

**FINANZWISSENSCHAFTLICHE FORSCHUNGSARBEITEN**

Herausgegeben von Prof. Dr. G. Schmölders, Universität Köln

Dr. Wolfgang Peres

**Die Steuerhinterziehung  
im Spiegel der Rechtsprechung**

Die Entscheidungspraxis des Amts- und  
des Landgerichts Köln von 1950 bis 1959

Mit einem Geleitwort

von Prof. Dr. G. Schmölders, Köln



**D U N C K E R & H U M B L O T · B E R L I N**

**Dr. Wolfgang Peres**

**Die Steuerhinterziehung im Spiegel der Rechtsprechung**

**FINANZWISSENSCHAFTLICHE FORSCHUNGSARBEITEN**

**Neue Folge Heft 27**

**Herausgegeben von Prof. Dr. G. Schmolders, Universität Köln**

# Die Steuerhinterziehung im Spiegel der Rechtsprechung

Die Entscheidungspraxis des Amts- und  
des Landgerichts Köln von 1950 bis 1959

Von

Dr. Wolfgang Peres



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

**Alle Rechte vorbehalten**  
**© 1963 Duncker & Humblot, Berlin**  
**Gedruckt 1963 bei Hans Winter Buchdruckerei, Berlin 61**  
**Printed in Germany**

## Geleitwort

Mit der vorliegenden Untersuchung setzt das Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität Köln seine Arbeiten auf dem Gebiet der Erforschung der herrschenden Steuermentalität und „Steuer-moral“ fort<sup>1</sup>. Dem Verfasser war die Aufgabe gestellt, an Hand der über einen längeren Zeitraum zu verfolgenden Steuerstrafpraxis zu der alten Streitfrage Stellung zu nehmen, ob die Strafjustiz Fälle von Steuerhinterziehung mit dem gleichen Maß zu messen und zu entscheiden pflegt, wie es für den Strafrechtstatbestand des Betruges nach § 263 StGB gilt; zugleich war zu untersuchen, ob das Gesetz selbst eine Handhabe dazu bietet, die Steuerstraftaten nach dem im Vergleich zum Betrug offensichtlich geringeren Unrechtsbewußtsein ihrer „Täter“ strafrechtlich schonender zu behandeln als diese.

Das Ergebnis der an den Steuerstrafakten des Amts- und Landgerichts Köln von 1950 bis 1960 durchgeführten Untersuchung ist in mehrfacher Beziehung steuerpolitisch und rechtssystematisch bedeutsam. Einmal ist festzustellen, daß die Finanzbehörden sich der geplanten Untersuchung unter Berufung auf das Steuergeheimnis, das auch für wissenschaftliche Zwecke nicht durchbrochen werden dürfe, von vornherein versagt haben. Da andererseits eine Kriminalstatistik über Steuervergehen nicht geführt wird und noch dazu die sogenannte „Dunkelziffer“ der nicht entdeckten Fälle von sachverständiger Seite auf nicht weniger als 1 : 100 geschätzt wird, war auf Vollständigkeit und Repräsentanz der Untersuchung von vornherein nicht zu rechnen; die Untersuchung verlagerte sich dafür auf eine eingehende Prüfung jenes kleinen Bruchteils an Steuerstrafsachen, die den ordentlichen Gerichten zur Entscheidung übergeben wurden, sei es, daß das Finanzamt nicht selbst entscheiden konnte oder wollte oder daß der Beschuldigte selbst auf gerichtlicher Entscheidung bestand.

