

69. 1. Daß die Straftaten die Steuerhoheit mehrerer Hoheitssträger verletzen, steht nicht der Annahme eines Fortsetzungszusammenhanges entgegen.

2. Steuerhinterziehung durch Nichtablieferung eingezogener Steuerbeträge an den Steuerberechtigten.

3. Der § 468 NWbgD. ist auf die Haftungsbeteiligten (§ 416 NWbgD.) anwendbar, wenn der Grund ihrer Haftung ausschließlich von dem Bestehen ihrer Steuerschuld abhängt.

I. Straffenat. Urtr. v. 3. Juli 1942 g. S. u. a. 1 D 272/41.

I. Landgericht Heilbronn.

Der Angeklagte S. war kaufmännischer Geschäftsführer einer Brauerei in B., die den Nebenbeteiligten in ungeteilter Erbengemeinschaft gehört. Das LG. hat ihn wegen Hinterziehung der württembergischen Gemeindebiersteuer verurteilt. Eine Hinterziehung dieser Steuer sieht das LG. sowohl insoweit als nachgewiesen an, als der Angeklagte Biersteuer zurückgehalten hat, die die Brauerei der Gemeinde B. schuldete, wie auch insoweit, als der Angeklagte in 24 anderen Gemeinden die Biersteuer nicht eingezogen hat, die die belieferten Wirte schuldeten, oder zwar eingezogen, aber nicht abgeliefert hat. Die Revision des Angeklagten und der zur Mithaftung verurteilten Nebenbeteiligten hat das RG. verworfen.

Aus den Gründen:

A. Der Hauptangriff der Revision des Angeklagten S. richtet sich gegen die Annahme des LG., es liege hinsichtlich aller 25 Gemeinden insgesamt nur eine Fortsetzungstat vor. Die Revision meint, eine Fortsetzungstat könnte höchstens jeweils hinsichtlich jeder einzelnen Gemeinde gegeben sein; es kämen also 25 rechtlich selbständige Fortsetzungstaten in Betracht. Insoweit rügt sie zugleich eine Verletzung des § 73 StGB. Sie bringt dazu weiter vor, daß für jede dieser 25 Taten ein Straffreiheitsgesetz, insbesondere der § 3 des Gnaden-erlasses v. 9. September 1939, eingreife.

Dieser Angriff der Revision versagt.

a) Die Grundsätze, die zur Frage der Tateinheit gelten, können für die hier zu entscheidende Frage nicht herangezogen werden. Es handelt sich nicht darum, daß der Angeklagte durch eine Handlung —

insbesondere etwa auf Grund einer einzigen Steuererklärung — gleichzeitig die Verkürzung von Steuern verschiedener Art bewirkt hätte, z. B. von Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Biersteuer. Hier kommt vielmehr ausschließlich eine Verkürzung von Gemeindebiersteuern in Betracht, also die Verkürzung nur einer Art von Steuern. Der Angeklagte hat auch nicht etwa auf Grund einer einzigen Steuererklärung die Gemeindebiersteuer verschiedener Gemeinden verkürzt: vielmehr hatte er nach den Urteilsfeststellungen für jede einzelne Gemeinde jeweils Steuererklärungen abzugeben, und er hat sie auch abgegeben. Es stand und steht somit auch nicht etwa zur Nachprüfung, ob insoweit die Steueransprüche verschiedener Gemeinden durch eine Handlung des Angeklagten gleichzeitig verkürzt sein könnten. Das gesamte Vorbringen der Revision gegen die Annahme des Fortsetzungszusammenhanges ist somit gegenstandslos, soweit sie sich dabei auf die Frage der Lateinheit (§ 73 StGB.) stützt.

b) Zu prüfen ist vielmehr die davon verschiedene Frage, ob die einzelnen Fälle, in denen eine Steuerhinterziehung des Angeklagten i. S. des § 396 ABG.D. gegeben ist, auch insoweit im Verhältnis des Fortsetzungszusammenhanges stehen können, als die Hinterziehung nicht nur die Steueransprüche jeder einzelnen Gemeinde betrifft, sondern die der verschiedenen Gemeinden. Diese Frage ist entgegen der Meinung der Revision grundsätzlich zu bejahen.

