

5. Ist bei mehrfachen, von einer Person wissentlich und in der Absicht der Steuerverkürzung begangenen Gefährdungen der württembergischen Einkommensteuer die Anwendung des gemeinrechtlichen Begriffs der fortgesetzten strafbaren Handlung grundsätzlich ausgeschlossen? **Vorsatz. Bloßer Entschluß.**

Württembergisches Einkommensteuergesetz vom 8. August 1903 (Reg.-Bl. S. 261) Art. 44, 70.

Württembergisches Gesetz, betr. das Verfahren der Verwaltungsbehörden bei Zuwiderhandlungen gegen die Zoll- u. Steuergesetze, vom 25. August 1879 (Reg.-Bl. S. 259) Art. 34.

I. Straffenat. Ur. v. 4. März 1912 g. M. I 981/11.

I. Landgericht Stuttgart.

Aus den Gründen:

„Die Strafkammer hat festgestellt, daß der Angeklagte in den Jahren 1905 bis 1909 jeweils bei Abgabe der durch Art. 44 des Württembergischen Einkommensteuergesetzes vom 8. August 1903 vorgeschriebenen Steuererklärungen sein steuerbares Einkommen wissentlich und in der Absicht der Steuerverkürzung zu niedrig angegeben hat (Vergehen der Steuergefährdung im Sinne von Art. 70 Einkommst. Ges.). Die in die Jahre 1905 und 1906 fallenden Gefährdungen würden nach Art. 34 des Gesetzes vom 25. August 1879, betr. das Verfahren der Verwaltungsbehörden usw., wonach bei allen Zuwiderhandlungen gegen die Landessteuergesetze die Strafverfolgung in drei Jahren verjährt, nicht mehr verfolgt werden können. Die Strafkammer hat indessen die Verjährung in der Erwägung verneint, daß der Angeklagte „mit einheitlichem Vorsatz“ gehandelt habe, wie sich aus der Tatsache der all die Jahre hindurch zu niedrigen Steuererklärung ergebe; seine Tat stelle sich deshalb als „fortgesetztes Delikt“ dar. Demgemäß hat die Strafkammer für jedes der erwähnten fünf Jahre den vom Angeklagten hinterzogenen Betrag der Einkommensteuer für den Staat und die Gemeinde ermittelt, die einzelnen Beträge zusammengerechnet und den Angeklagten mit dem Neunfachen des hinterzogenen Gesamtbetrags als Strafe belegt.

Die Verurteilung des Angeklagten wegen eines „fortgesetzten Vergehens“ wird von der Revision mit Recht beanstandet.

Offenbar geht die Strafkammer von dem vielumstrittenen, auch heute noch schwankenden gemeinrechtlichen Begriffe des fortgesetzten Vergehens aus, wie er sich trotz des Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in Wissenschaft und Rechtsprechung herausgebildet hat. Auf diesen Begriff hier näher einzugehen, ist nicht erforderlich; es genügt die Bemerkung, daß zur Begehung eines fortgesetzten Vergehens nicht nur der einheitliche Vorsatz erforderlich ist, sondern auch die Ausführung dieses Vorsatzes in der Art, daß die sämtlichen nach und nach begangenen, an sich den vollen Tatbestand erfüllenden Einzelhandlungen sich zu einer einzigen einheitlichen Tat zusammenfassen lassen, so daß sie als unselbständige Bestandteile dieser gewollten erst durch ihre Gesamtheit erfüllten Tat erscheinen. Hiernach fragt sich, ob es auf dem Gebiete des Württembergischen Einkommensteuergesetzes rechtlich zulässig ist, zu sagen, der Steuerpflichtige, der sich vorgenommen hat, jedes Jahr eine unrichtige Steuererklärung abzugeben, und dieses Treiben eine längere oder kürzere Reihe von Jahren fortgesetzt hat, habe eine einheitliche, aus den einzelnen Erklärungen aufgebaute unrichtige Steuererklärung abgegeben. Diese Frage ist zu verneinen.

