschränkt sein, dass das rechtliche Eigentum eine "leere Hülle" bleibt. Auf einen auch rechtlich durchsetzbaren Übertragungsanspruch kommt es nicht an. (Bearbeiter)

5. Eine verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kann auch in einer verhinderten Vermögensmehrung liegen. Allerdings dient § 8 Abs. 3 Satz 2 AO nur der Gewinnkorrektur und ist keine Einkünfte-Zurechnungsnorm; sie ist demzufolge keine Rechtsgrundlage, um jedes Tätigwerden des Gesellschafters auf eigene Rechnung im Geschäftsbereich seiner Kapitalgesellschaft dieser zuzurechnen. Es kommt auch nicht maßgeblich auf das Fehlen einer im Vorhinein getroffenen klaren und eindeutigen Aufgabenabgrenzung an oder einer Befreiung von einem (zivilrechtlich zu beurteilenden und hier nicht anzunehmenden) Wettbewerbsverbot. (Bearbeiter)

6. Auch bei Fehlen eines zivilrechtlichen Anspruchs auf Vorteilsherausgabe und/oder Schadensersatz kann eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sein, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft zustehen, als Eigengeschäft wahrnimmt oder Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich zieht und für eigene Rechnung nutzt. Verfügt die Gesellschaft bei Wahrnehmung der Chance durch den

Gesellschafter-Geschäftsführer gegen diesen nicht über einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch, kann dennoch eine nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu korrigierende Gewinnverlagerung anzunehmen sein, wenn jedenfalls ein fremder Dritter für die Überlassung der Geschäftschance ein Entgelt gezahlt hätte. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich anhand der Umstände des Einzelfalls und obliegt tatrichterlicher Würdigung. (Bearbeiter)

7. Für die Annahme eines Vermögenszuflusses genügt es, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Wenn die Zuwendung allein auf dem Näheverhältnis des Empfängers zum Gesellschafter beruht, ist sie so zu behandeln, als hätte der Gesellschafter selbst den Vorteil erhalten und diesen (als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung) an die nahestehende Person weitergegeben. "Nahe stehend" sind dabei nicht nur Angehörige i.S.v. § 15 AO; eine Beziehung, die auf die außerbetriebliche Zuwendung schließen lässt, kann auch gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein. (Bearbeiter)

8. In Fällen verhinderter Vermögensmehrung ist auf den Betrag abzustellen, der nach objektiven Maßstäben dem Wert der entzogenen Gewinnchance entspricht. Wären aber zum Zeitpunkt der Vertragsgestaltung die Gewinnerwartungen bereits konkret gefasst und stand die Gewinnerzielung unmittelbar bevor, begegnet es keinen Bedenken, den gesamten Erlös aus dem dann abgewickelten Geschäft als den Vermögensvorteil anzusehen, den zu erlangen die Kapitalgesellschaft unterlassen hat. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts München II vom 6. Oktober 2011 wird

a) der Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung für die Jahre 2005 und 2007 gemäß § 154a Abs. 2 StPO von der Verfolgung ausgenommen,

b) das vorbezeichnete Urteil im Schuldspruch dahin geändert, dass schuldig sind - der Angeklagte L. der Steuerhinterziehung in sechs Fällen, - der Angeklagte W. der Steuerhinterziehung in drei Fällen und der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in drei Fällen,

c) das vorbezeichnete Urteil aufgehoben - in den Einzelstrafausprüchen, soweit die Angeklagten wegen tateinheitlich begangener Hinterziehung von Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2007 verurteilt sind, - in den Gesamtstrafausprüchen.

2. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden verworfen.

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

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten L. wegen Steuerhinterziehung in sechs tatmehrheitlichen Fällen, in drei Fällen jeweils begangen in drei tateinheitlichen Fällen, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von sieben Jahren, den Angeklagten W. wegen Steuerhinterziehung in drei tatmehrheitlichen Fällen, jeweils begangen in drei tateinheitlichen Fällen, und wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren verurteilt. 1

Die hiergegen gerichteten, auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revisionen der Angeklagten haben den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). Im Übrigen hat die Überprüfung des Urteils keinen dessen Bestand gefährdenden Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten ergeben (§ 349 Abs. 2 StPO). Näherer Erörterung bedarf lediglich die ausgeführte Sachrüge. 2

I.

Der Verurteilung liegt im Wesentlichen zugrunde, dass die Angeklagten als Geschäftsführer der M. C. GmbH, deren Geschäftsanteile für den Angeklagten L. treuhänderisch gehalten wurden, in den für diese Gesellschaft abgegebenen Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerjahreserklärungen betreffend die Jahre 2004, 2005 und 2007 3

Zahlungen für oder an den Angeklagten L., die als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sind, gewinnmindernd berücksichtigten. Der Angeklagte L. erklärte darüber hinaus - wozu der Angeklagte W. Beihilfe leistete - in seinen persönlichen Einkommensteuererklärungen der entsprechenden Veranlagungszeiträume seine hiermit korrespondierenden weiteren Einkünfte nicht. Die Angeklagten bewirkten hierdurch - wie von ihnen beabsichtigt - jeweils zu niedrige Steuerfestsetzungen.

Das Landgericht hat hierzu Folgendes festgestellt:

4

1. Der Angeklagte L. betätigte sich im Handel mit Oldtimern. Er hatte im Jahr 1985 die M. GmbH mit Sitz in Hamburg einschließlich aller Rechte an dem Namen "M." erworben. Um das Geschäft unberührt von einem seit dem Jahr 1995 anhängigen Ehescheidungsverfahren fortführen zu können und um auszuschließen, dass seine Ehefrau oder deren Vater Zugriff auf die neue Gesellschaft und die hieraus erzielten Gewinne erhielt, verabredete er unmittelbar vor dem 24. Mai 1995 - mündlich - mit dem Angeklagten W., dass dieser für ihn eine Gesellschaft in Süddeutschland gründen solle, die ihm eine wirtschaftliche Betätigung unter dem Namen "M." ermöglichte, ohne dass er offiziell nach außen für diese Gesellschaft auftrat. Das Geld für die Gründung brachte allein der Angeklagte L. auf. Ihm sollten - von einem angemessenen Geschäftsführergehalt für den Angeklagten W. abgesehen - auch alle Gewinne zufließen und er "sollte jederzeit Zugriff auf die Geschäftsanteile behalten und eine Übertragung an sich selbst erreichen können" (UAS. 8/9).

5

Mit notariellem Vertrag vom 24. Mai 1995 erwarben in Vollziehung dieses Plans die (später umbenannte und wegen Vermögenslosigkeit gelöschte) M. GmbH Anteile im Nennwert von 1.000 DM und eine hierzu für den Angeklagten W. agierende Treuhandgesellschaft Anteile im Nennwert von 49.000 DM an einer von einem Steuerberater gegründeten Vorratsgesellschaft ohne Geschäftstätigkeit, deren Sitz sogleich nach R., Landkreis Rosenheim, verlegt und die in "M. Rosenheim-Hamburg GmbH", später dann in "M. C. GmbH" (im Folgenden: MC GmbH) umbenannt wurde. Die hierzu vom Angeklagten L. dem Angeklagten W. übertragenen Rechte am Namen "M." - der für das Oldtimergeschäft erheblichen wirtschaftlichen Wert hat - wurden am 29. November 2002 zurückübertragen; dem Angeklagten W. wurde ein jederzeit widerrufliches Nutzungsrecht eingeräumt.

