

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH 5 StR 145/02, Urteil v. 28.11.2002, HRRS-Datenbank, Rn. X

BGH 5 StR 145/02 - Urteil vom 28. November 2002 (LG Augsburg)

Steuerhinterziehung (verdeckte Gewinnausschüttung: Herausnahme eines Gebrauchsmusters aus dem Betriebsvermögen einer GmbH; Körperschaftsteuer; Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit; Zurechnung von Wirtschaftsvermögen; ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter; Vorsatz - Tatbestandsirrtum); Beweiswürdigung (Grenzen der Revisibilität; Gesamtwürdigung).

§ 370 AO; § 39 AO; § 160 Abs. 1 AO; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 261 StPO; § 15 StGB; § 16 Abs. 1 StGB; § 8 GebrMG; § 11 GebrMG

Leitsätze des Bearbeiters

1. Welchem Vermögensträger ein Recht zuzurechnen ist, bestimmt sich nach § 39 AO. Danach gilt gemäß Absatz 1 der Vorschrift der Grundsatz, dass die zivilrechtliche Eigentümerstellung auch steuerlich die Zuordnung begründet. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern tritt dabei anstelle des zivilrechtlichen Eigentums die nach den privatrechtlichen Normen maßgebliche. Danach ist Inhaber eines Gebrauchsmusters derjenige, auf dessen Namen das Gebrauchsmuster eingetragen ist (§§ 8, 11 Gebrauchsmustergesetz). Das bedeutet aber nicht, dass mit der Erfindungsleistung nicht schon vorher Vermögenswerte einer GmbH entstanden sein können. Maßgeblich ist deshalb, ob dem Angeklagten die zu dem Gebrauchsmuster führende erfinderische Idee persönlich zugeordnet werden kann oder ob eine Arbeitnehmererfindung vorliegt, die als Vermögenswert grundsätzlich dem Betriebsvermögen der GmbH zugehörig ist.
2. Die Aufgabe, sich auf der Grundlage der vorhandenen Beweismittel eine Überzeugung vom tatsächlichen Geschehen zu verschaffen, obliegt grundsätzlich allein dem Tatrichter. Seine Beweiswürdigung hat das Revisionsgericht regelmäßig hinzunehmen. Es ist ihm verwehrt, sie durch eine eigene zu ersetzen oder sie nur deshalb zu beanstanden, weil aus seiner Sicht eine andere Bewertung der Beweise näher gelegen hätte. Das Revisionsgericht kann eine solche Entscheidung im übrigen nur auf Rechtsfehler überprüfen, insbesondere darauf, ob die Beweiswürdigung in sich widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, die Beweismittel nicht ausschöpft, Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze aufweist oder ob der Tatrichter überspannte Anforderungen an die für eine Verurteilung erforderliche Gewissheit gestellt hat (st. Rspr.; vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 16; BGH NSTZ 2002, 48).
3. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt auch dann vor, wenn eine Vermögensmehrung der Gesellschaft unterlassen wird und dies durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt wird. Körperschaftsteuerrechtlich kann unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung die Minderung des Gesellschaftsvermögens zugunsten eines Gesellschafters nicht anders zu beurteilen sein als die unterlassene Mehrung des Gesellschaftsvermögens zugunsten eines Gesellschafters (BFH BStBl II 1989, 631; DStR 2002, 1856).
4. Selbst ein Verstoß gegen § 160 Abs. 1 AO kann eine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit nicht ohne weiteres begründen. Auch die unter § 160 Abs. 1 AO fallenden Aufwendungen sind Betriebsausgaben, die grundsätzlich abzugsfähig sind. Ihre Geltendmachung stellt damit auch keine Tathandlung im Sinne der § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO dar, weil weder ein unrichtiger Sachverhalt gegenüber der Finanzbehörde erklärt noch diese über steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis gelassen wird (vgl. BGHSt 33, 383).

Entscheidungstenor

Die Revisionen der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 18. Juli 2001 werden verworfen.

