Urteilskopf

101 IV 53

15. Auszug aus dem Urteil des Kassationshofes vom 7. Mai 1975 i.S. A. gegen Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen.
Regeste (de):
Art. 251 StGB.

Steuerstrafrecht.

Urkundenfälschung zur Steuerhinterziehung ist nicht nach kantonalem bzw. eidgenössischem Steuerstrafrecht, sondern nach Art. 251 StGB zu beurteilen, wenn die Urkunde objektiv auch andern als steuerlichen Zwecken dient, was bei der Buchhaltung zutrifft (Erw. 1b).

Dass die Buchfälschung in einer Einmann-AG geschieht und die Bilanz nicht berührt, ändert nichts an der Anwendbarkeit des Art. 251 StGB (Erw. 1c).

Konkurrenz von Art. 251 StGB und Steuerstrafrecht? (Frage offengelassen; Erw. 2).

Die Absicht, die Steuerbehörden zu täuschen, genügt nach Art. 251 StGB (Erw. 3).

Regeste (fr):
Art. 251 CP.

Droit pénal fiscal.

Le faux dans les titres réalisé dans le but d'éluder l'impôt ne doit pas être jugé selon le droit pénal fiscal, cantonal ou fédéral, lorsque le titre sert aussi, objectivement, à des usages qui ne sont pas exclusivement fiscaux, comme par exemple en matière de tenue des livres (consid. 1b).

Peu importe dès lors que la falsification de ces livres intervienne dans une société à actionnaire unique et qu'elle n'influence pas le bilan, l'art. 251 CP demeure applicable (consid. 1c).

Concours entre l'art. 251 CP et le droit pénal fiscal? (question laissée ouverte; consid. 2). Le dessein de tromper les autorités fiscales suffit au regard de l'art. 251 CP (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 251 CP.

Diritto penale fiscale.

La falsità in documenti commessa allo scopo di eludere un tributo non va giudicata secondo il diritto fiscale cantonale o federale ove il documento serva, obiettivamente, anche a fini non fiscali, ciò che è, ad esempio, il caso per i libri di commercio (consid. 1b).

Irrilevante per l'applicazione dell'art. 251 CP è quindi la circostanza che la falsificazione dei libri avvenga in una società anonima con un unico azionista e che essa non incida sul bilancio (consid. 1c).

Concorso tra l'art. 251 CP e il diritto penale fiscale? (questione lasciata indecisa) (consid. 2).

Il fine di trarre in inganno le autorità fiscali è sufficiente ai sensi dell'art. 251 CP (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 54

BGE 101 IV 53 S. 54

A.- 1. A. ist einziger Verwaltungsrat der I. AG, in welcher Eigenschaft er jeweils die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen der Gesellschaft unterzeichnete. In seinem Büro wurde auch die Buchhaltung der I. AG geführt. S. ist Verwaltungsrat der P. AG, Revisions- und Treuhandgesellschaft, die bis 1966 Kontrollstelle der I. AG war. S. erstellte überdies jeweils auf Grund der durch A. vorgenommenen Einzelbuchungen das Hauptbuch der I. AG. Am 27. Juli 1961 beauftragte die I. AG die Schweiz. Bankgesellschaft, dem I. R. Trust in Vaduz, zulasten des Baukredites "L", einen Betrag von Fr. 20'140.– zu überweisen. Zur Begründung dieser dem Immobilienkonto der I. AG belasteten Zahlung wurden in der Folge der Eidg. Steuerverwaltung zwei Fakturen des I. R. Trusts vom 24. Juli 1961 von Fr. 9'895.– und Fr. 10'245.– "für Isoliermaterial und mit Berechnung gemäss Lieferscheinen im Jahre 1959 (bzw. 1960) für Block 4 (bzw. Block 5) 'L'" vorgelegt, ferner entsprechende Lieferscheine und Kostenverteiler. Im Verlaufe einer von der Eidg. Steuerverwaltung durchgeführten Untersuchung gab A. zu, dass sowohl die beiden Fakturen des I. R. Trusts wie die Kostenverteiler und Lieferscheine fiktiv seien. Er und später auch S. erklärten, diese Unterlagen seien erstellt worden, um effektive Zahlungen an eine Person belegen zu können, deren Name nicht preisgegeben werden dürfe. Die Eidg. Steuerverwaltung erliess Strafverfügungen wegen Hinterziehung von Couponabgaben und Verrechnungssteuern gegenüber A. und wegen Gehilfenschaft zu diesen Delikten gegen S. 2. Die I. AG hatte in ihren Jahresabschlüssen zulasten

