

105. 1. Hinterziehung von Zündwarensteuer durch den Versuch, mittels falscher Angaben über die gesetzlich vorausgesetzte Durchschnittserzeugung die Festsetzung eines höheren, als des der Sachlage entsprechenden zuschlagsfreien Kontingents zu erwirken.

2. Umfang der Nachprüfung des angefochtenen Urteils auf die Revision des Nebenklägers, wenn die Verurteilung zugleich ein Vergehen umfaßt, auf das sich der Anschluß des Nebenklägers nicht bezieht.

3. Kann in einem Falle wie zu 1. der Betrag der hinterzogenen Abgabe festgestellt werden?

Zündwarensteuergesetz vom 15. Juli 1909 (R.G.Bl. S. 814) §§ 3. 23. 27.  
Zündwaren-Kontingentierungs-Ordnung (Zentralbl. 1909 S. 895) § 1.

IV. Straffenat. Urt. v. 13. Februar 1912 g. S. IV 1226/11.

I. Landgericht Meiningen.

### Gründe:

„Nach § 3 des Zündwarensteuergesetzes vom 15. Juli 1909 tritt während einer Übergangszeit, die ursprünglich fünf Jahre betrug, durch das Gesetz vom 6. Juni 1911, betr. die Änderung des Zündwarensteuergesetzes, (R.G.Bl. S. 241), aber auf zehn Jahre verlängert wurde, unter den dort festgestellten Voraussetzungen eine Erhöhung der Steuer um 20% ein, und zwar nach Abs. 1 Nr. 2 das. für Zündwaren aus den bereits vor dem 1. Juni 1909 in Betrieb gewesenen Fabriken insoweit, als die Jahreserzeugung dieser Fabriken die nachweisliche Durchschnittserzeugung der letzten drei Betriebsjahre vor dem 1. Juni 1909 übersteigt. Durch diese Vergünstigung, die den bei Erlaß des Gesetzes bestehenden Fabriken gewährt wurde, sollte deren Absatz in dem Umfang, in dem sie während der letzten drei Jahre an der Herstellung beteiligt gewesen waren, gesichert und ihnen so der Übergang in die neuen Verhältnisse erleichtert werden. Zum Zwecke der Feststellung des von dem Steuerzuschlage befreiten Kontingents wurde in § 1 der vom Bundesrate gemäß § 3 Abs. 2 des Zündwarensteuergesetzes erlassenen Kontingentierungs-Ordnung bestimmt, daß von den vor dem 1. Juni 1909 in Betrieb gewesenen Fabriken bis zum 1. November 1909 eine Nachweisung der von ihnen in den letzten drei Betriebsjahren vor dem 1. Juni 1909 hergestellten Zündwaren unter Angabe der Beweismittel für den behaupteten Umfang der Erzeugung einzureichen sei.

Nach den Urteilsfeststellungen hat die Firma S. in L. der Oberzolldirektion in G. eine Nachweisung eingereicht, in der ohne Angabe von Beweismitteln die Durchschnittserzeugung der letzten drei Betriebsjahre auf 600 Millionen Zündhölzer berechnet ist. Da sich bei der hierauf von der Zollbehörde vorgenommenen Revision der Geschäftsbücher ergab, daß die ursprünglichen Bucheinträge durch Vorsetzen oder Anhängen von Zahlen und sonstwie abgeändert waren, und daß die durchschnittliche Jahreserzeugung in den hier in Betracht kommenden Jahren nur 289 Millionen betragen hatte, ist das zuschlagsfreie Kontingent in dieser Höhe festgesetzt worden. Die Strafkammer nimmt an, daß der Angeklagte, der der Leiter des Geschäfts sei, von den durch Angestellte der Firma ausgeführten Buchfälschungen Kenntnis gehabt und gewußt habe, daß seine Angaben über die bisherige Produktion erheblich zu hoch gegriffen seien, und daß er die auf die

Buchfälschungen gegründete Nachweisung eingereicht habe, um für die von ihm geleitete Fabrik ein höheres Kontingent zu erlangen, als er für diese gesetzlich zu beanspruchen hatte. Die Strafkammer hat danach den Angeklagten des Unternehmens der Steuerhinterziehung im Sinne des § 23 a. a. D. für schuldig erachtet und die Strafe aus § 27 Abs. 2 a. a. D. entnommen, wonach eine Geldstrafe bis zu 20 000 *M* eintritt, soweit der Betrag der Abgabe nicht festgestellt werden kann.