Nach der ganzen Gestaltung des Einkommensteuergesetzes kann es nicht zweifelhaft sein, daß die Steuererklärung nur für das betreffende Steuerjahr von Bedeutung ist, daß sie selbständig für sich dasteht und mit den Erklärungen für andere Jahre nicht zu einer rechtlichen Einheit zusammengefaßt werden kann. Nach Art. 10 des Ges. bildet den Maßstab für die Besteuerung das steuerbare Jahreseinkommen des Steuerpflichtigen, das nach dem Stande bei Beginn des Steuerjahres zu berechnen ist. Nach Art. 65 erfolgt die Einschätzung je für ein Rechnungsjahr. Demgemäß gilt auch die Steuererklärung, zu deren Abgabe die Pflichten nicht nur öffentlich, sondern gewisse Klassen dieser Pflichten auch noch besonders unter Zusendung eines Formulars aufgefordert werden, immer nur für das betreffende Steuerjahr. Die Verjährung einer Nachforderung der Steuer läuft vom Schlusse des Steuerjahres an, für das die Steuer zu entrichten war (Art. 80 des Gesetzes). Nach Art. 70 ist die Steuergesährdung mit Abgabe der Erklärung bei der Amtsstelle vollendet. Aus diesen Bestimmungen erhellt eine derartige Selbständigkeit des jährlichen Steueranspruchs des Staates (und der

Gemeinde), daß als das Rechtsgut, welches durch das Gefährdungsdelikt des Art. 70 verletzt ist, der Steueranspruch für das betreffende Jahr und nur dieser bezeichnet werden muß. Wollte man, abweichend hiervon, das Besteuerungsrecht des Staates überhaupt als das verletzte Rechtsgut ansehen, so wäre nicht abzusehen, warum nicht auch die Gefährdung der verschiedensten Steuern, der Einkommen-, Kapital-, Grund-, Gewerbesteuer usw. auf längere oder kürzere Zeit zu einer einheitlichen fortgesetzten Straftat zusammengefaßt werden könnte, eine Folgerung, die soweit ersichtlich, noch niemals gezogen worden ist.

An dieser Selbständigkeit der alljährlichen Steuererklärungen muß aber auch der „einheitliche Vorsatz“, wie er zur Begehung eines sog. fortgesetzten Vergehens gehört, scheitern. Gewiß kann sich ein Steuerpflichtiger ein für allemal vornehmen, auf längere oder kürzere Zeit oder auch auf Lebenszeit durch unrichtige Steuererklärungen alljährlich eine Verkürzung der geschuldeten Steuern herbeizuführen. Allein ein so allgemeiner und inhaltlich unbestimmter Entschluß ist nicht geeignet, die strafbaren Einzelhandlungen zu einer alle umfassenden einheitlichen Straftat zusammenzuschweißen. Abgesehen davon, daß das maßgebende Jahreseinkommen in der Regel schwankend und schwerlich für einen längeren Zeitraum voraus zu berechnen sein wird, tritt an den Steuerpflichtigen alljährlich infolge der amtlichen Aufforderung immer von neuem die Notwendigkeit heran, sich schlüssig zu machen, ob er der Behörde zutreffende oder unrichtige Angaben über sein Einkommen unterbreiten will, und in welchem Umfang er dies tun will. Entschließt er sich angesichts dieser Notwendigkeit zur Abgabe ganz bestimmter unrichtiger oder unvollständiger Angaben (oder zur Verschweigung steuerbaren Einkommens), so ist dieser Entschluß, mag er auch die Aufrechterhaltung bereits früher abgegebener unrichtiger Erklärungen zum Inhalte haben, doch allein bestimmend für die Gestaltung, insbesondere für den Umfang der durch die Einreichung der unrichtigen Erklärung verübten Straftat. Der Gedankengang, aus dem heraus das Reichsgericht (vgl. Entsch. des RG.'s in Straff. Bd. 20 S. 317) es für unzulässig erklärt, eine Fortwirkung des einheitlichen Vorsatzes über eine in Mitte liegende Bestrafung hinaus anzunehmen, läßt sich entsprechend auf den hier in Frage stehenden Fall fortgesetzten strafbaren Handelns anwenden.

