

HRRS-Nummer: HRRS 2006 Nr. 981

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2006 Nr. 981, Rn. X

BGH 5 StR 164/06 - Urteil vom 7. November 2006 (LG Kaiserslautern)

Steuerhinterziehung (Fall 1. FC Kaiserslautern; Sonderzahlungen an Fußballprofis: verdeckte Lohnzahlungen; Abgrenzung von Mittäterschaft und Beihilfe); Strafzumessung (Spielraum des Tatrichters); Beweisantrag auf Vernehmung eines Auslandszeugen (Unerreichbarkeit); Scheingeschäft nach § 41 AO; Hilfsbeweisantrag (Bedeutungslosigkeit).

§ 370 AO; § 25 Abs. 2 StGB; § 27 StGB; § 46 StGB; § 244 Abs. 3 Satz 2 StPO; § 41 Abs. 2 AO; § 244 Abs. 6 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Anders als bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Täter 4) kann Mittäter einer Steuerhinterziehung in der hier verwirklichten Begehensvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) auch derjenige sein, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen, der aber als Dritter zugunsten des Steuerpflichtigen handelt (st. Rspr.; vgl. BGHSt 38, 37, 41; BGHR aaO; BGH NStZ 1986, 463). Bei Steuerhinterziehung durch aktives Tun ist deshalb in jedem Einzelfall zu prüfen, wer in welchem Umfang an der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen mitgewirkt hat. Nicht allein ausschlaggebend ist, wer für die Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten verantwortlich ist.

2. Ein Beweismittel ist dann unerreichbar im Sinne der vorgenannten Vorschrift, wenn alle Bemühungen des Gerichts, die der Bedeutung und dem Wert des Beweismittels entsprechen, zu dessen Beibringung erfolglos geblieben sind und keine begründete Aussicht besteht, es in absehbarer Zeit herbeizuschaffen. Ein im Ausland lebender Zeuge, dessen Erscheinen nicht erzwungen werden kann, ist selbst ohne förmliche Ladung als unerreichbar anzusehen, wenn er sich definitiv weigert, vor dem erkennenden Gericht auszusagen (BGHR StPO § 244 Abs. 3 Satz 2 Unerreichbarkeit 20).

3. Ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO liegt vor, wenn beide Parteien sich einig sind, dass die mit den Willenserklärungen an sich verbundenen Rechtsfolgen tatsächlich nicht eintreten sollen und damit das Erklärte in Wirklichkeit nicht gewollt ist. Entscheidend ist dabei, ob die Beteiligten zur Erreichung des erstrebten Erfolges, hier der Vermeidung der Lohnsteuerlasten, ein Scheingeschäft für genügend oder ein ernst gemeintes Rechtsgeschäft für erforderlich erachtet haben. Die Beurteilung, ob ein Geschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde, obliegt dabei grundsätzlich dem Tatrichter. Lässt das Urteil erkennen, dass der Tatrichter die wesentlichen für und gegen ein Scheingeschäft sprechenden Umstände im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt und in eine Gesamtwürdigung einbezogen hat, so dass die vom Gericht gezogene Schlussfolgerung nicht nur eine Annahme oder bloße Vermutung ist, ist dies vom Revisionsgericht hinzunehmen (BGHR AO § 41 Abs. 2 Scheinhandlung 3 = wistra 2002, 221, 223 - "Yeboah").

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Kaiserslautern vom 13. Oktober 2005 dahin geändert, dass der Angeklagte W. der Steuerhinterziehung in zwei Fällen schuldig ist.
2. Im Übrigen werden die Revisionen der Staatsanwaltschaft und der Angeklagten gegen das genannte Urteil verworfen.
3. Jeder Angeklagte hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen. Die Staatskasse trägt die Kosten der Revisionen der Staatsanwaltschaft sowie die den Angeklagten durch diese Rechtsmittel entstandenen notwendigen Auslagen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten F. wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt und die Vollstreckung dieser Freiheitsstrafe zur Bewährung ausgesetzt. Gegen den Angeklagten H. hat das Landgericht wegen Steuerhinterziehung eine Geldstrafe von 300 Tagessätzen zu je 130 Euro verhängt. Den Angeklagten W. hat es wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 260 Tagessätzen zu je 500 Euro verurteilt. Vom Vorwurf weiterer Steuerhinterziehungen hat das Landgericht die Angeklagten freigesprochen. 1

Die den Angeklagten W. betreffende und von der Bundesanwaltschaft vertretene Revision der Staatsanwaltschaft dringt mit der sachlichrechtlichen Beanstandung durch, dass dieser Angeklagte statt wegen Mittäterschaft nur wegen Beihilfe verurteilt worden ist, ohne dass dies allerdings die Strafaussprüche berührt. Demgegenüber bleiben die ebenfalls von der Bundesanwaltschaft vertretenen Revisionen der Staatsanwaltschaft bezüglich der Angeklagten F. und H. insgesamt ohne Erfolg. Die insoweit ausschließlich angegriffene Strafzumessung hält rechtlicher Nachprüfung stand. 2

Die Revisionen der Angeklagten, die mit Verfahrensrügen sowie näher ausgeführten Sachrügen die Aufhebung ihrer Verurteilungen erstreben, sind erfolglos. 3

I. Feststellungen des Landgerichts Das Landgericht hat - soweit die Angeklagten verurteilt worden sind - folgende Feststellungen getroffen: 4

1. Die Angeklagten F. und H. waren bis zu ihrer Entlassung im November 2002 Vorstandsvorsitzender bzw. Vorstandsmitglied des 1. FC Kaiserslautern e. V. und in dieser Eigenschaft für die Vertragsverhandlungen mit den Lizenzfußballspielern sowie für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Vereins verantwortlich. Nach der Vereinssatzung waren jeweils zwei Vorstandsmitglieder gemeinsam zur Vertretung des Vereins berechtigt, bedurften dabei aber für den Abschluss von Verträgen mit einer Laufzeit von über zwei Jahren oder mit einem Gegenstandswert von über 1 Mio. DM der Zustimmung des Aufsichtsrats. Dessen Vorsitzender war bis September 2002 der im Übrigen als Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter tätige Angeklagte W. 5

2. Von März bis Anfang Mai 1999 verhandelten die Angeklagten F. und Dr. Wieschemann mit dem luxemburgischen Fußballnationalspieler S. erfolgreich über dessen Verpflichtung beim 1. FC Kaiserslautern für die Zeit vom 1. Juli 1999 bis zum 30. Juni 2002. Der Zeuge S. und sein Bruder C., der ihn bei den Vertragsverhandlungen unterstützte, bestanden dabei auf einer neben dem Grundgehalt und Einsatzprämien fälligen Sonderzahlung in Höhe von 400.000 DM, die nicht durch Steuerabzüge geschmälert werden sollte. Um die Zahlung dieses einmaligen Betrages an S. und die beabsichtigte Nichtanmeldung und - abführung der hierauf anfallenden Lohnsteuer zu verschleiern, unterzeichneten der Angeklagte F. und - in offener Vertretung für H. in dessen Funktion als Vorstandsmitglied - der Angeklagte W. am 16. April 1999 einen Vertrag mit der Briefkastenfirma Te. C. mit Sitz in London (im Folgenden: Firma Te.). Darin übertrug die Firma Te. dem 1. FC Kaiserslautern die "Persönlichkeits- und Werberechte an dem Spieler S. " für die Laufzeit des Arbeitsvertrags gegen ein Entgelt von 400.000 DM. Da die Angeklagten für diese Vermarktungsrechte nicht ernsthaft einen Preis zahlen wollten, verlangten sie keinen Nachweis der angeblichen Verfügungsbefugnis der Firma Te., obwohl der steuerliche Berater des 1. FC Kaiserslautern, der Zeuge He., die Vereinsspitze bereits im Jahr 1998 über die steuerlichen Folgen von verdeckten Auszahlungen an Spieler über Domizilfirmen aufgeklärt hatte. Der Betrag von 400.000 DM wurde als Betriebsausgabe für den Erwerb der Vermarktungsrechte verbucht. 6

