

46. 1. Können mehrere falsche Angaben, die zum Zweck der Hinterziehung von Einkommensteuer für ein und dasselbe Steuerjahr bei verschiedenen Gelegenheiten gemacht werden, mehrere selbständige Handlungen sein oder bilden sie notwendig ein einheitliches Steuer-
vergehen?

2. Wann beginnt die Verjährung des Vergehens der Steuer-
hinterziehung?

3. Sind nach § 9 Nr. 3, § 13 des Preussischen Einkommen-
steuergesetzes die Handelsbücher und Geschäftsabschlüsse eines Kauf-
manns für die Berechnung des Geschäftsgewinns schlechthin maßgebend?

4. Wie weit dürfen Abschreibungen berücksichtigt werden, ins-
besondere solche, die in der Bilanz nicht enthalten sind?

5. Welche Folgen hat es, wenn bei sonst ordnungsmäßiger
Buchführung für ein einzelnes Geschäftsjahr die Bilanz nicht ge-
zogen ist?

Preuß. Einkommensteuergesetz vom ^{19. Juni 1906 (GS. S. 241, 260)}
^{26. Mai 1909 (GS. S. 85, 849)} — EinkSt.G. —
§§ 9, 13, 72.

I. Straffenat. Ur. v. 28. Januar 1915 g. R. I 906/14.

I. Landgericht Hechingen.

Der Angeklagte ist wegen vier in den Jahren 1907, 1908, 1909,
1910 begangener Einkommensteuerhinterziehungen verurteilt. Er be-
treibt umfangreiche Fabriken und führt schon lange vorchriftsmäßige

Handelsbücher, nur hat er unterlassen, für den Schluß des Geschäftsjahres 1907/08 die Bilanz zu ziehen. Für den Schluß des Geschäftsjahres 1906/07 hat er eine Bilanz aufgestellt, die im Urteil als „Buchbilanz“ bezeichnet wird, demnächst aber für dasselbe Jahr einem Bankhause, mit dem er in geschäftlicher Verbindung stand, noch eine andere Bilanz, im Urteil „Bankbilanz“ genannt, vorgelegt, die von der ersten insofern abwich, als darin „Reserveabreibungen auf Maschinen und Utensilien“ enthalten waren, die in der „Buchbilanz“ nicht standen, und ferner gewisse Grundstücke um 30000 M niedriger bewertet waren, als dort. Die Strafkammer hat den Geschäftsgewinn für 1906/07 nach der „Bankbilanz“ berechnet und auch im übrigen Abreibungen zugunsten des Angeklagten berücksichtigt, die in seinen Bilanzen nicht vorgenommen waren. Beides wird von der Staatsanwaltschaft mit der Revision als unzulässig angegriffen, weil der Angeklagte die „Buchbilanzen“ für und wider sich gelten lassen müsse. Der Angeklagte rügt u. a., daß das im Jahre 1907 begangene Steuervergehen verjährt sei. Im übrigen ergibt sich der Sachverhalt

aus den Gründen:

„1. Die Revision des Angeklagten konnte keinen Erfolg haben. . . . Das vom Angeklagten im Jahre 1907 begangene Steuervergehen ist nicht verjährt.

Nach den Feststellungen des Urteils ist das Vergehen begangen durch die Steuererklärung vom 4. Januar 1907 und die Berufungsbegründung vom 4. Mai 1907, die beide offensichtlich unrichtige und in der Absicht der Steuerhinterziehung gemachte Angaben über das Einkommen des Angeklagten aus seinem gewerblichen Betrieb enthielten, die geeignet waren, zur Verkürzung der Steuer zu führen. Am 4. Januar 1912 hat das Amtsgericht B. auf das Ersuchen der Staatsanwaltschaft, den Angeklagten „wegen falscher Steuererklärungen seit 1906“ verantwortlich zu vernehmen, die Ladung des Angeklagten zur verantwortlichen Vernehmung verfügt. Damit ist die Verjährung nach § 68 StGB. unterbrochen worden. Ob damals ein durch die Steuererklärung vom 4. Januar 1907 allein begangenes Steuervergehen verjährt gewesen wäre, bedarf keiner Entscheidung. Ein solches wäre jedenfalls erst durch Abgabe der Erklärung begangen worden. Nach § 25 EinkStG. ist die Steuererklärung bei dem Vor-