6

Im April 1996 löste der Angeklagte W. den Angeklagten L. als eingetragenen Geschäftsführer der MC GmbH ab, der jedoch weiterhin faktischer Geschäftsführer blieb. Dieser traf sämtliche wichtigen unternehmerischen Entscheidungen selbst, machte dem Angeklagten W. Vorgaben in wesentlichen Angelegenheiten, unterhielt ein eigenes Büro in den Geschäftsräumen der MC GmbH und hatte auf deren EDV Zugriffsrechte als "Geschäftsleitung". Der Angeklagte L. war über alle Konten der MC GmbH verfügungsbefugt, wovon er auch Gebrauch machte. Er entschied über Einstellung und Entlassung von Mitarbeitern und führte eigenverantwortlich Vertragsverhandlungen mit Verkäufern und Käufern hochwertiger Oldtimer; Geschäfte mit prominenten Kunden wickelte er allein ab. Nach außen (Prospekte, Visitenkarten, Presseveröffentlichungen) trat der Angeklagte L. als "Inhaber" auf und bezeichnete sich als "Geschäftsleitung" sowohl der MC GmbH als auch einer M. Hanse GmbH mit Sitz in Hamburg, die er im Januar 2000 gegründet hatte und deren Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter er war; der Angeklagte W. wurde als "Prokurist" bezeichnet.

7

Die Tätigkeit des Angeklagten L. für die MC GmbH wurde über die M. Hanse GmbH (ab deren Gründung) abgerechnet, indem - nach Umsetzung einer Rahmenvereinbarung im Einzelfall - von erzielten "Provisionen" aus Kommissionsverkäufen zwei Drittel bei der Firma verbleiben sollten, die den Verlauf vermittelt hat, ein Drittel bei der Firma, die den Auftrag in Kommission genommen hat.

8

2. Für den Veranlagungszeitraum 2004 gaben die Angeklagten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für die MC GmbH ab, die am 1. Juni 2006 beim Finanzamt eingingen. Darin waren folgende Geschäftsvorfälle, von denen beide Angeklagten Kenntnis hatten und die das Landgericht als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet hat, nicht erfasst, wodurch Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag in Höhe von 71.066 € sowie Gewerbesteuer in Höhe von 40.422 € verkürzt wurde:

9

a) Der Angeklagte L. nahm für die MC GmbH einen Auftrag zur Vermittlung eines Oldtimers (Horch 854 Roadster) vom Zeugen La. an, der sich einen Verkaufserlös von 1,5 Mio. € erhoffte ("Mindestgebot"). Ein diesen übersteigender Verkaufserlös sollte der MC GmbH als Provision aus dem Vermittlungsauftrag zustehen. In der Vereinbarung fixierten der Angeklagte L. und La. indes ein "Mindestgebot" von 1,8 Mio. €. Ein hierin enthaltener Betrag in Höhe von 300.000 € sollte auf private Schulden des Angeklagten L. beim Zeugen La. angerechnet werden. Aus dem dann tatsächlich erzielten Verkaufserlös von 1,9 Mio. € wurde demzufolge lediglich eine Provisionseinnahme in Höhe von 100.000 € - statt von 400.000 € - für die MC GmbH der Besteuerung zugrunde gelegt.

10

b) Die MC GmbH hatte zunächst eine - zu einem späteren Zeitpunkt vom Angeklagten L. erworbene - Immobilie in B. zu einem Gesamtmietpreis von monatlich 6.500 DM angemietet. Im Dezember 1997 trat der Angeklagte L. in diesen Mietvertrag ein und vermietete einen Teil der Immobilie (ohne 1. und 2. Obergeschoss) an die MC GmbH. Der feste

11

monatliche Mietzins (kalt) betrug für die MC GmbH zunächst 9.800 DM. Der Betrag wurde später erhöht. Zusätzlich war als Mietzins jährlich ein Anteil von 5 % vom Nettoumsatz der MC GmbH, höchstens aber eine Summe von 200.000 DM zu zahlen. Diese Umsatzbeteiligung wurde jeweils bilanzwirksam als Verbindlichkeit der MC GmbH gebucht und - je nach Gewinnsituation der MC GmbH - ganz oder teilweise an den Angeklagten L. ausbezahlt. Für das Jahr 2004 wurden 35.000 € an den Angeklagten L. ausbezahlt und Rückstellungen in Höhe von 51.246 € gebildet.

3. In den für den Veranlagungszeitraum 2005 abgegebenen und am 6. März 2007 beim Finanzamt eingegangenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen erklärten die Angeklagten - neben Mietsonderzahlungen für die Immobilie in B. (s.o.) in Höhe von 88.568 € und Rückstellungen hierfür in Höhe von 76.256 € - bewusst nachfolgende, beiden Angeklagten bekannte Geschäftsvorfälle nicht bzw. unvollständig. Dies führte - zusammen mit einer bei der MC GmbH zu Unrecht gewinnmindernd berücksichtigten Zahlung an einen vom Angeklagten L. privat eingesetzten Makler - dazu, dass Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.278.999 € sowie Gewerbesteuer in Höhe von 1.296.104 € verkürzt wurden. 12

a) Die MC GmbH veräußerte am 25. Februar 2005 eine Sammlung von 21 Fahrzeugen des Typs Mercedes 770 K zum Preis von 45 Mio. €, die sie zuvor von einer Firma V. Inc. mit Sitz in den USA erworben hatte. Der Vertrag mit dieser Firma lautete ebenfalls auf 45 Mio. €. Tatsächlich war aber vereinbart, dass die MC GmbH lediglich einen Betrag von ca. 36 Mio. € aufzuwenden hat und ein Betrag von ca. 9 Mio. € an den Angeklagten L. ausbezahlt wird. Dementsprechend überwies die V. Inc. im Februar und im November 2005 in zwei Tranchen insgesamt 8.977.535 € auf ein Privatkonto des Angeklagten L. bei einer Schweizer Bank. Das Geschäft wurde weder in der Buchhaltung noch in der Gewinn- und Verlustrechnung der MC GmbH erfasst. 13

b) Dem Angeklagten L. war im April 2005 vom Zeugen von F. ein BMW 328 Mille Miglia angeboten worden, den er im Juli 2005 mit Telefax der MC GmbH einem Käufer für 5,3 Mio. € offerierte. Mit Verträgen vom 18. Juli 2005 erwarb die MC GmbH das Fahrzeug dann von einem Zeugen von V. für 4,8 Mio. € und verkaufte es für 5,36 Mio. € weiter. Van V. hatte seinerseits - mit Vertrag vom 19. Juli 2005 - das Fahrzeug vom Zeugen von F. für 2,5 Mio. € erworben. Die Einschaltung des Zeugen von V. erfolgte allein zu dem Zweck, einen höheren Einkaufspreis zu dokumentieren. Tatsächlich zahlte der Zeuge von V. aus der von der MC GmbH erhaltenen Summe vereinbarungsgemäß einen Betrag von 1 Mio. € auf ein Privatkonto des Angeklagten L. bei einer Schweizer Bank. Bei der MC GmbH wurde die Veräußerung mit einem Erlös von 500.000 € in der Buchhaltung erfasst. 14