Ungeachtet des Vertrags vom 16. April 1999 übertrug S. am 6. Mai 1999 gemäß § 3 des in der Bundesliga verwendeten Musterarbeitsvertrags dem 1. FC Kaiserslautern die "Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte, soweit sein Arbeitsverhältnis berührt wird". Damit sollte dem 1. FC Kaiserslautern insbesondere ermöglicht werden, durch Weiterübertragung der Verwertungsrechte seine gegenüber dem DFB bestehenden Verpflichtungen zu erfüllen, die im Hinblick auf die zentrale Vermarktung des Spielgeschehens über Fernsehanstalten oder andere audiovisuelle Medien bestanden. 7

Den im Juli 1999 an S. ausgezahlten Betrag in Höhe von 400.000 DM ließ der Angeklagte F. mit Wissen des Angeklagten W. nicht in die am 10. August 1999 abgegebene Lohnsteueranmeldung für Juli 1999 aufnehmen. Hierdurch wurde eine Lohnsteuerverkürzung in Höhe von 185.925 DM bewirkt. 8

S. seinerseits sah sich durch den Vertrag vom 16. April 1999 nicht daran gehindert, im Dezember 1999 der Firma T. -L. R Rechte am eigenen Bild und Namen für Werbeaufnahmen zu überlassen. Bei S. s Wechsel zum Fußballklub Borussia Mönchengladbach zum 1. Juli 2002 verhandelte die Vereinsspitze dieses Klubs weder mit S. noch der Firma Te. über Vermarktungsrechte des Spielers. 9

3. Im Zuge von Vertragsverhandlungen machte im Dezember 2000 auch der kroatische Fußballnationalspieler B. gegenüber dem Angeklagten F. seinen Wechsel vom Verein NK Osijek (Kroatien) zum 1. FC Kaiserslautern von einer 10

Sonderzahlung in Höhe von 1,3 Mio. DM abhängig, die nicht durch einen Steuerabzug verringert werden sollte. Um diese Zahlung an den Zeugen B. und die Nichtanmeldung der hierauf anfallenden Lohnsteuer zu verschleiern, schloss F., nachdem er den Plan einer Finanzierung über den Erwerb der Vermarktungsrechte gegen ein Scheinentgelt fallengelassen hatte, für den 1. FC Kaiserslautern mit der A. -S. USA zum Schein einen sogenannten "Scouting-Vertrag" ab. Tatsächlich flossen die auf Anweisung des Angeklagten F. im Januar und Februar 2001 sowie Februar 2002 ausgezahlten Beträge in Höhe von umgerechnet 353.174,90 DM, 605.185,56 DM und 324.011 Euro über die A. -S. größtenteils nach Abzug in den USA zu entrichtender Steuern (dazu UA S. 70 f., 73) auf ein Züricher Bankkonto B. s. Die A. - S. erbrachte ihrerseits für den 1. FC Kaiserslautern nur wertlose Dienstleistungen.

Da die verdeckten Lohnzahlungen beim 1. FC Kaiserslautern nicht auf dem für B. geführten Lohnkonto und damit auch nicht bei den Lohnsteueranmeldungen erfasst wurden, bewirkte der Angeklagte F. die Verkürzung der anfallenden Lohnsteuer in Höhe von 171.282 DM (Januar 2001), 293.538 DM (Februar 2001) und 157.070 Euro (Februar 2002). B., der die erhaltenen Zahlungen in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 nicht angegeben hatte, erstattete im April 2003 Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt Kaiserslautern. 11

4. Die Lohnsteueranmeldung des 1. FC Kaiserslautern für Februar 2002 war auch deswegen unvollständig, weil die Angeklagten F. und H. darin im Einvernehmen mit dem Angeklagten W. eine Sonderzahlung an den am 8. November 2001 verpflichteten nigerianischen Fußballnationalspieler We. in Höhe von 766.938 Euro verschwiegen und dadurch weitere Lohnsteuer in Höhe von 371.951 Euro verkürzten. 12

In den vorangegangenen Vertragsverhandlungen hatte We. gegenüber den Angeklagten F. und H. zunächst auf einem jährlichen Nettogehalt von 2 Mio. DM bestanden, das für den 1. FC Kaiserslautern bei Berücksichtigung der Lohnsteuerlast nicht finanzierbar war. Um die verdeckte Lohnzahlung an We. und die beabsichtigte Nichtanmeldung der darauf anfallenden Lohnsteuer zu verschleiern, gaben F. und H. nach außen vor, die Vermarktungsrechte an der Person des Spielers We. von einer Firma W. F. R. gegen ein Entgelt für die Laufzeit des Arbeitsvertrags erworben zu haben. Dieses Entgelt wurde nach dem Ergebnis der Vertragsverhandlungen nunmehr mit drei jährlichen Raten zu je 1,5 Mio. DM beziffert. Tatsächlich wurde die Firma von den Beteiligten erfunden, weil die von We. zunächst als Zahlungsempfängerin vorgeschlagene We. F. zu offensichtlich dem Fußballspieler zuzuordnen war. 13

Den - vereinsintern zustimmungspflichtigen - Zusatzvertrag über die Sonderzahlung verschwiegen die Angeklagten F., H. und der in die Vorgehensweise eingeweihte Angeklagte W. gegenüber den übrigen Aufsichtsratsmitgliedern. Ihnen gegenüber stellten sie die Verpflichtung des Spielers We. als "Schnäppchen" dar, da dieser "ablösefrei habe verpflichtet werden können und dessen Gehalt sich im üblichen Rahmen bewege" (UA S. 36). Als ein Angestellter bei Prüfung des Zusatzvertrags die fehlende Zustimmung des Aufsichtsrates beanstandete, spiegelte ihm W. mit einem auf den 8. November 2001 rückdatierten und inhaltlich unrichtigen Aktenvermerk vor, die Zustimmung der anderen Aufsichtsratsmitglieder eingeholt zu haben. We. vereinnahmte mit Wissen der Angeklagten die als erste Teilrate für die Vermarktungsrechte deklarierte Sonderlohnzahlung über ein Mailänder Bankkonto und versteuerte sie nicht. Er erstattete jedoch im August 2003 wegen dieses Sachverhalts Selbstanzeige. 14

5. Ebenso wie bei We. verfuhr der Angeklagte F. bei der Verpflichtung und Entlohnung des brasilianischen Mittelfeldspielers Li. im Juli 2001. Um dessen Forderung nach einem Zusatzbetrag von 2 Mio. DM netto neben dem Grundgehalt und Punkteprämien erfüllen zu können, was für den 1. FC Kaiserslautern bei Berücksichtigung der Lohnsteuerlast nicht möglich gewesen wäre, täuschte F. auch diesmal den entgeltlichen Erwerb der Vermarktungsrechte an der Person des Spielers von einem Dritten vor. Tatsächlich war der angebliche Vertragspartner, der Berater Lo., aber nicht Rechteinhaber. Ein Scheinvertrag, der seine Legitimation nach außen belegen sollte, wurde nachträglich auf Januar 1999 rückdatiert. 15