Im Ergebnis zeigt sich einmal ein „Auseinanderklaffen der Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung auf der einen und der Gerichte auf der anderen Seite“, das dem Gleichheitsgrundsatz der Verfassung durchaus widerspricht; „die Ansicht, ein Steuersünder fahre bei Erledigung der Strafsache innerhalb der Verwaltung besser als bei einer

---

<sup>1</sup> Scholten, H., Die Steuermentalität der Völker im Spiegel ihrer Sprache, Köln 1952; Holtgrewe, K. H., Der Steuerwiderstand, Berlin 1954; Gerling, K., Der Schmuggel als finanzpolitisches Problem, Berlin 1956; Schmolders, G., Das Irrationale in der öff. Finanzwirtschaft Hamburg 1960.

gerichtlichen Entscheidung, ist allgemein verbreitet und sicher nicht grundlos“ (S. 127). Aus dieser Verfassungswidrigkeit der herrschenden „Zweigleisigkeit“ der Rechtsanwendung leitet der Verfasser Reformvorschläge ab, die der Erörterung wert erscheinen.

Weiterhin ergab sich, daß schon allein die „offene“ Steuerkriminalität nur nach § 396 AO der Zahl der Fälle nach etwa ein Fünftel der gesamten Betrugs kriminalität ausmacht; nimmt man die „fahrlässige Steuerverkürzung“ nach § 402 hinzu, bei der dem Täter nicht Vorsatz, sondern nur grobe Fahrlässigkeit nachgewiesen zu werden braucht, so wird der große zahlenmäßige Umfang der Steuerkriminalität erkennbar, die ganz überwiegend lediglich im Unterwerfungsverfahren der Finanzverwaltung „erledigt“ zu werden pflegt. Welche Maßstäbe hier angelegt werden, konnte die Untersuchung natürlich nicht ermitteln; die erwähnte Streitfrage bleibt infolgedessen weiterhin offen.

Günter Schmolders

## Inhalt

<i>Einleitung</i> .....	11
<i>A. Die Steuerhinterziehung in der älteren finanzwissenschaftlichen Literatur</i> .....	14
I. Der umstrittene Begriff der Steuerhinterziehung .....	14
II. Die Einstellung der Finanzwissenschaftler zur Steuerhinterziehung .....	17
III. Die Ausführung der Strafbestimmungen des preußischen Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 in der Praxis .....	28
<i>B. Die Gesetzgebung Gegenüberstellung der Tatbestandsmerkmale des Betruges nach § 263 StGB und der Steuerhinterziehung nach § 396 AO</i> .....	34
I. Die Steuerhinterziehung — Verwaltungsunrecht oder Strafdelikt? .....	34
II. Das geschützte Rechtsgut in beiden Tatbeständen .....	38
III. Die Tatbestandsmerkmale des Betruges .....	39
IV. Der hohe Abstraktionsgrad der Steuerhinterziehung als eines Blankettgesetzes .....	41
V. Die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung und der Unterschied zwischen § 263 StGB und § 396 AO .....	42
VI. Rechtshistorischer Exkurs .....	46
1. Die Bedeutung der Schuldvermutungen .....	47
2. Der Zeitpunkt der Vollendung der Steuerhinterziehung .....	50
<i>C. Die Rechtsprechung des Amts- und Landgerichts Köln in der Zeit vom 1. Januar 1950 bis zum 31. Dezember 1959 — Empirische Untersuchung von 96 Straffällen in Veranlagungssteuerstrafsachen</i> .....	53
I. Das gerichtliche Steuerstrafverfahren wird in Gang gesetzt durch .....	55
1. Antrag des Beschuldigten .....	55
2. Abgabe eines anhängigen Verwaltungsstrafverfahrens .....	55

