

136. 1. Können die Vergehen gegen § 147 Nr. 1 und gegen § 148 Nr. 1 Gew.D. in Idealkonkurrenz begangen werden?

2. Ist die Anwendung der Strafvorschrift des § 70 Abs. 1 des preussischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 durch die tatsächliche Vorenthaltung der Steuer bedingt?

Gew.D. §§ 14 Abs. 1. 33 Abs. 1. 147 Nr. 1. 148 Nr. 1.

St.G.B. § 73.

Preuß. Gewerbesteuergesetz vom 24. Juni 1891 (G. S. S. 205) §§ 1 flg. 34. 41. 52 Absf. 1 u. 3. 59. 60 Absf. 1. 64. 70 Absf. 1. 78 Absf. 1.

Preuß. Gesetz wegen Aufhebung direkter Staatssteuern vom 14. Juli 1893 (G. S. S. 119) § 8 Abs. 1.

II. Straffenat. Urtr. v. 10. Oktober 1902 g. T. u. Gen. Rep. 2479/02.

I. Landgericht I Berlin.

Die obigen Fragen sind bejaht aus folgenden Gründen:

I. Gegenüber der Verurteilung der Angeklagten aus §§ 147 Nr. 1, 148 Nr. 1 Gew.O. und § 73 St.G.B.'s ist seitens der Staatsanwaltschaft Verletzung des § 148 Nr. 1 Gew.O. und des § 73 St.G.B.'s durch unrichtige Anwendung gerügt, weil das Unterlassen der in § 14 Abs. 1 Gew.O. vorgeschriebenen Anzeige eines konzessionspflichtigen Gewerbes nach dem Wortlaut des § 148 Nr. 1 a. a. O. nicht strafbar sei und mithin die Verurteilung nur aus § 147 Nr. 1 daselbst hätte erfolgen dürfen. Die Direktion für die Verwaltung der direkten Steuern zu Berlin hat die gleiche Rüge erhoben, und sie muß hierzu auch für legitimiert erachtet werden, obwohl der erhobene Angriff eine Abänderung des Urteiles zu Gunsten der Angeklagten bezieht.

Vgl. Entsch. des R.G.'s in Straff. Bd. 22 S. 400 flg.

Die Rüge erweist sich indes als unbegründet.

Nach den Feststellungen der Vorinstanz besteht das Gewerbe der Angeklagten in dem Betriebe einer Konditorei nebst Ausschank von Likören und Wein. Nur dieser Ausschank bedurfte einer vorgängigen Erlaubnis nach § 33 Abs. 1 Gew.O., während für den Betrieb der Konditorei ohne Ausschank nur die Anzeige nach § 14 Abs. 1 daselbst erforderlich gewesen wäre. Da aber der Betrieb der Konditorei denjenigen des Ausschankes nicht von selbst in sich begreift, so ergibt sich, daß die Einholung der Erlaubnis zum Ausschank nicht von der Verpflichtung zur Anzeige des Betriebes der Konditorei befreit. In anderem Sinne ist auch die Strafvorschrift des § 148 Nr. 1 Gew.O. nicht aufzufassen. Aus den Worten „außer den in § 147 vorgesehenen Fällen“ kann nur gefolgert werden, daß, wenn das Geschäft sich auf den Ausschank beschränkt hätte, nur die Vorschrift des § 147 Nr. 1 und nicht auch diejenige des § 148 Nr. 1 Gew.O. anzuwenden gewesen wäre; wird aber, wie im vorliegenden

Falle, ein bloß anzeigepflichtiger Gewerbebetrieb mit einem erlaubnisbedürftigen verbunden, so greift hinsichtlich des letzteren der § 147 Nr. 1 und hinsichtlich des ersteren der § 148 Nr. 1 a. a. O. Platz. Die Annahme einer Idealkonkurrenz zwischen beiden Gesetzesvorschriften ist demnach nicht zu beanstanden.