4. In den für den Veranlagungszeitraum 2007 abgegebenen und am 31. März 2009 beim Finanzamt eingegangenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen ließen die Angeklagten bewusst folgende, von der Strafkammer wiederum als verdeckte Gewinnausschüttungen der MC GmbH gewerteten Geschäftsvorfälle unberücksichtigt: 15

Im März 2006 wurde die Global AG gegründet, eine Domizilgesellschaft ("Briefkastenfirma") mit Sitz in der Schweiz ohne eigene wirtschaftliche Aktivitäten. Alleiniger wirtschaftlich Berechtigter der Global AG war seit deren Gründung der Angeklagte L. ; er hatte auf die Geschäftsführung maßgeblichen Einfluss. Im Jahr 2007 wurden "durch die Global AG durch Vermittlung" der MC GmbH zwei Oldtimer veräußert, die "jeweils in den Geschäftsräumen" der MC GmbH "zum Verkauf angeboten worden waren" (JA S. 14). Zum einen handelt es sich um einen Duesenberg, der mit Vertrag vom 18. Oktober 2007 für 575.000 € erworben und mit Vertrag vom 19./21. Oktober 2007 für 1 Mio. € weiterverkauft wurde. Zum anderen veräußerte die Global AG mit Vertrag vom 12./19. Juni 2007 einen Mercedes Benz Castagna zum Preis von 3,25 Mio. €, den sie zuvor (Vertrag vom 13. Juni 2007) zu einem Preis von 2,25 Mio. € von einem in England geschäftsansässigen Kunden erworben hatte und der vom Angeklagten W. mit einem Transporter der MC GmbH dort abgeholt worden war. 16

Käufer war jeweils - wie auch bei den Fahrzeuggeschäften der Vorjahre - die G. GmbH & Co. KG, die nach den Angaben des Angeklagten L. bei einem Geschäft aus den Vorjahren "nur von einer deutschen Gesellschaft habe kaufen wollen" (UAS. 44). 17

In der Buchhaltung der MC GmbH waren die Erlöse aus diesen Geschäften nicht erfasst, ebenso wenig in den für die MC GmbH abgegebenen Steuererklärungen, in denen auch die Mietzahlungsrückstellungen (s.o., für 2007 in Höhe von 102.258 €) und eine Rückstellung für eine angebliche, tatsächlich aber nicht bestehende Schadensersatzforderung in Höhe von 2 Mio. € gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Hierdurch wurden Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag in Höhe von 654.575 € sowie Gewerbesteuer in Höhe von 417.880 € verkürzt. 18

5. In den jeweils taggleich mit den Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen beim Finanzamt eingegangenen Umsatzsteuerjahreserklärungen für die MC GmbH betreffend die Jahre 2004, 2005 und 2007 hatten die Angeklagten die geschilderten Geschäftsvorfälle ebenfalls nicht erfasst. 19

Nach Auffassung des Landgerichts hätten die Angeklagten für das Jahr 2004 einen um 300.000 € höheren Provisionserlös anmelden müssen und deshalb für die MC GmbH Umsatzsteuer in Höhe von 41.379 € hinterzogen. Für das Jahr 2005 und 2007 hätten ebenfalls die "Provisionen" aus den Fahrzeuggeschäften angemeldet werden müssen; insgesamt sei für diese Jahre die Umsatzsteuer um 141.291 € (2005) und 227.521 € (2007) verkürzt worden. 20

6. Der Angeklagte L. gab für sich bei einem nicht für seinen tatsächlichen Wohnsitz zuständigen Finanzamt Einkommensteuererklärungen ab, die dort für den Veranlagungszeitraum 2004 am 20. Juni 2006, für den Veranlagungszeitraum 2005 am 20. März 2007 und für den Veranlagungszeitraum 2007 am 30. September 2009 eingingen. Die aus den oben dargestellten Geschäftsvorfällen resultierenden Zuflüsse erklärte der Angeklagte L. darin nicht. Das Landgericht hat diese Zuflüsse als verdeckte Gewinnausschüttungen und damit als sonstige Bezüge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gewertet. Durch die insofern unrichtigen Erklärungen sei Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 69.526 € (2004), 2.192.001 € (2005) und 411.706 € (2007) hinterzogen worden. 21

II.

Soweit den Angeklagten zur Last liegt, in den jeweils zusammen mit den Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2005 und 2007 die aus den Fahrzeuggeschäften erzielten "Provisionen" verschwiegen und dadurch Umsatzsteuer hinterzogen zu haben, nimmt der Senat diesen Vorwurf mit Zustimmung des Generalbundesanwalts aus prozessökonomischen Gründen gemäß § 154a Abs. 2 StPO von der Verfolgung aus. 22

Im Gegensatz zum Jahr 2004, für das sich aus den Urteilsgründen eindeutig entnehmen lässt, dass Provisionen der MC GmbH aus einem Vermittlungsvertrag in Höhe von insgesamt 400.000 € in voller Höhe der Umsatzsteuer unterlegen hatten, wurden die anderen Fahrzeuggeschäfte gleichermaßen als An- und Verkaufsgeschäfte, als Vermittlungsgeschäfte, aber auch als Kommissionsgeschäfte bezeichnet. So bleibt letztlich unklar, worin die Strafkammer jeweils eine umsatzsteuerpflichtige Leistung und den dazugehörenden in- oder ausländischen Leistungsort erblickt, zumal das angefochtene Urteil auch den Inhalt der abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen nicht mitteilt. 23

Die Verfolgungsbeschränkung bedingt auch eine Anpassung des Schuldspruchs. Dabei sieht der Senat allerdings davon ab, die gleichartige Tateinheit (jeweils "Steuerhinterziehung", vgl. BGH, Beschluss vom 19. Januar 2011 - 1 StR 640/10) im Tenor zum Ausdruck zu bringen (vgl. auch BGH, Beschluss vom 13. September 2010 - 1 StR 220/09, wistra 2010, 484, 493). 24

III.