Im Juli 2001 und Juli 2002 zahlte der 1. FC Kaiserslautern auf Anweisung des Angeklagten F. an Lo. je 500.000 DM aus, die nach außen als die ersten beiden Raten für die Vermarktungsrechte bezeichnet, letztendlich aber vom Zeugen Li. über ein auf seine Mutter lautendes Auslandskonto vereinnahmt wurden. Wie vom Angeklagten F. beabsichtigt, wurden diese beiden Gehalts Sonderzahlungen nicht auf dem für Li. geführten Lohnkonto und damit auch nicht in den Lohnsteueranmeldungen für Juli 2001 und Juli 2002 erfasst. Dadurch verkürzte der Angeklagte F. die Lohnsteuer für Juli 2001 um 242.493 DM und für Juli 2002 um 124.001 Euro. Li., der die Zahlungen in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 nicht angegeben hatte, erstattete im August 2003 wegen dieses Sachverhalts Selbstanzeige. 16

6. Der 1. FC Kaiserslautern, vertreten durch einen neuen Vorstand, und das Finanzamt Kaiserslautern verständigten sich in der Folgezeit im u. a. wegen der vorstehenden Fälle geführten steuerlichen Ermittlungsverfahren auf Lohnsteuernachzahlungen in Höhe von fast 9 Mio. Euro, die fristgerecht geleistet wurden. Die dem zugrunde liegende 17

"tatsächliche Verständigung" bezog sich auch auf den Vorwurf verschleierte Lohnzahlungen an den damals bei dem 1. FC Kaiserslautern beschäftigten französischen Nationalspieler D.; insoweit wurden die Angeklagten insgesamt freigesprochen. Von der DFL wurde der Verein mit einer Vertragsstrafe und einem Punktabzug belegt.

II. Revisionen der Staatsanwaltschaft

18

1. Die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen der Staatsanwaltschaft sind entgegen dem umfassenden Wortlaut ihres Antrages hinsichtlich der Angeklagten F. und H. auf die Überprüfung der Strafaussprüche beschränkt; lediglich hinsichtlich des Angeklagten W. wird auch der Schuldspruch im Blick auf dessen Verurteilung nur wegen Beihilfe angefochten. Aus der nur insoweit ausgeführten Sachrüge ergibt sich in Übereinstimmung mit der Bundesanwaltschaft, dass der Verfolgungswille der Staatsanwaltschaft ausschließlich diese Beschwerdepunkte erfasst und die in der Revisionsbegründung an keiner Stelle erwähnten Teilfreisprüche nicht angegriffen sind (vgl. BGH, Urteil vom 16. Juni 2005 - 5 StR 140/05; BGHR StPO § 344 Abs. 1 Antrag 3 und 5; vgl. auch Nr. 156 Abs. 2 RiStBV).

2. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft ist das Urteil, soweit es den Angeklagten W. betrifft, im Schuldspruch dahin abzuändern, dass dieser Angeklagte der Steuerhinterziehung in zwei Fällen schuldig ist.

a) Die auf die Beanstandung des Schuldspruchs vorzunehmende umfassende Überprüfung des Urteils (§ 301 StPO) hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten W. ergeben, wie noch im Rahmen der Angeklagtenrevision näher darzulegen sein wird. Das Landgericht hat jedoch rechtsfehlerhaft zum Vorteil des Angeklagten W. dessen Mitwirkung an der Verkürzung von Lohnsteuer für Juli 1999 und - hinsichtlich des Fußballspielers We. - für Februar 2002 nur als Beihilfe und nicht als mittäterschaftlich begangene Steuerhinterziehung gewertet.

Mittäter ist, wer nicht nur fremdes Tun fördert, sondern einen eigenen Tatbeitrag derart in eine gemeinschaftliche Tat einfügt, dass sein Beitrag als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung seines eigenen Tatanteils erscheint. Ob ein Beteiligter ein so enges Verhältnis zur Tat hat, ist nach den gesamten Umständen, die von seiner Vorstellung umfasst sind, in wertender Betrachtung zu beurteilen. Wesentliche Anhaltspunkte können der Grad des eigenen Interesses am Taterfolg, der Umfang der Tatbeteiligung und die Tatherrschaft oder wenigstens der Wille zur Tatherrschaft sein (st. Rspr.; BGHSt 37, 289, 291 m.w.N.). In Grenzfällen ist dem Tatrichter für die ihm obliegende Wertung ein Beurteilungsspielraum eröffnet. Lässt das angefochtene Urteil erkennen, dass der Tatrichter die genannten Maßstäbe erkannt und den Sachverhalt vollständig gewürdigt hat, so ist das gefundene Ergebnis auch dann nicht als rechtsfehlerhaft zu beanstanden, wenn eine andere tatrichterliche Beurteilung möglich gewesen wäre (st. Rspr.; vgl. nur BGH wistra 2005, 380, 381).

Hier ist indes das Landgericht bereits im Ansatz von falschen Maßstäben ausgegangen und hat deshalb die ihm obliegende Bewertung der für die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme bedeutsamen Umstände überhaupt nicht vorgenommen. Es hat sich von vornherein an einer täterschaftlichen Verurteilung gehindert gesehen, weil der Angeklagte W. als Vorsitzender des Aufsichtsrats nicht zugleich als faktischer Mitvorstand des Vereins anzusehen gewesen sei. Damit hat es verkannt, dass - anders als bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Täter 4) - Mittäter einer Steuerhinterziehung in der hier verwirklichten Begehensvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) auch derjenige sein kann, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen, der aber als Dritter zugunsten des Steuerpflichtigen handelt (st. Rspr.; vgl. BGHSt 38, 37, 41; BGHR aAO; BGH NSTZ 1986, 463). Bei Steuerhinterziehung durch aktives Tun ist deshalb in jedem Einzelfall zu prüfen, wer in welchem Umfang an der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen mitgewirkt hat. Nicht allein ausschlaggebend ist, wer - wie hier der Vorstand für den Verein (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO, § 26 Abs. 2 BGB) - für die Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten verantwortlich ist.

b) Die nicht zu beanstandenden Feststellungen des Landgerichts belegen mittäterschaftliches Handeln des Angeklagten W. Der Senat kann daher den Schuldspruch - entsprechend der Anklage - selbst ändern.

aa) Im Fall der Lohnsteuerhinterziehung für den Monat Juli 1999 hatte das Handeln des Angeklagten W. für die Tatbegehung eine zentrale Bedeutung. W. war "maßgeblich" (UA S. 53) an den Vertragsverhandlungen und an der Einschaltung der Briefkastenfirma Te. zum Zwecke der Verschleierung des Geldflusses an S. beteiligt.

Mit der eigenhändigen Unterzeichnung des Scheinvertrags leistete er zudem - zusammen mit dem Angeklagten F. - den entscheidenden Tatbeitrag für die Abgabe einer unrichtigen Lohnsteueranmeldung. Denn der Scheinvertrag wurde mit der dazugehörigen Eingangsrechnung in die Buchhaltung des 1. FC Kaiserslautern übernommen und hatte damit zwangsläufig die Nichterfassung der Sonderzahlung auf dem für S. geführten Lohnkonto zur Folge. Weiterer nennenswerter Handlungen bedurfte es seitens der Angeklagten nicht, um eine falsche Lohnsteueranmeldung zu bewirken.

