

10. Ist wegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 377 Abs. 1 RAbgD. der Steuerpflichtige zu bestrafen, der in der Steuererklärung aus Fahrlässigkeit unrichtige oder unvollständige Angaben unter der in § 168 Abs. 1 RAbgD. erfordernten Versicherung macht, ohne hierdurch eine Steuerverkürzung zu bewirken?

II. Straffenat. Urtr. v. 24. November 1930 g. Z. II 719/30.

I. Schöffengericht Brandenburg.

II. Landgericht Potsdam.

Gründe:

Der Senat erachtet die Meinung für rechtsirrig, die das angefochtene Urteil, um die Verurteilung des Angeklagten zu begründen, dahin zum Ausdruck gebracht hat, daß der Steuerpflichtige, der in der Steuererklärung aus Fahrlässigkeit unrichtige oder unvollständige Angaben macht, wegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 377 Abs. 1 RAbgD. zu bestrafen sei, wenn er bei der Erklärung gemäß § 168 Abs. 1 RAbgD. versichert hat, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben.

Vorweg ist die Frage, ob die auf Fahrlässigkeit beruhenden unrichtigen oder unvollständigen Angaben in einer Steuererklärung dem § 377 Abs. 1 RAbgD. unterworfen werden könnten, wenn nicht etwa die in § 168 Abs. 1 RAbgD. vorgeschriebene Versicherung

eine Handhabe hierzu bieten würde, im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte und den Zweck der in Betracht kommenden Vorschriften zu verneinen.

Die vor dem Inkrafttreten der RMbgD. erlassenen Steuer-gesetze hatten den strafrechtlichen Schutz der Besteuerung verschieden geregelt, aber doch in ihren Hauptgruppen gleichartige Grundzüge eingehalten.

Die Zoll- und Verbrauchsabgabengesetze stellten das Unternehmen der Hinterziehung unter Strafe. Sie bestimmten Tatbestände, deren Nachweis die Vermutung, daß ein solches Unternehmen begangen sei, ohne weiteres begründet, gewährten jedoch Raum für die Feststellung, daß eine Hinterziehung nicht habe verübt werden können oder nicht beabsichtigt gewesen sei. Für diesen Fall begnügten sie sich mit einer bloßen Ordnungsstrafe, die auch gegenüber sonstigen Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften der Gesetze oder der hierzu ergangenen Verwaltungsbestimmungen Platz greifen sollte. (Vgl. insbes. §§ 135, 136, 152 RZG., §§ 11, 13, 15 SalzStG. von 1867, §§ 43, 44, 51 ZuckerStG. von 1896, §§ 16, 19 SchaumweinStG. von 1902, §§ 17, 18, 27 LeuchtmittelStG. von 1909, §§ 23, 24, 26, 30 ZündwarenStG. von 1909, §§ 39, 40, 44, 47 BrauStG. von 1909, §§ 111, 112, 114, 130 BranntweinStG. von 1909, §§ 41, 44, 49 TabakStG. von 1909, §§ 17, 20 ZigarettenStG. von 1906/09.)

Die anderen Steuergesetze, deren Berücksichtigung hier im Vordergrund steht, verpflichteten zu gewissen der Besteuerung dienenden Anmeldungen, Anzeigen und Erklärungen. Sie schrieben für die Steuererklärungen die Erstattung unter der Versicherung vor, daß die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht seien. Ihre Strafdrohungen richteten sich gegen die Personen, die der gesetzlichen Pflicht zur Anmeldung oder Erklärung überhaupt nicht Folge leisten oder offensichtlich unrichtige oder unvollständige Angaben machen, die geeignet sind, eine Verkürzung der Steuer herbeizuführen. Sie ließen, falls die obwaltenden Umstände die Annahme rechtfertigten, daß die unrichtigen oder unvollständigen Angaben nicht in der Absicht der Steuerhinterziehung gemacht seien, nur eine Ordnungsstrafe eintreten. Diese Ordnungsstrafe kündigten sie auch für die sonstigen im Gesetz nicht mit einer besonderen Strafe bedrohten Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften der Gesetze

