

4. Wann liegt das im § 66 Abs. 2 des preussischen Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 (G. S. S. 195) mit Strafe bedrohte wissentliche Verschweigen steuerpflichtigen Einkommens vor?

I. Straffenat. Urtr. v. 18. März 1897 g. S. Rep. 635/97.

I. Landgericht Elberfeld.

#### Gründe:

Der Angeklagte war in Barmen mit einem Einkommen von 1500 *M* zur Einkommensteuer veranlagt worden. Er legte dagegen Berufung ein, indem er geltend machte, sein Gehalt als Bureaugehilfe betrage nur 1200 *M*. Bei dieser Begründung seines Rechtsmittels hat er, nach der Feststellung in den Gründen des angefochtenen Urtheiles, wissentlich, aber nicht in der Absicht der Steuerhinterziehung verschwiegen, daß er außerdem noch aus einem Cigarngeschäfte ein steuerpflichtiges Einkommen von 422,40 *M* hatte. Wenn der Vorderrichter dabei annimmt, der Angeklagte sei zu der Angabe dieses letzteren Einkommens nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 verpflichtet gewesen, so ist das allerdings irrig. Zu einer Steuererklärung verpflichtet das Gesetz nur solche Personen, die zu einem Einkommen von mehr als 3000 *M* eingeschätzt sind (§ 24), sowie diejenigen, die gemäß § 25 in der durch § 28 bestimmten Form zu einer Steuererklärung von der Veranlagungskommission aufgefordert sind. Die Einlegung der Berufung gegen die Veranlagung begründet die Pflicht zur Steuererklärung an sich nicht. Aber diese aus der Begründung des Urtheiles ersichtliche Verwechslung der im § 66 des Einkommensteuergesetzes unter a und b gesonderten Fälle, nötigt nicht zur Aufhebung des Urtheiles, da, wenn auch die den Worten des Gesetzes sich anschließende Schlußfeststellung unrichtig gefaßt ist, doch die als erwiesen angenommenen Thatfachen den Thatbestand des Falles a ergeben, daß Angeklagter über sein steuerpflichtiges Einkommen unvollständige Angaben machte, welche geeignet waren, zur Verkürzung der Steuer zu führen, also die Auferlegung der für beide Fälle gleichmäßig anwendbaren Strafe gerechtfertigt bleibt.

Die Revision hat nach dieser Richtung hin Einwendungen auch nicht erhoben. Sie rügt es als eine Verletzung des materiellen Strafrechtes und des Einkommensteuergesetzes, daß der Vorderrichter

die Verteidigung des Angeklagten, er habe aus Irrtum über den Umfang der Steuerpflicht sein Einkommen unvollständig angegeben, als rechtlich nicht beachtlich zurückgewiesen habe.

Nach den Urteilsgründen hat der Angeklagte thatsächlich angeführt, er habe sein Geschäft zur Gewerbesteuer angemeldet und nicht gewußt, daß das Einkommen daraus auch noch der Einkommensteuer unterliege. Er habe darum gutgläubig gehandelt, indem er bei der Begründung seiner Berufung nur sein Einkommen als Bureaugehilfe erwähnt habe. Die neuen Thatsachen, welche die Revision als Gründe des Irrtums des Angeklagten anführt, können in der Revisionsinstanz nicht berücksichtigt werden. Wird der oben festgestellte Sachverhalt zu Grunde gelegt, so hat der Angeklagte behauptet, in einem Rechtsirrtum darüber gewesen zu sein, welches Einkommen steuerpflichtig sei, also in Unkenntnis des § 7 des Einkommensteuergesetzes. Es fragt sich, ob der Vorderrichter mit Recht angenommen hat, daß solcher Irrtum die Strafbarkeit nach § 66 Abs. 2 dieses Gesetzes nicht ausschließt.

Für die Verneinung der Frage weist die Revision darauf hin, daß § 66 Abs. 2 ein wissentliches Verschweigen fordere, das bei irrtümlichem Verschweigen nicht vorliegen könne, so daß es also nicht darauf ankomme, ob der Irrtum sich auf Thatsachen oder auf außerhalb des Strafgesetzes liegende Rechtsätze beziehe und ob er entschuldbar sei oder auf Fahrlässigkeit beruhe. Diese Auslegung des § 66 Abs. 2 hat allerdings Vertreter gefunden. Insbesondere hat sich, wie die Revision behauptet und die dem Gerichtshofe vorliegenden Urteile vom 26. Oktober v. J. in Sachen gegen F. und vom 4. März d. J. in Sachen gegen S. bestätigen, das Kammergericht zu Berlin dieser Ansicht angeschlossen und dabei auch die Folgerung anerkannt, daß selbst der fahrlässige Irrtum, weil er die Wissentlichkeit des Verschweigens ausschliesse, die Straflosigkeit begründe.

Vgl. auch Delius in Groschuff, Die preussischen Strafgesetze Ann. 3 zu § 66 des Einkommensteuergesetzes.

Der Wortlaut des Gesetzes giebt für die Auslegung der Revision freilich einen äußeren Anhalt, sie erweist sich aber bei näherer Prüfung als nicht haltbar.

