

Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

Justizrat Dr. Julius Magnus, Berlin, Rechtsanwalt Dr. Heinrich Dittenberger, Leipzig,
unter Mitwirkung von Rechtsanwalt Dr. Max Hachenburg, Mannheim.

Verlag: W. Moeser Buchhandlung, Inh.: Oscar Brandstetter, Leipzig, Dresdner Straße 11/13.
Fernsprecher Sammel-Nr. 72566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postkassentonto Leipzig Nr. 63673.

Die W. erscheint ab 1. Oktober 1926 wöchentlich. Bezugspreis monatlich M. 4.50; Einzelhefte kosten den halben Monatsbetrag. Für Studenten, Referendare und Assessoren im Vorbereitungsdienst ist ein Vorzugspreis von monatlich M. 3.— festgesetzt; Auskunft hierüber erteilt der Verlag. — Die „Nachrichten für die Mitglieder des Deutschen Anwaltvereins“, die der früheren Ausgabe A beigelegt waren, erscheinen jetzt als besondere Zeitschrift unter dem Titel „Anwaltsblatt“. Bezugspreis vierteljährlich M. 3.—. Der Bezug erfolgt am zweckmäßigsten durch die Post, doch nehmen auch die Buchhandlungen und der Verlag Bestellungen an. Beschwerden über mangelhafte Zustellung sind bei Postbezug ausschließlich bei der Post anzubringen.

Anzeigen die 6 gespaltene Millimeterhöhe 20 Pf., für den Stellenmarkt 15 Pf., ^{1/2} Seite M. 275.—, ^{1/4} Seite M. 145.—, ^{1/8} Seite M. 80.—. Der Anzeigenraum wird in der Höhe von Trennungstrich zu Trennungstrich gerechnet. Die Größe der Anzeige ist bei der Bestellung in Millimetern anzugeben. Bei Chiffre-Anzeigen kommen noch 50 Pf. Gebühren hinzu. Zahlungen ausnahmslos auf Postkassentonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63673, bei Bestellung erbeten.

Kultur und Steuergesetzgebung.

Von Staatsminister a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart¹⁾.

Es ist kein Zweifel, jede Kultur prägt ein ihr eigenartiges Finanz- und Steuersystem aus. Dem historisch gewachsenen Finanz- und Steuerpolitiker ist das eine vertraute Vorstellung, der Allgemeinheit des politischen Tageslebens fehlt sie völlig. Wie sollte es anders sein? Der Tagesmensch und Tagespolitiker geht vom Iststandpunkt aus, er steht in der Zeit, sucht deren Nöte zu heilen und seinen und seiner Berufs-, Standes- und Parteigenossen teils bewußt gestellten, teils instinktmäßig empfundenen Wünschen zur Erfüllung zu verhelfen; ihm ist alles gegenständlich, lebendig, heutig und neu, eine historisch-universalistische Betrachtung und Denkweise erscheint ihm im Gegensatz zu seiner „Praxis“ als Theorie. Anders der wissenschaftliche Finanz- und Steuerpolitiker. Er weiß zum mindesten, daß der sog. Feudalstaat, der absolutistische Merkantilismus, der Physiokratismus, der (staatsrechtlich konstitutionelle) Staat des wirtschaftlichen Liberalismus, der sozialistische Staat jeweils nicht nur in einem eigenartigen Wirtschaftssystem in die Erscheinung tritt, sondern zugleich durch ein typisches Finanz- und Steuersystem und ein entsprechendes Steuerrecht sein Gepräge erhält. In Wahrheit geht der Zusammenhang viel weiter; schon die Staatsreform für sich allein übt ihren Einfluß aus, und nicht nur sie: alle Formen und Sachlichkeiten, welche für eine Kultur von Bedeutung sind, finden ihre Ausstrahlung im Finanz- und Steuerrecht. Ich habe schon vor Jahren einmal eine Tübingener Doktorarbeit veranlaßt mit dem Titel „Staat und Steuer in der deutschen Finanztheorie“. Die Dissertation, es ist eine ganz hübsche Arbeit geworden von Elisabeth Roth, ist in die stärkste Inflationszeit hineingekommen und darum ungedruckt geblieben. Daß der Zusammenhang von den Historikern und im besonderen den Kulturhistorikern und Soziologen nicht stärker betont und herausgestellt wird als es geschieht — neuerdings geschieht es mehr und mehr —, hat seinen Grund darin, daß sie im Finanz- und Steuerrecht zu wenig bewandert sind, was wiederum daraus sich erklärt, daß das Gebiet der Finanzwissenschaft von den Nationalökonomien und das des Steuerrechts von den Juristen bis jetzt höchst stiefmütterlich be-

handelt worden ist und daß in der Folge das ganze Gebiet nur durch einige Spezialisten beachtet und beherrscht wird, die sich durch die sachlichen Schwierigkeiten nicht abschrecken lassen.

Selbstverständlich besteht eine Wechselwirkung: Wie die Kultur im Finanz- und Steuerwesen sich ausprägt, wirkt andererseits die Ordnung und Einrichtung des Finanz- und Steuerwesens auf die Kultur zurück; das Steuerrecht kann zum Förderer oder Hemmer der Kultur werden und ist auf alle Fälle von Einfluß auf die Richtung, welche die Kultur-entwicklung nimmt, denn eine Bewegung ist stets vorhanden; ob man in ihr eine Aufwärtsbewegung oder Abwärtsbewegung erblickt, ist subjektiv und schließt ein (rein wissenschaftlich betrachtet unzulässiges) Werturteil in sich. Man kann darum auch so verfahren, daß man den Stand und Inhalt des Finanzwesens und Steuerrechts als Maßstab für die kulturelle Würdigung eines Staatswesens benützt, als eine Art Kulturbarometer. Die Finanzen sind buchstäblich das Blut des Staates und der Ritt der Gesellschaft. In der Frage der Mittelbeschaffung und der Mittelverwendung erschöpft sich letzter Endes das öffentliche Leben, und alle Parteinungen und Parteikämpfe finden schließlich darin, wenn nicht schon ihre Begründung, so doch jedenfalls ihren Austrag. In der Art und dem Umfang der öffentlichen Ausgaben zeigt sich das Wesen und das Wachsen der öffentlichen Tätigkeit, während die Art der Mittelbeschaffung, voran das Steuersystem und die Ausgestaltung des Steuerrechts einen untrüglich sicheren Einblick gewähren in die Struktur des Staats, seine politische Verfassung, seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und nicht zuletzt in den Kulturzustand des Volkes, um dessen Staat es sich handelt.

Und nun das heutige Finanz- und Steuerwesen. Wer es mit kundigem Auge durchleuchtet, erschrickt: es erweist sich als durch und durch kulturfeindlich. Seit der Revolution tritt dieser Zug besonders brutal auf und wird da und dort erkannt; daher auch das vorliegende nachher noch zu erörternde Schriftchen. Im allgemeinen ist aber die Öffentlichkeit von der Erkenntnis weit entfernt; im Gegenteil: sie ist stolz auf ihre Errungenschaften, auf die steuerliche Gerechtigkeit, die unser Steuerwesen beherrscht, und auf den sozialen Geist, von dem dieses wie das öffentliche Finanzwesen überhaupt durchdrängt erscheint. Und dieser Geist, dieser Zug der Zeit, ist nicht etwa neu, die Revolution hat ihn nicht hervorgebracht, sondern nur vergrößert; er beherrscht schon seit Jahrzehnten unser Steuerwesen, allerdings in fortwährend steigendem Maß; zur Zeit

¹⁾ Ein unter diesem Titel von den Herren v. Biegeleben, Senzel, Popitz und Schreiber gemeinschaftlich verfaßtes und als 15. und 16. Heft der Schriften zur deutschen Politik herausgegebenes Büchlein, erschienen 1926 im Herderschen Verlag in Freiburg, hat die Anregung zu dem vorstehenden kleinen Aufsatz gegeben, der zugleich eine Besprechung des Büchleins darstellt und als solche angesehen und gewertet sein will.

steht er wohl im Kulminationspunkt. Wir wissen es gar nicht mehr anders: die Verteilung der öffentlichen Lasten nach dem Maßstabe der Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit ist uns Dogma und ethisches Bedürfnis, und der soziale Ausgleich ist fast allen ein wichtiger Nebenzweck, vielen aber Hauptzweck der Besteuerung. Daß es sich bei der Besteuerung nicht sowohl um eine Verteilungsfrage, auch nicht um die Lastenverteilungsfrage, sondern um eine Aufbringungs-, eine Mittelbeschaffungsfrage handelt, haben wir fast ganz vergessen. Und doch handelt es sich bei der Besteuerung nicht sowohl um eine Frage der Gerechtigkeit als vielmehr der Wirtschaftlichkeit. Nicht die Gerechtigkeit muß das Ziel sein, sondern die Erzeugungsfähigkeit, wie ich es auszudrücken pflege, oder das Höchstmäßigkeitsprinzip, wie es wohl etwas deutlicher, Verlooff ausdrückt. Es handelt sich dabei darum, durch die Steuern den öffentlichen Bedarf zu decken, und zwar, da die Besteuerung nur eine Verschiebung der vorhandenen Mittel aus der privaten Hand in die öffentliche Hand bedeutet, in der Weise, daß der Nutzeffekt der Verwendung und Verwendungszwecke der öffentlichen Hand größer ist als derjenige, welcher erzielt worden wäre, wenn die Mittelverwendung der privaten Hand überlassen geblieben wäre, wobei den Maßstab das Gemeinwohl zu bilden hat. Die Gerechtigkeit spielt bei der Verteilung der Last innerhalb der nicht zu überschreitenden und durch den Stand der Wirtschaft bei Strafe des Untergangs gezogenen Höchstgrenze zwar eine Rolle, kommt aber erst in zweiter oder dritter Linie. Heute steht sie in der vordersten Linie; an sie denkt man fast allein bei der Besteuerung. Und auf was kommt die Gerechtigkeit bei der Lastenverteilung, unter deren Banne die heutige Steuerpolitik bedingungslos steht und bei deren Durchsetzung wir das stolze Gefühl ethischer Befriedigung haben, in Wahrheit hinaus? Auf den Neidstandpunkt, der sich bewußt oder unbewußt, meist unbewußt, hinter dem Gerechtigkeitsempfinden verbirgt. Ich habe vor einiger Zeit bei dem der Sozialdemokratie sehr nahestehenden Soziologen und Sozialisten Rud. Goldscheid den Satz gefunden: „Das Verkehrteste ist, wenn die Sozialdemokratie statt zu fragen, warum schwere Lasten aufgebürdet werden, über diese schon jubelt, sobald sie nur — und selbst das viel-facher noch scheinbar — die Besitzenden treffen.“ Das ist der Neidstandpunkt, von dem ich rede. Man ist befriedigt, wenn man die Lasten „gerecht“ verteilt empfindet, d. h. die Erzeugung hat, daß sie die Reichen nach ihrer Leistungsfähigkeit treffen, die Armen frei lassen und die weniger Leistungsfähigen schonen. Diese Befriedigung ist eine ethische, aber nur eine privatwirtschaftlich ethische; man vergißt, daß der private Reichtum zugleich das Kapital und Vermögen der Volkswirtschaft darstellt, für diese so notwendig ist, wie für den einzelnen das tägliche Brot, und man vergißt über der privatwirtschaftlichen Ethik, die sich mit der distributiven Gerechtigkeit oder dem Neidstandpunkt deckt, völlig die soziologische oder universalistische Ethik, die keine Befriedigung empfinden kann, wenn aus lauter distributiver Gerechtigkeit es schließlich dahin kommt, daß das Volk als Ganzes verarmt, weil man den Reichen aus Gerechtigkeit ihr Vermögen, das sie doch ohnehin nur kurze Zeit, d. h. bis zu ihrem Tod besitzen konnten, weggesteuert und verbraucht hat. Bismarck hat einmal gesagt in anderem Zusammenhang, aber in ähnlichem Gedankengang: Am besten ist für die deutschen Arbeiter gesorgt, wenn möglichst viele Arbeitgeber da sind, die hohe Löhne zahlen können. Entsprechend möchte ich sagen: am besten ist es für die Gesamtheit, wenn möglichst viele Steuerpflichtige da sind, die hohe Steuern zahlen können.

Aber nicht nur unter dem Banne der sog. steuerlichen Gerechtigkeit steht unser heutiges Finanz- und Steuerwesen, sondern es muß auch das „soziale Empfinden“ befriedigen. Auf was läuft diese Forderung in Wahrheit hinaus? Auf die Vermögens- und Einkommenskonfiskation zugunsten des sozialen Ausgleichs auf der Basis einer Lebenshaltung oder Bedürfnisbefriedigung, die ein soziales Existenzminimum ins Auge faßt, das zwar über das biologische Existenzminimum erheblich hinausgeht, im übrigen aber der Lebensweise der Masse oder des breiten unteren Mittelstandes entnommen zu werden pflegt. Die Grundeinstellung ist dabei bei aller Ethik eine durchaus materialistische ganz nach A. Smith und Karl Marx. Was über diese Lebenshaltung hinausgeht, ist

Luxus und gehört weggesteuert. Man vergißt dabei gänzlich, daß der Luxus nicht nur in der Qualität, sondern auch in der Quantität liegen kann und daß man auch mit Bier und Branntwein, ja sogar mit Fleisch und Brot wüsten kann und daß nicht nur derjenige Luxus treibt, der für Teppiche und Stickereien, für eine feine Wohnungsausstattung, für Gemälde und Statuen, für Bücher, für Kunst und Literatur, für Dramen- und Opernaufführungen Sinn und Verständnis hat und Aufwendungen macht, sondern auch derjenige, dessen Neigungen derber, wie er sagt „einfacher“, gerichtet sind, etwa auf das Kino und den Tingeltangel oder auf viel Essen und Trinken und der, sofern diese Bedürfnisbefriedigung billiger ist, allerdings der Summe nach weniger ausgibt als der andere, vielleicht aber gleichwohl, von höherer Werte aus gesehen, größeren Luxus treibt als der andere, zum mindesten weniger wirtschaftlich und weniger ethisch handelt als der andere.

Und jetzt kommt wieder jene, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit fordernde Gerechtigkeitsvorstellung, indem sie für den besten Maßstab der Erfassung der Leistungsfähigkeit das Einkommen und Vermögen erklärt, während in Wahrheit die Leistungsfähigkeit nicht am Einkommen und Vermögen, sondern an der Verwendung des Einkommens und Vermögens, am besten am Verbrauch zu messen ist, aber nicht an der Höhe des Verbrauchs, sondern an der Art des Verbrauchs. Daher die Überspannung der progressiven Einkommen- und Vermögenssteuer und die Abneigung gegen die Verbrauchsbesteuerung, gegen die indirekten Steuern, die „das Volk belasten“. Wohl hat Walter Rathenau in seinem Buch „Von den kommenden Dingen“ gesagt: Die Besteuerung des (ungeziemen) Verbrauchs ist das Wichtigste, die Voraussetzung, daß die Besteuerung des Einkommens das Richtige sei, ist eine „Rentenbürgerauffassung“. Aber „die Dinge“ sind anders „gekommen“; die sozialistische Revolution hat die Rentenbürgerauffassung mehr als je zur Herrschaft gebracht.

Noch ein Wort zu dem mit der Forderung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unlösbar verknüpften Gedanken der Progressivsteuer. Dieser Gedanke beherrscht die heutige Finanz- und Steuerpolitik so sehr und hat in der allgemeinen Vorstellungswelt eine solche Vollständigkeit und Selbstverständlichkeit erlangt, daß man es sich gar nicht mehr vorstellen kann, übrigens auch in der breiten Öffentlichkeit längst nichts mehr davon weiß, daß der Gedanke vor 50 bis 60 Jahren in ebenfolcher Allgemeinheit und mit ebenfolcher Selbstverständlichkeit verworfen wurde wie heute vertreten, z. B. durch die Staatswissenschaftler und Nationalökonomien Schölzer, v. Haller, Rotted, Lorenz v. Stein, Höp, Faucher, G. Schmoller, und daß Genz die Progression „Straßenraub“, Eisenhardt „nackte Brandschakung“, Umpfenbach „selbstmörderischen Kommunismus“ geheißen und der berühmte liberale Staatsrechtslehrer Rud. v. Gneist — ich habe ihn selbst noch gehört — von dem „Gift der Progression“ gesprochen hat.

Heute hält man nicht einmal mehr eine Begründung der Progression für erforderlich; sie ist, wie gesagt, selbstverständlich geworden. Es hat aber eine Zeit gegeben, in der man sich wissenschaftlich mit der Begründung der Progression bemühte. Die Zeit liegt noch nicht weit hinter uns. Und es ist schließlich wissenschaftlich eine Begründung Allgemeiner und als allein vertretbar anerkannt worden. Es ist das die sog. Say-Ricco-Salernoische Lehre, die in der Sprache der Grenznutzentheoretiker etwa besagt: mit dem Fallen des Grenznutzens der Gelbeinheit steigt die Steuerfähigkeit derselben. Mit andern Worten bedeutet das, daß die Progression darin ihre Rechtfertigung findet, daß man vom biologischen Existenzminimum, als gänzlich steuerunfähig, ausgeht und die diesem Existenzminimum nahekommenen unteren Einkommen zwar für steuerfähig erklärt, aber in geringstem Maße, während die Steuerfähigkeit mit dem steigenden Einkommen schichtenweise in immer höherem Grade als steigend angenommen wird, je mehr die übergeschichteten Einkommensteile zu immer weniger dringenden Bedürfnissen Verwendung finden, zu Bedürfnissen, die sich immer weiter von dem Niveau des Existenzminimums entfernen.

Bei den Folgerungen, die für die Progression aus dieser Lehre zu ziehen sind und zunächst gezogen wurden, ist es

natürlich nicht geblieben, und so sind wir allmählich zu einem unter der Herrschaft der Gedanken der Leistungsfähigkeit, der Gerechtigkeit und des sozialen Ausgleichs stehenden Steuersystem gekommen, das, durch und durch auf materialistischer Grundlage aufgebaut, in Wahrheit eine Vorbelastung von Bildung und Kultur bedeutet. Ich kann das in diesem Zusammenhang nicht näher ausführen, ich habe es in anderem Zusammenhang und aus anderem Anlaß seit zehn Jahren immer und immer wieder getan. Es ist mir daher eine Genugtuung, daß allmählich auch in der breiteren Öffentlichkeit Stimmen laut werden, die auf die Gefahr hinweisen.

Dazu rechne ich die oben in der Anmerkung angezogene und näher bezeichnete Schrift: Kultur und Steuergesetzgebung. Vier Männer, alle mit Namen von bestem Klang, haben sich zusammengetan, um auf die Gefahr hinzuweisen, die unserer Kultur von der heutigen Steuergesetzgebung droht. Am tiefsten bohrt dabei nach meiner Auffassung Popitz, der eine kleine aber feinsinnige Betrachtung „Finanzpolitik und deutsche Kultur“ beigesteuert hat. Sie ist voll kernigen Wahrheiten und inhaltsvollen, wenn auch vielfach litterären Erkenntnissen, die im wesentlichen mit meinen vorstehend gemachten Ausführungen übereinstimmen. Nur in einem Punkte scheint eine gewisse Verschiedenheit in der Auffassung zwischen Popitz und mir zu bestehen. Ich pflichte zwar Popitz ohne weiteres bei, wenn er auf S. 12 sagt: „Es bedarf der planvollen staatlichen Tätigkeit in viel größerem Umfang und auf ganz anderen Gebieten, um in wirklichen Krisen an der Katastrophe vorbeizuführen. Der Staat, daß der Staat sich von der Einwirkung auf die Wirtschaft fernzuhalten habe, beruht in dieser Allgemeinheit auf unzureichender Überlegung.“ Gewiß, aber man wird dabei zwischen Staat und Staat unterscheiden dürfen und nach Umständen zu unterscheiden gezwungen sein. Es ist ein anderes, ob man einen starken oder schwachen Staat, einen nach sachlichen und weitichtigen Erwägungen handelnden oder einen von Parteien zerklüfteten und von den augenblicklichen Masseninstinkten und -wünschen getragenen und abhängigen Staat vor sich hat. Und noch eines scheint mir Popitz nicht genügend zu würdigen — mindestens ist es in seinen Ausführungen mir nicht deutlich genug zum Ausdruck gekommen —, daß auch Ausgaben für kulturelle Zwecke nicht schon deshalb kulturfördernd wirken, weil sie kulturellen Zwecken gewidmet sind, daß vielmehr die durch solche Aufwendungen scheinbar geförderte Kultur tatsächlich durch sie geschädigt und schließlich vernichtet werden kann, dann nämlich, wenn die betr. Aufwendungen unwirtschaftlich gemacht werden. Heute ist das

Sparen diejenige Leistung, die die Kultur am meisten schützt und fördert. Ich will ein Bekenntnis hierher setzen. Es ist jetzt 2—3 Jahre her, da ist der Vorstand eines anthropologischen Instituts vor mir erschütterter in die Worte ausgebrochen: Da geht ja eine Kultur unter! worauf meine bittere Entgegnung lautete: Das merken Sie jetzt endlich?

Die übrigen Betrachtungen in dem Büchlein „Kultur und Steuergesetzgebung“ sind dem Ziel und Inhalt nach genügsamer, dem Umfange nach umfassender als der Aufsatz von Popitz, sie gehen mehr aufs Einzelne. Wenn dabei Dr. Schreiber, aus dessen Feder der letzte Aufsatz „Geistesarbeiter und Finanzpolitik“ sowie die einleitende Betrachtung „Zur Einführung“ stammen, in dieser Einführung auf S. 7 die Befreiung der Künstler und Gelehrten mit einem Jahreseinkommen von weniger als 6000 M von der Umsatzsteuer schon als eine kulturfördernde Errungenschaft glaubt buchen zu können, so kann ich von dem Popitzschen und meinem Standpunkte aus in solchen und ähnlichen Errungenschaften der Gesetzgebung nur Nebensächlichkeiten erblicken. Auch Dora Schmidt schätzt in ihrer vor kurzem erschienenen, sehr beachtenswerten Schrift „Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung“ den Wert solcher Maßnahmen nicht hoch ein.

Den dritten Aufsatz in dem Büchlein hat Frhr. v. Biegeleben geliefert über die „Gefährdung des privaten Kunstbesitzes in Deutschland durch die Steuergesetze“. Der Aufsatz schließt mit den Worten: Die Gefahr, die dem Kunstbesitz auch von der Steuer droht, ist groß; das wertvollste Kulturgut der Nation ist in Not. Wache auf, deutsches Volk und tue, was zur Rettung führt.

Endlich ist noch der Mitarbeit Hensfels zu gedenken, der über den „Kunstbesitz im ausländischen und deutschen Steuerrecht“ geschrieben und dazu noch einen Nachtrag geliefert hat „Über die praktische Durchführung der Schutzbewertung“. Beide, v. Biegeleben und Hensfel, haben nicht völliges Neuland gepflügt. Sie haben einen Vorgänger in Hr. Dr. Stölzle, der vor einigen Jahren (1924) ein mit köstlichen Illustrationen versehenes Büchlein „Kunst und Steuer“ hat erscheinen lassen. Ich ersehe mit Vergnügen aus der neuesten Nummer (Nr. 2) der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“, daß darin Stölzle als Berichterstatter über das Büchlein „Kultur und Steuergesetzgebung“ zum Worte kommt und daß er dabei nach jeder Richtung dem Büchlein gerecht wird. Ich kann mich den beifälligen Ausführungen Stölzles nur anschließen und zum Schluß hier meiner hohen Befriedigung darüber Ausdruck geben, daß das Schriftchen erschienen ist. Möchte es doch beherzigt werden und Früchte tragen.

Hinterziehung durch vorsätzliche Nichtzahlung von Steuern zur Zeit der Fälligkeit.

A.

Von Landgerichtsdirektor Dr. Albert Hellwig, Potsdam.

I. Das RG. stellt sich in seiner Entscheidung v. 22. April 1926¹⁾ auf den Standpunkt, daß eine Steuerhinterziehung i. S. des § 359 ABgD. nicht erfordert, daß der Täter den Vorsatz hatte, die Einnahmen des Reichs endgültig zu verkürzen, sondern daß es schon genügt, wenn er es vorsätzlich unterläßt, die Steuern zur Zeit ihrer Fälligkeit zu zahlen. Es handelt sich hier um eine Frage von größter praktischer Tragweite, mit der sich Schrifttum und Rechtsprechung bisher schon vielfach befaßt haben, ohne daß sich eine Einigung erzielen lassen, ja ohne daß sich auch nur eine herrschende Meinung hat bilden können. Eine das gesamte Material berücksichtigende und verarbeitende Darstellung der Streitfrage gibt es nicht. Auch die neueste Arbeit über diese Frage, die Darstellung von Schmalz in seiner, übrigens vortrefflichen, Schrift über „Die Steuerhinterziehung i. S. des § 359 ABgD. 1—4 ABgD. mit besonderer Berücksichtigung der Hinter-

ziehung auf dem Gebiete der Besitz- und Verkehrssteuern“ (Berlin 1926) S. 11 ff. ist nicht erschöpfend.

Die Große StR. zu Potsdam hat unter meinem Vorsitz in der Strafsache gegen S. (7J 934/24) im Urte. v. 16. Dez. 1924 unter ausführlicher Begründung ihres Standpunktes die Frage nicht ohne inneres Widerstreben in demselben Sinne entschieden wie das RG. in dem oben erwähnten Urteil, nachdem in wochenlanger Arbeit alle Gegengründe geprüft worden waren. Das RG. (JW. 1925, 1900) hat sich auf den entgegengelegten Standpunkt gestellt. Das Urteil des RG. wiederum mißbilligt die Entsch. des RG. In dem Schrifttum ist die Frage vielfach erörtert worden, bald in diesem Sinne, bald in jenem, oft genug mit Gründen, die einer Kritik nicht standhalten. Und auch die höchsten Gerichte haben bald diese Auffassung vertreten, bald jene; mitunter handelt es sich dabei allerdings nur um scheinbare Widersprüche. Der mir zur Verfügung stehende Raum macht es leider unmöglich, den Stand von Schrifttum und Rechtsprechung im einzelnen darzulegen. Ich muß mich daher damit begnügen, eine Übersicht über die Entscheidungen und die Aufsätze zu geben.

II. Auf den Standpunkt, daß vorsätzliche Nichterfüllung der Pflicht zur Steuerentrichtung innerhalb der gesetzlich vor-

¹⁾ Unten S. 1762.

geschriebenen Frist eine Hinterziehung sein könne, haben sich das RG., das RG. und das DLG. Königsberg in verschiedenen Entscheidungen gestellt. Die Entscheidungen beziehen sich auf verschiedene Steuern; sie begründen ihren Standpunkt nicht immer in der gleichen Weise.

Es sind das folgende Entscheidungen:

1. RG. v. 12. Dez. 1922 (RStBl. 1923, 72 = Zeitgem. Steuerfragen 1923, 71 = Koppe, Jahrb. d. StR. 4, 105).
2. RG. v. 12. Jan. 1923 (Zeitgem. Steuerfragen 1923, 93 = Koppe, Jahrb. 4, 105 = RStBl. 1923, 53).
3. RG. v. 2. Sept. 1924 (Zeitgem. Steuerfragen 1925, 12; Schmalz 13 Anm. 1).
4. DLG. Königsberg v. 13. Nov. 1924 (JW. 1925, 2024 = J. f. gef. StrW. 45, 289 = J. f. Zölle u. Verbrauchssteuern 1925, 197).
5. RG. v. 6. Jan. 1925 (Zeitgem. Steuerfragen 1925, 12 ff.).
6. RG. v. 22. Jan. 1925 (DSteuBl. 1925, 387 = SteuerArch. 1925, 271 = RSt. 59, 53).
7. RG. v. 8. Okt. 1925 (RStBl. 1926, 17).
8. RG. v. 8. Juli 1925 (unten S. 1767).
9. RG. v. 16. Dez. 1925 (SteuerArch. 1926, 92 f.).
10. RG. v. 22. April 1926 (unten S. 1762 = DStB. 1926, 430).

III. Den gleichen Standpunkt, allerdings mit verschiedenartiger Begründung, haben eingenommen Friedländer (SteuerArch. 1924, 25, 128, 251); Wolffheim (ebendort 293); Ehler (ebendort 250); Engel (ebendort 1925, 284); Geletneky (Neue Steuerrundschau 4, 139); Lockow (DSteuBl. 1926, 513); Heinrich („Handbuch des Steuerstrafrechts“, Berlin 1923, Anm. 5 zu § 359); Groth („Wegweiser durch das Steuerstrafrecht“, Berlin 1926, S. 18); Hellwig (JW. 1926, 1653); Sperl (DSteuBl. 1925, 547); Schmalz (a. a. D. S. 11 ff.).

IV. Den entgegengesetzten Standpunkt, daß die nicht rechtzeitige Entrichtung von Steuern eine Hinterziehung nicht darstelle, vertreten folgende Entscheidungen:

1. DLG. Dresden v. 24. Sept. 1924 (J. f. gef. StrW. 45, 496).

2. Beschwerdebescheid des Präs. des VFinA. Brandenburg in Berlin v. 17. Febr. 1925 (ID 493).

3. RG. v. 7. Juli 1925 (JW. 1925, 1900).

V. Diesen Standpunkt teilen Konieško (Steuerarchiv 1924, 224); Karger (ebendort 318); Jadesohn (ebendort 1925, 373 und DSteuBl. 1926, 228); Friesede (Dtsch. Steuerbl.); Wassertrüding (JW. 1925, 2024 Anm.); Liebes (JW. 1926, 1681); Cattien („Reichssteuerstrafrecht“, Berlin 1925, 142 und JW. 1925, 2747); Ehrlich (VerwAltArch. 31, 267).

VI. Nicht verwertbar für die Streitfrage ist das zu § 56 TabStG. ergangene Urteil des RG. v. 19. Sept. 1924 (vgl. Artt. Tabaksteuergesetz, Berlin 1926, § 56 Anm. 2; Lion, DSteuBl. 1925, 622; Engel, Steuerarchiv 1925, 284; Schmalz a. a. D. S. 14 Anm. 1).

VII. Der Standpunkt des RG. ist richtig. Die Bedeutung der vom RG. aufgestellten Grundsätze geht noch weiter, als in dem Urteile zum Ausdruck kommt. Die verschiedenen Einwände, die in der Rechtsprechung und in dem Schrifttum gegen den von dem RG. vertretenen Standpunkt bisher geltend gemacht worden sind, können als berechtigt nicht anerkannt werden. Um die Tragweite des grundsätzlichen Standpunktes des RG. herauszuarbeiten, ist es erforderlich, in systematischer Weise unter Berücksichtigung der Einwände den Gedankengang zu entwickeln.

1. Im Hinblick auf die Fälligkeit und die Zahlbarkeit des Steueranspruchs unterscheidet man zwei Arten von Steuern: Einmal diejenigen Steuern, bei denen ein förmliches Veranlagungsverfahren nicht stattfindet, und zweitens diejenigen Steuern, die nach einer förmlichen Veranlagung erhoben werden (Ball, „Einführung in das Steuerrecht“, 2. Aufl., Mannheim, Berlin, Leipzig, S. 105 ff.). Bei beiden Arten von Steuern entsteht zwar der Steueranspruch schon mit der Verwirklichung des betreffenden Tatbestandes. Die Fälligkeit der Veranlagungssteuern tritt aber erst nach einem förmlichen Veranlagungsverfahren ein. In welchem Zeitpunkt sie nach der Veranlagung eintritt, ergibt sich aus den einzelnen Steuergesetzen. Bei den

anderen Steuern findet dagegen ein Veranlagungsverfahren nicht statt. Binnen welcher Frist nach der Verwirklichung des Tatbestandes der Steueranspruch bei diesen Steuern fällig ist, muß aus den einzelnen Steuergesetzen entnommen werden. Auch bei Veranlagungssteuern, so bei der Einkommensteuer, kommt es vor, daß bestimmt wird, daß innerhalb des Veranlagungszeitraums ohne förmliche Veranlagung Vorauszahlungen auf die endgültige Steuer zu leisten sind, und zwar innerhalb bestimmter Fristen. Soweit die Steuerschuld nicht schon vorher entstanden ist, entsteht sie dann spätestens mit dem Zeitpunkt, in dem die Vorauszahlung fällig wird. Um die Nachprüfung zu ermöglichen, ob die Vorauszahlung richtig gemacht worden ist, ist in solchen Fällen bestimmt, daß er, der Steuerschuldner, eine Voranmeldung zu machen habe. Diejenigen Steuern, bei denen eine Vorauszahlungspflicht besteht, sind insoweit für die hier interessierende Frage wie Steuern zu betrachten, bei denen der Steueranspruch mit der Verwirklichung des Tatbestandes entsteht.

2. Diese Scheidung ist für die Frage der Hinterziehung insofern von Bedeutung, als bei Veranlagungssteuern eine vollendete Hinterziehung niemals vorliegen kann, bevor das Veranlagungsverfahren durchgeführt, der Steueranspruch also von dem Finanzamt festgestellt worden ist. Andererseits ist es nicht unbedingt erforderlich, daß der festgesetzte Steueranspruch auch schon fällig geworden ist. Handelt es sich beispielsweise um das Erschließen eines ungerechtfertigten Steuerborteils, so ist der zur Verwirklichung des Tatbestandes erforderliche Erfolg schon dann eingetreten, wenn auf Grund der fraudulösen Angaben des Steuerschuldners dieser zu niedrig veranlagt worden ist. Die zu niedrige Festsetzung des Steueranspruchs ist in diesen Fällen zur Vollendung der Hinterziehung zwar erforderlich, aber auch ausreichend. Damit ist aber nichts über die Frage gesagt, ob nicht bei den Veranlagungssteuern auch nach richtiger Festsetzung des Steueranspruchs noch eine Hinterziehung durch Vereitelung des Steueranspruchs begangen werden kann.

Nur bei denjenigen Veranlagungssteuern, bei denen eine Vorauszahlungspflicht besteht, kann eine vollendete Hinterziehung auch schon vor der Durchführung des Veranlagungsverfahrens begangen werden. Eine Vollendung ist hier allerdings nicht schon dann gegeben, wenn die etwa unrichtige Voranmeldung dem Finanzamt zugegangen ist, auch nicht, wenn das Finanzamt auf Grund der unrichtigen Voranmeldung den zu niedrigen Betrag als geschuldet bemerkt, sondern erst dann, wenn die zu niedrige Steuerschuld nach Fälligkeit gezahlt ist.

3. Die verschiedenen Formen der Hinterziehung, die § 359 ABG.D. ausführt, kann man auf zwei (so Schmalz S. 9) oder gar auf eine Hauptform zurückführen, das vorsätzliche Bewirken der Verkürzung von Steuereinnahmen zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen (so Wehner, „Die Steuerhinterziehung und Steuerverfälschung nach dem Strafrecht der Reichsabgabenordnung“, Berlin 1923 S. 4 ff.; Hensel, „Steuerrecht“, Berlin 1924 S. 201 f.). Als große Unterarten des Bewirkens der Verkürzung kommen dann in Betracht das Bewirken durch eine Täuschungshandlung und das Bewirken ohne eine Täuschungshandlung.

Bei der hier zur Erörterung stehenden Streitfrage kommen nur solche Steuerhinterziehungen in Betracht, bei denen die Steuerverkürzung nicht durch eine Täuschungshandlung herbeigeführt wird, denn es handelt sich um die völlige oder teilweise Nichtzahlung einer Steuerschuld an ihrem Fälligkeitstage.

4. Bei einer geschichtlichen Betrachtung ergibt sich, daß ursprünglich die Hinterziehung stets oder doch fast stets eine Täuschungshandlung vorausgesetzt hat. Erst durch die weite Fassung des Hinterziehungsbegriffs durch die ABG.D. ist die Entwicklung zum Durchbruch gekommen, die zum Ergebnis gehabt hat, daß auch zahlreiche Fälle als Hinterziehung im Sprachgebrauch der ABG.D. aufzufassen sind, die nach dem Sprachgebrauch des täglichen Lebens, der sich mit dem geltenden Recht nicht deckt, als Hinterziehung kaum gelten.

Während früher Hinterziehung und Betrug nahe miteinander verwandt waren und man beinahe die Hinterziehung

als einen besonders gearteten Fall des Betruges auffassen konnte, gilt dies heute nur noch, und zwar auch in beschränkterem Maße, von den Fällen der Hinterziehung, in denen es sich um das Bewirken einer Verkürzung der Steuereinnahmen durch eine Täuschungshandlung handelt.

Schon aus diesem Grunde ist es verfehlt, wenn man Tatbestandsmerkmale des Betruges ohne weiteres auf die Hinterziehung überträgt, wenn man z. B. die Verkürzung von Steuereinnahmen i. S. § 359 ABgD. ohne weiteres der Vermögensschädigung gemäß § 263 StGB. gleichsetzt.

5. Die Nichtzahlung einer Steuer z. B. ihrer Fälligkeit kann eine Hinterziehung sein, sie braucht es aber nicht zu sein. Ob es sich dabei um eine strafbare Hinterziehung handelt oder nicht, das kommt darauf an, ob auch die subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 359 ABgD. erfüllt sind oder nicht. Das gilt sowohl für Veranlagungssteuern wie für formlose Steuern.