Die Kosten der Rechtsmittel und die den Angeklagten dadurch entstandenen notwendigen Auslagen werden der Staatskasse auferlegt.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten F R wegen Steuerhinterziehung in acht und seine Ehefrau R R in vier Fällen zu 1
Gesamtgeldstrafen verurteilt. Hinsichtlich des Vorwurfs weiterer neun Vergehen der Steuerhinterziehung hat es sie
freigesprochen. Gegen diese Teilreisprüche wendet sich die Staatsanwaltschaft mit ihren Revisionen, die vom
Generalbundesanwalt nicht vertreten werden. Die Rechtsmittel bleiben ohne Erfolg.

I.

Das Landgericht hält aus tatsächlichen Gründen weitere Verkürzungen von Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, 2
Gewerbsteuer und Umsatzsteuer für nicht gegeben.

1. Den Angeklagten lag zur Last, ein von der R P GmbH (im folgenden: R GmbH) im Jahre 1988 entwickeltes 3
Gebrauchsmuster (G 89) aus dem Betriebsvermögen der R GmbH, deren Alleingesellschafter der Angeklagte F R war,
entnommen zu haben. Die Angeklagte R R sei formell bestellte Geschäftsführerin, der Angeklagte F R faktischer
Geschäftsführer gewesen.

Dieses Gebrauchsmuster, das ein neu konzipiertes Blutentnahmesystem betreffe (Bezeichnung: "Rivette"), habe der 4
Angeklagte F R auf sich persönlich eintragen lassen. Hierin liege eine körperschaftsteuerlich zu berücksichtigende
verdeckte Gewinnausschüttung, die von den Angeklagten gegenüber den Finanzbehörden verschwiegen worden sei
und zu einer Verkürzung der Körperschaftsteuer geführt habe. Die Erlöse aus der Veräußerung des geschützten
Blutentnahmeprodukts "Rivette" in Höhe von 3 Mio. DM, zu dessen Bestandteilen neben dem Gebrauchsmuster G 89
noch ein weiteres Gebrauchsmuster G 90 sowie Zeichnungen, Pläne und Anweisungen gehören würden, hätten die
Angeklagten lediglich in ihrer privaten Steuererklärung vom 9. April 1991 für das Jahr 1989 als Einkünfte aus
selbständiger (Erfinder-) Tätigkeit angegeben.

Nach dem Anklagevorwurf sollen die Angeklagten weiter Scheinrechnungen eingereicht haben, um ihre Steuerlast aus 5
der selbständigen Erfindertätigkeit durch fingierte Betriebsausgaben zu reduzieren. Danach habe der Zeuge W dem
Angeklagten F R 342.000 DM brutto, der Zeuge Ga 991.800 DM brutto berechnet. Weiterhin habe der Zeuge Ga
Gefälligkeitsrechnungen an die R GmbH gerichtet, und zwar im Jahr 1990 insgesamt drei in Höhe von insgesamt
160.000 DM. Unter dem Briefkopf "M C G " habe er in den Jahren 1991 bis 1993 der R GmbH weitere
Gefälligkeitsrechnungen (insgesamt über knapp 500.000 DM) zur Verfügung gestellt. Diese seien dann in den
jeweiligen Steuererklärungen der R GmbH gewinnmindernd berücksichtigt worden. Dies habe hinsichtlich der Jahre
1989 bis 1993 jeweils zu einer Hinterziehung der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer geführt. Aus sämtlichen
Rechnungen hätten die Angeklagten auch jeweils zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht, weil diesen
Rechnungsvorgängen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde gelegen hätten.

2. Das Landgericht hat diese Vorwürfe nicht für erwiesen erachtet. Nach seinen Feststellungen war der Angeklagte 6
zusammen mit dem Prokuristen der R GmbH, dem Zeugen P, Miterfinder. Mithin stünde ihnen auch das Schutzrecht in
Bruchteilsgemeinschaft zu. Aufgrund eines zumindest konkludent erklärten Einverständnisses des Miterfinders P habe
der Angeklagte F R über das Schutzrecht auch privat verfügen können. Den Rechnungen, die von den Zeugen W und
Ga ausgestellt worden seien, hätten tatsächliche Leistungen zugrunde gelegen. Es seien auch jeweils konkrete
Zahlungsflüsse festgestellt worden; Anhaltspunkte für Rückerstattungen der gezahlten Beträge ergäben sich nicht.

II.

