



5 StR 156/08

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

vom 11. Juli 2008
in der Strafsache
gegen

wegen Steuerhinterziehung

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat aufgrund der Hauptverhandlung vom 10. und 11. Juli 2008, an der teilgenommen haben:

Vorsitzender Richter Basdorf,

Richter Dr. Raum,

Richter Dr. Brause,

Richter Schaal,

Richter Prof. Dr. Jäger

als beisitzende Richter,

Bundesanwalt

als Vertreter der Bundesanwaltschaft,

Rechtsanwalt

als Verteidiger,

Justizangestellte

als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle,

am 11. Juli 2008 für Recht erkannt:

Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Berlin vom 22. August 2007 mit den Feststellungen aufgehoben.

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

– Von Rechts wegen –

Gründe

1 Das Landgericht hat den Angeklagten vom Vorwurf der Steuerhinterziehung in fünf Fällen, davon in einem Fall wegen Versuchs, aus rechtlichen Gründen freigesprochen. Die hiergegen gerichtete Revision der Staatsanwaltschaft, die vom Generalbundesanwalt vertreten wird, hat mit der Sachrüge Erfolg.

I.

2 1. Dem Angeklagten liegt zur Last, in der Zeit zwischen 22. August 1997 und 31. August 2000 im Zusammenhang mit der Einbringung von etwa 4.000 zu sanierenden Plattenbauwohnungen in einen geschlossenen Immobilienfonds in fünf Fällen als Geschäftsführer der I. B. G. (im Folgenden: IBG) gegenüber den Finanzbehörden die erforderliche Anzeige von Verträgen unterlassen und dadurch in vier Fällen Grunderwerbsteuern hinterzogen sowie in

burg an der Havel, Görlitz, Leipzig und Halle) und am 7. Mai 1997 (für Objekte in Cottbus und Schwerin) mit Hilfe des früheren Mitangeklagten Notar S.

jeweils sogenannte 2. Kommanditgesellschaften und übertrugen diesen ebenfalls am 27. Dezember 1996 bzw. (bezüglich der Objekte in Cottbus und Schwerin) erst am 7. August 1997 einen Teil der Plattenbauwohnanlagen. Die Gesellschaftsverträge enthielten Regelungen, die auf das Vorhandensein mehrerer Gesellschafter zugeschnitten waren (UA S. 32, 47). Gesellschafter der neuen Gesellschaften waren allerdings zunächst wiederum nur die „A. -Partner“ W. und N. zu je 50 Prozent mit einem Gesellschaftsanteil von je 3.000 DM. Die vier im Dezember 1996 geschlossenen notariell beurkundeten Grundstückskaufverträge zwischen den 1. und 2. Kommanditgesellschaften enthielten die Verpflichtung der Käufer, die Grunderwerbsteuer an das zuständige Finanzamt zu zahlen und sie auch im Innenverhältnis zu tragen (UA S. 52). Nach Abänderung dieser Verträge am 7. August 1997 im Hinblick auf eine geänderte Auswahl der in den Fonds einzubringenden Plattenbauwohneinheiten (UA S. 49) enthielten schließlich sämtliche Grundstückskaufverträge mit den 2. Kommanditgesellschaften die Feststellung, dass der Erwerb gemäß § 6 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1 GrEStG Grunderwerbsteuerfrei sei (UA S. 53 f.). Hintergrund war, dass ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG an sich der Grunderwerbsteuer unterliegender Grundstückserwerb im Fall der Übertragung von Grundstücken von einer Gesamthand auf eine andere gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen war. Voraussetzung für die Nichterhebung der Steuer war allerdings ein anteilig gleicher Gesellschafterbestand bei der veräußernden und der erwerbenden Gesellschaft.

6 Entsprechend ihrem bereits bei Gründung der 2. Kommanditgesellschaften bestehenden Plan, Plattenbauwohneinheiten auf einen Fonds zu übertragen, einigten sich die Gesellschafter W. und N. schließlich mit der B. I. B.

– LBB Fonds Zwölf – (im Folgenden: LBB-Fonds Zwölf), dass diese Fondsgesellschaft den sechs 2. Kommanditgesellschaften als weitere

Kommanditistin beitreten und nach gleichzeitiger Kapitalerhöhung auf 100.000 DM insgesamt 94 Prozent der Gesellschaftsanteile halten sollte. Mit der Begrenzung auf diesen Umfang einer Beteiligung sollte ein durch den Gesellschafterbeitritt ausgelöstes Entstehen von Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG in der im Jahr 1997 geltenden Fassung vermieden werden. Nach dieser Vorschrift gilt die wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, als auf die Übereignung des Grundstücks gerichtetes Rechtsgeschäft. § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG (1997) bestimmt, dass eine wesentliche Änderung in diesem Sinne stets gegeben ist, wenn 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Die bisherigen Gesellschafter W. und N. sollten dementsprechend zu sechs Prozent an den 2. Kommanditgesellschaften beteiligt bleiben. Bei den Übertragungen wirkten auf der Seite des beitretenden LBB-Fonds Zwölf sowohl der Angeklagte als Geschäftsführer der IBG – mit Unterstützung seines Mitarbeiters Bo. – als auch Rechtsanwalt L. in seiner Doppelfunktion als Rechtsberater der IBG und alleinvertretungsberechtigter Komplementär des Fonds mit.