Noch eine andere Erwägung führt zur Ablehnung des Begriffs

eines fortgesetzten Vergehens auf dem hier fraglichen Gebiete. Dieses Rechtsgebilde verdankt seine Entstehung und Ausgestaltung, wenn nicht ausschließlich, so doch hauptsächlich, dem Bedürfnisse der Rechtspflege nach einer Milde rung des — mit gewissen Einschränkungen auch in den §§ 74 bis 79 StGB. enthaltenen — Grundsatzes der Strafenhäufung, der für gewisse Fälle einer Mehrheit von Straftaten als zu hart erscheint. Die Annahme einer fortgesetzten strafbaren Handlung hat zur Folge, daß der Strafrahmen für die sämtlichen, als Einheit aufgefaßten Handlungen ganz der gleiche ist, wie für jede der strafbaren Einzelhandlungen; der Täter kann für alle Einzelhandlungen zusammen keine höhere Strafe erhalten, als an sich auch für jede Einzelhandlung allein zulässig wäre, und er kann für alle zusammen mit dem Mindestbetrage der für die Einzelhandlung angedrohten Strafe bedacht werden. Insoweit dient die Annahme eines fortgesetzten Vergehens ausschließlich dem Vorteile des Täters. Diesem Vorteile steht allerdings die Erschwerung der Verjährung als Nachteil zur Seite, da die herrschende Anschauung die Verjährungsfrist erst von der Vollendung der letzten Einzelhandlung an rechnet. Dieser Nachteil fällt indessen tatsächlich nicht sehr ins Gewicht, da bei dem regelmäßig sehr weit gezogenen Strafrahmen ein gerechter Ausgleich stets in der Hand des Richters liegt. Ein solcher Vorteil nun, wie ihn die Schöpfung des Begriffs der fortgesetzten strafbaren Handlung dem Täter bietet, ist in Fällen der vorliegenden Art, wo die Strafe in dem Vielfachen eines hinterzogenen Abgabebetrags besteht, schlechthin unerreichbar. Beim fortgesetzten Steuervergehen besteht die zu erkennende Strafe notwendig in der Summe aller Einzelstrafen, die bei Annahme mehrerer selbstständiger Zuwiderhandlungen zu verhängen wären. Für die Höhe der Strafe ist es vollkommen gleichgültig, ob ein fortgesetztes oder mehrere selbstständige Vergehen angenommen werden. Das trifft uneingeschränkt allerdings nur dann zu, wenn im Gesetz ein feststehender Strafmaß bestimmt ist. Gewährt das Gesetz, wie hier der Art. 70 des Württ. Einkommensteuergesetzes, einen gewissen Spielraum, indem es den Strafrahmen auf den sieben- bis zehnfachen Betrag der gefährdeten Abgabe festsetzt, so bleibt trotzdem die Möglichkeit ausgeschlossen, die sämtlichen Einzelhandlungen nur mit der gleichen Strafe zu belegen, wie eine oder die andere der Einzel-

handlungen für sich betrachtet. Ist so der eigentliche Daseinszweck des fortgesetzten Vergehens hier unerreichbar, so tritt dessen Nachteil, die Erschwerung der Verjährung, um so schärfer in die Erscheinung. Denn die Möglichkeit eines billigen Ausgleichs fällt hier fort. Und da, wie schon erwähnt, nach Art. 70 Abs. 3 des Ges. die Steuergefährdung mit der Abgabe der Erklärung für das betreffende Jahr vollendet ist und unbestreitbar von da an die Verjährung dieser Gefährdung zu laufen beginnt, also bei der nächsten Wiederholung des Vergehens schon etwa ein Jahr lang im Laufe gewesen ist, so würde die Annahme eines fortgesetzten Vergehens gleichbedeutend sein mit der Schaffung eines neuen, den Gesetzen fremden Grundes für die Unterbrechung der Verjährung.

