

49. Wie bestimmt sich der Stempel im Falle der Tariffstelle 22c des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 (Erlaubniserteilung zum Betriebe der Gastwirtschaft *z.*), wenn der Konzessioninhaber noch ein anderes Gewerbe betreibt und einheitlich für seinen gesamten Gewerbebetrieb zur Gewerbesteuer veranlagt ist?

VII. Zivilsenat. Urt. v. 18. April 1902 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. L. (R.L.). Rep. VII. 48/02.

I. Landgericht Königsberg.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Der Kläger, welcher ein Holz- und Schneidemühlengeschäft betrieb, mit dem er zur ersten Klasse der Gewerbesteuer veranlagt war, hatte für zwei ihm von dem zuständigen Kreisausschusse erteilte Konzessionen zum Betriebe von Kantinen und Schankwirtschaften einen Stempel von je 1,50 *M* erlegt. Von dem Vorsitzenden des Kreis-ausschusses wurde ein weiterer Stempel von je 98,50 *M* erfordert mit der Begründung, daß, wenn ein zur ersten Gewerbesteuerklasse veranlagter Gewerbetreibender die Erlaubnis zum Betriebe der Schankwirtschaft erhalte, nach Tariffstelle 22c des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 der Stempel nach Maßgabe der Veranlagung zu dieser Gewerbesteuerklasse, also mit 100 *M*, zu bemessen sei.

Der Kläger bezahlte den erforderlichen Mehrbetrag und klagte sodann gegen den Fiskus auf dessen Rückzahlung, indem er die Ansicht vertrat, daß der Stempel sich nur nach der Gewerbesteuer für denjenigen Gewerbebetrieb richten könne, für den die Erlaubnis nach Tariffstelle 22c erteilt sei.

Er drang mit diesem Anspruche gegen den Antrag des Beklagten in den beiden vorderen Instanzen durch.

Auf die Revision des Fiskus ist das Berufungsurteil aufgehoben, und die Klage abgewiesen worden.

Gründe:

„Die Tarifstelle 22c lautet, soweit sie hier in Betracht kommt, wie folgt:

„c. Erlaubnisertheilungen

zum ständigen Betriebe der Gastwirtschaft, Schankwirtschaft oder des Kleinhandels mit Branntwein oder Spiritus (§ 33 der Reichs-Gewerbeordnung),

wenn der Gewerbebetrieb

wegen geringen Ertrages und Kapitals von der Gewerbesteuer frei ist 1,50 M (Steuerfuß)

in die vierte Gewerbesteuerklasse gehört 5 "

" " dritte " " " 15 "

" " zweite " " " 50 "

" " erste " " " 100 "-"

Der Fiskus ist der Ansicht, daß diese Bestimmung nur in Verbindung mit dem Gewerbesteuergesetze vom 24. Juni 1891 richtig ausgelegt werden könne, und daß, da nach § 17 dieses Gesetzes mehrere Betriebe derselben Person als ein steuerpflichtiges Gewerbe zur Steuer veranlagt werden, und es eine besondere Veranlagung für das einzelne Gewerbe in solchem Falle gar nicht gebe, auch der Steuerfuß der Tarifstelle 22c zu bestimmen sei nicht nach der, gar nicht existierenden, Veranlagung des konzessionierten Gewerbes zu der Gewerbesteuerklasse, zu der es gehören würde, wenn es allein von dem Konzessionär betrieben würde, sondern nach der in Wirklichkeit vorhandenen Veranlagung zu derjenigen Gewerbesteuerklasse, zu der der gesamte Gewerbebetrieb des Konzessionärs, und damit als Teil dessen auch das jetzt konzessionierte Gewerbe thatsächlich gehöre.

Diese Auffassung hat nicht die Billigung der Vorinstanzen gefunden.

Das Reichsgericht verkennt nun keineswegs, daß die vorliegende Streitfrage sehr erhebliche Zweifel in sich birgt, und daß für die der Ansicht der Vorinstanzen entsprechende Anschauung sich höchst beachtenswerte Gründe geltend machen lassen. Allein bei der Abwägung

der beiderseitigen Gründe glaubt das Reichsgericht schließlich doch denjenigen das größere Gewicht beimessen zu sollen, welche zu Gunsten der Ansicht des Fiskus sprechen.