A. In objektiver Beziehung erfordert der Tatbestand, daß folgende Tatbestandsmerkmale vorliegen:

a) Es muß eine Verkürzung der Steuereinnahmen gegeben sein.

Als Verkürzung ist zu bezeichnen jede ungünstigere Gestaltung der Steuereinnahmen des Reiches. Es ist keineswegs erforderlich, daß diese Verkürzung in einer Vermögensschädigung i. S. § 263 StGB. besteht. Auch wenn der Steuerpflichtige nachträglich die ganze Steuerschuld auf Heller und Pfennig bezahlt oder wenn sie von ihm beigetrieben wird, so hat in dem allein in Betracht kommenden Zeitpunkt, nämlich zu der Zeit, als die Steuerschuld fällig gewesen ist, eine Verkürzung der Steuereinnahmen stattgefunden. Eine Verkürzung liegt nicht nur dann vor, wenn das Reich die geschuldeten Steuerbeträge überhaupt nicht oder doch nur zum Teil erhalten hat, sondern auch dann schon, wenn es zwar den gesamten geschuldeten Steuerbetrag vereinnahmt hat, aber nicht zur Zeit der Fälligkeit, sondern erst kürzere oder längere Zeit später. Diese Verkürzung ist auf eine Handlung des Steuerpflichtigen zurückzuführen, es sei denn, ihm sei auf seinen Antrag Stundung gewährt worden, und er habe seine Steuerschuld innerhalb der ihm bewilligten Frist berichtigt. Dabei ist es grundsätzlich ohne jede Bedeutung, binnen welcher Frist nach Fälligkeit der Steuerschuld sie bezahlt worden ist, ob erst nach Monaten oder schon am nächsten Tage. Es ist auch ohne Belang, ob es sich um Zeiten der Geldentwertung handelt, in denen das Reich durch die fortschreitende Geldentwertung unter Umständen durch verspätete Zahlung um einen größeren oder geringeren Teil seiner Steuereinnahme kommt oder ob es Zeiten mit einer festen Währung sind, in denen das Reich durch die verzögerte Zahlung keinen unmittelbaren Schaden hat.

Selbst wenn von der überfälligen Steuerschuld Verzugszinsen berechnet werden dürfen, und wenn diese Verzugszinsen mehr als reichlich den etwaigen Schaden wettmachen, den die verspätete Zahlung dem Reiche verursachen kann, selbst dann liegt rechtlich doch noch eine Verkürzung der Steuereinnahmen vor. Eine endgültige Verkürzung ist in einem solchen Fall allerdings nicht herbeigeführt; im endgültigen Ergebnis steht das Reich vielmehr hier sogar günstiger da, als wenn der Steuerpflichtige seine Steuerschuld prompt bei Fälligkeit beglichen hätte. Aber es kommt auch nicht darauf an, ob eine endgültige Verkürzung der Steuereinnahmen herbeigeführt worden ist. Bei der Frage, ob eine Verkürzung vorliegt oder nicht, darf es nicht auf das schlechteste Endergebnis abgestellt werden, vielmehr muß lediglich geprüft werden, ob z. B. der Fälligkeit der Steuerforderung eine Verkürzung vorgelegen hat oder nicht. Muß diese Frage bejaht werden, dann ist es gleichgültig, ob der Schaden, den diese Verkürzung bedeutet, nachträglich wieder gutgemacht worden ist. Es ist mit anderen Worten nicht erforderlich, daß die vorläufige Verkürzung der Steuereinnahmen des Reiches in eine endgültige Verkürzung übergeht. Bei Nichtzahlung einer fälligen Steuerschuld ist eine zum mindesten vorläufige Verkürzung der Steuereinnahmen aber in allen Fällen und unter allen Umständen gegeben. Diese Verkürzung ist darin zu erblicken, daß das Reich diejenigen Steuereinnahmen, auf die es Anspruch hat, und mit

deren Eingang es rechnen kann, z. B. ihrer Fälligkeit nicht erhält.

Es ist dabei durchaus unerheblich, ob der betreffende Steuerpflichtige ein durchaus zahlungsfähiger Mann ist, dessen Säumnis bei der Zahlung die Steuerforderung des Reiches in ihrem Bestande nicht gefährdet, dessen Steuerschuld unter allen Umständen ohne Schwierigkeiten beigetrieben werden kann oder ob es sich um einen Steuerpflichtigen handelt, der sich in Zahlungsschwierigkeiten befindet, bei dem eine Zwangsvollstreckung wenig oder gar keine Aussicht auf Erfolg hat. Man darf also nicht sagen, daß es darauf ankomme, ob die Steuerforderung durch die Nichtzahlung der Steuerschuld wirtschaftlich einen geringeren Wert habe. Es ist auch keineswegs nötig, daß die spätere Zahlung der Steuerschuld etwas wesentlich anderes und Geringwertigeres bilden müsse als es die rechtzeitige Entrichtung der Steuer gewesen wäre. Es ist durchaus verfehlt, die Verkürzung auch nur mit einer „Minderung“ der Steuereinnahme gleichzusetzen, geschweige denn, daß man „Verkürzung“ oder auch nur „Minderung“ mit „in Wegfall bringen“ identifizieren dürfte. Daß diese Verkürzung durch nachträgliche Zahlung der Steuer nicht wettgemacht werden kann, liegt auf der Hand. Dies gilt auch dann, wenn überreichliche Verzugszinsen genommen werden. Ganz unverständlich ist es, wie man diese Verzugszinsen als „Strafe“ hat kennzeichnen oder ihr einen „strafähnlichen“ Charakter hat beilegen können. Es ist das eine große Unklarheit.

b) Die Verkürzung der Steuereinnahmen muß durch den Täter bewirkt worden sein.

Was „bewirken“ ist, das kann man nicht aus einer dem Steuerstrafrecht, insbes. auch der Hinterziehung, ganz fremden Tatbestand des § 271 StGB., entnehmen. Ein jedes Gesetz muß aus sich selbst ausgelegt werden. Nur mit großer Vorsicht können Begriffsbestimmungen aus anderen Gesetzen zur Erläuterung herangezogen oder gar gänzlich übernommen werden. Dies ist nur dann zulässig, wenn entweder die Entstehungsgeschichte ergibt, daß dem Gesetzgeber jenes andere Gesetz als Vorbild vorgeschwebt hat, oder wenn die beiden miteinander zu vergleichenden Bestimmungen in ihrem ganzen Aufbau oder doch in ihrer Zweckbestimmung gewisse weitgehende Ähnlichkeiten aufweisen. Davon aber, daß § 359 ABgD. und § 271 StGB. Beziehungen irgendwelcher Art miteinander hätten, und seien sie auch noch so entfernt, kann im Ernst doch nicht die Rede sein. Es ist infolgedessen unverständlich und ein ganz grober Auslegungsfehler, wenn man gemeint hat, aus der Auslegung des Wortes „bewirken“ in § 271 StGB. einen Anhaltspunkt dafür gewinnen zu können, in welchem Sinn dieser Begriff in § 359 ABgD. aufzufassen sei.

Aus dem Wortlaut des § 359 ABgD. läßt sich kein Anhalt dafür entnehmen, was das Gesetz meint, wenn es verlangt, daß der Täter „bewirkt“, daß Steuereinnahmen gekürzt werden. Dem Sprachgebrauch des täglichen Lebens entspricht es, wenn man sagt, daß derjenige etwas bewirkt, der durch seine Handlung oder Unterlassung eine Wirkung hervorruft. Dabei ist es gleichgültig, ob seine Handlung oder Unterlassung die einzige Ursache dieser Wirkung ist oder ob sie sich nur als eine von mehreren zusammenwirkenden Ursachen darstellt. Da sich kein Anhalt dafür ergibt, daß das Wort bewirken hier in einem von dem Sprachgebrauch des täglichen Lebens abweichenden Sinn gebraucht worden sei, und da überdies die Entstehungsgeschichte des Gesetzes ebensoviel wie der Wortlaut von § 359 ABgD. dafür spricht, daß der Begriff der Hinterziehung möglichst weit gefaßt werden sollte, müssen alle Versuche, das Wort bewirken nach irgendeiner Richtung hin einschränkend zu interpretieren als verfehlt zurückgewiesen werden. Ob die Ursache der Verkürzung ein positives Tun des Täters ist oder ob die Verkürzung sich ursächlich auf ein Nicht-tun des Täters zurückführen läßt, das ist rechtlich belanglos. Auch das bloße Nichtzahlen einer fälligen Steuerschuld am Tage der Fälligkeit „bewirkt“ die Verkürzung der Steuereinnahmen. Das gilt für jede Nichtzahlung, ganz gleichgültig, ob sie verschuldet ist oder nicht, ob vorsätzlich oder fahrlässig oder ohne jegliches Verschulden. Auch der zahlungswillige Schuldner, der besten Willens ist, seine Steuerschuld am Tage der Fälligkeit zu bezahlen, hierzu aber seiner mangelnden Zahlungsfähigkeit wegen nicht imstande ist, „bewirkt“ durch

seine Nichtzahlung eine Verkürzung der Steuereinnahmen. Etwas anderes natürlich ist es, ob diese unverschuldete Nichterfüllung seiner Pflicht zur Zahlung der Steuerschuld ihm irgendwie zum Vorwurf gemacht werden kann, ob er sich dadurch insbes. der Hinterziehung schuldig macht.

B. In subjektiver Hinsicht ist erforderlich, daß folgende Tatbestandsmerkmale gegeben sind:

a) Der Täter muß die Verkürzung der Steuereinnahmen vorzüglich bewirkt haben.

Nur wenn der Täter vorzüglich gehandelt hat, kann er mit Rücksicht auf die von ihm bewirkte Verkürzung der Steuereinnahmen wegen Hinterziehung bestraft werden. Zum Vorsatz ist erforderlich, daß der Täter gewußt hat, daß er eine Steuer schuldet, und daß diese Steuerschuld fällig war. Er muß ferner gewußt haben, daß er wirtschaftlich in der Lage gewesen ist, die Steuerschuld zur Zeit ihrer Fälligkeit zu bezahlen. Nicht erforderlich dagegen ist, daß er geglaubt hat, er könne die Steuer ohne eigene Schwierigkeiten begleichen. Weitere Momente braucht der Vorsatz nicht zu umfassen. So ist es gleichgültig, ob der Täter erkannt hat, daß er durch sein Verhalten eine Verkürzung der Steuereinnahmen herbeigeführt hat oder ob er dies nicht erkannt hat. Auch wenn er der positiven Überzeugung gewesen wäre — etwa auf Grund des Urteils des RG. v. 7. Juli 1925 —, daß die vorläufige Vorenthaltung der Steuern eine Verkürzung der Steuereinnahmen i. S. § 359 ABG.D. nicht darstelle, würde ihn dieser Irrtum nicht vor Strafe schützen. Es würde auch unerheblich sein, wenn der Täter der Ansicht wäre, sein Handeln sei nicht strafbar oder wenn er annehmen würde, durch die nachträgliche Bezahlung der Steuer samt etwaigen Verzugszuschlägen werde der Schaden wieder wett gemacht und seine Handlungsweise verliere dadurch den Charakter des Strafbaren. Nicht erforderlich ist es, daß der Täter die Absicht hat, den Steuersitzus dauernd zu schädigen, mit anderen Worten, daß er die Absicht hat, die am Fälligkeitstage nicht gezahlten Steuern überhaupt nicht zu entrichten, nicht nur vorübergehend vorzuhaltend.

Eventueller Vorsatz genügt.

b) Zum Vorsatz gehört auch noch der Entschluß des Täters, die fällige Steuer zur Zeit nicht zu bezahlen, obgleich er sich darüber klar ist, daß ihm die Mittel hierzu zur Verfügung stehen. Infolgedessen liegt eine Hinterziehung dann nicht vor, wenn der Täter die fälligen Steuern nur deshalb nicht zahlt, weil er wirtschaftlich dazu nicht in der Lage ist. In einem solchen Fall liegt objektiv allerdings auch von jener zu engen Auslegung des Begriffs der Verkürzung der Steuereinnahmen aus eine Verkürzung der Steuereinnahmen vor, da die Steuerforderung des Reichs in Fällen dieser Art auch nicht annähernd denselben wirtschaftlichen Wert hat, wie es die Begleichung der Steuerschuld am Tage der Fälligkeit gehabt haben würde. Trotzdem liegt eine Hinterziehung hier nicht vor, da dem Täter diese Verkürzung der Steuereinnahmen nicht zur Schuld angerechnet werden kann. Um die Hinterziehung auszuschließen, ist es nicht erforderlich, daß der Täter der Überzeugung ist, er besitze überhaupt keinerlei Mittel, er besitze keinen Pfennig. Selbst wenn der Täter sogar weiß, daß der Geldbetrag, über den er zur Zeit der Fälligkeit der Steuer verfügen kann, ebensoviel oder gar noch mehr beträgt als die Steuerschuld ausmacht, kann doch unter Umständen das Bewußtsein fehlen, daß er imstande sei, die Steuer zu bezahlen, mithin braucht auch in einem solchen Fall nicht immer der Entschluß vorzuliegen, die fällige Steuer nicht zu entrichten, obgleich er dazu imstande sei. Es geht nicht an, von einem Steuerschuldner sozusagen zu verlangen, daß er sich nackt auszieht, und daß er mit seiner Familie Hunger leidet, nur um den Steueranspruch des Staates zu befriedigen. Wenn der Täter bei Entrichtung der Steuer selbst mit seinen von ihm erhaltenen Angehörigen in unmittelbare Not kommen würde, so kann man ihm nicht zumuten, daß er den Steueranspruch trotzdem vorzugsweise befriedigt. Bleibt er in einem solchen Falle die fällige Steuer schuldig, so macht er sich der Hinterziehung nicht schuldig. Wann eine solche Notlage, die entschuldigt, vorliegt, bzw. wann die Überzeugung des Täters, in einer solchen Notlage zu sein, entschuldigt, dafür lassen sich irgendwelche festen Maßstäbe nicht geben. Es kommt das auf

die Umstände des Einzelfalles an. Man darf dabei nicht rigoros vorgehen, wird vielmehr bis zu einem gewissen Grade es auf die individuell verschieden große Anspruchslosigkeit der Menschen abstellen dürfen; es würde heißen, zu hohe Zumutungen an den Heroismus der Menschen stellen, wenn man ihnen zumuten wollte, daß sie sich nur durch Gefahr vor dem Verhungern und durch ähnliche alleräußerste Not davon abhalten ließen, ihren Steuerpflichten nachzukommen. Man wird davon ausgehen müssen, daß auch weniger dräuende Notlage von den meisten Menschen schon als eine arge Not, die das Zurücktreten ihrer öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen gegenüber der Allgemeinheit vor der Befriedigung ihrer eigenen Bedürfnisse rechtfertigt, empfunden wird. Immerhin muß man verlangen, daß vom Standpunkte des nicht kleinsten, aber auch vernünftigen, auf eine gerechte Abwägung des öffentlichen Interesses an dem rechtzeitigen Steuereingang mit dem Interesse des Steuerschuldners an seinem wirtschaftlichen Gedeihen bedachten Mannes eine die Nichtentrichtung der Steuer entschuldigende Notlage im weiteren Sinne vorliegt: Wer glaubt, ohne Autofahren, Sekt und Tanzdiele nicht leben zu können, kann nicht erwarten, daß wir den gleichen Maßstab an die notwendigen Lebensbedürfnisse anlegen.

Liegt eine solche Notlage vor, so entschuldigt sie den Täter. Vollkommen belanglos ist es, ob diese Notlage ohne Verschulden des Täters herbeigeführt ist oder ob sie auf sein Verschulden zurückgeführt werden muß. So wird der durch Krankheit oder Mißernte in eine solche Not geratene Täter ebenso entschuldigt, wie der durch größte Nachlässigkeit, bodenlosen Leichtsin und abgrundtiefe Viederlichkeit in eine solche Notlage geratene Taugenichts. Beide handeln in gleicher Weise nicht bewußt gegen das an jeden zahlungsfähigen Steuerschuldner gerichtete Gebot zur Bezahlung seiner Steuerschuld am Tage ihrer Fälligkeit.

Schwierigkeiten scheint die Frage zu machen, ob die irriige Annahme des Täters, er befinde sich in einer solchen, seine Säumnis entschuldigende Notlage, ihn vor der Bestrafung wegen Hinterziehung schützt. Es scheint auf den ersten Blick folgerichtig zu sein, den Satz auszusprechen, daß ein solcher Irrtum den Vorsatz des Täters stets ausschließt, daß also eine Verurteilung wegen Hinterziehung unter solchen Umständen niemals in Frage komme, und der Täter gegebenenfalls nur wegen Steuergefährdung oder wegen Ordnungswidrigkeit bestraft werden könne. In Wirklichkeit muß man aber zwei wesentlich verschiedene Gruppen von Fällen unterscheiden.

Die erste Gruppe wird von solchen Fällen gebildet, in denen sich der Täter über wesentliche tatsächliche Verhältnisse irrt, die für die Beurteilung der Frage, ob eine relevante Notlage vorliegt oder nicht, von Bedeutung sind. Ein solcher Irrtum ist wesentlich. Er schützt unbedingt vor der Verurteilung wegen Hinterziehung. So etwa, wenn der Täter nicht weiß, daß er zur Zeit der Fälligkeit eine Erbschaft gemacht hat, wenn er sich also vielleicht für einen Bettelmann hält, während er in Wirklichkeit möglicherweise ein Krösus ist. Oder wenn seine Frau, ohne daß er dies weiß, aus seinen Einkünften sich nach und nach einen Spargroschen zurückgelegt hat, der reichlich genügen würde, um die Steuerschuld zu decken.

Bei der zweiten Gruppe von Fällen handelt es sich im Gegensatz zu diesen Fällen nicht um einen Irrtum über die der Überzeugung des Täters von seiner Notlage zugrunde liegenden tatsächlichen Verhältnisse, sondern vielmehr um einen Irrtum über die an eine objektiv vorhandene und von dem Staate daher als die Nichtentrichtung der Steuerschuld entschuldigende Notlage zu stellenden Anforderungen. Es werden also nicht irgendwelche tatsächlichen Verhältnisse verkannt, indem die bestehenden Tatsachen in ihrem ganzen Umfange verkannt werden oder aber umgekehrt Umstände, die tatsächlich nicht vorliegen, als gegeben angenommen werden, sondern es wird vielmehr an die Beurteilung der durchaus richtig erkannten tatsächlichen Verhältnisse ein falscher Maßstab angelegt. Es handelt sich mithin nicht um einen Tatsachenirrtum, sondern um irriige Auslegung des Rechtsbegriffs der wirtschaftlichen Notlage. Dieser Irrtum muß als rechtlich irrelevant angesehen werden.

c) Eine über den Vorsatz hinausgehende Absicht des Täters, die Steuereinnahme zu verkürzen, wird

nicht erfordert. Es ist daher auch gleichgültig, ob ein Verheimlichen der Steuerschuld gegenüber dem Finanzamt im Bereich des Möglichen gelegen ist oder nicht. Es macht deshalb keinerlei Unterschied aus, ob es sich um die Nichtentrichtung der Luxussteuer für den einmaligen Verkauf eines Luxusgegenstandes durch einen Privatmann handelt oder aber um die nicht rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuer durch einen Geschäftsmann, der vorchriftsmäßig Buch führt, so daß sich sein tatsächlicher Umsatz und mithin auch die Höhe der von ihm geschuldeten Umsatzsteuer jederzeit ohne Schwierigkeiten feststellen läßt. Es ist erst recht nicht die Absicht erforderlich, die Steuereinnahmen des Reichs auf die Dauer zu kürzen; selbst wenn die positive Absicht besteht, die durch Nichtentrichtung zur Zeit der Fälligkeit entstandene zeitweilige Kürzung baldmöglichst wieder gutzumachen und sie auf keinen Fall in eine dauernde Kürzung übergehen zu lassen, schützt das den Täter nicht vor der Strafe der Hinterziehung. Deshalb ist es auch von diesem grundsätzlichen Standpunkt aus — natürlich nicht von der Frage der Strafzumessung aus gesehen — gleichgültig, ob der Täter in seiner Steuererklärung, bei Vorauszahlungen in seiner die gleiche Rolle einnehmenden Voranmeldung, seiner Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Angabe der in Betracht kommenden wirtschaftlichen Verhältnisse in durchaus korrekter Weise nachgekommen ist oder ob seine Voranmeldung oder Steuererklärung den Tatsachen nicht entspricht, und ob dies von dem Täter fahrlässigerweise oder gar vorsätzlich verschuldet worden ist oder nicht.

d) Der Täter muß handeln entweder zum eigenen Vorteil oder aber zum Vorteil eines anderen. Was mit diesen Worten gesagt sein soll, darüber herrscht Streit. Darüber zwar, daß „Vorteil“ hier i. w. S. anzulegen ist, daß es sich also nicht unbedingt um Vermögensvorteile zu handeln braucht, herrscht im wesentlichen Übereinstimmung (Cattien S. 144; Velever, „Steuerstrafrecht“, Berlin 1925 S. 122; Wehner S. 20 f.; Schmalz S. 33). Eine Ausnahme macht Heinrich, „Handbuch des Steuerstrafrechts“, Berlin 1923 § 359 Num. 2, der davon spricht, daß die Hinterziehung nach dieser Fassung auf Gewinnsucht beruhe.

Wohl aber ist es streitig, ob verlangt wird, daß die Vorteilszerlangung für den Täter das Motiv zu seinem Handeln gewesen ist oder ob dies nicht erforderlich ist. Heinrich, Velever, Cattien bejahen diese Frage ohne nähere Begründung; Wehner und Schmalz verneinen sie unter eingehender Begründung. Obgleich nicht zu verkennen ist, daß die Entstehungsgeschichte unbedingt dafür spricht, daß bei dieser Formulierung nicht daran gedacht ist, daß man auf diese Weise über den Vorfall hinausgehend eine Absicht des Täters auf Erlangung eines Vorteils fordern könne, obgleich sogar weiter anzunehmen ist, daß der Gesetzgeber dann, wenn er sich diese Folge klar gemacht hätte, eine andere Formulierung gewählt oder jene Worte, die vollkommen überflüssig sind, weglassen will, einfach fortgelassen hätte, so muß man sich doch bei der Auslegung des Gesetzes nicht an das halten, was der Gesetzgeber gewollt hat, sondern an das, was das Gesetz tatsächlich bestimmt. Gerade aber weil diese Worte einen Sinn nur haben, wenn man sie i. S. einer Absicht auslegt, und da überdies die Worte „zum . . . Vorteil“ entgegen der Ansicht von Wehner und von Schmalz sprachlich nichts anderes bedeuten können, als die Worte „des Vorteils wegen“ in § 361 ABgD. und in §§ 257, 259 StGB., kann man über den klaren Wortlaut des § 359 sich nicht hinwegsetzen und lediglich, weil der Gesetzgeber diese Konsequenz nicht gewollt hat, die Bestimmung anders auslegen, als was sie klar und unzweideutig besagt. Der Täter muß mithin zu seiner Handlungsweise durch das Bestreben veranlaßt worden sein, sich über einem anderen irgendeinen Vorteil zu verschaffen.

Daß praktisch dadurch die Fälle der Hinterziehung irgendwie wesentlich eingeschränkt würden, ist übrigens nicht zu bezagen. Irgendeinen Vorteil, in 99% der Fälle sogar einen Vermögensvorteil, wird der Täter so gut wie immer anstreben. Insbesondere gilt das für die hier zur Erörterung stehenden Fälle, in denen der Täter vorsätzlich eine fällige Steuerschuld zur Zeit ihrer Fälligkeit nicht bezahlt. Praktisch bedeutungsvoll wird die Streitfrage dagegen bei den allerdings

mehr in der Literatur erörterten als in der Praxis vorkommenden Fällen, in denen die Hinterziehung dadurch begangen sein soll, daß der Steuerschuldner bei Veranlagungssteuern nach der Festsetzung der Steuerschuld die Durchsetzung des Steueranspruchs dadurch vereitelt, daß er die Vermögensstücke dem Zugriff des Finanzamts entzieht (vgl. darüber unten unter IX).

VIII. In der Regel der Fälle liegt also in der vorsätzlichen Nichtzahlung fälliger Steuerschulden eine Hinterziehung. In denjenigen Fällen, in denen es an dem Vorfall fehlt, ist zu prüfen, ob der Täter fahrlässig gehandelt hat. Ist die Fahrlässigkeit zu bejahen, was Tatfrage ist, so macht sich der Täter wegen Steueregefährdung (§ 367 ABgD.) strafbar. Läßt sich auch das Vorliegen eines fahrlässigen Verhaltens nicht feststellen, so droht dem Täter immer noch eine empfindliche Ordnungsstrafe gem. § 377 ABgD. Davon, daß § 377 ABgD. dem § 359 ABgD. gegenüber ein Spezialgesetz sei, das vorgehen habe, wie gelegentlich behauptet worden ist, kann gar keine Rede sein. Es läßt sich vielmehr gerade das Gegenteil behaupten, da wohl zahlreiche Fälle denkbar sind, die gleichzeitig gegen §§ 359 und 377 ABgD. verstoßen, dagegen kein einziger Fall, bei dem nur § 359 zuträfe und nicht auch § 377. In allen Fällen der Hinterziehung ist auch eine Ordnungswidrigkeit gegeben; dagegen ist vielfach § 377 ABgD. anwendbar, wo § 359 ABgD., der nach der subjektiven Seite hin eine ganze Reihe von Tatbestandsmerkmalen voraussetzt, die bei § 377 ABgD. nicht vorzuliegen brauchen, nicht gegeben ist. Es ist also umgekehrt gerade die Hinterziehung gegenüber der Ordnungswidrigkeit das speziellere Gesetz.

IX. Für die Vereitelung der Durchsetzung des festgestellten Steueranspruchs bei Veranlagungssteuern gilt grundsätzlich genau das gleiche, was für die Nichtentrichtung der Vorauszahlungen gilt. Auch hier kann Hinterziehung vorliegen. So auch Wehner S. 5 und Böthke bei Strug, Handbuch des Reichssteuerrechts S. 95; a. A. Velever S. 115; Schmalz S. 15 f.; Meißel, „Das Strafrecht der ABgD.“, Stuttgart 1920 S. 10 und auch — wenngleich nicht mit Bestimmtheit — Hensel S. 202 Anm. 1. Der Wortlaut spricht, wie auch die Gegner nicht verkennen, unbedingt für diese Ansicht und das Bestreben, den Hinterziehungsstatbestand möglichst weit zu fassen, sowie der begreifliche Wunsch des Gesetzgebers, auf alle Weise zu erreichen, daß das Reich die ihm geschuldeten Steuern, soweit der Steuerschuldner zahlungsfähig ist, auch zu erhalten, sprechen unbedingt gleichfalls für diese Auslegung. Es läßt sich kein stichhaltiger Grund dafür anführen, daß das Gesetz in einem solchen Fall des vorsätzlichen Bewirkens einer Verkürzung der Steuereinnahmen von einer strafrechtlichen Reaktion Abstand genommen habe. Die Gegner scheinen mir unbewußt noch unter dem Eindruck zu stehen, daß die Hinterziehung ein fraudulbjes Handeln i. d. S. einer Täuschung vor Festsetzung der Steuer erforderlich mache. Davon kann aber keine Rede sein. Große praktische Bedeutung haben diese Fälle gewiß nicht. Mir ist nicht ein einziger Fall aus der Rechtsprechung bekannt, in dem der Fall schon praktisch geworden wäre. Soweit solche Fälle aber strafrechtlich zu beurteilen wären, wird die Frage eine große Rolle spielen, ob hier der Täter tatsächlich gehandelt hat, um sich einen Vorteil zu verschaffen. Der Fall kann allerdings so gelagert sein, daß diese Frage bejaht werden muß. In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle aber wird es an dieser Absicht des Täters fehlen. Ja, es wird vielfach hier der Verkürzung der Steuereinnahmen nicht ein Vorteil des Täters oder eines anderen gegenüberstehen, so etwa, wenn der Täter seine Vermögensstücke vernichtet, um sie dem Zugriff des Finanzamts zu entziehen.

X. Bei der Frage, wann nur Versuch vorliegt und wann Vollendung, ist die Unterscheidung in Veranlagungssteuern und in Steuern, die nicht an eine Veranlagung geknüpft sind, von Bedeutung. Bei Steuern, die eine Veranlagung erfordern, kann von einer vollendeten Hinterziehung erst dann die Rede sein, wenn die Steuer festgesetzt ist. Bei anderen Steuern ist die Hinterziehung schon dann der Vollendung fähig, wenn die Steuerschuld fällig ist.

XI. Die hier nicht zur Erörterung stehende Frage, wie es rechtlich zu beurteilen ist, wenn nicht nur die Vorauszahlung innerhalb der Fälligkeitsfrist nicht erfolgt, sondern auch eine falsche oder gar keine Voranmeldung erfolgt ist, ist vielfach erörtert worden, und zwar in dem verschiedensten Sinn (vgl. Cattien = JW. 1925, 2747; Mantel, „Deutsches Steuerblatt“ 1926 S. 122; Schmalz S. 59 ff.; Weise, „Steuerarchiv“ 1916 S. 112; Jabejoh, ebendort S. 270; Moser S. 349 f., 351). Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß durch die Nichterfüllung der Pflicht zur Vorauszahlung die durch die Versäumung der Pflicht zur Voranmeldung oder durch die falsche Voranmeldung bewirkte strafbare Handlung — entweder Ordnungswidrigkeit oder versuchte Hinterziehung — durch die nachfolgende Straftat, d. h. im Normalfall Hinterziehung, konsumiert worden ist (vgl. auch RG.: StArch. 1925, 271).

XII. Zum Schluß mag noch kurz erwähnt werden, daß diejenigen Fälle, in denen der Täter die Steuer nicht endgültig, sondern nur vorübergehend verkürzen will, sich allerdings wesentlich von den anderen Fällen, den „eigentlichen“ Steuerhinterziehungen unterscheiden, und daß sie, was die verbrecherische Gesinnung des Täters anbetrifft, im allgemeinen nicht ebenso schwer bewertet werden dürfen. Es ist auch kaum bestreitbar, daß wohl jeder Laie erkaunt sein wird, daß nach der jetzigen weiten Fassung der RAbgD. auch solche Handlungen als Hinterziehung aufzufassen sind. Das kann aber kein Grund dafür sein, die rechtlichen Folgerungen, die sich aus Wortlaut und Sinn des § 359 RAbgD. ergeben, nicht in vollem Maße ohne Bedenken zu ziehen. Die Auffassung, daß die Hinterziehung zwar stets verwerflich ist, aber verschiedene, voneinander nicht unbeträchtlich verschiedene Gruppen aufweist, und daß als Hinterziehungen auch solche Handlungen zu gelten haben, die man bisher nicht darunter verstanden hat, wird sich erst allmählich durchsetzen und festen Boden gewinnen.

B.

Von Regierungsrat Dr. Herbert Schmalz, Bittau.

Auch heute noch gehen die Anschauungen darüber besonders auseinander, inwieweit durch Nichtabgabe einer Steuererklärung und Unterlassung der Entrichtung fälliger Steuern, insbes. durch Verletzung der Voranmeldungs- und Vorauszahlungspflicht oder durch Nichtabführung der Lohnsteuer, eine Hinterziehung begangen werden kann. Gedacht ist hierbei im folgenden in erster Linie nur an die große Gruppe von Fällen, in denen es bei einer Veranlagungssteuer infolge unterlassener Angaben des Steuerpflichtigen überhaupt zu keiner Steuerfestsetzung gekommen ist, oder wo der Schuldner die Steuer ohne Veranlagungsverfahren, wie bei den Vorauszahlungen und den übrigen von selbst zu entrichtenden Steuern, am Fälligkeitstage nicht entrichtet hat, während die Fälle der Vereitelung der Durchsetzung eines Steueranspruchs nach richtiger Festsetzung einer Veranlagungssteuer hier nicht erörtert werden sollen. Besondere Schwierigkeiten bei all diesen Fragen ergeben sich dadurch, daß es festzustellen gilt, ob und wann eine Steuerverkürzung vorliegt, und zum anderen, unter welchen Voraussetzungen die innere Tatseite hierbei erfüllt ist. All die Meinungen hierüber anzuführen, wie sie sich bis etwa in das erste Vierteljahr 1926 hinein erhielten, führte zu weit. Einen Überblick hierüber hat Hellwig oben S. 1731 gegeben. Er hat dabei an der Hand von RGSt. 60, 182 ff. eingehend zu dem Problem Stellung genommen unter Würdigung der bisher vertretenen Auffassungen. Ich beschränke mich daher darauf, ergänzend hierzu auf die Rechtsprechung des RG. einzugehen, insbes. soweit sie in jenem Aufsatz noch keine Berücksichtigung finden konnte, und die Zeitgedanken wiederzugeben, die der oberste Gerichtshof i. J. 1926 in zahlreichen Entscheidungen entwickelt hat. Ausgangspunkt der gesamten neueren Rechtsprechung zu diesen Fragen sind die Urteile v. 12. Dez. 1922 — I D 806/22 — und v. 12. Jan. 1923 — I D 272/22 — RGSt. 1923, 73 und 53, die in Luxussteuersachen Steuerhinterziehung deshalb annahmen, weil die Lieferer mit Vorbedacht

die im § 39 UmfStG. a. F. v. 24. Dez. 1919 vorgesehene zweiwöchige Frist zur Steuererklärung und Zahlung hatten verstreichen lassen. Schon damals hatte das RG. im Grunde all die Kernfragen berührt und eine Steuerverkürzung bereits in der nicht fristgemäßen Entrichtung einer Steuerschuld erblickt, ohne dem Umstand nachträglicher Zahlung Bedeutung beizumessen. Für den inneren Tatbestand des § 359 hatte es dann weiter das Erfordernis absichtlicher Schädigung verneint und diesen schon dann als erfüllt angesehen, wenn der Schuldner die Erklärungsfrist willentlich hatte verstreichen lassen und die Folgen seiner Untätigkeit für die Verringerung der Reichseinnahmen sowie den ihm daraus erwachsenen Vorteil erkannt und gutgeheißen hatte.

Aber diese Urteile beruhigten die Rechtsprechung keineswegs. Die Materie war zu neu und man sträubte sich vor allem gegen die Auffassung, schon in der bloßen Verzögerung der Steuerzahlung eine Einnahmeverkürzung zu erblicken, weil man die Hinterziehung noch zu sehr dem Betrugstatbestand des § 263 StGB. gleichstellte und das Merkmal endgültigen Vermögensschadens fordern zu müssen glaubte, dieses aber als ausgeschaltet ansah, wenn die Finanzverwaltung auf verzögerte Zahlungen mit Verzugszuschlägen, Steuererhöhungen u. dgl. reagierte. Auch ein bloßes Unterlassen wagte man in Anlehnung an gemeinstraftrechtliche Anschauungen nicht als ein „Bewirken“ zu deuten, weil dieser Begriff stets ein positives Tun erfordere. Das RG. hielt indessen unentwegt an seiner Auffassung fest und betonte (RGSt. 59, 53) abermals, daß eine Steuerverkürzung in jeder Hinausschiebung einer Steuerzahlung über den Fälligkeitstermin ohne Rücksicht darauf zu erblicken sei, ob sich der zu zahlende Betrag durch die Verzögerung mindere, erhöhe oder gleichbleibe. Gleichwohl versuchte das RG. (JW. 1925, 1900 ff.) unter dem Eindruck der auseinandergehenden Auffassungen und zu sehr beeinflusst von gemeinstraftrechtlichen Anschauungen anlässlich einer Entscheidung über eine Zuwiderhandlung gegen die Vorschriften über die Besteuerung des Arbeitslohnes nochmals eingehend zu dem Problem Stellung zu nehmen. Den entscheidenden Gesichtspunkt glaubte es nunmehr in der bisher rechtsirrigen Auslegung des Merkmals Steuerverkürzung gefunden zu haben, das gleichbedeutend sei mit Vermögensschaden i. S. des § 263 StGB., niemals aber allein schon durch Unterlassung der Zahlung einer Steuerschuld am Fälligkeitstage erfüllt werde, weil die Lage des Gläubigers so lange nicht zu seinem Nachteil verändert sei, als seiner Forderung keine Gefahr drohe, so lange also, als der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig und damit die Forderung jederzeit einziehbar sei.

Mit dieser Entscheidung wich indessen das RG. von seinen eigenen früheren Entscheidungen v. 6. Jan. 1925, insbes. v. 2. Sept. 1924 ab, in denen es in der vollen Lohnzahlung ohne Abzug der Steuer eine Hinterziehung erblickt und dem Einwand des Geldmangels und nachträglicher Zahlung wegen unterlassener Anzeige und Stundungsbitte an das Finanzamt keinerlei Bedeutung beigemessen hatte. Es war daher, obwohl sich bald auch im Schrifttum die Auffassung Bahn brach, daß es auf das Merkmal des endgültigen Vermögensschadens nicht ankomme, und daß das entscheidende Kriterium mehr bei der inneren Tatseite zu suchen sei, nicht zu verwundern, daß RGSt. Köhne: Zeitg. St. u. Fin. 1925 Heft 12 unter Hinweis auf die wechselvolle Rspr. dieses Gerichtshofes, jedoch ohne das Problem selbst zu entscheiden, nochmals die alsbaldige Stellungnahme des RG. zu den unstrittenen Fragen forderte.

