Urteilskopf

108 IV 27

9. Urteil des Kassationshofes vom 30. März 1982 i.S. Staatsanwaltschaft des Kantons Aargau gegen X. und Y. (Nichtigkeitsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 251, 335 Ziff. 2 StGB.

Wer mit einem Urkundenfälschungsdelikt ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will und eine - objektiv mögliche - Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich auch nicht in Kauf nimmt, ist nur nach Steuerstrafrecht zu beurteilen (Änderung der Rechtsprechung).

Regeste (fr):
Art. 251 et 335 ch. 2 CP.

Celui qui, au moyen d'un faux dans les titres, veut éluder exclusivement les dispositions du droit fiscal et exclut dans son esprit tout emploi - bien qu'il soit objectivement possible - du faux ailleurs que dans le domaine fiscal, ne doit être jugé que sur la base du droit pénal fiscal (changement de jurisprudence).

Regesto (it):
Art. 251, 335 n. 2 CP.

Chi mediante falsità in documenti intende esclusivamente eludere disposizioni di diritto fiscale e non dà per scontata la possibilità obiettivamente realizzabile che il falso sia utilizzato in un ambito diverso da quello fiscale, va giudicato soltanto in base al diritto penale fiscale (cambiamento della giurisprudenza).

Sachverhalt ab Seite 28

A.- X. und Y. führen in einfacher Gesellschaft ein Malergeschäft. Sie haben die auf ein (im Jahre 1969 eröffnetes) Konto bei der Spar- und Leihkasse Oberfreiamt einbezahlten Arbeitseinkünfte von insgesamt Fr. 113'274.65 sowie die darauf erzielten Zinsen in der Geschäftsbuchhaltung nicht verbucht und dadurch in den Jahren 1974 bis 1978 je mindestens Fr. 8'304.90 an Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie mindestens Fr. 2'908.40 an Wehrsteuern (17. und 18. Periode) dem Fiskus entzogen.

B.- Die Staatsanwaltschaft erhob gegen X. und Y. Anklage wegen fortgesetzten Steuerbetrugs und fortgesetzter Urkundenfälschung. Das Bezirksgericht Bremgarten sprach die beiden Angeklagten von der Anschuldigung der fortgesetzten Urkundenfälschung frei, sprach sie des fortgesetzten Steuerbetrugs im Sinne von Art. 138 des aargauischen Steuergesetzes schuldig und verurteilte sie zu einem Monat Gefängnis (mit bedingtem Strafvollzug) sowie zu einer Busse von je Fr. 2'000.–. Eine gegen dieses Urteil gerichtete Berufung der Staatsanwaltschaft hat das Obergericht mit Entscheid vom 10. Dezember 1981 abgewiesen.

C.- Gegen das Urteil des Obergerichtes führt die Staatsanwaltschaft des Kantons Aargau Nichtigkeitsbeschwerde mit dem Antrag, das angefochtene Urteil sei wegen Verletzung des Art. 251 StGB aufzuheben und die Sache

sei zur Bestrafung der Angeklagten auch wegen Urkundenfälschung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

D.- Die beiden Beschwerdegegner beantragen die Abweisung der Nichtigkeitsbeschwerde.

BGE 108 IV 27 S. 29

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Streitig ist, ob der vorliegende Sachverhalt nicht nur nach den steuerrechtlichen Strafnormen, sondern auch als gemeinrechtliches Urkundendelikt gemäss Art. 251 StGB zu ahnden ist. a) Gemäss ständiger, unangefochtener Rechtsprechung, werden Urkundendelikte, welche ausschliesslich einer Schädigung des Fiskus dienen (ungerechtfertigte Herabsetzung der Steuerschuld), vom Fiskalstrafrecht erfasst; Art. 251 StGB kommt nicht zur Anwendung, wenn der angestrebte unrechtmässige Vorteil ein Steuervorteil ist, Herstellung oder Gebrauch einer unwahren oder gefälschten Urkunde sich also ausschliesslich auf das Steuerveranlagungsverfahren zu beziehen (vgl. BGE 106 IV 39; BGE 103 IV 39; BGE 101 IV 57). Fiskalstrafrechtliche Urkundendelikte sind in diesem Sinne dem Anwendungsbereich von Art. 251 StGB entzogen und nach den Spezialnormen des Steuerrechts zu beurteilen. Art. 251 StGB kann auch subsidiär nicht herangezogen werden BGE 81 IV 166 ff.). b) Dieser Grundsatz der Anwendbarkeit fiskalstrafrechtlicher Spezialnormen auf steuerliche Urkundendelikte (unter Ausschluss von Art. 251 StGB) wurde durch die Abgrenzungsregel eingeschränkt: Massgebend dafür, ob ein rein fiskalrechtliches Urkundendelikt vorliege oder ob Art. 251 StGB zum Zuge komme, sei nicht die Absicht des Täters, sondern die objektive Beweisbestimmung der Urkunde. So heisst es etwa in BGE 101 IV 57, dort, wo "der Schrift von Gesetzes wegen oder ihrer Natur nach eine besondere Beweisbestimmung" zukomme, wie das bei der Buchhaltung der Fall sei, müsse auf diese objektive Bestimmung der Urkunde abgestellt werden, nicht auf das Motiv des Täters (vgl. auch BGE 103 IV 39 /40, 177; BGE 91 IV 191; BGE 84 IV 167). Aus dieser Argumentation ergibt sich für die Abgrenzung zwischen fiskalstrafrechtlichem Delikt und Art. 251 StGB die objektive Beweisbestimmung der in Frage stehenden Urkunde als Kriterium: Bei Schriftstücken, die nach ihrer Natur für das Steuerverfahren bestimmt sind (wie Lohnausweise vgl. BGE 81 IV 166 ff.), kommen nur die Normen des Fiskalstrafrechts zum Zug. Geht es um Dokumente, welche objektiv auch für andere als steuerliche Zwecke verwendbar sind (wie Buchhaltung, vgl. BGE 101 IV 57, BGE 91 IV 191, Grundstückkauf-Vertrag, vgl. BGE 84 IV 167), so hat nach dieser Konzeption die Beurteilung gemäss Art. 251 StGB zu erfolgen.