II. Im übrigen richten sich die Revisionen dagegen, daß die Angeklagten nicht auch des Steuervergehens, und zwar wegen nicht rechtzeitiger Anmeldung des Gewerbebetriebes, sowohl zur allgemeinen Gewerbesteuer (§§ 1 flg. des preussischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891, G. S. S. 205) wie zur Betriebssteuer (§§ 59 flg. daselbst) schuldig erkannt sind.

1. Nach § 52 Absf. 1 und 3 dieses Gesetzes muß „wer den Betrieb eines stehenden Gewerbes anfängt“ der Gemeindebehörde des Ortes und in der Stadt Berlin der Direktion für die Verwaltung der direkten Steuern vorher oder gleichzeitig Anzeige davon machen. Die Verpflichtung zur Anzeige trifft hiernach uneingeschränkt jeden, der den Betrieb eines stehenden Gewerbes anfängt und somit auch denjenigen, bei welchem dieser Anfang durch Übernahme eines bereits bestehenden Gewerbebetriebes erfolgt.

Diese durch den Wortlaut des Gesetzes gegebene Auslegung steht auch mit der Begründung des Gesetzentwurfes im Einklang, in welcher zu § 52 bemerkt ist:

Im Absf. 1 wird die Anmeldepflicht der Gewerbetreibenden in Übereinstimmung mit dem bestehenden Recht geregelt. Derselben unterliegen auch diejenigen, welche in den Besitz eines bereits bestehenden Gewerbes eintreten . . . (Drucksachen des Hauses der Abgeordneten 1890/91 Nr. 13 S. 58).

Im Anschluß an Fuisting (Die Preussischen direkten Steuern Bd. 3 Note 3 und 4 zu § 52 des Gewerbesteuergesetzes) nimmt der Vorderrichter gleichwohl an, daß der § 52 Absf. 1 des Gesetzes hinsichtlich der Anzeigepflicht „einschränkend“ auszulegen sei, weil aus der Strafvorschrift des § 70 Absf. 1 des Gesetzes eine solche Einschränkung hervorgehe. Ein derartiger Rückschluß aus der Strafvorschrift auf den Umfang der in § 52 des Gesetzes normierten Verpflichtung würde — abgesehen zunächst von dem Inhalte des § 70 Absf. 1 a. a. O. — statthaft sein, wenn vorauszusetzen wäre, daß jene Verpflichtung durch die Strafvorschrift in demselben Umfange habe gesichert werden

sollen, wie ihn der § 52 a. a. D. ergibt. Diese Voraussetzung trifft jedoch nicht zu. In der Begründung des Gesetzentwurfes heißt es zwar nach dem oben wiedergegebenen Satze weiter:

„Durch die Strafandrohung des § 70 wird dieser Bestimmung Nachdruck verliehen“;

zu §§ 70 bis 73 wird jedoch an erster Stelle hervorgehoben:

„Die §§ 70. 71 beruhen auf dem leitenden Gedanken, die Strafandrohungen und das Strafmaß nicht über die Grenzen des im Interesse der geordneten Steuerveranlagung und Verwaltung Notwendigen hinausgehen zu lassen“ (Drucksachen a. a. D. S. 64).

Diese Tendenz des Gesetzes kommt aber auch im § 70 selbst dadurch zum Ausdruck, daß die Strafandrohung des Abs. 1 daselbst auf steuerpflichtige Gewerbe beschränkt ist, während die Anzeigepflicht des § 52 sich auf den Betrieb jedes stehenden Gewerbes erstreckt, mag dasselbe steuerpflichtig sein oder nicht. Bei der sonach vom Gesetz gewollten Inkongruenz beider Vorschriften ist der § 70 für die Bestimmung der Grenzen der Anzeigepflicht des § 52 nicht verwertbar; es muß vielmehr bei dem obigen Ergebnis der Auslegung bewenden, nach welchem die Anzeigepflicht auch denjenigen trifft, der in den Besitz eines bereits bestehenden Gewerbes eintritt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt haben die Angeklagten mittels Vertrages vom 22. Mai 1901 das Geschäft ihres Vaters für eigene Rechnung übernommen, aber erst am 24. Juni 1901 den Geschäftsübergang und den Beginn ihres Gewerbebetriebes bei der Steuerbehörde angemeldet. Damit ist eine Verletzung der ihnen nach § 52 Abs. 1 des Gesetzes obliegenden Pflicht an sich gegeben; es fragt sich aber, ob sie die Strafe des § 70 a. a. D. schon hierdurch verwirkt haben oder erst dann verwirkt haben würden, wenn eine Vorenthaltung von Steuerbeträgen stattgefunden hätte, was thatsächlich nicht geschehen ist, da die Gewerbesteuer der für das Geschäftsjahr vom 1. April 1901 bis 31. März 1902 erfolgten Veranlagung gemäß für die beiden Quartale bis 30. September 1901 und die Betriebssteuer zum vollen Betrage bereits im März 1901 vom Vater der Angeklagten entrichtet war.

