22. 1. Nach welchen Grundsätzen ist ein Bordellwirt zur Einkommensteuer zu veranlagern?
 2. Wie ist die Strafe wegen Hinterziehung der Einkommensteuer zu ermitteln, wenn der Angeklagte sein Einkommen in der Steuererklärung zu schätzen hatte?
 3. Wie sind bei Berechnung des Einkommens des Steuerpflichtigen die vom Gesetze zugelassenen Abzüge zu behandeln?
 4. Schließt ein Rechtsirrtum über die Steuerpflichtigkeit des Einkommens die Absicht der Steuerhinterziehung aus?
 Preuß. Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (G. S. S. 195)
 §§ 11. 26. 66. 85.

III. Straffenat. Ur. v. 24. Juni 1911 g. Sch. III 316/11.

I. Landgericht Kiel.

Gründe:

Die Ehefrau des Angeklagten war nach den Feststellungen des Gerichts im Jahre 1905 Eigentümerin eines in R. liegenden Hauses, das ausschließlich dem „Betrieb“ eines Bordells diente. In ihm befanden sich, abgesehen von den erforderlichen Wirtschaftsräumen, vier Zimmer, die an Dirnen zu Unzuchtswegen „vermietet“ wurden, und ein „Salon“, der zum Empfange der das Bordell aufsuchenden Gäste bestimmt war. An diese sowohl, als auch an die Dirnen

¹ Der II. Straffenat hat sich in seinem Urteile vom 26. September 1911 g. B. u. Gen. II D. 565/11 der hier entwickelten Rechtsauffassung des V. Straffenats angeschlossen, hat insbesondere gegenüber dem Urteile des IV. Straffenats in Entsch. Bd. 27 S. 316 die Anrufung der Vereinigten Straffenate gleichfalls nicht für geboten erachtet.

selbst wurden vom Angeklagten oder dessen Ehefrau Zigaretten, Bier, Wein und andere Getränke in beträchtlicher Menge zum Genuß auf der Stelle verkauft, und zwar mit erheblichem Nutzen.

Der Angeklagte, der mit seiner Ehefrau zusammenlebt, hatte in seiner zum 15. Januar 1905 einzureichenden Steuererklärung behufs Veranlagung zur Staatseinkommensteuer für das Steuerjahr 1905 sein Rein-Einkommen auf 3685 *M* angegeben und als dessen alleinige Quelle „Handel und Gewerbe“ bezeichnet, ein Einkommen aus Grundvermögen demgemäß nicht angegeben. Das Gericht hat ihn wegen Steuerhinterziehung aus § 66 des preuß. Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 zu einer Geldstrafe verurteilt. Die dagegen vom Angeklagten eingelegte, auf unrichtige Anwendung des Strafgesetzes gestützte Revision ist begründet, da die tatsächlichen Feststellungen unzulänglich und von Rechtsirrtum beeinflusst sind, sodaß durch sie die verurteilende Entscheidung nicht gerechtfertigt wird.

Maßgebend für die Beurteilung der Rechtslage ist das vom Vorderrichter angewendete Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 nebst der vom preussischen Finanzminister auf Grund des § 85 das. erlassenen Ausführungsanweisung vom 6. Juli 1900. Die späteren, das Einkommensteuergesetz abändernden Gesetze vom 19. Juni 1906 (G. S. S. 241) und vom 26. Mai 1909 (G. S. S. 349) kamen erst bei der Veranlagung des Steuerjahrs 1907 bzw. 1909 zur Anwendung. Die Strafbestimmung selbst (§ 66 des Gesetzes vom 24. Juni 1891) hat aber keine Änderung erfahren (vgl. § 72 des Gesetzes vom 19. Juni 1906).

