3. Ist bei der Verurteilung wegen Hinterziehung von Schlachtsteuer (G. v. 24. März 1934 RGBl. I S. 238) gemäß dem § 401 RAbgO. auf Einziehung des Fleisches, das aus den nicht versteuerten Schlachtungen herrührt, oder Wertersatz zu erkennen?

II. Strafsenat. Urt. v. 29. November 1937 g. M. u. a. 2 D 538/37.

I. Landgericht Cottbus.

Aus den Gründen:

1. Ob der § 401 RAbgO. in den Fällen der Hinterziehung von Schlachtsteuer anwendbar ist, ist nicht unzweifelhaft. Folgendes könnte dagegen eingewendet werden. Der § 401 RAbgO. setze voraus, daß steuerpflichtige Erzeugnisse vorhanden seien, hinsichtlich derer die Steuerhinterziehung begangen worden sei. Nach dem

Wortlaute des SchlachtsteuerG. sei aber nicht das Fleisch der geschlachteten Tiere steuerpflichtig, sondern die Schlachtung als solche. Bei der Schlachtausgleichsteuer unterlägen allerdings Fleisch und Fett unmittelbar der Steuer (§ 1 Abs. 2 des Ges.). Die für die Schlachtausgleichsteuer getroffenen besonderen gesetzlichen Vorschriften könnten aber nicht dazu bestimmen, auch bei der Schlachtsteuer das Fleisch als steuerpflichtigen Gegenstand anzusehen. Denn die Schlachtsteuer habe im Gesetz eine besondere und durchgängig in sich abgeschlossene Regelung gefunden. Die Schlachtausgleichsteuer, auf die zudem abweichend in allen wesentlichen Beziehungen die für Zölle geltenden Vorschriften sinngemäße Anwendung fänden, bezwecke, wie schon ihre Bezeichnung erkenen lasse, vornehmlich auch nur, das Aufbringen aus der Schlachtsteuer sicher zu stellen und die Preisspannen zwischen dem aus dem Ausland eingeführten und dem aus inländischen Schlachtungen gewonnenen Fleisch auszugleichen. Sie trete somit lediglich unterstützend neben die Schlachtsteuer, auf deren Wesen sie keinen Einfluß nehme. Voraussetzung der Steuerpflicht sei bei der Schlachtsteuer auch nicht, daß das aus der Schlachtung herrührende Fleisch zur Verwertung bestimmt sei, und andererseits könne der Umstand allein, daß als menschliches Nahrungsmittel geeignetes Fleisch vorhanden sei, nicht die Schlachtsteuerpflicht begründen. Denn diese Pflicht sei dann nicht gegeben, wenn keine Schlachtung vorgenommen worden sei. Die Steuerschuld entstehe mit der Schlachtung. Der nachträgliche Untergang des Fleisches aus der Schlachtung habe nach dem Inhalte der gesetzlichen Vorschriften auf die Steuerschuld grundsätzlich keinen Einfluß. Der § 9 SchlachtsteuerG. spreche auch nicht davon, daß unter gewissen Voraussetzungen trotz der Schlachtung keine Steuerpflicht begründet sei. Er sehe vielmehr lediglich vor, daß der RFM. bestimmen könne, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen die — durch die Schlachtung an sich fällig gewordene — Steuer ganz oder zum Teil nicht erhoben oder nach Bezahlung erstattet oder zurückvergütet werde. Gegen die Anwendbarkeit des § 401 RAbgO. ließe sich ferner geltend machen, daß gerade deshalb, weil die Steuerpflicht durch den Vorgang der Schlachtung begründet werde und somit diese gesetzlich Gegenstand der Besteuerung sei, die Vorschrift im § 2 Abs. 2 SchlachtsteuerG. hätte getroffen werden müssen, daß diese aber dann überflüssig