II. Festgestellte Begehungsarten der Steuerhinterziehung .....	58
1. Nichtabgabe von Steuererklärungen und Verstoß gegen die Meldepflicht nach § 191 AO .....	58
2. Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen .....	61
a) Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen auf Grund von formellen Mängeln der Buchhaltung .....	62
α) Verstoß gegen die Verordnung zur Führung eines Waren- eingangsbuches .....	62
β) Verstöße gegen allgemeine Formvorschriften .....	63
γ) Urkundenfälschung .....	64
δ) Unrichtige Kalkulation .....	66
b) Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen auf Grund von materiellen Mängeln der Buchhaltung .....	68
α) Nichtverbuchung von Geschäftsvorfällen .....	68
β) Falsche Bilanzierung .....	71
3. Abhilfeschlag .....	71
III. Analyse des Tatmotivs .....	73
1. Aufbau und Ausbau einer selbständigen wirtschaftlichen Exi- stenz des Täters .....	75
2. Erfolgreiche Überbrückung von Schwierigkeiten im Unter- nehmen des Täters .....	75
3. Versuch, die selbständige Existenz zu verlängern .....	76
IV. Die Wirkung der Steuerstrafe .....	77
1. Allgemein .....	77
a) Das Material .....	77
b) Das Kriterium .....	79
2. Die Wirkung der Steuerstrafe bei Verfahren, die durch Urteil abgeschlossen wurden .....	79
a) Keine Wirkung der Steuerstrafe auf die selbständige wirt- schaftliche Existenz des Täters .....	79
b) Schwache Wirkung der Steuerstrafe auf die selbständige wirtschaftliche Existenz des Täters .....	80
c) Starke und sehr starke Wirkung der Steuerstrafe auf die selbständige wirtschaftliche Existenz des Täters .....	82
d) Verlust der selbständigen wirtschaftlichen Existenz .....	86
α) Die Steuerstrafe ist lediglich der letzte Anlaß für den Existenzverlust .....	87

Inhalt	9
β) Die Steuerstrafe ist die eigentliche Ursache für den Existenzverlust .....	89
3. Die Wirkung der Steuerstrafe bei Verfahren, die ohne Urteil abgeschlossen wurden .....	92
D. Probleme der Zweigleisigkeit des Steuerstrafverfahrens .....	94
I. Wettbewerb, Steuerhinterziehung und Steuergeheimnis .....	96
II. Das Steuerstrafverfahren der Gerichte und der Verwaltung, eine zahlenmäßige Gegenüberstellung für den Bezirk Köln .....	105
1. Der zahlenmäßige Umfang der Steuerstrafverfahren der Gerichte und der Verwaltung .....	106
2. Die Zahl der von der Verwaltung eingestellten Verfahren .....	110
3. Die Umwandlung von Geldstrafen der Finanzverwaltung in Ersatzfreiheitsstrafen nach § 470 AO .....	114
4. Einige Bemerkungen zur Praxis des Steuerstrafverfahrens der Verwaltung .....	120
5. Zusammenfassung .....	126
III. Das Erfordernis einer öffentlichen Kontrolle des Steuerstrafverfahrens der Verwaltung .....	128
<i>Anhang</i> .....	135
Nr. 1: Zahlenmaterial zur Anwendung der Strafbestimmungen des preußischen Einkommensteuergesetzes aus der Zeit von 1892 bis 1913	137
Nr. 2: Aufstellung nach Berufen der Täter .....	138
Nr. 3: Aufstellung über Pflichten, die nach § 392 Abs. I AO. im Interesse der Besteuerung auferlegt sind und gegen die im Untersuchungszeitraum am häufigsten verstoßen wurde .....	139
Nr. 4: Aufstellung über diejenigen Straffälle in Veranlagungs- und Kraftfahrzeugsteuersachen, die im Untersuchungszeitraum vom Amts- und Landgericht Köln entschieden wurden .....	140
Nr. 5: Aufstellung über die mit oder ohne Urteil abgeschlossenen gerichtlichen Steuerstrafverfahren .....	141
Nr. 6: Aufschlüsselung der im gerichtlichen Steuerstrafverfahren ohne Urteil abgeschlossenen Fälle .....	141
Nr. 7: Übersicht über die von der Gemeinsamen Strafsachenstelle Köln (errichtet 1953) in den Jahren 1953 bis 1960 eingeleiteten, erledigten und an die Justizverwaltung zur gerichtlichen Entscheidung oder zur Umwandlung nach § 470 AO abgegebenen Strafverfahren sowie die Höhe der von der Gemeinsamen Strafsachenstelle Köln insgesamt verhängten Geldstrafen im Verwaltungsstrafverfahren	142