figenden der Veranlagungskommission abzugeben, sie wird also erst „abgegeben“, wenn sie an diese zuständige Stelle gelangt, nicht schon dadurch, daß sie vom Steuerpflichtigen niedergeschrieben wird. Die Verjährung beginnt daher erst mit Eingang der Steuererklärung bei der Behörde, und daß die Steuererklärung vom 4. Januar 1907 schon am gleichen Tage dort eingegangen ist, ist nicht festgestellt und nicht behauptet.

Aber auch, wenn man davon ausgeht, daß die Steuererklärung vom 4. Januar 1907 am selben Tage abgegeben worden ist, wäre das damit begangene Steuervergehen nicht verjährt, weil es mit der in der Berufungsbegründung vom 4. Mai 1907 enthaltenen Erklärung eine Einheit bildet und die Verjährung deshalb erst mit Abgabe dieser Erklärung begonnen hat. Das Vergehen der Hinterziehung oder Gefährdung der Einkommensteuer eines und desselben Steuerjahres kann nur einmal begangen werden, gleichviel, ob die Hinterziehungsabsicht durch eine oder mehrere, sei es auch zeitlich verschiedene, Angaben betätigt wird. Deshalb bilden mehrere Angaben des Steuerpflichtigen, die auf die Verkürzung derselben Steuer für dasselbe Jahr abzielen, eine rechtliche Einheit, eine und dieselbe Tat, die erst mit Abgabe der letzten Erklärung beendet ist und deshalb erst von da ab verjähren kann. Der Tatbestand des § 72 Abs. 1 EinkStG. erfordert die Absicht der Steuerhinterziehung (RGSt. Bd. 45 S. 97 [105], Bd. 46 S. 237 [251]). In Ausführung dieser Absicht gemachte Angaben der im Gesetz bezeichneten Art werden als vollendetes Vergehen auch dann bestraft, wenn der Täter seinen Zweck nicht erreicht, eine Verkürzung des Staates nicht stattgefunden hat. Gegenstand der Strafbrohung ist also der Sache nach das Unternehmen der Einkommensteuerhinterziehung (RGSt. Bd. 42 S. 266 [270]), wenn auch das Gesetz diesen Ausdruck nicht gebraucht, und die mit Strafe bedrohten Angaben sind die Mittel, die der Täter zur Ausführung seines Unternehmens anwendet. Gegenstand des Hinterziehungsunternehmens ist nach den gesetzlichen Vorschriften über Steuerveranlagung und Steuererhebung die Steuer für ein bestimmtes Jahr (vgl. RGSt. Bd. 46 S. 16 [17/18]). Sie ist der einheitliche Gegenstand aller auf die Hinterziehung abzielenden Handlungen, d. h. der im Gesetz als strafbar bezeichneten Angaben. Schon mit einer einzigen solchen Angabe wird das Steuervergehen

begangen, liegen aber deren mehrere vor, so sind sie alle nur die Mittel zur Ausführung ein und desselben Unternehmens der Steuerhinterziehung, nur die Elemente, aus denen sich die Straftat zusammensetzt, und bilden deshalb im Rechtsinne nur eine Handlung, ein einheitliches Steuervergehen, genau so, wie die in § 136 VerZollG. bezeichneten Handlungen, sofern sie bezüglich ein und desselben zollpflichtigen Gegenstandes begangen werden, nur eine Zollbetrug darstellen, auch wenn sie nebeneinander und an und für sich selbständig begangen werden (RSt. Bd. 10 S. 406, Bd. 35 S. 238 [242]).