Das Gericht geht zutreffend davon aus, daß nach § 11 des Ges.¹ dem Einkommen des Angeklagten das seiner Ehefrau zuzurechnen sei. Nach § 26 das.² in Verbindung mit Art. 7 der Anweisung vom 6. Juli 1900 muß die Berechnung, Angabe und Schätzung des Einkommens im einzelnen getrennt nach dessen in § 7 des Ges. aufgeführten Hauptquellen erfolgen, nämlich nach den gesamten Jahreseinkünften des Steuerpflichtigen in Geld und Geldeswert aus

1. Kapitalvermögen,

¹ § 10 des Ges. v. 1906,

² § 27 a. a. O.

2. Grundvermögen, Pachtungen und Mieten einschließlich des Mietwerts der Wohnung im eigenen Hause,
3. Handel und Gewerbe . . . ,
4. Gewinnbringender Beschäftigung . . . sowie Vorteilen irgendwelcher Art, soweit diese Einkünfte nicht schon unter Nr. 1—3 begriffen sind.

Wäre die Annahme des Angeklagten rechtlich zutreffend, daß sein Einkommen aus dem Betriebe des Bordells sich als ein solches aus Handel und Gewerbe darstelle, so wäre nach Lage der Sache nicht zu beanstanden, daß er ein Einkommen aus Grundvermögen, insoweit das seiner Ehefrau gehörige Haus diesem Betriebe diene, nicht besonders in Ansatz gebracht hatte (§ 13 Abs. 3 des Gef.¹ und Art. 16 Nr. I, 1 der Anweisung). Allein mit Recht weist der Vorderrichter darauf hin, daß das in § 7 Nr. 3 das.² als Einkommensquelle bezeichnete „Gewerbe“, von dessen Reinerträgen der Staat in Gestalt der Einkommensteuer für sich und seine Zwecke einen Bruchteil in Anspruch nimmt, begrifflich nur eine erlaubte auf Gewinn und Erwerb gerichtete Tätigkeit zur Voraussetzung hat und niemals dargestellt werden kann durch ein Verhalten, dem der Staat mit seiner Strafgewalt hindernd und strafend entgegentritt. Diesem vom preussischen Oberverwaltungsgerichte bereits in einem Urteile vom 20. März 1893 (Entsch. in Staatssteuerf. Bd. 1 S. 282) ausgesprochenen und vom preussischen Kammergericht in einem — nicht veröffentlichten — Urteile vom 5. Juli 1906 in Sachen gegen R. gebilligten Grundsatz schließt sich der erkennende Senat vollständig an. Es entspricht der Rechtsauffassung, die das Reichsgericht auf anderen, aber ähnlichen Rechtsgebieten in gleichmäßiger Rechtsprechung zur Anwendung gebracht hat: ein Gegenstand, dessen Einfuhr aus dem Auslande verboten ist, unterliegt nicht der Verzollung, auch wenn im Zolltarif eine Eingangsabgabe für ihn festgesetzt ist. Wird er trotz bestehenden Verbots eingeführt, so liegt nur der Tatbestand der Konterbande (§ 134 W.Z.G.'s), nicht zugleich eine Zollbefraudation vor (Entsch. in Straff. Bd. 2 S. 370, Bd. 17 S. 9). Wer den Vorschriften des Rennwettengesetzes vom 4. Juli 1905 zuwider-

¹ § 12 Abs. 3 des Gef. v. 1906.

² § 6 a. a. O.

handelt, ist, obwohl gegebenenfalls seine Tätigkeit nach den Bestimmungen des Reichsstempelgesetzes stempelspflichtig wäre, nicht auch wegen Stempelsteuerhinterziehung strafbar (Entsch. in Straff. Bd. 39 S. 269). Dasselbe gilt von demjenigen, der aus dem Glücksspiel im Sinne des § 284 St.G.B.'s ein Gewerbe macht (Entsch. in Straff. Bd. 39 S. 395). Daß aber der Betrieb eines Bordells ein nach § 180 St.G.B.'s strafbares Verhalten darstellt, bedarf keiner Begründung. Daraus folgt die Unmöglichkeit, das Einkommen aus dem „Bordellbetrieb“ als ein solches aus Handel und Gewerbe zu beurteilen.

