

60. 1. Entstehung der Steuerschuld bei der Mineralwassersteuer.
Erstattung der Steuer.

2. Sind betriebsfremde Erzeugnisse, die in einen Herstellungsbetrieb eingebracht worden sind, steuerrechtlich als Erzeugnisse dieses Betriebes zu behandeln?

3. Innerer Tatbestand der Steuerhinterziehung.

II. Straffenat. Ur. v. 6. Mai 1935 g. S. 2 D 1011/34.

I. Landgericht Stargard i. P.

Aus den Gründen:

Der Angeklagte war bis zum August 1931 Mineralwasserhersteller; den größten Teil der Mineralwässer, die er vertrieb, stellte er selbst her; zum geringeren Teil bezog er Tafelwässer und Limonaden von einer Brauerei. Bei einer Prüfung der Steuer- und Geschäftsbücher, die Ende 1932 im Auftrage der Zollfahndungsstelle bei ihm vorgenommen wurde, ergab sich, daß die Menge der Mineralwässer, die nach den Geschäftsbüchern und Lieferblöcken abgesetzt worden waren, erheblich von der abwich, die der Angeklagte in den Mineralwasser-Steuerbüchern dem Zollamt gegenüber angegeben hatte. Danach hält die Strafkammer für erwiesen, daß der Angeklagte an Tafelwasser und Selters 3701 Flaschen und an Tafelwasser mit Zitrone und Limonade 9052 Flaschen im Werte von 493,46 RM. + 1508,66 RM. = 2002,12 RM. zu wenig versteuert habe; den nicht abgeführten Steuerbetrag habe der Präsident des Landesfinanzamts durch rechtskräftige Anfechtungsentscheidung vom 22. Dezember 1933 auf 317,05 RM. festgesetzt; von dieser Entscheidung abzuweichen und gemäß § 468 RMbgD. eine Entscheidung des Reichsfinanzhofes einzuholen, bestehe für das Gericht keine Veranlassung.

1. Diese Begründung reicht nicht aus.

Über die Frage, ob im vorliegenden Falle ein Steueranspruch bestanden hat und verkürzt worden ist, liegt keine die Strafgerichte bindende Entscheidung des Reichsfinanzhofes vor. Die Strafkammer mußte deshalb diese Fragen selbständig prüfen und eingehend die tatsächlichen Verhältnisse darlegen, aus denen sie das Bestehen und die Verkürzung des Steueranspruches durch den Angeklagten festgestellt hat (RGUrt. v. 13. Juni 1932 2 D 393/31; RGSt. Bd. 58

§. 428; Bd. 59 §. 258, 260; Bd. 62, §. 322, 325 ffg.; Bd. 65 §. 71, 165; Bd. 66 §. 298, 301).

Im einzelnen ist dabei auf folgendes hinzuweisen:

Der Berechnung der Steuer wird die Menge der steuerbaren Gegenstände, für die eine Steuerschuld entstanden ist, zugrunde gelegt. Die Menge bestimmt sich nach der Zahl und dem Raumgehalt der Gefäße (§ 3 Abs. 1 MWStG.). Die Bestimmung des Abs. 2 daselbst findet im vorliegenden Falle offenbar keine Anwendung. Deshalb genügt es nicht, daß die Strafkammer lediglich die Flaschenzahl und den Wert des angeblich zu wenig versteuerten Mineralwassers feststellt.