Das RG. hat sich dann auch in der Folgezeit über das Problem mehrmals ausgesprochen. Noch i. J. 1926 hat es in RGSt. 1926, 17 unter Hinweis auf RGSt. 58, 188, 188 abermals betont, daß bei vorauszahlenden Steuern, z. B. bei der Kraftfahrzeugsteuer, schon durch Unterlassung der Vorauszahlung eine Steuerverkürzung eintreten kann. Von derselben Auffassung geht dann die Entscheidung vom 1. März 1926 — II D 406/25 — aus. Hier legt das RG. besonderes Gewicht auf die richtige Auslegung des Merkmals „Bewirken“, das gleichbedeutend sei, mit einem fraudulösen Eingreifen in den normalen Verlauf der Dinge, so daß ein rein negatives Verhalten, insbes. das bloße Unter-

lassen der Abgabe einer Steuererklärung, keineswegs genüge. Am präzisesten hat es dann seinen Standpunkt in RGSt. 60, 182 ff. unter Ablehnung jener Auffassung des RG. v. 7. Juli 1925 zur Geltung gebracht. Die Entscheidung sei darum hier in Kürze wiedergegeben, weil sie beweist, einmal, daß die Hinterziehung als Sondertatbestand aufzufassen ist, der sich mit dem gemeinstraftrechtlichen Betrugsbegriff keineswegs deckt, und zum anderen, welche große Bedeutung hierbei der inneren Tatseite zukommt. Das RG. hat daran festgehalten, daß das Merkmal der Steuerverkürzung bereits dann erfüllt ist, wenn Steuern an den jeweiligen Fälligkeitsterminen vorenthalten werden. „Die Steuereinnahmen werden auch dann verkürzt, wenn die an den Fälligkeitsterminen zu zahlenden oder vor auszuzahlenden Steuern nicht oder nicht rechtzeitig an die Finanzkasse abgeführt werden.“ Dies äußere Merkmal wird auch nicht dadurch beseitigt, daß der Schuldner die Steuerrückstände nachträglich — wenn auch mit Verzugszinsen — entrichtet. Auf das Erfordernis endgültigen Vermögensschadens des Reichs kommt es bei § 359 nicht an. Steuerverkürzung ist nicht gleichbedeutend mit Vermögensschaden etwa i. S. des § 263 StGB., weil der Hinterziehungstatbestand eine Sonderregelung erfahren hat und nach § 359 Abs. 3 RAbgD. eine Steuerverkürzung auch ohne Vermögensbeschädigung möglich ist. Auch die festgestellte Zahlungsfähigkeit schließt die Hinterziehung keineswegs aus. Besondere Bedeutung kommt aber der inneren Tatseite zu. Eine Hinterziehungsabsicht ist zwar nicht erforderlich, da der Vorsatz keine andere Bedeutung als im gemeinen Strafrecht hat. Der Schuldner braucht daher nicht auf eine Hinterziehung oder einen vermögensrechtlichen Schaden des Reichs ausgegangen zu sein, weil solcher Annahme nur zu leicht die Auffassung zugrunde liegen kann, § 359 erfordere ein absichtliches Handeln. Aber der Schuldner muß die Steuerverkürzung „bewirken“, d. h. ein fraudulöses, unehrliches, steuerwidriges Verhalten gezeigt, insbes. die gebotene Offenbarung seiner Steuerpflichtigkeit unterlassen, die Finanzbehörde also in Unkenntnis über Bestehen und Höhe der Steueransprüche gehalten oder einen sonstigen Irrtum der Steuerbehörde benutzt und die Wirkung seines Verhaltens, den dem Reiche — wenn auch nur auf Zeit — erwachsenen Ausfall an Steuereinnahmen, gekannt und gutgeheißen haben. Nur solche Feststellungen sollen die Annahme eines Verschweigens der Steuerpflichtigkeit begründen können.

In den folgenden Entscheidungen v. 10. Mai, 14. Juni, 1. und 5. Juli 1926 — II D 154, 401, 247, 410/26 sowie v. 11., 14. und 22. Okt. 1926 — II D 850, III D 236, I D 564/26, zuletzt v. 23. Nov. und 14. Dez. 1926 — I D 514, 313/26 — kehren dann dieselben Leitgedanken wieder. Vor allem warnt das RG. davor — am eindringlichsten in den Entsch. aus dem letzten Vierteljahr 1926 für die Fälle der Nichtabführung der Lohnsteuer (vgl. auch das Urteil des OVG. Hamm v. 7. Juli 1926, RStBl. 289) —, allein in der Unterlassung der Entrichtung fälliger Steuern mit dem Bewußtsein und insofern mit dem Vorsatz, dadurch eine — wenn auch nur zeitweilige — Steuerverkürzung herbeizuführen, das Merkmal der Hinterziehung zu erblicken. Immer soll es vielmehr noch der Feststellung einer Steuerunehrlichkeit, insbes. eines Verschweigens, einer Verschleierung der Steuerpflichtigkeit mit dem Bewußtsein und Erfolge bedürfen, daß dadurch die Behörde über Bestehen und Höhe des Steueranspruchs in Unkenntnis erhalten wird. Dabei kann das Erfordernis der Steuerunehrlichkeit nicht nur durch vorsätzliche Unterlassung — etwa der Voranmeldungen bei der Umsatz- und Einkommensteuer oder der vorgeschriebenen Zahlungen bei der Lohnsteuer —, sondern auch durch positive Verschleierungen erfüllt sein, und zwar auch durch solche, die sich auf die Zahlungsfähigkeit des Steuerschuldners beziehen. Nur bei solcher Sachlage soll die Annahme einer vom Schuldner ausgenutzten Hinterziehung der Finanzbehörden gerechtfertigt sein.

Mir will es daher an den Ausführungen Hellwigs, so trefflich sie sonst das Problem behandeln, nicht richtig er scheinen, wenn er die hier erörterten Fälle der Nichtzahlung einer Steuerschuld am Fälligkeitstage glaubt, zu den Hinterziehungen rechnen zu können, bei denen die Steuerverkürzung

nicht durch eine Täuschungshandlung herbeigeführt wird. Im Gegenteil legt gerade hier das RG. besonderes Gewicht auf das fraudulöse, unehrliche, steuerwidrige Verhalten des Steuerschuldners. Darum ist es auch eine Verkennung dieser Rechtsprechung, wenn sie Ball (StuW. 1926 Nr. 11 Sp. 1745 ff.) neuerlich mit der Feststellung angreift, die Entsch. v. 22. April 1926 führe nur dazu, in allen Fällen kürzester Fristüberschreitung ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung einzuleiten, und diese Rechtsprechung sei vollends ungeeignet bei Lohnsteuerzuwiderhandlungen, da die Nichtabführung der Lohnsteuer — als bloßes Verwaltungsunrecht — besonderer strafrechtlicher Ausgestaltung bedürfe.

Ball übersieht indessen, daß diese Fragen keineswegs so einfach liegen und vor allem nicht mit der Feststellung, bloß bewußter Fristüberschreitung abgetan sind. Das Problem läßt sich auf eine kurze Formel überhaupt nicht bringen und das RG. versucht dies auch nicht. Vielmehr kommt es stets auf den Einzelfall an und dem täuschenden, fraudulösen Verhalten des Steuerschuldners kommt hierbei die größte Bedeutung zu. Von diesem Gesichtspunkt aus betrachtet erscheinen aber, wie Becker betont (StuW. 1926 Nr. 11 Sp. 1851 ff.), gerade die Fälle besonders schutzbedürftig, in denen die Behörde auf die Ehrlichkeit des Pflichtigen geradezu angewiesen ist, um vom Vorhandensein eines Steuerfalls überhaupt Kenntnis zu erlangen, wie bei der Lohnsteuer und ähnlichen Steuern. Es besteht also für diese besonders gefährlichen Fälle erst recht kein Anlaß zu strafrechtlich milderer Behandlung. Abgesehen hiervon wäre es m. E. nicht richtig, dem Vorschlage Ball's entsprechend, eine strafrechtliche Sonderbeurteilung für Lohnsteuerzuwiderhandlungen einzuführen, da § 359, von dem die Bölle und Verbrauchsabgaben betreffenden Absatz 5 abgesehen, die Steuern in ihrer Gesamtheit begreift und es nicht begründet erscheint, bei Unterschieden lediglich in der Form der Besteuerung auch strafrechtliche Ausnahmen zu statuieren. Man müßte dies dann auch für andere ähnliche Steuern fordern, die durch Markenverwendung (Wechselsteuer), Lösung einer Karte (Kraftfahrzeugsteuer) oder durch Anbringung eines Steuerzeichens (Saumweinsteuer) entrichtet werden und käme damit nur wieder zu einer Durchbrechung der nach der Zerstreuerung steuerstrafrechtlicher Bestimmungen in zahlreichen Einzelgesetzen durch § 359 RAbgD. n. F. für die Besitz- und Verkehrsteuern glücklich erreichten Vereinheitlichung des Hinterziehungstatbestandes.

Hält man sich vielmehr vor Augen, daß § 359 alle Steuern umfaßt und daß es bei dem schwierigen Problem auf den Einzelfall ankommt, gibt man ferner der Auslegung des RG. hinsichtlich der inneren Tatseite Raum, so ist nicht einzusehen, warum die Leitgedanken des obersten Gerichtshofes, die nunmehr ermöglichen, die Fälle bloßer Saumseligkeit auszuscheiden und den zahlungsfähigen, indessen nicht zahlungswilligen Schuldner zu fassen, auf der anderen Seite aber den zahlungswilligen, infolge wirtschaftlicher Not jedoch zahlungsunfähigen Steuerschuldner straffrei zu lassen, nicht als Wegweiser für die künftige Rechtsprechung dienen sollen.

C.

Von Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

Im Gegensatz zu Hellwig und Schmalz verneine ich die Frage mit Entschiedenheit. Ich sehe in der entgegengesetzten Rspr. des RG. und mehr noch in der Auffassung von S. einen schweren Irrtum und halte es in Anbetracht der ganz außerordentlich großen praktischen Tragweite der Frage für höchst wichtig, zu verhindern, daß diese Auffassung in der Praxis zur Herrschaft gelangt. Ich habe dies in dem (soeben erschienenen) I. Band meines Lehrbuchs des Steuerrechts (S. 506 ff.) schon — mit der dort gebotenen Kürze — vertreten und möchte es hier gegenüber den abweichenden Meinungen von S. und E. noch etwas näher begründen.

Zunächst sei festgestellt, daß H. und S. in ihrer Auffassung trotz ähnlichen Gesamtergebnisses voneinander nicht unerheblich abweichen. Während S. in stärkerer Anlehnung an das RG. doch wenigstens das Moment der Steuerunehrlichkeit, des fraudulösen Verhaltens als Voraussetzung der Steuerhinterziehung scharf betont, leugnet H. ganz ausdrücklich auch dieses Erfordernis, und er kommt so zu besonders weitgehender Ausdehnung des Steuerhinterziehungsbegriffes. Ganz wohl ist es H. bei den Konsequenzen, zu denen er gelangt, ansehend allerdings doch nicht, denn er gibt zum Schluß ja zu, daß über die von ihm vertretene Ausdehnung des Begriffs wohl jeder Laie erstaunt sei und daß sie sich wohl erst allmählich durchsetzen werde. Eine leise innere Stimme scheint sich bei ihm also doch gegen seine Beweisführung zu erheben — und diese innere Stimme hat wie gewöhnlich recht! Nicht nur die besonders weitgehende Auffassung des Hinterziehungsbegriffs von H., die — sagen wir es doch ruhig — uns so ziemlich alle zu Steuerhinterziehern machen würde (denn wer hätte nicht schon einen Steuertermin aus gewissenlich versäumt!), sondern auch die wiewohl gemäßigte Auffassung des RG., der sich S. enger anschließt, bedeutet eine sehr verhängnisvolle Verkennung des Wesens der Steuerhinterziehung. Diese ist auch heute, was sie immer war, nämlich ein Täuschungsdelikt, das durch bloße von keiner Täuschung begleitete Nichtzahlung nicht erfüllt werden kann.

Daß die Steuerhinterziehung bis zur RAbgD. grundsätzlich¹⁾ ein Täuschungsdelikt war, ein steuerrechtliches Gegenstück zum Betrug des allgemeinen Strafrechts, wird auch von H. anerkannt und braucht daher hier nicht näher bewiesen zu werden. Es sei aber gleich festgestellt, daß auch heute die Verwandtschaft zwischen Steuerhinterziehung und Betrug so offenkundig ist, daß es für die Auslegung nur die Frage gibt, ob Idealkonkurrenz zwischen den beiden Delikten möglich ist oder vielmehr das Verhältnis des Spezialdelikts zu dem allgemeinen Delikt gegeben ist²⁾. Nicht mit Unrecht bezeichnet denn auch der Volksmund den Steuerhinterzieher als Steuerbetrüger und nur bei dieser Kennzeichnung des Delikts ist die grundsätzliche Zulassung der Gefängnisstrafe für Steuerhinterziehung, die die RAbgD. besiegelt hat, zu rechtfertigen. Wenn nun die RAbgD. diesen ganzen Charakter des Delikts verändert haben sollte und jeden bewußt säumigen Steuerzahler (und der Steuerschuldner ist sich seiner Säumnis ebenso wie der private Schuldner meist bewußt!) zum Steuerhinterzieher hätte machen wollen, müßte sich das aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut des Gesetzes mit voller Deutlichkeit nachweisen lassen. Aber die erstere ergibt nichts in dieser Beziehung³⁾ und der Wortlaut spricht bei genauerem Zusehen auch durchaus dagegen.

Allerdings scheint § 359 Abs. 1 mit der Wendung: „wer... vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden“ die Auslegung zuzulassen, daß bewußte Nichtzahlung von Steuern schon eine Steuerhinterziehung darstellt. Doch stimmt schon das nicht ganz insofern als mit der Nichtbezahlung die Verkürzung der Steuereinnahmen schon gegeben ist, nicht erst bewirkt wird. Das Bewirken in Abs. 1 deutet auf etwas hin, was Abs. 3 und 4 dann wesentlich klarer zum Ausdruck bringen: daß keineswegs das Nichtzahlen oder Zuwenigbezahlen selbst das Delikt ausmacht, sondern daß dieses in weiter zurückliegenden, für die Verkürzung kausalen Handlungen gelegen sein muß. Abs. 3 macht das deutlich mit der Wendung, es genüge, „daß infolge der Tat“ — nämlich eben der strafbaren Handlung! — „ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt“ werde, ohne daß eine Zahlung schon erfolgt wäre; die strafbare Handlung spielt sich also vor der Festsetzung ab, nämlich in dem Verfahren das zu ihr führt. Abs. 4 zieht die Grenze nach der andern Seite, nämlich gegenüber noch weiter zurückliegenden Handlungen: Geschäfts-

gestaltungen, sagt er, die mit Rücksicht auf die spätere Besteuerung vorgenommen sind, sind an sich niemals Hinterziehungen, sondern nur dann, „wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen... dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich Pflichten verlegt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen“. Das ist nicht etwa eine Sonderbestimmung, sondern eine aus Anlaß der Abgrenzung gegenüber der Steuerumgehung vorgenommene allgemeingültige Kennzeichnung des Wesens der Steuerhinterziehung, die an Deutlichkeit nichts zu wünschen übrig läßt.

Verletzung der im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren dem Pflichten obliegenden Pflichten — das gehört demnach unbedingt zur Steuerhinterziehung; durch diese Verletzung muß auf das Verfahren so eingewirkt sein, daß im Ergebnis eine Verkürzung von Steuereinnahmen des Reichs vorliegt. Aber wir wollen gleich hinzufügen: wenn diese Verkürzung nur angestrebt, nicht erreicht ist, dann tritt die Strafe wegen Versuchs ein und zwar bezeichnenderweise die gleiche wie für das vollendete Delikt. Es ist also nicht so wie H. sagt, daß als große Unterarten der Steuerhinterziehung i. S. von § 359 RAbgD. das Bewirken durch eine Täuschungshandlung und das Bewirken ohne eine Täuschungshandlung in Betracht kommen, sondern es gilt vielmehr gerade im Gegenteil, daß immer eine Täuschungshandlung vorliegen muß, die gleich schwer bestraft wird, ob sie eine Verkürzung bewirkt hat oder nicht, wenn sie nur darauf angelegt war, zu einer solchen zu führen!

Entscheidend für die Erkenntnis der Natur der Steuerhinterziehung ist die Feststellung, daß sie ein Verstoß gegen Pflichten im Festsetzungsverfahren ist, die Nichtzahlung dagegen ein solcher gegen Pflichten im Hebungsverfahren. Die Unterscheidung der beiden Verfahrensstadien, die in der RAbgD. allerdings nicht hervortreten, die der RStD. aber längst erkannt hat und die ich in meinem Lehrbuch noch weiter herauszuarbeiten bemüht war, erweist sich auch hier als grundlegend, wie sie es z. B. auch allein verständlich macht, daß erfolgte Aufrechnung den Fortgang des Festsetzungsverfahrens nicht hemmt⁴⁾. Diese Unterscheidung wird von H. gründlich verkannt, und das ist der entscheidende Grund, weshalb er das ganze Delikt unrichtig auffaßt und schließlich zu so befremdenden Ergebnissen gelangt.

Das RG. in RGSt. 60, 182 geht keineswegs ebenso weit in der Verkennung des Grundcharakters der Hinterziehung als Täuschungsdelikt; es anerkennt, daß die Nichtzahlung nicht selbst das Delikt darstellt, sondern daß sie durch unehrliches, steuerwidriges Verhalten bewirkt sein muß. Zu billigen ist auch noch der folgende auf Unterlassungen sich beziehende Satz in seiner Begründung (RGSt. 60, 185): „Ein solches Verhalten wird regelmäßig darin bestehen, daß der Steuerschuldner eine Unkenntnis oder einen Irrtum der Steuerbehörde mit dem Bewußtsein benutzt, dadurch die bezeichnete Wirkung (der Verkürzung der Steuereinnahmen) zu verursachen“. Es ist in der Tat anzuerkennen, daß ebenso wie bei dem gewöhnlichen Betrug so auch bei der Hinterziehung eine Täuschung durch Unterlassung von Erklärungen bewirkt werden kann, aber nach den oben dargelegten Elementen des § 359 müssen wir in diesem Fall offenbar zweierlei streng verlangen: 1. daß es sich um die Unterlassung einer (ausdrücklich aufgestellten) Erklärungs-pflicht handelt, nicht um die Unterlassung einer Zahlungspflicht; 2. daß die Unterlassung der Erklärung für die Steuerverkürzung wirklich kausal war.

In dem Falle RGSt. 60, 182 lag eine Unterlassung der Voranmeldung vor, aber sie war für die Schädigung des Fiskus in Wirklichkeit nicht kausal. Es handelte sich um Vorauszahlungen von Umsatz- und Körperschaftsteuern im Jahre 1924, also nach der II. SteuerNovD. v. 19. Dez. 1923. Allerdings mußten damals die Körperschaftsteuervorauszahlungen

1) Nur scheinbare Ausnahmen sind die fingierten Hinterziehungstatbestände der Verbrauchsteuergesetze, denn es ist gerade die Täuschungsabsicht, die bei ihnen vermutet oder fingiert wird!

2) überwiegend wird das letztere angenommen (vgl. RGSt. 56, 64; Becker, Komm. 3 zu § 359; Mrozek, Komm. 1 zu § 359).

3) Vgl. die Materialien bei Mrozek, Komm. 1. Aufl. S. 994.

4) In dieser Beziehung scheint mir allerdings die Rpr. des RStD. die Selbständigkeit der beiden Verfahren zu stark zu betonen; das Ergebnis ist eine gewisse Entwertung der Aufrechnungsmöglichkeit (vgl. mein Lehrbuch I S. 218 ff.).

von einer Voranmeldung begleitet sein; aber über ihre Bedeutung sagte § 15 dieser II. SteuerVerordn.: „Gibt der Steuerpflichtige... eine Voranmeldung nicht ab, so setzt das Finanzamt, ohne daß es einer Verhandlung mit dem Steuerpflichtigen bedarf, auf Grund der ihm vorliegenden Unterlagen oder, soweit solche Unterlagen ihm nicht zur Verfügung stehen, auf Grund einer Schätzung den voranzuzahlenden Betrag fest“; ganz entsprechend lautete die Vorschrift für die Umsatzsteuervoranmeldung nach § 37 Abs. 4 der damaligen Fassung des UmStG. Man kann, wie sich hieraus klar ergibt, nicht behaupten, daß die Unterlassung der Voranmeldungen damals die Verkürzung der Steuereinnahmen bewirkte — wenn man in der Verzögerung von Steuerzahlungen überhaupt eine Verkürzung der Steuereinnahmen i. S. des § 359 sehen will.

Heute sind nun (was H. übersieht) die Voranmeldungen bei den Vorauszahlungen für die Einkommen- und Körperschaftsteuer überhaupt weggefallen; auch bei den vierteljährlichen Zahlungen der Vermögenssteuer und Gewerbesteuer sind solche nicht vorgeschrieben. Damit ist es bei den praktisch wichtigsten direkten Steuerzahlungen jetzt zum Glück überhaupt ausgeschlossen, mit jener Konstruktion des RG. eine Zahlungszögerung als Steuerhinterziehung aufzufassen. Wie weit die Konstruktion des RG. bei der Umsatzsteuer, beim Abzug von Lohnsteuerbeträgen, der von einer Bescheinigung begleitet sein muß, bei gewissen Fällen des Kapitalverkehrssteuer- und des Versicherungsteuergesetzes zutrifft, in denen die Anzeige des Steuerpflichtigen in der Tat die einzige Mög-

lichkeit für die Steuerbehörde gibt, von dem Steuerfall zu erfahren und die Unterlassung der Anzeige daher kausal für eine Schädigung des Fiskus sein kann, muß hier vorläufig dahingestellt bleiben.)

Nicht zu verkennen ist aber doch, daß auch die Konstruktion der Steuerverkürzung, die nach dem RG. mit jeder Zahlungszögerung gegeben sein soll, sehr anfechtbar ist. Wenn der Steuergesetzgeber für diese Zahlungszögerungen Verzugszinsen und zunächst noch höhere Verzugszuschläge festsetzt, und wenn er vollends, wie 1926 geschehen, die letzteren dann fallen läßt und damit zu erkennen gibt, daß er mit den Verzugszinsen (augenblicklich 10%) den ihm durch die Verzögerungen entstehenden Schaden glaubt decken zu können, dann ist es gewiß doch abwegig, in solcher Verzögerung eine Steuerverkürzung i. S. einer Strafnorm zu sehen, die Gefängnis androht! Man kann kaum anders sagen, als daß das RG. hier fiskalischer denkt als der Fiskus selbst.

So bestehen also innere und äußere Gründe genug, der Auffassung des RG. und vollends der Ausdeutung, die ihr H. gibt, entschieden entgegenzutreten. Es wäre ein wahrer und ständiger Alldrud, der sich auf alle Steuerzahler legen müßte, wenn diese Auffassung zur Herrschaft in der Steuerpraxis käme. Schon prangen in einzelnen Finanzämtern Plakate des Inhalts: „Wer Steuerzahlungen wissentlich verzögert, macht sich nach der Abspr. des RG. der Steuerhinterziehung schuldig!“ Die Machtmittel, die unser Steuerrecht den Steuerbehörden an die Hand gegeben hat, sind wahrlich an sich schon zu groß, als daß sie eine Übersteigerung auf diese Weise vertragen!

Schrifttum.

1. Allgemeines Steuerrecht.

Lehrbuch des Steuerrechts in zwei selbständigen Bänden.

I. Band: **Allgemeines Steuerrecht**. Mit einer Steuer-tafel, mehreren tabellarischen Übersichten und drei Registern. Von Dr. jur. **Ottmar Bühler**, o. ö. Prof. der Rechte an der Universität Münster. (Der II. Band wird als Besonderer Teil des Steuerrechts das Recht der Einzelsteuergesetze und des Finanzausgleichs enthalten.) Berlin 1927. Verlag von Franz Vahlen. 540 S. Preis geh. 19,50 M., geb. 22,50 M. Jeder Band einzeln käuflich.)

Eine ausführliche Besprechung dieses hervorragenden Werkes aus der Feder des Staatssekretärs Prof. Dr. Joh. Popitz wird in einer der nächsten Nummern erscheinen.

Kultur- und Steuergesetzgebung. Zusammenhänge von Finanzpolitik und Kulturpolitik. Von Dr.-Ing. h. c. **Mag. Frhrn. v. Diegeleben**, Prof. Dr. **Albert Hensel**, Staatssekretär Dr. **Joh. Popitz** und Prof. D. Dr. **Georg Schreiber**. (Schriften zur deutschen Politik. 15. u. 16. Heft.) Freiburg 1926. Herder'scher Verlag.

Vgl. Staatsminister a. D. Prof. Dr. v. **Pistorius**, Stuttgart, oben S. 1729.

Dr. **Hermann Mirbt**: **Grundriß des deutschen u. preussischen Steuerrechts**. Leipzig und Erlangen 1926. V. Deichert'sche Verlagsbuchhandlung Dr. Werner Scholl. 355 Seiten. Preis geb. 9 M.

Unter den Rechtsgebieten, die sich als solche eine selbständige Behandlung an unsern Hochschulen errungen haben, ist das Steuerrecht der jüngsten eine, wenn nicht die jüngste. Seine Vertreter an den Hochschulen sind daher auch, wenn man von dem in erster Linie doch als führender Geist in der Steuergesetzgebung im RM. hervortretenden, übrigens auch noch in verhältnismäßig jungen Jahren stehenden Staatssekretär Dr. **Popitz** absieht, dessen Vorlesungen über Steuerrecht, die er als

Honorarprofessor der Universität Berlin hält, wie ich mir habe sagen lassen und zu erwarten war, einen ungeheuren Zulauf finden, überwiegend unter den jüngern Hochschullehrern zu finden. Mehrere dieser jüngsten Ordinarien und jungen Extraordinarien und Privatdozenten haben auch bereits dem steuerrechtlichen Schrifttum äußerst wertvolle Gaben besichert. Wissenschaftlich am höchsten steht unter diesen wohl unbestritten **Hensel's** 1924 erschienenes „**Steuerrecht**“. **Mirbt** schürft nicht so tief und will und braucht es auch nicht, da er als den Zweck seines Buches bezeichnet, „den Juristen in das geltende Steuerrecht einzuführen“. Er gliedert sein Werk in vier Bücher: I. Grundlagen, II. Steuerstaatsrecht, III. Steuerverwaltungsrecht, IV. Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren. Im I. Buch wird das Steuerrecht umschrieben als „die Gesamtheit der Rechtsnormen, welche das Steuerwesen eines Staates (als der alleinigen Quelle von Steuerbefugnissen) regeln“, und dieser beschränkten Aufgabe, der Darstellung der geltenden Rechtsnormen zur Einführung der Juristen in diese, bleibt **Mirbt** in seinem ganzen Buche treu, indem er wohl rechtsgeschichtliche Rückblicke auf die Vergangenheit der Steuerrechtsnormen wirft, sich aber eine Kritik des geltenden Rechts und Anregungen für dessen Fortbildungen und Umgestaltungen, wie sie **Hensel's** „**Steuerrecht**“ enthält und dieses besonders interessant macht, weit mehr als dieser verlagert; für den, der nicht erst in die Grundzüge des Steuerrechts eingeführt werden will, geht **Mirbt's** Zurückhaltung in dieser Hinsicht vielleicht zu weit, so sehr sie auch dem Charakter des Buches entsprechen mag. Die in dem I. Buche nach einigen begrifflichen Klarstellungen gegebene geschichtliche Darstellung des Steuerrechts ist natürlich mir knapp, aber äußerst übersichtlich, wie überhaupt ein hervorragender Charakterzug der **Mirbt'schen** Arbeit seine große Geschicklichkeit ist, auf engem Raume in großer Klarheit und Verständlichkeit Inhaltreiches zu bieten. In den begrifflichen Untersuchungen und an den wenigen Stellen, wo **Mirbt** Kritik übt oder mehr nur andeutet, begegne ich einer weitgehenden Übereinstimmung mit meinen eigenen, an verschiedenen Orten ausgesprochenen Ansichten. Hin und wieder können seine Begriffsbestimmungen allerdings wegen ihrer zu großen Knappheit mißverstanden werden. Das II. Buch „**Steuerstaatsrecht**“ befaßt sich am ausführlichsten mit dem Finanzausgleich im Sinne des „Zubegriffs der Rechtsnormen, welche die Verteilung der Steuerobjekte und Erträge zwischen Zentral- und Gliedstaaten im Bundesstaat regeln“, eine Definition, die **Mirbt** von **Hensel** entlehnt, obgleich sie in ihrer Fassung nicht in jeder Hinsicht glücklich ist und in ihrem Sinne erst durch die näheren Ausführungen klar wird. Zu weit geht auch die Begriffsbestimmung der „Doppelbesteuerung im technischen Sinne“ als einer „mehrfachen Besteuerung, welche die Folge der Tatsache ist, daß der Steuerpflichtige

in seiner Person oder durch irgendwelche steuerlich angreifbare Wirtschaftsglieder der Steuerergalt mehrerer Steuergläubiger unterworfen ist"; es fehlt hier die Beschränkung auf mehrere Steuergläubiger gleicher Ordnung. Nicht ganz in die Systematik zu passen scheint es mir, wenn *Mirbt* unter dem „Steuerstaatsrecht“ auch die „Auslegung der Steuer Gesetze“, das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht und die Steuerumgehung behandelt. Wohl läßt sich von *Mirbt's* Systematik aus die Behandlung der Rechtsquellen, insbesondere des Verhältnisses von Gesetz und Verordnung, in diesem „Steuerstaatsrecht“ überschriebenen Teile seines Werkes rechtfertigen. Nur wäre hier eine etwas größere Vertiefung in die auf diese — wie sich die Dinge entwickelt haben — gerade auf steuerlichem Gebiete besonders intrikaten Fragen vielleicht nicht unangebracht gewesen. Denn in der Nachkriegszeit zeigt die Steuer Gesetzgebung eine viel zu weit gehende Neigung, die Regelung auch grundlegender Fragen auf den Verordnungsweg abzuheben, und zugleich die Neigung der Reichsfinanzverwaltung, gesetzgeberische Funktionen an sich zu ziehen, wobei freilich anzuerkennen ist, daß vielfach die anormalen Verhältnisse der letzten Jahre zu beidem zwangen oder es doch nahelegten. Ein für die Rechtssicherheit besonders bedenkliches Verfahren ist auch das in der neuen Steuerrecht Gesetzgebung eingerissene, den *RZfM.* zu ermächtigen, früher erlassene Gesetze später erlassenen „anzupassen“; denn über die Grenzen einer bloßen „Anpassung“ können die Ansichten zwischen dem *RZfM.* und dem zur Nachprüfung der Rechtsgültigkeit solcher „angepaßter“ Neufassungen von Gesetzen durch den ersternen berufenen *RZf.* leicht auseinandergehen, wenn diese Neufassungen nicht bloß in der Einrückung durch das spätere Gesetz wörtlich formulierter Vorschriften bestehen. Näher einzugehen wäre auch auf die rechtlich bildende Aufgabe des *RZf.* gewesen, die sich nicht auf Ausfüllung von Lücken in den Gesetzen beschränkt und auch nicht — wie *Mirbt* anzunehmen scheint (vgl. S. 76) — vor dem ungewissen Wortlaut eines Steuer Gesetzes unbedingt haltzumachen hat.

Vielleicht auf keinem anderen Rechtsgebiet kommt der rechtsbildenden Tätigkeit des höchsten Gerichtshofs eine so weit reichende Bedeutung zu wie der des *RZf.* auf dem Gebiete des Steuerrechts. Es liegt das vor allem daran, daß gerade das Steuerrecht, wenn es nicht zu unerträglichen Widersprüchen mit den Erfordernissen der Wirtschaft führen soll, sich daran rascher, als es oft der Gesetzgebung möglich ist, ihnen zu folgen, eintretenden Wechseln anzupassen suchen muß. Es wäre daher ein Vorzug des *Mirbt'schen* Buches in allen seinen Teilen gewesen, wenn die grundlegenden Urteile des *RZf.* ausgiebiger angezogen worden wären.

Mehr als zwei Drittel des ganzen Werkes nimmt das III. Buch „Steuerverwaltungsrecht“ ein. Es zerfällt in die drei Abteilungen „Allgemeiner Teil“, „Materielles Steuerverwaltungsrecht“ und „Formelles Steuerverwaltungsrecht“. Von diesen drei Abteilungen wieder ist natürlich die bei weitem umfangreichste die zweite. Denn sie enthält die Darstellung der Grundzüge der einzelnen materiellen Steuer Gesetze des Reiches und Preußens, und es gehört schon die große Geschicklichkeit, über die *Mirbt* in dieser Beziehung verfügt, dazu, hierfür mit 150 Seiten auszukommen, wenn auch nur das Allerwichtigste lückenlos hervorgehoben werden soll. Verhältnismäßig am eingehendsten ist mit Recht, ihrer überragenden Bedeutung entsprechend, die Darstellung der Einkommen- und Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer. Doch konnte hier das jüngste Steuermilderungsgesetz v. 31. März 1926 und auch das Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer v. 26. Febr. 1926 nicht mehr berücksichtigt werden, während dasjenige v. 19. Dez. 1925 über die Senkung der Lohnsteuer noch in einem Nachtrage Berücksichtigung gefunden hat. Das einer knappen und doch für den Neuling verständlichen Darstellung besondere Schwierigkeiten bietende Reichsabwertungsgesetz bringt *Mirbt* richtigerweise in dem Allgemeinen Teil, und er hat auch hier die Klippen der nicht leicht verständlichen Materie auf der einen, des beschränkten Raums auf der andern Seite im allgemeinen glücklich umschifft. Nur bei der Darstellung der Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens (S. 126 ff.) dürfte der nicht bereits mit dem Gesetze Bekannte hin und wieder aus der Darstellung nicht volle Klarheit gewinnen. Im übrigen werden im Allgemeinen Teil behandelt das „Steuer Schuldverhältnis“ und die an ihm Beteiligten, nämlich der Steuergläubiger und der Steuer Schuldner. Hier sind von besonderem Interesse für den Wissenschaftler *Mirbt's* Auseinandersetzungen mit *Hensel* über dessen in dem „Steuertatbestand“ den „Zentralbegriff“ des deutschen Steuerrechts“ sehendes System; *Mirbt* stellt dem als „Zentralbegriff“ das „Steuer Schuldverhältnis“ gegenüber. *Hensel* ist von seinem Standpunkt dazu gelangt, als „Steuerverwaltungsrecht“ nur die Normen über die Durchsetzung des durch Verwirklichung des Steuertatbestands entstandenen Steueranspruchs zu bezeichnen, während *Mirbt* auch *Hensel's* „Lehre vom Steuertatbestand“ d. i. im wesentlichen das, was *Mirbt* als „materielles Steuerverwaltungsrecht“ bezeichnet, mit dem „formellen“, dem Steuerverwaltungsrecht im Sinne *Hensel's*, als „Steuerverwaltungsrecht“ zusammenfaßt. Ob gerade diese Streitfrage der Systematik für die Aufgabe, die sich *Mirbt* nach seinem Vorwort stellt, „den Juristen in das geltende Steuerrecht einzuführen“, von so sehr weittragender Bedeutung ist, möchte ich dahingestellt sein lassen. Wenn endlich im IV. Buche *Mirbt* das Steuerstrafrecht und

Steuerstrafverfahren ziemlich kurz, auf einigen 20 Seiten, abtut, so möchte ich ihm hieraus keinen Vorwurf machen, da dessen Bedeutung doch gegenüber der Fragen dessen, was *Mirbt* als „Steuerverwaltungsrecht“ bezeichnet, weit zurücktritt, auch in den Augen des sich über das Steuerrecht unterrichten wollenden Juristen weit mehr als eben Strafrecht und Strafprozeß gegenüber dem bürgerlichen Recht und Zivilprozeßrecht.

SenPräs. am Reichsfin.Hof Wirkl. Geh. ObRegR. Dr. Struz, München.

Die gesamten Reichssteuer Gesetze. Textausgabe mit Sachregister herausgegeben von Prof. Dr. **Ottmar Bühler.** Mannheim 1926. J. Benzheimer. 478 S. (Sammlung deutscher Gesetze 126).

Eigentlich genügt die Wiederholung des Titels. Eine Zusammenstellung aller Reichssteuer Gesetze in einem handlichen Bande als jeberzeit bereites Nachschlagewerk ist eine willkommene Gabe. Man muß hierfür dem Herausgeber Dank wissen. Eine solche Textausgabe verlangt mehr hingebende und anspruchsvolle Arbeit, als mancher, der sich ihrer bequemen Benutzung erfreut, sich träumen läßt. Die Feststellung des Gesetztextes trotz zahlreicher Novellen ist ein Stück Vorarbeit für die geplante Sammlung des Reichsrechtes. „Von Jahr zu Jahr wächst das Bedürfnis nach einer Zusammenstellung des geltenden Reichsrechtes“, sagt die Begründung zum Entwurf des Gesetzes für diese. Was dort im großen erstrebt werden soll, wird hier auf beschränktem Gebiete bereits geboten.