Der Tatbeitrag des Angeklagten W., der in Vertretung für das Vorstandsmitglied H. den Scheinvertrag abgeschlossen hat, ist genauso zu bewerten wie derjenige des Angeklagten H. bei Verpflichtung des Spielers We., bei dem das Landgericht rechtsfehlerfrei von einer täterschaftlichen Beteiligung ausgegangen ist. Der Angeklagte W. wurde bei den Vertragsverhandlungen nicht in seiner Funktion als Vorsitzender des Aufsichtsrats tätig, der gegenüber dem Vereinsvorstand eine Kontrollfunktion innehat. Er wechselte vielmehr die Rolle und nahm bei diesem Geschäft - wie auch seine Unterschrift auf dem Vertrag belegt - Aufgaben wahr, die an sich dem Vereinsvorstand obliegen. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass der Angeklagte F. den 1. FC Kaiserslautern nach den Regelungen der Vereinssatzung nach außen allein überhaupt nicht wirksam vertreten konnte. Dass sich der Angeklagte W. ansonsten im Regelfall nicht in das operative Geschäft des Vorstandes einmischte, steht einer täterschaftlichen Tatbeteiligung im vorliegenden Fall nicht entgegen. Auch der Grad seines Interesses am Taterfolg unterscheidet sich nicht von dem des Angeklagten F. . Beide Angeklagte wollten gleichermaßen für den sportlichen Erfolg "ihres" Vereins die Verpflichtung des Spielers S. zu den vereinbarten Bedingungen einschließlich der damit einhergehenden Lohnsteuerhinterziehung. 27

b) Auch im Fall der Lohnsteuerhinterziehung für den Monat Februar 2002 ist die Beteiligung des Angeklagten W. als täterschaftliche zu werten. Zwar wirkte er in diesem Fall nicht unmittelbar am Zustandekommen des Scheinvertrags mit. Er leistete jedoch mit seiner Lüge, der Aufsichtsrat habe dem Vertrag zugestimmt, einen für das Gelingen der Lohnsteuerhinterziehung ausschlaggebenden Tatbeitrag. Denn allein wegen des von ihm gefertigten Aktenvermerks verblieb der Scheinvertrag in der Buchhaltung des Vereins, was zwangsläufig die Nichterfassung der Sonderzahlung auf dem für den Zeugen We. geführten Lohnkonto zur Folge hatte. 28

Der Angeklagte W. sorgte somit in seiner zentralen Stellung als Aufsichtsratsvorsitzender für die Ausschaltung dieses Kontrollgremiums, weil bei einer wahrheitsgemäßen Berichterstattung über die entstehenden Zahlungsverpflichtungen mit der erforderlichen Zustimmung des Aufsichtsrats nicht zu rechnen war. Sein Interesse am Taterfolg entspricht dem bei Verpflichtung des Spielers S. Auch hier wollte der Angeklagte W. die Lohnsteuerhinterziehung als eigene, weil sie unabdingbarer Bestandteil des Finanzierungskonzepts für die Verpflichtung des Spielers We. war. Von dessen Einsatz erhoffte sich der Angeklagte W. aber in gleicher Weise sportlichen Erfolg des Vereins wie die Angeklagten F. und H. 29

c) Die Änderung des Schuldspruchs lässt den Strafausspruch gleichwohl unberührt (vgl. entsprechend BGH wistra 2005, 380). Namentlich im Blick auf die Höhe der Einzelstrafen gegen die als Täter abgeurteilten Mitangeklagten kann der Senat ausschließen, dass das Landgericht ohne die ihm versagte Strafrahmenschiebung gemäß §§ 27, 49 Abs. 1 StGB höhere Einzelstrafen und eine höhere Gesamtstrafe gegen den Angeklagten W. verhängt hätte, wenn es ihn zutreffend als Mittäter und nicht als Gehilfen beurteilt hätte. Damit kann das Verfahren gegen den schon in höherem Lebensalter stehenden Angeklagten rechtskräftig abgeschlossen werden. 30

3. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft sind, soweit sie die Strafzumessung betreffen, unbegründet. Zwar erweisen sich die verhängten Strafen als sehr mild. Gleichwohl enthält die Strafzumessung keinen durchgreifenden Rechtsfehler zum Vor- oder Nachteil der Angeklagten. 31

Die Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatrichters. Ihm obliegt es, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den er in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und gegeneinander abzuwägen. Ein Eingriff des Revisionsgerichts ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn der Tatrichter gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängten Strafen nach oben oder unten von ihrer Bestimmung lösen, gerechter Schuldausgleich zu sein (st. Rspr.; vgl. BGHSt 34, 345, 349; BGH wistra 2006, 96, 100, insoweit nicht in BGHSt 50, 299 abgedruckt). 32

Die vom Landgericht verhängten Strafen verlassen entgegen der Ansicht der Bundesanwaltschaft noch nicht den Bereich des Schuldangemessenen; sie sind daher vom Senat hinzunehmen. Insbesondere haben auch die Hinterziehungsbeträge noch nicht ein solches Ausmaß erreicht, dass die Strafen mit Blick auf die übrigen Strafzumessungserwägungen als unvertretbar mild zu beanstanden wären, zumal der Steuerschaden durch den 1. FC Kaiserslautern ausgeglichen wurde. 33

Die Gewichtung der einzelnen Strafmilderungsfaktoren durch die Strafkammer ist rechtlich nicht zu beanstanden. Dass das Tatgericht die Einlassungen der Angeklagten, die die äußeren Tatumstände eingeräumt haben, als Teilgeständnis und damit strafmildernd gewertet hat, ist nicht rechtsfehlerhaft. Wenn die Staatsanwaltschaft beanstandet, das Landgericht habe diesem Gesichtspunkt einen zu hohen Stellwert beigemessen, ist dies lediglich der im Revisionsverfahren unbeachtliche Versuch, die tatrichterliche Strafzumessung durch eine eigene zu ersetzen. 34

Es stellt auch keine fehlerhafte Zumessungserwägung dar, dass das Landgericht sowohl die Wiedergutmachung des 35
Steuerschadens durch den 1. FC Kaiserslautern als auch daneben die Regressansprüche des Vereins gegen die
Angeklagten strafmildernd berücksichtigt hat. Während die Wiedergutmachung unmittelbar das vom Straftatbestand
der Steuerhinterziehung geschützte Rechtsgut betrifft, gehört die persönliche zivilrechtliche Haftung der Angeklagten zu
den Auswirkungen der Tat auf die Täter selbst.

Schließlich ist das Landgericht auch rechtsfehlerfrei von der "Fremdnützigkeit" der Lohnsteuerhinterziehungen 36
ausgegangen. Dafür, dass die Angeklagten bei Misslingen der Vertragsverhandlungen um ihre Anstellung hätten
fürchten müssen oder der Verein ohne Verpflichtung dieser vier Spieler unmittelbar in wirtschaftliche Not geraten wäre,
geben die Feststellungen nichts her.

Letztendlich begegnet die Berücksichtigung der Länge der Verfahrensdauer keinen durchgreifenden Bedenken. Die 37
Strafkammer durfte die mehrjährige Belastung für die Angeklagten durch das schwebende Verfahren ungeachtet der
Komplexität der verfahrensgegenständlichen Sachverhalte und der aufwendigen Auslandsermittlungen, welche die
Verfahrensdauer von der Einleitung des Ermittlungsverfahrens bis zum erstinstanzlichen Urteil von knapp drei Jahren
ohne weiteres rechtfertigten, gleichwohl strafmildernd berücksichtigen.