Für die Entscheidung der Frage können die §§ 41 und 78 Abs. 1 des Gesetzes nicht wohl herangezogen werden. Der § 41

gehört zu den Vorschriften über die „Steuererhebung“ und bestimmt in diesem Zusammenhange abweichend von der Regel des § 34, daß im Falle der unveränderten Fortsetzung eines Gewerbebetriebes durch eine andere Person die bereits veranlagte Steuer bis zum Ablauf des Steuerjahres fortzuentrichten ist und nur eine Umschreibung des Namens stattfindet. Eine Umschreibung wird aber als solche der Regel nach nicht erfolgen können, ohne daß der Übergang des Gewerbebetriebes auf eine andere Person seitens beider Interessenten und somit auch seitens des neuen Erwerbers zur Kenntnis der Steuerbehörde gebracht wird. Damit zeigt der neue Erwerber zugleich den Anfang seines Gewerbebetriebes an. Durch die vorgeschriebene Fortentrichtung der veranlagten Steuer in den Fällen des § 41 des Gesetzes wird sonach die Verpflichtung zur Anzeige und die Strafbarkeit der Nichterfüllung dieser Verpflichtung nicht berührt. Der § 78 des Gesetzes aber handelt nur von der sogenannten Nachsteuer, welche für diejenigen Fälle vorgesehen ist, in denen Steuerpflichtige entgegen den Vorschriften des Gesetzes bei der Veranlagung übergangen oder steuerfrei geblieben sind, eine strafbare Hinterziehung der Steuer aber nicht stattgefunden hat. Wenn das Gesetz hierbei auf die §§ 70 flg. des Gesetzes zurückverweist, so wird hierdurch zunächst nur das Gebiet der Nachsteuer als solcher begrenzt, ein irgendwie sicherer Rückschluß darauf aber, daß die Bestrafung nach §§ 70 flg. in allen Fällen eine erfolgte Steuerhinterziehung voraussetze, nicht ermöglicht. Von erheblicherer Bedeutung ist der Umstand, daß der § 70 Abs. 1 des Gesetzes in unmittelbarem Anschluß an die Strafvorschrift die Bestimmung enthält: „Daneben ist die vorenthaltene Steuer zu entrichten.“ Die gleiche Bestimmung befand sich allerdings auch schon in § 22 des Gesetzes vom 3. Juli 1876 (G. S. S. 247); immerhin aber läßt sich aus der engen Verbindung, in welche die Bestimmung jetzt mit der Strafvorschrift selbst gesetzt ist, ein Argument dafür entnehmen, daß auch letztere nur Fälle im Auge habe, in welchen die Steuer thatsächlich vorenthalten worden ist. Ob dieses Argument in Verbindung mit der oben wiedergegebenen Bemerkung des Gesetzentwurfes S. 64 ausreichen würde, die Auslegung des § 70 Abs. 1 des Gesetzes im Sinne der Vorinstanz zu rechtfertigen, kann indes dahingestellt bleiben; entscheidend ist der von beiden Revisionen außer Betracht gelassene § 8 des Gesetzes wegen Auf-

hebung direkter Staatssteuern vom 14. Juli 1893 (G. S. S. 119) welcher in Abs. 1 bestimmt:

Soweit die Bestrafung von Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften über die . . . Gewerbesteuer von der Vorenthaltung . . . der Steuer gegenüber dem Staate abhängig gemacht ist (. . . Gewerbesteuergesetz vom 24. Juni 1891 § 70), gilt als vorenthalten . . . derjenige Betrag, welcher zc.