RA. Dr. Max Hachenburg, Mannheim.

Existenzminimum und Steuerminimum von Dr. Gustav Günther, Prof. an der Universität Gießen. 2. Heft der Steuertagesfragen. Berlin u. Wien 1925. Industrie-Verlag Späth & Linde.

Ein gutgemeintes und interessantes Schriftchen von 99 Druckseiten, das aber das nicht ganz bringt, was es bringen will, nämlich die Erlegung des „experimentierenden Dilettantismus“ im Steuertarifen durch eine exakte Gesetzmäßigkeit. Diese exakte Gesetzmäßigkeit soll dadurch herbeigeführt werden, daß zunächst eine Verbindung hergestellt wird zwischen dem Steuerfoll, d. h. dem Steuerbedarf und dem Existenzminimum. Dieses, d. h. die Forderung, daß die Steuerpflicht erst von einer gewissen Einkommenshöhe ab einsetzen dürfe, wird als ebenso selbstverständlich angenommen wie die Progression. Wohl wird kurz die Tatsache erwähnt, unter Anführung von R. v. Gneiß, daß historisch betrachtet die Grundsätze über Steuerprogression und der Freilassung des Existenzminimums sich nur allmählich haben durchsetzen können, aber auf eine eigene, sei es ethische, sei es wirtschaftliche Begründung, wird verzichtet, eine Auseinandersetzung mit der *Sax-Ricca-Salernoschen* Lehre, oder den Bedenken, wie ich sie mehrfach, erstmals 1919 in „Unser Steuerrecht“ vorgetragen habe, findet nicht statt. *Günther* sagt kurzweg: „Wir wissen heute, daß es einfach ein Gebot der Gerechtigkeit ist, daß der Wohlhabendere, Leistungsfähigere nicht nur in gleichem Maße wie der Arme, sondern in stärkerem, mit dem Einkommen wachsenden Verhältnis zur Steuer herangezogen wird. Und wenn nicht bereits Gerechtigkeit Gründe zur Progressivsteuer führten, so müßten es heute bei uns in Deutschland reine Nützlichkeitsbegründungen tun. Die schwere Last, die auf dem deutschen Volke ruht, läßt sich schon deshalb nicht gleichmäßig auf alle verteilen, weil dabei die schwächeren Glieder einfach zusammenbrechen würden. Es bleibt uns einfach nichts anderes übrig, als den Stärkeren das aufzupacken, was die Schwächeren nicht tragen können.“

Leider ist aber all das hier Berührte nicht so „einfach“, wie es sich der Verf. vorstellt, und der Weg, den er vorschlägt, ist es ebenfalls wenig, obwohl er selbst darin eine „verblüffend einfache Methode“ findet. Diese besteht, wie bereits berührt, in der Herstellung einer zwangsläufigen Wechselbeziehung zwischen dem Gesamtbedarf des Staates und dem Existenzminimum der einzelnen in der Weise, daß zunächst auf der Grundlage des durch die Einkommensteuer aufzubringenden Bedarfs, des Einkommensteuerfolls, unter Heranziehung der Einkommensstatistik festgestellt wird, welchen Prozentsatz des gesamten Volkseinkommens unter diesen Umständen die Steuer beansprucht. Angenommen es seien das 5%, so bleibt ein Fünftel des Gesamteinkommens steuerfrei, und zwar in der Art, daß vom kleinsten Einkommen an aufsteigend so viel frei bleibt, wie nötig ist, um das erste Fünftel des Gesamteinkommens zu bilden, das steuerfreie Existenzminimum wird bestimmt durch die Höhe der Einkommen, die an der Obergrenze dieses ersten Fünftels liegen. Der Verf. nimmt an, daß die wirkliche Zahl zur Zeit bei uns in Deutschland etwa bei 7 1/2% liege, wonach 13,3% des Einkommens freizulassen wären, was nach seiner Berechnung zu einem steuerfreien Existenzminimum von etwa 750 M führen würde.

Zu ähnlicher Weise wird eine gesetzmäßige Progression errechnet, die nach dem System der Durchstufung durchgeführt werden soll. Abzüge für Kinder und Zuschläge für Ledige bzw. Kinderlose, fehlen

nicht, ebensowenig als Ergänzungssteuer die „Verschwendungssteuer“ im Sinne von Bendixen, Weissenborn und Lambert. Die Notwendigkeit einer Höchstgrenze wird im Interesse der Kapitalbildung anerkannt, und bei diesem Anlaß werden — das ist die einzige Stelle — einige wirtschaftliche Erwägungen gegen die Progression bzw. ihre Überpannung angeführt. Ebenso wird, das mag ergänzend nachgetragen werden, auf S. 27 ff. der Schrift die Say-Riccardo-Salernoische Begründung der Progression inhaltlich kurz wiedergegeben, aber ohne sie zu nennen und ohne sich mit ihr auseinanderzusetzen. Ein tieferes Durchdenken der wirtschaftlichen Beziehungen ist überhaupt im allgemeinen zu vermischen; sonst hätte der Verf. z. B. darauf kommen müssen, daß zwischen Steuerfoll und Steuerfah eine ganz andere Beziehung besteht als die rein äußerliche, von der er unter Zugrundelegung des Solls als einer gegebenen Größe ausgeht. Weber der Gesamtbedarf noch das Einkommensteuereffektiv können und dürfen als eine gegebene Größe behandelt werden bei der Bestimmung der Steuerfah, d. h. der Steuerhöhe für die Steuerpflichtigen. Treiflich hat das Verhältnis Gerloff in dem jüngst erschienenen Heft des Handbuchs der Finanzwissenschaft gekennzeichnet: Jeder Quote des öffentlichen Aufwands muß größerer Nutzwert zukommen, als die Steuerdeckung dieser Quote für die Steuerpflichtigen und damit für die Volkswirtschaft Nutzenbezug bedingt. Der durch die Steuern zu deckende öffentliche Bedarf dient Bedürfnissen verschiedener Dringlichkeit. Ein gewisser Bedarf ist absolut notwendig, gewissermaßen das Existenzminimum des Staates; darüber hinaus dient jeder weitere Teilbedarf einem Bedürfnis abnehmender Dringlichkeit, während die steuerliche Aufbringung jeder weiteren Teilquantität mit zunehmenden Opfern der Einzelwirtschaft verbunden ist. Zwischen dem sinkenden Nutzwert der Steuererträge bzw. der daraus gedeckten öffentlichen Aufwendungen und der zunehmenden Intensität der Steueropfer hat die Steuerpolitik den Ausgleich zu finden. Die Größen, die dabei gesucht werden müssen, können freilich nicht errechnet, sondern nur erschaut und empfunden werden.

Auf keinen Fall führt die Methode Günther zum Ziel. Ganz fehlt sie bei der Errechnung des Existenzminimums. Wenn etwas in der ganzen Rechnung eine feste Größe ist, so ist es dieses. Nach Günther soll aber das Existenzminimum mit dem steigenden öffentlichen Bedarf kleiner werden! Wenn aber das wirkliche biologische Existenzminimum, dem aus dem Steuerbedarf berechneten steuerfreien Betrag, also dem errechneten Existenzminimum, den Gefallen nicht tut, mit ihm kleiner zu werden?

Im übrigen ist die von Günther gefundene Gesetzmäßigkeit doch offensichtlich nur eine scheinbare Gesetzmäßigkeit; sie ist es nur in dem auf der Voraussetzung aufgebauten Schema. Aber die Voraussetzung selbst ist keineswegs gesetzmäßig gefunden, sondern willkürlich gewählt, genau so wie die steuerfreien Beträge und Höhe der zeitlichen Tarife. Auch setzt der Günther'sche Gedankengang im Grunde die Einkommensteuer als Einkommen voraus. Die Frage der Steuerüberwälzung ist gänzlich unberücksichtigt gelassen.

Noch manches wäre gegen Einzelheiten der Schrift vorzubringen; so möchte ich z. B. zu der Unterscheidung zwischen fiktiver Vermögenssteuer (Kapitalertragsteuer) und effektiver Vermögenssteuer (einmalige Vermögensabgabe und Erbschaftsteuer) als Finanzwissenschaftler ein großes Fragezeichen machen. Aber es soll der kritischen Bemerkungen genug sein. Ich habe umgekehrt das lebhafteste Bedürfnis, mit anerkennenden Worten meine Befriedigung zu schließen, denn das Büchlein ist nicht nur flüssig geschrieben und schon deshalb anziehend, es ist es noch mehr durch seinen Inhalt, der auf alle Fälle so anregend wirkt, daß das Büchlein nicht nur dem Fachmann, sondern jedem Steuerpolitiker und den Politikern überhaupt zur Lektüre bringend empfohlen werden kann.

Staatsminister a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Steuerschuldrecht von Dr. **Wilhelm Merk**, Reg.-Rat u. Dozent für Arbeitsrecht und soziale Gesetzgebung an der Techn. Hochschule in Karlsruhe. Tübingen 1926. Verlag v. J. C. B. Mohr (Paul Siebeck). Preis 7,60 M.

Das Schrifttum über das Steuerrecht schwillt an. Ein allgemeines deutsches Steuerrecht ist nicht nur im Werden, es ist bereits in der vollen Entwicklung. Grundlegend ist hierfür die Reichsabgabenordnung gewesen und ihr ursprünglicher Verfasser, der bismarckische Senatspräsident am RStD. Dr. Enno Becker, steht auch unter den wissenschaftlichen Vertretern des neuen allgemeinen deutschen Steuerrechts in vorderer Reihe. In dieser ist neben ihm zu nennen Hensel mit seinem 1924 erschienenen „Steuerrecht“. Vorher schon ist auf dem Plan erschienen (1920) Kurt Ball mit der kürzlich in 3. Aufl. herausgekommenen „Einführung in das Steuerrecht“ und mit dem tiefschürfenden „Steuerrecht und Privatrecht“ (1924). Weiter sind zu nennen: Friedrichs, „Grundzüge des Steuerrechts“, Julius Fischer, „Das Steuerwesen des Deutschen Reichs“, Marcuse, „Das neue Reichssteuerrecht“ und Strub, „Handb. des Reichssteuerrechts“, das erste in 4., das

andere in 2. Aufl. erschienen, weiter (1926) der sehr beachtliche Grundriß des deutschen und preuß. Steuerrechts von Mirbt, sodann Lajzar, „Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht“ und Schranil, „Besteuerungsrecht und Steueranspruch“, zwei Sonderchriften, die aber von umfassender Bedeutung für das allem. Steuerrecht sind; nicht zu vergessen die Kommentare zur AbgO. und zum Finanzausgleichsgesetz, sowie die grundlegende Rechtsprechung des RStD. Diesen Quellen für das allgemeine deutsche Steuerrecht tritt jetzt hinzu das Buch von Wilhelm Merk, das ich heute zu besprechen habe.

Merk macht, wie er im Vorwort sagt, mit seinem „Steuerschuldrecht“ den Versuch, eine zusammenfassende Darstellung der allgemeinen Lehren des Steuerschuldrechts in der Hauptsache auf vergleichender und dogmatisch-systematischer Grundlage zu geben. Es liegt in dem Versuch eine gewisse Parallele zu dem Buch von Friedrichs, nur freilich mit dem grundlegenden Unterschied, daß Friedrichs den Zusammenhang des Steuerrechts mit dem Privatrecht herauszuarbeiten sucht, während es Merk umgekehrt darauf ankommt, in dem dogmatisch-systematischen Vergleich den öffentlich-rechtlichen Charakter des Steuerschuldrechts ins Licht treten zu lassen.

Das Ziel, das sich Merk gestellt hat, oder, wie er bescheiden sagt, der Versuch, den er unternommen hat, muß im ganzen als erreicht oder gelungen bezeichnet werden.

Auf alle Fälle liegt eine außerordentlich fleißige Arbeit vor. Eine große Belesenheit zeigt sich, ohne daß die Beherrschung des Stoffes verlorengegangen wäre. Allerdings wirkt die Menge des herangezogenen und oft weit herangezogenen Materials manchmal fast belästigend; die Anmerkungen häufen sich und wachsen zu einem Umfang an, der demjenigen des laufenden Textes nicht nachsteht. Die Aufnahme der Ausführungen wird dem Leser hierdurch erheblich erschwert, eine Hemmung, die durch eine gewisse Schwerfälligkeit der Darstellung und die zahlreichen Verweisungen aufeinander im Text noch verstärkt wird.

Auch der Inhalt des Buchs gibt, trotz seiner Güte im ganzen, zu Ausstellungen Anlaß. So findet sich z. B. in § 5 eine Erörterung über den Begriff Steuerpflicht bzw. Steuerpflichtiger, die nicht zu befriedigen vermag, auch wenn man die Anm. 1 zu § 6 mit in Anrechnung bringt. Auf den finanzwissenschaftlichen Begriff der Steuerpflicht wird überhaupt nicht eingegangen, obwohl es sonst an finanzwissenschaftlichen Erörterungen im Buche nicht fehlt, z. B. bezüglich der Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern, die im Anschluß an Wagner und Heberberg in — was ich ausdrücklich hervorheben möchte — nicht zu beanstandender Weise dargelegt wird, wobei freilich ein Versehen unterlaufen ist, von dem ich annehmen möchte, daß es auf einem Druckfehler beruht (solche fehlen auch sonst nicht) sofern S. 18 in Anm. 9 ausgeführt ist, daß nach der Einteilung von Heberberg die heutige Einkommensteuer bei der Besteuerung nach dem Verbrauch (§ 49) als eine direkte, sonst als eine indirekte Steuer erscheinen würde. Es ist aber gerade umgekehrt. Aber auch nach der rein steuerrechtlichen Seite ist die Behandlung des Steuerpflichtbegriffs unzulänglich. Daß gar zu den seither schon auseinandergehenden Begriffen der Steuerpflicht noch ein weiterer dadurch hinzugefügt wird, daß der Ausdruck auch für diejenigen Personen gebraucht wird, die für die Steuerfah eines Steuerpflichtigen haften und daß danach zwischen Steuerpflichtigen im engeren Sinn (§ 79 Abs. 1 W.) und Steuerpflichtigen im weiteren Sinn (§ 79 Abs. 2 W.) unterschieden wird, halte ich für ganz unglücklich. Auch vermisse ich in diesem Zusammenhang den Hinweis darauf, daß die W. den im § 79 aufgestellten Begriff der Steuerpflichtigkeit, genauer die Gleichstellung von Steuerpflicht und Steuerfah ihrerseits selbst nicht streng durchführt, sofern sie in § 162 Abs. 2 und § 221 den Begriff Steuerpflichtiger, wie das freilich wieder in anderer Weise auch sonst geschieht, von dem des Steuerfahnehmers unterscheidet und in einem weiteren Sinne ihrerseits verwendet. In diesem Zusammenhang hätte ich gerne eine Bezugnahme auf Schranil gefunden, der m. E. durchaus zutreffend gezeigt hat, wie eine streng logische Betrachtung dazu führen muß, der „Steuerpflicht“ auf der Passivseite das „Steuerrecht“ oder Besteuerungsrecht auf der Aktivseite gegenüberzustellen und ebenso der „Steuerfah“ auf der einen Seite entsprechend den „Steueranspruch“ auf der andern Seite. Trotz der hervorzuheben reichen, fast überreichen Verwertung des Schrifttums fehlt hier die Heranziehung von Schranil. Es ist mir übrigens auch sonst aufgefallen, daß wenigstens die neuere Literatur (Hensel, Enno Becker, Ball, Schranil, Rawiasky) verhältnismäßig häufig gerade dort nicht angezogen ist, wo man sie nicht gerne mißt. Zum Teil mag sich das allerdings dadurch erklären, daß die Schrift nicht in erster Linie kritisch, sondern darstellend-beschreibend gehalten ist. Auszustellen möchte bei diesem Anlaß noch sein, daß Heberbergs Finanzwissenschaft gelegentlich in der 6. Aufl. zitiert ist, während das Buch in 18./19. Aufl. vorliegt.

Wenig glücklich will mir sodann die Gleichstellung der Steuern mit den Mitgliedsbeiträgen eines rechtsfähigen Vereins erscheinen, zumal die Vergleichung aus dem Bestreben hergeleitet wird, das Steuerschuldverhältnis als ein öffentlich-rechtliches zur Anschauung zu bringen, das aus der Zugehörigkeit zum Staate erwächst! Ich bin völlig mit dieser Anschauung einverstanden, aber gerade deshalb hätte ich den Vergleich mit den Mitgliedsbeiträgen nicht gemacht, weil der Vergleich selbst wieder auf das Privatrechtsgebiet hinüberleitet. Im übrigen hätte vielleicht noch deutlicher, als es geschehen ist, betont werden dürfen, daß das Steuerschuldverhältnis, trotzdem man von einer Gläubigerseite und einer Schuldnerseite reden kann und redet, nicht mit dem privatrechtlichen Obligationsverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner verwechselt werden darf.

Im übrigen stimme ich, wie bereits berührt, im ganzen und abgesehen von dem Vergleich mit den Mitgliedsbeiträgen mit der rechtlichen Auffassung des Verfassers über das Wesen des Steuerschuldverhältnisses überein, die sich wiederum im wesentlichen mit der Auffassung Schranils decken wird, der diesmal auch angezogen ist. Bekanntlich steht die Rechtsnatur des Steuerschuldverhältnisses im Streit und es wäre vielleicht doch angezeigt gewesen, auf die Kontroversen, unter Darlegung der einschlägigen Ausführungen von Schranil, Henjel, Mirbt, Rawiasky, etwas näher einzugehen.

Das breit angelegte und im Interesse der Gründlichkeit systematisch, d. h. in der Disposition etwas auseinandergezogene Buch zerfällt außer dem Vorwort und der Einleitung in neun Abschnitte. Der 1. Abschnitt geht von dem Begriff der Steuer und der Steuerschuld aus und erörtert deren rechtliche Natur im allgemeinen wie die Abgrenzung des Herrschaftsbereichs der inländischen Steuergewalt. Im 2. Abschnitt wird näher auf die Subjekte des Steuerschuldverhältnisses eingegangen und untersucht, wer Beteiligter im Steuerschuldverhältnis sein kann und wie die Beteiligten für die einzelne Steuerschuld bestimmt werden. Es folgt im 3. Abschnitt eine Untersuchung über die Voraussetzungen der Entstehung des Steuerschuldverhältnisses und im 4. Abschnitt des Inhalts desselben. Anschließend gelangen im 5. Abschnitt die Änderungen des Steuerschuldverhältnisses in persönlicher und in sachlicher Beziehung zur Behandlung. Die Verstärkung und Sicherung der Steuerschuld durch Heranziehung mehrerer Personen oder durch Begründung von Sachherrschaftsverhältnissen, die Ermittlung und Feststellung der Steuerschuld und endlich das Erlöschen des Steuerschuldverhältnisses werden in den Abschnitten 6, 7 und 8 behandelt und den Beschluß bildet als Abschnitt 9 eine Erörterung über die Erstattung zu Unrecht erfolgter Steuerleistungen. Innerhalb der Abschnitte laufen in Durchzählung (§§ 1 bis 25) Paragraphen und innerhalb derselben ist die Gliederung in scharfer, gelegentlich fast etwas zu weit getriebener Systematik durchgeführt. Der wichtige 4. Abschnitt „Inhalt des Steuerschuldverhältnisses“ z. B. hat folgende Gliederung: § 11 Der Inhalt des Steuerschuldverhältnisses im allgemeinen: I. Das Steuerschuldverhältnis und die Steuerschuld im engeren Sinn, II. Steueranspruch und Steuerschuld, III. Gesetzliches Schuldverhältnis, IV. Arten der Steuerschuldverhältnisse, V. Der Inhalt im einzelnen; § 12 Die Verpflichtung zur Steuerleistung, Schuld und Haftung; I. Im allgemeinen, II. Die Schuld, III. Die Haftung, IV. Schuld und Haftung, V. Haftung des Steuerschuldners für Dritte; § 13 Der Gegenstand und der Umfang der Leistung; I. Der Gegenstand der Leistung, II. Der Umfang der Leistung, III. Art der Leistung; § 14 Der Ort und die Zeit der Leistung, III. Art der Leistung; § 14 Der Ort und die Zeit der Leistung; I. Der Leistungsort, II. Die Leistungszeit. Ein überflüssiges, wenn auch nicht sehr eingehendes, so doch genügendes Sachverzeichnis fehlt nicht. Das ganze Buch umfaßt 176 Druckseiten, wovon 8 auf Titel, Vorwort, Inhalts- und Abkürzungsverzeichnis, 165 auf den laufenden Text und 3 auf das den Beschluß bildende Sachverzeichnis entfallen. Die Ausstattung ist gut, der Druck klar, der Preis verhältnismäßig billig.

Staatsminister a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Handkommentar der Reichsteuergesetze. Besitz- und Verlehrssteuern. Herausgegeben von Mitgliedern des Reichsfinanzhofs Dr. Enno Becker, Senatspräsident, Dr. Richard Klotz, Senatspräsident, Ludwig Mirre, Reichsfinanzrat, Siegfried Ott, Reichsfinanzrat. 1. Lieferung. Stuttgart. Verlag von J. Neff.

Wenn Männer wie Enno Becker, Klotz, Mirre und Ott sich zusammen tun, um einen Steuerkommentar herauszugeben, so muß etwas Gutes und Zuverlässiges herauskommen. Und das heute zu besprechende, in der ersten Lieferung vorliegende Buch ist etwas Gutes und Zuverlässiges, und noch mehr: es ist etwas Besonderes, bzw. verspricht, etwas Besonderes zu werden. In Büchern über die neuen Steuergesetze und an Kommentaren zu denselben ist wahrhaftig kein Mangel. Es hat sich mir schon öfters die Frage aufgedrängt, ob die

Vielseitigkeit, man kann auch sagen Zerstückelung, die auf diesem Gebiete vorliegt, sachlich und vor allem bei unserer wirtschaftlichen Lage vom Standpunkt der volkswirtschaftlichen Produktivität aus zu rechtfertigen ist. Wie bedenklich aber andererseits eine etwaige zahlenmäßige Beschränkung oder Begrenzung auf dem Wege der Kontingentierung wäre, das zeigt das vorliegende Unternehmen. Es würde eine Einbuße für das Schrifttum über die Reichsteuergesetze bedeutet haben, wenn der Kommentar nicht hätte erscheinen können, denn er bringt, wie bemerkt, etwas Besonderes. Er ist Kommentar und wissenschaftliches Lehrbuch zugleich. Durchweg, besonders deutlich bei Becker, tritt das Bestreben hervor, unter Zurückdrängung des rein Stofflichen und unter Vermeidung alles dessen, was in die Breite führt, das Wesentliche und Grundsätzliche herauszuarbeiten und in den Vordergrund treten zu lassen.

Ein Mangel ist aber, wie die Lieferungen herauskommen. Blut und unvermittelt beginnt die vorliegende Erste Lieferung mit dem Steuerüberleitungsgesetz, bearbeitet durch Mirre, unter der Leitüberschrift „Handkommentar der Reichsteuergesetze I“. Es folgt ein Blatt mit der Überschrift „Inhaltsverzeichnis I“ und alsdann der Gesetztext mit den Anmerkungen auf 32 Seiten, wobei oben neben der Seitenzahl jedesmal eine 1 beigelegt ist, und zwar auf den linken Seiten hinter der Seitenzahl, auf den rechten Seiten vor der Seitenzahl. Was, abgesehen von der letzteren Eigentümlichkeit, die 1 bedeuten soll, ist unklar: den Band I des Handkommentars oder das Steuerüberleitungsgesetz als Gesetz I des Kommentars? Offenbar das letztere, denn auf S. 2 des Umschlages erfährt man, daß das Werk in einem Bande herauskommen soll.

Hinter der S. 32, mit der das Steuerüberleitungsgesetz abschließt, kommt das Körperschaftsteuergesetz von Mirre mit der Leitüberschrift „Handkommentar der Reichsteuergesetze II“. Dem Gesetztext und den Anmerkungen ist außer dem „Inhaltsverzeichnis (II)“ eine „Einleitung“ vorangestellt, ebenso ist den an die einzelnen Paragraphen des Gesetztextes sich anschließenden kommentierenden Ausführungen eine Inhaltsübersicht vorangestellt, allerdings nicht bei jedem Paragraphen, aber bei den meisten. Das ist m. E. zweckmäßig, aber beim Überleitungsgesetz fehlen die Übersichten völlig. Warum solche Ungleichheiten in einem und demselben Kommentar?

Und nun gar das nächste Gesetz, das Umsatzsteuergesetz. Dasselbe beginnt mit der Leitüberschrift „Handkommentar der Reichsteuergesetze VI“. Dementsprechend sind die laufenden Seitenzahlen mit einer VI begleitet, wie im Körperschaftsteuergesetz mit einer III. Die Seitenzahlen beginnen jedesmal (bei III und VI) mit 1. Der Umsatzsteuer ist ein Vorwort vorangestellt, in dem ausgeführt ist, daß und warum der Gesetztext ohne Kommentar abgedruckt ist und daß eine wissenschaftliche Bearbeitung für später vorbehalten ist. Wäre es solchenfalls nicht näher gelegen, die Herausgabe des Kommentars überhaupt zu verschieben? Alsdann hätte sich vielleicht der Abdruck und die Behandlung des Überleitungsgesetzes ganz erübrigt, das in einem Buche über den künftigen Steuerrechtszustand im deutschen Steuerwesen ohnehin wie eine Art Fremdkörper erscheint.

Hinter dem Umsatzsteuergesetz kommt mit der Leitüberschrift „Handkommentar der Reichsteuergesetze II“ das Einkommensteuergesetz von Dr. Enno Becker. Mancher wird mit mir gerade auf diesen Teil des Kommentars am geringsten sein. Allein mit dem § 5 des Gesetzes bricht das erste Heft ab. Dem Text des Einkommensteuergesetzes sind hier wieder zunächst allgemeine Vorbemerkungen vorausgegeben über „Volkswirtschaftliche und steuerrechtliche Betrachtungsweise“, über „den steuerrechtlichen Einkommensbegriff im allgemeinen“ usw., und überdies ist zu den ersten drei Paragraphen dem Kommentar zum Gesetztext jeweils eine Inhaltsübersicht vorangestellt in der Art, wie es der Verf. auch in seinem vortrefflichen Kommentar zur Reichsabgabenordnung gehalten hat.

Auf die Ausführungen Becker's im einzelnen einzugehen, muß ich mir bis zum Erscheinen der zweiten Lieferung vorbehalten. Hoffentlich bringt diese die Fortsetzung des Einkommensteuergesetzes und nicht wieder etwas anderes. IV und V, wahrscheinlich Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, fehlen ja auch noch, desgleichen Ausbringungsgesetz, Erbschaftsteuergesetz, Kapitalverkehrssteuergesetz und Grunderwerbsteuergesetz wie Reichsabgabenordnung. Wie das alles in einem Band sich vereinigen lassen soll, ist mir unklar. Sollte dieser nicht sehr unhandlich werden? Ebenso ist mir unklar, wie das Umsatzsteuergesetz, das auf S. 2 des Umschlages, abgesehen von der Abg., an letzter Stelle aufgeführt ist, zu der Ziffer VI kommt? Es mag ja sein, daß einmal irgendwo in einer Ankündigung eine Erläuterung des Planes des Buches gegeben worden ist, aber das müßte doch eigentlich in der ersten Lieferung wiederholt sein. So wie die Lieferungsausgabe veranfaßt ist, kann sie als glücklich nicht bezeichnet werden.

Das alles bezieht sich aber nur auf die Art der Ausgabe, also auf Äußerlichkeiten. Übrigens kann auch in dieser Beziehung Lobendes erwähnt werden, vor allem das klare Auseinanderhalten des seitgedruckten Gesetztextes und der sich scharf davon abhebenden, kommentierenden Ausführungen, die in kleinerem und engerem, aber angenehmem Druck gehalten sind.

Über den Inhalt ist, soweit ich bis jetzt urteilen kann und wie ich einleitend bereits bemerkt habe, offenbar nur Rühmendes zu sagen; ein näheres Eingehen darauf behalte ich mir bis zum Erscheinen der zweiten Lieferung vor.

Staatsminister a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Dr. Werner Zeilchenfeld bei der Industrie- und Handelskammer Berlin: Steuerhandbuch. 2. Auflage Berlin. 1926. Verlag von Reimar Hobbing. Etwa 850 S. Preis 18 M.

In einem Bande sind eine Reihe von Reichsteuergesetzen behandelt, aber nicht alle. Das Buch zerfällt in drei Teile, die je voneinander unabhängig sind und je ein besonderes Sachverzeichnis enthalten. Der I. Teil behandelt das Einkommensteuergesetz und das Körperschaftsteuergesetz, der II. Teil das Vermögensteuergesetz, das Erbschaftsteuergesetz und das Reichsbewertungsgesetz, der III. Teil das Umsatzsteuergesetz und die Kapitalverkehrssteuernovelle. Das Umsatzsteuergesetz ist neu aufgenommen und vom Oberregierungsrat Dr. Wandow mit großer Sachkunde bearbeitet. Auf den Text des KapVerkStG verzichtet das Werk diesmal, weil das Gesetz infolge der vielen Änderungen unübersichtlich geworden sei. Es soll abgewartet werden, „bis das Reichsfinanzministerium sich endlich zu der Veröffentlichung der ihm vom Reichstag aufgegebenen Neufassung des Gesetzes entschließt“. Der Minister ist aber nicht beauftragt, sondern nur ermächtigt, das Gesetz im Einkommen mit dem Reichsrat neu zu fassen und den geltenden Gesetzen anzupassen (Art. VII § 1 Abs. 2 des Gesetzes v. 10. Aug. 1925 zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens). Andere Erklärer des Gesetzes haben sich der — allerdings nicht ganz einfachen — Aufgabe unterzogen und einen der jetzigen Rechtslage entsprechenden Text gebracht. Jedenfalls muß es als ein Mangel des vorliegenden Werkes bezeichnet werden, daß nur ein Abänderungsgesetz nebst einer Reihe von Erlassen des Ministers abgedruckt sind, da mit diesen ohne das Gesetz selbst niemand recht etwas anfangen kann. Im übrigen aber wird das Werk den Auf- und abwärts seit Erscheinen der ersten Auflage erworben hat, recht fertigen. Ein Erläuterungsbuch ist es nicht. Es trägt der Abneigung der Nichtjuristen gegen „Paragrafen“ Rechnung und scheidet den Gesetzestexten zusammenhängende, auf den Laienverstand berechnete, Darstellungen voraus. Die Gesetze nebst den wichtigsten Ausführungsbestimmungen sind in „Anhängen“ zusammengefaßt, die allerdings erheblich umfangreicher sind als die Darstellungen selbst. Diese sind vollständig gefaßt und mit Beispielen versehen. Das Buch wird denen, für die es geschrieben ist — zu diesen rechnet der Herausgeber nicht die Land- und Forstwirte, die Minderkaufleute und Handwerker —, wie die erste Auflage gute Dienste leisten.

RfzRat Dr. Boethke, München.

Boethke-Artl: Handbuch des Steuerrechts. Die gesamten Reichsteuergesetze (ohne Zoll- u. Verbrauchsteuergesetze) mit Erläuterungen in einem Bande. Köln 1926. Verlag von Dr. Otto Schmidt. Preis 35 M.

Ein Werk, das vor allem für die Bedürfnisse der Praxis bestimmt ist und dieser sicherlich gute Dienste leisten wird, zumal — um das gleich hier zu sagen — ein ungewöhnlich eingehendes und sorgfältig gearbeitetes Sachregister den Bedürfnissen der Praxis weit entgegenkommt. Das Unternehmen ist geradezu einzig in seiner Art, weil es die Texte der Reichsteuergesetze nach dem neuesten Stand in einem Band vereinigt und zugleich kommentiert.

Es fehlen übrigens, wie im Titel des Buchs angegeben ist, die Verbrauchsteuern und die Zölle, womit die Ankündigung im Vorwort, daß das Werk alle Reichsteuergesetze i. S. des § 3 der Reichsabgabenordnung in sich vereinige, nicht übereinstimmt. Die Weglassung der Zölle und Verbrauchsteuern wird im Vorwort mit der Begründung erwähnt, daß sie ein in sich zusammenhängendes Steuergebiet bilden, für das eine Absonderung zulässig sei.

Von dem anderen großen Handbuch, das ebenfalls alle Reichsteuern und diesmal wirklich alle, einschließlich der Zölle und Verbrauchsteuern in einem Band behandelt, ich meine das kürzlich in dritter Auflage erschienene Handbuch des Steuerrechts von Strub, unterscheidet sich das gegenwärtige Buch dadurch, daß es von jeder behandelten Steuer den Gesetzestext als solchen bringt und kommentiert, während das Strub'sche Handbuch eine systematische Darstellung des Inhalts der einschlägigen Gesetze bietet.

Natürgemäß beschränken sich die den Text kommentierenden Anmerkungen auf das wichtigste. Von den Bedürfnissen der Praxis aus gesehen, kann hierin wiederum ein besonderer Vorzug erblickt werden, zumal die Erläuterungen bei aller Kürze das Wesentliche erschöpfend zur Darstellung bringen, insbes. auch die Rechtsprechung und die Ausführungsbestimmungen, die letzteren

z. T. in wörtlicher Wiedergabe. Ob diese wörtliche Wiedergabe durchweg als ein Vorzug anzusehen ist und ob eine gedrängte kommentatorische Wiedergabe dem Charakter und Zweck des Buchs nicht besser entsprochen hätte, mag dahingestellt bleiben.

In die Erläuterungsarbeit haben sich erste Sachkenner in der Weise geteilt, daß jeder sein Spezialgebiet übernommen hat. Bei der Reichsabgabenordnung, mit der das Buch eröffnet wird, hat nochmals eine Arbeitsteilung stattgefunden, die in glücklicher Zusammenarbeit durch Mrozek, Boethke, Artl und Pünder geleistet wird. Das Einkommensteuergesetz ist von der altbewährten Hand Mrozeks, des Senatspräsidenten a. D. am Reichsfinanzhof, behandelt, das Körperschaftsteuergesetz von dem Ministerialrat am Reichsfinanzministerium Kernerkecht, ebenso das Steuerüberleitungsgesetz, das den Beschluß der Gesetzgebung bildet, weil für eine Neuaufgabe seine Beglassung vorgehen ist. Reichsfinanzrat Artl hat das Reichsbewertungsgesetz bearbeitet, Reichsfinanzrat Zimmermann das Vermögensteuergesetz, Ehm, Senatspräsident am Kammergericht in Berlin, das Erbschaftsteuergesetz, Reichsfinanzrat Gutmacher das Grunderwerbsteuergesetz und das Kapitalverkehrssteuergesetz, Reichsfinanzrat Mirre das Wechselsteuergesetz, das Kraftfahrzeugsteuergesetz, das Rennwett- und Lotteriegesetz und das Versicherungsteuergesetz und Reichsfinanzrat Dr. Nehlow das Umsatzsteuergesetz. Die größte Zahl der zur Bearbeitung übernommenen Gesetze entfällt auf Reichsfinanzrat Dr. Boethke: Industriebelastungs- nebst Aufbringungsgesetz, Rentenbankgrundschuld-, Obligationensteuer-, Beförderungsteuergesetz, Reichsbesteuerungsgesetz, Finanzausgleichsgesetz. Außerdem tragen seinen Namen die ohne Kommentierung im Anhang abgedruckten rechtsrechtlichen Bestimmungen über die Vermögenssteuer und die Hauszinssteuer.

Das Buch gibt das geltende Recht nach dem Stand vom August 1926. Diejenigen bis 31. August eingetretenen Änderungen, welche in dem Text selbst nicht mehr bearbeitet werden konnten, sind am Schluß des Buchs hinter dem Sachregister nachgetragen.

Der Preis für das trotz seines Umfangs handliche und gut ausgestattete, mit einem soliden Einband versehene, im ganzen 1408 Seiten umfassende Buch beträgt 35 M.

Staatsmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Dr. Kurt Ball und Dr. Fritz Koppe: Steuerformularbuch. Briefmuster und Beispiele für den gesamten Schriftverkehr mit den Steuerbehörden. Berlin. Industrie-Verlag Späth & Linde. 220 Seiten. Preis 5 M, geb. 6,20 M.

Das von den im Steuerchrifttum wohlbekanntesten Verfassern herausgegebene Formularbuch enthält Muster von Anträgen und Rechtsmitteln aller Art für die Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerbehörden, ja sogar in Verbindung mit Stundungsgesuchen, Sicherungsbeträge, Widerspruchsklage, Einstellungsanträge, Arretbeschwerden, Anträge und Beschwerden im Strafverfahren, Gnabengesuchen und dgl., und zwar befaßt sich der erste Teil des Buches mit den verschiedenen Reichsteuern, der zweite Teil mit den preuß. Landes-, Gemeinde- und Kirchensteuern.