Die Höhe der Steuer ist gemäß § 4 MWStG. nach der Literzahl der zu versteuernden Mineralwässer zu berechnen; sie ist für die einzelnen Arten verschieden. Auch darüber gibt das Urteil keine Auskunft. Die Steuerschuld entsteht nach § 5 Abs. 2 MWStG. — sofern die Sonderbestimmung des § 10 Abs. 1 des Ges. keine Anwendung findet — für die im Geltungsbereiche des Gesetzes hergestellten steuerbaren Erzeugnisse, sobald sie aus dem Herstellungsbetriebe (§§ 31, 42 Mineralwassersteuer-Durchführungsverordnung — MWStDurchfV. — v. 1. Mai 1930 RMBl. S. 315) entfernt oder innerhalb des Herstellungsbetriebs getrunken werden. Entscheidend ist das Ausschleiden aus der steuerlichen Überwachung; eine Zuführung zum Verbrauch ist nicht erforderlich. Deshalb kommt es im vorliegenden Falle nicht auf die Menge der verkauften oder sonst abgesetzten, sondern der aus dem Herstellungsbetrieb entfernten Erzeugnisse an. Die Steuerschuld entstand für die Erzeugnisse, die im Betriebe des Angeklagten hergestellt worden waren, jedesmal, wenn sie aus dem Herstellungsbetriebe entfernt wurden, und zwar für Waren, die zum Zwecke des Verkaufs oder aus anderen Gründen aus dem Betrieb hinausgegangen und dann z. B. als unverkauft wieder an ihn zurückgelangt waren, bei jedem erneuten Hinausgehen von neuem. Für Erzeugnisse, die in den Herstellungsbetrieb zurückgelangen, ist die Steuer nach näherer Bestimmung des RMBl. zu erstatten (§ 7 MWStG.). Dementsprechend schreibt § 36 MWStDurchfV. vor, daß Erstattung der Steuer nur für Erzeugnisse gewährt wird, die in den Betrieb tatsächlich zurückgelangt sind, und zwar für natürliche und künstlich bereitete Getränke nur, wenn sie in ungeöffneten Umschließungen zurückgelangt sind. Mit der Wiederaufnahme in den Betrieb gelten die Erzeugnisse wieder als unversteuert. Die

Erstattung wird dadurch geleistet, daß die Mengen der einem Steuerfaß unterliegenden Erzeugnisse, die zurückgelangt sind, von den Mengen der demselben Steuerfaß unterliegenden Erzeugnisse, für die eine Steuerschuld entstanden ist, abgesetzt werden. Entsteht eine Steuerschuld für solche Erzeugnisse nicht in angemessener Zeit, so erstattet das Hauptzollamt den gezahlten Betrag auf Antrag in bar.

Der Angeklagte war verpflichtet, die in der MWStDurchfW.D. gegebenen Überwachungsbestimmungen zu beachten, insbesondere auch die Eintragungen in den Steuerbüchern nach den dafür bestehenden Vorschriften gemäß der auf den Mustern gegebenen Anleitung vorzunehmen (§ 50 DurchfW.D.). Unzulässig war das Verfahren, das er geübt zu haben behauptet, nach dem er beim Abfahren der Waren und bei der Rückkehr die Menge der hinausgegangenen und der zurückkommenden Flaschen festgestellt und nur den Unterschiedsbetrag als Abgang in die Mineralwassersteuerbücher eingetragen hat. Dieses Verfahren gewährte keinen Überblick über die Höhe der tatsächlich entstandenen Steuerschuld und nahm dem Angeklagten den Anspruch auf Erstattung der Steuer, der von der Innehaltung der Überwachungsbestimmungen abhängig ist. Dafür, daß dem Angeklagten etwa Erleichterungen in der Steuerbuchführung gewährt worden seien (§ 51 DurchfW.D.), bieten die bisherigen Feststellungen keinen Anhalt.

2. Unrichtig ist die Auffassung, daß auch für die Erzeugnisse, die der Angeklagte von der B.-brauerei versteuert bezogen hatte, bei ihrem Ausgange aus seinem Betrieb erneut eine Steuerschuld entstanden sei und daß sie nur dann steuerfrei gewesen wären, wenn der Aufsichtsbeamte ihre Lagerung genehmigt hätte. Nach § 99 RWbgD. entsteht eine Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Das MWStG. knüpft aber die Entstehung der Steuerschuld ausdrücklich daran, daß die im Geltungsbereiche des Gesetzes hergestellten steuerbaren Erzeugnisse aus dem — nicht einem — Herstellungsbetriebe entfernt worden sind. Es enthält aber keine Bestimmung darüber, daß betriebsfremde Erzeugnisse nach Einbringen in einen Herstellungsbetrieb steuerrechtlich als Erzeugnisse dieses Betriebes zu behandeln wären.