Der Schuldspruch hält in dem nach der Strafverfolgungsbeschränkung verbleibenden Umfang rechtlicher Nachprüfung stand. 25

Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen tragen die Verurteilung wegen jeweils in Tateinheit begangener Hinterziehung von Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer in drei Fällen (in einem Fall davon - für den Veranlagungszeitraum 2004 [s.o. II.] - auch wegen tateinheitlich begangener Umsatzsteuerhinterziehung). Sie tragen auch die Verurteilung des Angeklagten L. wegen dreier Fälle der Einkommensteuerhinterziehung und des Angeklagten W. wegen Beihilfe hierzu. 26

1. Zutreffend hat das Landgericht die festgestellten Geschäftsvorfälle als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet, die den Gewinn der MC GmbH - entgegen den Angaben in den für diese Gesellschaft abgegebenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen - nicht minderten. Durch die unzutreffende Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle in den Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen und das Verschweigen der sonstigen Bezüge in den Einkommensteuererklärungen wurde jeweils eine zu niedrige Steuerfestsetzung in den entsprechenden Bescheiden und damit eine Steuerverkürzung bewirkt. 27

a) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind bei einer Kapitalgesellschaft eingetretene Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen; sie haben hier auch beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgelöst (zum Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung vgl. BGH, Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, wistra 2008, 310; Urteil vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, 170 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs; Rengers 28

in Blümich, KStG, 114. Aufl., § 8 Rn. 230 ff.).

b) Der Angeklagte L. war beherrschender Gesellschafter der MC GmbH. Das Landgericht hat sich im Ergebnis 29 rechtsfehlerfrei davon überzeugt, dass die Geschäftsanteile in seinem wirtschaftlichen Eigentum standen, er somit die Stellung eines Gesellschafters der MC GmbH innehatte.

Es bedarf dabei keiner abschließenden Entscheidung, ob die nach den Feststellungen getroffene Treuhandabrede 30 zwischen den Angeklagten tatsächlich - wie das Landgericht annimmt - auch mündlich wirksam geschlossen werden konnte oder ob nicht vielmehr auch eine auf den Erwerb von Anteilen an einer bis dahin funktionslosen, aber jedenfalls existierenden GmbH gerichtete Treuhandvereinbarung zu ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit zu beurkunden gewesen wäre (§ 15 Abs. 4 GmbHG; vgl. Reichert/Weller in MünchKomm-BGB, GmbHG, § 15 Rn. 214 mwN aus der Rspr.), sodass die mündliche Abrede (zivilrechtlich) formunwirksam war. Die Feststellungen belegen jedenfalls, wie der Generalbundesanwalt in seinen durch die Gegenerklärungen der Revisionsführer nicht entkräfteten Antragschriften zutreffend dargelegt hat, dass die Beteiligten unbeschadet einer etwaigen Formunwirksamkeit der Treuhandabrede deren wirtschaftliches Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen ließen, sodass deren zivilrechtliche Unwirksamkeit unbeachtlich wäre (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO).

aa) Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO werden Wirtschaftsgüter nicht dem Eigentümer, sondern im Falle von 31 Treuhandverhältnissen dem Treugeber zugerechnet. Vorausgesetzt wird dabei die Wirksamkeit der Treuhandvereinbarung. Ein zivilrechtlich unwirksames Treuhandverhältnis soll nicht zur Zurechnung von Geschäftsanteilen unmittelbar aus dieser Vorschrift führen (vgl. BGH, Beschluss vom 9. Juni 2004 - 5 StR 579/03 mwN auch aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs; vgl. auch Hessisches Finanzgericht vom 3. April 1985 - 7 K 4/83, EFG 1985, 557).

bb) Daneben kommt aber eine von § 39 Abs. 1 AO abweichende Zurechnung von Wirtschaftsgütern auch nach § 41 32 Abs. 1 Satz 1 AO in Betracht (so schon BGH, Beschluss vom 11. Oktober 2005 - 5 StR 65/05, NJW 2005, 3584; BGH, Urteil vom 11. November 2004 - 1 StR 299/03, BGHSt 49, 317).

Diese Norm ist - ebenso wie § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO - Ausdruck der das Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen 33 Betrachtungsweise (BFH, Urteil vom 4. Dezember 2007 - VIII R 14/05, DStRE 2008, 1028). Sie bringt zum Ausdruck, dass es für Zwecke der Besteuerung soweit und solange auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrunde liegenden Vereinbarung ankommt, wie die Beteiligten aus der anfänglichen oder späteren Unwirksamkeit keine Folgerungen ziehen. Sind schuldrechtliche Vereinbarungen Grundlage für die Annahme, dass auf einen Erwerber das wirtschaftliche Eigentum an einem Gegenstand übergegangen ist, dann sind diese Vereinbarungen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Unwirksamkeit solange steuerlich als wirksam anzusehen, wie die Beteiligten sie gleichwohl vollziehen oder im Falle der nachträglichen Unwirksamkeit ihre Vollziehung nicht rückgängig machen. Sie bilden bis dahin die Grundlage für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (BFH, Urteil vom 17. Februar 2004 - VIII R 28/02, BFHE 205, 426 mwN).

Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, diese Grundsätze nicht in gleicher Weise im Fall formunwirksamer 34 Treuhandvereinbarungen anzuwenden (vgl. BFH, Urteil vom 4. Dezember 2007 - VIII R 14/05, DStRE 2008, 1028). Solche formunwirksamen Vereinbarungen können unter den Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO für die Besteuerung maßgebend sein (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 6. Oktober 2009 - IX R 14/08, BFHE 228, 10; Drüen in Tipke/Kruse, AO, 129. Lfg., § 39 Rn. 34 mwN; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 39 Rn. 188; Sommer/Menzel, GmbHR 2003, 917, 922, 923; Heidner, DStR 1989, 305, 306). Da es für die Besteuerung nicht auf die äußere Rechtsform, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt, sind auch bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums nicht das formal Erklärte oder formalrechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend (BFH, Urteil vom 22. Juli 2008 - IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004 mwN). Der in § 41 Abs. 1 Satz 1 AO angeordneten Maßgeblichkeit des tatsächlichen Vollzugs eines formunwirksamen Vertrags ist deshalb auch bei der Konkretisierung des § 39 AO Rechnung zu tragen (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2004 - VIII R 26/01, DStRE 2004, 744).

Maßgeblich ist stets der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt (Ratschow in Klein, AO, 11. Aufl., § 39 Rn. 64; vgl. auch 35 BFH, Urteil vom 22. Juli 2008 - IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004). Deshalb kommt es selbst bei ausdrücklich als "Treuhandvertrag" bezeichneten und zudem formwirksam geschlossenen Treuhandvereinbarungen für die von § 39 Abs. 1 AO abweichende Zuordnung maßgeblich auf den tatsächlichen Vollzug der getroffenen Vereinbarung an (vgl. BFH, Urteil vom 28. Februar 2001 - I R 12/00, BFHE 194, 320; BFH, Urteil vom 15. Juli 1997 - VIII R 56/93, DStRE 1997, 759; BFH, Urteil vom 12. September 1991 - III R 233/90, BFHE 166, 49). Wurde ein formwirksamer Treuhandvertrag geschlossen, kann es für eine materiellrechtlich zutreffende Besteuerung nicht darauf ankommen, ob

dieser den Finanzbehörden vorliegt oder nicht (weil etwa der dem Steuerpflichtigen nun ungünstig erscheinende Vertrag nicht vorgelegt wird oder er nicht aufgefunden werden konnte). Würde - umgekehrt - ein formunwirksamer Treuhandvertrag geschlossen und dabei die Formunwirksamkeit bewusst in Kauf genommen, wäre der Erwerb der Geschäftsanteile durch den Treuhänder letztlich nichts anderes als ein nach § 41 Abs. 2 AO unbeachtliches Scheingeschäft, durch das die Gesellschafterstellung des Treugebers lediglich verdeckt werden sollte (vgl. hierzu schon BGH, Urteil vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07, wistra 2008, 310; zur "Strohmanngründung" auch BFH, Urteil vom 12. Juli 1991 - III R 47/88, BFHE 165, 498).