Das Buch, das sich ausschließlich an das steuerpflichtige Publikum wendet, mag manchen Steuerpflichtigen, insbes. auch durch die den Mustern beigegebene Aufklärung über die gesetzlichen Bestimmungen selbst erwünscht und nützlich sein. Zweckmäßig ist der häufig wiederkehrende Hinweis, daß im Hinblick auf die Schwierigkeit der Materie die Zuziehung eines Rechtsanwalts angezeigt ersicht.

RA. Dr. W. Riefe, Stuttgart.

Verzeichnis der Finanzämter des Deutschen Reichs. Stand vom September 1926. Herausgegeben vom Reichsfinanzministerium. Leipzig, Reifstr. 7. Verlag Friedrich Cröber. Preis 3 M, beim Bezug von 5 Stück 2 M.

Das neue Verzeichnis enthält neben der Beschreibung der Amtsbezirke die genauen Anschriften, die Fernsprechanhänge sowie die Post- und Bankverbindungen der Finanzämter. Außerdem sind bei jedem Finanzamt die Steuern aufgeführt, die abweichend von der allgemeinen örtlichen Zuständigkeit andere Finanzämter verwalten. Im zweiten Teile des Verzeichnisses sind die Finanzämter nach den einzelnen Ländern getrennt aufgeführt. Der dritte Teil gibt ein überschüssiges Anschriftenverzeichnis der wichtigsten Dienststellen der 26 Landesfinanzämter. Als Anhang ist ein Verzeichnis der Post- und Bankverbindungen der Oberfinanzkassen beigelegt.

D. S.

2. Einzelne Steuergesetze.

Dr. h. c. **Enno Becker**, Senatspräsident am Reichsfinanzhof:
Die Reichsabgabenordnung. 5. neubearbeitete Aufl. (14.—17. Tausend.) Berlin 1926. Carl Heymanns Verlag. XII und 962 S.

Die dritte Auflage des Beckerschen Komm. zur AbgO. haben Max Lion und ich vor etwa zwei Jahren in dieser Zeitschrift ausführlich gewürdigt (ZfV. 1924, 1846 ff.); für die vierte Auflage des Werkes, die nur durch Nachträge ergänzt war, bedurfte es lediglich eines kurzen Hinweises (ZfV. 1925, 1971); seit einigen Monaten liegt die fünfte Auflage des bedeutamen Werkes vor, die eine eingehendere Besprechung beanspruchen darf. Der Hinweis im Titel, daß hier tatsächlich eine „Neubearbeitung“, nicht bloß eine Ergänzung vorliege, ist durchaus berechtigt; galt es doch diesmal, die z. T. grundlegenden Veränderungen, welche die große Finanzreform vom Aug. 1925 im deutschen Steuerrecht vorgenommen hatte, zu verarbeiten. Durch diese Finanzreform ist vor allem auch die Inflationsgesetzgebung überwunden, das deutsche Steuerrecht in ein Stadium gewisser Stabilität überführt worden. Damit erübrigte sich manche Gedankenreihe, die für die Zeit der Selbstbewertung wie auch noch für die Periode der Notverordnungen grundlegende Bedeutung beanspruchen konnte. Becker hat den „Ballast der Inflationszeit“ zum großen Teil über Bord geworfen. Auch im übrigen schien es ihm — namentlich bei langen Ausführungen von Rechtsprechung — an der Zeit zu sein, vieles aus den ersten Jahren der Spruchstätigkeit des RfH. zu streichen und die Judikaturzitate stärker auf die letzten Bände der amtlichen Sammlung und namentlich der (die dort nicht abgedruckten Urteile fast erschöpfend bringenden) Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ zu konzentrieren. Die Hinweise auf wichtige Literatur sind — wenn auch nicht sehr erheblich — vermehrt worden.

Der Umfang des Werkes ist dadurch leider (oder besser: Gott sei Dank!) nicht vermindert, sondern wieder um etwa 50 Seiten gegenüber der Voraufgabe ver mehrt worden. Nicht ohne inneren Grund: Gerade die Reichsfinanzreform von 1925 zeichnete sich vor ihren Vorgängerinnen dadurch aus, daß sie den allgemeinen Grundbegriffen des Steuerrechts größte Beachtung schenkte. Der Neuaufbau der Einkommen- und Körperschaftsteuer konnte nicht ohne Einfluß auf die Erläuterungen zum allgemeinen Steuergesetz bleiben. Vor allem war es aber das Reichsbewertungsgesetz vom 10. Aug. 1925, das stärksten Einfluß auf die Neubearbeitung gewonnen hat.

Dieses Gesetz gestaltet tatsächlich den Abschnitt „Wertermittlung“ (§§ 137—161 W.) entscheidend um. Zwar hat die Bewertung nach dem RWVG. dem Wortlaut nach nur für die VermSt. und daneben für die ErbSt. Bedeutung; in Zukunft wird sein Anwendungsbereich sich auch auf die Grund- und Gewerbesteuern des Landes- und Kommunalrechts erstrecken, soweit diese auf der Grundlage des Vermögenswertes fußen; formell-systematisch könnte man also die Vorschriften des RWVG. dem materiellen Einzelsteuerrecht zuordnen, hinter dem die Bewertungslehre der W. nur subsidiär gilt. Eine solche Betrachtung würde aber der Tragweite des neuen Gesetzes nicht gerecht. Ist doch einerseits das Bewertungsrecht der W. selbst zum großen Teil auf die Vermögensbewertung zugeschnitten; erstrecken sich andererseits doch die nach dem RWVG. ermittelten Werte weit über das Gebiet der Vermögenssteuern hinaus. Auch im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, bei der Grunderwerb- und Wertzuwachssteuer, bei der Gesellschaftsteuer (ganz abgesehen von Vermögenszuwachssteuer, Industriebelastung und etwaigen einmaligen Abgaben) wird man in Zukunft ohne Zuhilfenahme der Bewertungen nach dem RWVG. vielfach nicht auskommen. Dieses Gesetz hat ferner das Veranlagungsverfahren durch die Scheidung in Bewertungs- und „Ausrechnungs“verfahren stark beeinflusst. Die Zusammensetzung und der Aufgabenkreis der Reichsfinanzbehörden ist durch die Einfügung der besonderen Bewertungs-ausschüsse in die bisherige Organisation in ein (übrigens keineswegs abgeschlossenes) Stadium der Neuentwicklung getreten.

Alles das bot Becker Anlaß zu grundlegenden Umgestaltungen ganzer Abschnitte seines Werkes, namentlich der Bewertungslehre. Gerade diese Neubearbeitung muß als der wertvollste Teil der fünften Auflage betrachtet werden. Vor der Schwierigkeit, den neuen Rechtsstoff zu meistern, sind bisher die meisten Kommentatoren zurückgeschreckt. Becker hat gerade den Problemen, die das RWVG. überreichlich stellt, in seinen Abhandlungen „Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen“ im letzten Jahrgang von „Steuer und Wirtschaft“ tiefdringende Vorarbeiten gewidmet, deren Ergebnisse in der Neuaufgabe seines Kommentars zusammengefaßt werden. So kann man wohl sagen, die vorliegende Bearbeitung kam (wenigstens vorläufig) als eine brauchbare, in die innere Gedankenwelt des RWVG. einführende Erläuterung auch dieses Kernstücks der Reichsfinanzreform von 1925 gelten.

Das tritt auch äußerlich in Erscheinung. Mehr als früher sind Fragen aus dem Grund- und Gewerbesteuerrecht in die Erläuterungen der W. hineinverarbeitet worden. Die Anmerkungen zu dem grundlegenden § 137 W. (Bewertung nach der wirtschaftlichen Einheit)

waren in der 4. Aufl. auf acht Seiten zusammengedrängt; heute umfassen sie 40 Druckseiten. Becker stellt hier jeweils die verschiedenen Grundsätze der W. und des RWVG. einander gegenüber; erst dadurch erkennt man vollständig, wie stark der innere Aufbau des neuen Gesetzes von dem bisherigen (freilich auch schon in den Einzelgesetzen abgeschwächten) Bewertungsprinzipien abweicht. Die W. geht von der Gesamtheit aus und betrachtet die Werte der in ihr zusammengefaßten Einzelgegenstände bestenfalls als Rechnungsfaktoren. Das RWVG. scheint dagegen den Gesamtwert stärker als die W. in der Summe der Einzelwerte erblicken zu sollen. Mögen sich aber diese beiden Grundsätze auch in der Theorie in klarem Gegensatz zueinander stellen lassen, praktisch nähern sie sich mehr, als man erwarten möchte. Und gerade die innerliche Verbindung von Theorie und Praxis, die überhaupt einen der größten Vorzüge des Beckerschen Werkes darstellt, ist in der Bewertungslehre besonders stark hervortretend. Geht man seinen — zuweilen kurzen und nicht ganz leicht verständlichen — Andeutungen nach, so staunt man immer wieder über die Fülle von Anschaulichkeit, die weite Übersicht des gesamten Gebiets, der doch keine Einzelheit entgeht, die Meisterschaft, mit der auch in den kompliziertesten Fällen immer wieder eine Lösungsmöglichkeit gegeben wird. Der Steuertheorie bleiben gewiß noch große Aufgaben zur Lösung vorbehalten. Gerade die Schwierigkeit und Verwickeltheit des Stoffes, der einem beim Durcharbeiten vieler Stellen des Beckerschen Kommentars deutlicher als sonst vor Augen steht, fordert zu Vereinfachungen und Ausschälfungen auf, um erst einmal eine Übersicht zu gewinnen, die Becker so selbstverständlich ist, daß er die Landkarte seines Denksystems nicht erst zu entfallen braucht. Keiner aber, der sich in der Theorie oder Praxis mit dem Steuerrecht beschäftigt, wird die Fülle von Stoff und Gedanken entbehren können, die in Beckers Erläuterungen auf jeder Seite zu finden sind. Und die Neubearbeitung bietet Wissenschaft und Verwaltung ein Werk dar, das nicht nur auf der Höhe der Zeit steht, sondern in vielen Teilen dem gegenwärtigen Stande der Rechtsprechung weit vorausseilt.

Die nächste Auflage wird nicht länger auf sich warten lassen als ihre Vorgängerinnen. In ihr wird es erforderlich sein, die Ausf. und Durchf. zum RWVG. hineinzuverarbeiten. Namentlich die in § 12 Durchf. erfolgte Gleichstellung von Gestehungskosten und gemeinem Wert (wenigstens für Regelfälle) ist wohl geeignet, manche von Beckers Ausführungen (z. B. S. 314) teilweise abzuschwächen. Endlich die Wiederholung eines bereits früher geäußerten Wunsches: Könnte der Verlag sich nicht entschließen, wenigstens die wichtigsten Texte von Nebengesetzen und Verordnungen in einem Anhang beizufügen, oder auch in einem Ergänzungsband zur Verfügung zu stellen? Wer täglich und stündlich mit dem Buche arbeiten muß, empfindet es als lästig, bei Verweisungen auf die StundungsD., die BeitrD. usw. immer wieder durch Nachschlagen in einem anderen Bande unterbrochen zu werden. Eine wesentliche Vermehrung des Umfanges würde kaum eintreten (sie wäre übrigens bei einem Werk von dieser Bedeutung auch gleichgültig), weil im Text der Erläuterungen viele Stellen abgedruckt sind, die im Anhang ihren Platz finden könnten. Von dem BGB. hat heute wohl kaum mehr als nur eine Textausgabe ohne EinfG. oder ErbaurechtsW. hergestellt; die Nebengesetze der W. können in dem grundlegenden und führenden Kommentar gleiche Rücksicht beanspruchen.

Prof. Dr. Albert Hensel, Bonn.

Das **Vermögenssteuergesetz** vom 10. Aug. 1925 mit Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen für die Praxis erläutert von Dr. **W. Wend**. Zweite erweiterte Auflage. Berlin u. Wien. Industrieverlag Spacht & Linde. Preis brosch. 14 M geb. 16 M.

Die zweite Auflage des Buches, dessen erste Auflage von Marcuse, ZfV. 1926, 514 besprochen wurde, ist durch die neueste Rechtsprechung und die Verwertung inzwischen ergangener Erlasse aufs laufende gebracht. Die Fachliteratur ist nur wenig berücksichtigt, wohl mit Rücksicht darauf, daß das Buch mehr für den Praktiker als für den Steuerfachmann bestimmt ist. Dem gleichen Grunde ist es vielleicht zuzuschreiben, daß zahlreiche grundlegende Streitfragen aus dem Bewertungsrecht, darunter auch praktisch recht wichtige, wie z. B. die Befandlung der immateriellen Werte oder der Grenzfälle der stillen Gesellschaft, nur sehr kurzforlich behandelt sind. Manches findet man allerdings in der vom gleichen Verfasser im gleichen Verlage veröffentlichten Schrift: „Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele für das gewerbliche Betriebsvermögen.“ Ich halte diese Teilung der Materie nicht für zweckmäßig, wenn auch zuzugeben ist, daß sie durch den Gesetzgeber selber angeregt ist, der Bewertungsrecht und sonstiges Vermögenssteuerrecht in verschiedenen Gesetzen regelt. Aus diesem Grunde ist die Verfassung eines Kommentars zum Vermögenssteuergesetz überhaupt eine undankbare Aufgabe. Ich würde eine Bearbeitung des gesamten Vermögenssteuerrechtes einschließlich aller Bewertungsfragen in einem Band bevorzugen.

RA. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

Reichsfinanzrat Dr. F. W. Koch, Mitglied des Reichsfinanzhofs:
Umsatzsteuergesetz in der Neufassung vom 8. Mai 1926
mit den Durchführungs- u. Ausführungsbestimmungen
vom 25. Juni 1926. München 1926. C. F. Beck'sche Ver-
 lagsbuchhandlung. 223 S. Preis geb. 5,50 M.

Der in dem Schrifttum des Steuerrechts bestbekannte Verf. hat sich — wie er selbst im Vorwort sagt — zur Aufgabe gestellt, das Gesetz in seiner neuen, von der bisherigen wesentlich verschiedenen Fassung mit gleichfalls erheblich veränderten Durchführungs- und Ausführungsbestimmungen in einer handlichen Ausgabe zusammenzufassen, die den Wünschen der Steuerpflichtigen, Steuerbehörden-Beamten und -Berater Rechnung zu tragen geeignet sei. Diese Aufgabe ist ihm vollkommen gelungen. Dem Gesetz sind die Durchführungs- und Ausführungsbestimmungen vom 25. Juni 1926 beigelegt, ebenso die wichtigsten Erlasse des RFinMin. und weiter ein Auszug aus den Ausführungsbestimmungen zum Einkommen- und KörperschaftsStG., soweit sie für das Umsatzsteuerrecht von Bedeutung sind. Vor allem aber sind dem Gesetz in knapper und gedrängter Form Erläuterungen beigelegt, die die ganze bisherige Rechtsprechung des RFin. umfassen, soweit sie für das heutige Gesetz noch von Bedeutung sind. Der Verf. hat es damit in vorzüglicher Weise erreicht, jedermann, der mit dem Umsatzsteuerrecht zu tun hat, für die alltägliche Praxis ein willkommenes Hilfsmittel an die Hand zu geben, dies um so mehr, als auch die Hervorhebung der Veränderungen, bzw. die Verweisung auf die bisherigen Bestimmungen, die Fortbenutzung der im Gebrauch befindlichen großen Kommentare wesentlich erleichtert. Auch den Durch- und Ausführungsbestimmungen sind kurze, für die Handausgabe durchaus ausreichende Erläuterungen beigelegt. Durch die Begleitung der Durchführungsbestimmungen angefügten Muster ist der Brauchbarkeit der Handausgabe kein Eintrag geschehen. Das dem Buch beigegebene alphabetische Sachregister ist sehr eingehend gehalten und erleichtert wesentlich den Gebrauch.

RA. Dr. Wilh. Riese, Stuttgart.

Koppe und Ball: Das Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom
8. Mai 1926. Für die Praxis erläutert. 11. Auflage der
 Koppeschen Erläuterungsbücher zum Umsatzsteuergesetz (Die
 Steuerkommentare der Praxis, Band VII). Berlin und Wien
 1926. Industrieverlag Spaeth & Linde. Preis geb. 9,50 M,
 geb. 11,50 M.

Die Besprechung der 10. Aufl., die nur eine Textausgabe mit Einführung war, war gesagt, aber noch nicht erschienen, als das UmStG. durch die Aufhebung der Luxussteuer stark vereinfacht wurde. So tritt an ihre Stelle die Besprechung der rasch herausgekommenen 11. Aufl. Diese ist gegenüber der 9. Aufl. vielfach umgearbeitet und überall fortgeführt. Der Stoff ist überichtlich geordnet, die Rechtsprechung, wenigstens soweit sie in der amtlichen Sammlung und im Reichsteuerblatt veröffentlicht ist, wohl vollständig wiedergegeben. Das Schrifttum ist weniger berücksichtigt; eine erschöpfende Anführung wäre allerdings bei der inhaltlichen Übereinstimmung und sachlichen Bedeutungslosigkeit vieler Aufsätze auch nur verwirrend. Die Ausgabe ist für den Handgebrauch zu empfehlen. So bedauerlich es ist, ist auch sie teilweise schon überholt. Die Herausgeber haben bei dem Abdruck der Ausführungsbestimmungen den gegenstandslos gewordenen Teil ausgeschieden. Nunmehr sind die ergänzenden Bestimmungen geteilt worden in Ausführungsbestimmungen, welche sich auf die Verwaltung und Organisation beziehen, und Durchführungsbestimmungen, welche das materielle Recht betreffen. Erstere sind RMinBl. 1926, 623, letztere RGBl. 1926 I, 323 veröffentlicht. Diese Zweiteilung entspricht an sich dem bei den anderen großen Steuergesetzen üblichen System, erleichtert aber m. E. nicht gerade die Anwendung des Gesetzes. Überdies erschöpfen diese angeführten Bestimmungen noch nicht einmal den ganzen Rechtsstoff; sie werden vielmehr noch weiter ergänzt durch eine ganze Reihe von Erlassen des RFinMin., welche in der amtlichen Handausgabe abgedruckt sind (vgl. die Zusammenstellung Trabowers, ZStBl. 1926, 339 ff.). Der Verlag wird nicht umhin können, in einem Nachtrag diese sämtlichen Bestimmungen zu bringen.

RA. Dr. Wassertrübinger, Nürnberg.

Eduard Geilfron: Reichsbewertungsgesetz und Gesetz über
Vermögen- und Erbschaftsteuer vom 10. August 1925.
 Mannheim, Berlin, Leipzig 1925. J. Bensheimer.

Das Werkchen enthält die Gesetzestexte ohne Anmerkungen. Den Texten sind Einführungen vorausgeschickt. Unter Benutzung der den Entwürfen beigegebenen Begründungen und der Ausschlußberichte gewähren sie eine ausführliche und klare Übersicht über den Gesetzesinhalt, die den Zweck der ersten Orientierung in der ausgezeichneten Weise erfüllt, die bei Geilfronschen Einführungschriften rühmlich bekannt ist. Das Werk ist unmittelbar nach Erlaß der Gesetze mit solcher Beschleunigung herausgegeben worden,

daß es bereits abgeschlossen und gedruckt war, als — nach noch nicht drei Wochen — die neue Fassung des Erbschaftsteuergesetzes erschien. Sie konnte deshalb nicht mehr berücksichtigt, sondern nur noch der Text im Anhang beigelegt werden.

M. Dünkelshühler, München.

Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz in der Fassung vom
22. August 1925. Von Geh. Justizrat Prof. Dr. Theodor
 Ripp. Berlin. Verlag Otto Liebmann. 720 S. Preis geb.
 28 M., geb. 32 M.

Der Verf. ist als hervorragender Theoretiker des bürgerlichen Rechts, insbes. des Erbrechts, bekannt. Das Steuerrecht hat ihm bisher ferngelegen. Aber bei den engen Beziehungen zwischen Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht war es von vornherein zu begrüßen, daß sich ein so ausgezeichnete Kenner des Erbrechts der Aufgabe einer wissenschaftlichen Kommentierung des ErbStG. unterzog. Der Verf. hat denn auch unsere Erwartungen nicht enttäuscht. Sein Kommentar reicht sich den übrigen Werken des Verf. würdig an; er ist nicht nur eine hervorragende wissenschaftliche Leistung, sondern auch für die Praxis überaus wertvoll.

Eine alles Wissenswerte in sehr übersichtlicher und knapper Darstellung bringende Einleitung behandelt das Wesen der Erbschaftsteuer, ihre geschichtliche Entwicklung und ihr Verhältnis zu anderen Steuern. Der eigentliche Kommentar enthält die Erläuterungen zu den einzelnen Gesetzesvorschriften in systematischer Anordnung. Regelmäßig ist den Erläuterungen zu jedem einzelnen Paragraphen ein Inhaltsverzeichnis vorausgeschickt. Ein sehr glücklicher Gedanke war es, bei besonders umfangreichen Paragraphen auch noch ein Schlagwortverzeichnis beizufügen.

Das Schrifttum ist sehr eingehend, die Rspr. des RG. und des RFin. vollständig berücksichtigt. Als Mitglied des RFin. bin ich erfreut, daß der Verf. mit unserer Rspr. im wesentlichen übereinstimmt. Er unterläßt es aber niemals, seine abweichende Meinung zur Geltung zu bringen und hat mich vielfach überzeugt oder doch bedenklich gemacht. Z. B. bin ich geneigt, ihm darin recht zu geben, daß Zuwendungen an eine juristische Person zu einem ihrer Zwecke einfache Zuwendungen an die juristische Person und nicht besondere Zweckzuwendungen sind (S. 267). Für überzeugend halte ich seine Kritik (S. 552) der Entscheidung folgenden Falles: Beim Tode eines Gesellschafters einer OffG. sollte der andere das Recht haben, das Geschäft gegen Auszahlung des nach der letzten Bilanz festgestellten Kapitalanteils des ersteren zu übernehmen. Zufällig wurde der überlebende Gesellschafter Erbe des verstorbenen. Der Verf. nimmt im Gegensatz zum RFin. an, daß erbschaftsteuerpflichtig nur der Betrag des Kapitalanteils, nicht der wahre Wert der gesellschaftlichen Beteiligung sei. M. E. zutreffend, nur der erstere Betrag ist erbrechtliche Bereicherung, den Mehrwert des Anteils hätte der Gesellschafter auch erlangt, wenn er nicht Erbe geworden wäre. Nur in einer Frage haben mich die Ausführungen des Verf. nicht überzeugt. Ein Kind oder eine Ehefrau wird Erbe, der Vater bzw. Ehemann erhält den Nießbrauch. Ist bei Berechnung der Bereicherung der Beteiligten zu berücksichtigen, daß der Vater bzw. Ehemann ohne das Vermächtnis die für ihn nicht steuerpflichtige elterliche bzw. ehemännliche Nutzung erlangt hätte? RG., Verf. und die Mehrzahl der Schriftsteller (z. B. auch Hensel: Zeitg. Stf. 6, 12) sagen: ja; RFin. und ich: nein. Es liegt ja nahe, zu sagen, der Vater (Ehemann) wird durch das Vermächtnis nur in Höhe des Unterschiedes des Nießbrauchs und der sonst eintretenden familienrechtlichen Nutzung bereichert, und es sieht leicht so aus, als ob der RFin. hier nicht wirtschaftlich gedacht habe. Aber m. E. liegt es so: Daß das Eintreten einer familienrechtlichen Nutzung keine Bereicherung des Berechtigten und keine Belastung des Eigentümers darstellt, ist doch eine Folge formalrechtlicher Auffassung, die natürlich gute Gründe hat. Wenn man nun einerseits die eintretende Nutzung formalrechtlich als Bereicherung nicht anerkennt, andererseits die nicht eingetretene bei Berechnung der Bereicherung des Nießbrauchers und des Substanzerben berücksichtigt, so müssen sich Sonderbarkeiten ergeben. Beispiele: die Eheleute vereinbaren nach dem Erbfall Gütertrennung; dies soll eine Umrechnung der Erbschaftsteuer zur Folge haben. Oder gar der Ehemann klagt auf Scheidung mit dem Erfolg, daß er Erbschaftsteuer zu zahlen hat. Müßte nicht eigentlich die Heirat zwischen Nießbraucher und Substanzerbin zu einer Änderung der Erbschaftsteuerberechnung führen? Oder der Vater ist Nießbraucher, ein minderjähriges und ein volljähriges Kind Substanzerben, die gleichzeitig gegenseitig Nacherben sind. Nun vererbe man sich klarzumachen, in welcher Weise der Tod jedes Kindes den Vater erbschaftsteuerrechtlich berührt. Oder es sei das Kind Erbe unter Ausschließung der elterlichen Nutzung, dem Vater aber der Nießbrauch an einem Grundstück vermach. Derartige Fragen wurden mir von einer Unterbehörde vorgelegt, als ich im Reichsfinanzministerium Referent für Erbschaftsteuer war. Die Unmöglichkeit, die vorgelegten Fragen entsprechend der Rspr. des RG. befriedigend zu beantworten, führte zu dem Ersuchen des RFin. um ein Gutachten, das sich auf den von mir für richtig gehaltenen Standpunkt stellte. Ich halte dieses Gutachten noch

immer für zutreffend. Im übrigen ist es erstaunlich, wie gut sich der Verf. in die erbschaftsteuerrechtlichen Fragen hineingefunden hat. Insbes. seine Ausführungen über den Begriff der Schenkung i. S. des Steuerrechts sind sehr lehrreich. Nur eine Bestimmung hat der Verf. m. E. mißverstanden. § 43 Abs. 2 sagt: „Soweit auf Grund des Abs. 1 Reichserbschaftsteuer zu erheben ist für Erwerbe, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften Erbschaftsteuer eines Landes zu erheben wäre, wird die Reichserbschaftsteuer für Rechnung dieses Landes erhoben.“ Verf. meint (S. 645), es könnte z. B. sein, daß vor 1906 ein Erblasser gestorben ist und 1927 ein Nacherbe eintritt, der nach neuem Recht zu besteuern ist, während er nach Landesrecht schon beim Tode des Erblassers zu besteuern gewesen wäre, aber tatsächlich nicht besteuert ist. Er wirft die Frage auf, ob die Steuer auch zu erheben ist, wenn der Steueranspruch des Landes längst verjährt ist. Der Fall ist aber nicht gemeint, er gehört zu denen, bei denen der Erwerb bereits der Besteuerung nach den bisherigen Vorschriften unterworfen ist (§ 43 Abs. 1). Hier kommt nur Landeserbschaftsteuer in Frage. Unter § 43 Abs. 2 fällt vielmehr der Fall, in dem der Nacherbe nach Landesrecht seinen Erwerb erst beim Tode des Vorerben zu versteuern hatte. Die Reichserbschaftsteuergesetze von 1906, 1919 und 1922 enthielten Übergangsbestimmungen, nach denen es für die Frage, welches Gesetz anwendbar war, auf den Tobestag des Erblassers ankam. Infolgedessen hatte das Erbschaftsteuerrecht die lästige Eigentümlichkeit, daß alte Gesetze für gewisse Fälle noch lange anwendbar blieben. J. B. Erblasser 1905 gestorben, der befreite Vorerbe starb 1923, auf den Erwerb des Nacherben anwendbar das Gesetz, das 1905 gegolten hatte (vgl. meine Ausführungen in Struż, Handbuch des Steuerrechts, 3. Aufl. 676). Nach dem Gesetz von 1925 ist das anders. Stirbt ein befreiter Vorerbe 1927, so ist für den Erwerb des Nacherben das Gesetz von 1925 anwendbar, die Reichserbschaftsteuergesetze von 1906, 1919 und 1922 kommen überhaupt nicht mehr in Betracht, und wenn der Erblasser vor dem 1. Juli 1906 gestorben war, so hat das nur die den Nacherben nicht interessierende Folge, daß die Steuer dem betr. Lande zusteht. Bei nicht befreiter Vorerbschaft ist der Nacherbe jetzt steuerpflichtig, wenn er Aussetzung der Besteuerung beantragt hatte oder nach dem beim Tode des Erblassers geltenden Steuerrecht nicht steuerpflichtig war.

Diese Bemängelungen können aber an meinem Gesamturteil über das Werk nichts ändern.

Reichsfinanzrat Geh. RegR. Mirre, München

3. Einkommensteuer.

Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. Aug. 1925 nebst den Ausf. Best. Vom Senatpräsidenten am Reichsfinanzhof Dr. **Georg Struż**. Erste und zweite Lieferung, Band 9 der deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren. Herausgegeben von **G. Schiffer**, Reichsminister a. D. Berlin 1926 u. 1927. Verlag von Otto Liebmann. Lieferung 1 u. 2 Preis 32 M. Gesamtpreis des Werkes etwa 60 M.

Unter den großen Kommentaren des Schiffer-Liebmannschen Sammelwerks hat bis jetzt die Einkommensteuer gefehlt, obwohl der beste Kenner und wärmste Freund der Einkommensteuer, der noch aus der Schule von Miquel stammende Georg Struż, die Bearbeitung übernommen hatte. An der Verzögerung ist nicht Struż schuld, sondern die Unrast und Unstetigkeit der Reichsteuergesetzgebung. Am 29. März 1920 ist das Reichseinkommensteuergesetz an die Stelle der Landes Einkommensteuergesetze getreten, zwei Tage später schon kam die erste Novelle zum Reichseinkommensteuergesetz heraus, und in kurzen Zeitschnitten folgten weitere neun Novellen bzw. Gesetzesänderungen, bis das Gesetz i. F. 1925 durch das neue Reichseinkommensteuergesetz ersetzt wurde. Das war keine Zeit für eine gründliche wissenschaftliche Behandlung der Reichseinkommensteuer in einem großen Kommentar. Auch ich habe das Ansehen, eine solche Arbeit zu unternehmen, wiederholt abgelehnt. Es hat übrigens an Bearbeitungen und Kommentaren, die vielfach freilich unter der Hand der Bearbeiter bereits veralteten, nicht gefehlt. Struż selbst hat nicht nur eine weitverbreitete Handausgabe geliefert, sondern auch in seinem 1924 in erster und inzwischen 1927 in zweiter Auflage erschienenen „Handbuch des Reichsteuerrechts“ die Einkommensteuer behandelt, dabei aber (Einleitung S. 7/8) den Wirrwarr und die Unstetigkeit der Gesetzgebung lebhaft beklagt und den Satz geprägt: „So bietet die heutige Reichsteuergesetzgebung das Bild einer kaum je früher dagewesenen Unstetigkeit, die die Klage nicht ungerechtfertigt erscheinen läßt, daß sich weder die Steuerpflichtigen noch auch selbst nur die Steuerbehörden in dieser Gesetzgebung auskennen.“ Es konnte gehofft werden, daß mit den neuen Steuergesetzen von 1925 ein gewisser Beharrungs-

zustand eintrete, mindestens auf dem Gebiet der Einkommensteuer, und in der Tat hat sich, offenbar in derselben Erwartung, alsbald der große Kommentar zur Einkommensteuer im Liebmannschen Verlag eingestellt. Struż ist der Bearbeiter. Nur er konnte es sein. Er ist als Nachfolger J. F. J. Frings der wissenschaftliche Vater der preußisch-deutschen Einkommensteuer. Und die Einkommensteuer ist nicht nur die finanziell ertragreichste und die haushaltsmäßigste aller Steuern, sondern auch finanzwissenschaftlich und juristisch die fortgeschrittenste und feinstausgebildete aller Steuern und wie keine andere geeignet, den Steuerpraktiker wie den wissenschaftlichen Forscher auf dem Gebiet des Steuerrechts anzuziehen. Und Struż ist Praktiker, Wissenschaftler und Rechtsgelehrter auf dem Gebiet der Einkommensteuer seit mehr als 20 Jahren. Sein Werk mußte ein Standardwerk werden und ist es geworden. Es darf und wird in keiner finanzwissenschaftlichen und steuerrechtlichen Bücherei fehlen und wird für die Weiterentwicklung des Einkommensteuerrechts seinerseits von der allergrößten Bedeutung und Einwirkung sein.

Bis heute liegen zwei Lieferungen vor; die erste geht bis S. 480, die zweite von S. 481 bis 816. Im ganzen ist das Werk auf vier Lieferungen berechnet. Von den 480 Seiten der ersten Lieferung entfallen mehr als die Hälfte auf die Einleitung, die in groß angelegten Ausführungen sowohl den volkswirtschaftlichen wie den steuerrechtlichen Einkommensbegriff behandelt, und im Anschluß einen Abriss der Geschichte der Einkommensteuer gibt, wobei auch die Einkommensteuern der ausländischen Staaten, vor allem die viel gerühmte und zumeist so wenig verstandene englische Einkommensteuer, die im Grunde auch heute noch mehr Ertragsteuer als Einkommensteuer ist, und weiterhin die französische und italienische Einkommensteuer, die Einkommensteuern der übrigen europäischen Länder, auch die der Vereinigten Staaten von Nordamerika und sogar diejenige von Japan behandelt werden.

Besonders wertvoll ist der Gesamtüberblick über den Aufbau und die Grundzüge des Gesetzes, mit dem die Einleitung abschließt. Es wird dabei in überaus dankenswerter Weise das Wesen des neuen Einkommensteuergesetzes in einer Gegenüberstellung mit den bisherigen Bestimmungen und unter Hervorhebung der bedeutsamsten Neuerungen systematisch zur Anschauung gebracht. So bildet schon die Einleitung für sich ein Buch, das eine Fundgrube abgibt für wissenschaftliche Belehrung und für wissenschaftliche Auseinandersetzung. Hier soll auf eine solche verzichtet werden; es muß ja doch jeder Wissenschaftler das Buch lesen, und jeder mag sich alsdann seinerseits mit ihm auseinandersetzen. Auch darauf kann und darf verzichtet werden, auf einige Druckfehler hinzuweisen und einige Unebenheiten herauszugreifen, die bei der Darstellung des Rechts der einzelnen Länder (z. B. bei Württemberg auf S. 95 und 96) zu finden sind.

Auf die Einleitung, welche den ersten Teil des Werkes bildet, folgt der zweite Teil, der in Fettdruck fortlaufend den Text des Gesetzes v. 10. Aug. 1925, sowie den Text des Gesetzes zur Vereinfachung der Lohnsteuer v. 26. Febr. 1926 bringt; dann erst kommt als dritter Teil der eigentliche Kommentar, wobei paragrafenweise, nochmals im Fettdruck, der Gesetzestext wiederholt ist, unter Bezugnahme auf die Anmerkungen, die in klarer und vom Gesetzestext sich scharf abhebender Schrift in tiefschürfenden und ins einzelne gehenden Ausführungen das Gesetz erläutern. Auch auf die Gesetzesmaterialien (Begründung, AusschlußBer., StenogrBer.) ist bei jedem Paragraphen unter genauer Angabe der Seitenzahlen verwiesen. Wie eingehend die Erläuterungen sind, mag der Angabe entnommen werden, daß die Erläuterungen zu dem (kleinen) § 1 allein schon 27 Seiten, diejenigen zum § 2 dagegen 54 Seiten und diejenigen zum § 3 annähernd 53 Seiten füllen. Die erste Lieferung greift noch in den § 5 hinein, ohne dessen Erläuterung zu Ende zu führen.

Die zweite Lieferung, welche im Febr. 1927 der ersten, vom Sommer 1926, gefolgt ist, fährt zunächst in der Erläuterung zum § 5 fort und schließt daran die §§ 6–13 an. Dem § 13 sind 58 Anmerkungen gewidmet, von denen aber die zweite Lieferung nur noch 57 zu bewältigen vermag, die acht- und fünfzigste Anmerkung bleibt der dritten Lieferung vorbehalten. Aber schon in der zweiten Lieferung umfassen die Erläuterungen zum § 13 über 107 Seiten.

Daß bei solch eingehender Behandlung sowohl die Rechtsprechung und die Wissenschaft mit ihrem gesamten Schrifttum, wie auch die Ausführungsbestimmungen und Erlasse ausgiebig zum Wort kommen, versteht sich von selbst, und daß es an selbständiger Stellungnahme und scharfer Kritik nicht fehlt, das kann sich jeder denken, der Struż kennt, und wer kennt ihn nicht? Im einzelnen soll auf den Kommentar heute noch nicht eingegangen werden; es kann und wird das besser im Zusammenhang geschehen, wenn die noch ausstehenden Lieferungen vorliegen und eine Gesamtwürdigung des heutigen Kommentars nahelegen.

Staatsmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Projek: Handkommentar zum EinkStG. vom 10. Aug. 1925.

Köln 1926. Verlag Dr. Otto Schmidt.