Der Vorderrichter hat den „Bordellbetrieb“ in ein „Schankgewerbe“ und ein „Vermieten von Zimmern“ gespalten und deshalb angenommen, daß der Angeklagte aus zwei Hauptquellen ein Einkommen bezogen habe: aus Grundvermögen (Vermieten von Zimmern) und aus Handel und Gewerbe (Schankgewerbe). Grundsätzliche Bedenken sind dagegen nicht geltend zu machen; insbesondere steht der Annahme eines Einkommens aus einem Schankgewerbe der Umstand nicht entgegen, daß das letztere mit dem den strafbaren Tatbestand der Kuppelerei bildenden Verhalten des Angeklagten in Verbindung stand (Entsch. in Straff. Bd. 35 S. 336).

Allein bei Berechnung dieses Einkommens aus jeder dieser beiden Quellen ist das Gericht von rechtlich fehlsamen Erwägungen ausgegangen.

Was zunächst das Einkommen aus Grundvermögen anlangt, so ist allerdings nach § 13 Abs. 2 des Gef.¹ von vermieteten Grundstücken der Mietzins als Einkommen zu berechnen. Allein dieser Grundsatz findet, was der Vorderrichter nicht gewürdigt hat, uneingeschränkte Anwendung nur, wenn die Überlassung eines Gebäudes oder Gebäudeteils zum Gebrauche der alleinige Zweck des zwischen den Beteiligten getroffenen Abkommens ist. Treten andere geldwerte Leistungen hinzu, so muß untersucht werden, welcher Teil dabei das Wesentliche darstellt. Denn bei einem zusammengesetzten Ertrag ist stets die Hauptquelle für dessen Natur entscheidend. Deshalb hat das Gesetz, wie bereits hervorgehoben, in § 13 Abs. 3² ausdrücklich vorgeschrieben, daß der Mietwert eines Grundstücks außer Ansatz

¹ § 12 Abs. 2 des Gef. v. 1906.

² § 12 Abs. 3 a. a. O.

bleibt, wenn dessen Nutzungswert in dem Einkommen aus Gewerbebetrieb enthalten ist. Nun hat im vorliegenden Falle, wie aus den Urteilsgründen mit zweifelsfreier Deutlichkeit hervorgeht, der Angeklagte an die Dirnen nicht bloß die nackten Gebäudeteile vermietet, sondern möblierte Zimmer. Ob nicht schon dadurch der dafür gezahlte „Mietzins“ die Eigenschaft eines Einkommens aus Handel und Gewerbe angenommen hat, braucht nicht entschieden zu werden. Denn die Leistungen des Angeklagten gingen festgestelltemaßen erheblich weiter. Er hatte die Zimmer zu reinigen, reine Bettwäsche und Bäder zu liefern und anscheinend auch für die Beköstigung der Dirnen zu sorgen, da der Vorderrichter von dem Roh-Einkommen dafür einen erheblichen Betrag in Abzug bringt. Ein derartiges Gebaren geht über die Nutzung eines Grundstücks erheblich hinaus und nimmt unbedenklich die Natur eines Gewerbebetriebs an. Daraus folgt aber ohne weiteres nach dem an die Spitze gestellten Grundsatz, daß das daraus gezogene Einkommen nicht zum Gegenstande der Besteuerung gemacht werden darf. Denn es ist klar, daß schon dieses Verhalten des Angeklagten allein, wie das Reichsgericht in zahlreichen Entscheidungen nachgewiesen hat, den Straftatbestand von § 180 St.G.B.'s verwirklicht. Das Gericht hätte ferner die Frage aufwerfen und beantworten müssen, ob unter den Beteiligten bei Abschluß des Abkommens, durch das der Angeklagte zur Gewährung eines möblierten Zimmers, Reinigung und Beköstigung, die Dirnen zur Zahlung einer Geldsumme verpflichtet werden sollten, an ein Mietverhältnis bezüglich eines Gebäudeteils ernstlich gedacht worden ist, und ob dieses Übereinkommen die wesentlichen Begriffsmerkmale eines Mietvertrags in sich schloß, oder ob nicht vielmehr dessen wesentlicher Bestandteil die Ausübung der Unzucht bildete. Es hätte geprüft werden müssen, ob einerseits die Dirne nicht bloß deswegen in ein Bordell eintritt und unverhältnismäßig hohe Beträge für die ihr gewährte Unterkunft zuzahlt, weil sie damit sich die Gelegenheit zur Ausübung der gewerbsmäßigen Unzucht zu verschaffen gedenkt, und ob andererseits der Bordellwirt durch Gewährung der erwähnten Leistungen nicht einen gewissen Anspruch auf tatsächliche Ausübung dieser Unzucht zu erlangen hofft. Es dürfte das Regelmäßige in Fällen dieser Art sein, daß die Dirne sich zur Ausübung der Unzucht in dem Bordelle verpflichtet glaubt und den Geschlechtsverkehr von