oder der Ausführungsbestimmungen an. Eine Strafvorschrift, die sich ausdrücklich auf die aus Fahrlässigkeit hervorgegangenen unrichtigen oder unvollständigen Angaben in der Steuererklärung bezogen hätte, war in ihnen nicht enthalten. Sie erwähnten die fahrlässigen Angaben überhaupt nicht, gestatteten also ihre strafrechtliche Erfassung nicht, sofern nicht etwa aus jener von ihnen verlangten Versicherung die Folgerung abgeleitet werden könnte, fahrlässig falsche Angaben seien unter dem allgemeinen Begriff einer Zuwiderhandlung gegen gesetzliche Vorschriften unterzubringen. (Vgl. insbes. §§ 36, 37, 49, 50 ErbschaftStG. von 1906, §§ 37, 38, 39, 50, 51 ZuwachsStG. von 1911, §§ 36, 56, 58 WehrbeitragsG. von 1913, §§ 52, 76, 78, 83 BesizStG. von 1913, §§ 27, 29 VermögenszuwachsStG. von 1919.)

Die Reichsabgabenordnung gestaltete die Regelung der Strafvorschriften von Grund aus anders. Während die älteren Steuergesetze in erster Reihe die Strafbarkeit der steuergesährdenden Handlungen bestimmt hatten, ging die Reichsabgabenordnung in der Fassung ihrer Rechtsätze von dem rechtsverletzenden Erfolg aus. Sie erklärte die Steuerverkürzung für strafbar und zwar sowohl die vorsätzlich als auch die fahrlässig bewirkte. Hiermit eröffnete sie die Möglichkeit strafrechtlicher Verfolgung eines fahrlässigen Verhaltens in einem im Steuerstrafrecht bis dahin unbekannten Umfang. Sie bedrohte ferner in § 360 die vorsätzlich auf eine Steuerverkürzung gerichtete Handlung auch für den Fall mit Strafe, daß ihr der Erfolg versagt blieb. Dagegen schloß sie eine entsprechende Vorschrift an die Bestimmung nicht an, in der sie den Tatbestand der Steuergesährdung festlegte. Sie schrieb nirgends ausdrücklich vor, daß der zu bestrafen sei, der aus Fahrlässigkeit eine zur Herbeiführung einer Steuerverkürzung geeignete Handlung vornehme, insbesondere etwa unrichtige oder unvollständige Angaben in der Steuererklärung mache. Schließlich schuf sie als Aushilfsvorschrift noch in § 377 Abs. 1 ein Rahmengesetz, das einen Strafschutz auch für die überaus zahlreichen Anordnungen gewähren sollte, wie solche um der Besteuerung einschließlich ihrer Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung willen teils in den Steuergesetzen, teils auf Grund der Steuergesetze in Verwaltungsbestimmungen niedergelegt sind.

Folgende Kennzeichen der mit Ordnungsstrafe bedrohten Zuwiderhandlungen und folgende Voraussetzungen ihrer Strafbarkeit

sind unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts (RGSt. Bd. 59 S. 282, 290, Bd. 61 S. 81, 86 flg., Bd. 63 S. 313, 315 flg., RGUrt. II 356/29 vom 16. Januar 1930) hervorzuheben: Die in den Steuergesetzen besonders unter Strafe gestellten Handlungen und Unterlassungen scheiden aus; sie können als Ordnungswidrigkeiten auch nicht etwa in dem Falle bestraft werden, daß lediglich der äußere Tatbestand des § 359 oder des § 367 ABgD. nachgewiesen ist. Vielmehr ergreift § 377 Abs. 1 ABgD. nur die Zuwiderhandlungen gegen bestimmte andere zu dem schon genannten Zweck erlassene Vorschriften. Diese Vorschriften wenden sich in der überwiegenden Zahl nicht an alle straffähigen Rechtsgenossen, sondern nur an einen begrenzten Personenkreis, hierunter bald an die Steuerpflichtigen, etwa an die Arbeitgeber (§§ 69, 76, 77 EinkStG. mit §§ 34 flg. StABg.), bald an andere, etwa an die beurkundenden Notare (§ 27 ErbSchStG., § 25 GrunderwerbStG.). Sie stellen zumeist Gebote auf, indem sie von den Betroffenen eine Buchführung, eine Aufzeichnung, eine Anmeldung oder Anzeige oder sonstige Mitteilung, eine Ablieferung oder dergleichen verlangen. Die Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften sind strafbar, auch wenn eine Steuerverkürzung aus ihnen nicht hervorgegangen ist und nach Lage des Falls nicht hervorgehen konnte. Ihre Strafbarkeit erfordert regelmäßig nicht den Nachweis einer Schuld. Die Feststellung des äußeren Tatbestands genügt. Ist er festgestellt, so wird die Schuld vermutet. Die Verhängung einer Ordnungsstrafe unterbleibt jedoch, wenn dargetan wird, daß ein Strafausschließungsgrund vorliegt oder daß die Zuwiderhandlung auf einem unabwendbaren Zufall beruht.