Der Projektsche Kommentar ist nicht der erste vorliegende Kommentar zum EinkStG., aber der erste, der die Ausf- und DurchfBest. vollständig berücksichtigt und schon die erste Erfahrung der Praxis verwerten kann. Er ist auch keiner von den großen Kommentaren, er hält vielmehr die Mitte zwischen kurzen Anmerkungen und den großen Werken, die auf Vollständigkeit bedacht sind. Auf ausführliche theoretische Erörterungen ist kein Wert gelegt, und es will uns sogar scheinen, daß die vielfachen Exzerpte aus der Begründung und den RDrucksachen nicht minder entbehrlich sind, denn wir nehmen ja vor allem das Buch zur Hand, um zu wissen, was nach Ansicht des geschätzten Verf. Rechtens ist, nicht um zu hören, was der Verf. des Entwurfes und der RDr. sagen wollten. Über einige für die Praxis so überaus wichtige Fragen haben wir vergeblich Belehrung gesucht, so für die Frage, ob der Ausländer, der geliehenes Kapital in Deutschland hypothekarisch ausleiht, die von ihm gezahlten Debetzinsen abziehen kann. Auf die Frage, ob der Rechtsanwalt, welcher als Syndikus in fester Stellung 5000 M Gehalt und außerdem in seiner Praxis infolge eines beruflichen Verschens ein Minuseinkommen von 2000 M hat, Erstattung des Lohnabzuges fordern kann, ist eine präzise Antwort dem Kommentar nicht zu entnehmen. Sehr willkommen ist der Abdruck nicht nur der Durchf- und AusfBest., sondern auch der Doppelsteuerverträge und der wichtigsten Erlasse.

RA. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Zimmermann, G.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz.

3. Aufl. 461 S. Stuttgart 1925. Verlag J. Neff. — Nachtrag 1926.

Das in neuer — dritter — Auflage herausgebrachte Erläuterungsbuch zum EinkStG. steht in der Mitte zwischen den großen Kommentaren zu diesem Gesetz (wie Blümich-Schachtian und dem im Erscheinen begriffenen Komm. zum EinkStG. von G. Struy), die in wissenschaftlich vertiefter Form die Gesamtzusammenhänge des Verf. herauszuarbeiten streben, und den Erläuterungsbüchern, bei denen die Gesesmaterialien als Erläuterungsgrundlage in erster Linie in Betracht kommen (wie z. B. die von Rheinstrom, Koppe-Wissel).

Die langjährige berufliche Beschäftigung des Herausgebers mit Einkommensteuerfragen, die ausgebreitete Kenntnis der Rechtsprechung zu dem EinkStG. in der ursprünglichen Form und zu den früheren EinkStG. sowie das Eindringen in sie kommt den Kommentierungen der einzelnen Vorschriften in reichlichem Maße zu statten. Diese Grundeinstellung befähigte auch den Verf., etwa in der Zukunft auftauchende Zweifelsfragen zu erkennen. Er begnügt sich dabei nicht, sie als solche herauszustellen, sondern geht ihnen in anerkannter werter Gründlichkeit unter sorgfältiger Abwägung der Gründe, die für die eine und andere Auffassung vorgebracht werden können, nach.

Bei der großen praktischen Brauchbarkeit des Werkes ist es zu begrüßen, daß der Verf. sich entschlossen hat, dem schon im Herbst 1925 herausgebrachten Werke einen Nachtrag Mitte d. J. folgen zu lassen. In ihm beschränkt sich der Verf. nicht darauf, etwa nur die das EinkStG. ändernden Gesetze (die v. 19. Dez. 1925, 26. Jan. und 31. März 1926) sowie die Ausführungsbestimmungen, Verordnungen und Erlasse des RM. zum Abdruck gelangen zu lassen, sondern in einem vorangestellten Abschnitt werden auch die gegebenen Erläuterungen mit den neuen Rechtsgrundlagen in Einklang gebracht. Hier und da werden auch die von anderen Kommentatoren zu besonders im

Vorbergründe des Interesses stehenden Zweifelsfragen vorgetragenen Ansichten vermerkt, wobei der Verf. meistens auch zu kritischer Stellungnahme vorschreitet.

In dieser neuen abgerundeten Form wird das Zimmermannsche Werk sowohl den mit der Anwendung des Gesetzes betrauten Behörden als auch den Steuerpflichtigen, die nach einem bei aller Gründlichkeit leicht verständlichen, hier und da mit praktischen Beispielen durchsetzten Erläuterungsbuche suchen, eine verlässbare Hilfe leisten.

Prof. Dr. Neuwirth, Greifswald.

Kuhn: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst Ergänzungsheft mit den Ausführungs- und Übergangsbestimmungen. Berlin 1926. Carl Heymanns Verlag.

Der Kuhn'sche Kommentar zum Einkommensteuergesetz von 1920 hat drei Auflagen erlebt, ein Beweis für die Beliebtheit des Werkes. Auch die vorliegende durch die Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 16. Aug. 1925 notwendig gewordene neue Bearbeitung wird sich derselben Beliebtheit erfreuen. Die Kuhn'sche Bearbeitung hält die Mitte zwischen einer Textausgabe mit Anmerkungen und einem großen Kommentar. Der Verfasser vermeidet mit großem Geschick jegliche Weitschweifigkeit, und es ist daher auf verhältnismäßig geringem Umfang ein erstaunlich großes Material in den Anmerkungen verarbeitet worden. Zweckmäßig wäre es, wenn den Anmerkungen zu jedem einzelnen Paragraphen eine kurze Übersicht voranginge; hierdurch würde die Übersicht erheblich erleichtert werden. Zum Ausgleich würde wohl in künftigen Auflagen der Abdruck wesentlicher Teile der Begründung und der Verhandlungen des Steueraususses entbehrlich werden.

Der Verfasser, hoher Beamter der Reichsfinanzverwaltung, ist keineswegs rein fiskalisch eingestellt. So legt er die streitigen Bestimmungen des § 20 dahin aus, daß er unter „Wert“ nur die Art des Anfaßes, nicht aber auch die Höhe des Anfaßes versteht; zu § 16 weist er ausdrücklich darauf hin, daß es für den Begriff der Werbungskosten nicht maßgebend sei, ob die Ausgabe geeignet oder erforderlich war, um Einnahmen zu erzielen, daß es vielmehr lediglich auf die vom Steuerpflichtigen beabsichtigte Wirkung ankommt. Zur Frage der Abzugsfähigkeit von sog. Betriebsausgaben neben den Werbungskosten (vgl. Becker, Einw. 1926, 1794) verhält sich Kuhn dagegen ablehnend (S. 267). Übermäßige Bedeutung wird m. E. der Berücksichtigung des sog. Altwertes bei der Bemessung von Abschreibungen beigelegt (§ 25 ff.); die Praxis berücksichtigt den Altwert nur ausnahmsweise, und zwar mit Recht; niemand kann z. B. wissen, welches der Altwert einer Maschine nach 10 Jahren sein wird; erst recht nicht bei Gegenständen aus weniger widerstandsfähigen Stoffen. Zudem ist völlige Zerstörung möglich, auch können die Kosten der Niederlegung und des Abtransportes höher sein als der Materialwert. Ein wenig dürftig ist die beschränkte Steuerpflicht behandelt, obwohl gerade hier eine Reihe erheblicher Zweifelsfragen aufgetaucht sind, wie z. B. der Fall, daß ein Ausländer im Ausland Gelder zwecks Anlage im Inland aufgenommen hat und diese seinerseits verzinsen muß, oder die Steuerpflicht des § 30 Abs. 3, falls die Inhaber der Aktienpakete im Ausland lebende Ausländer sind, und dgl. mehr.

Zum Schluß die Ausführungs- und Übergangsbestimmungen, die bei Erscheinen des Hauptwerkes noch nicht vorlagen, sind in einem übersichtlichen Ergänzungsheft zusammengefaßt einschließlich auch des Steuerartikels.

RA. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Vereinigungen.

Reichsverband der akademischen Finanzbeamten.

Mitgliederversammlung am 20. und 21. Juni 1926 in Dresden. MinDir. Dr. Zarden hielt einen Vortrag über „Die Finanzreform und ihre Einwirkung auf den Etat und Finanzausgleich“¹⁾. Mit großen Strichen zeichnete Dr. Zarden die Gründe für die Notwendigkeit der harten, rasch zugreifenden Steuererhebung nach der Stabilisierung der Mark zur Stützung der Rentenmark. Die tatsächlich erfolgte Thesaurierung begründete er durch die völlige Unübersichtlichkeit der Einnahmen und Ausgaben in Ländern und Reich. Die Steuererhebung träte nunmehr in gesunde Bahnen. Wenn Kapital- und Produktionsbildung nicht gehindert werden sollte, müsse die Wirtschaft allerdings bedenken, daß hinter ihr ein starker Staat stehen müsse, der der steuerlichen Einnahmen nicht entzogen könne. Die sozialen Rücksichten träten

im neuen EinkStG. u. a. in der stärkeren Betonung des steuerfreien Existenzminimums hervor. Gegenüber den Bestrebungen nach Abänderung der Steuererhebung hob Redner hervor, die Grundsätze der jetzigen Steuererhebung vom August 1925 müßten und würden erhalten bleiben. Wirtschaft und Finanzverwaltung verlangten Stabilität der Gesetzgebung. Solange das Reich so hohe außenpolitische und wirtschaftliche Lasten zu tragen habe, könne es auch auf einen Anteil der Einkommensteuer nicht verzichten.

SenPrä. Dr. Becker: „Stellung und Aufgabe der Reichsfinanzbeamten“ mit besonderer Berücksichtigung der akademischen Finanzbeamten im Hinblick auf Rechtsschutz und Rechtsverwirklichung. Zwei Bestimmungen der AbgD. seien von Bedeutung:

Zunächst die Übernahme der Finanzverwaltung durch das Reich. Die Bedeutung dieser Maßnahme habe sich besonders beim Sturz der Währung gezeigt. Die Einheit der Reichsfinanzverwaltung habe damals das Reich retten helfen.

Der wesentlichste Gewinn sei dabei aber auch gewesen, die Befreiung der ganzen Finanzbeamtenschaft von den lokalen Einflüssen und von zu engen Beziehungen mit der großen Zahl der Länder-

¹⁾ Technische Gründe haben leider dazu geführt, daß der Bericht erst jetzt erscheint. Die Bedeutung der Tagung und der auf ihr gehaltenen Vorträge rechtfertigen noch heute ihren Abdruck.

parlamente. Es sei dadurch auch die Gefahr der Beeinflussung durch politische Rücksichten, wie sie namentlich in Preußen durch die Verbindung mit den Behörden der allgemeinen Verwaltung bestand, beseitigt worden. Die Finanzverwaltung müsse aber unpolitisch sein. Hieraus hätte sich die Notwendigkeit der Trennung der inneren Verwaltung von der Steuerverwaltung in Preußen ohne dies ergeben. Wie unklar seien zur Zeit der Begründung der Reichsfinanzverwaltung die Zeiten gewesen und unter wie schwierigen Umständen sei das Werk der RMggD. geboren worden. Der Gesetzgeber könne dabei aber das Wenigste tun, die Hauptsache müsse aus der Verwaltung selbst kommen. Bezüglich der geleisteten Arbeit hätte er einen gewissen Einblick in die Dinge. Es seien in den letzten Jahren etwa 1700 Sachen durch seinen Senat gegangen und er habe gesehen, mit welcher Pflichttreue, Lauterkeit und Sachlichkeit gearbeitet worden sei. Die junge Verwaltung hätte sich in wunderbarer Weise durchgerungen. Ihre Leitung hätte einen großartigen Blick für das Wesentliche gezeigt. Der Kern der Verwaltung habe sich als durch und durch gesund erwiesen. Diese Wahrnehmung habe ihn von dem Drucke großer Verantwortung entlastet, da er berufen gewesen wäre, an der Schaffung des neuen Steuerrichts mitzuwirken.

Nach einer zweiten grundlegenden Vorschrift der Abgabenordnung sollen die Finanzbeamten für ihren Beruf besonders vorgebildet sein. Es werde immer eine Vereinfachung der Verwaltung verlangt. Gerechtigkeit und Vereinfachung lassen sich jedoch nicht vereinbaren. Grundsätzlich sei für einen höheren Reichsfinanzbeamten die wissenschaftliche akademische Schulung unerlässlich, die ihn in erster Linie befähige, das Wesentliche zu erkennen und ihm den freien, weiten Blick gebe, in der zum Teil schematischen Arbeit, wie sie die Steuerveranlagung mit sich bringe, über die Aufgabe des eigentlichen Fachbeamten hinaus die allgemeinen wirtschaftlichen Belange zu wahren. Er möchte nicht mißverstanden werden, er hätte die größte Hochachtung für die Hingabe und die Leistungen der mittleren Beamten in ihrem Beruf, und es müßte ihnen die größte Anerkennung bezeugt werden. Das sei auch bei der letzten Tagung der Reichssteuerbeamten in München von allen Seiten geschehen. Für einzelne, besonders Tüchtige müsse freie Bahn geschaffen werden. Aber bestimmte Grenzen seien da vorhanden. Wir brauchten die mittlere Beamtenschaft mit ihrem Pflichteifer und darüber die leitenden Stellen mit ihrem freien Blick. Deren eigentliche Aufgabe sei es, das Recht so zu verwirklichen, daß auch der Rechtsschutz in vollem Umfange gewahrt werde. Der Beamte sei der Gesamtheit wegen da. Er selbst vertrete den Staat nur, dem er diene, und seine Persönlichkeit sei nichts.

Eine gründliche wissenschaftliche Vorbildung zur Erkennung des Wesentlichen in den Dingen sei aber nicht das letzte und einzige Ziel der akademischen Bildung. Das Wissen allein mache es nicht. Recht sei nicht so sehr Wissenschaft als eine Kunst, eine Technik im griechischen Sinne. Jus est ars boni et aequi. Das eigentliche Wesen der akademischen Bildung sei schwer greifbar. Der Student lerne seinen Geist in Freiheit bilden und damit über den Dingen stehen. Den Unterschied der Aufgaben der beiden großen Beamtengruppen verdeutliche der Redner an dem Beispiel von der Krankenschwester und dem Arzt. Die Schwester betreue den Kranken, aber ihre Kraft und ihr Wissen reiche nicht aus, man brauche den Arzt. Es komme bei der Steuerveranlagung gar nicht auf den einzelnen Fall so sehr an. Es sei wirklich nicht nötig, jeden Pfennig beizutreiben. Viel wichtiger sei es, das Vertrauen der Bevölkerung zu erwerben. Da müsse die akademische Bildung den freien Überblick geben, und es sei die Dienstpflicht der höheren Beamtenschaft, so zu verfahren, daß das lebendige Recht — nicht nur der Buchstabe — und der Rechtsschutz, auch verwirklicht werde.

Die RMggD. sei auf diesem Ausgleich aufgebaut. Sie gäbe Waffen gegen Steuerunrecht und Steuererschleichung in einem Umfange, wie es früher nicht möglich schien; z. B. die eingehende Prüfung der Bücher, die erweiterten Auskunftspflichten und viele andere Handhaben im Kampfe gegen das Steuerunrecht. Sie gebe aber auch weitgehende Rechtsschutzvorschriften formeller und materieller Natur, die dem Steuerpflichtigen die Sicherheit gewährten, auch bei der härtesten Steuererhebung seine Rechte genügend zu wahren. Rechtsschutz in materieller Beziehung bedeute z. B. die Vorschrift des § 108 Abgabenordnung (Steuererlaß aus Billigkeitsgründen), § 107 Niedererschlagung von Steuerbeträgen, die in keinem Verhältnis zu den aufzuzurechnenden Kosten ständen, die Einschränkung von Steuernachforderungen durch § 212, der Schutz vor willkürlicher Rücknahme gewährter Vorteile § 78. Die Bestimmungen der §§ 4 und 6, daß bei Auslegung der Steuererlasse der Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sei (§ 4) und daß die Finanzbehörden da, wo sie Entsch. nach ihrem Ermessen zu treffen hätten, diese nach Recht und Billigkeit zu erfolgen hätte. Straffreiheit durch rechtzeitige Berichtigung falscher Steuerangaben auf Grund von § 374, die Niedererschlagung von an sich verwirkten Strafen auf Grund des § 443, der auch den Finanzämtern die Befugnis gäbe, von der Einleitung oder Durchführung einer Untersuchung bei nicht vorläufiger Handlung abzusehen, wenn das Verschulden nur geringfügig sei. Besser als Strafverfolgung sei es, die Bevölkerung zur Steuerehrlichkeit zu erziehen. ObRegR. Dr. Lemcke, Berlin.

Kleinere Aufsätze.

Zur Frage der Werbungskosten bei Anwalts-gemeinschaften.

In meinem Aufsatz JW. 1927, 1306 habe ich darauf hingewiesen, daß in der Praxis der Steuerbehörden bei der Feststellung des Gewinns einer Anwalts-gemeinschaft nur die durch die gemeinschaftlichen Bücher laufenden Unkosten als von dem gemeinsamen Gewinn abzuziehende Werbungskosten anerkannt werden, während die von dem einzelnen Sozias aus eigener Tasche bezahlten Aufwendungen nur bei seiner persönlichen Veranlagung berücksichtigt werden. Hinsichtlich der weiteren praktischen Auswirkung dieses Standpunktes der Steuerbehörden ist mir aus Anwaltskreisen die Frage vorgelegt worden, ob der einzelne Sozias, wenn sein Anteil an den auf gemeinsame Rechnung gebuchten zusammen mit den von ihm aus seiner Tasche bezahlten Werbungskosten zwar noch hinter der Pauschsatzgrenze von 33 1/3 % seines Anteils an den gemeinschaftlichen Bruttoeinkommen zurückbleiben, der Unterschied aber weniger als ein Drittel ausmacht, statt der geringeren tatsächlichen Werbungskosten Abzug des Pauschsatzes von 33 1/3 % verlangen kann.

Beispiel: Bei einer aus A., B., C. und D. bestehenden Anwalts-gemeinschaft mit 60 000 M Bruttoeinkommen ist, da als tatsächlich durch die gemeinsamen Bücher gelaufene Unkosten nur 12 000 M nachgewiesen sind, vom FinV. nur dieser Betrag statt des Pauschsatzes von 33 1/3 % = 20 000 M als Werbungskostenabzug anerkannt, so daß also ein steuerpflichtiges gemeinschaftliches Einkommen von 48 000 M statt 40 000 M festgestellt ist. Daran soll jeder Sozias mit ein Viertel = 12 000 M beteiligt sein. Angenommen, Sozias A. hat aus seiner Tasche noch 1 000 M ausgelegt — die, trotzdem sie nicht durch die gemeinschaftlichen Bücher gegangen sind, unzweifelhaft als Werbungskosten anzusehen sind —, so daß also seine tatsächlichen Werbungskosten $12\,000/4 = 3000 + 1000 = 4000$ M betragen. Diese Summe weicht weniger als ein Drittel von dem Pauschsatz von 33 1/3 % seines anteilmäßigen Bruttoeinkommens von 15 000 M ab. Es sind, je nachdem man die Bestimmung des § 3 W. v. 3. März 1926, wonach die Abweichung der tatsächlichen Werbungskosten vom Pauschsatz als erheblich nur anzusehen ist, wenn sie mindestens ein

Drittel ausmacht, für zwingend oder nicht zwingend hält, zwei Berechnungsarten möglich. Erachtet man bei Sozias A., trotzdem seine Werbungskosten — gemeinschaftliche plus eigene — weniger als ein Drittel von 33 1/3 % seines Bruttoeinkommens abweichen, nur den Abzug der tatsächlichen Werbungskosten für zulässig, so ergibt sich für A. ein steuerpflichtiges Einkommen von 15 000 — 4 000 = 11 000 M. Steht man dagegen auf dem Standpunkt, daß, weil bei Sozias A. die Gesamtwerbungskosten weniger als ein Drittel von dem Pauschsatz nach unten abweichen, statt der geringeren tatsächlichen Werbungskosten der Pauschsatz von 33 1/3 % anzuwenden ist, so muß sein Einkommen auf 15 000 — 5 000 = 10 000 M errechnet werden. Das Ergebnis ist also für ihn erheblich günstiger.

M. E. ist die zweite Berechnungsart die richtige. Die Bestimmung des § 3 a. a. D., daß als ein erheblicher Unterschied zwischen den tatsächlichen Werbungskosten und dem Pauschsatz von 33 1/3 % nur ein Unterschied von mindestens ein Drittel gilt, bindet m. E. die Steuerbehörden ebenso, Abweichungen nach unten unberücksichtigt zu lassen, d. h. in den Fällen, in denen die tatsächlichen Werbungskosten weniger als ein Drittel hinter dem Pauschsatz zurückbleiben, statt der tatsächlichen Werbungskosten den vollen Pauschsatz von 33 1/3 % zuzulassen, wie umgekehrt der vorhergehende Satz in § 3 a. a. D. die Steuerbehörden verpflichtet, bei Abweichungen nach oben, d. h. wenn die tatsächlichen Werbungskosten mehr als ein Drittel unter dem Pauschsatz bleiben, statt des Pauschsatzes nur den tatsächlichen Betrag als abzugsfähig anzuerkennen. Diese m. E. schon aus dem Wortlaut des § 3 a. a. D. sich ergebende Auslegung hat zur Folge, daß jeder Anwalt, bei dem der Unterschied zwischen dem Pauschsatz von 33 1/3 % und den tatsächlichen Aufwendungen weniger als ein Drittel beträgt, den Abzug von 33 1/3 % verlangen kann. Es besteht m. E. auch keine Veranlassung, bei einem Anwalt, der seine Praxis mit mehreren Kollegen gemeinschaftlich ausübt, eine Ausnahme zu machen. Dies würde eine m. E. durch nichts gerechtfertigte Schlechterstellung der zu einer Sozietät verbundenen Anwälte führen, die dem Grundzüge steuerlicher Gleichmäßigkeit widersprechen würde. RegR. Dr. Runo Friesede, Bremen.

Neues aus dem Steuerstrafrecht, insbes. die Steuergefährdung nach § 367 der Reichsabgabenordnung.

Im Gegensatz zum vorsätzlichen Delikt des § 359 ABG.D. vom 13. Sept. 1919 (vgl. auch Abändg. durch B.D. v. 20. Nov. 1925, RGBl. 389) stellt der § 367 ABG.D. die fahrlässige Steuerhinterziehung als „Steuergefährdung“ unter beträchtliche Strafen. In teilweisem Gegensatz zur untergerichtlichen Praxis hat die Rechtsprechung höchster Gerichtshöfe in letzter Zeit das Anwendungsgebiet dieser Vorschrift beträchtlich erweitert, so daß eine Behandlung des Themas im Interesse weiter Kreise liegt.

Die Bestrafung nach § 367 ABG.D. tritt ein, wenn „der Steuerpflichtige oder sein Vertreter fahrlässig bewirkt, daß Steuereinnahmen gekürzt oder Steuervorteile zu Unrecht gewährt oder belassen werden“, es muß also ein fahrlässiges Verhalten des Täters vorliegen und auf der anderen Seite der Erfolg seiner Handlung oder Unterlassung die Tatsache, daß Steuern dem zuständigen Empfänger nicht geworden sind, auf die er Anspruch hatte. Zweifel können entstehen danach sowohl nach der subjektiven wie der objektiven Seite (des Erfolgs).

Was die subjektive Seite angeht, so ist der Begriff der Fahrlässigkeit der allgemeine Begriff des Strafrechts. Dabei ist hervorzuheben, daß anerkannt ist, daß auch eine Erkundigungspflicht besteht (vgl. Ur. d. R.G. v. 23. Jan. 1923 = Steuer u. Wirtschaft Jg. II Nr. 531). Dabei kann auch die Fahrlässigkeit bei Erkundigung an einer offenbar nicht zuverlässigen und informierten Stelle liegen (vgl. auch RGSt. 57, 325). Das ist besonders hervorzuheben gegenüber der oft mißverständlichen Vorschrift des § 358 ABG.D., wonach unverschuldeter Irrtum über steuerrechtliche Vorschriften straffrei macht. Denn wenn die Erkundigungspflicht verletzt ist, ist der Irrtum eben nicht unverschuldet.

Gerade hinsichtlich der objektiven Seite des Erfolgs bestanden oft noch mehr Zweifel. Fest stand, daß zur Bestrafung nach § 367 die Vollendung der Steuerverkürzung nötig war, daß also ein Versuch nach dieser Bestimmung nicht strafbar war (wie nach § 377). Die Gerichtspraxis hatte hier den Begriff der Verkürzung sehr eng gefaßt. Einmal ging man meist davon aus, daß eine förmliche Steuerfestsetzung vorliegen müsse über den geringeren Steuerbetrag, daß also eine Bestrafung nicht erfolgen könne, wenn die Unrichtigkeit der Angaben entdeckt worden sei, bevor eine Steuerfestsetzung erfolgt sei. Dann wurde die Verkürzung verneint, weil der Steuerpflichtige später bezahlt habe, das Reich also nicht endgültig geschädigt gewesen sei. Hier haben RGEntsch. die Praxis sehr zuungunsten der Steuerschuldner gewandelt. Eine Entsch. v. 1. Juli 1926 (Steuer u. Wirtschaft Nr. 462) stellt fest, daß eine Festsetzung zu geringer Steuer für den Tatbestand der Verkürzung nicht nötig ist, daß es vielmehr genügt, wenn durch „Beeinflussung des Verhaltens der Finanzbehörde bewirkt wird, daß eine Steuer überhaupt nicht oder später oder geringer festgesetzt wird, als ohne den steuerwidrigen Vorgang dem regelmäßigen „Verlauf der Dinge entprochen hätte“. Hauptfall: Einstellung des Steuermittlungsverfahrens ohne Festsetzung. Eine RGEntsch. v. 22. April 1926 (Steuer u. Wirtschaft Nr. 401) stellt fest, daß zwar nicht jede Nichtentrichtung geschuldeter Steuern eine strafbare Verkürzung darstelle, namentlich nicht, wenn die Unterlassung entschuldbar sei, daß aber beim Unterlassen der im Reichsinteresse geforderten Vorauszahlungen wieder die Zahlungsfähigkeit den Tatbestand der Hinterziehung noch die nachträgliche Zahlung mit Verzugszuschlägen die Verkürzung ausschließt (vgl. auch RGSt. 58, 188). In einer Entsch. v. 14. Juni 1926 (Steuer u. Wirtschaft Nr. 460) wird ebenfalls Steuerverkürzung durch zu geringe Vorauszahlungen angenommen, obwohl die endgültige Veranlagung noch nicht erfolgt war, und ausdrücklich hervorgehoben, daß an der erfolgten Verkürzung nichts geändert werde dadurch, daß der Steuerpflichtige an späteren Terminen die Minderbeträge ausgleichen wollte und ausgeglichen hat. In einem Ur. v. 5. Juli 1926 (Steuer u. Wirtschaft Nr. 463) behandelte das RG. den Fall der Veranlagung eines Kraftwagens ohne Lösung einer Steuerkarte und lehnte die Ansicht des O.G. ab, daß eine Verkürzung nicht möglich gewesen sei, weil die verkehrspolizeiliche Zulassung längst erfolgt war und deshalb nach dem gewöhnlichen Gang der Dinge zu erwarten war, daß die Steueranforderung von selbst nachfolgen werde.

Schließlich hat das RG. am 11. Okt. 1926 in einer Strafsache (2 D 850/26) auf dem Gebiet der Lohnsteuer festgestellt, daß eine Abänderung der Vorenthaltung der abzuführenden Steuern nicht erforderlich ist, daß es vielmehr genügt, wenn die zeitweilige Verkürzung mit einer Steuerunehelichkeit verknüpft ist, insbes. dem Verschweigen der Steuerpflicht mit dem Bewußtsein und Erfolg, daß die Steuerbehörde über Bestehen und Höhe des Steueranspruchs in Unklarheit gehalten wird.

Die Bestimmung des § 903 auf einen Schuldner anwendbar, der vor dem Finanzamt manifestiert hat?

Die Beantwortung dieser Frage hängt ab von dem Inhalt des § 903 ABG.D.: „ein Schuldner, welcher den im § 807 erwähnten Offenbarungseid geleistet hat...“ Es fragt sich also,

ob der Eid nach § 298 Abs. 3 ABG.D. identisch mit demjenigen nach § 807 ABG.D. ist. § 807 ABG.D. verpflichtet den Schuldner zur Eidesleistung, wenn die Pfändung zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers nicht geführt hat, oder wenn dieser glaubhaft macht, daß er durch Pfändung eine Befriedigung nicht vollständig erlangen könne. Nach § 298 Abs. 2 ABG.D. ist der Schuldner zu denselben Leistungen verpflichtet, wenn die Zwangsvollstreckung als aussichtslos erscheint, oder wenn ein Vollstreckungsversuch in sein bewegliches Vermögen erfolglos geblieben ist. Die Voraussetzungen für die schuldnerischen Verpflichtungen sind somit nach beiden Bestimmungen im wesentlichen die gleichen. Wenn auch die ABG.D. nicht schlechthin die vergebliche Pfändung in bewegliches Vermögen genügt läßt, so verlangt doch die Praxis im allgemeinen nur einen solchen Versuch. Im allgemeinen genügt es vielmehr, daß die Pfändung in das bewegliche Vermögen vergebens versucht ist (vgl. Stein § 807 II 4a und zit.). Auch darauf dürfte kein allzu großer Wert zu legen sein, daß die beiden Gesetzesstellen die beiden Voraussetzungen in umgekehrter Reihenfolge aufzählen. Wenn die ABG.D. als erste der beiden alternativen Voraussetzungen für die Eidespflicht verlangt, daß die Zwangsvollstreckung aussichtslos erscheint, und wenn § 807 ABG.D. zunächst die unvollständige Befriedigung des Gläubigers aufführt, so hängt dies damit zusammen, daß die ABG.D. allein das Reich als Gläubiger kennt, während die ABG.D. für den Regelfall davon ausgeht, daß es ein privater Gläubiger ist. Das Reich hat sehr weitgehende obrigkeitliche Befugnisse öffentlich-rechtlicher Art, so insbesondere auch die im Abs. 1 des gleichen § 298 ABG.D. ausgesprochene Befugnis, die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Schuldners zu ermitteln, den Privaten stehen derartige Befugnisse nicht zu. Der Regelfall wird daher sein, daß das Reich zunächst durch Einholung von Auskünften vorgeht, während der Private eine Mobiliarpfändung vornehmen wird. Immerhin steht nichts im Wege, daß auch das Reich zunächst eine Mobiliarpfändung versucht, oder daß der private Gläubiger unter Glaubhaftmachung der Ausichtslosigkeit einer Pfändung von einer solchen Abstand nimmt. Es ist daher nicht richtig, wenn z. B. Becker (§ 298 Anm. 1) einen grundsätzlichen Unterschied zwischen dem Reich und dem privaten Gläubiger machen will. Es ist unbedenklich davon auszugehen, daß beide Offenbarungseide dieselben materiellen Voraussetzungen haben.

Es fragt sich weiter, ob auch formell beide Eide als identisch miteinander zu bezeichnen sind. Über das Verfahren auch vor dem Finanzamt bei der Eidesabnahme gibt nur die ABG.D. weitere Vorschriften nicht, während die ABG.D. in dem § 899 bis 915 eine ganze Reihe von Vorschriften gibt. Nicht anwendbar auf den Eid von dem FA. sind ohne weiteres die §§ 901, 904—914, weil diese den Fall der Verweigerung des Eides behandeln, während § 298 Abs. 3 ABG.D. die freiwillige Eidesleistung zur Voraussetzung hat. Dagegen wäre begrifflich die Anwendung der §§ 903, 915 ABG.D. auch vor dem Finanzamt nicht ausgeschlossen, ausdrückliche Bestimmungen gleichen Inhalts finden sich nur in der ABG.D. nicht. Ohne Bedeutung ist dies, soweit die Vorschrift des § 903 in Betracht kommt, der allein eine Vergünstigung des Schuldners bedeutet und mit dem Eid als solchem nichts zu tun hat. Da sie übrigens nach herrschender Ansicht allein ein Einwand des Schuldners zu berücksichtigen ist, und da insbesondere die mehrfache Eidesleistung an sich nicht verboten ist (vgl. Stein § 903 I Abs. 2), kann sie auch unbedenklich schon gegenüber der Vorschrift der ABG.D. keine Anwendung finden, weil § 298 ABG.D. ja die Bereitwilligkeit des Schuldners zur Eidesleistung voraussetzt. Es bleibt also als letzte Vorschrift die Bestimmung des § 915 ABG.D., deren Anwendung auf den Fall des § 298 Abs. 3 ABG.D. zu prüfen ist. Diese Bestimmung verpflichtet das Vollstreckungsgericht, ein Verzeichnis der Manifestanten zu führen. Zweck dieser Vorschrift ist, die Verkehrssicherheit zu fördern. Dieses Verzeichnis ist jedermann auch ohne Glaubhaftmachung von irgendeinem Interesse zugänglich (vgl. Stein § 915 III). Die ABG.D. kennt eine entsprechende Bestimmung nicht. Es finden vielmehr auch auf die Leistung des Offenbarungseides die Vorschriften des § 10 ABG.D. Anwendung, welche strengste Geheimhaltung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die sie dienstlich erfahren haben, für sämtliche Finanzbeamte zur Pflicht macht. Danach ist die Mitteilung der Tatsache der Eidesleistung des Schuldners vor dem Finanzamt an seine Gläubiger dem Steuerbeamten verboten. Da der Zweck der Vorschrift des § 905 ABG.D. nur die Vermeidung einer nach Ansicht des Gesetzgebers überflüssigen nochmaligen Eidesleistung ist, darf der Gläubiger in seinem berechtigten Verlangen, Kenntnis von allen pfändbaren Vermögenswerten seines Schuldners zu erlangen, nicht behindert werden. Zu diesem Zwecke kann er die Rechte, die ihm im § 915 zugestanden sind, ausüben, er kann ferner Einsicht in das Vermögensverzeichnis nehmen oder eine Abschrift von demselben verlangen. Da der Eid nach § 298 Abs. 3 ABG.D. diese Möglichkeit nicht gibt, so ist er nicht mit demjenigen nach § 807 ABG.D. identisch. Dem Verlangen einer nochmaligen Eidesleistung steht also der § 903 im Falle der früheren Eidesleistung vor dem FA. nicht entgegen.

Anders verhält es sich mit dem auf Antrag des Finanzamtes vor dem O.G. geleisteten Eid des Schuldners: Gemäß ausdrücklicher Bestimmung der ABG.D. finden die in Betracht kommenden Vorschriften der ABG.D. im allgemeinen auf dieses Verfahren zwar An-

wendung, nicht aber die Vorschrift des § 915 ZPO. Indessen gelten für das gerichtliche Verfahren die Vorschriften der Abgabenordnung nicht, und es ist insbesondere nicht die Bestimmung des § 10 ABGD. anwendbar. Die Protokolle über die Eidesleistung sind nicht etwa Steuerakten, sondern vielmehr Gerichtsakten, die auch nach Erledigung der Angelegenheit bei dem Gericht verbleiben. Ob diese Akten Dritten zugänglich sind, bestimmt das für das Gericht maßgebende Landesrecht, welches im allgemeinen Akteneinsicht solchen Personen, die ein berechtigtes Interesse glaubhaft machen, gestattet. Unter dieser Voraussetzung dürfte einer Auskunftserteilung über die Eidesleistung und einer Vorlage des Vermögensverzeichnisses nichts im Wege stehen, so daß sich der Schuldner gegenüber dem Verlangen eines privaten Gläubigers auf nochmalige Eidesleistung zumindest auf § 903 ZPO. berufen kann. Verboten indessen das Landesrecht dem Gericht schlechthin, Dritten aus den Akten Auskunft zu erteilen, so muß das Interesse des Gläubigers eine nochmalige Eidesleistung zulassen. Maßgebend ist, daß der auf Verlangen des ZfL vor dem UG. geleistete Eid ebensowenig mit dem Eid nach § 807 ZPO. identisch ist. Die ZPO. sieht nur auf Rechtsstreitigkeiten privatrechtlicher Art Anwendung, wenn sie ganz oder in einzelnen Bestimmungen auf öffentlich-rechtliche Verhältnisse für anwendbar erklärt ist, so ist dies weiter nichts als eine Ausdrucksweise des Gesetzgebers, der davon absieht, die einzelnen Bestimmungen nochmals aufzuführen und sich auf den Befehl, bestimmte andere Normen anzuwenden, beschränkt.

RA. Dr. John Jacobsohn, Hamburg.

Kostenentscheidung bei erledigten Steuer-Rechtsmitteln.

Ofters kommt es vor, daß auf ein Rechtsmittel im Steuerverfahren keine eigentliche Entscheidung ergeht, sondern die Sache in anderer Weise erledigt wird. Meist handelt es sich um solche Fälle, in denen das Rechtsmittel sich als begründet erweist und ihm daher das ZfL. von sich aus stattgibt, ohne eine Entscheidung der Rechtsmittelbehörde herbeizuführen. Es entsteht die Frage, ob und in welcher Weise in solchen Fällen der Steuerpflichtige das Recht hat, die Erstattung der ihm entstandenen Auslagen, insbesondere der Zuziehung eines Beraters, z. B. Rechtsanwalts, zu verlangen, oder ob er etwa durch die Art der Sachbehandlung seines Rechtes auf eine solche Erstattung verlustig geht. Es empfiehlt sich, bei der Unterzuehung dieser Frage die verschiedenen Arten der Rechtsmittel und die dabei in Betracht kommenden Möglichkeiten auseinanderzuhalten.