ihrem freien Belieben nicht abhängig machen darf, wenn sie nicht Gefahr laufen will, von dem Bordellwirt ausgewiesen zu werden. Unter diesen Umständen ist es ausgeschlossen, überhaupt von einem Mietverhältnisse bezüglich eines Gebäudeteils zu sprechen. Könnte dieser Weg bei Beurteilung des für die „Zimmervermietung“ sich ziffermäßig ergebenden Einkommens als eines solchen aus Grundvermögen überhaupt als gangbar ins Auge gefaßt werden, so müßte er nach dem Wortlaute des § 13 Abs. 2 des Ges.¹ folgerichtig zu dem widersinnigen Ergebnisse führen, daß dieses „Recht“ auf den Unzuchtsbetrieb zufolge einer dem Mieter obliegenden „sonstigen Nebenleistung“ dem Mietzinse hinzuzurechnen sei. Denn daß diese sog. Mietverträge nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes nichtig sind, ist, wie der Vorderrichter zutreffend hervorhebt, im Rahmen dieser Erörterungen bedeutungslos.

Dazu tritt, daß der Bordellwirt, wollte man die vorstehend bekämpfte Rechtsauffassung als annehmbar gelten lassen, genötigt wäre, in der Steuererklärung seine Verhältnisse klar zu legen, damit die Steuerbehörde nachprüfen könnte, ob die Unterlagen für die Berechnung der Einkommensteuer richtig sind, und mit welchem Betrag eine Veranlagung zu erfolgen habe. Er wäre zu einer umfassenden und sorgfältigen Angabe aller maßgebenden Verhältnisse, insbesondere auch für die Vergangenheit, um so mehr veranlaßt, als er ein wesentliches Interesse daran hat, unter allen Umständen zu verhindern, daß sein Verhalten durch Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung zur amtlichen Kenntnis der Staatsanwaltschaft gelangt, da diese dann sofort im Hinblick auf §§ 158, 152 St.ß.O. zu einem strafrechtlichen Einschreiten wegen Rupperei mit allen sich daraus auch für die Zukunft ergebenden Folgen gesetzlich verpflichtet wäre. Allein niemand kann, wie das Reichsgericht gleichfalls wiederholt ausgesprochen hat, rechtlich genötigt werden, eine von ihm begangene strafbare Handlung anzuzeigen (Entsch. in Straff. Bd. 37 S. 74; Gold.'s Arch. Bd. 53 S. 76).

Alle diese Erwägungen zwingen deshalb zu dem Schlusse, daß die von den Dirnen gezahlten „Mietbeträge“ bei Berechnung des Einkommens des Bordellwirts völlig außer Betracht zu lassen sind.

¹ § 12 Abs. 2 des Ges. v. 1906.