Das Vergehen der Steuerhinterziehung i. S. des § 396 ABG.D. gleicht rechtlich dem Betruge (§ 263 StGB.; vgl. dazu RGSt. Bd. 60 S. 97, 99 und S. 161, Bd. 62 S. 407, 408). Zum § 263 StGB. ist in der Rechtsprechung anerkannt, daß mehrere Betrugshandlungen auch dann im Fortsetzungszusammenhange stehen können, wenn sie sich gegen verschiedene Geschädigte richten. Dieselbe Möglichkeit besteht auch hier, soweit sich die einzelnen Hinterziehungstaten des Angeklagten gegen verschiedene Gemeinden als die Träger des Anspruchs auf die Gemeindebiersteuer richten. Dieser Möglichkeit steht nicht entgegen, daß in den 25 Gemeinden eigene, örtliche Gemeindebiersteuerordnungen gelten, die sich in den Steuerfäßen oder in sonstiger Hinsicht voneinander unterscheiden. Nach dem § 10 der württembergischen WD. (des Innenministeriums und des Finanzministeriums) über die örtliche Biersteuer v. 6. Oktober 1928 (RegBl. S. 392, 394) und dem § 11 WD. v. 28. August 1930 (RegBl. S. 276) gilt grundsätzlich diese (ministerielle) WD. als die Steuer-

ordnung der einzelnen Gemeinden (Abs. 2 a. a. O.), und zwar ersichtlich auch dann, wenn Gemeinden eine in Einzelheiten, insbesondere im Steuerfuß abweichende Steuerordnung erlassen haben (Abs. 3 a. a. O.). Auf diese (von der Revision besonders hervorgehobene) Möglichkeit, daß derartige abweichende Steuerordnungen vorliegen, braucht daher im Rahmen der hier in Betracht kommenden Prüfung nicht näher eingegangen zu werden. Es bleibt jedenfalls bestehen, daß auch solche abweichenden Steuerordnungen ihre rechtliche Grundlage in den angezogenen WDen. der beiden Ministerien haben, daß erst durch diese der Steueranspruch der einzelnen Gemeinden ermöglicht wird und daß dieser Steueranspruch seinen strafrechtlichen Schutz im § 396 ABG.D. findet. (Vgl. den Art. 3 WürttLandessteuerD. i. d. F. v. 27. Juli 1929 RegBl. S. 278 und den Art. 7 WürttGemeindesteuerG. von demselben Tage RegBl. S. 283.) Das Rechtsgut der 25 Gemeinden mag daher in Einzelheiten verschieden gestaltet sein; das ändert aber nichts daran, daß es sich jeweils um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch auf Entrichtung von Gemeindebiersteuer im Rahmen einer landesrechtlich begründeten Regelung handelt, somit um ein Rechtsgut derselben Art. Es liegt daher entgegen der Meinung der Revision keine Verschiedenheit des Rechtsgutes vor, die der Annahme einer fortgesetzten Tat grundsätzlich entgegenstehen könnte.

c) Unbegründet ist auch das weitere Vorbringen, mit dem sich die Revision gegen die Annahme einer einzigen Fortsetzungstat wendet. Sie meint, öffentliches Recht habe der Angeklagte nur verletzt, soweit die Brauerei als Herstellerin auch Steuerschuldnerin geworden sei; im übrigen sei nur „Privatrecht“ verletzt. Diese Ausführungen der Revision beziehen sich auf die im Urteil mitgeteilte Vereinbarung v. 11. September 1928, nach der Vertreter des Finanz- und des Innenministeriums, des württembergischen Städte- und Gemeindetages, des Wirteverbandes und der Brauereiverbände dahin übereingekommen sind, daß in der Gemeinde der Bierherstellung der Bierbrauer auf Grund des Gesetzes, wie bisher, steuerpflichtig bleibe, daß jedoch in allen fremden Gemeinden der Wirt oder Händler als Einführer des Bieres der Steuerpflichtige sei. Dabei ist aber weiter vereinbart worden, daß aus Gründen der Geschäftsvereinfachung auch in diesen fremden Gemeinden die Bierbrauerei, wie seither, die Steuer selbst auf Grund einer mit jeder Gemeinde zu treffenden Abmachung freiwillig verrechnen solle und die Wirte verpflichtet sein sollten, die