sei, wenn das aus der Schlachtung gewonnene Fleisch ohne weiteres als steuerpflichtiges Erzeugnis anzusehen gewesen wäre. (Mit dieser Vorschrift ist ausgesprochen, daß das aus der Schlachtung gewonnene Fleisch für die Steuer haftet, bis sie gezahlt ist.) Damit, so könnte man sagen, sei durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmung für das Fleisch die Haftung begründet worden, die bei steuerpflichtigen Erzeugnissen schon ohne weiteres nach dem § 121 RAbgO. bestehe. Für Fett sei diese Haftung überhaupt nicht ausgesprochen worden. Es könne schon Bedenken begegnen, dieses dennoch in derselben Weise für die Steuer haften zu lassen, weil für den Gesetzgeber immerhin nahe gelegen habe, die Haftung auch des Fettes ausdrücklich zu bestimmen, wenn diese von ihm beabsichtigt gewesen wäre, zumal bei der Schlachtausgleichsteuer, also in demselben Gesetze, das Fett neben dem Fleisch als steuerpflichtiger Gegenstand aufgeführt sei. Noch erheblichere Bedenken müßten dagegen bestehen, die Bestimmung des § 2 Abs. 2 des Ges. auch nach der Richtung ausdehnend auszulegen, daß durch sie das Fleisch schlechthin einem steuerpflichtigen Erzeugnis im Sinne der RAbgO. gleichgestellt worden sei. Denn dagegen spreche der beschränkende Wortlaut der Vorschrift neben dem Umstande, daß auch sonst nichts unmittelbar aus dem Gesetze zu entnehmen sei, was auf eine solche Gleichstellung schließen lasse. Dagegen könne weiter die Erwägung ins Feld geführt werden, der Gesetzgeber habe in anderen rechtlich ähnlich liegenden Fällen, in denen es sich für ihn darum gehandelt habe, gewisse Gegenstände des Verbrauches den steuerpflichtigen Erzeugnissen im Sinne der RAbgO. gleichzustellen, dies in ganz anderer Form und unzweideutig ausgesprochen. Es liege daher — mit Rücksicht auf diese Vorgänge — nahe, zu unterstellen, daß der Gesetzgeber auch hier bei der Schlachtsteuer entsprechend verfahren sein würde, wenn er dieselben Rechtswirkungen für das aus den Schlachtungen herrührende Fleisch hätte begründen wollen.

Jene anderen Fälle könnten in folgendem gefunden werden. Nach den Vorschriften über die Weinsteuer (G. v. 10. August 1925 RGBl. I S. 248 — durch den § 26 des G. v. 31. März 1926 RGBl. I S. 185 außer Kraft gesetzt —) wurde ebenfalls nicht der zum Verbrauche bestimmte Gegenstand, der Wein, besteuert, sondern, entsprechend wie hier bei der Schlachtsteuer, die Steuerpflicht an einen Verkehrsvorgang, nämlich an die Lieferung des Weines an den