Die Teilreisprüche halten rechtlicher Überprüfung stand. 7

1. Das Landgericht hat die steuerliche Behandlung der Erfindung "Blutentnahmesystem Rivette" durch die Angeklagten 8
zutreffend nicht als Steuerhinterziehung gewertet.

a) Es hat dabei das Schutzrecht rechtsfehlerfrei dem Privatvermögen des Angeklagten F R zugeordnet. Welchem 9
Vermögensträger ein Recht zuzurechnen ist, bestimmt sich nach § 39 AO. Danach gilt gemäß Absatz 1 der Vorschrift
der Grundsatz, daß die zivilrechtliche Eigentümerstellung auch steuerlich die Zuordnung begründet. Bei immateriellen
Wirtschaftsgütern tritt dabei anstelle des zivilrechtlichen Eigentums die nach den privatrechtlichen Normen
maßgebliche Rechtsinhaberstellung (vgl. Klein/Brockmeyer AO 7. Aufl. § 39 Rdn. 9). Danach ist Inhaber eines
Gebrauchsmusters derjenige, auf dessen Namen das Gebrauchsmuster eingetragen ist (§§ 8, 11
Gebrauchsmustergesetz).

Das bedeutet aber - entgegen der Auffassung der Verteidigung - nicht, daß mit der Erfindungsleistung nicht schon vorher Vermögenswerte in der GmbH entstanden sein können. Einen solchen wirtschaftlichen Wert können auch die bloße erfinderische Idee und die darauf aufbauenden Entwicklungsarbeiten bilden. Gleichmaßen kann allein das zwischenzeitliche Entwicklungsergebnis einen Vermögenswert darstellen. Die in der Entwicklung zum Gebrauchsmuster befindlichen Erkenntnisse genießen nach dem Gebrauchsmustergesetz zudem bereits einen vermögensrechtlichen Schutz. Stünden der R GmbH nämlich die dem Schutzrecht zugrunde liegenden Beschreibungen oder Zeichnungen zu, könnte sich der eingetragene Inhaber nach § 13 Abs. 2 des Gesetzes nicht auf den Schutz des Gesetzes berufen, wenn er die Erfindungsergebnisse ohne Einwilligung der GmbH entnommen hat. Auch dies verdeutlicht, daß schon allein das aus bloßen Entwicklungsarbeiten gewonnene technische Wissen Vermögenswert erlangen kann. 10

Dies wirkt sich wiederum auf die körperschaftsteuerliche Behandlung aus. Aus Sicht der R GmbH läge in dem Verzicht auf den Wert der Erfindung und der Duldung, daß das Gebrauchsmuster auf einen Gesellschafter, den Angeklagten F R eingetragen wird, eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. hierzu Streck, KStG 5. Aufl. § 8 Anm. 60 ff. mit umfänglichen Nachweisen). Es liegt auf der Hand, daß ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine entsprechende Überlassung des Vermögenswertes der Erfindung an den Gesellschafter nicht vorgenommen hätte (vgl. BFH BStBl II 1989, 631; 1993, 635; DStR 2002, 1856). Dadurch würde nämlich letztlich unentgeltlich ein Vermögensbestandteil der Gesellschaft in das Privatvermögen eines Gesellschafters überführt. Maßgeblich ist deshalb, ob dem Angeklagten die zu dem Gebrauchsmuster führende erfinderische Idee persönlich zugeordnet werden kann oder ob eine Arbeitnehmererfindung vorliegt, die als Vermögenswert - jedenfalls grundsätzlich - dem Betriebsvermögen der R GmbH zugehörig ist, aus dem sie dann durch die auf den Namen F R erfolgte Anmeldung entnommen worden wäre. 11

b) Ohne Rechtsverstoß kommt das Landgericht nach einer eingehenden und sorgfältigen Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, daß das in dem Schutzrecht letztlich verkörperte geistige Eigentum dem Angeklagten F R zuzurechnen und zu keinem Zeitpunkt ein Recht der R GmbH hieran entstanden war. Das Landgericht folgt insoweit den Angaben des Angeklagten, die in wesentlichen Teilen durch seine Söhne sowie den Patentanwalt Gal gestützt werden. Danach soll der Angeklagte, als er in der Gaststätte Lechklausen eine Automatenkugel mit einem Bajonettverschluß gesehen habe, die entscheidende Idee entwickelt haben. Diese habe er in einer Schmierskizze niedergelegt und seinen Patentanwalt Gal beauftragt, anhand der Schmierskizze die schutzrechtliche Lage zu überprüfen. Da dieser Gedanke dann letztlich durch den Werksleiter P zur praktischen Anwendungsreife gebracht worden sei, sei auch er an der Erfindung beteiligt. 12

