

48. 1. Fällt eine zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangene Urkundenfälschung unter §§ 267, 268 StGB?
2. Fälschung der Handelsbücher durch den Geschäftsinhaber.
 StGB. §§ 267, 268.
 EinfG. z. StGB. § 2.
- Preuß. Einkommensteuergesetz vom ^{19. Juni 1906 (Ges. S. 241)}
_{26. Mai 1909 (Ges. S. 86)} — EinkStG. —
 § 72.

III. Straffenat. Ur. v. 20. November 1916 g. L. III 433/16.

I. Strafkammer bei dem Amtsgericht Geestemünde.

Aus den Gründen:

„Der Angeklagte war eines Verbrechens der Urkundenfälschung nach §§ 267, 268 StGB. beschuldigt. Die Strafkammer hat ihn eines Vergehens nach § 72 des Preuß. EinfStG. schuldig erkannt, die Verurteilung wegen Urkundenfälschung dagegen abgelehnt, weil „die Täuschung im Laufe und im Rahmen des Steuerverfahrens erfolgen sollte und in diesen Grenzen der Angeklagte von der verfälschten Urkunde zum Zwecke der Täuschung insofern Gebrauch gemacht hat, als er damit der Steuerbehörde gegenüber unrichtige Angaben gemacht hat“. „Somit würde,“ sagt das Urteil weiter, „die Tat des Angeklagten auch unter die Strafbestimmungen des § 72 des Preuß. EinfStG. vom 19. Juni 1906 fallen. Gemäß § 2 EinfG. z. StGB. wird aber die Anwendung des Reichsstrafgesetzbuchs ausgeschlossen und es ist unter Ausschuß des Reichsrechts das Landesrecht anzuwenden, wenn der Tatbestand einer Steuerhinterziehung vorliegt.“

Der gegen das Urteil gerichteten Revision der Staatsanwaltschaft war entsprechend dem Antrage des Oberreichsanwalts stattzugeben.

Der Strafkammer kann darin nicht beigetreten werden, daß durch die Verurteilung des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung im Hinblick auf die Vorschriften in § 2 EinfG. eine gleichzeitige Verurteilung wegen Urkundenfälschung ausgeschlossen werde, weil diese innerhalb des Rahmens des Steuerverfahrens dergestalt begangen worden sei, „daß hierdurch der Steuerbehörde gegenüber unrichtige Angaben gemacht worden seien“. Richtig ist, daß solche Straftaten, die im Strafgesetzbuch unter Strafe gestellt sind, dennoch nicht der da bestimmten Strafe unterliegen, wenn für sie eine anderweite Strafe in einem Sondergesetz vorgesehen ist, das als Reichsgesetz oder nach dem Vorbehalt in § 2 Abs. 2 EinfG. z. StGB. die Kraft hat, das Reichsstrafgesetzbuch auszuschließen. Dabei läßt sich aber nicht schon daraus, daß ein strafrechtlicher Tatbestand in Beziehung auf einen Gegenstand der Steuergesetzgebung hervortritt, allgemein die Folgerung ziehen, daß er ohne weiteres der Herrschaft des

Strafgesetzbuchs entzogen sei, soweit dessen Anwendbarkeit in dem Sondergesetz nicht besonders vorbehalten worden ist; dies ist vielmehr nur dann der Fall, wenn das Sondergesetz erkennen läßt, daß es eine seiner Ordnung nicht entzogene Deliktform anderwärts wirklich behandelt hat. Ob dies der Fall ist, muß dem einschlagenden Sondergesetz entnommen werden (RGSt. Bd. 4 S. 50; Bd. 14 S. 293; Bd. 20 S. 305; Bd. 31 S. 354; Bd. 40 S. 415; Bd. 46 S. 186; Bd. 47 S. 5; Goldb. Bd. 54 S. 485).

Prüft man von diesem Gesichtspunkt aus die Bestimmungen des EinkStG., so ergibt sich, daß es zwar den Tatbestand des Betrugs, nicht aber den der Urkundenfälschung in seinen Geltungsbereich gezogen und behandelt hat. Der Wortlaut des § 72: „Wer wissentlich in der Steuererklärung . . . unrichtige Angaben macht“, läßt hierüber keinen Zweifel. Damit liegt ein Tatbestand vor, der sich mit dem des Betrugs im wesentlichen deckt. Nichts spricht jedoch dafür, daß diese Strafbestimmung auch den Fall der Urkundenfälschung in ihren Geltungsbereich hat einbeziehen wollen und einbezogen hat. Die Urkundenfälschung kann allerdings als Mittel der Steuerhinterziehung dienen, es kann von gefälschten Urkunden der Steuerbehörde gegenüber Gebrauch gemacht werden, um ihr die Unrichtigkeit der Angaben zu verhüllen, damit verliert aber die Urkundenfälschung keineswegs ihre Eigenschaft als selbständige Straftat (RGSt. Bd. 40 S. 431). Es wäre auch gar nicht abzusehen, welchen Anlaß der Gesetzgeber gehabt haben sollte, eine bei Gelegenheit einer Steuerhinterziehung oder zu deren Ermöglichung begangene Urkundenfälschung von den allgemeinen Strafgesetzen auszunehmen, da der strafrechtliche Tatbestand der Urkundenfälschung keineswegs ohne weiteres im Bereiche der Steuergesetze liegt (RGSt. Bd. 31 S. 356). Daß dies auch im allgemeinen der Standpunkt der Steuergesetzgebung ist, ergibt sich u. a. daraus, daß das Preuß. Ges. betr. die Erbschaftsteuer vom 30. Mai 1873 (GS. S. 329, § 42 Abs. 2) ausdrücklich die Anwendung seiner Strafbestimmungen für den Fall ausschloß, daß die Täuschung der Steuerbehörde durch Urkundenfälschung oder falsche eidesstattliche Versicherung vorgenommen war und wegen dieser Verfehlungen Bestrafung eintrat. Wenn neuere Steuergesetze eine derartige ausdrückliche Bestimmung nicht enthalten, so erklärt sich dies lediglich dadurch, daß sie eine solche mit Rücksicht auf die er-