Gegen diese Entscheidung ist von der als Nebenklägerin zugelassenen Oberzolldirektion in E. Revision eingelegt mit dem Antrage, das Urteil nebst den ihn zugrunde liegenden Feststellungen aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Gerügt ist in erster Linie Verletzung von § 270 St.G.B. durch Nichtanwendung. Diese Rüge kann jedoch nicht durchdringen. . . . (Es wird ausgeführt, daß die Anschließung der Nebenklägerin auf die Verfolgung der Zuwiderhandlung gegen das Fälschungensteuergesetz beschränkt sei.)

Von der Nebenklägerin wird sodann gerügt, daß die Strafe wegen der Steuerhinterziehung aus § 27 Abs. 2 anstatt aus § 27 Abs. 1 a. a. D. entnommen sei. Ferner wird von ihr die Auffassung der Strafkammer, daß ein bestimmter Betrag nicht hinterzogen sei, daß sich auch nicht feststellen lasse, in welcher Höhe eine Hinterziehung beabsichtigt gewesen sei, als rechtsirrtümlich bekämpft. Die Revision richtet sich danach nicht nur gegen die Strafhöhe, sondern auch gegen die Entscheidung zur Schuldfrage, nämlich gegen die Annahme der Strafkammer, daß der Vorsatz des Angeklagten nicht auf Hinterziehung einer dem Betrage nach bestimmbaren Steuer gerichtet gewesen sei. Das Urteil ist daher, wie auch der Antrag der Beschwerdeführerin, das Urteil nebst den ihm zugrunde liegenden Feststellungen aufzuheben, erkennen läßt, seinem ganzen Umfange nach angefochten. Da die Revision der Nebenklägerin nach §§ 343, 430, 466 St.P.D. bewirkt, daß die angefochtene Entscheidung auch zugunsten des Angeklagten abgeändert oder aufgehoben werden kann, unterliegt das Urteil in vollem Umfange der Nachprüfung durch das Revisionsgericht, soweit eine Zuwiderhandlung gegen das Fälschungensteuergesetz in Frage kommt. Es bedarf deshalb auch keiner Erörterung darüber, ob bei Steuerdelikten, bei denen die Strafe in einem Vielfachen der

hinterzogenen Steuer besteht, die Straffrage, wie in dem dem Urteile des V. Straffenats vom 19. September 1911 (s. oben S. 149) zugrunde liegenden Falle, losgelöst und getrennt von der Schuldfrage Beurteilung finden kann. Ebenso wäre auf die Frage, ob und inwieweit die festgestellten Tatsachen die Anwendung von § 270 St.G.B. zu rechtfertigen vermöchten, in Hinblick auf § 263 St.P.D. nur einzugehen, sofern auf die Revision die angefochtene Verurteilung aus dem Bündwarensteuergesetz nebst Feststellungen aufzuheben und die Sache zur anderweiten Verhandlung in die Vorinstanz zurückzuverweisen wäre.

Bei Prüfung des angefochtenen Urteils ist zunächst zu der Frage Stellung zu nehmen, ob unter den Umständen des vorliegenden Falles eine Steuerhinterziehung überhaupt begangen werden kann. In der Literatur wird dies bestritten und behauptet:

Wissentlich unrichtige Angaben der Hersteller, in der Absicht gemacht, ein höheres Kontingent zu erlangen, als ihnen zu stand, dürften nicht als Unternehmen der Hinterziehung der Abgabe (des Steuerzuschlags) anzusehen sein, da zur Zeit der Tat noch nicht zu übersehen war, ob das Kontingent überschritten werden und der Zuschlag zu entrichten sein würde.<sup>1</sup>

Dieser Anschauung kann nicht beigetreten werden. Allerdings kommt als Zeitpunkt der Begehung der Tat allein der der Einreichung der Nachweisung über die Durchschnittsproduktion an die Zollbehörde in Betracht, und es liegt auf der Hand, daß in diesem Zeitpunkt auch die zu dem Unternehmen der Hinterziehung erforderliche Willensrichtung im Täter vorhanden sein muß. Allein die Meinung, daß in diesem Zeitpunkte die Verhältnisse in der Zukunft unter allen Umständen zu wenig übersehen werden könnten, um einen Hinterziehungsvorsatz zu fassen, kann nicht gebilligt werden.

Den Gegenstand der Hinterziehung bildet der Steuerzuschlag, mit dem die Mehrerzeugung über das dem Täter gesetzlich zukommende Kontingent hinaus zu belasten sein würde. Daß zur Zeit der Tat weder ein abgabepflichtiger Gegenstand vorhanden, noch eine Verpflichtung zur Zahlung der Abgabe begründet war, schließt die rechts-

<sup>1</sup> Trautvetter, Bündwarensteuergesetz § 3 Anm. 2 Abs. 3 bei Stenglein, Strafrechtliche Nebengesetze 4. Aufl. Bd 2 S. 374. D. G.

grundsätzliche Möglichkeit eines Unternehmens der Hinterziehung nicht aus. (Entsch. des R.G.'s in Straff. Bd. 28 S. 90, 96). Das ist auch der Standpunkt, auf dem das Zündwarensteuergesetz steht.