Gegen einen Steuerbescheid ist zunächst der Einspruch gegen, über den das ZfL. mit oder ohne Steueranspruch selbst entscheidet. Das ZfL. kann dem Einspruch, ohne darüber förmlich zu entscheiden, abhelfen, indem es den angefochtenen Bescheid nach § 76 Abs. 1 Nr. 2 ABGD. ändert. Eine solche Änderung darf zwar das ZfL. nur vornehmen, wenn der Steuerpflichtige zustimmt. Die Zustimmung wird jedoch meist angenommen, wenn dem Rechtsmittelantrage entsprochen wird. Da in den Fällen des Einspruchs die Rechtsmittelbehörde und die ihre Verfügung ändernde Behörde zusammenfallen, bereiten diese Fälle für die ausgeworfene Frage die geringsten Schwierigkeiten. Vielleicht wird schon das ZfL. auf die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen Rücksicht nehmen und in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige einen Berater zugezogen hat, lieber statt einer einfachen Änderungsverfügung eine nicht viel mehr Arbeit verursachende Einspruchsentscheidung mit Ausspruch über die Kosten erlassen. Hat es dies aber nicht getan, so ist es nicht gehindert, auf Antrag des um Erstattung seiner Auslagen nachsuchenden Steuerpflichtigen seine Änderungsverfügung nachträglich zu einer Rechtsmittelentscheidung umzugestalten, indem es die Verfügung sachlich wiederholt und die Kostenentscheidung befüßt. Denkbar ist auch eine Entscheidung lediglich über den Kostenpunkt mit dem Bemerkn, daß die Hauptsache erledigt sei. Notwendig ist jedenfalls stets eine Rechtsmittelentscheidung, die über die Kosten entscheidet. Denn erst sie schafft überhaupt die Grundlage für den Auslagenerstattungsanspruch. Nach § 285 ABGD. ist bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel über die Kosten des Verfahrens zu befinden. Erst eine durch Entscheidung festgestellte Kostenlast umfaßt nach § 288 die Erstattung der notwendigen Auslagen an den Gegner. Eine andere Möglichkeit, eine Auszahlung der Auslagen herbeizuführen, besteht weder rechtlich noch verwaltungsmäßig. Das ZfL. kann also zwar sehr wohl einen Einspruch sachlich dadurch erledigen, daß es den Steuerbescheid nach § 76 ABGD. abändert. Eine Entscheidung über den Einspruch und eine Kostenentscheidung brauchen dann so lange nicht zu ergehen, als niemand dazu den Anstoß gibt. Wohl aber muß die Kostenentscheidung erlassen werden, wenn sich das Bedürfnis danach herausstellt, wenn sie also erforderlich ist, um dem Steuerpflichtigen zu seinem Auslagenerstattungsanspruch zu verhelfen. Würde das ZfL. etwa den Erlaß einer solchen Kostenentscheidung ablehnen, dann würde dem Steuerpflichtigen, wie in sinngemäßer Anwendung verschiedener RZS.-Entscheidungen gefolgert werden muß, die Berufung an das ZfGer. zustehen. Das gleiche Rechtsmittel ist übrigens gegen die Kostenentscheidung selbst möglich. Wenn auch der RZS. an dem Grundsatz festhält, daß eine Entscheidung nicht ausschließlich wegen des Kosten-

punktes angefochten werden könne (RZS. 3, 38), so hat er diesen Grundsatz wesentlich für diejenigen Fälle eingeschränkt, in denen eine Entscheidung zur Hauptsache nicht ergeht und sich die Rechtsmittelbehörde ausschließlich mit dem Kostenpunkte befaßt hat (RZS. 17, 44). Selbstverständlich muß die Kostenentscheidung genau so lauten, wie sie bei einer Entscheidung über die Hauptsache hätte ausfallen müssen. Hierfür sind die Vorschriften in § 286 ABGD. maßgebend.

Das auf den Einspruch folgende Rechtsmittel ist die Berufung an das ZfGer., mit der die Einspruchsentscheidung angefochten werden kann. Rechtsmittelbehörde ist bei der Berufung das ZfGer. Trotzdem kann aber das ZfL. auch auf eine Berufung hin seine Einspruchsentscheidung und den vorausgegangenen Steuerbescheid ändern, wenn der Steuerpflichtige zustimmt (§ 76 Abs. 3 ABGD.). Es kann sich also auch eine Berufung sachlich erledigen. Ist mit der Änderung die Sache zur allgemeinen Zufriedenheit erledigt, dann hat das ZfGer. keine Veranlassung, sich erst mit ihr zu befassen. Anders dagegen, wenn ein Anspruch auf Erstattung von Auslagen geltend gemacht wird und sich dadurch das Bedürfnis nach einer Kostenentscheidung herausstellt. Zu einer solchen Kostenentscheidung ist nur das ZfGer. berufen. Die Entscheidung muß von derselben Stelle ausgehen, die bei sachlicher Entscheidung über die Hauptsache zu entscheiden gehabt hätte. Von diesem Grundsatz hat zwar die 3. Steuer-NotW. (§ 52) eine Ausnahme für die Fälle gebracht, in denen ein Rechtsmittel zurückgenommen wird. Die Rücknahme eines Rechtsmittels hat die Verpflichtung zur Tragung der Kosten zur Folge. Diese Folge kann von der Unterbehörde ausgesprochen werden, ohne daß sich erst die Rechtsmittelbehörde damit zu befassen braucht. Ausdrücklich ist das aber auf den Fall der Rücknahme eingeschränkt. Der Steuerpflichtige kann auch nicht eine Anwendung der Vorschrift der Steuer-NotW. dadurch herbeiführen, daß er die Rücknahme eines Rechtsmittels erklärt, nachdem es sachlich sich erledigt hat. Denn dann würde er die Kostenlast auf sich nehmen und gerade das Gegenteil einer Erstattung von Auslagen erreichen. Insofern ist also die Entscheidung des ZfGer. Praktisch mag dies unerwünscht sein, da es die bei der Änderung einer Einspruchsentscheidung beabsichtigte Vereinfachung durchkreuzt. Eine Erweiterung der Vorschriften des § 52 der 3. Steuer-NotW. auf Fälle der vorliegenden Art mag zwar anzustreben sein. Solange aber das Gesetz nicht geändert ist, muß sich das ZfGer. mit den Kosten der erledigten Berufung selbst befassen. Gegen die Kostenentscheidung oder gegen die Ablehnung einer solchen ist die Rechtsbeschwerde an den RZS. zulässig.

Bei der gegen eine Berufungsentscheidung zulässigen Rechtsbeschwerde kann eine Erledigung des Rechtsmittels, die nicht in einer Rücknahme besteht, nicht vorkommen, da die Berufungsentscheidung als Rechtsmittelenntcheidung nach § 76 Abs. 3 ABGD. nachträglich nicht geändert werden kann.

Andere Verfügungen der ZfL. als Steuerbescheide unterliegen der Beschwerde. Nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung kann das ZfL. der Beschwerde abhelfen (§ 282 Abs. 1 ABGD.). Bei der Beschwerde werden also die Fälle, in denen das ZfL. dem Verlangen des Steuerpflichtigen ohne weiteres stattgibt, besonders häufig sein. Da das ZfL. der Beschwerde nach den Rechtsmittelvorschriften abhelfen kann, könnte die Ansicht vertreten werden, daß das ZfL. insofern selbst Rechtsmittelbehörde sei. Bei näherer Prüfung muß aber diese Meinung als irrig bezeichnet werden. Rechtsmittelbehörde i. S. der ABGD. ist immer nur diejenige Behörde, die zur streitigen Entscheidung berufen ist. Die Entscheidung über die Kosten kann aber, wie die Kostenvorschriften ergeben, immer nur von der Rechtsmittelbehörde ausgehen. Deshalb muß bei erledigten Beschwerden dann, wenn wegen der Erstattung von Auslagen eine Entscheidung über die Kosten erforderlich ist, die Entscheidung des ZfL. eingeholt werden. Für den besonderen Fall der Arrestbeschwerde, bei der an die Stelle des ZfL. das ZfGer. tritt, hat der RZS. ausdrücklich die Zuständigkeit des ZfL. zur Kostenentscheidung bei erledigten Beschwerden verneint und nur das ZfGer. für zuständig erklärt (RZS. 1925, 761 Nr. 440). Gegen die Kostenentscheidung des ZfL. oder des ZfGer. oder gegen die Ablehnung einer solchen ist in den Fällen, in denen zur Hauptsache die Rechtsbeschwerde an den RZS. zulässig wäre (§§ 283, 351 ABGD.), die Rechtsbeschwerde möglich.

Der Anspruch auf Erstattung der Auslagen bleibt sonach in allen Fällen gewahrt. Sobald ihn der Steuerpflichtige oder sein Vertreter geltend macht, wird die Rechtsmittelbehörde genötigt, eine Entscheidung über die Kostenpflicht zu treffen. Zur Verwirklichung kommt der Anspruch erst, wenn dann noch die Geschäftsstelle der Rechtsmittelbehörde den Betrag der zu erstattenden Auslagen festgelegt hat (§ 288 Abs. 3 ABGD.). Bei der Kostenfestsetzung hat die Geschäftsstelle darüber zu entscheiden, inwiefern die Auslagen erforderlich gewesen sind. Die Kosten der Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beifandes sind nur erstattungsfähig, wenn die Zuziehung notwendig war (§ 288 Abs. 2 Satz 3 ABGD.). Ob die Zuziehung notwendig war, muß nach den Umständen des einzelnen Falles beurteilt werden. Im Schrifttum (vgl. insbesondere Rof, ZW. 1921, 65; Becker, Ann. 3 Abs. 3 zu § 288 ABGD. und Mrozek, Ann. 8 zu § 288 ABGD.) besteht Einigkeit darüber, daß die Notwendigkeit der Zu-

ziehung nicht engherzig beurteilt werden darf. Der RFG. hat gleichfalls in weitestem Umfange die Notwendigkeit der Zuziehung und damit die Notwendigkeit der Erstattung der Auslagen bejaht. Insbesondere hat er bei schwierigen Rechtsfragen sogar einer mit einem eigenen juristischen Büro ausgestatteten Gesellschaft die Notwendigkeit der Zuziehung eines Rechtsanwalts mit Rücksicht darauf bekräftigt, daß in der eigenen Sache durch das eigene Interesse das Urteil getrübt sein könne (RFG. S. 325; vgl. JW. 1922, 1486). Mit Becker wird man das Ergebnis der von Theorie und Praxis vertretenen Anschauungen dahin zusammenfassen können, daß die Zuziehung stets dann als gerechtfertigt angesehen werden kann, wenn sie den Geschäftsgewohnheiten entspricht und kein Mißbrauch vorliegt. Nach § 288 Abs. 2 Satz 4 RAbgD. können Rechtsanwälte Gebühren

nach der Gebührenordnung berechnen. Jedoch hält in ständiger Rechtsprechung der RFG. daran fest, daß ein Rechtsanwalt in seinen eigenen Steuerfällen und in solchen Fällen, in denen er als gesetzlicher Vertreter tätig ist, keine Gebühren und Pauschätze nach der Gebührenordnung, sondern nur seine tatsächlichen Auslagen erstattet verlangen kann (RFG. S. 239; 12, 104). Ist ein Rechtsanwalt persönlich neben anderen Personen beteiligt, so steht nur den anderen Personen ein anteiliger Anspruch auf Erstattung der Anwaltsgebühren zu (JW. 1923, 26). Handelt der Anwalt als Testamentsvollstrecker, Konkursverwalter oder in einer ähnlichen Stellung, so kann er Gebühren berechnen, wenn seine Tätigkeit in dem Rechtsmittelverfahren nicht mit durch die ihm in seiner Eigenschaft zukommende Vergütung abgolten wird (StW. 1922 Nr. 735).
RegR. Dr. Ulich, Dresden.

Rechtspredung.

Nachdruck der Entscheidungen nur mit genauer Angabe der Quelle gestattet; Nachdruck der Anmerkungen verboten! D. S.

A. Gerichte.

Reichsgericht.

a) Zivilsachen.

Berichtet von den Rechtsanwälten beim Reichsgericht
Justizrat Dr. Kaiser, Justizrat Kurlbaum und
Justizrat Dr. Schrömbgenz.

[** Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts abgedruckt. — † Anmerkung.]

1. § 13 OWG.; §§ 61, 65, 146 KonkD.; § 256 ZPO.
Für die Entscheidung der Frage, ob für eine Steuerforderung ein Konkursvorrecht besteht, ist der ordentliche Rechtsweg zulässig. Gegen die nach Erlaß des Steuerbescheids angemeldete Forderung kann der Konkursverwalter Feststellungsklage erheben, daß ein Vorrecht nicht begründet sei. Die Fälligkeit der Forderung, die für das Vorrecht maßgebend ist, tritt mit der ersten Fälligkeit ein. Die Stundung begründet keine neue Fälligkeit.]

Am 30. Jan. 1924 ist dem Inhaber der Firma M. S. in P. ein Steuerbescheid über Einkommensteuerablußzahlung für d. J. 1922 und über Rhein- und Ruhrabgabe mit zweimonatlicher Zahlungsfrist zugestellt worden. Dem Steuerschuldner ist dann zweimal Stundung gewährt worden, und zwar indem ihm am 8. Mai 1924 Teilzahlungen mit Frist bis Ende Mai, Ende Juni und Ende Juli, und am 25. Sept. 1924 Teilzahlungen in vierzehntägigen Zwischenräumen ab 1. Okt. 1924 bewilligt wurden. Am 23. Febr. 1925 ist das Konkursverfahren über das Vermögen des Schuldners eröffnet worden. Der Bekl. hat die restliche Forderung mit Vorrecht gemäß § 61 Nr. 2 KonkD. angemeldet. Der Konkursverwalter hat das Vorrecht bestritten und klagt nun auf Feststellung, daß dem Bekl. kein Vorrecht zustehe. Die Vorinstanzen haben die Klage abgewiesen, die Rev. ist zurückgewiesen. Der erf. Sen. hat in seiner Entsch. v. 8. Okt. 1926 (RG. 114, 372) die Zulässigkeit des Rechtsweges für die Entscheidung der Frage, ob eine Steuerforderung nach § 61 Nr. 2 KonkD. bevorrechtigt ist, angenommen, freilich ohne nähere Begründung, aber in Übereinstimmung mit der fast einheitlichen Meinung in Schrifttum und Mpr. Vgl. Petersehl-Kleineller, KonkD. Anm. 16 zu § 146; v. Sarweh-Poffert, KonkD. Anm. 8 zu § 146; Wilimowsky-Kurlbaum, KonkD. Anm. 9 zu § 146; Jaeger, KonkD. Anm. 16 zu § 146; derselbe in Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissensch. XVIII 1924 S. 133 Anm. 1; Menzel, KonkD. 1926 Anm. 9 zu § 146; Becker, RAbgD. Anm. 4 zu § 227, Anm. 7 Vorb. vor § 298; Delbrück: JW. 1921, 1592; Kaag: JW. 1923, 591; Schumann: Zeitschr. d. Verb. Dtsch. Bücherrevij. 1925, 241; DLW. Dresden: Sächs. Arch. 5, 138; vgl. auch RG. 34, 247; DLW. Mpr. 15, 43. — A. A. soweit ersichtlich nur Wolff, KonkD. Anm. 7 zu § 146; Beyer, Die Feststellung des Konkursgläubigerrechts, Diss. 1914, 106. RFG. 17, 186; 18, 85, 86, 144 enthalten über

diese Frage nichts, und Becker, Komm. z. RAbgD. steht, wie oben schon erwähnt, im Gegenteil auf dem Standpunkt der herrschenden Meinung, wenn auch ohne nähere Begründung. Für die Entscheidung der Streitfrage ist von der Vorchrift des § 13 OWG. auszugehen, wonach vor die ordentlichen Gerichte alle bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten gehören, für welche nicht die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten begründet ist. Es ist demnach zu prüfen: Ist der Vorrechtsstreit bei Steuerforderungen eine bürgerliche Rechtsstreitigkeit, und wenn dies zu bejahen ist, ist etwa durch eine besondere gesetzliche Bestimmung den ordentlichen Gerichten die Entscheidung über das Vorrecht von Steuerforderungen im Konkurs entzogen und den Finanzbehörden oder Finanzgerichten zuständigkeitsgemäß übertragen worden. Die Bestimmungen über den Rang der Konkursforderungen gehören zu den materiell-rechtlichen Vorschriften der KonkD. § 61 KonkD. regelt die vermögensrechtliche Konkurrenz der Konkursgläubiger untereinander. Wenn nun auch keineswegs jeder Rechtsstreit deshalb, weil er einen vermögensrechtlichen Anspruch betrifft, ein bürgerlicher Rechtsstreit ist, vermögensrechtliche Ansprüche vielmehr auch im öffentl. Rechte begründet sein können, Streitigkeiten über solche Ansprüche öffentlich-rechtliche sind und grundsätzlich zur Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichte gehören, so folgt aus der öffentlich-rechtlichen Natur der Steuerforderungen dennoch nicht, daß auch der Streit über ihre Bevorrechtigung im Konkurs ein öffentlich-rechtlicher ist; denn das den Steuerforderungen gewährte Vorrecht findet seine Grundlage nicht im öffentlichen Rechte, sondern im privaten Konkursrechte (vgl. Wilimowsky-Kurlbaum, KonkD. Anm. 9 zu § 146; auch RG. 34, 247). Der Streit über das Vorrecht von Konkursforderungen, mögen diese selbst auf bürgerlich-rechtlicher oder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage entstanden sein, ist stets eine bürgerlich-rechtliche Streitigkeit i. S. des § 13 OWG., die grundsätzlich zur Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte gehört. Besondere gesetzliche Bestimmungen, die diese Zuständigkeit für Streitigkeiten über das Vorrecht von Steuerforderungen auf die Finanzbehörden oder die Finanzgerichte übertragen hätten, bestehen nicht. Aus § 146 Abs. 5 KonkD. allein läßt sich die Zuständigkeit der Finanzbehörden nicht herleiten. Diese Vorschrift hat eben zur Voraussetzung, daß auf Grund anderer gesetzlicher Bestimmungen die Zuständigkeit gegeben ist. Diese anderen Bestimmungen sind aber nicht nur dafür maßgebend, ob, sondern auch inwieweit die Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichte für die Feststellung mit Wirkung im Konkursverfahren zuständig sind, ob sie nämlich nicht nur über Grund und Betrag der angemeldeten Forderung, sondern auch über deren Vorrecht zu entscheiden haben. Es fragt sich also, was die Steuergesetze des Reichs, insbes. die RAbgD. in dieser Hinsicht bestimmen. Der RFinM. will die Unzulässigkeit des Rechtsweges auch für den Streit über das Vorrecht der Steuerforderungen aus § 227 RAbgD. herleiten, der in Satz 1 befragt: „In Steuerfällen ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen.“ Diese Ansicht wäre dann begründet, wenn man auch die Frage nach dem Vorrecht der Steuerforderungen zu den „Steuerfällen“

zählen müßte. Aber der Begriff der „Steuerfachen“ i. S. des § 227 RAbgD. läßt sich nicht auf das Vorrecht ausdehnen. Dagegen spricht zunächst schon, daß die RAbgD. das Konkursverfahren überhaupt nicht erwähnt, sondern gänzlich unberührt läßt. Wenn man sich ferner der Ansicht Becker's (Anm. 1 zu § 227) anschließt, daß die Vorschrift für alle Ansprüche und Verpflichtungen gilt, die sich aus dem materiellen Steuerrechte und dem dieses regelnden Verfahren ergeben, so können unter dem materiellen Steuerrechte und dem steuerrechtlichen Verfahren doch nur die Bestimmungen der eigentlichen Steuergesetze verstanden werden. § 61 Nr. 2 KonkD. ist aber kein Steuergesetz, und die Rangansprüche aus dieser Vorschrift sind daher keine Ansprüche aus dem materiellen Steuerrecht oder dem steuerrechtlichen Verfahren, sondern, wie oben schon dargelegt, aus dem materiellen Konkursrechte. Die Steuerbehörden sind zwar zuständig zur Feststellung der Steuerforderungen nach Grund und Betrag (vgl. § 204 RAbgD.), nicht aber auch zur Feststellung des den Steuerforderungen konkursgesetzlich eingeräumten Vorrechts. Es fehlt aber auch an der inneren Berechtigung für die Zuständigkeit der Finanzbehörden oder Finanzgerichte zur Entscheidung von Vorrechtsstreitigkeiten. So zweckmäßig es ist, sie auf dem ihnen zugewiesenen Sondergebiete des Steuerrechts im Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner mit der Feststellung der Steuerforderungen nach Grund und Betrag ausschließlich zu befassen, so wenig erscheinen sie berufen, die auf dem Gebiete des materiellen Konkursrechts liegenden Streitigkeiten zwischen den Konkursgläubigern über das Vorrecht von Steuerforderungen gegenüber anderen Konkursforderungen zu entscheiden. Hiernach ist der Rechtsweg zulässig. 2. In zweiter Linie ist von Amts wegen zu prüfen, ob der Konkursverwalter befugt war, die Klage auf Überkennung des Vorrechts zu erheben, oder ob er es nicht dem Vorsteher des Finanzamts überlassen mußte, auf Feststellung des bestrittenen Vorrechts zu klagen. Das BG. meint, der Konkursverwalter hätte es zwar dem Bf. überlassen können, die Feststellung des beanspruchten Vorrechts zu betreiben, da hierfür § 146 Abs. 1 KonkD. gelte. Das stehe aber einer Feststellungsklage des Verwalters nicht entgegen, wenn deren Voraussetzungen nach § 256 ZPO. gegeben seien, und das sei hier der Fall. Das RG. hat wiederholt (vgl. ZW. 1900, 393¹³; 1903, 315¹²; f. auch RW. 24, 405) ausgesprochen, daß Zweck und Charakter der Feststellungsklage aus § 146 KonkD. ein wesentlich anderer ist, als der einer rein prinzipielle Entscheidung begründenden Feststellungsklage aus § 256 ZPO. Wenn die Feststellungsklage aus § 146 KonkD. auch nicht auf eine Leistung geht, so hat das die Forderung feststellende Erkenntnis doch in Verbindung mit dem daraufhin erfolgenden Tabelleneintrag neben der Wirkung des Teilnahmerechts der Forderung am Konkurs noch die gleiche Wirkung, wie eine Leistungsklage, nämlich diejenige der Vollstreckbarkeit über den Konkurs hinaus gegen den Gemeinschaftschuldner, falls dieser im Prüfungstermine nicht widersprochen hatte (§ 164 KonkD.; RW. 84, 235¹¹). Diese Wirkung kommt der Feststellungsklage aus § 256 ZPO. nicht zu. Immerhin schließt § 146 KonkD. eine Feststellungsklage gemäß § 256 ZPO. nicht grundsätzlich aus. Unter besonderen Umständen kann sie zulässig sein, wenn nämlich ein besonderes rechtliches Interesse an der alsbaldigen Feststellung gegeben ist, das sich also nicht mit dem Interesse an der Feststellung aus § 146 KonkD. decken darf. Welcher Art aber hier das besondere rechtliche Interesse des Konkursverwalters ist, hat das BG. nicht festgestellt. Es kann nicht daraus entnommen werden, daß der Vorsteher des Finanzamts den Konkursverwalter wegen des bestrittenen Vorrechts auf den Rechtsweg verwiesen hat. Nun ist der widersprechende Konkursverwalter nach § 146 Abs. 6 KonkD. zur Feststellungsklage befugt, wenn die angemeldete Forderung eine titulierte ist. Sonst hat er deren Erhebung dem anmeldenden Gläubiger zu überlassen. Der Gläubiger, der für seine Forderung keinen Titel besitzt, kann nicht vom bestrittenden Verwalter in einen Feststellungsprozeß verwickelt werden, den er nicht will, und an dem der Verwalter regelmäßig auch kein Interesse hat, weil er bei der Verteilung eine bestrittene Forderung so lange nicht zu be-

achten braucht, als ihm nicht die Erhebung der Feststellungsklage nachgewiesen ist (§ 152 KonkD.). Nun war aber im vorliegenden Falle schon vor der Konkursöffnung dem Gemeinschaftschuldner der Steuerbescheid, der als Titel gilt (RW. 18, 144; 19, 359), zugestellt worden. Das Vorrecht hat natürlich in dem Steuerbescheid keine Erwähnung gefunden und konnte sie auch nicht finden, einmal schon deshalb nicht, weil, wie unter 1. ausgeführt, das Finanzamt zur Feststellung des Vorrechts nicht befugt ist, dann aber auch, weil sich bei Erlass des Steuerbescheides noch gar nicht übersehen läßt, ob in Zukunft die Voraussetzung des § 61 Nr. 2 KonkD. vorliegen wird, wenn es zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Steuerschuldners kommen sollte. Es fragt sich nun, ob der Konkursverwalter, trotzdem ein Titel nur über Grund und Betrag der Forderung vorliegt, zur Anstellung der Feststellungsklage hinsichtlich des Vorrechts befugt ist. Jaeger: Erzähl. d. Rechts- u. StaatsW. XVIII S. 133 Anm. 1 verneint die Frage, weil der Steuerbescheid die Vorrechtsfrage nicht löse. Dieser Ansicht kann aber nicht beigetreten werden. § 146 KonkD. spricht vom Vorrecht überhaupt nicht. Daraus ist nun zwar nicht zu schließen, daß er auf ein bestrittenes Vorrecht keine Anwendung fände, wohl aber darf man daraus den Schluß ziehen, daß auch für die Feststellung des Vorrechts bei dessen Bestrittensein die gleiche Unterscheidung gilt, wie beim Widerspruch gegen den Grund oder Betrag der angemeldeten Forderung, nämlich in dem Sinne, daß mangels Titels der anmeldende Gläubiger, beim Vorliegen eines Titels für die Forderung der Widersprechende nicht nur wegen des Grundes und Betrages, sondern auch wegen des beanspruchten, aber bestrittenen Vorrechts die Feststellungsklage zu erheben hat. Für das Vorrecht wird bei Anmeldung der Forderung niemals schon ein Titel vorliegen. Es müßte daher stets, wenn man der Ansicht Jaegers folgen wollte, der anmeldende Gläubiger, auch wenn seine Forderung titulierte ist, wegen des bestrittenen Vorrechts die Feststellungsklage erheben, während es Sache des Widersprechenden wäre, die Feststellungsklage wegen des etwa bestrittenen Grundes oder Betrages zu erheben. Eine solche Regelung des prozessualen Feststellungsverfahrens ist unzweckmäßig. Sachgemäßer erscheint es und läßt sich auch ungezwungen mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbaren, daß, wenn für eine Forderung nach Grund und Betrag ein Titel vorliegt und gleichzeitig mit der Anmeldung ein Vorrecht beansprucht wird, der Widersprechende im ganzen Umfang seines Widerspruches, also auch wegen des Vorrechts, die Feststellungsklage zu erheben hat. Dann ist selbstverständlich der nur dem Vorrecht widersprechende Konkursverwalter nicht nur befugt, sondern auch bei Vermeidung persönlicher Haftung verpflichtet, seinerseits im Wege der Feststellungsklage den Widerspruch zu verfolgen. Zur Sache selbst ist die Rev. unbegründet. § 61 Nr. 2 KonkD. gewährt den Forderungen der Reichsstafte wegen öffentlicher Abgaben ein Vorrecht, wenn sie im letzten Jahre vor der Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden sind oder nach § 65 KonkD. als fällig gelten. Voraussetzung des Vorrechts ist also der Eintritt der Fälligkeit im letzten Jahre vor der Konkursöffnung oder aber Entstehung der Forderung vor der Konkursöffnung und Eintritt der Fälligkeit nach diesem Zeitpunkte. Der angemeldete Steuerbetrag war nun zunächst nach Ablauf von zwei Wochen seit der Zustellung des Steuerbescheides am 30. Jan. 1924, also am 13. Febr. 1924, fällig geworden. Das Konkursverfahren wurde am 23. Febr. 1925 eröffnet. Das erste Fälligerwerden der Forderung liegt also länger als ein Jahr vor der Konkursöffnung zurück. Dem Gemeinschaftschuldner ist dann zunächst am 8. Mai 1924 und auch später noch Stundung bewilligt worden. Unter den Parteien besteht nun Streit, ob für den Beginn der Jahresfrist, in welche die Konkursöffnung fallen muß, um der Steuerforderung das Vorrecht zu verleihen, die erste Fälligkeit der Forderung maßgebend ist, oder der Zeitpunkt des Wiederfälligerwerdens nach Ablauf der Stundungsfrist. Schon der Wortlaut des Gesetzes spricht bei ungezwungener Auslegung für die erstere Auffassung; denn „fällig geworden“ ist eine Forderung, sobald der erste Zahlungstermin eingetreten ist. Aber auch der Zweck der Vorschrift, die ratio legis, bestätigt diese Auslegung. Dadurch, daß das Gesetz gewissen Konkurs-

forderungen ein Vorrecht vor anderen eingeräumt hat, hat es den allgemeinen, den Konkurs beherrschenden Grundsatz (§ 3 KonkD.) der gemeinschaftlichen, anteilmäßigen Befriedigung aller Konkursgläubiger, der *par condicio omnium creditorum*, durchbrochen, jedoch mit enger zeitlicher Begrenzung. Es hat keineswegs beabsichtigt, allen rückständigen Forderungen der in § 61 Nr. 1—5 bezeichneten Arten unbeschränkt ein Vorrecht zu gewähren, sondern nur insofern, als sie im letzten Jahre vor der Konkursöffnung entstanden oder fällig geworden oder innerhalb einer bestimmten Zeit und bis zur Konkursöffnung verfolgt worden sind (Nr. 5). Wenn nun auch zugunsten der Steuerforderungen mit Rücksicht darauf, daß aus bestimmten wirtschaftlichen oder steuerrechtlichen Gründen eine Hinausschiebung der Fälligkeit über die Entstehung der Steuer Schuld geboten war, nicht der Zeitpunkt der Entstehung, sondern derjenige der Fälligkeit für maßgebend erklärt worden ist, so wird man der Ansicht des Gesetzgebers, das Vorrecht zeitlich einzuschränken, doch nur gerecht, wenn man mit dem ersten Fälligwerden der Forderung den Lauf der Jahresfrist beginnen läßt. Wenn durch wiederholte Stundungen immer wieder der maßgebende Zeitpunkt der Fälligkeit hinausgeschoben werden könnte, so würde die gesetzliche Fristbestimmung gänzlich zwecklos sein; denn der Fall, daß wegen Steuerforderungen, die fällig geworden sind, in mehr als Jahresfrist von der Steuerbehörde nichts veranlaßt wird, kommt bei ordnungsmäßigem Geschäftsbetriebe nicht vor; entweder schreiten die Finanzämter zur Beitreibung oder sie gewähren auf Antrag Stundung. Auf dem letzteren Wege könnte dann aber allen Steuerrückständen, mögen sie vor noch so langer Zeit fällig gewesen sein, das Vorrecht gewahrt werden. Daß das nicht der Sinn und Zweck des Gesetzes ist, leuchtet ein. Der Steuerfiskus wird auch nicht etwa durch die für eine Ausnahmenvorschrift gebotene enge Auslegung des § 61 Nr. 2 KonkD. in eine besonders mißliche Lage versetzt. Die *ABgD.* gibt ihm so viele und so wirksame Sicherungen für seine Forderungen an die Hand, wie sie einem Privatgläubiger nicht zur Verfügung stehen. Böhle und Verbrauchsabgaben sind nach § 101 *ABgD.* kraft Gesetzes schon durch ein weitgreifendes Pfandrecht gesichert. Für die anderen Steuern vermag er sich jederzeit im Verwaltungszwangsverfahren Sicherheiten zu verschaffen. Stundungen können und sollen auch regelmäßig nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden (§ 105 *ABgD.*). Es sind denn auch in neuerer Zeit zahlreiche Stimmen aus den Kreisen der Wirtschaft und der Juristen (Jaeger, *Enzyl.* XVIII S. 45; Schumann, *Btschr. d. Verb. Dtsch. Bücherrevisoren* 1925, 241) laut geworden, die eine gänzliche Beseitigung des Steuervorrechts fordern. Es mag sein, daß die Finanzverwaltung, wenn sie Gefahr läuft, durch Stundung das Vorrecht des § 61 Nr. 2 KonkD. zu verlieren, von Stundungen Abstand nehmen wird, falls der Schuldner keine Sicherheit leistet oder leisten kann. Das kann aber keinen Grund bilden, der Vorschrift des § 61 Nr. 2 KonkD. eine Auslegung zu geben, die ihm nach Sinn und Zweck nicht zukommt. Es könnte nur noch in Frage kommen, ob nicht etwa nach Maßgabe der Steuergesetze, insbes. der *ABgD.*, der Stundung von Steuerforderungen die Wirkung der völligen Beseitigung aller mit der bisherigen Fälligkeit verbundenen Rechtsfolgen beizumessen wäre. Daß nach bürgerlichem Rechte die Stundung diese Wirkung nicht ohne weiteres hat, ist unbedenklich. So bleiben beispielsweise die eingetretenen Verzugsfolgen trotz nachträglicher Stundung bestehen, wenn sich nicht ausnahmsweise aus der Stundungsabrede der Verzicht darauf ergibt (vgl. *RG.*: *JW.* 1903, *Beil.*, 2347; *Warn.* 1911 Nr. 11; *Recht* 1920 Nr. 604; *RDZG.* 22, 194), im Zweifel ist nur die Beitreibung gestundet (*RGKomm.* z. *BGB.* Anm. 5 zu § 284; *Staub-Koenige, BGB.* Anm. 7 zu § 253). Die mit der Fälligkeit des Anspruchs beginnende Verjährung wird durch Stundung nur gehemmt. Eine alle Rechtsfolgen der Fälligkeit beseitigende Wirkung kommt aber auch der Stundung nach Steuerrecht nicht zu. Es wird nur der Zahlungstermin hinausgeschoben; die an die Fälligkeit in § 104 *ABgD.* als Rechtsfolge geknüpfte Zinspflicht bleibt z. B. bestehen, wenn sie nicht ausdrücklich erlassen wird (§ 105 Abs. 2 und *StundD.* v. 29. Jan. 1923 [*RGBl.* I, 75] § 4). Nach § 124 *ABgD.* hat zwar, anders als nach bürgerlichem Rechte, die Stundung die Wir-

kung, daß die Verjährung unterbrochen, daß also die bereits begonnene Verjährung verlosch beseitigt wird. Wäre die Jahresfrist des § 61 Nr. 2 KonkD. eine Verjährungsfrist, so wäre auf Grund des § 124 *ABgD.* der Schluß gerechtfertigt, daß mit der Stundung einer Steuerforderung der mit ihrer ersten Fälligkeit begonnene Lauf der Frist beseitigt wäre. Aber die Fristen des § 61 KonkD. sind keine Verjährungsfristen, sondern Ausschlußfristen, auf welche die über die Verjährung geltenden Vorschriften keine Anwendung finden.

(U. v. 18. März 1927; 540/26 VI. — Dresden.) [Ku.]

2. Die durch das *VermStG.* v. 8. April 1922 eingeführte Vermögenssteuer ist keine auf den Besitz, insbesondere den Grundbesitz gelegte Realsteuer.]†)

Der *Bekl.* hat vom *KL.* ein Gut gepachtet und im Vertrag übernommen, „alle auf dem Gute ruhenden bzw. darauf gelegten oder während der Pachtzeit noch darauf zu legenden Lasten und Abgaben an den Staat, an den Kreis und die Gemeinde, mögen sie Namen haben, wie sie wollen“, zu tragen. Hierauf sich berufend, hat der *KL.* verlangt, der *Bekl.* solle auch die ihm, dem *KL.*, auferlegte Vermögenssteuer zahlen. Diesen Anspruch stützt er auf die Behauptung, die durch das *Gesetz* v. 8. April 1922 eingeführte Vermögenssteuer sei eine Realsteuer, die auf den Grundbesitz gelegt und deshalb vertragsgemäß vom *Bekl.* zu tragen sei. Beide Vorinstanzen haben dagegen diese Steuer als eine solche angesehen, die nicht nach Maßgabe der oben wiedergegebenen Vertragsabrede vom *Bekl.* zu tragen sei. Diese Auslegung der Vertragsabrede ist möglich, steht mit der vom *BG.* ermittelten Verkehrsauffassung nicht in Widerspruch und begegnet weder im Hinblick auf §§ 546, 581 Abs. 2 *BGB.* noch mit Rücksicht auf das vorgenannte *VermStG.* rechtlichen Bedenken. Bei ihrer auf die behauptete Verletzung dieses Gesetzes gestützten Rüge geht die Revision nicht von der lehrhaften Unterscheidung der verschiedenen Steuerarten und ihrer grundsätzlichen Würdigung, sondern von der tatsächlichen Gestaltung aus, die das *VermStG.* v. 8. April 1922 gefunden hat. Diese soll nach Ansicht der Revision ersehen lassen, daß der Besitz, vorab der Grundbesitz, habe getroffen werden sollen; eine hierauf abgestellte Steuer sei aber eine Realsteuer, daher unter die vertraglich vom *Bekl.* zu tragenden einzubeziehen. Für diese Beurteilung der Vermögenssteuer soll die Bestimmung in § 3 des vorgenannten Gesetzes sprechen, daß beschränkt Steuerpflichtige mit ihrem gesamten inländischen Grund- und Betriebsvermögen steuerpflichtig sein sollen. Insofern trifft aber das *Gesetz* eine Sonderbestimmung und zwar dahin, daß in Fällen, in denen das Gesamtvermögen steuerlich nicht ergriffen werden kann, wenigstens der genannte, im Inlande investierte Vermögensbruchteil von der Steuer erfaßt werde. Die Revision bezieht sich ferner auf Abs. 2 und 3 des § 11 des genannten Gesetzes. Dort handelt es sich um die Feststellung des Reinvermögens, das als durch gewisse Abzüge vom Rohvermögen zu ermitteln vorgesehen ist. Als nicht abzugsfähig sind dort die Schulden und Lasten bezeichnet, die in wirtschaftlicher

Zu 2. Das *RG.* hat in dieser Entsch. Gelegenheit gehabt, sich mit dem Wesen der Vermögenssteuer nach dem *Gez.* v. 8. April 1922 zu beschäftigen. Es hat mit großer Sorgfalt die den Steuerjuristen einigermaßen überraschende Konstruktion des Revisionskl. erörtert, auf Grund deren die Vermögenssteuer als eine Realsteuer angesehen werden soll. Das ist sie nun zweifellos nicht; vielmehr ist sie — ebenso wie die Einkommensteuer — eine Personalsteuer, und diejenigen Bestimmungen des Gesetzes, die die Revision angegriffen hat, sind dem in Rede stehenden Vermögenssteuergesetz keineswegs eigentümlich, sondern finden sich mehr oder weniger wörtlich auch in entsprechenden Steuergesetzen.