Nr. 8: Aufschlüsselung der Gesamtzahl der seit 1953 von der Gemeinsamen Strafsachenstelle Köln im Verwaltungswege erledigten Steuerstrafverfahren (vgl. Anhang Nr. 7, Spalte 3) .....	143
Nr. 9: Aufschlüsselung der Gesamthöhe der von der Gemeinsamen Strafsachenstelle Köln seit 1953 verhängten Geldstrafen (vgl. Anhang Nr. 7, Spalte 6) .....	143
Nr.10: Anzahl der bei der Oberfinanzdirektion Köln eingelegten Beschwerden gegen Strafbescheide der Gemeinsamen Strafsachenstellen Aachen, Bonn und Köln .....	144
Nr.11: Zahl der wegen Betrug und Untreue im Landgerichtsbezirk Köln verurteilten Personen .....	145
Nr.12: Zusammenstellung nach Wirkungsgraden der Steuerstrafe (vgl. Gesamtübersicht, Spalte 13) .....	146
<i>Literaturverzeichnis</i> .....	147
<i>Gesamtübersicht</i> .....	151

## Einleitung

Jastrow hat die Meinung vertreten, der Staat könne es nicht wagen, einen Steueründer nach dem Betrugsparagrafen (§ 263 StGB) des Strafgesetzbuches zu bestrafen<sup>1</sup>, dessen Strafmaß heute nach § 16 StGB von einem Tag bis zu fünf Jahren Gefängnis reicht und der in schweren Fällen Zuchthausstrafe bis zu zehn Jahren androht. Vielmehr werde ein Steueründer durch besondere Strafbestimmungen vor der in einem öffentlichen Verfahren auszusprechenden Gefängnisstrafe geradezu geschützt.

In Anlehnung an Jastrow und vor allem an Adolph Wagner<sup>2</sup> ist diese Argumentation von Schmölders erneut aufgegriffen und in zahlreichen Veröffentlichungen immer wieder vertreten worden<sup>3</sup>. In diesen hat Schmölders das Bestehen einer von der allgemeinen Moral abweichenden Steuermoral nachgewiesen, eine Tatsache, die inzwischen zum festen Bestand finanzwissenschaftlichen Wissens gehört. Vor allem habe sich jedoch die Rechtsprechung der unteren Instanzen der ordentlichen Gerichte bisher nicht dazu entschließen können, eine dem Fiskus gegenüber begangene Täuschung mit dem gleichen Maß zu messen wie eine Vermögensbeschädigung anderer Rechtspersonen<sup>4</sup>. Die gleiche Ansicht hat erst in jüngster Zeit Kopacek erneut vertreten<sup>5</sup>.

Diese Meinung ist nicht unwidersprochen geblieben. Terstegen bringt vor, unter Hinweis auf die Gesetzessystematik — gleiche Bestrafung von Versuch und Vollendung nach § 397 Abs. II der Abgabenordnung (AO), Strafbarkeit der fahrlässigen Steuerverkürzung nach § 402 AO, der Steuergefährdung nach § 406 AO und der Steuerordnungswidrigkeit nach § 413 AO —, von einer im Vergleich zum Betrug milden Bestrafung der Steuerhinterziehung könne keine Rede sein. Die Beschränkung der Strafart — es wird in erster Linie Geldstrafe angedroht — entspreche der Ausdehnung des Tatbestandes, und man dürfe daraus

---

<sup>1</sup> Jastrow, Ignaz, Gut und Blut fürs Vaterland, Berlin 1917, S. 160/61.

<sup>2</sup> Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 799 f.

<sup>3</sup> Schmölders, Günter, Steuermoral und Steuerbelastung, Berlin 1932, S. 4; Ders., Die Wirtschaftsdelikte als Störungsfaktoren im Ordnungssystem der Marktwirtschaft; in: Wirtschaftsdelikte (Einschließlich der Korruption) Arbeitstagung im Bundeskriminalamt Wiesbaden vom 8. April bis 13. April 1957, Wiesbaden 1957, S. 15/16. Ders., Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Hamburg 1960, Rowohlt's Deutsche Enzyklopädie Nr. 100, S. 100.