Die bisherigen Darlegungen lassen erkennen, daß auch die Reichsabgabenordnung ein strafrechtliches Einschreiten gegen die auf Fahrlässigkeit beruhenden unrichtigen oder unvollständigen Angaben in einer Steuererklärung, sofern die Angaben nicht zur Ursache einer Steuerverkürzung geworden sind, verwehrt, falls nicht etwa die in § 168 Abs. 1 ABgD. vorgesehene Versicherung einen Weg eröffnen sollte. Sie erwecken aber zugleich ein Bedenken gegen das Beschreiten dieses Weges. Wird festgestellt, daß eine Angabe in einer Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist, so kann doch hieraus allein keine Vermutung dafür erwachsen, daß der Steuerpflichtige die Angabe nicht im Sinne der von ihm geleisteten Versicherung nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe. Vielmehr würde dem

Richter, wenn die Versicherung als Unterlage für die Anwendung des § 377 Abs. 1 ABggD. dienlich wäre, von vornherein obliegen, nachzuforschen, ob ein Vorwurf gegen den Steuerpflichtigen wegen seiner inneren Stellungnahme zu erheben sei (RGSt. Bd. 49 S. 148, 151). Hierin würde eine schwerwiegende Abweichung von den Erfordernissen zutage treten, die das Gesetz für die Verfolgung der Ordnungswidrigkeiten als Regel eingeführt hat. Die Rechtsprechung des Reichsgerichts zu den gleichartigen Vorschriften der älteren Steuergesetze verstärkt jenes Bedenken. Das Urteil des vierten Straßenats vom 22. Dezember 1914 (RGSt. Bd. 49 S. 78) ist hier besonders zu beachten. Dieses Urteil erläuterte die schon erwähnten §§ 50 und 51 ZuwachsStG. von 1911 und sprach sich dahin aus, daß mit der Verneinung des Merkmals der Wissentlichkeit die Anwendung nicht nur des § 50 Abs. 2, sondern auch des § 51 Abs. 1 entfalle. Da nun das genannte Gesetz die Erstattung der Steuererklärung unter der Versicherung vorschreibt, daß die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht seien, so hätte das Urteil, wenn es in der fahrlässig falschen Angabe eine Zuwiderhandlung gegen die Versicherung erblickt hätte, nicht versäumen können, beizufügen, daß sich dagegen die Anwendung des § 51 Abs. 2 biete.

Sobald aber der Sinn und der Zweck jener Versicherung einer eindringenden Prüfung unterzogen werden, ergibt sich, daß die Bedenken gegen die Ansicht des angefochtenen Urteils vollauf begründet sind. Die älteren Steuergesetze, denen die Reichsabgabenordnung sich insoweit angeschlossen hat, haben die Versicherung, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben, nicht neu geschaffen, sondern aus den Prozeßgesetzen und aus dem bürgerlichen Recht übernommen, wo solche Versicherungen den Zeugen, den Sachverständigen, den Schuldnern, den zur Rechnungslegung oder zur Auskunftserteilung Verpflichteten, den Erben und den Hausgenossen der Erblasser hinsichtlich des Wissens, den Sachverständigen auch hinsichtlich des Gewissens in Verbindung mit der Eidesleistung abgefordert werden. (Vgl. insbes. §§ 62, 79 StPD., §§ 392, 410, 807 ZPD., §§ 259, 260, 2006, 2028 BGB.) Die Übernahme ist in Kenntnis der Bedeutung geschehen, die den Versicherungen in den bezeichneten Vorschriften beigelegt wird. Eine Betrachtung, die sich den Versicherungen der Zeugen und der Sachverständigen zuwendet, fördert demnach die Klarstellung.