Nun stellt allerdings das Württembergische Kapitalsteuergesetz vom 8. August 1903 (RegBl. 8 S. 313) den Begriff der fortgesetzten Steuergefährdung auf, und zwar in noch weiterem Umfange als die Rechtsprechung auf dem Gebiete des allgemeinen Strafrechts. Denn das fortgesetzte Vergehen des § 23 Abs. 4 dieses Gesetzes erfordert keineswegs einen „einheitlichen Vorsatz“. Und da in bezug auf den Strafrahmen auch hier das oben Gesagte gilt, so ist die Hinausschiebung der Verjährung oder vielmehr die Unterbrechung der Verjährung in der Tat der einzige Zweck und die einzige praktische Wirkung der betreffenden Bestimmung. Das Einkommensteuergesetz dagegen enthält eine entsprechende Vorschrift nicht. Wenn man gerade daraus die Berechtigung abgeleitet wissen will, den gemeinrechtlichen Begriff des fortgesetzten Vergehens auf dem Gebiete des Einkommensteuergesetzes zur Anwendung zu bringen, so widerspricht dies dem gesetzgeberischen Grunde, dem die Nichtaufnahme einer dem Art. 23 Abs. 4 des Kapitalsteuergesetzes entsprechenden Bestimmung in das Einkommensteuergesetz zu verdanken ist. Aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes ergibt sich mit Sicherheit, daß durch die bezeichnete Weglassung hinsichtlich der Verjährung im Vergleiche zur Behandlung der Kapitalsteuer eine mildere Behandlung der Einkommensteuerhinterziehung erzielt werden sollte. Man hielt hier ein Zurückgreifen auf Zuwiderhandlungen, die über die dreijährige Verjährungsfrist zurückliegen, nicht für angemessen. Dieser klar zutage getretene Wille des Gesetzgebers würde aber in das gerade Gegenteil verkehrt werden, wollte man bei der Einkommensteuer ein

fortgesetztes Vergehen im gemeinrechtlichen Sinne zulassen. Denn während das Kapitalsteuergesetz die Strafverfolgung immerhin dahin ausdrücklich einschränkt, daß nicht über zehn Jahre zurückgegriffen werden darf, würde bei Einkommensteuerhinterziehungen mangels einer gleichen einschränkenden Bestimmung die Verfolgung ohne jede zeitliche Beschränkung zulässig sein, sobald nur erst das Gesetz genügend lange in Geltung sein wird, vorausgesetzt, daß der einheitliche Vorsatz festgestellt wird, der als innere Tatsache schwer erweislich, dessen Feststellung daher mehr oder weniger vom Empfinden der Strafbehörde abhängig sein wird. Dazu kommt noch, daß nach dem Einkommensteuergesetz (ebenso wie nach dem Kapitalsteuergesetz) das Recht zur Nachforderung hinterzogener Steuern in zehn Jahren verjährt. Daß dies auch bei fortgesetzter Steuerhinterziehung für jede einzelne Handlung gilt, ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des Art. 80 Abs. 4. Da aber, wie gezeigt, die Verjährung der Strafverfolgung beim fortgesetzten Vergehen nicht auf zehn Jahre beschränkt wäre, so würde man zu dem seltsamen Ergebnisse gelangen, daß noch wegen Hinterziehung einer Steuer gestraft werden könnte, während die Nachforderung der hinterzogenen Steuer ausgeschlossen wäre. Das aber stände wiederum in Widerspruch mit Art. 72 Abs. 1 des Ges., wonach die hinterzogene Steuer unabhängig von der Strafe nachzuzahlen ist.

Aus diesen Erwägungen ergibt sich die Unzulässigkeit des Versuches, die gesetzliche Verjährungsfrist durch die Einführung des Begriffs der fortgesetzten strafbaren Handlung in das Einkommensteuergesetz auszuscheiden.¹

Hiernach war das Urteil aufzuheben. Der gerügte Rechtsirrtum beeinflusste die Feststellung des inneren Tatbestandes in ihrem ganzen Umfange.“