III. Revision des Angeklagten F. 38

Die Revision des Angeklagten F. bleibt ohne Erfolg. 39

1. Die Verfahrensrügen zeigen keinen Rechtsfehler auf. 40

a) Die Besetzungsrüge versagt - ihre Zulässigkeit unterstellt - in der Sache. Die ausgeschiedene beisitzende Richterin 41
war am weiteren Mitwirken verhindert im Sinne des § 192 Abs. 2 GVG mit der Folge, dass der Ergänzungsrichter
einzutreten hatte. Auf ihr Verlangen hin war sie zwingend aus dem Richterverhältnis zu entlassen, und zwar zu dem
von ihr beantragten Zeitpunkt (§ 21 Abs. 2 Nr. 4 DRiG i.V.m. § 40 Abs. 2 Satz 1 LBG Rheinland-Pfalz; vgl. Schmidt-
Räntsch, Deutsches Richtergesetz 5. Aufl. § 21 Rdn. 2, 24 f.). Auf Verstöße allein gegen die Verfahrensvorschriften der
§§ 222a, 222b StPO kann eine Revision von vornherein nicht gestützt werden (vgl. Tolksdorf in KK-StPO 5. Aufl. § 222b
Rdn. 18).

b) Soweit der Angeklagte F. die Verlesung der Niederschrift der Vernehmung des Zeugen Lo. vom 26. März 2003 sowie 42
eines Schreibens dieses Zeugen vom 5. Juni 2003 als Verletzung des § 251 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 StPO rügt und
mit der Aufklärungsrüge die unterbliebene Vernehmung dieses Zeugen in der Hauptverhandlung beanstandet, sind die
Rügen unzulässig (§ 344 Abs. 2 Satz 2 StPO), denn der Beschwerdeführer teilt weder den Inhalt der Niederschrift noch
den des Briefs mit. Im Übrigen haben die Verfahrensbeteiligten der Verlesung zugestimmt.

c) Die Rüge, das Landgericht habe zu Unrecht den Antrag auf Vernehmung des Auslandszeugen We. als unerreichbar 43
(§ 244 Abs. 3 Satz 2 StPO) zurückgewiesen, dringt nicht durch.

aa) Dieser Rüge liegt folgendes Verfahrensgeschehen zugrunde: 44

Nach vorangegangenen monatelangen vergeblichen Versuchen - unter anderem unter Einschaltung der deutschen 45
Botschaft in Katar -, eine ladungsfähige Anschrift des Zeugen We. zu ermitteln, konnte das Landgericht erstmals den
Zugang der - unter Zusicherung sicheren Geleits erfolgten - Ladung zum Verhandlungstermin am 6. Oktober 2005
nachweisen. In einem mit der Dolmetscherin geführten Telefongespräch teilte der Zeuge We. mit, er könne an diesem
Verhandlungstermin wegen eines Fußballspiels nicht erscheinen, sei aber gleichwohl aussagebereit. Im
Zusammenhang mit der dem Zeugen zugegangenen zweiten Ladung, diesmal zum Termin vom 10. Oktober 2005,
gelang es dem Berichterstatter der Strafkammer, telefonisch Kontakt zum Zeugen We. aufzunehmen und ihn zu
fragen, ob er der Ladung Folge leisten werde. We. teilte mit, er sei am Kommen gehindert, weil sein neuer Trainer ihm
hierfür die Zustimmung verweigere.

Er wolle sich jedoch letztmals um eine Zustimmung bemühen. Bleibe dies ohne Erfolg, werde er weder am 10. 46
Oktober 2005 noch an einem anderen Termin erscheinen. Er versprach, sich nochmals zu melden, falls die
Genehmigung doch noch erteilt werde. Der Zeuge erschien sodann weder zum Verhandlungstermin am 10. Oktober
2005 noch nahm er Kontakt zum Gericht auf.

bb) Bei dieser Sachlage war das Landgericht nicht verpflichtet, durch weiteres Einwirken auf den Zeugen We. oder gar 47
durch Kontaktaufnahme mit seinem Trainer zu versuchen, den Zeugen We. zu einer persönlichen Vernehmung vor der

Strafkammer zu bewegen. Das Landgericht hat den Zeugen rechtsfehlerfrei als unerreichbar (§ 244 Abs. 3 Satz 2 StPO) angesehen.

Ein Beweismittel ist dann unerreichbar im Sinne der vorgenannten Vorschrift, wenn alle Bemühungen des Gerichts, die der Bedeutung und dem Wert des Beweismittels entsprechen, zu dessen Beibringung erfolglos geblieben sind und keine begründete Aussicht besteht, es in absehbarer Zeit herbeizuschaffen. Ein im Ausland lebender Zeuge, dessen Erscheinen nicht erzwungen werden kann, ist selbst ohne förmliche Ladung als unerreichbar anzusehen, wenn er sich definitiv weigert, vor dem erkennenden Gericht auszusagen (BGHR StPO § 244 Abs. 3 Satz 2 Unerreichbarkeit 20). 48

Hier hat der Zeuge We. zweimal eine Terminladung erhalten und ist dennoch nicht erschienen. Seine Angaben im letzten Telefongespräch durfte die Kammer als endgültige Weigerung verstehen. Was den Zeugen zum Nichterscheinen bewegte und ob dieser sich letztlich nur wegen des Verbots seines Trainers am Kommen gehindert sah, musste das Gericht nicht aufklären. 49

Auf der Grundlage der unmittelbar mit dem Zeugen geführten Gespräche und vor dem Hintergrund der monatelangen vergeblichen Bemühungen, den Zeugen herbeizuschaffen, durfte das Landgericht damit davon ausgehen, dass We. nicht in absehbarer Zeit vor der Strafkammer erscheinen werde. 50

cc) Darüber, ob das Landgericht etwa rechtsfehlerhaft die Möglichkeit einer kommissarischen (§ 223 StPO) oder audiovisuellen Vernehmung nach § 247a StPO in seinem Ablehnungsbeschluss nicht erwogen hat, hat der Senat nicht zu entscheiden. Denn der Beschwerdeführer hat die zur Beanstandung eines derartigen Fehlers erforderliche Verfahrensrüge nicht erhoben (vgl. BGHR StPO § 247a Audiovisuelle Vernehmung 5). 51

d) Die Zurückweisung des Beweisantrags, mit der die Verteidigung des Angeklagten F. die Vernehmung des Zeugen Mat. begehrte, ist rechtlich nicht zu beanstanden. Das Gericht durfte die im Beweisantrag enthaltene Tatsache, gegenüber Mat. habe der Spieler We. bekundet, er habe in Kaiserslautern "etwas unterschrieben, das ihm Ärger vom Hals nimmt", als aus tatsächlichen Gründen bedeutungslos ansehen. 52

Das Landgericht musste aus der "Beweistatsache" nicht schließen, dass der Zeuge We. in seiner Selbstanzeige und bei seiner richterlichen Vernehmung die Unwahrheit gesagt hatte. 53

e) Die Aufklärungsrüge, mit der die Revision die Nichtvernehmung des Auslandszeugen C. S. beanstandet, ist jedenfalls unbegründet. Die Strafkammer konnte ihre Überzeugungsbildung auf eine Vielzahl von Indizien stützen, die dafür sprechen, dass der angeblich an die Firma Te. geflossene Geldbetrag letztlich an den Zeugen S. gelangte und als Lohnzahlung zu qualifizieren ist. Die aufgrund einer Gesamtwürdigung der festgestellten Umstände unter Einbeziehung der Feststellungen zu den übrigen ausgeurteilten Fällen und ähnlich gelagerten Vorgängen gewonnene Überzeugung der Strafkammer, dass das Entgelt nur zum Schein für den Erwerb der Vermarktungsrechte gezahlt wurde, beruht auf einer ausreichend breiten Tatsachengrundlage. 54