Zunächst ist ohne weiteres zuzugeben, daß der Wortlaut und der Zusammenhang der Tariffstelle 22c auf den ersten Blick unmittelbar zu der gegenteiligen Auffassung zu führen scheinen. Wenn es im Anfang heißt: „Erlaubniserteilungen zum ständigen Betriebe der Gastwirtschaft, Schankwirtschaft oder des Kleinhandels mit Branntwein oder Spiritus“, und dann später die Worte folgen: „wenn der Gewerbebetrieb von der Gewbesteuer frei ist, in die vierte Gewerbesteuerklasse gehört“, so scheint damit notwendig und ganz unzweifelhaft gegeben zu sein, daß „der“ Gewerbebetrieb, den diese letzten Worte im Auge haben, nur derjenige sein kann, für dessen Konzessionierung eben der Stempel zu erlegen ist. Ferner ist es gewiß auf den ersten Blick in hohem Maße befremdlich, daß der Stempel für den Schankwirtschaftsbetrieb bemessen werden soll nach der Veranlagung des Konzessionsinhabers zur Gewbesteuer für ein ganz anderes Gewerbe, als das jetzt konzessionierte. Diesen Erwägungen stehen indes mehr als gleichwertig die folgenden gegenüber.

Ohne Zweifel weist der Wortlaut des Gesetzes zunächst auf den Regelfall hin, nämlich den, daß der Konzessionsinhaber nur dieses eine Gewerbe der Schankwirtschaft oder Gastwirtschaft betreibt. Allein die Frage ist die, ob die gesetzliche Bestimmung nach ihrem ganzen Inhalte nicht so weit gefaßt ist, daß in dem Falle, in welchem der mit der Erlaubnis zum Schankwirtschaftsbetriebe Beliehene noch außerdem ein anderes Gewerbe betreibt, der Ausdruck „Gewerbebetrieb“ den gesamten Gewerbebetrieb des Beliehenen in sich begreift. Diese Frage bejaht das Reichsgericht.

Das Stempelsteuergesetz hat nämlich den Maßstab für die Bemessung des Stempels nicht selbständig aus sich heraus bestimmt, sondern zur Grundlage dieses Maßstabes die Veranlagung zur Gewbesteuer genommen. Damit ist das Gewersteuergesetz insoweit in einen inneren, organischen Zusammenhang mit dieser Tariffstelle des Stempelgesetzes gebracht worden, und es haben im besonderen die Bestimmungen des Gewersteuergesetzes über die Veranlagung zur Gewbesteuer damit auch für die Anwendung des Stempelsteuergesetzes maßgebliche Bedeutung erlangt. Das ergibt der Wortlaut

des Gesetzes. Wenn es dort heißt: „wenn der Gewerbebetrieb in die vierte Gewerbesteuerklasse gehört“, so kann das nichts anderes bedeuten als „nach den Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes“, und der Ausdruck „gehört“ zeigt, daß der Gesetzgeber die thatsächliche, wirkliche Veranlagung im Sinne gehabt hat, nicht eine fiktive, in der Wirklichkeit nicht vorhandene. Es kann also das Wort „gehört“ nicht für gleichbedeutend erachtet werden mit „gehören würde“. Den entscheidenden Beweis hierfür enthält das Stempelsteuergesetz im § 15 Abs. 2. Dieser lautet:

„Insoweit die in der Tarifstelle „Erlaubniserteilungen“ unter c und m aufgeführten Urkunden einen den Betrag von 1,50 *M.*, bezw. 3 *M.* übersteigenden Stempel erfordern, ist der Mehrbetrag von den Steuerpflichtigen erst binnen zwei Wochen nach dem Tage der Rechtskraft der Zuschrift über das Ergebnis der Veranlagung zur Gewerbesteuer oder der auf das eingelegte Rechtsmittel ergangenen Entscheidung beizubringen (§§ 32 und 35 flg. des Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891).“

Hier ist in einer Bestimmung, die sich ausdrücklich und direkt auf die fragliche Tarifstelle 220 bezieht, authentisch vom Gesetzgeber klar gestellt worden, daß er unter dem Ausdruck „gehört“ in dieser Tarifstelle die thatsächliche Veranlagung versteht, daß dieser also gleichbedeutend ist mit dem Ausdruck „veranlagt ist“.