7 Nachdem sich die Vertragsparteien auf einen zu übertragenden Bestand von 4.000 Plattenbauwohnungen geeinigt hatten, schloss N. am 7. August 1997 sowohl als Vertreter der 1. als auch der 2. Kommanditgesellschaften Nachtragsverträge zu den Grundstückskaufverträgen vom 27. Dezember 1996 ab. Am 8. August 1997 erklärte der inzwischen aufgrund der Nichtanzeige dieses Gesellschafterbeitritts gegenüber den Finanzbehörden rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilte Rechtsanwalt L. für den LBB-Fonds Zwölf in sechs notariellen Gesellschafterbeitrittsverträgen den jeweiligen Beitritt des Fonds zu den 2. Kommanditgesellschaften (UA S. 52). Ebenfalls am 8. August 1997 übernahmen diese Gesellschaften durch sogenannte Globalpauschalverträge Sanierungsverpflichtungen in Höhe von insgesamt rund 272 Mio. DM, welche die 1. Kommanditgesellschaften gegenüber den kommunalen Wohnungsbaugesellschaften ein-

gegangen waren. Entsprechend diesen Verpflichtungen zur Sanierung und gemäß der Verteilung der Gesellschaftsanteile im Verhältnis 94 zu 6 erhöhten die Gesellschafter der 2. Kommanditgesellschaften die Kapitalanteile für den LBB-Fonds Zwölf auf fast 257 Mio. DM und für W. sowie für N. auf rund 16 Mio. DM.

8 Da die „A. -Partner“ W. und N. nicht in der Lage waren, eine derartige Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln zu bestreiten, schlossen sie am 26. November 1997 mit der B. O. B. GmbH, deren alleinige Anteilseignerin die Fondsiniciatorin IBG war, einen Darlehensvertrag über den von ihnen zu entrichtenden Gesamtbetrag von 16 Mio. DM. Zur Absicherung der Darlehensforderung verpfändeten sie ihre Gesellschaftsanteile an die B. O. B. GmbH und traten ihr die jährlichen Ausschüttungsansprüche „als Zinszahlung“ ab. Entsprechend der getroffenen Vereinbarung konnten die Gesellschaftsanteile zur Tilgung der Verbindlichkeiten an die Darlehensgeberin an Erfüllung statt und ohne Haftung der Darlehensnehmer für deren Werthaltigkeit übertragen werden. Die B. O. B. GmbH schloss ihrerseits Darlehensverträge mit den 2. Kommanditgesellschaften ab, die diese Darlehen mit bei der B. aufgenommenen Krediten refinanzierten (UA S. 76 f.).

9 b) Der Angeklagte war bis zum 31. August 2000 Geschäftsführer der IBG. Diese Gesellschaft war alleinige Gesellschafterin der I. B. V. der B. B. mbH (im Folgenden: IBV), deren Geschäftsführer bis zum 25. Juni 1997 ebenfalls der Angeklagte war. Zwischen beiden Gesellschaften bestand ein Geschäftsbesorgungsvertrag, mit dem die IBG für die IBV unter anderem die Vorbereitung und Abgabe von Steuererklärungen auch im Verhältnis gegenüber Dritten übernommen hatte. Die IBV war geschäftsführende Kommanditistin im LBB-Fonds Zwölf. Der Angeklagte war zudem Geschäftsführer der B. O. B. GmbH, deren Alleingesellschafterin wiederum

die IBG war und die den „A. -Partnern“ W. und N. durch Gewährung von Darlehen die Kapitalerhöhung in den 2. Kommanditgesellschaften finanzierte.

10

Nach den Urteilsfeststellungen hatte der Angeklagte als Vertreter der IBG bereits am 4. März 1997 bei einem Treffen mit dem B. Vorstandsmitglied N. und den „A. -Partnern“ W. und N. die Bereitschaft erklärt, A. -Plattenbauwohnungen in LBB-Fonds aufzunehmen (UA S. 34). Spätestens seit diesem Gespräch war ihm auch der Plan bekannt, das „Anfallen“ von Grunderwerbsteuer bei der Übernahme der Plattenbauwohnungen in einen von der IBG zu lancierenden Fonds durch Ausnutzung der seit dem 1. Januar 1997 geltenden Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG zu vermeiden. In Anlehnung an die aus dieser Vorschrift entwickelte „94/6-Regel“ sollten die bisherigen Gesellschafter „zwecks Einsparung der Grunderwerbsteuer“ in der jeweiligen Gesellschaft mindestens 5,5 % der Anteile halten (UA S. 37). Bei den in der Folgezeit über die möglichen Fondsobjekte geführten Gesprächen fungierte für die IBG deren Mitarbeiter Bo. als Ansprechpartner (UA S. 39). Die wesentlichen Grundsätze für die im Zusammenhang mit der Einbringung der Plattenbauwohneinheiten in den LBB-Fonds notwendigen Kauf-, Beitritts- und Globalpauschalverträge wurden allerdings bei einem Treffen am 10. April 1997 mit den „A. -Partnern“ W. und N. festgelegt, an dem der Angeklagte selbst teilnahm. Dabei einigten sich die Beteiligten darauf, die Fondsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG zu führen, wobei in der Kommanditgesellschaft die Altgesellschafter mit mindestens einem Anteil von fünf Prozent als Kommanditisten verbleiben sollten, um das Entstehen von Grunderwerbsteuer zu vermeiden (UA S. 43). Ferner einigten sich die Beteiligten darauf, dass die A. -Unternehmensgruppe den Generalübernehmervertrag für die Sanierung der in den Fonds einzubringenden Plattenbauten (bezeichnet als „Globalpauschalverträge“) erhalten und die Sanierung der Plattenbauten bis zum Ende des Jahres 1998 sicherstellen sollte (UA S. 44).