Eine solche Ausdehnung, die mit dem Gesetz nicht in Einklang stehen würde, kann auch nicht etwa aus der MWStDurchfW.D. hergeleitet werden. § 47 Abs. 3 dieser W.D. erklärt nur die Lagerung

versteuerter Erzeugnisse in den genehmigten Räumen für unzulässig, sofern nicht etwa in dringenden Fällen, z. B. für die Lagerung betriebsfremder Erzeugnisse im Verlagsgeschäft, der Aufsichtsoberbeamte Ausnahmen zugelassen hat. Er gibt aber keine Anweisung über die steuerrechtliche Behandlung der betriebsfremden Erzeugnisse, die entgegen dieser Vorschrift eingelagert und aus dem Herstellungsbetriebe entfernt worden sind. Eine solche Bestimmung wäre auch unzulässig gewesen, da der Erlaß von Ausführungsbestimmungen an die Grundsätze gebunden ist, die § 192 RAbgD. aufstellt.

Die gegenteilige Ansicht kann sich auch nicht darauf stützen, daß für das ähnlich gefaßte Biersteuergesetz die Auffassung vertreten wird, auch betriebsfremde Erzeugnisse seien zu versteuern. Denn diese Auffassung wird anscheinend im wesentlichen damit begründet, daß nach § 65 BStDurchfBest. v. 28. März 1931 (RMBl. S. 135) fremdes Bier, das mit Genehmigung des Oberbeamten in die Brauerei eingebracht wird, steuerlich wie Rückbier, d. h. wie eigenes Bier zu behandeln ist, und daß steuerliche Vergünstigungen, wie sie in § 65 Abs. 1 BStDurchfBest. gewährt worden sind, an Bedingungen geknüpft werden können. Im MWStG. und in der dazu ergangenen DurchfB. fehlt aber eine Bestimmung darüber, daß betriebsfremde Erzeugnisse beim Einbringen in einen Herstellungsbetrieb als Rückware zu behandeln sind.

3. Nach § 12 Abs. 1 MWStG. tritt die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung (§ 396 RAbgD.) ein, ohne daß der Vorsatz der Steuerhinterziehung festgestellt zu werden braucht, wenn Erzeugnisse, für die eine Steuerschuld entstanden ist, nicht oder nicht richtig angemeldet werden (§ 8), oder wenn die in den Ausführungsbestimmungen vorgeschriebenen Anschreibungen nicht oder wissentlich nicht richtig geführt werden. (Die anderen Tatbestände kommen im vorliegenden Falle offenbar nicht in Betracht.) Wird festgestellt, daß der Täter ohne den Vorsatz der Hinterziehung gehandelt hat, so tritt keine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung ein. Die §§ 402 (367) und 413 (377) RAbgD. bleiben unberührt (§ 12 Abs. 2 MWStG.). Auch nach dieser Richtung läßt das Urteil ausreichende Feststellungen vermissen. Die Strafkammer hält nur den Tatbestand der Nr. 1 für erwiesen. Sie beschränkt sich aber im Anschluß an die unzureichenden Feststellungen über die tatsächlichen Verhältnisse auf die Angabe, der Angeklagte habe „in rein tatsächlicher Beziehung eine Verkürzung der Steuer

herbeigeführt“, der „nicht abgeführte“ Steuerbetrag sei durch die rechtskräftige Anfechtungsentscheidung auf 317,05 RM. festgesetzt worden, und deshalb sei der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung nach §§ 396, 401 RWbgD. mit einer Geldstrafe von mindestens dem Vierfachen des hinterzogenen Betrages von 317,05 RM. zu bestrafen.

§ 12 MWStG. stellt für den Hinterziehungsvorfaß Beweisvermutungen auf, die nicht in Betracht kommen, wenn eine vorsätzliche Hinterziehung oder ein Versuch festgestellt werden kann (vgl. RWSt. Bd. 57 S. 212, 213, Bd. 65 S. 182, 184, Bd. 66 S. 194, 198). Die Strafkammer hat deshalb mit Recht untersucht, ob der Angeklagte mit dem Vorfaß der Steuerhinterziehung gehandelt hat. Auch insoweit gibt das Urteil zu rechtlichen Bedenken Anlaß.