mährten allgemein geltenden Rechtsgrundsätze nicht für erforderlich erachteten.

Sonach durfte die Verurteilung wegen Urkundenfälschung — wenn im übrigen deren Tatbestand vorlag — nicht um deswillen abgelehnt werden, weil die Strafkammer eine Zuwiderhandlung gegen das EinkStG. als gegeben annahm.

Daß aber der Angeklagte sich durch die für erwiesen erachtete Fälschung seines Kassabuchs im Zusammenhalt mit dessen Vorlegung bei den Verhandlungen mit dem Steuersekretär F. einer Urkundenfälschung schuldig gemacht hat, erkennt die Strafkammer selbst mit zutreffender Begründung an. Wer eine Urkunde in seinem ausschließlichen Gewahrsam hat — und dies trifft insbesondere auch bei einem Kaufmann hinsichtlich der von ihm geführten Handelsbücher zu — hat die Befugnis zu beliebigen nachträglichen Änderungen nur so lange, als sich die Urkunde in Beziehung auf ihren stofflichen Untergrund wie auf ihren gedanklichen Inhalt in seiner ausschließlichen tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsgewalt befindet. Dagegen erlischt begrifflich die Abänderungsbefugnis des Urhebers, wenn ihm durch Begründung eines fremden Anspruchs auf Unversehrtheit der Urkunde auch nur die rechtliche Verfügungsgewalt entzogen und von dem Träger des Anspruchs nicht wieder eingeräumt ist (RGSt. Bd. 40 S. 254; Bd. 36 S. 168; Urteil des 1. Strafsenats vom 10. Januar 1910 [D. 33. S. 484] und des 2. Strafsenats vom 10. Dezember 1915, II D. 609/15).

Ein solcher Anspruch auf Unversehrtheit des vom Angeklagten in seinem Kassabuch gefälschten Eintrags war im vorliegenden Falle der Steuerbehörde erwachsen. Sie hatte von der ihr in § 40 Abs. 4, § 45 Abs. 5, § 48 Abs. 2, 3 und Art. 61 der Ausführungsanweisung eingeräumten Befugnis, sich die Bücher behufs Prüfung der Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben vorlegen zu lassen und sie einzusehen, Gebrauch gemacht; der Steuersekretär F., als Vertreter der Steuerbehörde, hatte am 6. Mai 1916 mit dem Angeklagten dessen Kassabuch durchgegangen und war dabei insbesondere bei den Einträgen im Monat August 1913 auf erhebliche Unstimmigkeiten gestoßen. Der Angeklagte gab an, diese Unstimmigkeiten nicht alsbald aufklären zu können, sagte zu, die Bücher nochmals durchsehen zu wollen, und erhielt sie von F. wieder ausgehändigt.

Nun änderte er bei den Einträgen für den Monat August einen nicht abzugsfähigen Posten von 649,04 *M* in einen abzugsfähigen von 149,04 *M* ab und legte das so abgeänderte Buch bei der neuen Verhandlung am 20. Mai 1916 dem F. wieder vor, um in ihm den Glauben zu erwecken, der Eintrag habe von Anfang an so gelautet, wie er sich jetzt darstellte. Zu dieser Abänderung war der Angeklagte nicht mehr befugt. Soweit F. als Vertreter der Steuerbehörde am 6. Mai 1916 gemeinsam mit dem Angeklagten das Kassabuch durchgegangen und die Einträge auf ihre Verwendbarkeit als Beweismittel für die steuerlichen Erklärungen des Angeklagten geprüft hatte, war der Steuerbehörde ein Anspruch auf unverfälschte Erhaltung dieser Einträge erwachsen. Die Entscheidung RGSt. Bd. 5 S. 430, auf die der Angeklagte sich beruft, steht dieser Annahme keineswegs entgegen, denn damals stand die Fälschung eines Handelsbuchs in Frage vor dessen Vorlegung bei Gericht.“ . . .