Verbraucher, an seine Entnahme zum Verbrauch und an das Verbringen in den Geltungsbereich des Gesetzes für Rechnung eines Verbrauchers geknüpft. Gegenstand der Besteuerung war also der einzelne bezeichnete Vorgang, nicht der Wein selbst. Wie nach dem § 1 Abs. 3 SchlachtsteuerG. die Schlachtsteuer eine Verbrauchsteuer i. S. der RAbgO. ist, so war das auch die Weinsteuer nach dem § 8 des WeinsteuerG. Dazu könnte darauf hingewiesen werden, daß es für das Wesen der Verbrauchsteuer im Sinne der RAbgO. auch nicht rechtsgrundsätzlich darauf ankomme, ob der für den Verbrauch bestimmte Gegenstand steuerrechtlich für die Steuerschuld in die Haftung verstrickt sei, die in der RAbgO. für steuerpflichtige Erzeugnisse vorgesehen ist, oder ob das nicht der Fall sei (vgl. RFH. Bd. 19 S. 171). Für die Weinsteuer ist aber dann im § 52 AusfBest. (RMBl. 1925 S. 649, 658) ausdrücklich ausgesprochen worden, daß Wein als steuerpflichtiges Erzeugnis i. S. der RAbgO. gelte. Ganz entsprechend ist auch für die durch Ges. v. 4. Februar 1936 (RGBl. I S. 55) wieder aufgehobene Schaumweinsteuer verfahren worden (vgl. § 35 AusfBest. RMBl. 1926 S. 557, 562). Damit war also für Wein und Schaumwein die Gleichstellung mit steuerpflichtigen Erzeugnissen schlechthin und damit im vollen Umfange besonders gesetzlich bestimmt worden. Unter Hinweis hierauf könnte hervorgehoben werden, daß dies für das aus der Schlachtung gewonnene Fleisch nicht ausdrücklich geschehen sei, daß sich vielmehr hier der Gesetzgeber darauf beschränkt habe, im § 2 Abs. 2 des Ges. auszusprechen, daß das Fleisch für die Steuer hafte, bis sie gezahlt sei. Daraus sei, so könnte man sagen, die Folgerung zu ziehen, daß lediglich in diesem beschränkten Umfange, nämlich nur im Geltungsbereiche des § 121 RAbgO., das Fleisch mit steuerpflichtigen Erzeugnissen habe gleichgestellt werden sollen und gleichgestellt worden sei, daß es dagegen abgelehnt worden sei, die gesetzliche Gleichstellung auch im Geltungsbereiche des § 401 RAbgO. vorzunehmen. Die Anwendung des § 401 RAbgO. im Falle der Hinterziehung von Schlachtsteuer sei überdies auch in dem Runderlasse des RFM. v. 18. Januar 1937 (bekanntgegeben durch AV. d. RJM. v. 8. Februar 1937 DJ. S. 221) abgelehnt worden. Dieser lautet: „Nach dem § 1 SchlachtsteuerG. erfaßt die Schlachtsteuer nicht das aus einer Schlachtung gewonnene Fleisch, sondern die Schlachtung selbst. Daher ist Fleisch, das aus einer steuerpflichtigen Schlachtung gewonnen

wird, nicht steuerpflichtiges Erzeugnis i. S. der RAbgO. Hiernach sind die Vorschriften der RAbgO. über die Haftung (§ 121) und die Einziehung steuerpflichtiger Erzeugnisse (§§ 401 und 406) auf dem Gebiete der Schlachtsteuer nicht anwendbar. Von dieser Auffassung ist auch bei der Gestaltung des § 2 SchlachtsteuerG. ausgegangen worden, in dem die Haftung des aus einer steuerpflichtigen Schlachtung gewonnenen Fleisches für die Schlachtsteuer ausdrücklich vorgesehen ist. Auf die Aufnahme einer den §§ 401 und 406 RAbgO. entsprechenden Vorschrift in das SchlachtsteuerG. ist verzichtet worden, weil eine solche Vorschrift im Hinblick auf den § 28 des G. betr. die Schlachtvieh- und Fleischbeschau v. 3. Juni 1900 nicht erforderlich erschien und andererseits wegen der schwierigen Verwertung von eingezogenem — insbesondere nicht untersuchtem — Fleisch für nicht zweckmäßig gehalten wurde. Die §§ 401 und 406 RAbgO. unter Heranziehung des § 2 n. F. StGB. zur Anwendung zu bringen, halte ich nicht für zulässig. Der § 2 StGB. n. F. ist nur heranzuziehen, wenn auf eine strafbare Tat kein bestimmtes Strafgesetz unmittelbar Anwendung findet. Diese Voraussetzung fehlt bei der Schlachtsteuerhinterziehung, deren Bestrafung in den §§ 396 flg. RAbgO. geregelt ist. Andererseits erlaubt der § 2 StGB. n. F., wie aus seinem Wortlaut und aus der Begründung zu dem G. z. Änderung des StGB. v. 28. Juni 1936 zu entnehmen ist, nicht die Erweiterung eines für eine Straftat gesetzlich festgelegten Strafrahmens durch entsprechende Anwendung von Vorschriften über Nebenstrafen, die für Straftaten anderer Art vorgesehen sind."

Zur Unterstützung der in diesem Runderlasse niedergelegten Auffassung, daß der § 401 RAbgO. bei der Schlachtsteuerhinterziehung unanwendbar sei, könnte außerdem darauf hingewiesen werden, daß der RFM. im Art. 4 SchlachtsteuerG. ermächtigt worden ist, die zur Ergänzung des Gesetzes erforderlichen Rechtsverordnungen zu erlassen, und daß er von dieser Ermächtigung sicher Gebrauch gemacht haben würde, um seiner Auffassung Geltung zu verschaffen, wenn er der Meinung gewesen wäre, daß ihr ernstliche Zweifel entgegengesetzt werden könnten.