2. Der Schuldspruch hält sachlichrechtlicher Nachprüfung stand. 55

a) Das Landgericht hat sich ohne Rechtsfehler die Überzeugung gebildet, dass die vom Angeklagten geschlossenen vier Zusatzverträge, soweit sie ein Entgelt als Gegenleistung für die Abtretung der Vermarktungsrechte bzw. für "Scouting"-Dienstleistungen vorsahen, nicht ernstlich gewollt waren und nur der Verschleierung von Gehaltszahlungen an die neuverpflichteten Lizenzfußballspieler dienten. 56

Ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO liegt - ebenso wie bei § 117 BGB - vor, wenn beide Parteien sich einig sind, dass die mit den Willenserklärungen an sich verbundenen Rechtsfolgen tatsächlich nicht eintreten sollen und damit das Erklärte in Wirklichkeit nicht gewollt ist. Entscheidend ist dabei, ob die Beteiligten zur Erreichung des erstrebten Erfolges, hier der Vermeidung der Lohnsteuerlasten, ein Scheingeschäft für genügend oder ein ernst gemeintes Rechtsgeschäft für erforderlich erachtet haben. Die Beurteilung, ob ein Geschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde, obliegt dabei grundsätzlich dem Tatrichter. Lässt das Urteil erkennen, dass der Tatrichter die wesentlichen für und gegen ein Scheingeschäft sprechenden Umstände im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt und in eine Gesamtwürdigung einbezogen hat, so dass die vom Gericht gezogene Schlussfolgerung nicht nur eine Annahme oder bloße Vermutung ist, ist dies vom Revisionsgericht hinzunehmen (BGHR AO § 41 Abs. 2 Scheinhandlung 3 = wistra 2002, 221, 223 - "Yeboah"). 57

Diesen Maßstäben wird die Beweiswürdigung des angefochtenen Urteils gerecht, und zwar namentlich auch im Hinblick auf die Abgrenzung zu den anderen (nicht lohnsteuerpflichtigen) Einkunftsarten, insbesondere den Einkünften 58

aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder gar aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Es ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG) und unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV). Vorteile werden für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und wenn die Einnahme als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit anzusehen ist, d. h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Nicht erforderlich ist, dass der Einnahme eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugeordnet werden kann (vgl. BFH BStBl II 1988, 726, 728 f.; BStBl II 1985, 529, 530; BStBl II 1985, 532 f.; Schmidt/Drenseck, EStG 24. Aufl. § 19 Rdn. 24; jeweils m.w.N).

Allerdings qualifiziert die Einmalzahlung an die angestellten Lizenzfußballspieler diese nicht bereits als solche als Gehaltszahlung. Nicht jede Zahlung eines Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer muss Lohn im Sinne des § 19 EStG sein. So sind die vom Sportler für Werbeleistungen vereinnahmten Gelder regelmäßig als gewerbliche Einkünfte einzuordnen (vgl. BFH BStBl II 1986, 424, 426; BStBl II 1983, 182, 183 f.; Lutz DStZ 1998, 279, 283). Gleiches gilt für den aus der Abtretung der Vermarktungsrechte erzielten Veräußerungserlös (vgl. BGH aaO; Enneking/Denk DStR 1996, 450, 454 f.). Die für eine selbständige Tätigkeit im Sinne des § 15 EStG erforderliche Entscheidungsfreiheit ist bei einem Mannschaftssportler jedoch nur dann anzunehmen, wenn diesem ein eigener persönlicher Werbewert zukommt (vgl. BMF-Schreiben vom 25. August 1995 - IV B 6 - S 2331 - 9/95, DStR 1995, 1508).

Bei allen vier Verpflichtungen waren sich der Angeklagte F. und der jeweilige Lizenzfußballspieler darüber einig, dass der 1. FC Kaiserslautern das Entgelt nicht für den Erwerb der Vermarktungsrechte bzw. im Fall B. für "Scouting"-Dienstleistungen schuldet, sondern für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft durch den Spieler. Die Beteiligten haben sich keine Gedanken über den Marktwert der Vermarktungsrechte bzw. "Scouting"-Dienstleistungen gemacht und über den Nutzungspreis verhandelt, sondern das Entgelt schlicht nach der Differenz bestimmt, die erforderlich war, um die Lücke zur Gehaltsvorstellung des Spielers zu schließen. Dies zeigt, dass es sich tatsächlich um Arbeitslohn handelte.

Unberührt davon blieb das Interesse des 1. FC Kaiserslautern an dem Erwerb der Rechte am eigenen Bild und Namen der Spieler, um diese im Rahmen der zentralen Vermarktung der DFL bzw. dem DFB anzubieten. Nach dem festgestellten Verlauf der Vertragsverhandlungen handelten die Beteiligten dafür keinen separaten Preis aus. Ihre Vermarktungsrechte hatten die Spieler dem 1. FC Kaiserslautern vielmehr bereits mit ihrem § 3 des Musterarbeitsvertrags enthaltenden Spielervertrag eingeräumt. Da nicht der Erwerb der Vermarktungsrechte, sondern lediglich dessen zusätzliche Vergütung zum Schein erfolgt ist, gehen die Angriffe der Revision, die eine Auseinandersetzung mit dem die Übertragung dieser Rechte enthaltenden § 3 des Musterarbeitsvertrags vermisst und die Beweiswürdigung deswegen als lückenhaft beanstandet, ins Leere.

b) Im Einzelnen gilt Folgendes:

aa) Hinsichtlich des Spielers S. hat das Landgericht alle entscheidungsrelevanten Umstände herangezogen und gewürdigt. Es hat seine Beweiswürdigung namentlich auf den Ablauf der Vertragsverhandlungen gestützt und aus den dem Vertragsschluss nachfolgenden Umständen, dass der 1. FC Kaiserslautern weder der Nutzung der Werberechte durch die Firma T. -L. R. entgegengetreten ist, noch bei Ende des Arbeitsvertrags der Spieler S. von dem ihn aufnehmenden Fußballklub Borussia Mönchengladbach Zahlungen für die Vermarktungsrechte verlangte, rechtsfehlerfrei auf die mangelnde Ernsthaftigkeit der Zahlungsverpflichtung zum Erwerb der Vermarktungsrechte geschlossen. Solches stellt eine nachvollziehbare und plausible Wertung des Tatgerichts dar (vgl. BGHSt 36, 1, 14), an die das Revisionsgericht gebunden ist. Auf der Grundlage der von S. bei einer Fahndungsmaßnahme gemachten Aussage, zumindest das von der T. -L. R. gezahlte Werbeentgelt vereinnahmt zu haben, durfte das Landgericht im Rahmen der Gesamtschau mit den übrigen Fällen davon ausgehen, dass S. die Sonderzahlung auch zugeflossen ist, wengleich nicht als Gegenleistung für die Abtretung des Vermarktungsrechts, sondern als zusätzlicher Arbeitslohn.

