

HRRS-Nummer: HRRS 2005 Nr. 864

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2005 Nr. 864, Rn. X

BGH 5 StR 65/05 - Beschluss vom 11. Oktober 2005 (LG Augsburg)

BGHR; Einkommensteuerhinterziehung nach Provisionsverteilungen im "System Schreiber" (Feststellung eines Treuhandverhältnisses); Beweiswürdigung (lückenhafte Feststellungen; verdeckte Parteispenden; Fall Max Strauß); steuerliche Einordnung von Forderungen aus einer "Lobbyistentätigkeit" (gewerbliche Einkünfte).

§ 370 AO; § 15 Abs. 1 EStG; § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG; § 39 AO; § 41 AO

Leitsätze

1. Einkommensteuerhinterziehung nach Provisionsverteilungen im "System Schreiber" (im Anschluss an BGHSt 49, 317). (BGHR)

2. Eine Vereinbarungstreuhand ist grundsätzlich möglich. Sie muss auf ernst gemeinten und klar nachweisbaren Vereinbarungen zwischen Treugeber und Treuhänder beruhen und tatsächlich durchgeführt werden. Das Handeln des Treuhänders im fremden Interesse muss wegen der vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnungsfolge eindeutig erkennbar sein (BFH BStBI II 1998, 152, 156 und 2001, 468, 470). Wesentliches Kriterium für die Annahme eines Treuhandverhältnisses ist die Weisungsbefugnis des Treugebers gegenüber dem Treuhänder und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders gegenüber dem Treugeber sowie - im Grundsatz - dessen Verpflichtung zur jederzeitigen Rückgabe des Treuguts. Der Treugeber muss demnach das Treuhandverhältnis beherrschen. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Augsburg vom 15. Juli 2004 nach § 349 Abs. 4 StPO mit den Feststellungen aufgehoben.

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

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und drei Monaten verurteilt. Hiergegen wendet sich die Revision des Angeklagten mit Verfahrensrügen und der näher ausgeführten Sachrüge. Die Revision führt mit der Sachrüge zur umfangreichen Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Landgericht. 1

I.

Das Landgericht hat die Verurteilung des Angeklagten darauf gestützt, dass dieser in den Jahren 1991 bis 1993 gewerbliche Einkünfte aus einer Tätigkeit als "Lobbyist" für den anderweitig verfolgten Karlheinz Schreiber in Höhe von rund 3,1 Millionen DM erzielt und diese in seinen jeweiligen Jahressteuererklärungen verschwiegen habe; dadurch habe der Angeklagte Einkommensteuer in Höhe von insgesamt rund 1,6 Millionen DM hinterzogen. 2

1. Das Landgericht hat folgendes festgestellt: 3

Der Angeklagte war seit Ende der 70er Jahre mit dem als "Lobbyist" und Waffenhändler tätigen Karlheinz Schreiber bekannt. Ab Mitte der 80er Jahre betätigte sich auch der Angeklagte - neben seiner späteren anwaltlichen Tätigkeit - bei der Anbahnung und Vermittlung von industriellen Großaufträgen, wobei er von internationalen Kontakten profitierte, die er über seinen Vater, den im Jahre 1988 verstorbenen bayerischen Ministerpräsidenten Dr. Franz Josef Strauß, geknüpft hatte. Diese Kontakte und Beziehungen nutzte der Angeklagte überwiegend im Interesse von Karlheinz 4

Schreiber.

Um ihn für seine langjährige Tätigkeit zu entlohnen und ihn sich auch künftig gewogen zu halten, ließ Schreiber dem 5
Angeklagten zwischen Oktober 1988 und Juli 1993 in 44 Einzelüberweisungen Geldbeträge zwischen rund 6.500 DM
und 500.000 DM, insgesamt fast 5,2 Millionen DM zukommen. Diese Beträge stammten aus Provisionszahlungen, die
Schreiber über die von ihm kontrollierten Domizilgesellschaften I.A.L. International Aircraft Leasing Ltd.,
Vaduz/Liechtenstein (nachfolgend IAL) und A.T.G. Investment Ltd. Inc., Panama (nachfolgend ATG) vereinnahmt hatte.
Diese Provisionszahlungen in einer Größenordnung von insgesamt über 50 Millionen DM stammten aus drei
Großaufträgen, die unter Vermittlung von Schreiber zu Stande kamen. Dabei handelte es sich um den Verkauf von
Airbus-Flugzeugen nach Kanada (Provisionsvereinbarung zwischen IAL und Airbus Industrie vom 7. März 1985), den
Verkauf von Airbus-Flugzeugen nach Thailand (Provisionsvereinbarung zwischen IAL und Airbus Industrie von Juni
1990) sowie den Verkauf von 36 Fuchspanzern nach Saudi-Arabien (verdeckte Provisionsvereinbarung zwischen ATG
und Thyssen Industrie AG vom 8. Juli 1991).