Wie sich aus den in § 24 das. angeführten Fällen ergibt, in denen „der Tatbestand des § 23 insbesondere als vorliegend angenommen wird“, fallen wie in anderen Steuergesetzen so auch hier unter den Begriff des Unternehmens im Sinne des § 23 nicht nur Versuchshandlungen im engeren Sinne von § 43 St.G.B.'s, sondern auch Vorbereitungs-handlungen<sup>1</sup>, die auf die Ausführung des Hinterziehungsvorfalles abzielen. In dem in § 24 unter a erwähnten Falle vollendet sich der Tatbestand des Hinterziehungsunternehmens schon in dem Zeitpunkt, in welchem mit der Herstellung der Zündwaren ohne die vorgeschriebene Anzeige begonnen wird, und in dem Falle d ist eine Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer, die nach § 4 das. erst mit dem Übergange der Zündwaren in den freien Verkehr des Inlandes entsteht, noch nicht begründet.

Von einem Unternehmen der Hinterziehung kann jedoch nur dann gesprochen werden, wenn und insoweit ein dahingehender Vorfall bereits gefaßt ist und sowohl hinsichtlich des Gegenstandes, als auch in bezug auf die Mittel zur Ausführung der Hinterziehung, wenn auch nur in allgemeinen Umrissen, Gestalt gewonnen hat. Daß in Fällen der vorliegenden Beschaffenheit Art und Mittel der Ausführung in genügender Weise vom Vorfall umfaßt werden, erscheint unbedenklich. Hängt aber, wie gezeigt, die Steuerpflicht von der Mehrerzeugung über das Kontingent hinaus ab, so erfordert der Vorfall den Willen zur Überschreitung des Kontingents in der Produktion, und der Tatbestand des Hinterziehungsunternehmens kann schon dann als gegeben erachtet werden, wenn dieser Wille mit genügender Bestimmtheit erweislich ist. Denn es bildet weder nach allgemeinen Grundsätzen, noch nach den Bestimmungen des Zündwarensteuergesetzes — dies zeigt die Strafbestimmung des § 27 Abs. 2 — die Voraussetzung für den Tatbestand, daß der Vorfall auf Hinterziehung eines ziffermäßig bestimmbareren Abgabebetrages gerichtet ist.

Dagegen wird der Tatbestand des § 23 a. a. D. nicht erfüllt

<sup>1</sup> Vgl. Bd. 42 S. 266, und oben S. 285.

durch Handlungen, die eine Steuerhinterziehung nur insofern vorbereiten sollen, als sie dazu bestimmt sind, zukünftig eine Hinterziehung für den Fall zu ermöglichen oder zu erleichtern, daß etwa später bei Eintritt gewisser jetzt noch nicht zu übersehender Umstände der Entschluß zu einer Mehrerzeugung gefaßt werden sollte, wenn also die Entschließung über die Hinterziehung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wird.

Ob sich die Willensrichtung des Täters in der erstausgeführten, oder in der zuletzt angedeuteten Weise gestaltet, ist Tatfrage. Und wenn auch die Ausführungen der Strafkammer in diesem Punkte nicht völlig klar sind, so lassen sie doch angesichts der Sachlage selbst eine Auslegung zu, bei dem die angefochtene Gesetzesanwendung rechtlich nicht zu beanstanden ist.

Die Strafkammer erachtet als erwiesen, daß der Angeklagte für die letzten Jahre der fünfjährigen Kontingenzperiode mit einer derartigen Besserung des Geschäfts und Hebung seines Absatzes rechnete, daß „von einem möglichst großen zuschlagsfreien Kontingente Vorteil für die Firma zu erwarten war“. Er wollte daher für diesen „Fall der Hebung der Konjunktur gerüstet sein mit einem großen Kontingent“ und legte deshalb, um ein höheres als das der Firma von Rechtswegen zukommende Kontingent zu erlangen, der Steuerbehörde die Nachweisung mit den unrichtigen Angaben über die durchschnittliche Jahreserzeugung der letzten drei Betriebsjahre vor. Diese Feststellungen lassen erkennen, daß der Angeklagte sich nach der Annahme der Strafkammer nicht nur die Möglichkeit sichern wollte, Zündwaren unter Hinterziehung des nach § 3 a. a. D. geschuldeten Steuerzuschlags über das ihm zustehende Kontingent von 289 Millionen hinaus herzustellen, sofern spätere Ereignisse ihm eine solche Steigerung der Produktion tunlich erscheinen lassen sollten und er auf Grund dessen zu einer Mehrproduktion sich entschließen würde, sondern, daß er bei Einreichung der Nachweisung bereits entschlossen war, dieses Kontingent zu überschreiten und den Steuerzuschlag, mit dem das Mehrerzeugnis zu belasten sein würde, zu hinterziehen. Daß er bereits damals in der Lage war, in der von ihm geleiteten Fabrik mehr als 289 Millionen herzustellen, ist ohne weiteres daraus zu entnehmen, daß diese Ziffer der Durchschnittserzeugung der letzten drei Betriebsjahre vor dem 1. Juni 1909 entspricht, in einem dieser