Die Versicherung, nach bestem Wissen auszusagen oder das Gutachten nach bestem Wissen und Gewissen zu erstatten, stellt zunächst einen Vorbehalt dar. Angesichts der Mangelhaftigkeit menschlicher Erkenntnis vermag kein Zeuge vorbehaltlos für die Wahrheit seiner Aussage und kein Sachverständiger vorbehaltlos für die Zuverlässigkeit seines Gutachtens einzutreten. Deshalb bekundet der Zeuge eine Tatsache unter dem Vorbehalt, soviel er wisse, und erstattet der Sachverständige das Gutachten unter dem Vorbehalt, soviel er verstehe. Zum anderen dient die Versicherung dazu, den Zeugen und Sachverständigen vor Augen zu führen, welche Verantwortung sie in dem Zeugnis oder dem Gutachten auf sich laden, und sie zu ermahnen, daß sie mit dem Zeugnis oder dem Gutachten ihr Wissen von dem zu erforschenden Ereignis oder ihre für die Beurteilung des Ereignisses zu verwertende Sachkunde genau und vollständig offenbaren. Soweit aus der Versicherung — außer dem Vorbehalt und der Ermahnung — eine Äußerung des Versichernden zu entnehmen ist, kann diese doch nur dahin bestimmt werden, daß das von dem Zeugen oder dem Sachverständigen versicherte beste Wissen und Gewissen sich mit dem zur Zeit der Versicherung im Innern des Versichernden bestehenden Wissen und Gewissen deckt. Die Auffassung, daß das beste Wissen und Gewissen das an sich im Hinblick auf die Umstände des Falls und die persönlichen Eigenschaften und Erfahrungen des Versichernden bestmögliche Wissen und Gewissen bedeute, muß abgelehnt werden. Sie würde die Annahme in sich bergen, daß die Gesetze dem Versichernden mit der Versicherung die Fällung eines Werturteils über die Versicherung anvertrauen und aufbürden. Das erscheint, soweit die eidlichen Bekundungen der Zeugen und der Sachverständigen in Betracht kommen, ausgeschlossen. Nicht dem Zeugen oder dem Sachverständigen, sondern dem Richter liegt es ob, das Werturteil zu fällen, wenn die Bekundung einer rechtlichen Würdigung unterworfen wird. Hieraus folgt, daß die Zeugen oder Sachverständigen, die etwas eidlich bekunden, das von der in ihnen vorhandenen Wissenschaft oder Sachkunde abweicht oder diese Wissenschaft oder Sachkunde ganz oder teilweise unterdrückt, sich regelmäßig der wissentlichen Verletzung der Fidespflicht schuldig machen, daß sie dagegen, wenn sie ihre Wissenschaft oder Sachkunde genau und vollständig darlegen, einen Fehler in der Versicherung nicht begehen, aber doch der Verfolgung wegen fahrlässiger Verletzung der Fidespflicht ausgesetzt sind, falls ihnen zur