Aus dem Dargelegten ergibt sich, daß die Strafkammer die „Identität der Tat“ nicht verkannt hat, wenn sie nicht bloß die in der Steuererklärung, sondern auch die in der Berufungsbegründung enthaltene unrichtige Angabe zum Gegenstand der Aburteilung gemacht hat, und daß sie daran durch § 263 StPD. nicht deshalb behindert war, weil der Eröffnungsbeschluß nur die Steuererklärung, nicht auch die Berufungsbegründung erwähnte. . .

Auf die Revision der Staatsanwaltschaft ist das Urteil insoweit aufgehoben, als es das Vergehen der Steuerhinterziehung aus dem Jahre 1908 betrifft. Im übrigen ist auch diese Revision verworfen worden.

2. a) Nach § 9 Nr. 3, § 13 EinkStG. sind die Handelsbücher und die Geschäftsabschlüsse eines Kaufmanns für die Berechnung des Geschäftsgewinns nicht von einer derartigen formalen Bedeutung, daß sie für und wider den Steuerpflichtigen schlechthin beweisend wären. Maßgebend ist vielmehr für die Feststellung des Einkommens überall die wirkliche Sach- und Rechtslage, nicht der davon abweichende Ansatz in der Bilanz. Zur Feststellung des Geschäftsgewinns ist die Bilanz zu prüfen und nötigenfalls zu berichtigen, und diese Berichtigung kann ebensogut zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen geschehen. Es ist also nicht richtig, daß der Angeklagte seine Buchbilanz gegen sich gelten lassen mußte, und es kann ihm, im Strafverfahren wenigstens, nicht die Beweislast für die Unrichtigkeit aufgebürdet werden, wenn er die Richtigkeit bestritt. Vielmehr muß ihm die strafbare Handlung im vollen Umfang nachgewiesen werden und dazu gehört vor allem der Nachweis, daß seine Angaben unrichtig waren; ein Nachweis, der wiederum nur durch die

Feststellung seines wirklichen Einkommens, insbesondere seines Geschäftsgewinns, geführt werden kann. Hierfür gilt der Grundsatz des § 260 StPD.

Buchbilanz wie Bankbilanz kommt mithin für die Frage, welches Einkommen der Angeklagte im Geschäftsjahr 1906/07 tatsächlich gehabt hat, lediglich als Beweisanzeige in Betracht, die der freien Beweiswürdigung des Gerichts unterlag. Hätte also die Strafkammer die Überzeugung erlangt, daß die Bankbilanz den Geschäftsgewinn richtig aufweise, so hinderte die abweichende Buchbilanz nicht, den Geschäftsgewinn in Übereinstimmung mit der Bankbilanz festzustellen. Die Strafkammer hat aber nach dem Urteil nicht aus diesem Grunde die Bankbilanz der Berechnung des Geschäftsgewinns zugrunde gelegt, sondern „um damit dem Angeklagten den weitgehendsten Ausgleich hinsichtlich seiner ihm ungünstigen Bilanzfehler zu gewähren“ und weil „die Steuerbehörde vermutlich ebenfalls die Bankbilanz zur Grundlage ihrer Veranlagung gemacht haben würde, falls der Angeklagte, wie anzunehmen, sich auf ihre Richtigkeit berufen hätte“. Dieser letzte Satz ist unverständlich. Es steht fest, daß der Angeklagte sich im Veranlagungsverfahren nicht auf die Bankbilanz berufen hat, also kann nicht mit der Möglichkeit gerechnet werden, daß er sich darauf berufen hätte. Wie diese Begründung im übrigen zeigt, hat die Strafkammer verkannt, daß es nur darauf ankommt, welches Einkommen der Angeklagte wirklich gehabt hat. Das Gericht ist nicht berechtigt, dem Angeklagten „entgegenzukommen“, da jedes nicht durch die Sachlage gebotene Entgegenkommen gegen den Angeklagten eine Beeinträchtigung des gesetzlichen Steueranspruchs des Staates enthält.

Daß sich die Strafkammer ihrer Verpflichtung, die wirkliche Sachlage festzustellen, nicht bewußt gewesen ist, erhellt insbesondere daraus, daß sie die Berechtigung der erheblichen Abweichungen, die die Bankbilanz von der Buchbilanz zugunsten des Angeklagten aufweist, unerörtert gelassen hat, obwohl dagegen die erheblichsten Bedenken bestehen.