Zunächst muß es Bedenken erregen, daß alsdann die Straf-

bestimmung des § 66 Abs. 2 kaum noch eine praktische Bedeutung haben würde. Zwar lassen sich Fälle denken, wo jemand ohne die Absicht der Steuerhinterziehung bewußt dem Gesetz zuwiderlaufende Angaben macht. Ein Gewerbetreibender z. B. kann sein Einkommen aus dem Gewerbebetriebe wissentlich zu hoch angeben und zur Vermeidung einer zu hohen Besteuerung einen entsprechenden Teil seines sonstigen Einkommens absichtlich verschweigen. Aber es ist doch nicht wahrscheinlich, daß der Gesetzgeber für diese seltenen Fälle eine besondere Strafbestimmung hat einführen wollen, für die andere Steuergesetze eine Analogie nicht bieten.

Die Vergleichung mit dem Inhalte dieser sonstigen Steuergesetze führt zu einem weiteren, gewichtigeren Bedenken gegen die Gründe der Revision. Die meisten Gesetze, welche die Entrichtung öffentlicher Abgaben regeln, stellen sich auf den gemeinsamen Standpunkt, daß die Strafbarkeit der Abgabenverkürzung schon durch die bloße Nichtbeachtung der gesetzlichen Vorschriften begründet wird.

Vgl. Entsch. des R.G.'s in Straff. Bd. 7 S. 240.

Sie unterscheiden aber öfter auch zwischen der Defraudationsstrafe für die Fälle, wo eine absichtliche Verkürzung der Steuer vorliegt, und der bloßen Ordnungsstrafe für Fälle, wo die Zuwiderhandlung gegen das Gesetz ohne solche Absicht erfolgte oder eine Steuerverkürzung die Folge der Handlung nicht sein konnte.

So z. B. Vereinszollgesetz vom 1. Juli 1869 § 137, Brausteuer-gesetz vom 31. Mai 1872 § 32, Branntweinsteuergesetz vom 24. Juni 1887 § 20 Abs. 2, Zuckersteuergesetz vom 31. Mai 1891 § 46 Abs. 2.

Die gleiche Unterscheidung macht auch die preußische Steuergesetzgebung, soweit sie nicht — wie z. B. die Gewerbesteuer-gesetze vom 3. Juli 1876 (§ 18) und vom 24. Juni 1891 (§ 70) — schon die bloße Nichterfüllung der gesetzlichen Obliegenheiten mit Strafe bedroht. Im § 43 des Erbschaftssteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 24. Mai 1891 heißt es z. B., daß, wenn der Angeschuldigte nachweise, die Erfüllung der Angabepflicht sei nicht in der Absicht unterlassen, die Erbschaftsteuer zu hinterziehen, eine Ordnungsstrafe eintrete. Ähnlich lautet § 18 des preußischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 in einer mehr den obengenannten Reichsgesetzen sich anschließenden Fassung.

Der § 66 des Einkommensteuergesetzes macht nun die gleiche Unterscheidung zwischen der höheren Strafe der beabsichtigten Steuerhinterziehung und der Strafe für die ohne solche Absicht erfolgte Verschweigung. Die letztere wird auf einen Betrag ermäßigt, der den in anderen Gesetzen angedrohten Ordnungsstrafen wesentlich gleichsteht. Es entspricht daher offenbar dem Sinne des § 66, die im Abs. 2 angedrohte Strafe als Ordnungsstrafe anzusehen, wenn auch das Gesetz diesen Namen nicht gebraucht. Die Fassung des Abs. 2 ist allerdings abweichend, insofern dort gesagt ist „wissentlich aber ohne die Absicht der Steuerhinterziehung“ statt, wie in den anderen Gesetzen, nur „ohne die Absicht der Steuerhinterziehung“. Aber aus dieser abweichenden Wortfassung, die auch im Ergänzungssteuergesetze vom 14. Juli 1893 § 43 Abs. 2 und im Kommunalabgabengesetze vom 14. Juli 1873 § 79 Abs. 2 gebraucht ist, läßt sich noch nicht mit Sicherheit der Schluß ziehen, daß eine grundsätzliche Verschiedenheit dieser Strafbestimmungen von den übrigen hat eingeführt werden sollen. Denn zwischen den letztgenannten Steuergesetzen und den vorher angeführten besteht eine innere Verschiedenheit, die auf Fassung und Inhalt der Strafbestimmungen von Einfluß sein könnte, nicht. Darum ist nicht anzunehmen, daß der § 66 von dem sonst, wie in den Reichsgesetzen, so auch in den preussischen Landesgesetzen vorher und nachher befolgten System hat abweichen wollen, und dadurch rechtfertigt es sich, einer solchen Auslegung den Vorzug zu geben, welche die Übereinstimmung mit dem sonst in Steuerfachen geltenden Rechte wahrt.