Die Strafkammer folgert den Vorfaß des Angeklagten aus seinem Verhalten bei der plötzlichen Prüfung, die Ende 1932, über ein Jahr nach der Aufgabe des Betriebes, stattfand, und daraus, daß die für die Lieferungen der Mineralwässer von der Brauerei ausgestellten grünen Lieferscheine zum Teil durch Übermalung der Zahlen und Vorsetzen einer 1 vor die ursprüngliche Zahl verfälscht worden sind. Sie hat aber, worauf die Revision mit Recht hinweist, nicht festgestellt, wann diese Verfälschungen vorgenommen worden sind, und nicht berücksichtigt, daß sich die Fälschung der Lieferzettel auf Waren bezogen hat, für die überhaupt keine Steuerschuld entstanden war.

Die Strafkammer hat ferner nicht geprüft, ob nicht dem Angeklagten die Bestimmungen des § 59 StGB. oder des § 395 RWbgD. zugute kommen, obwohl im vorliegenden Falle zu einer solchen Prüfung besonderer Anlaß gewesen wäre.

Nach den tatsächlichen Feststellungen hat sich die Behauptung des Angeklagten als richtig herausgestellt, daß die Mineralwassersteuerebücher bei allen Prüfungen in Ordnung befunden worden sind. Die Prüfungsbeamten haben den Angeklagten vor der letzten Nachschau niemals auf die nichtordnungsmäßige Führung der Mineralwassersteuerebücher aufmerksam gemacht. Die Führung dieser Bücher war nach der Auffassung der Strafkammer nicht gerade einfach. Bei einer Prüfung ist festgestellt worden, daß etwa 90 vom Hundert der Mineralwasserhersteller in Pommern die Bücher nicht ordnungsmäßig geführt hatten.

Ein Irrtum des Angeklagten über Vorschriften des sachlichen Steuerrechts, also z. B. über die sachlichen Vorschriften des MWStG.

oder der Durchf. dazu, ist nach der ständigen Rechtsprechung des RG. dem Tatsachenirrtum i. S. des § 59 StGB. gleichzusetzen. Würde also der Angeklagte die Führung der Mineralwassersteuerbücher in der von ihm vorgenommenen Art für erlaubt gehalten haben, so würde dieser Irrtum bereits nach § 59 StGB. zu berücksichtigen gewesen sein (§ 391 RAbgD.). Zu den steuerrechtlichen Vorschriften des § 395 RAbgD. gehören auch die Vorschriften des Steuerstrafrechts.

Würde die Strafkammer in der neuen Verhandlung in der Frage, ob ein Steueranspruch besteht, oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt worden ist, zu einer von der Anfechtungsentscheidung abweichenden Auffassung gelangen, die Schuldfrage aber aus Gründen des inneren Tatbestandes verneinen, so würde es einer Anrufung des Reichsfinanzhofes nicht bedürfen, da die Bestimmung des § 468 RAbgD. nur für die äußeren Tatbestandsmerkmale des abzuurteilenden Steuervergehens Bedeutung hat (RGSt. Bd. 59 S. 258, 260; Bd. 62 S. 322, 326, 327). Eine solche würde aber, sofern nicht ohne Feststellung einer persönlichen Steuerschuld des Angeklagten lediglich einer der Vermutungstatbestände des § 12 MWStG. als erwiesen angesehen wird (vgl. RGSt. Bd. 57 S. 212, 215, 216; Bd. 58 S. 382, 383; Bd. 62 S. 101; Bd. 66 S. 299, 301), erforderlich werden, wenn die Strafkammer in der Frage des Bestehens der Steuerschuld oder der Steuerverkürzung oder der Höhe der Steuerverkürzung von der rechtskräftigen Anfechtungsentscheidung vom 22. Dezember 1933 abweichen wollte.