Schreiber ließ die in verschiedenen Tranchen gezahlten Provisionen auf von ihm persönlich unterhaltene 6
Nummernkonten beim Schweizer Bankverein in Zürich transferieren. Zu diesen Nummernkonten richtete Schreiber
verschiedene Unterkonten ein, die er jeweils unter einer Rubrikbezeichnung führte. Eine erste Gruppe von Rubrikkonten
lautete auf die beiden von ihm geführten Domizilgesellschaften IAL und ATG, für die er jeweils verschiedene
Fremdwährungskonten einrichtete. Abhängig von der Währung, in der die Provisionstranchen gezahlt wurden, fand die
Gutschrift auf dem entsprechenden Fremdwährungskonto unter der jeweiligen Rubrizierung statt.

Von diesen Konten aus veranlasste Schreiber - in der Regel zeitnah zu den Zahlungseingängen - Umbuchungen an 7
eine andere Gruppe von Rubrikkonten, die er bei derselben Bank unterhielt. Diese zweite Gruppe von Rubrikkonten
hatte Schreiber für Dritte eröffnet, denen er aus unterschiedlichen Gründen aus seinen Provisionseinnahmen
Teilbeträge zukommen lassen wollte. Jedem dieser Rubrikkonten ordnete Schreiber dabei einen Decknamen zu, der
sich weitgehend am Vornamen des Empfängers orientierte.

Für den Angeklagten richtete Schreiber am 11. Oktober 1988 das Rubrikkonto "Master" ein, dessen Bezeichnung zum 8
1. Januar 1991 in "Maxwell" abgeändert wurde. Der Errichtung dieses Rubrikkontos ging die Absprache zwischen
Schreiber und dem Angeklagten voraus, dass dem Angeklagten zustehende Anteile der Provisionen auf dieses
Schweizer Rubrikkonto überwiesen werden sollten und Schreiber die eingehenden Gelder in der Folgezeit für den
Angeklagten gemäß dessen Weisungen verwalten würde.

Diese Übereinkunft sollte es dem Angeklagten ermöglichen, die Provisionszahlungen einer Besteuerung in 9
Deutschland zu entziehen. Auszahlungen von diesem Rubrikkonto oder Zuflüsse anderer Art erhielt der Angeklagte
nicht. Es fand lediglich am 2. August 1994 eine Überweisung über 200.000 DM auf ein Schweizer Konto der Firma
Delta International Est. statt. Insoweit vermochte sich das Landgericht indes nicht sicher davon zu überzeugen, dass
sie auf Veranlassung des Angeklagten erfolgte.

2. Das Landgericht hat die von dem Angeklagten entfaltete Tätigkeit als Gewerbebetrieb ("Lobbyistentätigkeit") im Sinne 10
der § 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 2 EStG angesehen. Die von Schreiber auf dem Rubrikkonto "Master/ Maxwell"
verbuchten Beträge seien als Zahlungen auf ein Betriebskonto und damit als Betriebsvermögen des Angeklagten zu
qualifizieren. Diese Zahlungen hätten den Gewinn des entsprechenden Gewerbebetriebs des Angeklagten
ausgemacht. Die Forderungen des Angeklagten aus seiner für Schreiber entfalteten Tätigkeit seien erst mit der
Einbuchung auf dem Rubrikkonto "Master/Maxwell" entstanden - und zugleich erfüllt worden -, weil der Angeklagte bis
zum Zeitpunkt des Mittelzuflusses keinen Anspruch auf die Zahlung gehabt habe. Um eine Schenkung habe es sich
jedoch nicht gehandelt, weil die Zahlungen als Gegenleistungen für die Lobbyistentätigkeit des Angeklagten bewirkt
worden seien.

Daneben hat das Landgericht eine Treuhandabrede zwischen Schreiber und dem Angeklagten angenommen, welche 11
dazu führe, dass dem Angeklagten die bei Schreiber auf dem Rubrikkonto verbuchten Beträge gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1
Satz 2 i.V.m. § 41 Abs. 1 Satz 1 AO zuzurechnen seien.

II.

Die Revision hat mit der Sachrüge Erfolg, so dass es auf die erhobenen Verfahrensrügen letztlich nicht ankommt. Die 12
Feststellungen des Landgerichts zu den nicht versteuerten Einkünften des Angeklagten sind lückenhaft und beruhen
insgesamt nicht auf einer tragfähigen Tatsachengrundlage.

1. Die Annahme des Landgerichts, zwischen Schreiber und dem Angeklagten habe ein Treuhandverhältnis bestanden, 13

aufgrund dessen dem Angeklagten die auf dem Rubrikkonto "Master/Maxwell" verbuchten Beträge - jenseits der Pflicht, sie als Forderungen gegen Schreiber zu bilanzieren - steuerrechtlich als Betriebsvermögen zuzurechnen seien, sind in tatsächlicher Hinsicht nicht hinreichend belegt.

a) Hierzu gilt zunächst das, was der Senat bereits in seinem - dem Landgericht bei der Urteilsfindung freilich noch nicht bekannten - Beschluss vom 11. November 2004 (BGHSt 49, 317, 337 ff.) zum selben Verfahrenskomplex entschieden hat: Eine solche Vereinbarungstreuhand ist grundsätzlich möglich. Sie muss auf ernst gemeinten und klar nachweisbaren Vereinbarungen zwischen Treugeber und Treuhänder beruhen und tatsächlich durchgeführt werden. 14