BGE 101 IV 53 S. 55

der Erfolgsrechnung 1962 einen Betrag von Fr. 25'000.– und zulasten derjenigen des Jahres 1963 einen solchen von Fr. 175'000.– abgeschrieben und zur Begründung den Verlust eines der W. AG gewährten Darlehens von Fr. 200'000.– geltend gemacht. Sie belegte den behaupteten Verlust gegenüber den Steuerbehörden mit verschiedenen Akten. Am 5. Februar 1966 eröffnete der inzwischen neu bestellte Vertreter der I. AG der Eidg. Steuerverwaltung, dass A. vom Verlust von Fr. 200'000.– Fr. 180'000.– wieder eingebracht und als Salärzahlung für die Jahre 1958-1963 bezogen habe, ohne bei der I. AG eine Ein- und Ausgangsbuchung vorzunehmen. Die Eidg. Steuerverwaltung bestrafte A. wegen Hinterziehung von Couponabgaben und Verrechnungssteuern, S. wegen Gehilfenschaft zu diesen Delikten. A. unterzog sich der Strafverfügung. S. verlangte gerichtliche Beurteilung und wurde am 5./6. Februar 1970 vom Bezirksgericht St. Gallen der Gehilfenschaft zur Hinterziehung von Verrechnungssteuern schuldig gesprochen und mit einer Busse von Fr. 15'000.– bestraft. 3. In einem von der kantonalen Steuerverwaltung St. Gallen aufgrund dieser beiden Tatbestände gegen die I. AG und gegen S. durchgeführten Verfahren hatte die I. AG Fr. 155'966.05 an Nach- und Strafsteuern sowie Bussen zu bezahlen. Gegen S. erliess die kantonale Steuerverwaltung am 4. Januar 1967 eine Steuerbussenverfügung über Fr. 5'000.– wegen Mithilfe zu der von der I. AG begangenen Steuerhinterziehung. Eine Einsprache des S. wurde von der kantonalen Steuerverwaltung abgewiesen, während die Verwaltungsrekurskommission den gegen die Abweisung der Einsprache erhobenen Rekurs guthiess, aber zur Auffassung gelangte, das Vorgehen des S. sei nicht nur als Teilnahme oder Begünstigung, sondern als Mitwirkung bei den Steuerdelikten der I. AG zu werten. Sie erstattete deshalb Strafanzeige beim Untersuchungsrichteramt St. Gallen. Dieses eröffnete eine Strafuntersuchung wegen Steuerbetrugs und Urkundenfälschung, in die später auch A. einbezogen wurde.

B.- Am 6. Dezember 1973 sprach das Bezirksgericht St. Gallen die beiden Angeklagten von der Anklage des Steuerbetrugs zufolge Verjährung und von derjenigen der wiederholten Urkundenfälschung mangels Beweises des subjektiven Tatbestandes frei.

Das Kantonsgericht St. Gallen sprach demgegenüber A. und S. am 10. Juli 1974 der wiederholten Urkundenfälschung schuldig und verurteilte beide zu je drei Monaten Haft unter Gewährung des bedingten Strafvollzugs. Von beiden Verurteilten eingereichte kantonale Nichtigkeitsbeschwerden hat das Kassationsgericht des Kantons St. Gallen am 6. Februar 1975 abgewiesen, soweit es auf sie eintrat.

C.- A. führt Nichtigkeitsbeschwerde mit dem Antrag auf Aufhebung des kantonsgerichtlichen Urteils und Rückweisung der Sache zur Freisprechung eventuell zur Neubeurteilung. Die Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen hat auf Gegenbemerkungen verzichtet.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:
I.