drei Jahre daher eine noch größere Menge Zündwaren hergestellt sein muß. Durch die unternommenen Schritte, ein höheres, als das ihm zukommende Kontingent, zu erschleichen, hat der Angeklagte seinen Vorsatz, den auf das Mehrerzeugnis entfallenden Steuerzuschlag zu hinterziehen, verwirklicht. Er brauchte sogar nach Erlangung des erstrebten Kontingents ein Mehreres nicht zu tun, um von diesem Steuerzuschlage befreit zu bleiben. Die Annahme der Strafkammer, daß der Angeklagte sich des Unternehmens der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat, begegnet danach aus den hier erörterten Gesichtspunkten keinen rechtlichen Bedenken.

Aber auch die weitere Annahme der Strafkammer, daß der Betrag der hinterzogenen Abgabe nicht festgestellt werden könne, ist rechtlich nicht zu beanstanden. Wenn es in dem Urteile heißt, es lasse sich nicht feststellen, in welcher Höhe die Hinterziehung beabsichtigt gewesen sei, so tritt darin in Verbindung mit den oben erwähnten Urteilsfeststellungen die Annahme der Strafkammer zutage, daß der Angeklagte, wenn er auch bereits entschlossen war, über das ihm nach § 3 a. a. D. zustehende Kontingent hinaus Zündwaren herzustellen, gleichwohl bei Einreichung der unrichtigen Nachweisung einen bestimmten Vorsatz hinsichtlich des Umfanges dieses Mehrererzeugnisses noch nicht gefaßt hatte, sondern nach dieser Richtung seine weitere Entschließung von der „Konjunktur“, von der späteren Lage des Marktes abhängig machen wollte. Diese Auffassung wird der Sachlage gerecht, da Tatsachen, welche mit ihr in Widerspruch stünden oder etwa bei der Beurteilung ungenügend gewürdigt wären, nirgends hervortreten. Es ist daher nicht rechtsirrig, wenn die Strafkammer die Strafe aus § 27 Abs. 2 a. a. D. festgesetzt hat. Ging der Vorsatz des Angeklagten nur allgemein dahin, unter Ausnutzung des zu erschleichenden Kontingents die Produktion der Fabrik über 289 Millionen zu steigern, ohne daß sich bei ihm schon eine irgendwie bestimmtere Vorstellung darüber gebildet hatte, um wieviel etwa während des Laufes der fünfjährigen Kontingentsperiode das Jahreserzeugnis darüber hinausgehen werde, so fehlt es an einer ausreichenden Grundlage für eine ziffermäßige Feststellung desjenigen Steuerbetrags, dessen Hinterziehung vom Angeklagten beabsichtigt war.

Der Unterschied zwischen der wirklichen (289 Millionen) und der in der Nachweisung fälschlich angegebenen Durchschnittserzeugung

(600 Millionen) hätte der Berechnung der hinterzogenen Steuer nur dann zugrunde gelegt werden dürfen, wenn der Vorsatz des Angeklagten in der gekennzeichneten Art, wenn auch nur eventuell auf volle Ausnutzung des erstrebten Kontingents von 600 Millionen gerichtet gewesen wäre. Aus den Urteilsfeststellungen ist ein solcher Vorsatz für keinen Zeitraum der Kontingentsperiode zu entnehmen. Die Feststellung, daß infolge der Versorgung der Händler mit großen Vorräten für die ersten zwei bis drei Jahre nach der Einführung der Steuer ein erheblicher Rückgang des Absatzes zu erwarten gewesen sei, läßt erkennen, daß der mit den Verhältnissen vertraute Angeklagte nach der Überzeugung des Gerichts eine solche Steigerung seiner Produktion für diesen Zeitraum als ausgeschlossen erachtet hat...

Die Revision war daher wie gesehen zu verwerfen.