11 Dem Angeklagten war bewusst, dass trotz der gewählten Vertragskonstruktion wegen der bereits bei der Übertragung der Grundstücke auf die 2. Kommanditgesellschaften beabsichtigten Beteiligung eines Immobilienfonds Grunderwerbsteuer entstehen konnte. Dieses Wissen erlangte der Angeklagte spätestens in der Folge eines Treffens des Steuerberaters Sch. am 26. Mai 1997 mit den gesondert Verfolgten Bo. , N. und L. in den Räumlichkeiten der IBG. Steuerberater Sch. erläuterte bei diesem Treffen, dass der Beteiligungserwerb durch die Fondsgesellschaft zwar nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerfrei sei, dies aber im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs „mit hoher Wahrscheinlichkeit“ zu einem rückwirkenden Entfallen der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 GrEStG für die Grundstückskaufverträge zwischen den 1. und 2. Kommanditgesellschaften führen dürfte (UA S. 56). Die an diesem Treffen Beteiligten gingen allerdings davon aus, dass die Finanzbehörden die den Wegfall der Steuerbefreiung auslösenden Umstände nicht erkennen würden und folglich faktisch auch keine Grunderwerbsteuer nacherheben könnten, wenn ihnen die Gesellschafterbeitrittsverträge nicht mitgeteilt würden. Sie beschlossen daher, den „risikobehafteten Weg“ unter vermeintlicher Inanspruchnahme des § 1 Abs. 2a GrEStG zu beschreiten, bei dem die „A. - Partner“ W. und N. mit insgesamt sechs Prozent als Kommanditisten an den 2. Kommanditgesellschaften beteiligt bleiben sollten (UA S. 57 f.).

12 In einem Schreiben vom 30. Mai 1997, von dem der Angeklagte Kenntnis erlangte, nahm Rechtsanwalt L. auf die Besprechung vom 26. Mai 1997 Bezug und wies nochmals ausdrücklich darauf hin, dass das Risiko des Anfalls der Grunderwerbsteuer beträchtlich sei (UA S. 64). Vor diesem Hintergrund entschied der Angeklagte, dass „die IBG jedenfalls nicht die Grunderwerbsteuer tragen würde, so dass eine Vertragsgestaltung zu wählen sei, die dieses Ergebnis sicherstellen sollte“ (UA S. 67). Der Angeklagte hatte auch Kenntnis von einem Erlass der Berliner Senatsverwaltung für Finanzen vom 13. Juni 1997, in dem im Hinblick auf die Anwendung

des § 1 Abs. 2a GrEStG auf die grundsätzliche Verpflichtung der zur Geschäftsführung verpflichteten Personen zur Anzeige jedes Gesellschafterwechsels oder Gesellschafterbeitritts hingewiesen wurde (UA S. 74). Die Mitglieder des Aufsichtsrats der IBG, die dem „Ankauf“ der Objektgesellschaften, d. h. der 2. Kommanditgesellschaften, schließlich zustimmten, wurden von dem Angeklagten nicht über die „Grunderwerbsteuerproblematik“ in Kenntnis gesetzt (UA S. 69). In Kenntnis der an der Vertragsgestaltung Beteiligten, dass die „A. -Partner“ W. und N. nicht in der Lage waren, die Grunderwerbsteuerlast zu tragen, wurde auf Drängen des Neugeschäfters LBB-Fonds Zwölf in den Kaufverträgen und Nachträgen vom 7. August 1997 die Klausel aufgenommen, dass der vorliegende Erwerb gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG grunderwerbsteuerfrei sei. In einer weiteren Klausel wurde bestimmt, dass etwa anfallende Verkehrssteuern von der Verkäuferin, d. h. der jeweiligen 1. Kommanditgesellschaft zu tragen seien (UA S. 72 ff.). Aus der festgestellten „Vertragskaskade“ hat die Strafkammer den Schluss gezogen, dass dem Angeklagten spätestens seit den am 26. November 1997 geschlossenen Darlehensverträgen bewusst war, dass die Altgesellschafter W. und N. nicht in der Lage waren, aus eigenen Mitteln den auf sie entfallenden Anteil an der Kapitalerhöhung sowie den befürchteten Anfall der Grunderwerbsteuer zu tragen (UA S. 83).