Wenn nun nach § 17 des Gewerbesteuergesetzes die mehreren Gewerbebetriebe eines Gewerbetreibenden nur als ein Gewerbe zur Steuer veranlagt werden, und eine besondere Veranlagung des einzelnen dieser mehreren Gewerbe nicht stattfindet, demgemäß auch im Sinne der streitigen Tarifstelle nicht gesagt werden kann, daß im vorliegenden Falle das Schankgewerbe des Klägers zu der Gewerbesteuerklasse „gehöre“ oder „veranlagt sei“, zu der es nur veranlagt sein würde, wenn es allein betrieben wäre, so ergibt sich, daß die Bestimmung des Stempelgesetzes zu der vom Fiskus vertretenen Auffassung führt: es ist maßgebend die Gewerbesteuerklasse, zu welcher der gesamte Gewerbebetrieb des Konzessionsinhabers veranlagt ist, und in die deshalb als Teil des Ganzen auch der einzelne Gewerbebetrieb gehört.

Es ist von Bedeutung, daß die Vorinstanzen zu ihrer Auslegung des Gesetzes nicht ohne die Annahme gekommen sind und zum Teil

auch nicht kommen konnten, daß entweder der Gesetzgeber Fehler gemacht habe, oder daß jedenfalls das Gesetz doch Mängel und Lücken aufweise. Der erstinstanzliche Richter erklärt, augenscheinlich habe der Gesetzgeber bei der Formulierung der Tarifstelle 22c gar nicht an jene Bestimmung des § 17 des Gewerbesteuergesetzes gedacht, und der zweitinstanzliche Richter muß anerkennen, daß für einen Fall der vorliegenden Art eine gesetzliche Bestimmung darüber mangelt, wie und durch wen die fiktive Veranlagung erfolgen solle.“ (Es wird ausgeführt, daß die Annahme des ersten Richters tatsächlich nicht zutrifft.) „Was dann die Lücke im Gesetze anlangt, die bei der Auslegung des Berufungsrichters vorhanden sein würde, so ist sie erheblicher Art. Man wird schwerlich annehmen können, daß die Gewerbesteuerbehörden die fiktive Veranlagung des einzelnen Gewerbes zur Gewerbesteuer vorzunehmen haben würden, da unzweifelhaft ist, daß sie hierzu nach dem Gewerbesteuergesetz weder verpflichtet noch berechtigt sind; denn dieses Gesetz ist nur nach Maßgabe seiner eigenen Bestimmungen zu handhaben, welches eine solche fiktive Veranlagung zu Stempelsteuerzwecken nicht kennt. Es bliebe nur die Anwendung des § 7 des Stempelsteuergesetzes, namentlich des Abs. 5, in Frage; allein es erscheint mehr als zweifelhaft, ob diese Bestimmung, nach der alle unmittelbaren und mittelbaren Behörden und Beamten verbunden sind, Auskunft über die für die Festsetzung der Stempelsteuer in Betracht kommenden tatsächlichen Verhältnisse zu erteilen, auf den Fall paßt, in welchem die Behörde eine Erklärung darüber abgeben soll, wie sie einen Gewerbebetrieb einschätzen würde, wenn die Verhältnisse anders lägen, als wie sie wirklich liegen. Jedenfalls könnte dieser Erklärung doch nur die Bedeutung eines Gutachtens, nicht die einer autoritativen Steuereinschätzung beizumessen. Man könnte hiernach jedenfalls nur dahin gelangen, daß die Einschätzung, eventuell an der Hand eines solchen Gutachtens, von der Stempelsteuerbehörde selbst vorzunehmen wäre; das würde dann aber dahin führen, daß im Streitfalle diese Steuereinschätzung von dem entscheidenden Gericht auszuführen wäre. Gegen die Möglichkeit, daß eine solche Aufgabe von den Gerichten zu erfüllen wäre, müssen, so lange nicht eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung dies vorschreibt, die schwersten Bedenken erhoben werden. Allerdings kommen die Zivilgerichte in zahlreichen Fällen dazu, über öffentlichrechtliche Ver-