Das Handeln des Treuhänders im fremden Interesse muss wegen der vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnungsfolge eindeutig erkennbar sein (BFH BStBl II 1998, 152, 156 und 2001, 468, 470). Wesentliches Kriterium für die Annahme eines Treuhandverhältnisses ist die Weisungsbefugnis des Treugebers gegenüber dem Treuhänder und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders gegenüber dem Treugeber sowie - im Grundsatz - dessen Verpflichtung zur jederzeitigen Rückgabe des Treuguts. Der Treugeber muss demnach das Treuhandverhältnis beherrschen. Kann er dies aufgrund der getroffenen Absprachen nicht, so besteht kein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO (BFH BStBl II 1999, 514, 516). Schließlich muss das Treuhandverhältnis auch tatsächlich vollzogen worden sein (BFH BStBl II 1998, 152, 156 f.). 15

In dem in der Anlage des Rubrikkontos "Master/Maxwell" liegenden Akt kann zwar eine entsprechende Absonderung der auf das Rubrikkonto transferierten Gelder gesehen werden. Eine klar nachweisbare Vereinbarung, wie der für diese Rubrikkonten weiterhin allein zeichnungsberechtigte Schreiber mit den Geldern hätte verfahren sollen, lässt sich jedoch nicht erkennen. 16

Von dem Rubrikkonto sind vorliegend - anders als in dem durch BGHSt 49, 317 entschiedenen Fall - gar keine Gelder an den Angeklagten geflossen. Ebenso wenig ist den Urteilsgründen zu entnehmen, wie der Angeklagte auf der Grundlage entsprechender Absprachen das Treuhandverhältnis hätte beherrschen können. Solches ist schon deshalb zweifelhaft, weil bei kriminellen Absprachen eine rechtlich durchsetzbare Beherrschung ohnehin nicht in Betracht kommen wird. Dennoch mag es in besonders gelagerten Ausnahmefällen Fallgestaltungen geben, die aufgrund der Gesamtumstände, namentlich im Hinblick auf wirtschaftliche Abhängigkeiten oder anderweitiges Druckpotential, dem "Treugeber" ein solches Maß an Beherrschungsmöglichkeit vermitteln, dass faktisch von einem Weisungsrecht ausgegangen werden kann. Der Besteuerung eine solche rechtlich zwar unwirksame, aber praktisch durchgesetzte Treuhandbeziehung zugrunde zu legen, ist nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich möglich. An den tatsächlichen Vollzug einer solchen Abrede sind jedoch dann gesteigerte Anforderungen zu stellen. 17

b) Das Landgericht hat sich zwar - gestützt auf eine Vielzahl von Einzelindizien - rechtsfehlerfrei davon überzeugt, dass die Rubrik "Master/ Maxwell" dem Angeklagten zuzuordnen ist und dieser jedenfalls in groben Zügen von der Existenz des Rubrikkontos informiert war. Insbesondere hat das Tatgericht tragfähig ausgeschlossen, dass Schreiber das Konto für den früheren CSU-Funktionsträger D führte und die dort verbuchten Beträge somit auf diesem Wege als der CSU zugeordnete Gelder anzusehen seien. Die Erwägungen des Landgerichts zur wenigstens faktischen Beherrschungsmöglichkeit des Angeklagten über die auf dem Rubrikkonto "Master/ Maxwell" verbuchten Gelder und damit zum tatsächlichen Vollzug einer Treuhandabrede bleiben indes lückenhaft, so dass die Beweiswürdigung letztlich nicht mehr auf einer tragfähigen Tatsachengrundlage beruht. Die Erwägung, die Nichtverwendung der auf den Rubrikkonten verbuchten Guthaben zum Ausgleich von Sollsalden auf eindeutig allein Schreiber zuzuordnenden Konten belege bereits eine faktische Treuhandabrede, ist für sich allein nicht tragfähig. Diese Vorgehensweise belegt nicht mehr als eine gewollte strenge Absonderung. 18

Darüber hinaus hat das Landgericht bei seiner Gesamtwürdigung die weitere Entwicklung der Rubrikkonten nicht hinreichend in den Blick genommen und sich daher wesentlichen Indizien, die gegen ein faktisches Treuhandverhältnis sprechen könnten, verschlossen. Es hat der Weiterverfolgung der Zahlungswege keine Bedeutung zugemessen, weil hieraus aus seiner Sicht keine beweisergiebigen Erkenntnisse zu erwarten waren (UAS. 90). 19

Entgegen diesem Ansatz muss vielmehr in Konsequenz zu den strengen Anforderungen aus BGHSt 49, 317, 337 ff. gerade auch dem weiteren Verbleib der Gelder auf dem Rubrikkonto "Master/Maxwell" erörterungsbedürftige indizielle Bedeutung zukommen. Dies gilt zumal vor dem Hintergrund, dass der Angeklagte - anders als in jenem vom Senat entschiedenen Fall, in dem die Treuhand gleichwohl nicht ausreichend belegt war - aus dem Rubrikkonto überhaupt keine Gelder erhielt. 20

c) Der Senat merkt in diesem Zusammenhang an, dass sich aus Beweiszeichen, welche durch zulässige Verfahrensrügen ins Revisionsverfahren eingeführt worden sind, sogar Indizien gegen ein den Anforderungen aus 21

BGHSt 49, 317, 337 ff. genügendes Treuhandverhältnis herleiten lassen.