Das Landgericht hat danach sowohl den Angeklagten F R als auch P als Miterfinder angesehen, wobei der Zeuge P dadurch, daß er in Erwartung einer Ausgleichszahlung der Alleinmeldung des Schutzrechts durch den Angeklagten F R zugestimmt habe, auf seinen Anteil verzichtet habe. 13

Diese Beweiswürdigung des Landgerichts läßt keinen Rechtsfehler erkennen. Die Aufgabe, sich auf der Grundlage der vorhandenen Beweismittel eine Überzeugung vom tatsächlichen Geschehen zu verschaffen, obliegt grundsätzlich allein dem Tatrichter. Seine Beweiswürdigung hat das Revisionsgericht regelmäßig hinzunehmen. Es ist ihm verwehrt, sie durch eine eigene zu ersetzen oder sie nur deshalb zu beanstanden, weil aus seiner Sicht eine andere Bewertung der Beweise näher gelegen hätte. Das Revisionsgericht kann eine solche Entscheidung im übrigen nur auf Rechtsfehler überprüfen, insbesondere darauf, ob die Beweiswürdigung in sich widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, die Beweismittel nicht ausschöpft, Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze aufweist oder ob der Tatrichter überspannte Anforderungen an die für eine Verurteilung erforderliche Gewißheit gestellt hat (st. Rspr.; vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 16; BGH NSTZ-RR 2000, 171 ff.; BGH NSTZ 2001, 491, 492; BGH NSTZ 2002, 48). Einen solchen Begründungsmangel zeigt die Revisionsbegründung nicht auf. Wenn sie ausführt, die Auseinandersetzungsvereinbarung hinsichtlich der Erfindung habe nicht der Angeklagte F R, sondern die R GmbH mit dem Zeugen P abgeschlossen, ist dieser Sachvortrag urteilsfremd und mithin für das Revisionsverfahren unbeachtlich. 14

c) Es ist - entgegen der Auffassung der Revisionsbegründung - kein Grund erkennbar, weshalb das Landgericht zwischen Gebrauchsmuster (G 89, 90) und den Zeichnungen und Plänen hätte differenzieren sollen. Eine solche Unterscheidung verbot sich schon deshalb, weil das Gebrauchsmuster seinen wirtschaftlichen Wert gerade auch aus seiner in den Plänen dokumentierten praktischen Anwendbarkeit bezog. Umgekehrt waren die Pläne und Zeichnungen nutzlos, wenn es an der zivilrechtlichen Befugnis gefehlt hätte, sie zu gebrauchen. Daß die Vertragsparteien, nämlich die B MAG und der Angeklagte F R die beiden Gebrauchsmuster und die Pläne jeweils einzeln preislich ausgewiesen haben, steht dem nicht entgegen. Naheliegender kann dies mit Motiven der inneren Kaufpreisfindung erklärt werden, ohne daß dies Rückschlüsse auf die vermögensrechtliche Zuordnung erlauben würde. 15

Soweit die Revision davon ausgeht, daß Entwicklungsarbeiten an dem Blutentnahmesystem durch Mitarbeiter der R GmbH erfolgt seien, und dieser Gesichtspunkt auch eigene Rechte der R GmbH an diesen Zeichnungen begründet 16

habe, kann dem gleichfalls nicht gefolgt werden. Es fehlen in den Urteilsfeststellungen Anhaltspunkte, daß gerade die veräußerten Pläne und Zeichnungen von Mitarbeitern der R GmbH erstellt wurden und nicht durch den Angeklagten F R oder von ihm beauftragte Personen. Vielmehr stellt das Landgericht ausdrücklich fest, daß auch die Zeichnungen, Pläne und Anweisungen weder formell noch materiell sich jeweils im Vermögen der R GmbH befanden. Besondere Darlegungen dazu, welchen Beitrag jeweils welcher Mitarbeiter geleistet hat, waren hier ersichtlich nicht veranlaßt.