hältnisse zu entscheiden, sofern es sich hierbei um Incidentpunkte handelt, deren Erledigung für die Entscheidung der Civilrechtsfrage erforderlich ist. Allein sehr verschieden von dieser Art von Fällen ist der, daß das Gericht eine Steuereinschätzung vornehmen soll. In Zusammenhang mit diesen Bedenken ist dem von dem Fiskus herangezogenen Vergleich der vorliegenden Bestimmung mit der des § 74 Ziff. 1a des preußischen Gerichtskostengesetzes vom 25. Juni 1895 (jetzt § 72 Ziff. 1a) Beweiswert nicht abzusprechen. Es handelt sich dort um die Gebühren für Eintragungen von Einzelkaufleuten in das Handelsregister; sie sollen bemessen werden danach, in welche Gewerbesteuerklasse der Gewerbebetrieb des Einzutragenden gehört, und es ist hier nun ausdrücklich bestimmt, daß, soweit eine Einschätzung zur Gewerbesteuer nach Maßgabe des Gewerbesteuergesetzes nicht erfolge, die Einreihung in die verschiedenen Klassen nach Ermessen des Gerichtes zu geschehen habe. Der Fiskus hat erklärt, man habe diese Bestimmung im Entwurfe des Gerichtskostengesetzes bei Ausarbeitung des Entwurfes zum Stempelsteuergesetz im Finanzministerium vor Augen gehabt und absichtlich bei der Tariffstelle 22c eine der letzten Bestimmungen des § 74 Ziff. 1a a. a. O. entsprechende Vorschrift in das Stempelsteuergesetz nicht aufgenommen, weil man — so ist offenbar der Sinn der betreffenden Ausführungen — nach der jetzt vom Fiskus und schon damals im Finanzministerium gehegten Auffassung von dem Inhalte der Tariffstelle 22c angenommen habe, daß bei dieser die Möglichkeit, daß das Gericht über die Steuereinschätzung zu befinden haben würde, gar nicht eintreten könne. Nun mag es vielleicht nicht ganz unbedenklich sein, auf derartige innere Vorgänge in einem Ministerium bei Ausarbeitung von Geszentwürfen in dieser Weise zurückzugehen. Man kann hiervon aber auch ganz absehen, da die äußeren Thatsachen schon genügen. Wenn zwei Gesetze zur selbigen Zeit entworfen, beraten, beschlossen und erlassen werden — das preußische Gerichtskostengesetz datiert vom 25. Juni, das Stempelsteuergesetz vom 31. Juli desselben Jahres (1895) —, in beiden sich die gleiche Bestimmung findet, daß die Gebühren — auch der Stempel der Tariffstelle 22c trägt diesen Charakter — danach abgestuft werden, in welche Gewerbesteuerklasse der Pflichtige mit seinem Gewerbebetriebe „gehört“, und nun in dem einen Gesetz noch eine weitere Bestimmung des Inhaltes gegeben ist, daß eventuell das Gericht die Einschätzung

vornehmen soll, während diese in dem anderen Gesetz fehlt, so gewährt dies einen objektiven Anhalt für die Absicht und Auffassung des Gesetzgebers, die dadurch auch äußerlich erkennbar zum Ausdruck gebracht ist. Die anderenfalls sonst auch hier erforderliche entsprechende Bestimmung fehlt in der Tariffstelle 22c, weil ihr bei der von dem Gesetzgeber der Tariffstelle 22c beigelegten Bedeutung die Anwendungsmöglichkeit mangelt.

Der Berufsrichter hilft sich über alle die im vorstehenden erörterten Schwierigkeiten mit der Erwägung hinweg, es sei nicht Sache des Gesetzgebers, stets alle Konsequenzen des dem Gesetze erkennbar zu Grunde liegenden Prinzips ausdrücklich hervorzuheben; vielmehr dürfe er sich auf eine ausdrückliche Regelung der besonders hervortretenden Fälle beschränken und es der Rechtsprechung überlassen, das aus den im Gesetze genannten Anwendungsfällen zu ermittelnde Prinzip klar zu stellen und auf die Fälle anzuwenden, die im Geiste des Gesetzes darunter fallen. Der Umstand, daß im Gesetze der hier in Frage kommende Fall eine besondere Regelung nicht erfahren habe, wenn die Tariffstelle 22c in dem von ihm angenommenen Sinne verstanden werde, zwingt daher nicht zu dem Schlusse, daß das Gesetz in einem anderen Sinne verstanden werden müsse. Darauf ist zu erwidern: die von dem Berufsrichter aufgestellten allgemeinen Sätze sind zutreffend; allein hier handelt es sich gerade darum, welche Ausdehnung dem aus dem Gesetze zu ermittelnden Prinzip zu geben ist, und es wird nicht geleugnet werden können, daß die größere Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit derjenigen Gesetzesauslegung spricht, bei der sich alles lückenlos zusammenfügt, als für die Richtigkeit derjenigen, welche in ihrer Anwendung auf einen, wie schon oben bemerkt, keineswegs abseits liegenden Fall die allergrößten Schwierigkeiten und Bedenken verursacht. . . .