Hiermit stimmt die Thatsache zusammen, daß die Motive zum § 66 des Einkommensteuergesetzes sich auf die kurze Bemerkung beschränken, die vorgeschlagenen Strafen seien ausreichend und angemessen, ohne der Einführung einer Neuerung zu erwähnen.

Vgl. Druckfachen des Hauses der Abgeordneten für 1890/91 Nr. 5 S. 67.

Die Worte des § 66 Abs. 2 lassen sich auch in dem durch den Zusammenhang mit der übrigen Gesetzgebung gebotenen Sinne auslegen. Die Fassung ist, wie die vielfachen wörtlichen Übereinstimmungen erkennen lassen, dem Art. 66 des bayerischen Einkommensteuergesetzes vom 19. Mai 1881 nachgebildet, das ebenfalls für unrichtige Angaben ohne die Absicht der Steuerhinterziehung eine Ordnungsstrafe

androht. Nimmt man nun aus den vorangeführten Gründen an, daß auch der Abs. 2 des § 66 nur eine Ordnungsstrafe einführen soll, so ist klar, daß das Wort „wissentlich“ an dieser Stelle eine andere Bedeutung haben muß, als die ihr nach der Meinung der Revision innewohnende. — Der Unterschied liegt in dem, was Gegenstand des Wissens in diesem und in anderen Fällen ist. Soll die Ordnungsstrafe nicht schon bei bloßem objektiv dem Gesetze zuwiderlaufenden Verhalten eintreten, sondern ein Wissen hinzukommen, so kann dieses sich nur auf die für die Steuerpflicht erheblichen Thatfachen beziehen, nicht auf die Kenntnis der aus dem Gesetze folgenden Rechtspflichten. Die Strafe des Abs. 2 wird also verwirkt, wenn der Steuerpflichtige, obgleich ihm die einschlagenden tatsächlichen Verhältnisse bekannt sind, eine unrichtige Angabe über sie macht und damit die Pflicht zur Angabe des wahren Sachverhaltes nicht erfüllt. Das Gesetz will hiernach den Irrtum über den Umfang der Steuerpflicht nicht berücksichtigen, sondern nach dieser Richtung hin die auch in den übrigen Steuergesetzen geforderte Pflicht der Erkundigung und der Einholung von Belehrung auferlegen. Demungeachtet behält die Aufnahme des Wortes „wissentlich“ ihre Bedeutung als eine Milderung dieser Strafbestimmung im Vergleiche mit den Gesetzen, die schon die objektive Verletzung des Gesetzes mit Strafe bedrohen, und diese Abweichung hat gerade beim Einkommensteuergesetze ihren guten Sinn, da richtige Angaben über die Höhe z. B. des gewerblichen Einkommens nicht selten besonders schwierig sind und Kenntnisse und Einsicht erfordern, die nicht jeder Steuerpflichtige hat.

Mit der aus den vorstehenden Erwägungen abgeleiteten Auslegung des § 66 Abs. 2 stimmt die Äußerung überein, mit welcher bei der Beratung des Gesetzentwurfes in der Kommission des Herrenhauses der Regierungsvertreter die Frage nach dem Sinne des Abs. 2 beantwortete, indem er sagte, dieser beziehe sich namentlich auf die Fälle, in denen zufolge eines Rechtsirrtumes unrichtige Angaben gemacht würden.

Kommissionsbericht des Herrenhauses über den Entwurf, Drucksachen 1890/91 Nr. 77 S. 14.

Ist diese Bemerkung auch nur gelegentlich gemacht und bezweckte sie auch nicht, die Bedeutung des Abs. 2 erschöpfend darzulegen, so

ist der Übereinstimmung zwischen ihr und dem oben gewonnenen Ergebnis dennoch ein erhebliches Gewicht beizulegen, da der Regierungsvertreter zweifellos mit dem, was die Vorlage sagen wollte, völlig vertraut gewesen ist. Zugleich ist es nicht bedeutungslos, daß in den nachfolgenden Verhandlungen der gesetzgebenden Körperschaften gegen diese Deutung nirgend Widerspruch erhoben worden ist. Es ist auch nicht angängig, jene Äußerung für die abweichende Ansicht zu verwerten, wie das anscheinend in Johow's Jahrbüchern der Entsch. des Kammergerichtes Bd. 15 S. 245 geschieht.

Die Berufung der Revision auf das materielle Strafrecht, womit wohl § 59 St.G.B.'s gemeint sein soll, geht schon darum fehl, weil nach § 2 des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch die besonderen Vorschriften des Landesstrafrechtes über strafbare Verletzungen der Steuergesetze in Kraft geblieben sind. Deswegen braucht nicht näher dargelegt zu werden, daß der Irrtum über Rechtsätze, die außerhalb des Strafgesetzes liegen, keineswegs mit rechtlicher Notwendigkeit und in allen Fällen als ein Irrtum über Thatfachen im Sinne des § 59 zu gelten hat.

Hiernach beruht es nicht auf einer irrigen Auslegung des Gesetzes, wenn der Vorderrichter den vom Angeklagten geltend gemachten Rechtsirrtum für unerheblich erachtet hat.

Die Revision war somit zu verwerfen.