Ein (verdecktes) Treuhandverhältnis kann allerdings grundsätzlich nur dann zu einer von § 39 Abs. 1 AO abweichenden 36
Zurechnung führen, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist (vgl. BFH, Urteil vom 28. Februar 2001 - I R 12/00, BFHE 194, 320 mwN). Zu fordern ist eine konsequente Durchführung der Treuhandabrede (vgl. BFH, Beschluss vom 14. April 2011 - VII B 130/10 mwN). Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder in dieser Eigenschaft - und nicht für eigene Rechnung - tätig geworden ist (vgl. BFH, Urteil vom 28. Februar 2001 - I R 12/00, BFHE 194, 320), der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen (vgl. BFH, Urteil vom 24. November 2009 - I R 12/09, BFHE 228, 195 mwN). Die mit der formellen Eigentümerstellung verbundene Verfügungsmacht im Innenverhältnis muss in tatsächlicher Hinsicht so eingeschränkt sein, dass das rechtliche Eigentum eine "leere Hülle" bleibt (vgl. BFH, Urteil vom 20. Januar 1999 - I R 69/97; Drüen in Tipke/Kruse, AO, 129. Lfg., § 39 Rn. 33).

Damit steht die Formunwirksamkeit einer Treuhandabrede nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO einer Zurechnung i.S.d. § 39 37
Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO jedenfalls dann nicht entgegen, wenn nach dem Inhalt der formunwirksamen Abreden der Treugeber einerseits alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögensrechte und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann und andererseits die Vertragsparteien die in dem formunwirksamen Vertrag getroffenen Vereinbarungen nachweislich in vollem Umfang tatsächlich durchgeführt haben (BFH, Urteil vom 6. Oktober 2009 - IX R 14/08, BFHE 228, 10 für einen möglicherweise nach GmbHG formbedürftigen Treuhandvertrag).

Der von den Beschwerdeführern erhobene Einwand, ein unwirksames Treuhandverhältnis könne steuerrechtlich nur 38
beachtlich sein, wenn der Formmangel später geheilt worden sei, kann jedenfalls hier nicht verfangen. Zum einen stellt auch nach der von der Verteidigung zum Beleg hierfür angeführten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der tatsächliche spätere Vollzug eines formunwirksamen Vertrages lediglich ein - wenn auch gewichtiges - Indiz dar, dass sich die Vertragspartner bis dahin bereits gebunden fühlten (also die Berufung auf die Unwirksamkeit des Vertrages höchst unwahrscheinlich ist; vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2004 - VIII R 26/01, DStRE 2004, 744). Zum anderen betrifft diese Entscheidung (ebenso BFH, Urteil vom 12. Oktober 2004 - X R 4/93) Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger ein ihm günstiges Treuhandverhältnis geltend macht.

Hier aber geht es um die Frage, ob der Steuerpflichtige ein verdecktes Rechtsgeschäft als tatsächlich gewolltes und 39
vollzogenes gegen sich gelten lassen muss. In solchen Fällen lässt sich aufgrund des Eingreifens der Ermittlungsbehörden aber regelmäßig nicht feststellen, ob die Treuhandvereinbarung noch notariell beurkundet oder aber die Geschäftsanteile (in Vollziehung der Vereinbarung) auf den Treugeber übertragen worden wären. Das Tätigwerden der Finanz- oder Ermittlungsbehörden kann aber für die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern ebenso wenig maßgeblich sein, wie eine vom Steuerpflichtigen nach der Einleitung von Ermittlungen vorgenommene oder bewusst nicht vorgenommene Heilung der Formunwirksamkeit einer bis dahin gemessen an § 41 Abs. 1 Satz 1 AO tatsächlich vollzogenen, nun aber dem Steuerpflichtigen ungünstigen Treuhandvereinbarung.

cc) Hiervon ausgehend ist auf der Grundlage der rechtsfehlerfrei getroffenen Urteilsfeststellungen gegen die Wertung 40
der Strafkammer, dass die Geschäftsanteile an der MC GmbH allein dem Angeklagten L. zuzurechnen sind, auch bei Anlegen eines strengen Maßstabes (vgl. BFH, Urteil vom 6. Oktober 2009 - IX R 14/08, BFHE 228, 10; Ratschow in Klein, AO, 11. Aufl., § 39 Rn. 65 mwN) revisionsrechtlich nichts zu erinnern.

Aus der festgestellten wirtschaftlichen Ausgestaltung der MC GmbH und auch nach der Außendarstellung (z.B. die den 41
Angeklagten L. als Inhaber, den Angeklagten W. als Prokuristen ausweisenden Prospekte, Visitenkarten und Presseveröffentlichungen) hat die Strafkammer rechtsfehlerfrei den Schluss gezogen, dass der Angeklagte W. allein im Interesse des Angeklagten L. und für dessen Rechnung handelte. Die Strafkammer durfte sich dabei auch auf die Angaben eines Zeugen stützen, gegenüber dem der Angeklagte W. bekundete, die Geschäftsanteile an der MC GmbH treuhänderisch für den Angeklagten L. zu halten. Auch der weitergehende Schluss der Strafkammer, dass der Angeklagte W. gegenüber dem Angeklagten L. weisungsgebunden war und dieser aufgrund der Möglichkeit, der Gesellschaft alle wesentlichen Produktionsmittel entziehen zu können (z.B. waren die für den Geschäftsbetrieb wesentlichen Rechte zur Nutzung des Namens "M." jederzeit widerruflich), faktisch die jederzeitige Übertragung der Geschäftsanteile an sich erreichen konnte (UA S. 53), ist rechtsfehlerfrei getroffen. Dieser Schluss ist nicht nur möglich, sondern hier sogar naheliegend.

Damit lag ein entscheidendes Merkmal für eine von der Zivilrechtslage abweichende Zurechnung eines Wirtschaftsguts vor, nämlich die Weisungsbefugnis des Treugebers gegenüber dem Treuhänder und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders gegenüber dem Treugeber und - im Grundsatz - dessen Verpflichtung zur jederzeitigen Rückgabe des Treugutes (vgl. BFH, Urteil vom 24. November 2009 - I R 12/09, BFHE 228, 195 mwN; BFH, Urteil vom 20. Januar 1999 - I R 69/97, BFHE 188, 254 mwN; BFH, Urteil vom 15. Juli 1997 - VIII R 56/93, DStRE 1997, 759).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer kommt es dabei nicht auf einen auch rechtlich durchsetzbaren Übertragungsanspruch an. Dies stünde im Widerspruch zur aufgezeigten Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch im Rahmen hier zu überprüfender Treuhandverhältnisse. Es entspräche zudem nicht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach in Fällen, in denen eine ursprünglich gegebene Formunwirksamkeit später geheilt wird, wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO schon mit dem Abschluss der formunwirksamen Verträge übergehen kann (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2004 - VIII R 26/01, DStRE 2004, 744), also zu einem Zeitpunkt, zu dem gerade noch kein zivilrechtlich wirksamer Herausgabe- oder Übertragungsanspruch begründet worden war (die Heilung wirkt ex nunc und nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück, vgl. BGH, Urteil vom 15. Mai 1970 - V ZR 20/68, BGHZ 54, 56, 63; Wendtland in BeckOKBGB, § 125 Rn. 23).

c) Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Urteilsfeststellungen wurde das Vermögen der MC GmbH teils durch mittelbare Leistungen an den Angeklagten L. gemindert (Vermögensminderung), teils wurden der MC GmbH zuzurechnende Gewinnchancen zugunsten des Angeklagten L. entzogen (verhinderte Vermögensmehrung).

aa) Sowohl durch die Zahlung von 45 Mio. € an die V. Inc. (USA) als auch durch die Zahlung von 4,8 Mio. € an den Zeugen van V. hat die MC GmbH einen Aufwand getätigt, dem zumindest in Höhe des an den Angeklagten L. weitergegebenen Betrages ("Kick-Back-Zahlungen") in Höhe von 9 Mio. € bzw. 1 Mio. € eine angemessene Gegenleistung nicht gegenübersteht. Hierdurch wurde das Vermögen der MC GmbH gemindert (zum Begriff der Vermögensminderung vgl. BFH, Urteil vom 23. Juni 1993 - I R 72/92, BStBl II 93, 801; Gosch in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rn. 245 ff.).

Eine Vorteilszuwendung i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kann auch mittelbar erfolgen, indem die Kapitalgesellschaft einem Dritten einen Vorteil zuwendet, der diesen dem Gesellschafter (oder einer diesem nahe stehenden Person) zukommen lässt (Rengers in Blümich, KStG, 115. Aufl., § 8 Rn. 281 mN). Auf den vollen Betrag lautende Rechnungen oder entsprechende Verträge sollten hier - ohne dass dies bei der gegebenen Fallkonstellation näherer Erörterung bedurfte - das tatsächlich Gewollte, soweit Kick-Back-Zahlungen an den Gesellschafter vereinbart waren, verschleiern und waren in diesem Umfang fraglos nicht ernsthaft gewollt (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO, § 117 BGB); insoweit lag den Zahlungen also auch keine wirksame Leistungsvereinbarung mit der MC GmbH zu Grunde (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07, NStZ 2008, 412; auch BVerfG, Beschluss vom 26. Juni 2008 - 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346).

Ob darüber hinaus als Entlohnung für die Verdeckung des Zahlungsflusses an die V. Inc. (USA) oder an den Zeugen van V. gezahlte Beträge ebenfalls - was naheliegt - zu einer Vermögensminderung i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geführt haben (zur ähnlichen Thematik bei "Provisionen" für Scheinrechnungen vgl. BGH, Beschluss vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09), bedarf keiner abschließenden Klärung, denn das Landgericht hat diese Beträge zur Bestimmung des Hinterziehungsumfangs außer Betracht gelassen, sodass die Angeklagten insoweit nicht beschwert sein können.

bb) Soweit der Zeuge La. einen über das "Mindestgebot" hinausgehenden Betrag in Höhe von 300.000 € mit einer Forderung gegenüber dem Angeklagten L. verrechnet hat, wurde eine Vermögensmehrung der MC GmbH verhindert. Die Feststellungen belegen darüber hinaus ohne Rechtsfehler, dass auch durch die Einschaltung der dem Angeklagten L. wirtschaftlich zuzurechnenden Schweizer Domicilgesellschaft (Global AG) eine konkrete Gewinnchance entzogen wurde, was Grundlage für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein kann.

(1) Es ist anerkannt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auch in einer verhinderten Vermögensmehrung liegen kann. Allerdings dient § 8 Abs. 3 Satz 2 AO nur der Gewinnkorrektur und ist keine Einkünfte-Zurechnungsnorm; sie ist demzufolge keine Rechtsgrundlage, um jedes Tätigwerden des Gesellschafters auf eigene Rechnung im Geschäftsbereich seiner Kapitalgesellschaft dieser zuzurechnen. Es kommt auch nicht maßgeblich auf das Fehlen einer im Vorhinein getroffenen klaren und eindeutigen Aufgabenabgrenzung an oder einer Befreiung von einem (zivilrechtlich zu beurteilenden und hier nicht anzunehmenden) Wettbewerbsverbot (vgl. BFH, Urteil vom 13. November 1996 - I R 149/94, NJW 1997, 1806; BFH, Urteil vom 12. Oktober 1995 - I R 127/94, NJW 1996, 1559; BFH, Urteil vom 30. August 1995 - I R 155/94, NJW 1996, 950 unter ausdrücklicher Aufgabe früherer Rechtsprechung).

(2) Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt demzufolge namentlich dann in Betracht, wenn die Gesellschaft auf eine zivilrechtliche Forderung verzichtet, mag man dies als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung sehen. So verhält es sich hier bezüglich des Zeugen La., mit dem nach den Urteilsfeststellungen - entgegen dem Schein der schriftlichen Verträge - tatsächlich und insofern maßgeblich (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO) vereinbart war, dass der gesamte 1,5 Mio. € übersteigende Betrag als Vermittlungsprovision der MC GmbH zustehen solle. 50

(3) Aber auch bei Fehlen eines zivilrechtlichen Anspruchs auf Vorteils herausgabe und/oder Schadensersatz kann eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sein, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft zustehen, 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 - I B 194/02, GmbHR 2003, 1019 mit zahlreichen weiteren Nachweisen; BFH, Urteil vom 16. Dezember 1998 - I R 96/95, NJW 1999, 3070). Verfügt die Gesellschaft bei Wahrnehmung der Chance durch den Gesellschafter-Geschäftsführer gegen diesen nicht über einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch, kann dennoch eine nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu korrigierende Gewinnverlagerung anzunehmen sein, wenn jedenfalls ein fremder Dritter für die Überlassung der Geschäftschance ein Entgelt gezahlt hätte (BFH, Urteil vom 16. Dezember 1998 - I R 96/95, NJW 1999, 3070 mwN; zur sog. Geschäftschancenlehre vgl. zusammenfassend Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG, Anhang zu § 8 KStG, Stand: 13. Oktober 2010, Rn. 87 ff.). Ob dies der Fall ist, bestimmt sich anhand der Umstände des Einzelfalls und obliegt tatrichterlicher Würdigung. 51

Hiervon ausgehend begegnet die Zuordnung der "formell" über die Global AG abgewickelten Geschäfte zur MC GmbH durch die Strafkammer nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe keinen revisionsrechtlichen Bedenken. 52