Es ist für die von dem Berufsrichter versuchte Auslegung des Gesetzes sehr erhebliches Gewicht darauf gelegt worden, daß — wie solches nach den Gesetzesmaterialien allerdings unzweifelhaft ist — die Stempelabgabe der Tariffstelle 22c den Charakter einer Gebühr trage. Dem ist entgegenzuhalten: dieser Charakter der Stempelabgabe bleibt von der Auffassung, welcher das Reichsgericht folgt, völlig unberührt; die Abgabe wird auch nach ihr gezahlt für die Thätigkeit, die die Behörde im Interesse des Pflichtigen entfaltet hat;

sie bildet eine specielle Gegenleistung für diesen, wie der Berufungsrichter es ausdrückt, speciellen von der Behörde dem Pflichtigen geleisteten Dienst. Allein für die Bestimmung der Höhe dieser Gebühr sind hieraus weitere Schlüsse nicht zu ziehen. Das Gesetz hat nicht den Grundsatz aufgestellt, daß die Gebühr nach Maßgabe der in dem einzelnen Falle von der Behörde thatsächlich aufgewendeten Mühewaltung zu bemessen sei, sondern hat sie mechanisch nach der Veranlagung des Gewerbebetriebes zur Gewerbesteuer abgestuft, und es kann nicht der Satz anerkannt werden, daß die Erlaubniserteilung für einen in eine höhere Klasse eingeschätzten Gewerbebetrieb der Behörde mehr Mühe und Arbeit verursache, als die Erlaubniserteilung für einen in eine geringere Klasse gehörenden Betrieb, und daß sich daher die höhere Gebühr für jene, und die geringere für diese rechtfertige. Der Maßstab der Mühewaltung muß ganz ausscheiden. Es bleibt der Gesichtspunkt der Bemessung der Gebühr nach dem Umfange des konzessionierten Gewerbes. Dieser trifft zu, wenn das konzessionierte Gewerbe als das einzige von dem Konzessionsinhaber betrieben wird; allein ob er auch dann Platz greift, wenn der Konzessionsinhaber daneben noch andere Gewerbe betreibt, bildet gerade die zu entscheidende Streitfrage. Das Wesen der Gebühr zwingt zur Bejahung der Frage keineswegs; die Bemessung ihrer Höhe kann von verschiedenen Gesichtspunkten beherrscht sein. Daher ist die Frage nach den gesamten hier in Betracht kommenden Gründen zu beantworten, und alsdann gelangt man zu dem oben gewonnenen Ergebnis.

In engem Zusammenhange mit diesem Punkte steht der . . . Einwurf . . . , daß anscheinend doch die Billigkeit in hohem Maße für die Auffassung des Klägers und der Vorinstanzen spreche. Das muß indes bezweifelt werden. Wenn derjenige, der bereits ein Gewerbe betreibt, daneben noch den Betrieb der Schankwirtschaft, Gastwirtschaft oder des Kleinhandels mit Branntwein unternimmt, so wird dies in sehr vielen Fällen um der fördernden Bedeutung willen geschehen, welche dieser zweite Betrieb für den ursprünglichen hat. Das liegt auch im gegenwärtigen Falle vor; für das Holzschneidegeschäft des Klägers wird es nicht ohne Einfluß sein, daß seine Arbeiter in bequemer Weise sich in der von ihm betriebenen Kantine versorgen können, und in anderen Fällen, namentlich bei dem Kleinhandel mit Branntwein und Spiritus, der, wie bekannt, sehr häufig mit dem

Betriebe kleiner Kaufgeschäfte (Krämereien, Specereihandlungen u.) verbunden ist, läßt sich dieser zweite Betrieb sogar in gewissem Sinne direkt als eine Erweiterung des schon bestehenden Gewerbebetriebes ansehen, jedenfalls aber als eine Quelle der Förderung dieses Betriebes durch Heranziehen von Kunden u. Die innere Beziehung, in welcher hiernach der Betrieb der Schankwirtschaft u. zu dem anderen Betriebe des Konzessionsinhabers steht, läßt daher auch vom Standpunkte der Billigkeit, soweit von einem solchen überhaupt bei einem dem Staat Einnahmen zuführenden Finanzgesetz die Rede sein kann, es als nicht ganz ungerechtfertigt erscheinen, daß die Gebühr für die Erlaubniserteilung anders als nach dem Umfange des konzessionierten Gewerbes bemessen wird, nämlich mit Rücksicht auf das schon bestehende Gewerbe.“ . . .