Das Landgericht hat im Hinblick auf die weitere Entwicklung eines anderen Rubrikkontos mit der Bezeichnung "Holgart" 22 im Rahmen der Ablehnung eines Beweisantrages als wahr unterstellt, dass die dort verbuchten Beträge in einer Größenordnung von über 3 Millionen DM zunächst - unter Abänderung der Rubrikbezeichnung in "Hogart" - auf ein Konto der Ehefrau Schreibers übertragen wurden. Von dort wurden maßgebliche Beträge nach der Wahrunterstellung auf Konten der Schreiber gehörenden Firma Bayerische Bitumen Chemie in Kaufering (nachfolgend BBC) überwiesen und später in den Bilanzen dieser Firma als Gesellschafterdarlehen ausgewiesen.

Weitere Überweisungen erfolgten mit dem Verwendungszweck "Solar/ W"; jener W war nach den Feststellungen des 23 Landgerichts ein für Schreiber tätiger Treuhänder. Über den verbleibenden Restsaldo wurde von Schreiber durch zahlreiche Barabhebungen bis zur endgültigen Löschung des Kontos im Juni 1997 verfügt. Feststellungen dahingehend, dass diese Verfügungen etwa in Absprache oder auf Weisung des anderweitig verfolgten Dr. Ludwig-Holger Pfahls vollzogen wurden, dem das Rubrikkonto "Holgart" zugerechnet wird, hat das Landgericht nicht etwa getroffen.

Dies wäre - jedenfalls soweit die Überweisungen an die BBC und an "Solar/W " betroffen sind - auch eher fern liegend. 24 Wie eine weitere zulässige Verfahrensrüge ergibt, hätten sich aufgrund der Beweisaufnahme Feststellungen auch zum Verbleib der Gelder auf dem Rubrikkonto "Master/Maxwell" treffen lassen. Danach wurde das dem Angeklagten zugeordnete Rubrikkonto - ähnlich wie das Rubrikkonto "Holgart" - unter Abwandlung der Rubrikbezeichnung in "Maxko" bis Anfang 1995 zunächst auf ein Konto der Ehefrau Schreibers beim Schweizer Bankverein und sodann auf ein Konto bei der Verwaltungs- und Privatbank in Vaduz/ Liechtenstein übertragen. Die im Rahmen der Verfahrensrüge vorgelegten Kontoauszüge zu dem Vaduzer Rubrikkonto "Maxko", welche vom Landgericht gemäß § 249 Abs. 1 StPO verlesen wurden, ergeben zahlreiche Verfügungen über dieses Konto durch Schreiber, so Überweisungen hoher Beträge an sich selbst, an die ihm gehörende Firma BBC, an die mit W im Zusammenhang stehende Firma "Solartechnik" und an ein Schweizer Anwaltsbüro. Schließlich tätigte Schreiber eine Vielzahl von Barabhebungen, bis dieses Konto Mitte 1997 glatt gestellt wurde.

Diese Wahrunterstellungen und Beweisergebnisse stehen ohne nähere Erörterung im Widerspruch zu der 25 Feststellung einer faktisch vollzogenen Vereinbarungstreuhand und entziehen der dahingehenden Schlussfolgerung des Landgerichts den Boden. Vielmehr deuten die Verfügungen Schreibers über die Gelder, die zunächst auf dem dem Angeklagten zugerechneten Rubrikkonto verbucht waren, darauf hin, dass Schreiber jedenfalls später über dieses Konto wie über ein eigenes Girokonto verfügte. Dass diese Verfügungen Schreibers über die auf den Rubrikkonten verbuchten Gelder etwa als Untreue zu Lasten der Treugeber zu werten wären, versteht sich nicht etwa von selbst. Auch das Landgericht, das allein auf das Bestreben der Beteiligten abgestellt hat, jene Konten nach den gegen Schreiber eingeleiteten Ermittlungen verborgen zu halten, hat eine solche Möglichkeit nicht erwogen.

2. Auf das Treuhandverhältnis käme es indes womöglich nicht an, wenn - wie der Generalbundesanwalt meint - 26 jedenfalls Forderungen des Angeklagten aus gewerblicher Tätigkeit festgestellt wären. Indes reichen die Feststellungen des Landgerichts auch nicht aus, um die auf dem Rubrikkonto verbuchten Beträge als das Betriebsvermögen erhöhende und damit bilanzierungspflichtige Forderungen aus gewerblicher Tätigkeit zu werten.

a) Im steuerrechtlichen Ansatz zutreffend geht das Landgericht davon aus, dass Forderungen aus einer 27 "Lobbyistentätigkeit" gewerbliche Einkünfte im Sinne der § 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 2 EStG darstellen können. Bekundet jemand einem anderen gegenüber seine Bereitschaft, mit seinen persönlichen Beziehungen bei einer geschäftlichen Transaktion behilflich zu sein, und erhält er dafür eine Provision, so ist dieses Verhalten steuerbar (vgl. BFHE 206, 105). Soweit es sich dabei um eine einmalige entlohnte Hilfestellung handelt, ist der Zufluss als sonstige Einkunft im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG zu werten (BFHE aaO). Bietet jemand im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht Dienste dieser Art an, können die so erzielten Einkünfte auch als gewerbliche Einkünfte angesehen werden, soweit sie nicht etwa als unselbständiger Bestandteil freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zu behandeln sind (vgl. dazu Kirchhof, EStG 3. Aufl. § 18 Rdn. 95 f. m.w.N.; Rdn. 30 f.).