I.1. Der Beschwerdeführer anerkennt, dass die Vorinstanz in der kaufmännischen Buchhaltung mit Recht eine Urkunde im Sinne des StGB gesehen habe. Er stellt sich jedoch auf den Standpunkt, deren Fälschung sei nach Art. 335 Ziff. 2 StGB ausschliesslich durch die dem kantonalen Recht vorbehaltenen Normen zu ahnden, wenn sie lediglich zu steuerrechtlichen Zwecken erfolgt sei. Das Kantonsgericht habe angenommen, die Buchhaltung habe nicht nur Steuerzwecken gedient; es sei möglich gewesen, dass durch die Urkunde ausser dem Fiskus auch Dritte getäuscht worden seien. Diese Auffassung halte nicht stand. Der Beschwerdeführer sei Alleinaktionär und Alleineigentümer der I. AG und damit auch der alleinige Betroffene der Aktiven und Passiven der Gesellschaft gewesen. Irgendein anderer Aktionär habe nicht geschädigt werden können. Es habe auch eine bloss potentielle Gefahr einer Schädigung etwa für den Fall eines späteren Verkaufs von Aktien nicht bestanden, weil die Bilanz durch die beiden umstrittenen Buchungen in ihrer Richtigkeit nicht berührt worden sei.
a) Vorab ist festzustellen, dass dem Beschwerdeführer von den Steuerbehörden nicht nur Hinterziehung von Gemeinde- und Kantonssteuern zur Last gelegt wurde, sondern auch eine solche von Stempelabgaben auf Coupons, von Verrechnungssteuern und Wehrsteuern. Die vom Beschwerdeführer aufgeworfene Frage der Anwendbarkeit von Art. 251 StGB beurteilt

sich daher nicht nur im Verhältnis zum kantonalen Steuerstrafrecht (Art. 335 Ziff. 2 StGB), sondern auch im Verhältnis zum Fiskalrecht des Bundes. b) Was Art. 335 Ziff. 2 StGB anbelangt, hat der Kassationshof aus dieser Bestimmung gefolgert, dass das kantonale Steuerstrafrecht als Sonderrecht dem gemeinen Strafrecht vorgeht und für dessen Anwendung keinen Raum lässt, sofern die Tat ausschliesslich begangen wurde, um kantonale Steuervorschriften zu umgehen (BGE 81 IV 170, BGE 84 IV 167, BGE 91 IV 192, BGE 92 IV 45). Es wurde jedoch hervorgehoben, dass dort, wo der Schrift von Gesetzes wegen oder ihrer Natur nach eine

besondere Beweisbestimmung zukommt, wie das bei der kaufmännischen bzw. der privaten Buchhaltung der Fall ist, diese objektive Bestimmung der Urkunde (BGE 79 IV 163) massgebend ist und nicht das Motiv des Täters. Auch hat das Bundesgericht diese für die kantonalen Steuern gültigen Grundsätze in gleicher Weise für anwendbar erklärt, wenn die Herstellung oder der Gebrauch gefälschter Urkunden dazu bestimmt ist, Bundessteuern zu hinterziehen (BGE 81 IV 169, BGE 92 IV 45). c) Es steht fest, dass der Beschwerdeführer zwei Buchfälschungen vorgenommen hat. Da die kaufmännische Buchhaltung von Gesetzes wegen und zum vorneherein zum Beweis zivilrechtlicher Verhältnisse geführt werden muss (BGE 91 IV 192, 92 IV 47 i.f.), handelt es sich somit nicht um eine Urkundenfälschung, die nach den obgenannten Grundsätzen ausschliesslich nach kantonalem Steuerstrafrecht oder Bundesfiskalrecht zu ahnden wäre. Vielmehr ist Art. 251 StGB anwendbar, sofern die Merkmale dieses Tatbestandes erfüllt sind. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer Alleinaktionär und damit die Schädigung eines andern Aktionärs ausgeschlossen war, ist ebenso unbehelflich wie die Tatsache, dass im Falle eines Verkaufs von Aktien der Käufer angeblich nicht hätte geschädigt werden können, weil die Buchfälschungen die Bilanz nicht berührt hätten. Diese Einwände verkennen, dass an einer der Vorschrift des Art. 959 OR genügenden Buchführung nicht bloss andere Aktionäre interessiert sind, sondern auch Dienstpflichtige (Art. 322a Abs. 2 OR) sowie Gläubiger und Schuldner des Unternehmens (HIS, Kommentar, N 14 und 18 zu Art. 957 OR). Deshalb sieht denn auch Art. 963 OR vor, es könne, wer zur Führung von Geschäftsbüchern

verpflichtet ist, im Falle von Streitigkeiten, die das Geschäft betreffen, zur Vorlegung seiner Geschäftsbücher angehalten werden, soweit ein berechtigtes Interesse nachgewiesen wird und der Richter die Vorlegung für die Beweisführung als notwendig erachtet.