BGE 108 IV 27 S. 30

Die Regel, wonach es zur Anwendung von Art. 251 StGB genügt, dass eine andere Verwendung des Dokumentes als zu Steuerzwecken objektiv möglich ist, wurde in einem neuern Entscheid vom Kassationshof eingeschränkt: Gemäss BGE 106 IV 39 genügt die objektive Verwendungsmöglichkeit nicht (für die Anwendung von Art. 251 StGB), es ist erforderlich, dass der Täter zumindest die Möglichkeit eines nicht-fiskalischen Gebrauchs des Dokumentes erkannte und die Verwirklichung dieser Möglichkeit - auch wenn er sie nicht wollte - nach den Umständen nicht ausschliessen konnte.

2. Die nicht in allen Teilen konsequente Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Frage der Konkurrenz zwischen Steuerstrafrecht und gemeinem Strafrecht im Bereich der Urkundendelikte wurde von GUIDO JENNY (in ZStR 97/1980 S. 121 ff.) einer kritischen Analyse unterworfen, wobei der Autor den letztgenannten Entscheid (BGE 106 IV 39) nicht mehr berücksichtigen konnte. Jenny kommt zum Schluss, dass die Frage, ob

die Urkunden-Tatbestände des Strafgesetzbuches oder ausschliesslich die besonderen Steuerstrafbestimmungen des Fiskalstrafrechts anzuwenden seien, nicht auf der Basis der objektiven Beweisbestimmung der jeweiligen Urkunde gelöst werden sollte. Er weist mit Recht darauf hin, dass objektiv jede Urkunde auch ausserhalb des Steuerrechtsverhältnisses bedeutsam werden kann, selbst wenn sie in erster Linie zu Steuerzwecken erstellt wurde (so etwa der Lohnausweis bei Darlehensgesuchen oder Verhandlungen über einen Mietvertrag). Nach der Auffassung Jennys muss der vom Täter verfolgte Zweck dafür massgebend sein, ob das Fiskalstrafrecht zum Zuge kommt oder Art. 251 StGB. SCHULTZ hat bei der Erörterung der Rechtsprechung des Jahres 1980 (in ZBJV 118 1982 S. 28/29) die Einführung eines subjektiven Erfordernisses in BGE 106 IV 38 begrüsst, gleichzeitig aber unter Erwähnung der Abhandlung von Jenny auf die Problematik der bundesgerichtlichen Abgrenzung hingewiesen, welche zu einer neuen Schuldform - Wissensschuld als Wissen um die Möglichkeit der Verwendung der Urkunde für nicht-fiskalische Zwecke - führen könnte.