Biersteuer im vollen Betrag an die Brauerei abzuführen. Durch diese Vereinbarung ist nach der offensichtlichen Meinung des LG., der das Revisionsgericht nicht aus Rechtsgründen entgentreten kann, an dem bis dahin geltenden Rechtszustande nichts geändert worden. Es ist also davon auszugehen, daß während der ganzen Zeit, die für die Straftaten des Angeklagten in Betracht kommt (1928—1934), die Brauerei insoweit nicht Steuerschuldnerin der Gemeindebiersteuer geworden ist, als sie Bier an Wirte anderer Gemeinden als B., des Ortes ihres Betriebes, lieferte. Das Revisionsvorbringen des Angeklagten berührt demnach die Frage, ob er auch insoweit ein Vergehen gegen den § 396 ABG.D. begehen konnte und begangen hat, als die Brauerei nicht Steuerschuldnerin der Gemeindebiersteuer geworden ist. Läge insoweit keine Straftat nach dem § 396 ABG.D. vor, so könnten die Einzelhandlungen, die hierauf entfallen, allerdings nicht in den Zusammenhang eines fortgesetzten Vergehens der Steuerhinterziehung hineinfallen. Diese Voraussetzung ist aber nicht gegeben; der § 396 ABG.D. ist auch insoweit anwendbar.

Ein Steuervergehen nach dem § 396 ABG.D. begeht u. a., wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden. Nach dem Wortlaute des Gesetzes gehört also zu dieser Art von Steuerhinterziehung — abgesehen von dem Handeln zu irgend jemandes Vorteil — nichts weiter als ein Handeln mit dem Willen und mit dem Erfolge, daß Steuerbeträge nicht eingehen, die geschuldet sind. Die Rechtsprechung hat daneben noch das Erfordernis der Steuerunehrlichkeit aufgestellt; dazu gehört insbesondere, daß der Erfolg der Steuerverkürzung durch Täuschung der Steuerbehörde oder des Steuerberechtigten über das Bestehen oder über die Höhe des Steueranspruches herbeigeführt wird (RGSt. Bd. 70 S. 10 und die dort angegebenen früheren Entscheidungen). Daß der Verkürzung der Steuereinnahmen bei dem Steuerberechtigten ein Vorteil des Steuerpflichtigen entspreche oder daß die Steuerverkürzung zum Vorteil des Steuerpflichtigen vorgenommen werde, gehört nicht zum Tatbestande des § 396 ABG.D. und ist auch sonst dem Gesetze nicht zu entnehmen. Begrifflich ist dann keine Verkürzung von Steuereinnahmen mehr möglich, wenn der geschuldete Steuerbetrag bei der zuständigen Stelle eingegangen ist. Auf dem Wege bis dahin kann der Eingang der Steuerbeträge auf jede denkbare Weise verhindert werden; es liegt ein Vergehen

gegen den § 396 ABG. vor, wenn das durch Täuschung der Steuerbehörde oder des Steuerberechtigten über das Bestehen oder über die Höhe des Steueranspruches geschieht. Dadurch, daß die Brauereien gemäß der Vereinbarung v. 11. September 1928 die Steuern bei den Wirten einziehen, denen sie außerhalb des Herstellungsortes Bier liefern, haben die steuerberechtigten Gemeinden die Steuer noch nicht eingenommen. Ob die Wirte durch Zahlung der Steuerbeträge an die Brauereien in der Höhe der Zahlungen von ihrer Steuerschuld frei werden, kann in diesem Zusammenhange dahingestellt bleiben. Keinesfalls wird durch die Zahlung der Wirte an die Brauereien die Möglichkeit ausgeschlossen, daß Steuereinnahmen verkürzt werden.

Nach den Feststellungen des LG. reichete der Angeklagte bei den Gemeinden bewußt unrichtige „Aufstellungen“ über den Anfall der Biersteuer ein und lieferte demgemäß weniger Steuern ab, als von den Wirten außerhalb ihres Betriebsortes geschuldet waren. Er täuschte also die Gemeinden in ihrer Eigenschaft als Steuerberechtigte über die Höhe des entstandenen Steueranspruches und bewirkte dadurch, daß sie sich mit den von dem Angeklagten abgelieferten Beträgen zufrieden gaben, daß also ihre Steuereinnahmen verkürzt wurden. Dasselbe gilt in Ansehung der Steuerbeträge, die durch die Belieferung der Wirte am Betriebsort entstanden waren und für die die Brauerei selbst Steuerschuldnerin geworden war. Insoweit bestrittet auch die Revision nicht, daß Steuerverkürzungen vorliegen. Danach sind also die Steuerverkürzungen, die der Angeklagte gegenüber der Gemeinde B. begangen, und die, die er bei den anderen Gemeinden herbeigeführt hat, völlig gleichartig. Das Bedenken der Revision, daß die mehreren Handlungen des Angeklagten, die hier in Frage stehen, rechtlich verschieden seien, ist daher auch insoweit unbegründet.