2. Für die Anwendbarkeit des § 401 RAbgO. auch in den Fällen der Schlachtsteuerhinterziehung haben sich gleichwohl bereits der vierte und der fünfte Strafsenat des RG. entschieden (RGSt. Bd. 71 S. 92,

95 und RGUrt. v. 26. November 1936 5 D 735/36 — in dem hier in Betracht kommenden Teil in JW. 1937 S. 470 Nr. 17 und HRR. 1937 Nr. 428 nicht abgedruckt —). Die beiden Urteile enthalten allerdings keine nähere Begründung dieser Stellungnahme. Für die in ihnen vertretene Rechtsansicht sprechen aber folgende Erwägungen.

Verbrauchsteuern sollen, wie schon der Name sagt, den Verbrauch notwendiger oder entbehrlicher Gegenstände steuerlich erfassen. Sie wollen also den Verbraucher treffen. Indessen ist es meist nicht möglich oder nicht zweckmäßig, die Steuer unmittelbar vom Verbraucher selbst zu erheben, weil der Verbrauch sehr zersplittert ist und es deshalb sehr schwierig wäre, die Steuer einzubringen und die Steuerentrichtung zu überwachen. Die Verbrauchsteuern werden daher vielfach an den Stellen erhoben, an denen der steuerpflichtige Gegenstand vor der Verteilung an die Verbraucher in größeren Mengen vorhanden ist und daher leichter, sicherer und vollständiger erfaßt werden kann. Die Steuerpflicht knüpft dann oft an Vorgänge an, die sich beim Erzeuger, Hersteller oder auch in einem sonstigen geschäftlichen Betrieb abspielen. Auch wirtschafts- und sozialpolitische Erwägungen können dazu bestimmen, der Erhebung der Steuer einen besonderen Geschäfts- oder Verkehrsvorgang, der vor der Weiterleitung des steuerpflichtigen Gegenstandes an den Verbraucher liegt, zugrunde zu legen. Das Wesen der Steuer als einer Verbrauchsabgabe wird durch solche mittelbaren Erhebungsarten nicht berührt. Steuerquelle bleibt in diesen Fällen der Verbrauch der steuerpflichtigen Gegenstände. Diese Gründe machen erklärlich, warum auch die Schlachtsteuer nach der für sie getroffenen gesetzlichen Regelung bei der Schlachtung erhoben wird, durch die das Fleisch als der für den Verbrauch bestimmte und damit eigentlich steuerpflichtige Gegenstand gewonnen wird. Wenn hiernach schon das Wesen der Verbrauchsteuer darauf hinweist, daß das aus inländischen Schlachtungen gewonnene Fleisch als steuerpflichtiges Erzeugnis i. S. der RAbgO. anzusehen ist, so ist diese Schlußfolgerung noch dadurch näher gerückt, daß das Gesetz die Schlachtsteuer und die Schlachtausgleichsteuer in dieser maßgeblichen Beziehung gleich behandelt. Dieselbe Bestimmung (§ 1 Abs. 3 des Ges.) bezeichnet beide als Verbrauchsteuern i. S. der RAbgO. Der Schlachtausgleichsteuer unterliegt aber unmittelbar das Fleisch, das