Zwar ist das Problem der - hier namentlich beweisrechtlich - zweifelhaften zivilrechtlichen Durchsetzbarkeit einer 28 Forderung für die Frage, ob die Forderung zu aktivieren ist, in aller Regel irrelevant (vgl. zu den "Naturalobligationen" BFH BStBl II 1968, 79). Die fehlende rechtliche Erzwingbarkeit der Erfüllung einer Forderung betrifft allerdings regelmäßig die Frage, mit welchem Wert eine solchermaßen "bemakelte" Forderung zu bilanzieren ist. Schon damit hat sich das Landgericht nicht auseinandergesetzt.

b) Das Landgericht hat zudem insbesondere keine tragfähigen Feststellungen zur Entstehung der einzelnen 29 Forderungen und der diesen Forderungen zugrunde liegenden Vereinbarung getroffen, da es eine Treuhandabrede

zwischen dem Angeklagten und Schreiber angenommen hat, welche unmittelbar zu einer steuerrechtlichen Zurechnung des Rubrikkontoguthabens gegenüber dem Angeklagten geführt hätte. Feststellungen hierzu waren aber bereits deshalb unentbehrlich, weil die Frage der Bilanzierungspflichtigkeit einer Forderung maßgeblich von ihrer Entstehung abhängt. Die Entstehung der Forderung hat unmittelbar Auswirkungen auf das für die Besteuerung maßgebliche Betriebsvermögen im Sinne der § 4 Abs. 1 Satz 1 und § 5 Abs. 1 EStG.

Nach Auffassung des Landgerichts fielen Entstehung und Erfüllung der Forderung zeitgleich mit der Verbuchung auf dem Rubrikkonto zusammen. In dieser Kürze ist dieser Ansatz des Landgerichts zivilrechtlich nicht haltbar, weil die Erfüllung nach § 362 Abs. 1 BGB zum Erlöschen und nicht zur Entstehung der Forderung führt. Gemeint hat das Landgericht damit möglicherweise das, was der Generalbundesanwalt zur Forderungsentstehung dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe entnehmen will: Hiernach sei es aufgrund der Vereinbarungen zwischen dem Angeklagten und Schreiber zu einer aufschiebend bedingten Forderungsentstehung im Sinne des § 158 Abs. 1 BGB gekommen. Derart aufschiebend bedingte Forderungen erfüllen in der Regel nicht die Tatbestandsmerkmale eines Wirtschaftsguts und sind deshalb grundsätzlich nicht schon vor Bedingungseintritt zu aktivieren (vgl. BFH BStBl II 1995, 594). Anders wäre es nur dann, wenn die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für die Entstehung des Anspruchs bereits vor dem Bedingungseintritt gesetzt worden sind und der Bedingungseintritt so gut wie sicher ist (vgl. BFH BStBl II 1995, 693, 696). Als Bedingungseintritt für das Erstarken des zunächst nur als Anwartschaftsrecht entstehenden Anspruchs des Angeklagten zum grundsätzlich bilanzierungspflichtigen Vollrecht könnte entweder - so wohl das angefochtene Urteil und ihm folgend der Generalbundesanwalt - die Verteilung der eingenommenen Gelder durch Schreiber oder - möglicherweise näher liegend - der Zufluss der Provisionen an die von Schreiber beherrschten Domizilgesellschaften angesehen werden. Je nach der Art des vereinbarten Bedingungseintritts wären die Forderungen gegen Schreiber dann entweder erst zum Zeitpunkt der Einbuchung auf dem Rubrikkonto des Angeklagten oder bereits mit dem Zufluss auf den Konten der Domizilgesellschaften zu bilanzieren gewesen.

Entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts ist eine solche Feststellung zur Vereinbarung einer bedingten Forderungsentstehung dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe aber nicht hinreichend klar zu entnehmen. Das Landgericht setzt sich mit dieser Frage überhaupt nicht auseinander. Dies wäre für eine solche Tatsachenbewertung aber schon deshalb unerlässlich gewesen, weil selbst die aufschiebend bedingte Forderung - wie oben dargelegt - schon vor Bedingungseintritt zu aktivieren sein kann.