Abgesehen davon, daß im Hinblick auf den Zeitablauf detaillierte Feststellungen kaum mehr zu treffen waren, übersieht die Revisionsbegründung die gleichzeitig durch die R GmbH erfolgten Veräußerungen. Die R GmbH hat nämlich im Zuge der Veräußerung des Blutentnahmesystems "Rivette" Gegenstände und immaterielle Rechte an die B M AG zu einem Preis von ca. 750.000 DM netto veräußert. Die im landgerichtlichen Urteil beschriebenen Arbeiten können auch in die von der R GmbH geschaffenen Werte eingeflossen sein, die später veräußert wurden. Ein Widerspruch in der Beweiswürdigung - wovon die Revision wohl ausgeht - besteht somit nicht. 17

d) Im Ansatz zutreffend geht die Revisionsbegründung davon aus, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann vorliegt, wenn eine Vermögensmehrung der Gesellschaft unterlassen wird und dies durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt wird. Körperschaftsteuerrechtlich kann unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung die Minderung des Gesellschaftsvermögens zugunsten eines Gesellschafters nicht anders zu beurteilen sein als die unterlassene Mehrung des Gesellschaftsvermögens zugunsten eines Gesellschafters (BFH BStBl II 1989, 631; 1993, 635; DStR 2002, 1856). Im wirtschaftlichen Ergebnis erfolgt immer eine Mehrung des Gesellschaftervermögens zu Lasten des Gesellschaftsvermögens. Eine solche Minderung des GmbH-Vermögens sollen die Angeklagten bewirkt haben, indem sie die nach dem Arbeitnehmererfindungsgesetz vorgesehene Inanspruchnahme der Erfindung (§ 6) nicht veranlaßt haben. Auch diese Beanstandung der Beschwerdeführerin bleibt im Ergebnis ohne Erfolg. Allerdings ist in der rechtlichen Beurteilung zwischen den Erfindungsrechten des Angeklagten F R und des Zeugen P zu unterscheiden. 18

aa) Hinsichtlich des Angeklagten F R bestand keine Pflicht, die Erfindung in das GmbH-Vermögen einzubringen. Dabei kommt es allerdings nicht auf die von der Beschwerdeführerin und dem Generalbundesanwalt aufgeworfene Frage an, ob der Angeklagte F R als faktischer Geschäftsführer anzusehen ist. Maßgeblich ist hier die Überlegung, daß nach den Urteilsfeststellungen der Angeklagte F R kraft Gesellschaftsbeschlusses berechtigt war, freiberufliche Arbeiten auszuführen und sich diese Befugnis nach Darstellung des Angeklagten auch auf die Erfindungstätigkeit bezog. Insoweit war gerade dieser Tätigkeitskomplex von der Bindung an das Arbeitnehmererfindungsgesetz freigestellt, weil der Angeklagte insoweit nach der maßgeblichen arbeitsvertraglichen Regelung sich freiberuflich betätigte und damit, soweit er Erfindertätigkeit ausführte, sich nicht mehr in einer Arbeitnehmerstellung befand. 19

bb) Hinsichtlich des Zeugen P ist der Beschwerdeführerin allerdings zuzustimmen, wenn sie in der nicht erfolgten Inanspruchnahme nach § 6 ArbNErfG in Bezug auf dessen Erfindungsanteils körperschaftsteuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt. Die Angeklagten haben nichts unternommen, um den Wert seines Anteils an der Erfindung durch Inanspruchnahme dem Vermögen der GmbH zukommen zu lassen. Dies führt hier jedoch nicht zu einer Aufhebung des landgerichtlichen Urteils, weil insoweit nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ersichtlich ist, daß die Angeklagten nicht vorsätzlich gehandelt haben. Die Angeklagten müßten nämlich gewußt haben, daß die Nichtinanspruchnahme der Miterfindung körperschaftsteuerliche Folgen haben konnte. Haben sie damit nicht zumindest gerechnet, liegt ein Tatbestandsirrtum vor, der einen Verkürzungsvorsatz nicht entstehen läßt (BGHR AO § 370 Abs. 1 Vorsatz 2, 4). 20