Hierdurch ist vom Gesetzgeber selbst in unzweideutiger Weise anerkannt, daß die Bestrafung nach § 70 des Gesetzes durch die Vorenthaltung der Steuer gegenüber dem Staate bedingt sein soll. Dem entspricht auch die Begründung des demnächst unverändert angenommenen Gesetzentwurfes, in welcher es heißt:

Die in § 8 bezeichneten gesetzlichen Bestimmungen machen die Bestrafung von Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften über die Grund- und Gebäudesteuer — hier ist „Gewerbesteuer“ offenbar nur verfehentlich weggeblieben — von der Vorenthaltung oder von dem Verluste der Steuer gegenüber dem Staate abhängig. . . .

Durch die Vorschläge in den §§ 8. 9 soll die entsprechende Anwendung dieser Bestimmungen außer Zweifel gestellt werden. . . .

Bei diesem Anerkenntnisse des Gesetzgebers muß es für die Auslegung des § 70 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes umso mehr bewenden, als das Gesetz in diesem Sinne verstanden, den Bestimmungen anderer preussischer Gesetze über die Bestrafung der Hinterziehung direkter Steuern — und um eine solche handelt es sich auch in § 70 a. a. O. (vgl. § 78 daselbst) — am nächsten kommt. Nach § 17 Abs. 3 des Gesetzes, betreffend Einführung einer allgemeinen Gebäudesteuer, vom 21. Mai 1861 (G. S. S. 317) verfällt derjenige, welcher die vorgeschriebene Anmeldung unterläßt, wenn dadurch dem Staate Steuer vorenthalten ist, in eine dem doppelten Betrage der vorenthaltenen Steuer gleichkommende Geldbuße, in den übrigen Fällen in eine Geldbuße von zehn Silbergroschen bis fünf Thaler. In gleicher Weise verordnet § 34 Abs. 3 des Gesetzes, betreffend die definitive Unterverteilung der Grundsteuer zc, vom 8. Februar 1867 (G. S. S. 185):

Wer die Anmeldung unterläßt, verfällt, wenn dadurch der Staat der Steuer verlustig geht, in eine dem doppelten Betrage der

vorenthaltenen Steuer gleichkommende Geldbuße, in den übrigen Fällen in eine Geldbuße von zehn Silbergroschen bis fünf Thalern.

Anderer Gesetze enthalten die Bestimmung, daß, wenn eine Steuerhinterziehung nicht beabsichtigt gewesen ist oder nicht hat verübt werden können, nur eine sog. Ordnungsstrafe eintritt; so:

- § 66 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 (G. S. S. 175),
- § 43 Abs. 2 des Ergänzungssteuergesetzes vom 14. Juli 1893 (G. S. S. 134),
- § 43 Abs. 2 des Gesetzes, betreffend die Erbschaftssteuer, vom 24. Mai 1891 (G. S. S. 78),
- § 79 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes vom 14. Juli 1893 (G. S. S. 152),
- § 18 Abs. 1 des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 (G. S. S. 414).

Entsprechende Vorschriften finden sich auch in den Reichsgesetzen; so in:

- § 137 Abs. 2 des Vereinszollgesetzes vom 1. Juli 1869 (R. G. Bl. S. 317),
- § 46 Abs. 2 des Gesetzes, betreffend die Besteuerung des Zuckers, vom 31. Mai 1891 (R. G. Bl. S. 295),
- § 44 Abs. 2 des Reichsstempelgesetzes vom 14. Juni 1900 (R. G. Bl. S. 275).