- 13 c) Notar S. zeigte im Oktober bzw. Dezember 1997 die zwischen den 1. und 2. Kommanditgesellschaften geschlossenen Grundstückskaufverträge und Vertragsnachträge vom 27. Dezember 1996 und 7. August 1997 gegenüber dem jeweils zuständigen Finanzamt an. Er verschwieg dabei gemäß dem mit den Gesellschaftern N. und W. verabredeten Plan sowohl die Änderungen im Gesellschafterbestand der 2. Kommanditgesellschaften als auch die „Globalpauschalverträge“ vom 8. August 1997 über die Sanierung der Plattenbauwohnanlagen. Stattdessen behauptete er wider besseres Wissen, nach Ansicht der Vertragsparteien sei der Kauf grunderwerbsteuerfrei, weil bei den 2. Kommanditgesellschaften ausschließlich die Altgesellschafter W. und N. – die in Wirklichkeit nur noch je-

weils drei Prozent der Gesellschaftsanteile hielten – zu einem Anteil von jeweils der Hälfte am Vermögen der Gesellschaften beteiligt seien. Dadurch wurden die Finanzämter bewusst über den der Grunderwerbsteuerbefreiung (§ 6 Abs. 3 GrEStG a.F.) entgegenstehenden von vornherein geplanten Gesellschafterbeitritt im Unklaren gelassen (UA S. 78).

14 d) In Unkenntnis von den Gesellschafterbeitritten und den „Globalpauschalverträgen“ stellten die zuständigen Finanzämter mit Bescheiden vom 3. Februar, 18. Februar, 18. Dezember 1998 und 4. August 1999 die Grundstückserwerbe durch die 2. Kommanditgesellschaften im Hinblick auf die Gesellschafteridentität bei veräußernder und erwerbender Gesellschaft gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG von der Grunderwerbsteuer frei. Tatsächlich waren im Hinblick auf die Änderung im Gesellschafterbestand der 2. Kommanditgesellschaften die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht gegeben und deshalb rund 165.000 DM (Brandenburg), 680.000 DM (Leipzig), 639.000 DM (Halle) und 2,5 Mio. DM (Cottbus), insgesamt also rund 4 Mio. DM, an Grunderwerbsteuer entstanden (UA S. 7 f.). Lediglich das Finanzamt Schwerin erließ zunächst keinen Bescheid über die Grunderwerbsteuerfreiheit und verweigerte die beantragte Freistellung im Herbst 2001 endgültig; es hatte auf Nachfrage im Notariat von den Gesellschafterbeitritten erfahren (UA S. 8). Die nachträglich festgesetzten Grunderwerbsteuern wurden von Seiten des beigetretenen Fonds bezahlt.

15 3. Das Landgericht hat den Angeklagten aus Rechtsgründen vom Vorwurf der Steuerhinterziehung durch Unterlassen freigesprochen; nach Ansicht der Strafkammer traf den Angeklagten keine Pflicht, den Finanzbehörden die Gesellschafterbeitritte und die „Globalpauschalverträge“ anzuzeigen. „Anzeichen“ für eine Beteiligung des Angeklagten an den von den früheren Mitangeklagten N. und S. durch aktives Tun begangenen Steuerhinterziehungen sah das Landgericht nicht (UA S. 110).

- 16 a) Das Landgericht ist der Ansicht, dass für die zwischen den 1. und den 2. Kommanditgesellschaften geschlossenen Grundstückskaufverträge gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i.V.m. § 42 AO Grunderwerbsteuer entstanden sei. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei die steuerliche Vergünstigung des § 6 Abs. 3 GrEStG zu versagen, wenn und soweit entsprechend einem vorgefassten Plan im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung von einer Gesamthand auf eine andere die Gesamthänder ihre gesamthänderische Beteiligung völlig oder weitgehend aufgeben oder sich ihre Beteiligung durch die Neuaufnahme weiterer Gesellschafter verringert (UA S. 99 mit Hinweis auf BFH BStBl II 1988, 735; 1996, 458 ff. und 534 ff. sowie 1997, 87; diese Entscheidungen stellen allerdings allein auf den Plan ab, nicht auf dessen Vollzug). So verhalte es sich auch hier; der „vorgefasste Plan“ der „A. -Partner“ W. und N. der Weiterveräußerung im Wege der Aufnahme weiterer Gesellschafter ergebe sich insbesondere aus der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung der 2. Kommanditgesellschaften, die auf mehr als zwei Gesellschafter ausgelegt sei (UA S. 100). Der zeitliche Zusammenhang sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sowie der steuerrechtlichen Literatur anzunehmen, wenn ein Ausscheiden eines Gesellschafters oder – wie hier – eine Anteilsverringerung innerhalb eines Zeitraums von sieben bis 15 Monaten nach Einbringung der Grundstücke in die Gesamthand vollzogen werde (UA S. 99 mit Hinweis auf BFH BStBl II 1997, 87; Boruttau/Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz 15. Aufl. § 5 Rdn. 61, § 6 Rdn. 27/4).
- 17 b) Nach Auffassung des Landgerichts bestand jedoch für den Angeklagten keine Grunderwerbsteuerliche Pflicht, die „steuerschädlichen“ Gesellschafterbeitritte und die mit ihnen verbundenen „Globalpauschalverträge“ anzuzeigen. Mangels pflichtwidrigen Unterlassens habe sich der Angeklagte daher nicht gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar gemacht.
- 18 aa) Eine Anzeigepflicht ergebe sich nicht aus § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG in der im Jahr 1997 geltenden Fassung.