<sup>4</sup> Schmölders, Steuermoral und Steuerbelastung, S. 5.

<sup>5</sup> Kopacek, Werner, Die Freiheitsstrafe bei schweren Steuervergehen in der Praxis; in: Finanz-Rundschau 15. (42.) Jg. 1960, S. 610 f.

keine minder schwere Bewertung der Steuerhinterziehung im Vergleich zum Betrug herleiten<sup>6</sup>.

Aus diesem Stand der Diskussion ergibt sich, daß Untersuchungen über eine angenommene Milde oder Härte in der Ahndung von Steuer-  
vergehen, die ausschließlich theoretischer Natur sind, nicht weiter-  
führen.

Dem Verfasser wurde daher die Aufgabe übertragen zu untersuchen

1. ob zwischen dem Tatbestand des Betruges nach § 263 StGB und dem der Steuerhinterziehung nach § 396 AO ein Unterschied besteht, der eine von der Anwendung des § 263 StGB abweichende — sei es härtere, sei es mildere — Handhabung des § 396 AO rechtfertigt. Dieser Teil der Untersuchung läuft darauf hinaus festzustellen, *warum* das Tatbestandsmerkmal der Bereicherungsabsicht in § 396 AO fehlt; die Tatsache, daß es fehlt, ist bekannt und bedarf keiner Erwähnung. Da sowohl in der Begründung des Entwurfs einer Reichsabgabenordnung<sup>7</sup> als auch von Enno Becker als dem Schöpfer der Abgabenordnung<sup>8</sup> als Begründung auf den Rechtszustand vor Erlass der Abgabenordnung hingewiesen wird mit der unbefriedigenden Regelung der Schuldfrage durch bloße Vermutung, ist nach der Gegenüberstellung der Tatbestandsmerkmale beider Vergehen auf die Bedeutung der Schuldvermutungen in der alten Gesetzgebung einzugehen. — Das Ergebnis dieser Untersuchung wird sein, daß es keinen Unterschied gibt, der eine im Prinzip von der Anwendung des § 263 StGB andere Handhabung des § 396 AO rechtfertigt.

2. Um aus dem Stadium der bloßen Vermutungen, ob milde oder streng gestraft wird, herauszukommen, war ferner über einen längeren Zeitraum anhand der Rechtsprechung festzustellen, welche Strafen nun tatsächlich verhängt werden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die Strafandrohungen gegen Steuersünder durch das Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949<sup>9</sup> verschärft wurden, kommt der Verfasser zu dem Ergebnis, daß sich die Rechtsprechung der Gerichte in dem gleichen Ausmaß verschärft hat, in welchem die Neigung der Gemeinsamen Strafsachenstelle Köln zur Abgabe von Verwaltungsstrafverfahren in Veranlagungssteuerstrafsachen an die Justiz

<sup>6</sup> Terstegen, Walter Otto Wilhelm, Steuerstrafrecht einschließlich Verfahrensrecht, Köln 1956, S. 87/88; Ders., Besonderheiten der Steuerstraftaten und des Steuerstrafrechts; in: Wirtschaftsdelikte (Einschließlich der Korruption), a. a. O., S. 221.

<sup>7</sup> Verhandlungen der Verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Anlage Nr. 759 zu den Stenographischen Berichten, Bd. 338, Berlin 1920, S. 598.

<sup>8</sup> Becker, Enno, Reichsabgabenordnung, 4. Aufl., Berlin 1925, S. 690.

<sup>9</sup> BGBl. I S. 418; eine Milderung erfolgte durch das Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Dritten Teils der Reichsabgabenordnung v. 11. Mai 1956.

nachließ. Was die Wahl des Untersuchungszeitraums betrifft, so wurde auf die Untersuchung der Straffälle aus dem Zeitraum von der Währungsreform bis zum 31. Dezember 1949 verzichtet. Trotzdem sind eine Reihe von Strafverfahren, die Steuervergehen aus der Reichsmarkzeit zum Gegenstand haben, erst nach dem 1. Januar 1950 entschieden worden.