Alle diese Gesetze machen sonach entweder den Erfolg einer Verkürzung des Fiskus zur ausdrücklichen Vorbedingung einer Bestrafung wegen Hinterziehung der Steuer oder des Zolles, oder sie berücksichtigen zu Gunsten des Steuerpflichtigen den Mangel der Absicht oder die Unmöglichkeit einer Steuerhinterziehung dergestalt, daß unter diesen Voraussetzungen nur eine geringe Geldstrafe als Ordnungsstrafe Platz greift. Weßhalb im Gegensatz hierzu das Gewerbesteuergesetz der Thatsache der Nichtvorenthaltung der Steuer jede Bedeutung für den Eintritt der Strafe der Steuerhinterziehung versagt haben sollte, ist nicht abzusehen und insbesondere auch aus der Eigenart der Gewerbesteuer in keiner Weise zu erklären. Eine Ordnungsstrafe für den Fall der Nichtvorenthaltung der Steuer sieht das Gesetz allerdings nicht vor; allein dieser Umstand hat lediglich die Bedeutung des Nicht-

vorhandenseins einer nach anderen Gesetzen vorhandenen Sicherheitsmaßregel zu beanspruchen und vermag mithin nicht die Annahme zu rechtfertigen, daß das Gesetz hinsichtlich der Voraussetzungen der Bestrafung wegen Hinterziehung der Steuer von den sonst geltenden Grundsätzen und insbesondere von denjenigen der Gesetze vom 21. Mai 1861 und 8. Februar 1867 abgewichen sei.

Im Ergebnisse muß hiernach der von der früheren Praxis (vergleiche auch das Urteil vom 29. November 1897 in Goldammer's Archiv Bd. 45 S. 453) abweichenden Entscheidung des Königl. Kammergerichtes zu Berlin vom 29. April 1901 (Johow's Jahrbuch Bd. 22 S. C 23) dahin beigetreten werden, daß das in § 70 des Gesetzes vorgesehene Steuervergehen die Vorenthaltung von Steuerbeträgen voraussetzt, und daß diesem Sinne des Gesetzes gegenüber die Ausführungsanweisungen des Finanzministers, soweit sie hiervon Abweichendes vorschreiben, nicht in Betracht kommen können. Die Angeklagten sind sonach wegen nicht rechtzeitiger Anmeldung ihres Gewerbebetriebes zur allgemeinen Gewerbesteuer nicht strafbar.

2. Dasselbe muß aber auch hinsichtlich der verspäteten Anmeldung des Schankgewerbes zur Betriebssteuer (§§ 59 flg. des Gesetzes) gelten. Eine Vorenthaltung der Steuer würde hier nur dann vorliegen, wenn die Angeklagten zufolge der Übernahme des Gewerbebetriebes verpflichtet gewesen wären, die Betriebssteuer im vollen Umfange nochmals auch für diejenige Zeit zu entrichten, für welche sie bereits von ihrem Vater entrichtet war. Eine derartige Doppelbesteuerung desselben — unverändert fortgesetzten — Gewerbebetriebes findet jedoch im Gesetz keinen ausreichenden Anhalt.

Nach § 59 des Gesetzes ist „für den Betrieb der Gastwirtschaft, der Schankwirtschaft sowie des Kleinhandels mit Branntwein oder Spiritus jährlich“ eine besondere Betriebssteuer zu entrichten. Damit ist zu erkennbarem Ausdruck gebracht, daß das Objekt der Besteuerung in dem Betriebe der Gastwirtschaft u. besteht, für welchen, abgesehen von der allgemeinen Gewerbesteuer, eine besondere Jahresabgabe gezahlt werden soll. Etwas anderes ist auch aus der Begründung des Gesetzentwurfes nicht zu entnehmen, in welcher es heißt:

... Die Betriebssteuer rechtfertigt sich zunächst durch die Konzessionserteilung, welche wegen der Einschränkung der Konkurrenz den Konzessionspflichtigen vor den nicht besonderer Erlaubnis bedürftenden