Der erkennende Senat vermag deshalb der vom Preußischen Oberverwaltungsgericht in einem — nicht veröffentlichten — Urteile vom 18. Juni 1910 in Sachen gegen D. vertretenen gegenteiligen Ansicht nicht beizufügen.

Allein daraus folgt nicht, daß das Grundstück bei Berechnung des Einkommens überhaupt nicht zu berücksichtigen ist. Denn wenn auch die den Dirnen überlassenen Zimmer weder tatsächlich „vermietet“ sind, noch als vermietet zu gelten haben, so sind sie doch von dem Eigentümer des Hauses „benutzt“. Für Fälle dieser Art schreibt das Gesetz in § 13 Abs. 3¹ vor, daß für nicht vermietete, sondern von dem Eigentümer selbst bewohnte oder „sonst benutzte“ Gebäude das Einkommen nach dem Mietzwerte zu bemessen ist. Es liegt kein Grund vor, diese Bestimmung hier außer Anwendung zu lassen, da es für sie keinen Unterschied macht, ob die durch den Eigentümer erfolgende Benutzung seiner Hausräume eine sittliche und gesetzlich erlaubte ist oder nicht. Der erkennende Senat tritt deshalb der vom Preußischen Kammergerichte neuerdings in dem Urteile vom 5. November 1907 ausgesprochenen Ansicht (Jahrb. Bd. 35 S. C. 3) im Ergebnisse bei.

Schon daraus folgt im vorliegenden Falle die Unhaltbarkeit des angegriffenen Urteils, abgesehen davon, daß der Vorderrichter bei Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Angeklagten nicht nur die sog. Mietbeträge, sondern auch diejenigen Summen voll in Ansatz gebracht hat, die die Dirnen für Reinigung, Wäsche und Bäder zu entrichten hatten. Vielmehr war der durch sachverständiges Gutachten zu ermittelnde Mietwert nur derjenigen Räume des Hauses zu berücksichtigen, die nicht ausschließlich den Zwecken des Schankgewerbes dienen.

Aber auch die Höhe des vom Vorderrichter berechneten Einkommens aus dem Schankgewerbe unterliegt rechtlicher Beanstandung. Der Bordellbetrieb des Angeklagten hatte erst am 1. April 1904 begonnen, bestand also zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung noch kein volles Jahr. Das Gericht stellt nun in eingehendster Würdigung aller Verhältnisse auf das sorgfältigste nach Heller und Pfennig fest, wie groß die Einnahme aus dem Schankgewerbe täglich im Durch-

¹ § 12 Abs. 3 a. a. D.

schnitt für die Zeit vom 1. April bis 31. Dezember 1904 gewesen war, und berechnet daraus die Jahreseinnahme. Das ist rechtsirrig. Der Angeklagte hatte bei seiner Steuererklärung sein Einkommen aus dem Schankgewerbe zu schätzen, und zwar nicht bloß deswegen, weil es sich dabei um unbestimmte oder schwankende Einnahmen im Sinne des in diesem Punkte in der Zwischenzeit allerdings wesentlich abgeänderten § 10 des Gesetzes vom 24. Juni 1891¹ handelte, sondern weil diese Einkommensquelle noch kein Jahr bestand, und weil dem Angeklagten die vom Gericht im Laufe des Verfahrens beschafften zahlenmäßigen Unterlagen nicht zur Verfügung standen. Hätte er richtig geschätzt, so hätte danach seine Veranlagung erfolgen müssen. Unter dieser Voraussetzung der richtigen Schätzung hätte er unrichtige oder unvollständige Angaben nicht gemacht, die geeignet gewesen wären, zur Verkürzung der Steuer zu führen. Eine rechtserhebliche Verkürzung des Staates würde selbst dann nicht vorgelegen haben, wenn sein Einkommen im Laufe des Steuerjahres 1905 tatsächlich höher gewesen wäre. Bei dieser Sachlage war das Gericht im Rahmen der Tatsachenfeststellung zwar nicht gehindert, die von ihm angestellte Berechnung aufzumachen. Allein es hatte sich bei Prüfung der Frage, welche Angaben der Angeklagte in seiner Steuererklärung hätte machen müssen, auf den von diesem einzunehmenden Standpunkt zu stellen und sich die Frage vorzulegen, wie hoch unter den obwaltenden Umständen der Angeklagte sein Einkommen zu schätzen hatte. Die danach gefundene Summe war bei Berechnung der Strafe zugrunde zu legen.