19 Aufgrund dieser Vorschrift müssen Steuerschuldner über Änderungen des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) Anzeige erstatten. Die Strafkammer vertritt die Auffassung, dass ein anzeigepflichtiger Gesellschafterwechsel nicht stattgefunden hat. Der Bundesfinanzhof gebiete in seinem Urteil vom 26. Februar 2007 – II R 50/06, BFH/NV 2007, 1535 eine formale, streng am Wortlaut orientierte Auslegung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG 1997, der mit seinem Klammerzusatz auf die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG verweise. Nach § 1 Abs. 2a GrEStG in der im Jahr 1997 geltenden Fassung gilt es als ein grunderwerbsteuerpflichtiges, auf die Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich bei ihr innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand vollständig oder wesentlich ändert. Eine wesentliche Änderung besteht nach Abs. 2a Satz 2 dieser Norm, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Übertragung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft darstellt. Dies ist nach Abs. 2a Satz 3 dieser Vorschrift stets der Fall, wenn 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

20 Eine anzeigepflichtige Änderung des Gesellschafterbestandes habe nach diesen Maßstäben nicht stattgefunden, weil die Altgesellschafter W. und N. zusammen mehr als fünf Prozent der Anteile behalten hätten. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Umstand der vollständigen Finanzierung der Kapitalerhöhung durch die B. O. B. GmbH und der Refinanzierung mit Darlehen der 2. Kommanditgesellschaften in Form einer Art „Kreislauffinanzierung“ oder aus der Verpfändung der Gesellschafteranteile in Verbindung mit der Abtretung der Ansprüche auf die Ausschüttungen. Aus der Vorschrift des § 42 AO ergebe sich zwar ein Steueranspruch, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entsteht; eine strafbewehrte grunderwerbsteuerrechtliche Anzeigepflicht könne aus § 42 AO jedoch nicht abgeleitet werden. Die insoweit bestehende Gesetzeslücke habe der Gesetzgeber erst später

durch Einfügung eines Absatzes 2 Nr. 4 in § 19 GrEStG geschlossen, wonach ab 1. Januar 2000 (richtig: 31. Dezember 2001, vgl. Art. 13 Nr. 6b, Art. 39 Abs. 5 StÄndG 2001, BGBl I 3807, 3821) auch Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesamthand bei Gewährung einer Steuervergünstigung u. a. nach § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 GrEStG anzeigepflichtig wurden. Im Tatzeitraum habe diese gesondert geregelte Anzeigepflicht noch nicht bestanden.

21 Bei der Finanzierung der Kapitalerhöhung der Altgesellschafter handele es sich auch nicht um Scheinverträge im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO, die einen Erwerbsvorgang verdeckten. Die fortbestehende Beteiligung der Gesellschafter N. und W. in einem Umfang von mehr als fünf Prozent sei von den Vertragsparteien gerade im Hinblick auf § 1 Abs. 2a GrEStG gewollt gewesen (UA S. 108).

22 bb) Auch aus der Vorschrift des § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG in der im Jahr 1997 geltenden Fassung ergebe sich keine Anzeigepflicht des Angeklagten. Ein vorangehender Erwerb von Grundstücken mache den von vornherein geplanten Beitritt eines weiteren Gesellschafters nicht selbst zu einem Erwerbsvorgang (UA S. 109).

II.

23 Der Freispruch hält der rechtlichen Nachprüfung nicht stand.

24 1. Im Ausgangspunkt begegnet die Annahme des Landgerichts keinen rechtlichen Bedenken, die Voraussetzungen für die sich aus § 6 Abs. 3 GrEStG ergebende steuerliche Vergünstigung hätten bei der Übertragung von Grundstücken auf die 2. Kommanditgesellschaften nicht vorgelegen (vgl. BFH BStBl II 1988, 735; 1996, 458 und 533; 1997, 87). Die rechtsfehlerfrei getroffenen Urteilsfeststellungen belegen, dass bereits bei der Grundstücksübertragung der vorgefasste Plan der Beteiligten bestand, die gesamthände-

rische Beteiligung der Gründungsgesellschafter durch die Aufnahme eines Immobilienfonds als weiteren Gesellschafter wesentlich zu verringern. Damit verfügten die Gründungsgesellschafter der 2. Kommanditgesellschaften bereits im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung über keine vollwertige Mitberechtigung an den übertragenen Grundstücken, weil sich die mit dem Grundeigentum verbundenen wirtschaftlichen Risiken und Chancen bis zum geplanten alsbaldigen Beitritt eines Immobilienfonds unter regelmäßigen Umständen nicht verwirklichen konnten (vgl. BFH BStBl II 1997, 87, 88).