Darüber hinaus war die Vereinbarung einer aufschiebend bedingten Forderung hier nicht als einzige zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeit in Betracht zu ziehen. Die Vereinbarung, dass die Zahlung eines bestimmten Betrages von einem zukünftigen Ereignis abhängt, kann zwar als Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung verstanden werden (BGH MDR 1980, 1006; NJW 1986, 1035; FG Rheinland-Pfalz EFG 1996, 1079, dazu auch BFH/NV 1999, 15). Denkbar wäre aber auch, dass den Vereinbarungen zwischen dem Angeklagten und Schreiber eine bloße Fälligkeitsabrede (vgl. BGH aaO; FG Rheinland-Pfalz aaO) zugrunde lag, dergestalt, dass die bereits entstandene Forderung erst mit dem Zufluss der Provisionseinnahmen bei Schreiber oder ihrer anschließend folgenden Verteilung im Sinne des § 271 Abs. 2 BGB fällig werden sollte. Für diesen Fall wäre die Forderung indes viel früher, nämlich bereits mit der Verteilungsabrede entstanden und damit jedenfalls auch bilanzierungspflichtig geworden. Dies wiederum hätte wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung möglicherweise zu einem Zuwachs des Betriebsvermögens in früheren Steuerjahren und damit zu einer Verlagerung der nach den Feststellungen hinterzogenen Beträge in möglicherweise nicht von der Anklage umfasste, gar schon verjährte Tatzeiträume geführt.

Bleibt somit nach den Feststellungen und Wertungen des Landgerichts bereits unklar, wann die jeweiligen Forderungen entstanden sind, so ist für einen allein in der Nichtaktivierung einer bestehenden Forderung liegenden Schuldvorwurf kein Raum. Schon dieser Erörterungsmangel verbietet es, auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen anstatt auf die nicht tragfähig begründete Treuhandabrede allein auf die Pflicht zur Bilanzierung etwaiger Forderungen abzustellen.

3. Im Übrigen sind auch die weiteren Erwägungen des Landgerichts zur Annahme gewerblicher Tätigkeit nicht frei von Rechtsfehlern. Die bisherigen Feststellungen belegen schon nicht eine gewerbliche "Lobbyistentätigkeit". Für die Schlussfolgerungen des Landgerichts auf eine solche Tätigkeit des Angeklagten bieten die bisher festgestellten Indiztatsachen letztlich keine tragfähige Grundlage.

Zwar geht das Landgericht im Ansatz zutreffend davon aus, dass ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG - unter weiteren eingrenzenden Voraussetzungen - dann vorliegt, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sie sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Das bisherige Beweisergebnis lässt den Schluss auf das Vorliegen eines solchen steuerrechtlichen Handlungstatbestandes aber nicht ohne weiteres zu.

Das Landgericht hat eine konkrete, auf das jeweilige Projekt bezogene Mitwirkung des Angeklagten im Zusammenhang mit der Vermittlung von Airbusflugzeugen nach Kanada und der Vermittlung von Fuchspanzern nach Saudi-Arabien nicht feststellen können, sondern lediglich eine wesentliche Mitwirkung des Angeklagten beim Zustandekommen des Airbusgeschäfts mit Thailand. Das Hauptargument des Landgerichts, von der Vielzahl der Einzelüberweisungen und der Gesamtdauer der Existenz des Rubrikkontos auf eine gewerbliche Tätigkeit schließen zu können, ist für sich nicht tragfähig. Die steuerrechtliche Zurechnung der auf dem Rubrikkonto verbuchten Gelder setzt - zumal in Ermangelung der Feststellung einer wenigstens teilweise erfolgten tatsächlichen Auskehrung an den Angeklagten - zunächst überhaupt die Begründung für das Vorliegen eines gewerblichen Handelns voraus. 36

Jenseits davon vermögen die bisherigen Feststellungen auch in der Gesamtschau - namentlich vor dem Hintergrund der mit regen Reisetätigkeiten verbundenen Assistenz des Angeklagten für seinen Vater sowie seiner späteren anwaltlichen Tätigkeit - keinen ausreichenden Beleg für eine gewerbliche Tätigkeit zu erbringen. Soweit das Landgericht überhaupt eine Mitwirkung des Angeklagten im Zusammenhang mit den weiteren von Schreiber unternommenen Bemühungen um die Erschließung des Airbus-Marktes in Übersee, einem "Bear-Head" genannten Rüstungsprojekt der Firma Thyssen sowie den Lieferungen von ABC-Spürpanzern an die US-Armee und von gepanzerten Radfahrzeugen an Saudi-Arabien festgestellt hat, beruht dies durchweg auf der Auswertung ganz schwacher Indizien oder gar auf überhaupt nicht belegten Behauptungen. 37

Im Zusammenhang mit diesem sachlichrechtlichen Mangel sieht der Senat Anlass zu folgender Anmerkung: Die über eine zulässige Verfahrensrüge im Zusammenhang mit der Ablehnung des Beweisantrages auf Vernehmung des Airbusmanagers I eingeführte, dem Urteil selbst nicht zu entnehmende Wahrunterstellung zur Tätigkeit des Angeklagten im Zusammenhang mit dem "Thailandgeschäft" steht ohne nähere Erörterung in einem Spannungsverhältnis zu den getroffenen Feststellungen. Das Landgericht hat insoweit als wahr unterstellt, dass der Angeklagte im Zusammenhang mit dem Airbusverkauf nach Thailand auf Schreibers Vermittlung lediglich zur Klärung eines personenbezogenen, insoweit untergeordneten Einzelproblems - der Forderung von Nebenleistungen durch den thailändischen Verhandlungspartner P I - eingesetzt worden war, nicht aber insgesamt an der Anbahnung und dem Abschluss der Verkaufsverträge mitwirkte. 38