Sämtliche Fahrzeuge wurden durch Vermittlung der MC GmbH veräußert, sie wurden jeweils in den Geschäftsräumen der MC GmbH zum Verkauf angeboten (UA S. 14), in einem Fall wurde das Fahrzeug darüber hinaus vom ursprünglichen Eigentümer auch mit einem Firmenfahrzeug der MC GmbH abgeholt (UA S. 25). Die Strafkammer durfte auch dem Umstand Bedeutung beimessen, dass für die Oldtimergeschäfte einerseits der Name "M." maßgeblich war (UA S. 8, 35), andererseits die vertraglich eingebundene Gesellschaft eine funktionslose Domizilgesellschaft des beherrschenden Gesellschafters der MC GmbH war. Vor Einschaltung dieser Gesellschaft waren - was sich auch aus der festgestellten Funktionslosigkeit der Schweizer Gesellschaft ergibt - sämtliche Fahrzeugverkäufe vom Angeklagten L. verhandelt "und über die M.-C. abgewickelt" worden (UA S. 55). Dies trägt den Schluss, dass die MC GmbH schon vor Einschaltung der Global AG eine gesicherte Gewinnerwartung aufgrund einer Geschäftschance vergleichbar einem Mandat (vgl. hierzu BFH, Beschluss vom 9. Juli 2003 - I B 194/02, GmbHR 2003, 1019 zur unentgeltlichen Überlassung von Mandantenverträgen durch eine Steuerberatungs-GmbH an ihren Gesellschafter) - hatte, derer sie sich unter Verzicht auf ein Entgelt begeben hat. Zwar konnte der Angeklagte L. als Alleingesellschafter einen solchen Entgeltverzicht zivilrechtlich wirksam erklären, dies schließt indes steuerrechtlich die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 AO nicht aus (vgl. BFH, Urteil vom 13. November 1996 - I R 149/94, NJW 1997, 1806). § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG findet auch bei ausländischen "Vorteilsempfängern" (dann neben dem AStG, vgl. § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG) Anwendung. 53

Betriebliche Gründe für einen Entgeltverzicht und die darin liegende Vermögensminderung hat die Strafkammer ausgeschlossen. Soweit vom Angeklagten L. nunmehr vorgetragen wird, die Einschaltung einer Schweizer Gesellschaft sei bewusst mit Blick auf die geschichtliche Belastung der veräußerten bzw. vermittelten Fahrzeuge erfolgt, ist dies - unbeschadet der Frage der steuerrechtlichen Relevanz diesen Vorbringens - urteilsfremd, eine dahingehende Aufklärungsrüge nicht erhoben. 54

d) Die Geschäftsvorfälle führten in den Fällen der Vermögensminderung wie auch in denjenigen verhinderter Vermögensmehrung beim Gesellschafter, dem Angeklagten L., jeweils zu sonstigen Bezügen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. 55

Dies gilt gleichermaßen für die dem Angeklagten unmittelbar zugeflossenen Beträge wie auch für den Forderungsverzicht gegenüber dem Zeugen La., durch den eine Schuld des Angeklagten L. diesem gegenüber getilgt wurde, wie auch für Zahlungen an die Global AG (Schweiz). Denn ein Zufluss beim Gesellschafter kann auch dann vorliegen, wenn er selbst (noch) keine Zahlung erhalten hat. Für die Annahme eines Vermögenszuflusses genügt es, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Wenn die Zuwendung allein auf dem Näheverhältnis des Empfängers zum Gesellschafter beruht, ist sie so zu behandeln, als hätte der Gesellschafter selbst den Vorteil erhalten und diesen (als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung) an die nahestehende Person weitergegeben (BFH, Urteil vom 22. Februar 2005 - VIII R 24/03 mwN). "Nahe stehend" sind dabei nicht nur Angehörige i.S.v. § 15 AO; eine Beziehung, 56

die auf die außerbetriebliche Zuwendung schließen lässt, kann auch gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein (BGH, Urteil vom 2. November 2011 - 1 StR 544/09, NZWiSt 2012, 75 mwN).

Der Umstand, dass das Landgericht den Begriff der Betriebsaufspaltung mit einem anderen Bedeutungsgehalt als die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verwendet hat, beschwert die Angeklagten im Ergebnis nicht. 57

e) Die Zuwendung von Vermögensvorteilen an den Angeklagten L. war - was durch die Urteilsgründe hinreichend belegt wird - jeweils allein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Hier steht schon außer Zweifel, dass die dem Angeklagten L. gewährten Vorteile bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt, für vorgenommene Zahlungen zumindest Rückzahlungsansprüche verbucht worden wären (zum Fremdvergleich vgl. BGH, Urteil vom 24. Mai 2007 - 5 StR 72/07, NStZ 2008, 412; vgl. BFH, Urteil vom 22. Dezember 2010 - I R 47/10; Gosch in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rn. 340). 58

Im Hinblick auf den Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe gilt dies auch für die das Vermögen der MC GmbH mindernden Miet- und die Mietsonderzahlungen an den Angeklagten L. für die Vermietung der zunächst von diesem angemieteten und sodann erworbenen Immobilie. Auf die zutreffenden Ausführungen des Generalbundesanwalts in seiner Antragschrift nimmt der Senat Bezug. Da das Landgericht lediglich die über einen festen Mietzins von mindestens 9.800 DM hinausgehenden Mietsonderzahlungen bzw. hierfür gebildete Rückstellungen als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet hat (anderes lässt sich dem Urteil nicht entnehmen), bedarf es keiner Erörterung, ob nicht auch einem Teil des vereinbarten festen Mietzins keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass auch insoweit die Miete von einem gewissenhaften Geschäftsleiter nicht in voller Höhe bezahlt worden wäre. Der Angeklagte ist hierdurch jedenfalls nicht beschwert. 59

f) Entgegen den abgegebenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen hätten die vorliegenden Vermögensminderungen den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG nicht mindern dürfen, in Höhe der vorenthaltenen Einnahmen wäre dieser Unterschiedsbetrag zu mehreren gewesen (zur Methodik vgl. Gosch in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rn. 247 ff.). Durch die unrichtigen Angaben wurde so eine zu niedrige Steuerfestsetzung bewirkt. 60

Soweit die Strafkammer bei der Bestimmung der Beträge hinterzogener Steuern jeweils die Vermögensvorteile des Angeklagten L. bei der MC GmbH in voller Höhe als "Einnahmehmung" zugrunde gelegt hat, lässt dies auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen Rechtsfehler nicht erkennen. Zwar ist in Fällen veränderter Vermögensmehrung auf den Betrag ab 59 60 61 zuzustellen, der nach objektiven Maßstäben dem Wert der - regelmäßig in einem einmaligen Akt - entzogenen Gewinnchance entspricht. Waren aber zum Zeitpunkt der Vertragsgestaltung mit der Schweizer Domizilgesellschaft die Gewinnerwartungen - wie hier - bereits konkret gefasst und stand die Gewinnerzielung unmittelbar bevor, begegnet es keinen Bedenken, den gesamten Erlös aus dem dann abgewickelten Geschäft als den Vermögensvorteil anzusehen, den zu erlangen die Kapitalgesellschaft unterlassen hat (vgl. BFH, Urteil vom 15. Dezember 2004 - I R 6/04, DStR 2005, 691). 61