in das Zollinland eingeführt wird (§ 1 Abs. 2). Weiter wird die Schlachtsteuer nach den Vorschriften der DurchfVO. v. 29. März 1934 (RMBl. 1934 S. 301) in den Fällen nicht erhoben oder wieder erstattet, in denen kein Fleisch für den inländischen Verbrauch gewonnen wird. Daraus läßt sich schließen, daß Fleisch als das an sich steuerpflichtige Erzeugnis von der Besteuerung dann ausgenommen werden soll, wenn es offensichtlich nicht für den Verbrauch im Inland in Betracht kommt. Auch aus dieser Regelung ist zu folgern, daß die Schlachtsteuer nur deshalb an den Vorgang der Schlachtung anknüpft, weil bei ihr das Fleisch als steuerpflichtiges Erzeugnis für die Erhebung der Steuer am leichtesten und sichersten faßbar ist. Dazu kommt, daß nach der amtlichen Begründung zum Art. 3 SchlachtsteuerG. (RA. 1934 Nr. 73) die Worte „die Schlachtsteuer" in den § 1 Abs. 2 RAbgO. eingefügt worden sind zu dem ausgesprochenen Zwecke, dadurch zu erreichen, daß auf die Schlachtsteuer die RAbgO. voll angewendet werde. Es wäre aber nur eine teilweise Anwendung der in der RAbgO. für Verbrauchsteuern getroffenen Vorschriften, wenn zwar im Geltungsbereiche des § 121 RAbgO. das Fleisch den steuerpflichtigen Erzeugnissen gleichstände, nicht aber in den weiteren Fällen der Haftung des steuerpflichtigen Verbrauchsgegenstandes nach den §§ 401, 406 RAbgO. Die Bestimmung im § 2 Abs. 2 SchlachtsteuerG. bedeutet auch nicht notwendig eine Beschränkung für die Anwendbarkeit der Grundsätze, die in der RAbgO. für Verbrauchsteuern ausgesprochen sind. Sie läßt sich zwanglos damit erklären, daß eine solche Vorschrift ratsam erscheinen konnte, um etwaige Zweifel gegenüber der neuen Steuer, die in dieser Richtung möglich schienen, von vornherein auszuschließen. Der Hinweis auf die Regelung, die der Gesetzgeber bei der Wein- und Schaumweinsteuer gewählt hat, überzeugt für sich allein nicht, zumal beide Gesetze vor dem nationalsozialistischen Umbruch erlassen und inzwischen wieder aufgehoben worden sind, so daß Rückschlüsse aus ihnen nicht zwingend sein können. Die Anwendbarkeit des § 401 RAbgO. ist auch nicht etwa mit Rücksicht auf den § 28 Schlachtvieh- und FleischbeschauG. bedeutungslos. Gerade in dem Falle, der Gegenstand des gegenwärtigen Strafverfahrens ist, ist der Beschau genügt und trotzdem in sehr beträchtlichem Umfange Schlachtsteuer hinterzogen worden. Bei einer solchen Sachlage ist das Bedürfnis für die Anwendbarkeit auch des § 401 RAbgO. un-

abweisbar. Dem § 28 Schlachtvieh- und FleischbeschauG. kommt also keinesfalls für alle Fälle die Wirkung zu, die Anwendung des § 401 RAbgO. entbehrlich zu machen, die ihm der RFM. in dem Erlasse v. 18. Januar 1937 beimißt. Der Erlaß beruht auch im übrigen, wie schon die Rücksichtnahme auf die Schwierigkeiten, das eingezogene Fleisch zu verwerten, erkennen läßt, vorwiegend auf praktischen Erwägungen.

Bei Abwägung aller Gründe, die hiernach im Falle der Hinterziehung von Schlachtsteuer für und gegen die Anwendbarkeit der Vorschrift des § 401 RAbgO. auf das aus inländischen Schlachtungen gewonnene Fleisch sprechen, hat sich der Senat nicht veranlaßt gesehen, von der bisherigen Rechtsprechung des RG. abzuweichen und die Entscheidung des Großen Senates für Strafsachen anzurufen. Er schließt sich im Ergebnisse der in RGSt. Bd. 71 S. 92, 95 ausgesprochenen Auffassung an, die der Oberreichsanwalt auch für die vorliegende Sache vertreten hat. Hiernach wäre Einziehung oder Wertersatzstrafe nach dem § 401 RAbgO. auszusprechen gewesen, der schon auf Grund der preußischen Schlachtsteuergesetze anwendbar war (s. den § 8 GS. 1932 S. 199, 201 und den § 16 GS. 1933 S. 409). Dabei steht der Senat auf dem Standpunkte, daß Fett mit Rücksicht auf seinen natürlichen Zustand, in dem es sich alsbald nach der Schlachtung und vor der Verarbeitung befindet, für die Anwendung des § 401 RAbgO. dem Fleische gleichzuachten ist.