Der Senat schließt aufgrund der getroffenen Feststellungen aus, daß die Angeklagten insoweit mit Verkürzungsvorsatz gehandelt haben. Hiergegen spricht, daß eine etwaige Mitberechtigung des Zeugen P an der Erfindung zunächst unklar war, wie das Landgericht (UA S. 51 bis 56) ausführlich dargelegt hat. Zudem war der Angeklagte F R in steuerlichen Angelegenheiten unbedarft und hat diese seinem Berater überlassen (UA- 11 -S. 24, 75). Maßgeblich ist aber insoweit, daß beide Angeklagte die Erfindung einer Besteuerung unterwerfen wollten, was sich schon daraus ergibt, daß sie die Erträge aus ihrer Veräußerung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt haben. Angesichts dieser Beweislage kommt auch keine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO in Betracht, weil hier gleichfalls die subjektiven Voraussetzungen nicht vorliegen. 21

2. Die Feststellung des Landgerichts, daß den Rechnungen der Zeugen W und Ga jeweils tatsächliche Leistungen zugrundelagen, begegnet gleichfalls keinen rechtlichen Bedenken. Auch insoweit hat das Landgericht die Angeklagten ohne Rechtsverstoß freigesprochen. 22

a) Hinsichtlich des Rechnungsvorgangs W stützt sich die Strafkammer auf die Angaben dieses Zeugen, die sie eingehend würdigt und die sie im Hinblick auf ihren Detailreichtum als glaubhaft wertet, insbesondere auch deshalb, 23

weil sich die Angaben dieses Zeugen mit denen des Angeklagten F R weitgehend decken. Als weitere Bestätigung sieht das Landgericht die Angaben des Zeugen Patentanwalt Gal, der ausgesagt hat, daß ihn der Angeklagte F R über die Tätigkeiten des W berichtet habe. Schließlich stellt das Landgericht aufgrund der Kontounterlagen auch einen entsprechenden Geldfluß fest. Entgegen der Auffassung der Revisionsbegründung hat das Landgericht auch die Umstände erkannt, die gegen seine Wertung sprechen könnten.

Es führt sowohl den Gesichtspunkt der Barabhebung als auch die desolaten wirtschaftlichen Verhältnisse des Zeugen W an. Die Revisionsbegründung übersieht dabei, daß der Sinn einer Barauszahlung sich gerade aus diesen wirtschaftlichen Verhältnissen ergeben kann. Die von ihr geäußerte Annahme, es habe eine Rückzahlung der Gelder stattgefunden, stellt eine bloße Vermutung dar, für die eine tatsächliche Grundlage fehlt. Sie muß - angesichts der sehr guten Vermögensverhältnisse der Angeklagten - auch nicht in der zeitnahen Eröffnung eines Festgeldkontos zu sehen sein. 24

Diese Festgeldanlage kann bei der hier gegebenen finanziellen Situation der Angeklagten auch aus Vermögensumschichtungen finanziert sein. Daß das Landgericht hierzu keine Feststellungen getroffen hat, macht seine Beweiswürdigung nicht lückenhaft; eine Aufklärungsfrage erheben die Revisionen nicht. 25

Den Urteilsgründen läßt sich auch entnehmen, daß das Landgericht die gebotene Gesamtwürdigung vorgenommen hat (vgl. BGHR StPO § 261 Indizien 1, 7; Beweiswürdigung, unzureichende 1). Zwar findet sich dieser Begriff in der Beweiswürdigung nicht ausdrücklich. In der Zusammenfassung seiner wertenden Darstellung der Beweisaufnahme zu diesem Punkt, die das Landgericht als "Ergebnis" gekennzeichnet hat, macht es jedoch deutlich, daß es nochmal eine Zusammenschau aller für und gegen die Angeklagten sprechenden Gesichtspunkte vorgenommen hat. Dies wird den Anforderungen gerecht, die aus revisionsrechtlicher Sicht an eine zusammenfassende Würdigung zu stellen sind (vgl. BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2). 26