(Nächst dann wird ausgeführt, daß auch im übrigen die Merkmale eines Fortsetzungszusammenhanges vorliegen.)

B. Die Revision der Nebenbeteiligten Frau S. bezeichnet den § 468 ABG. als verletzt. Da es sich insoweit um eine Verfahrensvoraussetzung handelt, ist seine Anwendbarkeit bei allen Beteiligten auch von Amts wegen zu prüfen.

Richtig ist, daß der § 468 ABG. sinngemäß auch dann anzuwenden ist, wenn ein Nebenbeteiligter zur Haftung für Geldstrafe

und Kosten des Täters verurteilt worden soll (RGSt. Bd. 67 S. 32, 33). Die Anwendung ist aber nur unter denselben Voraussetzungen wie bei dem Täter zulässig. Es muß also die Verurteilung der Nebenbeteiligten zur Haftung davon abhängen, ob ein Steueranspruch gegen sie besteht oder ob und in welcher Höhe ein solcher gegen sie verkürzt worden ist. Der § 468 ABG. scheidet von vornherein aus, wenn es sich um ein Verfahren gegen jemanden handelt, der nicht Steuerschuldner ist. Die sämtlichen Nebenbeteiligten waren keine Steuerschuldner, soweit nach den Ausführungen unter A. die Wirte außerhalb der Gemeinde B. Steuerschuldner geworden sind. Steuerschuldner waren die Nebenbeteiligten nur, soweit ein Steueranspruch der Gemeinde B. zustand. Hätte daher das LG. die Verkürzung des Steueranspruches der Gemeinde B. als eine selbständige Straftat erachtet, so hätte möglicherweise eine Vorentscheidung nach dem § 468 ABG. abgewartet werden müssen. Das LG. hat aber eine Fortsetzungstat des Angeklagten G. angenommen; in diese rechtliche Einheit fallen alle Einzelhandlungen des Angeklagten G. hinein ohne Rücksicht darauf, wer Schuldner der angefallenen Biersteuer geworden ist. Es kann nun nicht gefolgert werden, die Haftung der Nebenbeteiligten in Ansehung dieser Einheitstat hänge von der Beachtung des § 468 ABG. ab, weil ein Teil hiervon bei rechtlicher Selbständigkeit eine solche Beachtung erfordern würde. Es muß vielmehr umgekehrt gefolgert werden, daß eine Vorentscheidung nicht erforderlich ist, weil diese Einheitstat Einzelhandlungen enthält, hinsichtlich deren der § 468 ABG. nicht in Frage kommen kann. Denn wegen dieser Handlungen kann die Haftung der Nebenbeteiligten dem Grunde nach ohne Rücksicht auf den § 468 ABG. festgestellt werden; die Verurteilung der Nebenbeteiligten ist also unabhängig davon, ob gegen sie ein Steueranspruch besteht oder ob ein Steueranspruch gegen sie verkürzt worden ist. Es kann demnach nur noch darauf ankommen, ob die Höhe der Haftung der Nebenbeteiligten von der Höhe des Steueranspruches gegen sie abhängt. Auch das ist nicht der Fall. Der Betrag, um den die Steueransprüche der Gemeinde B. verkürzt worden sind, kann nicht für die Höhe der gegen den Angeklagten G. festzusetzenden Strafe und deshalb auch nicht für die Höhe der Haftung der Nebenbeteiligten unmittelbar maßgebend sein. Das würde nur dann zutreffen, wenn die Strafe und die Haftung nach dem Gesetze von der Höhe der hinterzogenen Steuer

abhängig, z. B. in einem Vielfachen des hinterzogenen Betrages festzusetzen wären (vgl. RGSt. Bd. 66 S. 298, 301). Offensichtlich hat das LG. hier den § 396 ABGD. in der seit dem 1. Juli 1939 geltenden Fassung anwenden wollen, nach der bei Hinterziehung von Verbrauchsteuern die Mindeststrafe der Geldstrafe nicht mehr in einem Vielfachen des hinterzogenen Betrages besteht (§ 2 a Abs. 2 StGB., G. z. Änderung der ABGD. v. 4. Juli 1939 RGBl. I S. 1181). Bei Anwendung der alten Fassung des § 396 ABGD. hätte der Angeklagte zu einer wesentlich höheren Geldstrafe verurteilt werden müssen.