Diese Wahrunterstellung zieht schon die Bewertung des Thailand-Geschäfts als gewerbliche Tätigkeit in Zweifel. Vollends entziehen weitere Wahrunterstellungen des Landgerichts zur Mitwirkung des Angeklagten an den übrigen zum Beleg der Gewerblichkeit herangezogenen Projekten - vor dem Hintergrund einer insoweit schon unzureichenden indiziellen Grundlage - der auf eine gewerbliche Tätigkeit des Angeklagten zielenden Schlussfolgerung des Landgerichts den Boden. 39

4. Nicht ausreichend bedacht hat das Landgericht ferner folgende Besonderheiten des Falls, die zu näherer Erörterung im Rahmen der Gesamtschau gedrängt hätten: 40

a) Den Kalendereinträgen Schreibers, denen das Landgericht maßgebliche Bedeutung zugemessen hat, kommt zwar hohes indizielles Gewicht zu. Es verbietet sich indes, derartige handschriftliche Kladden weitestgehend mit einer ordnungsgemäßen Buchführung gleichzusetzen. Hinzu kommt, dass einzelne Kalendereinträge Schreibers ohne nähere Hinterfragung nur in eine, den Angeklagten belastende Richtung gedeutet wurden. 41

Kennzeichnend - wenn auch das Beweisergebnis nicht tragend (vgl. U.A.S. 99) - erscheint insoweit die Erörterung zum Eintrag vom 29. Juli 1994 betreffend die Überweisung von 200.000 DM an die Firma Delta (U.A.S. 97). Aus einer Eintragung "Maxwell: Delta Int. EST. SBV Lo/234-986-1" hat das Landgericht auf eine Benennung der Bankverbindung der Firma Delta durch den Angeklagten geschlossen. Unerörtert bleibt dabei die auf der Hand liegende Variante, dass Schreiber mit der betreffenden Eintragung schlicht das Gegenkonto "Maxwell" notiert hat, von dem die Überweisung zu Gunsten der Firma Delta erfolgen sollte, was keinen zwingenden Schluss auf einen Kontakt mit dem Angeklagten erlaubt hätte, den Schreiber im Übrigen in seinen Kalendereinträgen fast durchgängig als "Max" bezeichnet hat. 42

b) Nicht unbedenklich erscheint auch, dass das Landgericht zum Beleg angenommener Absprachen zwischen dem Angeklagten und Schreiber über die Verteilung der Provisionen aus dem Airbusgeschäft mit Kanada und Thailand auf die faktische Durchführung der jeweiligen prozentualen Verteilung abgestellt hat, ohne sich hinreichend mit den dazu festgestellten Abweichungen in der Verteilungspraxis zu befassen. Vertiefter Erörterung hätte namentlich bedurft, dass Schreiber nicht unwesentliche Zahlungstranchen der eingehenden Provisionen überhaupt nicht verteilt hat und dass bei einer Provisionszahlung für das Thailandgeschäft, von der ein hoher Betrag zunächst auf ein zu Gunsten von P I eingerichtetes Rubrikkonto gebucht war, etwa ein Drittel des Betrages später von Schreiber auf andere Rubrikkonten - u. a. "Maxwell" - umgebucht wurde. Diese Besonderheiten berühren sowohl die Fragen von Bemessung und Verbindlichkeit der Verteilungsabrede als auch die Frage der faktischen Treuhand. Im Zusammenhang mit dem letztgenannten Gesichtspunkt steht auch der Abfluss von 9 Millionen DM vom Rubrikkonto "Jürglund", der maßgeblich 43

zur Teilaufhebung des der Entscheidung BGHSt 49, 317 zu Grunde liegenden Urteils zum selben Verfahrenskomplex führte (BGHSt aaO S. 339). Zu diesem Punkt beschränkt sich das Landgericht im hier angefochtenen Urteil lediglich auf tatsächlich nicht fundierte Mutmaßungen (UAS. 93 f.).

c) Nicht hinreichend in den Blick genommen hat das Landgericht ferner folgende Möglichkeit: Angesichts der festgestellten maßgeblichen Beteiligung des Vaters des Angeklagten an dem Airbusgeschäft mit Kanada und der insoweit völlig untergeordneten Mitwirkung des Angeklagten erscheint es nicht ausgeschlossen, dass die für das Kanada-Geschäft von Schreiber verteilten Provisionen vom Vater des Angeklagten "verdient" waren und daher - nach dem Tod von Dr. Franz Josef Strauß - gleichsam im Wege der "Erbfolge" an den Angeklagten weitergereicht wurden. Hierfür mag darüber hinaus auch sprechen, dass das dem Angeklagten zugerechnete Rubrikkonto zunächst unter der Bezeichnung "Master" geführt wurde. Jenseits eines möglichen Zuflusses über die Treuhand wären diese Beträge dann jedenfalls nicht als Forderungen des Angeklagten aus gewerblicher Tätigkeit zu bilanzieren gewesen. Für die Erwägungen des Landgerichts, wonach die aus unterschiedlichen Quellen stammenden Zuflüsse auf das dem Angeklagten zugerechnete Rubrikkonto nur einem einheitlichen Zweck, der Erfüllung gewerblicher Ansprüche aus "Lobbyistentätigkeit", zuzurechnen seien, fehlt es an gewichtigen eigenständigen Indizien. 44