b) Gleichfalls im Rahmen tatrichterlichen Ermessens hält sich auch die Feststellung des Landgerichts, daß der Rechnungsstellung des Zeugen Ga an den Angeklagten F R eine tatsächliche Leistung zugrunde liegt. 27

aa) Das Landgericht folgt insoweit den Angaben des Angeklagten, er habe diese Summe dem Designer Ga als Provision für den Verkauf des Blutentnahmesystems "Rivette" an die B M AG geschuldet. Gezahlt habe er an den Schweizer Sp, weil Ga seine Forderungen an Sp abgetreten habe. 28

bb) Auch insoweit findet das Landgericht für die Glaubwürdigkeit dieser Angaben mehrere Indizien. So läßt sich eine entsprechende Abhebung nachweisen und der Erhalt der Gelder ist quittiert. Das Landgericht hat auch insoweit äußere Anhaltspunkte festgestellt, welche die Schwierigkeiten in den Verkaufsverhandlungen belegen. In diesen durch unbeteiligte Zeugenaussagen bestätigten Geschehensablauf fügt sich die Darstellung des Angeklagten F R ein, wonach erst nach einem von Ga und Sp durchgeführten Treffen am Starnberger See, bei dem es auch um die Bedienung der 750.000 DM gegangen sei, die praktisch schon gescheiterten Verhandlungen wieder aufgenommen worden seien. Die von der Revisionsbegründung im Hinblick auf einen falschen Umsatzsteuersatz behauptete Rückdatierung der Abtretungsurkunde beruht auf Tatsachen, die sich nicht aus der Urteilsurkunde ergeben. Sie sind mithin im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen. 29

cc) Der Senat kann dahinstehen lassen, ob hier - wie die Beschwerdeführerin vorbringt - die Regelung des § 160 Abs. 1 AO vom Landgericht zureichend berücksichtigt wurde. Damit meint die Beschwerdeführerin ersichtlich, ein Abzug von Betriebsausgaben hätte hier nicht stattfinden dürfen, weil weitere Empfänger dieser Provisionszahlungen nicht genannt worden seien. Dieser Einwand entspricht nicht der revisionsrechtlich maßgeblichen Beurteilungsgrundlage. Das Landgericht hat nämlich nicht festgestellt, daß die Empfänger Ga bzw. Sp nur Durchgangsstation für dahinterstehende Leistungsempfänger gewesen seien. Soweit die Revisionsbegründung von einer gegenteiligen Annahme ausgeht, entfernt sie sich von den Feststellungen der Urteilsurkunde. Im übrigen könnte selbst ein Verstoß gegen § 160 Abs. 1 AO eine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit nicht ohne weiteres begründen. Auch die unter § 160 Abs. 1 AO fallenden Aufwendungen sind Betriebsausgaben, die grundsätzlich abzugsfähig sind. Ihre Geltendmachung stellt damit auch keine Tathandlung im Sinne der § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO dar, weil weder ein unrichtiger Sachverhalt gegenüber der Finanzbehörde erklärt noch diese über steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis gelassen wird (vgl. BGHSt 33, 383). 30

c) Auch die Rechnungen, die der Zeuge Ga entweder unter seinem Namen oder unter der Firmenbezeichnung M an die R.-GmbH gerichtet hat, bezogen sich auf tatsächlich erbrachte Leistungen und waren grundsätzlich abzugsfähig. 31

aa) Das Landgericht stützt dabei hinsichtlich der Rechnungen aus dem Jahr 1990 seine Überzeugung, daß insoweit tatsächliche Leistungen zugrunde lagen, nicht allein auf die Angaben des Angeklagten. Es hat vielmehr zahlreiche 32

Entwürfe des Zeugen Ga in Augenschein genommen. Daraus gewinnt das Landgericht die erforderliche Gewißheit über einen dem Rechnungsbetrag angemessenen Tätigkeitsumfang des Zeugen Ga für die R GmbH.