25 2. Auch die Annahme des Landgerichts, der Angeklagte sei zur Anzeige des Gesellschafterbeitritts des LBB-Fonds Zwölf in die 2. Kommanditgesellschaften nicht verpflichtet gewesen, ist rechtsfehlerfrei.

26 a) Aus § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG a.F. ergibt sich im vorliegenden Fall keine Anzeigepflicht des Angeklagten.

27 aa) Der Bundesfinanzhof hat am 26. Februar 2007 (II R 50/06, BFH/NV 2007, 1535) entschieden, dass sich § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG a.F. allein auf die von § 1 Abs. 2a GrEStG erfassten Fälle bezieht. Dieser Rechtsansicht schließt sich der Senat an. Er folgt dem Bundesfinanzhof auch in der Auffassung, dass es für das Entstehen der Grunderwerbsteuer allein auf die formale Betrachtung des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG a.F. ankommt, die mangels eines hinreichend bestimmten Abgrenzungsmaßstabes nicht durch eine weitergehende wirtschaftliche Betrachtung im Sinne des § 1 Abs. 2a Sätze 1 und 2 GrEStG a.F. ergänzt werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 30. April 2003 – II R 79/00, BFHE 202, 387).

28 bb) Da im Rahmen des Gesellschafterbeitritts des LBB-Fonds Zwölf nur 94 Prozent und damit weniger als 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übertragen wurden, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG nicht gegeben.

29 cc) Die auf die „A. -Partner“ W. und N. lautenden Anteile an dem jeweiligen Gesellschaftsvermögen sind nach den bisherigen Feststellungen auch nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO der B. O. B. GmbH zuzurechnen. Eine Zurechnung nach dieser Vorschrift käme nur dann in Betracht, wenn die B. O. B. GmbH die tatsächliche Herrschaft über die Gesellschaftsanteile in der Weise ausübte, dass sie die Altgesellschafter N. und W. im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen konnte. Hierfür genügen indes die Verpfändung der Gesellschaftsanteile (§§ 1273 ff. BGB) und die Abtretung der Gewinnanteile (§ 398 i.V.m. § 717 Satz 2 BGB) auch in deren Zusammenschau nicht. Denn die weiteren Gesellschafterrechte – wie insbesondere das Stimmrecht (vgl. dazu BFH BStBl II 2007, 937, 939 [= BFHE 218, 299]; 2007, 296, 298 [= BFHE 214, 326]; 2005, 46, 47 [= BFHE 205, 426]; BFH DStRE 2002, 687, 689) – sind offensichtlich bei den Gesellschaftern N. und W. verblieben. Bei einer bloßen Verpfändung wie auch bei einer Sicherungsabtretung ist das Wirtschaftsgut nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO aber dem Sicherungsgeber, hier also den Altgesellschaftern N. und W. zuzurechnen (vgl. dazu auch BFH, Urteil vom 1. August 1984 – I R 227/80 und I R 228/80). Aus den in BFHE 163, 246 und BFHE 155, 171 abgedruckten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ergibt sich nichts anderes; sie betreffen zudem den Befreiungstatbestand des § 5 Abs. 2 GrEStG a.F.

30 dd) Auch aus der Vorschrift des § 41 Abs. 2 AO ergibt sich keine andere Zurechnung der Gesellschaftsanteile. Das Landgericht hat sich rechtsfehlerfrei die Überzeugung gebildet, dass die Gesellschafterverträge, nach denen die Altgesellschafter N. und W. mit jeweils insgesamt sechs Prozent in den 2. Kommanditgesellschaften verblieben, keine Scheingeschäfte im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO waren.

31 Ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 Satz 1 AO liegt – ebenso wie nach § 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 von Grunderwerbsteuer, 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, hat das Revisionsgericht dies hinzunehmen (BGH wistra 2007, 112, 114; 2002, 221, 223). So verhält es sich hier.

32 b) Aus der Vorschrift des § 42 AO ergeben sich keine eigenständigen strafbewehrten Anzeigepflichten im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO („pflichtwidrig“). Die Rechtsfolge eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ist allein, dass der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Demgegenüber bestehen steuerrechtliche Erklärungs- und Anzeigepflichten auch in den Fällen eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten nur dann, wenn sich solche unmittelbar aus den Steuergesetzen ergeben. Einer über den Wortlaut des Gesetzes hinausgehenden Auslegung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG (1997) unter dem Blickwinkel des § 42 AO stünde bereits das strafrechtliche Analogieverbot (Art. 103 Abs. 2 GG) entgegen (vgl. allgemein zur Strafbarkeit in Fällen der Steuerumgehung im Sinne des § 42 AO BGH wistra 1982, 108; BFH wistra 1983, 202; OLG Bremen StV 1985, 282, 285; Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 139 m.w.N.; Pohl, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, 1990, S. 377 ff.). Die vorlie-

gende Situation ist derjenigen vor Einführung der § 18 Abs. 4a und 4b UStG ähnlich: Mangels normierter Erklärungspflicht konnten sich die Aussteller von Scheinrechnungen, die keine Unternehmer waren, nicht wegen Unterlassens der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen strafbar machen (vgl. dazu BGH wistra 1998, 152, 153).