d) Nicht völlig ausgeschlossen erscheint zudem, dass maßgebliche Teile der von Schreiber verteilten Provisionen zwar unmittelbar an die hinter den betreffenden Rubrikkonten stehenden Personen weitergeleitet werden sollten, ihre endgültige Zweckbestimmung aber eine andere gewesen sein kann. Für das Rubrikkonto "Waldherr" hat das Landgericht angenommen, dass insoweit ein Anteil aus der den Thyssen-Panzerverkauf nach Saudi-Arabien betreffenden Provision letztlich als eine verdeckte, über Walther Leisler Kiep verteilte Parteispende an die CDU geleitet wurde. Vor diesem Hintergrund lag die Möglichkeit nicht gänzlich fern, dass auch die "Master/ Maxwell"-Beträge - jedenfalls teilweise, etwa soweit sie aus demselben Panzergeschäft herrührten - für eine Unterstützung der CSU bestimmt gewesen sein könnten. Eine kritischere Auswertung der dieser Annahme widersprechenden Zeugenaussagen wäre danach angezeigt gewesen. Die rechtsfehlerfreie Widerlegung der Angaben Schreibers zur Rolle des D ist zudem für sich nicht geeignet, zugleich Schreibers Angaben über eine Zuwendung von Geldern an die CSU gänzlich zu widerlegen. In diesem Zusammenhang wären im Übrigen auch mit einer Verfahrensrüge benannte Wahrunterstellungen zum Hintergrund einer Warnung des Zeugen R durch den Angeklagten erörterungsbedürftig gewesen. 45

e) Abgesehen von dem Gesichtspunkt reger Reisetätigkeit des Angeklagten auch nach der Assistenz für seinen Vater im Interesse dritter Personen, namentlich auch Mandanten, hätte schließlich - auch angesichts diesbezüglich erhobener Verfahrensrügen - näherer Erörterung bedurft, dass der Angeklagte als anwaltlicher Berater der Schreiber gehörenden Firma BBC ausweislich des Mandatsvertrages zur rechtlichen Beratung bei Akquisition und Betreuung bestellt und monatlich mit 3.000 DM entlohnt wurde. Die mangelnde Tragfähigkeit des Rückschlusses auf nicht anwaltliche, gewerbliche Lobbyistentätigkeit des Angeklagten aus der Ablage bestimmter Geschäftsunterlagen in anwaltlichen Beratungsakten wird vor diesem Hintergrund besonders deutlich. 46

5. Die von der Revision erstrebte Durchentscheidung des Senats auf Freispruch kommt nicht in Betracht. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein neues Tatgericht bei rechtsfehlerfreier Beweisführung, zudem unter Ausschöpfung möglicherweise nunmehr zusätzlich erreichbarer Beweismittel bei Beachtung der hier dargelegten Rechtslage zu Schuldfeststellungen gelangt. 47

6. Für die neue Hauptverhandlung bemerkt der Senat ferner: 48

a) Die im Wege der Rechtshilfe von der Schweiz erlangten Beweismittel können verwertet werden. Die gegen die Verwertung dieser Beweismittel geführte Verfahrensrüge ist - jenseits ihrer Unzulässigkeit - jedenfalls unbegründet. Insoweit verweist der Senat auf die im Anschluss an BGHSt 49, 317, 322 ff. erfolgte zutreffende und umfassende Begründung in der Antragschrift des Generalbundesanwalts. 49

b) Sofern sich die Voraussetzungen einer Treuhand oder tatsächliche Zuflüsse an den Angeklagten aus dem Rubrikkonto nicht nachweisen lassen sollten, wohl aber Forderungen des Angeklagten gegen Schreiber aus gewerblicher Tätigkeit, wird das neue Tatgericht den Vorsatz des Angeklagten hinsichtlich seiner hieraus folgenden Steuerpflichten zu prüfen und ausdrücklich zu belegen haben. Gelangt es danach erneut zu Schuldfeststellungen, so wird es sich bei der gegebenenfalls notwendigen Ermittlung des für die Besteuerung maßgeblichen Gewinns über einen Betriebsvermögensvergleich an den umfassenden und zutreffenden Ausführungen in der Antragschrift des Generalbundesanwalts hierzu zu orientieren haben. Gegebenenfalls wird im Rahmen der Strafzumessung darauf Bedacht zu nehmen sein, dass der Angeklagte zwar möglicherweise bilanzierungspflichtige Forderungen nicht aktiviert hat, ihm aber - auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen - in Ermangelung einer Realisierung der Forderungen 50

in späteren Steuerjahren Berichtigungsmöglichkeiten zugestanden hätten.