bb) Bezüglich der Rechnungen, die unter der Firmenbezeichnung "M C G " an die R GmbH gestellt wurden, ist das Landgericht gleichfalls der Einlassung des Angeklagten F R gefolgt. Es hat für die Rechnungen aus dem Jahr 1991 wiederum anhand der in Augenschein genommenen Arbeitsergebnisse des Zeugen Ga sich die Überzeugung gebildet, daß auch insoweit tatsächliche Leistungen zugrunde lagen. 33

cc) Hinsichtlich der Rechnungen aus den Jahren 1992/93 folgt das Landgericht ebenfalls den Angaben des Angeklagten F R. Insoweit habe es sich nach den Angaben des Angeklagten um Provisionen für Umsätze der R GmbH mit der Gruppe V im Bereich Haushaltsprodukte gehandelt. Allerdings seien in den Rechnungen unrichtigerweise Beratungsleistungen genannt. Tatsächlich habe Ga die Gelder als Umsatzprovisionen erhalten für die Pflege der Geschäftsbeziehungen mit der Firmengruppe. Diese Einlassung der Angeklagten hat sich durch die Beweisaufnahme bestätigt, weil sich ein zeitliches Zusammentreffen am Ende der Geschäftsbeziehung und die Einstellung der Zahlungen rekonstruieren ließen. Zum anderen hat die Tatsache der Zuwendungen an leitende Mitarbeiter von V jedenfalls eine vage Bestätigung durch Zeugenaussagen gefunden. 34

(1) Soweit die Revisionsbegründung in dem Abzug dieser Ausgaben eine Hinterziehungshandlung sieht, weil die tatsächlichen Empfänger nicht genannt sind, kann dem nicht gefolgt werden. Allerdings unterscheidet sich die Fallkonstellation bei diesen Rechnungen von derjenigen (oben unter b)) über Provisionen zugunsten des Zeugen Ga, weil hier die berechnete Leistung unzutreffend dargestellt wurde. Anstatt der tatsächlich durchgeführten Tätigkeit zur Ermöglichung von Geschäftsabschlüssen der R GmbH wurden Beratungsleistungen in Rechnung gestellt. Zwar sind beide Fallgestaltungen grundsätzlich gleichermaßen als Betriebsausgaben abzugsfähig. Hier wurde der Empfänger zutreffend benannt, so daß nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen des Landgerichts "mangels abweichender Indizien davon auszugehen ist, daß Ga nicht lediglich als Geldbote für F R eingesetzt war, sondern eigenverantwortlich und aufgrund der Provisionsabrede erfolgsabhängig Maßnahmen der 'Klimapflege' bei V durchgeführt hat". Dann besteht aber im Verhältnis zwischen der R GmbH und Ga keinerlei Gefährdung hinsichtlich der Versteuerung durch den Empfänger. 35

(2) Soweit die Revisionsbegründung auf die Zahlung von Schmiergeldern abhebt, übersieht sie, daß eine entsprechende Feststellung über konkrete Schmiergelder im landgerichtlichen Urteil gerade nicht getroffen wurde. Zudem waren nach dem seinerseits geltenden Rechtszustand Schmiergelder als Betriebsausgaben grundsätzlich abzugsfähig (vgl. zur damals geltenden Rechtslage Schmidt/Heinicke, EStG 10. Aufl. § 4 Rdn. 99 Stichwort: Schmiergelder). 36

III.

Die Beschwerdeführerin erstrebt bei dem Angeklagten F R eine vollumfängliche Aufhebung des landgerichtlichen Urteils und bei der Angeklagten R R eine Aufhebung im gesamten Strafausspruch. Eine Begründung hierzu, die über die Angriffe gegen die Teilfreisprüche hinausgeht, enthalten die Revisionen nicht. Die umfassende Rechtsüberprüfung durch den Senat hat hinsichtlich der Verurteilungsfälle keinen Rechtsfehler zum Vor- oder Nachteil (§ 301 StPO) der Angeklagten ergeben. Da hinsichtlich der Angeklagten R R die Staatsanwaltschaft in den Verurteilungsfällen die Revision auf den Rechtsfolgenausspruch beschränkt hatte, war die von der Verteidigung in der Revisionshauptverhandlung aufgeworfene Frage, ob hier die Mitunterzeichnung der gemeinsamen Steuererklärung hinsichtlich der Einkünfte des Ehepartners überhaupt taugliche Tathandlung sein kann, nicht zu entscheiden. 37