33 3. Gleichwohl kann der Freispruch keinen Bestand haben, weil das Landgericht seine Kognitionspflicht nicht vollständig erfüllt hat und seine Beweiswürdigung Lücken aufweist (vgl. BGH NJW 2006, 925, 928, insoweit nicht in BGHSt 50, 299 abgedruckt).

34 a) Die Anklage legt dem Angeklagten unter anderem zur Last, die von dem früheren Mitangeklagten S. beurkundeten Verträge für die Objektübertragungen zwischen den Grundstücksgesellschaften gestaltet zu haben, welche die Grunderwerbsteuer begründeten. Entsprechende Feststellungen hat das Landgericht auch getroffen. Es hätte deshalb das Verhalten des Angeklagten auch unter dem Gesichtspunkt der Teilnahme an den von N. und Notar S. begangenen Steuerhinterziehungen (Beihilfe oder sogar Anstiftung, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 27 bzw. § 26 StGB) näher würdigen müssen.

35 aa) Hierzu bestand bereits deshalb Anlass, weil das Landgericht in den Urteilsgründen mitteilt (UA S. 4, 7), dass Notar S. von derselben Strafkammer bereits rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt worden sei. Er habe trotz des bereits vollzogenen Gesellschafterbeitritts auf ausdrücklichen Wunsch des gesondert Verfolgten N. im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit diesem bewusst wahrheitswidrig gegenüber den zuständigen Finanzämtern behauptet, die „A. -Partner“ W. und N. seien weiterhin jeweils zu 50 Prozent Gesellschafter der 2. Kommanditgesellschaften (UA S. 7). Das festgestellte Verhalten des Angeklagten konnte daher zumindest eine Hilfeleistung zu den den früheren

Mitangeklagten S. und N. zur Last liegenden Steuerhinterziehungen darstellen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die in Kenntnis der Grunderwerbsteuerproblematik in die Kaufverträge aufgenommenen mit einer unrichtigen Begründung zu den Gesellschaftsverhältnissen bei den 2. Kommanditgesellschaften ausgeführten Klauseln (UA S. 70), dass die Erwerbe steuerfrei seien. Sie legen eine Hilfeleistung des Angeklagten zur Täuschung der Finanzbehörden nahe, da der Angeklagte nach den Urteilsfeststellungen entschieden hatte, dass die IBG die Grunderwerbsteuer nicht tragen würde, und vorgegeben hatte, eine Vertragsgestaltung zu wählen, die dieses Ergebnis sicherstellen sollte (UA S. 67). Angesichts dessen durfte sich die Strafkammer nicht mit der vor diesem Hintergrund ersichtlich nicht tragfähigen Erwägung begnügen, die – bereits rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilten – früheren Mitangeklagten S. und L. hätten übereinstimmend ausgesagt, zwischen ihnen, dem Angeklagten und dem gesondert Verfolgten N. habe es keine Absprache gegeben, Grunderwerbsteuern zu hinterziehen (UA S. 97).

36 bb) Die Beweiswürdigung ist lückenhaft, weil sich die Strafkammer mit Beweisanzeichen für eine zumindest mit dem früheren Mitangeklagten N. abgestimmte Vorgehensweise zur Täuschung der Finanzbehörden nicht auseinandergesetzt hat:

37 Der Angeklagte hat sich eingelassen, er habe u. a. auf die Erfüllung der steuerlichen Anzeigepflichten durch die IBV vertraut (UA S. 85). Diese Einlassung hat die Strafkammer als Schutzbehauptung gewertet, weil der Angeklagte selbst eingeräumt habe, er habe seine Nachfolger in der Geschäftsführung der IBV, die Zeugen T. und R., nicht über das Risiko des Anfalls der Grunderwerbsteuer informiert (UA S. 86). Die Mitglieder des Aufsichtsrats der IBG setzte der Angeklagte für die Entscheidung über den Gesellschafterbeitritt ebenfalls nicht über die Problematik der Grunderwerbsteuer in Kenntnis (UA S. 69), obwohl er spätestens nach Erhalt des

Schreibens von Rechtsanwalt L. vom 30. Mai 1997 wusste, dass „das Risiko des Anfalles der Grunderwerbsteuer beträchtlich“ war (UA S. 64).

38 Auch der von der Strafkammer aus dem Schriftwechsel zwischen den Vertragsparteien gefolgerte Umstand, die Behauptung der Grunderwerbsteuerfreiheit in den Grundstückskaufverträgen habe einen Kompromiss dargestellt (UA S. 84), hat für die Frage einer Beteiligung des Angeklagten an der Steuerhinterziehung der früheren Mitangeklagten S. und N. erhebliche Bedeutung und wäre deshalb zu erörtern gewesen. Er legt nahe, dass die Täuschung der Finanzbehörden mit dem Einverständnis des Angeklagten erfolgt ist; denn an dem Kompromiss war neben dem Mitarbeiter des Angeklagten, des Zeugen Bo. , auch der frühere Mitangeklagte N. beteiligt (UA S. 70 ff.), auf dessen ausdrücklichen Wunsch hin Notar S. gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben über den Gesellschafterbestand der Kommanditgesellschaften machte (UA S. 7). Es liegt fern, anzunehmen, dem Angeklagten könnte nicht bekannt gewesen sein, dass der beurkundende Notar (gemäß § 18 GrEStG) verpflichtet war, dem Finanzamt die Grundstückskaufverträge vorzulegen, in denen die bewusst verschleiern den Angaben über die Grunderwerbsteuerfreiheit enthalten waren.