Die Strafkammer war auch nicht gehalten, im Wege einer hypothetischen Betrachtung zugunsten der Angeklagten davon auszugehen, bei Einbindung jeweils nur der MC GmbH wären zwei Drittel der erzielten Einnahmen an die M. Hanse GmbH gezahlt worden. Die Anwendung der eine solche Gewinnverteilung regelnden Rahmenvereinbarung (UA S. 11) hätte erst einer Umsetzung im Einzelfall bedurft (UA S. 36). Dementsprechend bestand eine aktivierbare Forderung seitens der M. Hanse GmbH nicht; eine solche wurde dort auch nicht aktiviert. Darauf entfallende Steuern wurden ebenfalls nicht entrichtet. 62

2. Bestand hat auch die Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung für das Jahr 2004 (die umsatzsteuerpflichtige Provision beträgt 400.000 € statt der angemeldeten 100.000 €, s.o.). Die Annahme von Tateinheit mit Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerhinterziehung wegen taggleich beim Finanzamt eingegangener Steuererklärungen - Voraussetzung wäre eine zeitgleiche Abgabe gleichermaßen unrichtiger Steuererklärungen (vgl. BGH, Beschluss vom 2. April 2008 - 5 StR 62/08, wistra 2008, 266) - beschwert die Angeklagten hier nicht, zumal die Betragsgrenze zum großen Ausmaß i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO (aF) jeweils auch bei mindestens einer der verwirklichten Steuerhinterziehungen überschritten worden war. 63

3. Ebenso hat auch die Verurteilung des Angeklagten L. wegen Einkommensteuerhinterziehung Bestand. Die diesem Angeklagten zugeflossenen, aber nicht erklärten Einnahmen aus den Geschäftsvorfällen waren als verdeckte Gewinnausschüttungen Teil der steuerpflichtigen Einkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Die Strafkammer hat die für die steuerliche Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene des Gesellschafters maßgeblichen Zeitpunkte, in denen die Vermögensvorteile nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen waren (vgl. BGH, Beschluss 64

vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09; BGH, Beschluss vom 17. April 2008 - 5 StR 547/07 mwN), für die jeweiligen Veranlagungszeiträume rechtsfehlerfrei festgestellt.

Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Fehler bei der Berechnung des Betrages hinterzogener Einkommensteuer berühren den Schuldspruch nicht, denn sie führen - auch nach dem Revisionsvorbringen - nicht dazu, dass insoweit der von § 370 Abs. 1 AO geforderte Taterfolg gänzlich entfiel. 65

4. Die Urteilsfeststellungen tragen insgesamt die Annahme vorsätzlichen Handelns der Angeklagten. 66

Auch soweit sich die Revision des Angeklagten L. gegen die Annahme vorsätzlichen Handelns mit dem Vorbringen wendet, die Strafkammer beziehe die Kenntnis der Angeklagten vom Steueranspruch auf eine unzutreffende Anwendung des § 39 AO, zeigt sie keinen Rechtsfehler auf. Nach den Urteilsfeststellungen wussten die Angeklagten, dass - wie auch die Visitenkarten auswiesen - der Angeklagte L. "Inhaber" war und der Angeklagte W. nur "Prokurist" der MC GmbH. Sie kannten alle maßgeblichen Tatsachen und nahmen auf der Grundlage ihres Verständnishorizonts als Normadressaten (vgl. dazu Jäger in Klein, AO, 11. Aufl., § 370 AO Rn. 171) auch eine zutreffende Zuordnung der Geschäftsanteile an der MC GmbH vor. Sie unterlagen somit keinem rechtlich bedeutsamen Irrtum, sodass es auf die von der Verteidigung angesprochenen Bedenken gegen die sog. Steueranspruchstheorie (vgl. dazu BGH, Urteil vom 8. September 2011 - 1 StR 38/11, wistra 2011, 465 und die weiteren Nachweise zum Streitstand in der Literatur bei Jäger aaO Rn. 172 - 174) nicht ankommt. Auch die Beweiswürdigung zur Frage des Tatvorsatzes bei dem Angeklagten L., dem "umfangreiche steuerliche Beratung zuteil" geworden war (UA S. 47), begegnet keinen rechtlichen Bedenken; die Schlüsse des Landgerichts sind möglich, angesichts des Gesamtverhaltens des Angeklagten L. sogar naheliegend, zwingend müssen sie nicht sein. Urteilsfremdes Vorbringen ist revisionsrechtlich unbeachtlich. 67

Soweit sich der Angeklagte W. - im Wesentlichen auf der Basis einer im Revisionsverfahren unbeachtlichen eigenen Beweiswürdigung - gegen die Annahme eines Tatvorsatzes wendet, muss ihm aus den vom Generalbundesanwalt zutreffend dargelegten Gründen ebenfalls der Erfolg versagt bleiben. 68

IV.

Der Strafausspruch hat überwiegend Bestand. 69

1. Allerdings bedingt die Verfolgungsbeschränkung (s.o. II.) die Aufhebung der Einzelstrafurteile, soweit die Angeklagten wegen gewerblicher Steuern betreffend das Jahr 2007 verurteilt wurden, und in dessen Folge auch die Aufhebung des jeweiligen Gesamtstrafurteils. Insoweit vermag der Senat nicht mit der erforderlichen Sicherheit auszuschließen, dass das Landgericht auf mildere Strafen erkannt hätte, wenn es die Verfahrensbeschränkung selbst vorgenommen hätte. Im Umfang der Aufhebung ist die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landgericht zurückzuverweisen. 70

Die nicht von der Verfolgungsbeschränkung betroffenen Feststellungen sind rechtsfehlerfrei getroffen und können daher Bestand haben. Ergänzende, zu den bisherigen nicht in Widerspruch stehende Feststellungen können getroffen werden. 71

2. Die weiteren Einzelstrafen haben Bestand. 72

Zwar reduziert sich hinsichtlich der Verurteilung wegen Hinterziehung gewerblicher Steuern betreffend das Jahr 2005 ebenfalls der Schuldumfang um den Betrag hinterzogener Umsatzsteuer. Dieser ist aber gemessen an der Gesamtverkürzung im diesem Fall so geringfügig, dass der Senat ausschließen kann, das Landgericht hätte in diesem Fall geringere Einzelstrafen verhängt (§ 354 Abs. 1 StPO). 73

Gleiches gilt, soweit die Beschwerdeführer darüber hinaus zutreffend Rechtsfehler bei der Bestimmung der strafrechtlich relevanten Höhe hinterzogener Einkommensteuer beanstanden (Berücksichtigung einer Einkunftsquelle, obgleich diese nach § 154a StPO von der Verfolgung ausgenommen worden war; Nichtberücksichtigung eines Verlustrücktrages). Auch insoweit kann der Senat aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift dargelegten Gründen jedenfalls ausschließen, dass die Strafkammer bei fehlerfreier Verkürzungsberechnung mildere Einzelstrafen verhängt hätte (§ 354 Abs. 1 StPO). 74

Dies gilt sogar dann, wenn man die von den Beschwerdeführern erfolglos (s.o.) beanstandete Berücksichtigung der Mietsonderzahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen aus dem Schuldumfang ausnehmen würde. 75