Von der ermittelten Höheinnahme waren ferner die gesetzlichen Abzüge zu machen, wobei die Vorschriften der Ausführungsanweisung berücksichtigt werden mußten (vgl. Art. 4. 16. 17 und 18). Danach sind die bei einer bestimmten Quelle entstehenden sachlichen Abzüge stets beim Rohertrag eben dieser Quelle zu berücksichtigen. Das Gericht hat aber von dem Gesamteinkommen eine Reihe von Abzügen zugelassen, ohne für jeden einzelnen den Rechtsgrund ersichtlich zu machen, und ohne sich darüber auszusprechen, auf welche Einkommensquelle jeder einzelne in Anrechnung zu bringen ist. Dieses Verfahren ist unzulässig, zumal da sich erst durch die Zuteilung eines

¹ Jetzt ist § 9 des Gef. v. 1906 maßgebend.

in Abzug zu bringenden Postens zu einer bestimmten Einkommensquelle mit Sicherheit beurteilen läßt, ob er tatsächlich abzugsfähig ist.

Wird auf diesem Wege festgestellt, welchen Inhalt der Angeklagte seiner Steuererklärung hätte geben müssen, so ist zu prüfen, in welcher Höhe der Staat verkürzt worden ist oder verkürzt werden sollte. Eine Verkürzung ist aber nur insofern eingetreten, als sich zwischen dem Einkommen, welches hätte angegeben werden sollen, und dem tatsächlich der Veranlagung zugrunde gelegten ein Unterschied ergibt. In dieser Beziehung ist die Höhe des vom Angeklagten in der Steuererklärung angegebenen Einkommens bedeutungslos. Das letztere gewinnt nur dann Erheblichkeit, wenn es sich um die Feststellung handelt, ob der Angeklagte durch seine falschen Angaben eine größere Verkürzung beabsichtigt hatte, wobei die vom Reichsgericht Entsch. in Straff. Bd. 40 S. 309, insbesondere S. 312 dargelegten Grundsätze zu beachten sind. . . .

Aus diesen Gründen unterlag das angefochtene Urteil mit seinen tatsächlichen Feststellungen der Aufhebung, und es mußte die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

Sollte der Vorderrichter bei der erneuten Verhandlung zu ähnlichen Feststellungen gelangen, so wird er auch den inneren Tatbestand des § 66 des Gef.¹ von neuem zu prüfen haben. Nach dessen Wortlaut, insbes. Abs. 2, trifft den Angeklagten die volle Strafe der Steuerhinterziehung nur unter der Voraussetzung, daß er wissentlich und auch mit der Absicht der Steuerhinterziehung gehandelt hat. Unter Absicht ist hier, wie in vielen anderen Fällen auf dem Gebiete des Strafrechts, der auf den Erfolg gerichtete Wille zu verstehen. Dieser ist aber begrifflich ausgeschlossen, wenn der Angeklagte aus Irrtum sein Einkommen nicht für steuerpflichtig hielt, ohne Rücksicht darauf, ob der Irrtum ein tatsächlicher im Sinne des § 59 St.G.B.'s oder ein Rechtsirrtum war. Denn irrte der Angeklagte über die Steuerpflichtigkeit seines Einkommens, gleichviel aus welcher Veranlassung, so kann er unmöglich insoweit die Absicht der Steuerhinterziehung gehabt haben (vgl. Entsch. in Straff. Bd. 42 S. 260).

¹ § 72 des Gef. v. 1906.