39 b) Sollte der Angeklagte trotz seiner Mitwirkung im Zusammenhang mit den Vertragsabschlüssen keine Kenntnis von den falschen Angaben des Notars S. gegenüber den Finanzbehörden gehabt haben, wäre eine mögliche Strafbarkeit des Angeklagten gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 153 AO zu erörtern gewesen; denn nach § 35 AO treffen auch einen Verfügungsberechtigten die Pflichten des gesetzlichen Vertreters des Steuerschuldners. Nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO hat der Steuerschuldner nicht nur eine von ihm, sondern auch eine für ihn abgegebene Erklärung zu berichtigen, wenn er nachträglich erkennt, dass diese Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Für den Steuerpflichtigen abgegeben im Sinne von § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sind auch die Angaben über

den Steuerpflichtigen betreffende steuerlich erhebliche Tatsachen im Rahmen der Anzeige eines Notars, die der Notar aufgrund ihn selbst treffender gesetzlicher Pflichten, z. B. aus § 18 GrEStG, dem Finanzamt mitteilt (vgl. auch BGH wistra 2008, 22, 25 sowie BFH/NV 2002, 917, 918). Denn der Notar erfüllt dadurch nicht nur eigene Verpflichtungen, sondern wirkt zugleich bei der Ermittlung des für die Steuerfestsetzung gegenüber dem Steuerpflichtigen maßgeblichen Sachverhalts mit (vgl. § 90 AO). Damit waren hier auch die von dem Notar S. im Oktober und Dezember 1997 in Schreiben an die jeweils zuständigen Finanzämtern gemachten Angaben über die Grundstücksverkäufe von den 1. an die 2. Kommanditgesellschaften einschließlich der unrichtigen Ausführungen zu den an diesen Gesellschaften beteiligten Gesellschaftern (UA S. 78) für die beteiligten Gesellschaften abgegeben. Diese hatten daher, wenn sie nachträglich von den falschen Angaben Kenntnis erlangten, gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO eine Richtigstellung vorzunehmen. Ob der Angeklagte bei der konkreten Ausgestaltung seiner Stellung als Geschäftsführer der IBG auch Verfügungsberechtigter bei den 2. Kommanditgesellschaften war, wird erforderlichenfalls der neue Tatrichter zu prüfen haben. Nach den bisherigen Urteilsfeststellungen liegt dies nicht fern; denn die IBG hatte in einem Geschäftsbesorgungsvertrag mit der IBV auch im Außenverhältnis übernommen, deren steuerliche Erklärungspflichten zu erfüllen. Da die IBV wiederum geschäftsführende Kommanditistin des den 2. Kommanditgesellschaften beigetretenen LBB-Fonds Zwölf war, gehörten naheliegend auch die steuerlichen Erklärungspflichten dieser Gesellschaften zum Aufgabenbereich des Angeklagten. Es liegt zudem nicht fern, dass Kopien der an die Finanzämter gerichteten Schreiben des Notars S. , die Grundlage für die Freistellung der Erwerbsvorgänge von der Grunderwerbsteuer gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG waren, auch den von diesen Erwerbsvorgängen betroffenen Gesellschaften und schließlich auch dem Angeklagten zur Kenntnis gelangt sind.

hungen ist nicht verjährt. Die Verjährungsfrist ist auch insoweit durch die am 24. Januar 2003 getroffene Anordnung der Staatsanwaltschaft unterbrochen worden (§ 78c Abs. 1 Nr. 1 StGB), dem Beschuldigten den Tatvorwurf der Anstiftung zur Steuerhinterziehung bekanntzugeben (EA Bd. II, Bl. 81 – 83). Das Gleiche gilt für den Tatvorwurf einer möglichen Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 153 AO.

41 4. Im Blick darauf, dass das gegen das angefochtene Urteil gerichtete Primärziel der Staatsanwaltschaft einer Verurteilung nach § 370 Abs. 1 AO aufgrund einer Anzeigepflicht aus § 19 GrEStG nicht erreicht wurde, auf die Verurteilung auch berufspflichtgebundener Beteiligter lediglich zu Bewährungsstrafen, auf die erfolgte Entrichtung der hinterzogenen Grunderwerbsteuer und auf den weiteren beträchtlichen Zeitablauf wird das neue Tatgericht gegen den unbestraften bejahrten Angeklagten eine Verfahrensweise anzustreben haben, welche den Aufwand weiterer beträchtlicher Justizressourcen tunlichst vermeidet (etwa nach § 153a StPO).

Basdorf Raum Brause
 Schaal Jäger