bb) Bei dem Spieler B. besteht die Besonderheit, dass dieser die Sonderzahlungen als Handgeld für den Abschluss des Arbeitsvertrags mit dem 1. FC Kaiserslautern erhielt. Auch das einem Lizenzfußballspieler gewährte Handgeld, das ihn zum Vertragsabschluss bewegen soll, ist indes gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV als Arbeitslohn zu qualifizieren (Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer 4. Aufl. "Fußballspieler" Rdn. 1; vgl. auch FG Köln EFG 1998, 1586, 1587 f.). Nach dem festgestellten Verlauf der Vertragsverhandlungen erwarb B. seinen Zahlungsanspruch in Höhe von 1,3 Mio. DM unmittelbar gegen den 1. FC Kaiserslautern. Nicht etwa sollte die Ablösezahlung im Innenverhältnis zwischen

dem abgebenden Verein, dem NK Osijek, der 900.000 DM vereinnahmte, und dem Spieler geteilt werden (vgl. zu einer derartigen Konstellation FG Köln aaO). Dass im Arbeitsvertrag B. s mit seinem kroatischen Verein eine Ablösesumme von 1,2 Mio. DM mit der Verpflichtung zur hälftigen Teilung bestimmt war, stellt entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers die Beweiswürdigung des Landgerichts nicht in Frage. Denn den Beteiligten blieb es unbenommen, eine höhere Ablösesumme mit dem aufnehmenden Verein auszuhandeln, was auch angesichts der festgestellten Angebote anderer Vereine nahe lag, und von der Ablöseklause im Arbeitsvertrag Abstand zu nehmen. Für den kroatischen Verein war die ausgehandelte Ablösesumme bereits deswegen vorteilhaft, weil sie den nach dem Arbeitsvertrag widrigstenfalls zu erwartenden Betrag um 300.000 DM überstieg.

Aus diesem Grunde ist auch die in diesem Zusammenhang "hilfsweise" erhobene Aufklärungsrüge unbegründet. Die Tatsache, dass zwischen dem NK Osijek, B. und 1. FC Kaiserslautern eine "Gesamtablösesumme" von 2,2 Mio. DM vereinbart war und davon dem Spieler 1,3 Mio. DM sowie dem Verein 900.000 DM zukommen sollten, hat das Landgericht seiner Beurteilung zugrunde gelegt. Dass die "Scouting"-Dienstleistungen wertlos waren, wird von der Revision nicht bestritten. 66

cc) Bei Li. durfte sich das Landgericht aufgrund von dessen Aussage, in der er den Inhalt seiner Selbstanzeige bestätigte, und dem Ablauf der Vertragsverhandlungen von dem Scheincharakter der Entgeltvereinbarung über das Vermarktungsrecht überzeugen. 67

dd) Gleiches gilt für We. im Hinblick auf dessen Selbstanzeige und seine Angaben in der nachfolgenden richterlichen Vernehmung sowie auf den Ablauf der Vertragsverhandlungen. Soweit der Angeklagte F. in diesem Zusammenhang die mangelnde Auseinandersetzung des Gerichts mit seiner schriftlichen Einlassung beanstandet, übergeht er die Feststellung des Landgerichts, wonach We. s Berater während der laufenden Vertragsverhandlungen auf einer Sonderzahlung von insgesamt 4,5 Mio. DM bestand. 68

Im Übrigen war das Landgericht nicht gehalten, sich mit sämtlichen Einzelheiten der Einlassung des Angeklagten auseinander zu setzen, der sich umfänglich zur Sache eingelassen hatte. 69

IV. Revision des Angeklagten H. 70

Die Revision des Angeklagten H. ist unbegründet. 71

1. Die Verfahrensrügen dringen nicht durch. 72

a) Die Besetzungsrüge versagt aus den unter III. 1. a) genannten Gründen. § 70 Abs. 2 GVG ist nicht, auch nicht entsprechend, anwendbar. 73

b) Die Rüge, die Verlesung der Niederschriften über die richterliche Vernehmung des Spielers We. sowie über dessen beim Finanzamt persönlich abgegebene Selbstanzeige verletze die Vorschrift des § 251 StPO, ist unbegründet. Die Voraussetzungen einer Verlesung der Schriftstücke gemäß § 251 Abs. 2 Nr. 1 bzw. § 251 Abs. 1 Nr. 2 StPO lagen vor. Aus den bereits zur Revision des Angeklagten F. dargelegten Gründen durfte das Landgericht von einer endgültigen Weigerung des Zeugen We. ausgehen, vor dem Prozessgericht zu erscheinen. 74

c) Entgegen der auf Verletzung des § 261 StPO gestützten Verfahrensrüge konnte der verlesenen Vernehmung des Zeugen We. eine tragfähige Grundlage für die Überzeugung der Strafkammer entnommen werden, dass der Angeklagte F. dem Zeugen We. zum Schein ein Entgelt für die Nutzung seiner Vermarktungsrechte anbot, um ihm das ansonsten nicht finanzierbare Gehalt zukommen zu lassen. 75

d) Soweit das Landgericht über den Hilfsbeweisanspruch zum wirtschaftlichen Wert der Vermarktungsrechte hier betroffener Spieler nicht entschieden hat, bleibt das unschädlich, da sich den Urteilsgründen entnehmen lässt, dass das Landgericht diese Beweisbehauptung aus tatsächlichen Gründen für bedeutungslos hielt (vgl. BGHR StPO § 244 Abs. 6 Hilfsbeweisanspruch 5). Das Landgericht war durch die Beweisbehauptung ersichtlich nicht gehindert, sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der festgestellten Umstände, insbesondere auch zum Zustandekommen des Zusatzvertrages, die Überzeugung zu bilden, dass die Beteiligten gar keine Vergütung für die Abtretung von Vermarktungsrechten vereinbarten, sondern mit ihren Zahlungen zusätzliche Gehaltsforderungen der Spieler erfüllen wollten. 76

2. Die auf die Sachrüge vorgenommene Überprüfung des Urteils hat keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten H. ergeben. 77

Das Landgericht hat sich, wie bereits zur Revision des Angeklagten F. ausgeführt, rechtsfehlerfrei die Überzeugung 78 gebildet, dass es sich bei dem Vertrag mit der nicht existierenden Firma W. F. R. um ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO handelte.

V. Revision des Angeklagten W. 79

Schließlich hat auch die Revision des Angeklagten W. keinen Erfolg. 80

1. Die Verfahrensrügen decken keinen Rechtsfehler auf. 81

a) Die behauptete Verletzung des § 261 StPO, das Landgericht habe die im Urteil verwertete schriftliche Auskunft des 82 Bundesamtes für Finanzen über die Firma Te. nicht in die Hauptverhandlung eingeführt, ist nicht bewiesen. Es ist nicht auszuschließen, dass die Strafkammer den Inhalt dieser Auskunft im Wege des Vorhalts an die als Zeugen vernommenen Steuerfahndungsbeamten des Finanzamts Kaiserslautern (ProtBd. Bl. 24, 26), an das die Auskunft gerichtet war, eingeführt hat (vgl. BGHSt 11, 159, 160). Die Beanstandung, ein derartiger Vorhalt sei nicht vorgenommen worden, muss bereits deshalb erfolglos bleiben, weil kein Beweis für die Richtigkeit dieser Behauptung erbracht werden kann. Vorhalte sind als bloße Vernehmungsbehelfe nicht in das Protokoll aufzunehmen (vgl. BGHSt 21, 285, 286). Dass die Strafkammer andere Vorhalte in die Sitzungsniederschrift aufgenommen hat, beweist nicht, dass nicht protokollierte Vorhalte nicht stattgefunden haben. Es widerspräche der Ordnung des Revisionsverfahrens, über Vorgänge, die keine wesentlichen Förmlichkeiten darstellen und deshalb in die Sitzungsniederschrift nicht aufzunehmen sind, Beweis zu erheben (BGH wistra 2000, 219, 224).