I.2. A. macht weiter geltend, die Vorinstanz habe die Frage der Gesetzeskonkurrenz nicht richtig behandelt. Er sei nämlich bereits in Anwendung von Art. 12 CG, 15 VStB und 129 WStB wegen Hinterziehung der entsprechenden Abgaben rechtskräftig bestraft worden. Nach diesen Bestimmungen sei strafbar, wer durch unwahre Angaben oder auf andere Weise sich in betrügerischer Absicht einen Steuervorteil beschaffe oder wer verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden verwende. Er sei daher bereits aufgrund von Normen abgeurteilt worden, welche die Tat nach allen Seiten abgälten. Die Anwendung von Art. 251 StGB sei damit ausgeschlossen. Wie bereits ausgeführt, ist im vorliegenden Fall Art. 251 StGB anzuwenden, weil die gefälschte Urkunde von Gesetzes wegen und zum vorneherein zum Beweis zivilrechtlicher Verhältnisse geführt werden musste, also objektiv nicht ausschliesslich für steuerrechtliche Zwecke bestimmt war, was aber der Fall sein müsste, um die Anwendung des gemeinen Strafrechtes auszuschliessen. Es könnte sich deshalb höchstens fragen, ob zusätzlich zum Art. 251 StGB Fiskalstrafrecht zur Anwendung kommen kann oder nicht. Die Frage muss hier indessen offen bleiben, weil die steuerstrafrechtlichen Verfügungen in Rechtskraft erwachsen sind und es deshalb für den Kassationshof so oder anders bei ihnen bleiben muss. Sollte übrigens der Beschwerdeführer zu Unrecht schon nach den Bestimmungen des CG, des VStB und des WStB bestraft worden sein, so könnte dieser Fehler ohnehin nicht durch einen anderen, nämlich die Nichtanwendung von Art. 251 StGB, der von Rechts wegen Platz greifen muss, ausgeglichen werden (unveröffentlichtes Urteil vom 17. Dezember 1965 i.S. K. und W.).

I.3. Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz ferner vor, sie irre in bezug auf den subjektiven Tatbestand des Art. 251 StGB. Urkundenfälschung schliesse den Willen in sich, von der Fälschung zur Täuschung eines andern Gebrauch zu machen. Das bedeute auf den vorliegenden Fall bezogen, dass eine Urkundenfälschung nur gegeben sei, wenn im Zeitpunkt

der Tat seitens des Beschwerdeführers der Wille bestanden habe, von der Fälschung nicht nur gegenüber den Steuerbehörden, sondern auch gegenüber Dritten Gebrauch zu machen. Diesen Willen habe er nie gehabt und die Vorinstanz habe das Gegenteil auch nicht behauptet. Tatsächlich hätte er einen solchen Willen gar nicht haben können, weil nicht ersichtlich sei, wen er überhaupt ausser den Steuerbehörden hätte täuschen können.
a) Dem Beschwerdeführer ist dahin beizupflichten, dass zum subjektiven Tatbestand der Urkundenfälschung nicht genügt, dass der Täter willentlich eine Schrift fälscht, von der er weiss, dass sie geeignet oder bestimmt ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen, sondern dass es überdies der Täuschungsabsicht bedarf, der Täter muss den unrechtmässigen Vorteil bzw. die Schädigung mittels der Täuschung anstreben. Art. 251 StGB ist zum Schutz von Treu und Glauben im Verkehr erlassen worden. Dieses Rechtsgut wird jedoch nur gefährdet, wenn der Täter mit dem Willen fälscht, das Falsifikat zur Täuschung im Rechtsverkehr zu gebrauchen, es als echt zu verwenden (BGE 95 IV 73 Erw. 3, BGE 100 IV 182). b) Diesbezüglich stellt die Vorinstanz fest, der Beschwerdeführer habe mit dem Übertrag des um Fr. 20'140.– verfälschten Saldos der Baurechnung "L" in die Buchhaltung unzulässigerweise eine Senkung des buchmässigen Geschäftsgewinns der I. AG beabsichtigt, womit die steuerliche Belastung niedriger ausgefallen sei. Dass seine Absicht nur auf Erlangung eines unrechtmässigen Steuervorteils gerichtet gewesen sei, ändere nichts; denn auch das sei ein Vorteil im Sinne des Gesetzes. Des weiteren seien die fiktiven Rechnungen auch deshalb erstellt worden, um den unbekannten Geldempfänger nicht den Steuerbehörden auszuliefern.
Damit ist - was die Fr. 20'140.– anbelangt - ausser der Vorteilsabsicht auch die Täuschungsabsicht verbindlich festgestellt. Dass eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt war, genügt vollauf, auch wenn der Täter nicht nach den steuerstrafrechtlichen Normen, sondern nach Art. 251 StGB beurteilt wird (BGE 91 IV 191 und das unveröffentlichte Urteil i.S. K. und W. vom 17. Dezember 1965).