Gewerben erhebliche Vorteile gewährt. Würde dieser Umstand auch für die besondere Besteuerung verschiedener anderer Gewerbe geltend gemacht werden können, so treten doch, insbesondere hinsichtlich der Gast- und Schankwirtschaft, weitere Gründe hinzu, welche für die stärkere Belastung dieser Gewerbe sprechen . . .

und an anderer Stelle:

. . . Die Betriebssteuer ist eine jährlich zu entrichtende feste Abgabe, welche bestimmten Gewerben mit Rücksicht auf ihre Konzessionspflichtigkeit auferlegt und deshalb beim Beginne des Steuerjahres bzw. des Betriebes zu entrichten ist, ohne daß eine Erstattung wegen Einstellung des Betriebes im Laufe des Jahres zugelassen werden könnte (§ 64). . . .

Auch hiernach bildet der Betrieb des Gewerbes als solcher das Objekt der jährlichen Steuer, während die Konzessionserteilung sich nur als mitbestimmender Grund für die Einführung einer besonderen Steuer neben der allgemeinen Gewerbesteuer erweist. In § 60 Abs. 1 des Gesetzes heißt es nun zwar:

Die Betriebssteuer beträgt „für jeden“, welcher eines oder mehrere dieser Gewerbe . . . betreibt, . . . ;

allein diese Fassung des Gesetzes bringt nur das allgemeine Bestehen der Steuerpflicht für alle Betriebe der fraglichen Art zum Ausdruck, ohne erkennen zu lassen, daß jede neue Konzessionserteilung als solche auch die neue Verpflichtung zur Zahlung der Jahressteuer begründen soll ohne Rücksicht darauf, ob die Steuer für denselben Betrieb bereits einmal entrichtet ist oder nicht. Ebenso wenig läßt sich dies aus § 64 des Gesetzes folgern, da diese Vorschrift nur die Einstellung eines Betriebes im Laufe des Steuerjahres zum Gegenstande hat. Wollte man gleichwohl den § 60 Abs. 1 des Gesetzes im Sinne der Revisionen auslegen, so würde die Betriebssteuer, wie der Vorderrichter im Anschluß an Fuisting (a. a. O. Note 5 Abs. 3 zu § 59 des Gesetzes) mit Recht hervorhebt, eine reine Konzessionsabgabe (Lizenzgebühr) darstellen — eine Annahme, welche bei der im Gesetz zu Tage tretenden engen Verbindung der Betriebssteuer mit der allgemeinen Gewerbesteuer von vornherein ausgeschlossen erscheint und unter anderem dahin führen würde, daß bei einem gemeinschaftlichen Gewerbebetriebe mehrerer Konzessionsinhaber von jedem derselben die volle Betriebssteuer entrichtet werden müßte, obwohl nur e i n Gewerbe-

betrieb in Frage steht. Wäre es die Absicht des Gesetzes gewesen, der Betriebssteuer den Charakter einer derartigen Lizenzgebühr zu geben, so hätte dies im Gesetze selbst zu bestimmtem Ausdrucke gelangen müssen, was nicht geschehen ist. Dem Inhalt des Gesetzes gegenüber kann auch hier durch Ausführungsanweisungen des Finanzministers eine Erweiterung der Steuerpflicht nicht herbeigeführt werden.

Waren sonach die Angeklagten gesetzlich nicht verpflichtet, die bereits von ihrem Vater entrichtete Betriebssteuer für das Steuerjahr 1901/02 ihrerseits nochmals zu zahlen, so liegt auch hinsichtlich dieser Steuer eine Vorenthaltung, wie sie § 70 des Gesetzes voraussetzt, nicht vor. In der Nichtanwendung dieser Strafvorschrift ist mithin eine Verletzung des Gesetzes weder in Ansehung der allgemeinen Gewerbesteuer noch der Betriebssteuer zu erkennen.

Die Revisionen waren deshalb auf Kosten der preussischen Staatskasse zu verwerfen.

Seitens des Ober-Reichsanwaltes war zu I. Verwerfung der Revision des Staatsanwaltes, zu II. Aufhebung des Urteiles der Vorinstanz beantragt.