Nach § 13 Nr. 1 EinkStG. sind bei der Gewinnberechnung nur die regelmäßigen jährlichen Abschreibungen, die einer angemessenen Berücksichtigung der Wertverminderung entsprechen, in Rechnung zu stellen. Außerordentliche Abschreibungen und Rücklagen kommen nicht

in Betracht, selbst wenn sie vom Standpunkt eines ordentlichen Kaufmanns berechtigt sein sollten. Deshalb muß die Berücksichtigung der „Reserveabschreibung“ zum Betrage von 65 000 *M* grundsätzlich unzulässig erscheinen und hätte sie besonderer Begründung bedurft. Dasselbe gilt von der „Minderbewertung der Ver Immobilien“ um 30 619 *M*. Der Nachweis von Fehlern, die in den Nachbilanzen bei den Abschreibungen gemacht worden sind, die im Verhältnis zu jenen Beträgen aber ganz geringfügig erscheinen, kann als solche Begründung nicht angesehen werden, zumal nicht ersichtlich ist, welche Wirkung diese Fehler auf das Ergebnis der einzelnen Geschäftsjahre gehabt haben.

Danach ist die Feststellung des Gesamtgewinns für das Geschäftsjahr 1906/07 durch Rechtsirrtum beeinflusst, und deshalb muß das Urteil aufgehoben werden, soweit es auf dieser Feststellung beruht. . . .

Der Geschäftsgewinn für 1906/07 ist nur bei Feststellung des Gewinns für das Jahr 1908 berücksichtigt. Hier hat die Kammer den Geschäftsgewinn gemäß § 9 Nr. 3 EinkStG. nach dem Durchschnitt der drei Wirtschaftsjahre 1904/05, 1905/06 und 1906/07 festgesetzt. Allerdings hat sie der Berechnung der Strafe nicht den so gewonnenen Betrag, sondern den geringeren Betrag zugrunde gelegt, auf den sich nach ihrer Annahme die Steuerhinterziehungsabsicht des Angeklagten bezogen hat. Wäre die Annahme bedenkenfrei, so würde sie in diesem Punkte das Urteil tragen und der bei Berechnung des Geschäftsgewinns für 1906/07 untergelaufene Rechtsirrtum müßte für den Bestand des Urteils ohne Einfluß bleiben. Denn es ist richtig, daß der Erfolg, der nach dem Willen des Steuerpflichtigen eintreten sollte, den Maßstab für die Strafe bildet und daß die Strafe nicht weiter reichen darf, als die Hinterziehungsabsicht (RSt. Bd. 46 S. 237 [253], Bd. 40 S. 309 [312]).¹ Die dagegen in der Revisionsbegründung ohne nähere Ausführung erhobene Beschwerde geht fehl.

Allein die Annahme ist nicht bedenkenfrei. . . . (Es wird ausgeführt, wie der dargelegte Rechtsirrtum hier noch für das Steuerjahr 1908 fortgewirkt hat.)

¹ S. auch RSt. Bd. 48 S. 401.

b) Aus dem zu a) Ausgeführten ergibt sich bereits, daß es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt sein kann, die in der Bilanz enthaltenen Bewertungen behufs richtiger Feststellung des Geschäftsgewinns zu ändern und Abschreibungen, die an sich notwendig waren und der tatsächlich eingetretenen Wertverminderung entsprechen, geltend zu machen, selbst wenn sie in der Bilanz nicht enthalten sind. Das entspricht auch der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts (vgl. Entsch. i. Steuerf. Bd. 7 S. 452, Bd. 14 S. 142) und die von der Staatsanwaltschaft mitgeteilte Entscheidung besagt nichts anderes. Sie beschäftigt sich mit der Wertverminderung, die vor dem Jahr eingetreten war, dessen Geschäftsgewinn festzustellen ist. Solche Wertverminderungen dürfen allerdings nicht berücksichtigt werden. Dem Urteil ist aber auch nicht zu entnehmen, daß das geschehen wäre. . . .