3. Aufgrund der Schwierigkeiten, die in der Praxis aufgetreten sind und aufgrund der kritischen Äusserungen in der Doktrin drängt sich eine neue Prüfung der Abgrenzungsfrage auf. a) Die bisherige Rechtsprechung war im Ergebnis bestrebt, den Bereich des Art. 251 StGB gegenüber analogen fiskalstrafrechtlichen

Spezialtatbeständen nach dem primären, objektiven Verwendungszweck der in Frage stehenden Urkunden abzugrenzen. Dem Fiskalstrafrecht blieben demnach jene Delikte vorbehalten, die sich auf "Steuer-Urkunden" beziehen, welche nach ihrer Natur ausschliesslich (oder wenigstens in erster Linie) zur Verwendung im Steuerverfahren bestimmt sind. Alle andern Urkundendelikte, die zu Erlangung eines unrechtmässigen Steuervorteils begangen werden, sich aber auf Schriftstücke beziehen, welche objektiv auch zur nicht-fiskalischen Verwendung bestimmt sind, wären stets gemäss Art. 251 StGB zu ahnden.
b) Auch wenn diese Konkurrenzregel im Sinne von BGE 106 IV 39 durch ein subjektives Erfordernis (Wissen des Täters um die objektive Möglichkeit nicht-fiskalischer Verwendung) ergänzt wird, hält der Leitgedanke der bisherigen Praxis einer grundsätzlichen Überprüfung nicht stand. Hat der Bundesgesetzgeber nach Doktrin und Praxis unbestrittenermassen die Täuschung des Fiskus mittels unwahrer Urkunden (zur Erlangung eines unrechtmässigen Steuervorteils) vom gemeinrechtlichen Urkundenstrafrecht (Art. 251 StGB) ausgenommen und der Spezialgesetzgebung überlassen, dann besteht kein stichhaltiger Grund, zu Steuerzwecken begangene Urkundendelikte doch wieder dem Art. 251 StGB zu unterwerfen, sobald das in Frage stehende Dokument an sich objektiv auch zu Beweiszwecken im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung finden könnte. Auch wenn der Täter diese objektive Verwendbarkeit der Urkunde zu andern als steuerlichen Zwecken erkennen musste, so liegt darin kein Grund, um ein fiskalisches Urkundendelikt wegen dieser objektiven Möglichkeit einer nicht-fiskalischen Verwendung der zu Steuerzwecken gefälschten Dokumente gemäss Art. 251 StGB zu ahnden (sei es ausschliesslich oder - wie dies im vorliegenden Fall beantragt wird - in Konkurrenz zum Steuerdelikt). Es erscheint folgerichtig, jede konkrete Handlung je nach dem Vorsatz des Täters als Fiskalstraftat oder gemeinrechtliches Urkundendelikt zu qualifizieren. Die objektive Möglichkeit, dass ein in concreto für steuerliche Zwecke verwendetes Dokument auch in nicht-fiskalischen Zusammenhängen als Beweismittel zu gebrauchen wäre, hebt den Charakter des (von Art. 251 StGB ausgenommenen) Fiskaldeliktes nicht auf und vermag eine grundlegend andere strafrechtliche Beurteilung nicht zu rechtfertigen. Lässt sich hingegen nachweisen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte,

sondern auch eine Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, so liegt Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt vor; die Voraussetzungen beider Tatbestände sind dann in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Wer ein Falsum herstellt und einem Dritten zur freien Verwendung überlässt, kann gegen die Bestrafung gemäss Art. 251 StGB nicht den Einwand erheben, er habe angenommen, die falsche Urkunde werde nur im Steuerverfahren eingesetzt. Bei erkennbarer Verwendbarkeit für nicht-fiskalische Zwecke nimmt der Täter, der das Dokument einem Dritten überlässt, zumindest in Kauf, dass die Urkunde zur Erlangung eines nicht-fiskalischen Vorteils Verwendung findet.

4. Die Beschwerdegegner X. und Y. haben die Buchhaltung ihres Malergeschäftes unrichtig (unvollständig) geführt, um weniger Steuern zahlen zu müssen. Dieser Vorsatz ist unbestritten und muss nach den oben entwickelten Richtlinien die Ahndung der Verfehlungen nach Steuerstrafrecht zur Folge haben. Was die Täter wollten, sind Vorteile bei der Besteuerung. Schuld und Unrechtsgehalt der zu beurteilenden Handlungen werden durch den Straftatbestand des Fiskaldeliktes (Steuerbetrug) voll erfasst. Dass die Buchhaltung an sich auch im nicht-fiskalischen Bereich (unter den Teilhabern des Geschäftes, gegenüber Dritten) Beweisfunktion hat, rechtfertigt eine Bestrafung der in Frage stehenden Urkundendelikte gemäss Art. 251 StGB nicht; denn es fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, dass die Beschwerdegegner mit dem inkriminierten Vorgehen andere als fiskalische Ziele verfolgt oder eventualvorsätzlich die täuschende Verwendung der unrichtigen Buchhaltung in andern als steuerlichen Belangen zumindest in Kauf genommen hätten. Muss aber davon ausgegangen werden, dass der Vorsatz der Beschwerdegegner sich in der Erreichung unrechtmässiger Steuervorteile erschöpfte, so bleibt für die Anwendung von Art. 251 StGB kein Raum.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Nichtigkeitsbeschwerde wird abgewiesen.