Im Übrigen kommt dem Umstand, ob die Firma Te. tatsächlich mehr als eine Briefkastenfirma war, in der 83 Gesamtwürdigung des Falles S. ersichtlich nicht einmal ausschlaggebende Bedeutung zu.

b) Die Aufklärungsrüge, mit der die Nichtvernehmung des Zeugen C. S. beanstandet wird, ist schon deshalb 84 unzulässig, weil der Beschwerdeführer nicht darlegt, woraus sich ergeben soll, dass es sich bei der "kleinen Unterschrift rechts unten" auf dem Vertrag vom 16. April 1999 um die Unterschrift des Zeugen C. S. handelt.

Abgesehen davon musste sich das Landgericht zu der vom Beschwerdeführer vermissten Beweisaufnahme nicht 85 gedrängt sehen, und zwar angesichts der als maßgeblich erachteten Umstände, dass sich die Angeklagten F. und W. bei den Vertragsverhandlungen weder mit dem Wert des Vermarktungsrechts beschäftigten noch einen Preis aushandelten, sich dementsprechend - obwohl kein Vertreter der angeblichen Rechteinhaberin anwesend war - weder den Vertrag zwischen S. und der Firma Te. vorlegen ließen noch einen Nachweis über die Existenz dieser Firma verlangten oder eigene Nachforschungen anstellten, vielmehr bereit waren, auf die bloße Behauptung der Rechtsinhaberschaft hin Zahlungen in Höhe von 400.000 DM zu leisten.

c) Die Rüge, mit der die anstelle der Vernehmung des Zeugen We. vorgenommene Verlesung der 86 Vernehmungsniederschriften aus dem Ermittlungsverfahren beanstandet wird, ist aus den bereits zu den Revisionen der Mitangeklagten ausgeführten Gründen unbegründet. Das Landgericht hat rechtsfehlerfrei ein "nicht zu beseitigendes Hindernis" im Sinne des § 251 Abs. 2 Nr. 1 StPO angenommen. Es war auch nicht gehalten, in diesem Zusammenhang zu begründen, warum es der Verlesung der Vernehmungsniederschriften den Vorzug gegenüber einer audiovisuellen (§ 247a 72 StPO) oder kommissarischen (§ 223 StPO) Vernehmung gegeben hat (vgl. BGHSt 46, 73, 78).

Auch die Rüge, dass eine derartige Vernehmung unterblieben sei, bleibt erfolglos. Einen entsprechenden Antrag hat der 87 Beschwerdeführer in der Hauptverhandlung nicht gestellt. Er hat selbst auch keinen Beweisantrag auf Vernehmung des Zeugen We. gestellt und sich dem Beweisantrag des Mitangeklagten F. - anders als bei anderen Beweisanträgen, auch im Zusammenhang mit dem Fall We. - nicht angeschlossen.

Als Aufklärungsrüge begegnet die Beanstandung - abgesehen von einer nicht präzise bezeichneten Beweistatsache - 88 noch weiteren Zulässigkeitsbedenken: Die Revision verhält sich nicht dazu, ob der Zeuge We. überhaupt zu einer Videovernehmung bereit war. Zu den Aussagen des neuen Vereinsvorstands J. und von Mü., die We. nach dem Beweisantrag des Mitangeklagten F. zu einer unrichtigen Selbstbezeichnung verleitet haben sollen, fehlt jeder Vortrag.

Abgesehen davon hat das Landgericht hier der ihm obliegenden Aufklärungspflicht dadurch genügt, dass es das 89 richterliche Vernehmungsprotokoll sowie die Niederschrift über die Selbstanzeige verlesen hat. Zwar bestand bei dieser Vernehmung für die Verteidigung nicht die Möglichkeit, Fragen an den Zeugen zu richten; auch war We. im Rahmen

dieser Beschuldigtenvernehmung nicht wie ein Zeuge zur Wahrheit verpflichtet gewesen. Er war jedoch am 15. August 2003 freiwillig zur Abgabe einer Selbstanzeige nach Deutschland gekommen und hatte sich dabei selbst schwer belastet. Bei dieser Ausgangslage und unter Berücksichtigung der gesamten Beweislage bestanden für die Strafkammer keine drängenden Anhaltspunkte dafür, der Zeuge We. werde bei einer erneuten Vernehmung seine Aussage ändern und von seinem Geständnis abweichen. Das Landgericht hat danach auch ohne kommissarische oder audiovisuelle Vernehmung auf tragfähiger Tatsachengrundlage den Vertrag über den Erwerb der Vermarktungsrechte dahin gewürdigt, dass der Zeuge We. mit Abschluss dieser Vereinbarung getäuscht, nicht aber bei seiner Selbstanzeige die Unwahrheit gesagt hat.

d) Die Beanstandung unterbliebener - auf Beweisantrag des Angeklagten F., wie ausgeführt, rechtsfehlerfrei zurückgewiesener - Vernehmung des Zeugen Mat. ist unbegründet. Dass das Landgericht anderen Beweisanträgen, die ebenfalls die Glaubwürdigkeit des Zeugen We. zum Gegenstand hatten, nachgegangen ist, verpflichtete die Strafkammer nicht, hier in gleicher Weise zu verfahren. 90

2. Die Sachrüge bleibt ebenfalls ohne Erfolg. 91

Hinsichtlich der Haupttaten wird auf die Ausführungen zu den Revisionen der Angeklagten F. und H. verwiesen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist den Urteilsgründen zweifelsfrei zu entnehmen, dass sich der Angeklagte W. an diesen Taten beteiligte und maßgeblich zum Taterfolg beitrug. 92

Auch die Beweiswürdigung hält rechtlicher Nachprüfung stand. Insbesondere begegnet die Überzeugungsbildung der Strafkammer im Fall der Verpflichtung des luxemburgischen Nationalspielers S. keinen rechtlichen Bedenken. Das Landgericht hat aus den sicher festgestellten Beweisanzeichen nahe liegende Schlüsse gezogen. Auch wenn einzelne Indizien für sich allein nicht ausreichen würden und sich einzelne Umstände auch anders erklären ließen, so durfte sich die Strafkammer doch aufgrund einer Gesamtwürdigung der festgestellten Umstände die Überzeugung vom Wissen des Angeklagten W. bilden, dass es sich bei dem Vertrag mit der Firma Te. um ein Scheingeschäft handelte. 93

Im Falle der Verpflichtung des Spielers We. durfte das Landgericht seine Überzeugung von der Einbindung des Angeklagten W. in den Tatplan, Lohnsteuer bezüglich der Sonderzahlung an We. zu hinterziehen, auch auf Rückschlüsse aus W. s späterer Lüge gegenüber dem Angestellten G. stützen, der Aufsichtsrat habe dem Zusatzvertrag zugestimmt. Es hat rechtsfehlerfrei festgestellt, dass die Verpflichtung dieses Spielers bei Berücksichtigung der Lohnsteuerlast nicht finanzierbar war und deshalb die anderen Aufsichtsratsmitglieder bei Kenntnis der wahren Umstände ihre Zustimmung versagt hätten, was dem Angeklagten bekannt war. 94