Schuld vorgeworfen werden kann, daß sie sich, um den ihnen übertragenen Aufgaben gerecht zu werden, keine bessere Wissenschaft oder Sachkunde verschafft haben. Die Vergleichung der einzelnen gegen die Eidesverletzung gerichteten Strafdrohungen bestätigt diese Auslegung. Freilich machen sich in der Beurteilung der Tatbestände, die einerseits in § 153, andererseits in § 154 in Verbindung mit § 163 StGB. aufgestellt sind, tiefgreifende Unterschiede geltend. Sie entspringen daraus, daß den Zeugen und den Sachverständigen eine Vorbereitung auf die Vernehmung nicht in dem Maß zugemutet werden kann, wie von der Partei zu verlangen ist, daß sie sich auf die Leistung des zugeschobenen oder zurückgeschobenen oder auferlegten Eides vorbereite, sowie daraus, daß bei dem letzteren Eid der Gegenstand der Eidesleistung im Eidessatz äußerlich begrenzt ist, während bei den eidlichen Bekundungen der Zeugen und der Sachverständigen nur eine innere Begrenzung durch die Beziehung zur Sache gegeben ist. Jedenfalls aber kann nicht zweifelhaft sein, daß es für die Frage, ob jemand des Vergehens nach § 163 StGB. schuldig zu sprechen sei, auf jene Versicherung nicht ausschlaggebend ankommt. Auch der, der den in § 459 Abs. 1 BPO. bestimmten Eid geleistet hat, kann wegen dieses Vergehens zur Verantwortung gezogen werden, obwohl er nicht versichert hat, daß die eidliche Erklärung auf seinem besten Wissen beruhe.

Auf dem so bereiteten Boden eröffnet sich die Lösung der zu entscheidenden Frage. § 168 ABgD. regelt in Abs. 1 und 2 die Form und den Inhalt der von dem Steuerpflichtigen abzugebenden Steuererklärung. Schriftlichkeit unter Verwendung der von der Steuerbehörde hierfür bestimmten Vordrucke ist das bedeutsamste Formerfordernis. Auf den Inhalt bezieht sich das Verlangen der Beantwortung aller einschlägigen Fragen und der Beifügung der Unterlagen. Wenn die Vorschrift in diesem Zusammenhang dem Steuerpflichtigen die Versicherung auferlegt, daß er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe, wenn sie sich also insoweit an die Bestimmung anlehnt, die in den Prozeßgesetzen für die Beeidigung der Sachverständigen getroffen ist, so geschieht dies, weil der Steuerpflichtige in der Steuererklärung nicht nur Auskunft über Tatsachen zu erteilen, sondern auch gewisse Schätzungen nach seinem Ermessen insbesondere bei der Bewertung von Vermögensstücken vorzunehmen hat. Auch die in § 168 Abs. 1 ABgD. vorgeschriebene Versicherung tritt in erster Reihe als eine Verwahrung des Steuerpflichtigen vor

unbilligen Anforderungen an sein Wissen und seine Überzeugung hervor. Überdies wirkt sie, was hier noch mehr ins Gewicht fällt, als eine Ermahnung dazu, daß die Angaben in vollkommenem Einklang mit dem Wissen und der Überzeugung des Steuerpflichtigen zu halten seien. Das beste Wissen und Gewissen kann aber auch im Sinne jener Vorschrift nur das Wissen und Gewissen sein, das zur Zeit der Erklärung im Innern des Steuerpflichtigen besteht. Dieser macht die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen, wenn er nichts Besseres, nichts anderes weiß und versteht, als das, was er angibt. Allerdings kann § 377 Abs. 1 ABgD. in Beziehung auf die in § 168 Abs. 1 ABgD. vorgeschriebene Versicherung zur Anwendung gelangen. Dies trifft zu, wenn der Steuerpflichtige die Versicherung verweigert, etwa den hierauf bezüglichen Satz des Vordrucks durchstreicht. Dann handelt er einer um der Besteuerung willen erlassenen, die Form und den Inhalt der Steuererklärung betreffenden Vorschrift der Reichsabgabenordnung zuwider. Ob eine Verfolgung aus § 377 Abs. 1 ABgD. auch möglich sei, wenn der Steuerpflichtige in der Steuererklärung zwar die Versicherung abgibt, aber offensichtlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht, also sich durch die Angaben in einen Widerspruch zu der Versicherung setzt, ist hier nicht bis in alle einzelnen Möglichkeiten hinein zu erörtern. Regelmäßig waltet in solchen Fällen der auf Steuerverkürzung gerichtete Wille des Steuerpflichtigen ob. Will er die Steuerverkürzung zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen, so hat er mit der Einreichung der Steuererklärung den Tatbestand des § 360 ABgD. verwirklicht und seinerseits das getan, was, wenn die Steuerverkürzung als die Folge seines Verhaltens eintritt, den Tatbestand des § 359 ABgD. erfüllt. Die Anwendbarkeit des § 377 Abs. 1 ABgD. auf die von dem Willen der Steuerverkürzung getragenen, offensichtlich unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung ist deshalb ausgeschlossen. Hat dagegen der Steuerpflichtige in der Steuererklärung das angegeben, was mit seinem Wissen und Gewissen übereinstimmt, so hat er der Vorschrift über die Versicherung Genüge geleistet, und er kann wegen einer Verletzung dieser Vorschrift aus § 377 Abs. 1 ABgD. nicht zur Verantwortung gezogen werden. Sind seine gutgläubigen Angaben unrichtig oder unvollständig, so ist, wenn sie eine Steuerverkürzung nach sich ziehen, Anlaß zu der Untersuchung gegeben, ob er diesen Erfolg bei gehöriger Aufmerksamkeit