c) Der Angeklagte hat der Vorschrift des § 38 HGB. zuwider für den Schluß des Geschäftsjahrs 1908 eine Inventur und eine Bilanz nicht aufgestellt, so daß die für 1909 gezogene Bilanz nur den Geschäftsgewinn für die beiden Geschäftsjahre 1907/08 und 1908/09 nachweist. Zutreffend nimmt die Strafkammer an, daß deshalb der Gewinn für diese Jahre nach § 9 Nr. 8 EinkStG. nicht nach dem Durchschnitt der drei vorausgegangenen Jahre zu berechnen sei; unrichtig ist aber ihre weitere Annahme, daß nunmehr dieser Gewinn nach dem mutmaßlichen Jahresertrag zu veranschlagen sei.

Die im Schlußsatz des § 9 Nr. 3 Abs. 1 EinkStG. vorgeschriebene Veranschlagung nach dem mutmaßlichen Jahresertrage hat nach dem zukünftigen Ertrage des Steuerjahrs zu geschehen, und sie ist auf den Fall beschränkt, daß ein Jahresabschluß überhaupt noch nicht vorliegt und bei ordnungsmäßiger Buchführung noch nicht vorliegen kann, weil der Betrieb noch nicht ein Jahr lang besteht oder Bücher noch nicht ein Jahr lang geführt werden. Sie findet also schon nicht mehr statt, wenn das Geschäftsjahr, dessen Gewinn festzustellen ist, zu der Zeit, wo die Feststellung erfolgt, abgelaufen ist. Das ist hier der Fall, und zudem bestand der Betrieb und die Buchführung des Angeklagten am 1. Juli 1908, auf den der Abschluß zu machen war, schon lange Jahre. Von einer Veranschlagung des mutmaßlichen Ertrages kann deshalb für die Geschäftsjahre 1907/08 und 1908/09 keine Rede sein, vielmehr ist, weil

mangels der Inventur und Bilanz nach § 39 Abs. 2 HGB. für diese Geschäftsjahre eine ordnungsmäßige Buchführung nicht vorliegt, § 9 Nr. 3 EinkStG. nicht anwendbar und muß gemäß § 9 Nr. 2 das steuerpflichtige Einkommen des Angeklagten für 1909 nach dem Ergebnis des Jahres 1907/08, für 1910 nach dem Ergebnis des Jahres 1908/09, festgestellt werden. Führt der Kaufmann seine Bücher nicht nach Vorschrift der §§ 38 flg. HGB., so ist die notwendige Folge, daß er der ihm durch § 9 Nr. 3 EinkStG. eingeräumten Vergünstigung verlustig geht, da diese Vergünstigung durch die ordnungsmäßige Führung der Handelsbücher bedingt ist, und daß sein steuerpflichtiges Einkommen gemäß § 9 Nr. 2 EinkStG. nach dem Ergebnis des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres festzusetzen ist. Der Angeklagte hat deshalb die Einkommensteuer für das Steuerjahr 1909 nach dem Ergebnis des Wirtschaftsjahres 1907/08 zu entrichten, weil das Wirtschaftsjahr 1908/09 bei Beginn des Steuerjahrs 1909 noch nicht abgelaufen war, und ebenso für das Steuerjahr 1910 nach dem Ergebnis des Wirtschaftsjahres 1908/09. . . . (Es wird ausgeführt, daß nach dem Urteil das Ergebnis dieser beiden Steuerjahre richtig festgestellt erscheint.) Im Ergebnis ist also der dargelegte Rechtsirrtum auf das Urteil ohne Einfluß gewesen. Dieses beruht mithin nicht auf der irrigen Anwendung des § 9 Nr. 3 EinkStG. . . .

Der Oberreichsanwalt hat Aufhebung des Urteils beantragt, soweit es die Steuervergehen aus den Jahren 1908, 1909 und 1910 betrifft.“