hätte vermeiden sollen und können. Allein eine solche Untersuchung hat nicht eine dem § 377 Abs. 1 RMbgD. unterworfenen Zuwiderhandlung zum Gegenstand.

Also festigt die Berücksichtigung des Zusammenhangs und der Gliederung aller in Betracht kommenden Vorschriften das Ergebnis, zu dem die Auslegung des § 168 Abs. 1 RMbgD. für sich allein schon führt. Die Steuererklärung des Steuerpflichtigen bildet zwar nicht die einzige, aber doch regelmäßig die wichtigste Grundlage der Besteuerung. Schuldhaft unrichtige Angaben der Steuerpflichtigen in den Steuererklärungen erscheinen als die vornehmsten Ursachen der Steuerverkürzungen, zu deren Abwendung die §§ 359, 360 und 367 RMbgD. bestimmt sind. Die Verfolgung der schuldhaft unrichtigen Angaben in den Steuererklärungen dringt in das Gebiet ein, in dem diese Vorschriften herrschen. Das Reichsgericht hat die Notwendigkeit der Abgrenzung des Herrschaftsgebiets des § 377 RMbgD. von dem der zuvor bezeichneten Vorschriften in den früher erwähnten Urteilen anerkannt und in Übereinstimmung mit einer Entscheidung des Obersten Landesgerichts in München (BayRpfl. 1922 S. 182) ausgesprochen, daß der Steuerpflichtige, wenn ihm nur Fahrlässigkeit bei der Abgabe seiner Steuererklärung nachzuweisen ist, überhaupt nicht bestraft werden könne, da § 367 RMbgD. den Versuch nicht unter Strafe stellt (RWSt. Bd. 57 S. 117 ffg., Bd. 59 S. 116, 119).

Schließlich darf die schwere Beeinträchtigung nicht außer Acht gelassen werden, die der Wirksamkeit des § 374 RMbgD. widerfahren würde, wenn die Ansicht sich durchsetzen könnte, die dem angefochtenen Urteil zugrunde gelegt ist. Die genannte Vorschrift sichert demjenigen Straffreiheit zu, der in den Fällen der §§ 359 und 367 RMbgD., also auch, nachdem er eine Steuerverkürzung bewirkt hat, unrichtige oder unvollständige Angaben ohne äußere Nötigung bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt. Auf die Ordnungswidrigkeiten nach § 377 RMbgD. ist § 374 nicht anwendbar. Hätte nun der Steuerpflichtige zu gewärtigen, daß er durch die Berichtigung oder Ergänzung der unrichtigen oder unvollständigen Angaben bei der Steuerbehörde seine Verfolgung wegen eines mit Geldstrafe bis zu 10000 RM. bedrohten Vergehens im Hinblick auf die Möglichkeit einer unterlaufenen Unachtsamkeit und auf den hieraus abzuleitenden Verstoß gegen § 168 Abs. 1 RMbgD. hervorrufe, so würde der Anreiz,

den § 374 vornehmlich zum Vorteil der Reichskasse schaffen will (RGSt. Bd. 57 S. 313, 315), in das Gegenteil verkehrt werden. Das kann nicht die Absicht des Gesetzes sein.