Was das *RG.* gegenüber den einzelnen Revisionsrügen ausführt, ist unbedenklich richtig. Man könnte vielleicht noch auf den der Revision anhaftenden Gedankenfehler hinweisen, der sie verkennen läßt, daß jede Steuer eine Bemessungsgrundlage hat und daß bei einer Vermögenssteuer die Bemessungsgrundlage notwendigerweise das Vermögen (mit dem Grundvermögen als Vermögensart) sein muß. Hierdurch wird aber nichts daran geändert, daß die Person des Steuerpflichtigen mit Bezug auf diese Steuer den Ausschlag gibt, daß es sich also nicht um eine Realsteuer handelt.

RA. Dr. Wreszinski, Berlin.

Beziehung zu Vermögensteilen stehen, die nicht zum steuerbaren Hochvermögen gehören. Diese Regelung erklärt sich daraus, daß das Gesetz immerhin nicht das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen trifft. Wie es nun einerseits nur das steuerbare Vermögen ergreifen will, so scheidet es andererseits als nicht abzugsfähig diejenigen Schulden und Lasten aus, die nicht zu dem steuerbaren, sondern zu dem steuerfreien Vermögen gehören. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit ist deshalb zur maßgebenden gemacht worden, weil die rechtliche hier nicht entscheiden kann. Rechtlich haftet man grundsätzlich mit seinem Vermögen überhaupt, so daß auch Schulden, die hinsichtlich des steuerfreien Vermögens eingegangen sind, das steuerbare Vermögen ebenfalls ergreifen. Den hierdurch sich eröffnenden Möglichkeiten wollte man entgegenzutreten. Aus dieser Regelung läßt sich indessen nicht, wie die Revision will, der Schluß herleiten, daß das Gesetz nur auf die Erfassung bestimmter Vermögensstücke oder Komplexe, nicht aber auf die steuerlich zu erfassende Gesamtpersonlichkeit und Gesamtverhältnisse der Pflichtigen abgestellt und demnach hier eine den Grundbesitz betreffende Realsteuer als vorliegend anzusehen sei. Auch aus § 11 Abs. 3 ist zugunsten der Revision nichts herzuweisen. Dort ist bestimmt, daß in dem Fall der Beschränkung der Steuer auf inländisches Grund- und Betriebsvermögen nur diejenigen Schulden und Lasten abgezogen werden dürfen, die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesen Vermögensteilen stehen. Das entspricht lediglich dem, was oben dargelegt ist. Auch aus §§ 30 und 32 VermStG. läßt sich eine andere Beurteilung nicht herleiten, denn dort sind lediglich die Sonderfälle des „gebundenen“ Vermögens und der Vorerbschaft dahin geregelt, daß es den betreffenden Steuerpflichtigen gestattet wird, in gewisser Weise aus dem gebundenen Vermögen bzw. aus dem der Vorerbschaft entsprechende Beträge zu entnehmen. Diese Regelung trägt lediglich der besonderen Rechtslage jener Fälle und der durch sie bedingten wirtschaftlichen Lage der erwähnten Steuerpflichtigen Rechnung, führt aber nicht zu dem Schluß, nicht diese selbst, sondern die betreffenden Vermögensmassen als von der Steuerpflicht erfasst zu betrachten, gestattet also vollends keine weitere Schlußfolgerung i. S. der Revision.

(U. v. 1. Okt. 1926; 467/25 III. — Stettin.) [Sch.]

3. TarSt. 32c PrStStG. Ein Kauf von Kohlenabbaurechten ist ohne grundbuchliche Eintragung keine Begründung einer selbständigen Kohlenabbaugerechtigkeit und fällt deshalb unter obige Tarifstelle.]

Die Kl. hat am 31. März 1924 in notarieller Verhandlung die Angebote des Landwirts Georg St. in B. und des Restgutsbesitzers R. Gr. in Sch. v. 12. März und 5. Sept. 1923 zum Kauf des Kohlenabbaurechts an bestimmten ihnen gehörigen Grundstücken angenommen. Zu den beiden Urkunden wurde der Urkundenstempel von 3 G.M. gelöst. Das Finanzamt hat aber auf Grund der TarSt. 32c PrStStG. v. 16. März 1924 die Versteuerung der beiden Verträge mit dem $\frac{2}{3}$ -%igen Landesstempel verlangt. Der Stempelbetrag von zusammen 328 G.M. ist von der Kl. unter Vorbehalt gezahlt worden und wird mit der Klage zurückverlangt. Das BG. hat die Klage abgewiesen, die Rev. ist zurückgewiesen. Die Rev. rügt unrichtige Anwendung der TarSt. 32c PrStStG. v. 16. März 1924. Die TarSt. lautet: „Kauf und Tauschverträge und andere lästige Veräußerungsgeschäfte enthaltende Verträge, insoweit nicht besondere TarSt. zur Anwendung kommen oder die Rechtsvorgänge nach dem Grunderwerbsteuergesetz oder dem Kapitalverkehrssteuergesetz einer Reichsteuer unterliegen oder von ihr befreit sind, wenn sie betreffen: a) . . . , b) außerhalb des Landes gelegene unbewegliche Sachen und ebendasselbst befindliche bewegliche Sachen, insoweit sie Zubehör der ersteren sind und mit diesen zusammen veräußert werden, Steuersatz 3 %, c) andere Gegenstände aller Art, Steuersatz $\frac{2}{3}$ -%.“ Die frühere Tarifposition 32a, die dahin lautet: „im Inlande gelegene unbewegliche Sachen oder ihnen gleichgeachtete Rechte“ ist durch das Reichsgrunderwerbsteuergesetz und Art. 2 des preuß. Ges. v. 25. Juli 1923 in Fortfall gekommen. Zur Zeit der Beurkundung der fraglichen Verträge unterlagen daher Veräußerungsgeschäfte, welche im Inlande gelegene unbewegliche

Sachen oder ihnen gleichgeachtete Rechte betreffen, nicht mehr der Versteuerung in Preußen. Unstreitig besteht für die beiden Verträge keine Steuerpflicht aus dem Grunderwerb- und dem Kapitalverkehrssteuergesetz. Diese Reichsteuerpflicht aus dem Grunderwerbsteuergesetz würde aber bestehen, wenn die veräußerten Kohlenabbaurechte zur Zeit der Veräußerung den unbeweglichen Sachen gleichgeachtete Rechte gewesen wären (§ 2 GruErwStG. v. 12. Sept. 1919 [RGBl. 1617]). Unter der gleichen Voraussetzung wären sie auch unter die frühere TarSt. 32a PrStStG. gefallen. Nun hat zwar der erf. (vormals als VII. bezeichnete) Sen. in den Entsch. v. 16. Mai 1905. (RG. 61, 1) und v. 7. Nov. 1913 (RG. 84, 13) ausgesprochen, daß auch schon der schuldrechtliche, auf die Begründung eines Erbbaurechts oder eines Kohlenabbaurechts nach sächsischem Landesbergrecht abzielende Vertrag unter die Position a der TarSt. 32 PrStStG. v. 31. Juli 1895 bzw. der gleichartigen TarSt. 11a des damaligen Reichsstempelgesetzes falle. Dieser Rechtsstandpunkt, der darauf gegründet war, daß wirtschaftlich zwischen der Übertragung eines bereits bestehenden und der obligatorischen Begründung eines einer unbeweglichen Sache gleichgeachteten Rechts kein Unterschied zu machen sei, kann nicht aufrechterhalten werden. Der Senat schließt sich vielmehr dem in der Entscheidung des Reichsfinanzhofs (RFH. 11, 137) vertretenen Standpunkt an, daß es für die Erhebung der Grunderwerbsteuer lediglich darauf ankommt, ob das veräußerte Recht bereits bei der Veräußerung im Rechtssinne ein einer unbeweglichen Sache gleichgeachtetes Recht war. Es kann deshalb, wenn die hier veräußerten Kohlenabbaurechte keine Immobiliareigenschaft hatten, die Erwägung des BG., gegen die sich die Rev. in erster Linie wendet, außer Betracht bleiben, ob ein Recht, das früher unter TarSt. 32a gefallen wäre, jetzt nicht doch unter 32c fallen könne. Die hier fraglichen Kohlenabbaurechte sind nun zur Zeit ihrer Veräußerung keine den unbeweglichen Sachen gleichgeachteten Rechte gewesen. Die Grundstücke, auf denen diese Rechte bestellt worden sind, befinden sich in den Landesanteilen, für welche das Kurfürstlich Sächsische Mandat v. 19. Aug. 1743 galt. In diesen Landesanteilen unterliegen nach dem preuß. Ges. v. 22. Febr. 1869 (PrGS. 401) die Stein- und Braunkohlen lediglich dem Verfügungsrechte des Grundeigentümers (§ 1). Nach den §§ 2, 3, in der Fassung des Art. 38 PrAGWB. kann das Recht zum Stein- und Braunkohlenbergbau von dem Eigentümer an dem Grundstück abgetrennt und als selbständige Berechtigung für den Eigentümer oder für einen Dritten bestellt werden. Zur Bestellung einer selbständigen Berechtigung ist die Eintragung im Grundbuch erforderlich (vgl. auch RFH. 11, 137). Zur Zeit der hier in Frage stehenden Veräußerung war eine selbständige Kohlenabbaugerechtigkeit aber unstreitig noch nicht begründet worden. Die veräußerten Kohlenabbaurechte standen daher unbeweglichen Sachen nicht gleich, würden also auch, wenn die TarSt. 32a noch bestände, nicht unter diese, sondern unter TarSt. 32c fallen. Der Stempel aus der letzteren TarSt. ist also mit Recht erhoben worden.

(U. v. 28. Jan. 1927; 241/26 VI. — Berlin.) [Ru.]

4. §§ 29, 31, 38, 56, 58 Ziff. 4, 61, 64 TabStG. Der Verkauf eines unverteuerten aber steuerpflichtigen Tabaklagers ist nicht nichtig.]†

Die Kl. hat an den Bekl., der kein Steuerlager hat, 50 Tausend Zigarren um 2500 M ohne Steuer verkauft und

Bu 4. Der Entsch. ist zuzustimmen.

Die Unterscheidung zwischen dem Verpflichtungs- und dem Erfüllungsgeschäft erscheint mir richtig; nach §§ 38, 29 TabStG.; sowie auch §§ 38, 39, 53, 49, 50 Ausf. Best. § 9 Tabaklagerordnung, die sämtlich zum Kapitel der „Überwachungs Vorschriften“ gehören, erscheint es mir unzweifelhaft, daß nur die tatsächliche Abgabe, nicht die Verpflichtung zur Abgabe getroffen werden soll, und es ergibt sich alsdann ohne weiteres, daß § 134 BGB. vorliegend nicht zutrifft; auch die Tatbestände von § 53 Ziff. 4 u. § 60 liegen nicht vor.

Aber auch § 138 BGB. kann unbestreitbar keine Anwendung finden, wenn, wie hier festgestellt, nur eine Vertragspartei dolos handelte (vgl. RG. 78, 353 = JW. 1912, 525; RG. 93, 30; 106, 317 u. ö.).

RA. Dr. Wilhelm Riefe, Stuttgart.

Die ihm Anfang September 1924 unversteuert geliefert. Sie verlangt mit der Klage Zahlung des Kaufpreises. Der Bekl. hat Klageabweisung beantragt; er schließt Nichtigkeit des Kaufvertrags wegen Verstoßes gegen das Tabaksteuergesetz vor. Die Vorinstanzen haben verurteilt, die Rev. ist zurückgewiesen. Die Rev. rügt Verletzung des Gesetzes, insbes. der §§ 38, 58 Ziff. 4, 60 TabStG. mit Ausführungsbestimmungen. Sie macht geltend, auch ein nur objektiver Verstoß gegen die durch diese Vorschriften festgesetzten Abfab- und Bezugsbeschränkungen habe unter allen Umständen die Nichtigkeit des Kaufvertrags zur Folge. Der Revisionsangriff ist nicht begründet. Nach § 134 BGB. ist ein Rechtsgeschäft, das gegen ein gesetzliches Verbot verstößt, nichtig, wenn sich nicht aus dem Gesetz etwas anderes ergibt. Erforderlich ist also zunächst, daß sich das Verbot gegen das Rechtsgeschäft selbst richtet. Dabei macht es allerdings keinen Unterschied, ob das Verbot ausdrücklich oder mittelbar erlassen ist; ein Verbot liegt insbes. auch dann vor, wenn ein bestimmtes Handeln mit Strafe bedroht ist. Selbst dies führt aber, wie aus § 134 BGB. zu entnehmen ist, noch nicht mit Notwendigkeit zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts. Eine solche Nichtigkeit wird namentlich dann nicht eintreten, wenn das Gesetz nicht sowohl die durch das Rechtsgeschäft eingeleitete Veränderung in den Privatverhältnissen verhindern will, als vielmehr andere Zwecke im Auge hat. Ein ausdrückliches Verbot des Verkaufs von unversteuerten, aber steuerpflichtigen Tabakwaren enthält das Tabaksteuergesetz nicht. Der im vorliegenden Fall für die Kl. in Betracht kommende § 38 TabStG. bestimmt nur, daß Tabakverarbeiter, solcher ist die Kl., verkaufsfertige, tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse — dies waren die verkauften Zigarren (§§ 29, 31 TabStG.) — unversteuert nur an Inhaber von Tabaksteuerlagern abgeben dürfen (s. § 53 AusfBest.). Verboten ist demnach und gemäß §§ 56, 58 Ziff. 4, 61, 64 TabStG. als Steuerhinterziehung strafbar die vorzüglich unversteuerte Abgabe von tabaksteuerpflichtigen Waren an Nichtinhaber eines Tabaksteuerlagers. Ein solches Lager hatte der Bekl. unbestrittenmaßen nicht. Unter „abgeben“ i. S. § 38 TabStG. ist indessen lediglich die Aufgabe und Übertragung der tatsächlichen Verfügungsmacht zu verstehen (vgl. Art. 1, TabStG. Anm. 1 zu § 38), wie denn überhaupt das Gesetz die Steuerpflicht an deren Wechsel knüpft, nicht aber an den Eigentumswechsel (zu vgl. auch die Vorschriften über Lagerung der Tabakerzeugnisse § 37 TabStG.). Ganz offensichtlich richtet sich also das Verbot nicht gegen den Abschluß eines schuldrechtlichen, erst eine Verpflichtung zur Aufgabe und Übertragung der tatsächlichen Verfügungsmacht möglicherweise begründenden Rechtsgeschäfts, wie es ein Kaufvertrag ist. Davan ist um so weniger zu zweifeln, als so, wie die gesetzlichen Bestimmungen lauten, gegen das Verbot selbst dann noch nicht verstoßen ist, wenn anschließend an den Kaufvertrag sogar das Eigentum auf den Käufer übergegangen ist, wenn sich nur dieser Eigentumsübergang dergestalt vollzieht, daß hierdurch an der tatsächlichen Verfügungsmacht des Verkäufers sich nichts ändert, wie dies z. B. bei Eigentumszerwerb nach §§ 930, 931 BGB. der Fall ist. Der Kaufvertrag als solcher verstieß daher weder auf Seiten der Kl., noch des Bekl. gegen ein gesetzliches Verbot. Die angezogenen Bestimmungen des TabStG. wenden sich überhaupt nicht gegen Rechtsgeschäfte und die durch solche angebahnten Veränderungen der Privatverhältnisse. Nach den tatsächlichen, für die Rev. maßgeblichen Feststellungen des BG. war die Kl. ferner beim Kaufabschluß der Überzeugung, daß der Bekl. ein Tabaksteuerlager habe und ihm deshalb (§ 38 TabStG.) die verkaufsfertige Ware unversteuert abgegeben werden dürfe. Es kann sich also auch nicht darum handeln, daß beide Parteien von vornherein schon über eine Steuerhinterziehung einig gewesen sind und aus diesem Grund das Geschäft etwa nach § 138 BGB. als unzüchtlich und deshalb nichtig angesehen werden müßte. Der Kaufvertrag ist demnach rechtmäßig und damit der Kaufpreisanspruch, dessen die Kl. durch etwaige spätere Verstöße gegen das TabStG. nicht wieder verlustig gehen konnte, begründet.

(U. v. 17. Sept. 1926; 475/26 II. — Hamm.) [Ru.]

b) Straffachen.

Berichtet von Justizrat Dr. Drucker, Leipzig und
Rechtsanwalt Dr. Alsborg, Berlin.

I. Materielles Recht.

5. 1. Die Anwendung des § 358 RAbgD. kommt erst in Frage, wenn im Einzelfalle nicht schon die Voraussetzungen des § 59 StGB. vorliegen.

2. Der Glaube an die Zulässigkeit eines Verfahrens, der sich auf die Praxis eines bedeutenden Berufsgenossen stützt, schließt Fahrlässigkeit aus.

3. Die Verzögerung der Beantwortung einer Anfrage der Steuerbehörde mit dem Erfolg, daß dadurch der Eingang der geschuldeten Steuereinnahme später erfolgt, als es dem regelmäßigen Verlauf der Dinge entsprochen haben würde, bedeutet nicht unter allen Umständen eine Steuerverkürzung.

4. Ob die Gefahr einer Entdeckung i. S. des § 374 RAbgD. eine unmittelbare war, ist im wesentlichen Tatfrage.]

1. Mit dem § 358 sollte nach seiner Entstehungsgeschichte nur der in der sog. JrztWD. v. 18. Jan. 1917 erstmalig zu gesetzlicher Anerkennung gelangte Gedanke der strafbefreienden Wirkung des Strafrechtsirrtums auf das Gebiet des Reichssteuerstrafrechts übertragen werden, und zwar, wie schon die Vergleichung des Wortlauts beider Bestimmungen ergibt, vollständig im gleichen Sinne wie in jener WD. (RGSt. 56, 409, 411 und Verhandlungen der verfassungsgebenden deutschen Nationalversammlung Bd. 331 S. 3726). Danach ging der Wille des Gesetzgebers unverkennbar dahin, dem Irrtum noch über die Grenzen des § 59 StGB. hinaus durch Anerkennung des Strafrechtsirrtums als eines persönlichen Strafausschließungsgrundes im Steuerstrafrecht zugunsten des Steuerpflichtigen Geltung zu verschaffen. Reinesfalls sollte dadurch das Anwendungsgebiet des § 59 StGB. im Steuerstrafrecht eingengt werden. Vielmehr sollte die Anwendung des § 358 RAbgD. erst dann in Frage kommen, wenn im Einzelfalle nicht schon die Voraussetzungen des § 59 StGB. vorliegen. In dem hier gegebenen Falle waren die drei Angekl. nach den Urteilsfeststellungen der irrigen Auffassung, es werde Rohbaumwolle verarbeitet, die an die AktG. schon umgesetzt und dann wieder der Firma H. überlassen worden sei, also der AktG. gehörige oder zur Verfügung stehende, weil an diese verkaufte, somit eine vom Besteller beschaffte Baumwolle. Sie befanden sich also in einem Irrtum über die bürgerlich-rechtlichen Voraussetzungen der „Beschaffung“ von Stoffen durch den Besteller, die der Unternehmer verwendete, mithin von Voraussetzungen, die im Falle ihres Zutreffens nach den Grundsätzen des § 5 UmfStG. eine Steuerpflicht hinsichtlich der Spinnstoffe ausgeschlossen haben würden. Ein solcher Irrtum über außerstrafrechtliche Rechtsfakte stellt sich als ein der Unkenntnis von Tatumständen i. S. des § 59 StGB. gleichstehender Irrtum dar. Dann ist aber für die Annahme einer Steuerhinterziehung i. S. des § 359 RAbgD. kein Raum. Denn der Vorsatz einer Steuerverkürzung i. S. dieser Vorschrift liegt nur dann vor, wenn der Täter insbes. weiß, daß Steuern geschuldet sind. Jeder Irrtum über die Steuerpflicht, auch der unentschuldbare, schließt den Vorsatz aus; denn es handelt sich hierbei nicht um das Bewußtsein der Strafbarkeit der Steuervorenthaltung, sondern darüber hinaus um das Bewußtsein, Steuern zu schulden und sie zu Unrecht vorzuenthalten, mithin um einen zum Tatbestand der Hinterziehung gehörenden Tatbestand (§ 59 StGB.), der, wenn er nicht erkannt wird, den Vorsatz der Steuerverkürzung gar nicht aufkommen läßt (vgl. RGSt. 60, 182, 185 sowie RG. I 859/26 v. 15. März 1927 und RG. II 30/27 v. 31. März 1927). Eine andere Auffassung hinsichtlich des Verhältnisses des § 358 RAbgD. zum § 59 StGB. ist auch in den von der Rev. angeführten Urteilen des erst. Sen. (RGSt. 56, 409, 411 und RG. I 272/22 v. 12. Jan.

1923) nicht zum Ausdruck gelangt. In den den beiden Entsch. zugrunde liegenden Fällen war — anders als in dem hier gegebenen Falle — der gesamte äußere und innere Tatbestand einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung nachgewiesen. In Frage konnte daher nur noch kommen, ob der persönliche Strafausschließungsgrund des § 358 ABG.D. gegeben sei. In der ersteren Entscheidung ist übrigens noch darauf hingewiesen, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Irrtum i. S. des § 59 StGB. als Schuldabschließungsgrund hätte in Betracht kommen können. Die StR. hat in eingehender Beweiswürdigung dargelegt, daß sie im Hinblick auf den erwähnten Irrtum der Angekl. weder den bestimmten, noch auch nur den bedingten Vorsatz einer Steuerhinterziehung für nachgewiesen erachtet hat. Diese Annahme liegt im wesentlichen auf tatsächlichen Gebiete; einen Rechtsirrtum läßt sie nicht erkennen. Nach dem Ausgeführten kam die Anwendung des § 358 ABG.D., da der Fall des § 59 StGB. gegeben war, überhaupt nicht in Frage; im angefochtenen Urteil bedurfte es daher keiner ausdrücklichen Erörterung in dieser Richtung, insbes. auch nicht der Frage, ob der Irrtum der Angekl. entschuldbar gewesen sei, da, wie dargelegt ist, auch der unentschuldbar den Vorsatz abschließt. 2. Auch die Verneinung der Voraussetzungen einer Steuerverfälschung i. S. des § 367 ABG.D. begegnet keinen rechtlichen Bedenken. Nach der tatsächlichen Annahme der StR. waren die Angekl. von der Richtigkeit ihres Vorgehens überzeugt. Es war daher nur noch zu prüfen, ob diese — nach den Urteilsfeststellungen irri — Überzeugung i. S. des § 59 Abs. 2 StGB. — die Anwendung des § 358 ABG.D. kommt auch hier nicht in Frage, so daß alle sich darauf beziehenden Ausführungen der Rev. gegenstandslos sind — durch Fahrlässigkeit verschuldet war. Dies würde dann der Fall sein, wenn die Angekl. nicht die Sorgfalt angewendet hätten, die ihnen nach den Umständen des Falles und nach ihren persönlichen Verhältnissen zuzumuten war. Grundsätzlich ist allerdings davon auszugehen, daß die Steuerpflichtigen, bevor sie einen Vordruck ausfüllen oder ihre Auskunft erteilen, über zweifelhafte Fragen, insbes. des bürgerlichen Rechts bei einer rechtskundigen Stelle Auskunft einzuholen haben. In dem bereits angeführten Urteile des erf. Sen. v. 12. Jan. 1923 (I 272/22) ist für die Fälle des § 358 ABG.D. ausgeführt, daß bei der dort gegebenen Sachlage der Angekl., falls er Zweifel in der Richtung hegte, ob für ihn eine Steuerpflicht zur Entstehung gelangt sein konnte, sich nicht bloß auf eine ihm günstige Auffassung seiner Berufsgenossen hätte verlassen dürfen, daß er sich vielmehr bei seiner vom Patriarchen besonders hervorgehobenen hohen Bildung und Einsicht selbst hätte sagen können und müssen, daß eine zuverlässige Auskunft hierüber nur an wirklich fachverständiger Stelle, insbes. bei dem Finanzamt, zu erlangen sei. Damit hat nicht als Grundsatz aufgestellt werden sollen, daß eine Erkundigung bei Berufsgenossen unter allen Umständen für ungenügend zu erachten sei. In einem anderen Urteile des RG. (RGSt. 57, 329) ist ausgeführt, daß der Angekl. sich nicht ausschließlich bei der Steuerbehörde zu erkundigen brauchte, ob seine Zweifel begründet seien; allerdings erfordere das RG. bei der Anwendung der Irrt.D. v. 18. Jan. 1917 zur Vermeidung des Vorwurfs fahrlässigen Handelns eine Erkundigung an „maßgebender Stelle“; als solche sei aber nicht bloß die zuständige Behörde, sondern auch eine sonstige zuverlässige Auskunftsstelle anzusehen. In einem anderen Urteile (RGSt. 51, 154, 159) ist es für entschuldbar erachtet worden, wenn die falsche Vorstellung auf Umständen beruhte, die jene bei dem Angekl. gegebenenfalls als erklärlich und verzeihlich erscheinen lassen, etwa auf einer in seinen Kreisen allgemein bestehenden Meinung. In dem hier gegebenen Falle, in dem nur ein Irrtum i. S. des § 59 StGB. in Frage steht, ist tatsächlich festgestellt, daß zunächst der Angekl. B. durch Ausführungen des Inhabers der Firma A., „der größten Spinnerei Europas“, auf den Glauben der Zulässigkeit des Verfahrens kam, und daß diese Meinung eben deshalb, weil sie sich auf die Stellungnahme eines so bedeutenden Industriellen stützte, von dem B. annahm, er habe sich in Berlin erkundigt, eine besonders feste und überzeugte war. A. hatte noch ausdrücklich darauf hingewiesen, daß auch die Konkurrenz B., z. B. die Firma C., das Verfahren einschlug. Wenn aber schon B. sich

auf die von führenden Industriellen vertretene Auffassung verließ, so konnten dies nach der weiteren Annahme der StR. um so mehr auch die beiden anderen Angekl. Sie sagten sich, wenn ein so bedeutender, über viele Verbindungen und Berater verfügender Industrieller, wie A., das Verfahren für richtig halte, und wenn es auch sonst in den Kreisen der Textilindustriellen für zulässig angesehen werde, wie ihnen in zutreffender Weise mitgeteilt war, dann werde es auch in Ordnung gehen. Daß in den Kreisen der Textilindustriellen die Auffassung von der Richtigkeit eines Verhaltens wie des der Angekl. besonders weit verbreitet war, geht aus den Angaben des Zeugen B. hervor, nach denen etwa ein Duzend Firmen mit A. solche Verträge abgeschlossen hatten. Die Angekl. hatten auch Anlaß zu der Annahme, die herrschende Auslegung stütze sich auf Erkundigungen bei fachverständiger Stelle, und sie nahmen dies an. Die Auffassung der StR., daß nach den Umständen des hier gegebenen Falles die Angekl. ihrer Prüfungspflicht genügt hätten, weil sie auf Grund vernünftiger Unterlagen von der Richtigkeit ihrer Auffassung überzeugt waren, und weil ihnen deshalb nicht zuzumuten war, weitere Erkundigungen einzuziehen, ist rechtlich nicht zu beanstanden. 3. Keinen rechtlichen Bedenken begegnet auch die Verneinung einer schuldhaften Steuerverfälschung, soweit die Angekl. J. und K. die Anfrage des Finanzamtes K. v. 4. Juni 1924 erst am 18. Okt. 1924 beantwortet haben. Allerdings kann unter Umständen bereits dann ein Steuerausfall als eingetreten und eine Steuereinnahme als verkürzt gelten, wenn der steuerwidrige Vorgang, insbes. die steuerunehrliche Beeinflussung des Verhaltens der Steuerbehörde, nämlich die Ablenkung der Steuerbehörde von dem steuerpflichtigen Vorgange bewirkt hat, daß der Eingang der geschuldeten Steuereinnahme ganz unterblieben ist oder doch geringer war oder später erfolgte, als es nach den gesetzlichen Vorschriften ohne den steuerwidrigen Vorgang dem regelmäßigen Verlauf der Dinge entsprochen haben würde (RGSt. 60, 307, 309). Zur Zeit der Anfrage war eine Steuerverkürzung infolge des unverschuldeten Irrtums der Angekl. objektiv bereits eingetreten. In Frage hätte daher nur noch kommen können, ob eine weitere Steuerverkürzung dadurch herbeigeführt wurde, daß infolge der späten Beantwortung der Anfrage der Eingang der geschuldeten Nachsteuer später erfolgte, als es nach den gesetzlichen Vorschriften ohne die späte Beantwortung dem regelmäßigen Verlauf der Dinge entsprochen haben würde. Wie die Urteilsfeststellungen ergeben, wollten die Angekl. nach Eingang der Anfrage des Finanzamtes sich zunächst über den Rechtsstandpunkt vergewissern und alle Unterlagen beschaffen, um zugleich mit der Absendung der Antwort — was dann auch geschehen ist — auch die Nachsteuer, falls diese tatsächlich geschuldet wurde, mit zu entrichten. Lediglich auf dieses Bestreben ist die Verzögerung zurückzuführen. Nach der weiteren tatsächlichen Überzeugung der StR. konnten die Angekl., zumal da das Finanzamt für die Beantwortung der Anfrage ihnen keine Frist gesetzt hatte, ohne Fahrlässigkeit angesichts der kleinen örtlichen Verhältnisse und der ständigen Fühlung des Finanzamtes mit der Firma K. annehmen, das Finanzamt werde sie an eine Erledigung der Anfrage erinnern, wenn die Sache dränge. Hiernach liegt, soweit durch die verzögerte Beantwortung der Anfrage v. 4. Juni 1924 der Eingang der Nachsteuer hinausgeschoben worden ist, nach der Annahme der StR. eine Ablenkung der Steuerbehörde von dem steuerpflichtigen Vorgange nicht vor. Ein Rechtsirrtum tritt in alledem nicht zutage. In dem von der Rev. angezogenen Urteile II 247/26 v. 1. Juli 1926 (RGSt. 60, 307, 310), in dem die Möglichkeit des Eintritts einer Steuerverkürzung nach Ablauf von zwei Monaten seit der Abgabe der unrichtigen Steuererklärung erörtert ist, war der zugrunde liegende tatsächliche Sachverhalt anders gestaltet, als in dem hier gegebenen Falle. 4. Endlich ist auch die Rüge einer Verletzung des § 374 ABG.D. unbegründet. In dieser Gesetzesbestimmung wird allerdings Freiwilligkeit der Berichtigung nur in dem Sinne als Voraussetzung der dort gewährten Straflosigkeit erfordert, daß der Steuerschuldner zur Abgabe seiner berichtigenden oder ergänzenden Angaben nicht erst durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt worden sein darf (RGSt. 56, 385, 386). Ob die Gefahr der Entdeckung eine unmittelbare war, ist im wesentlichen Tatfrage.

Eine solche Gefahr wird beispielsweise gegeben sein, wenn die falsche Steuererklärung erst unmittelbar bei Beginn einer plötzlichen und unvermuteten Bücherrevision berichtigt oder Schmuggelware erst im Augenblick des Beginns einer plötzlichen Durchsicht des Gepäcks durch den Zollbeamten angegeben wird. In dem hier gegebenen Falle hat der Steuerinspektor W. bei Entdeckung des „grünen Kontos“ zunächst gar nicht angenommen, daß auch die Fassung zur Einkommensteuer unrichtig sei. Wie im Urteil dargelegt ist, rechtfertigte die Feststellung der unrichtigen Fassung zur Umsatzsteuer noch nicht den naheliegenden Schluß, daß auch die Fassung zur Einkommensteuer unrichtig sei. Letzteres war bei der Steuerbehörde keineswegs offenkundig. Zur Zeit der Berichtigung der falschen Angaben, die am 7. Nov. 1924 erfolgt ist, war, wenn vielleicht auch daran gedacht werden konnte, daß die Steuerbehörde mit Rücksicht auf den noch vorliegenden Zusammenhang von Umsatzsteuer- und Einkommensteuer-Anmeldung auch die Richtigkeit der Einkommensteuer-Anmeldung nachprüfen werde — und zwar nach der ersichtlichen Beweisannahme der StA. auch in der Vorstellung der Angekl. Z. und S. —, noch nicht jede Aussicht auf das Verborgenbleiben der Unrichtigkeit der Fassung zur Einkommensteuer geschwunden. Tatsächlich ist eine Nachprüfung in der bezeichneten Richtung erst im Frühjahr 1925 erfolgt. Hiernach ist der Begriff der unmittelbaren Gefahr der Entdeckung nicht verkannt.

(1. Sen. v. 10. Mai 1927; 1 D 174/27.) [A.]

5a. [§ 29 StGB.; §§ 355, 365, 378, 435, 433, 147, 148 RAbgD.; §§ 128, 121, 148 BranntwMonG. a) Die Ersatzfreiheitsstrafe ist auch für Wertersatz nach der RAbgD. zulässig; b) Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nach § 29 Abs. 2 StGB.; c) Anwendung des § 433 RAbgD. auf BranntwMonG. von 1922; Ablehnung der Vorentscheidung durch die Finanzbehörde.]

Die Verurteilung zum „Wertersatz“, d. h. zur „Erlegung des Wertes“, wie sie nach § 128 Abs. 1 und 2 BranntwMonG. an Stelle der unausführbaren Einziehung des den Gegenstand der Abgabenhinterziehung bildenden Branntweins als Nebenstrafe auszusprechen war, entspricht auch rechnerisch den gesetzlichen Vorschriften. Zutreffend ist auch, daß an Stelle dieser Nebenstrafe für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe festgesetzt worden ist. Zwar ist nach den allgemeinen strafrechtlichen Bestimmungen (§ 29 StGB.) nur eine uneinbringliche Geldstrafe in Freiheitsstrafe umzuwandeln, nicht jedoch ein an Stelle eines im Falle der Einziehung, Verfallerklärung usw. ausgesprochener Wertersatzes. Von diesem Grundsatz ist indes die RAbgD. abgewichen, so daß insoweit ihre Vorschriften maßgebend sind (§ 355 RAbgD.). Denn in § 435 RAbgD. wird es als strafrechtlich zulässig vorausgesetzt, daß in dem durch die RAbgD. vorgesehenen gerichtlichen Steuerstrafverfahren nicht nur die vorgesehene gerichtliche Steuerstrafe, sondern auch „die Strafe des Wertes der Sache“ (§ 365 Abs. 2 RAbgD.) bei Uneinbringlichkeit in Freiheitsstrafe umzuwandeln ist. Dementsprechend ist § 378 RAbgD. dahin auszulegen, daß i. S. seiner Vorschriften als umzuwandelnde „Geldstrafe“ auch die Verurteilung zur „Erlegung des Wertes“ der einzuziehenden Sache oder, soweit dieser nicht zu ermitteln ist, zur „Zahlung einer Geldsumme“ zu gelten hat. Bei Zuwiderhandlungen gegen das BranntwMonG. von 1922 hat aber nach dessen §§ 147, 148 nicht nur § 378 RAbgD., sondern auch § 435 RAbgD. entsprechende Anwendung zu finden. Bei dem für die Umwandlung angewendeten Maßstab ist allerdings übereingekommen worden, daß nach § 29 Abs. 2 StGB., der seit der Bd. v. 6. Febr. 1924 (RGBl. I, 44) über Vermögensstrafen und Bußen nach deren Art. XIV Abs. 2 Nr. 2 an Stelle des § 378 Abs. 2 RAbgD. getreten ist, die Ersatzfreiheitsstrafe nur nach vollen Tagen bemessen werden darf. Zudem ist, anders als nach § 29 StGB. a. F., nicht mehr von einem Umwandlungsmaßstab auszugehen, der bestimmt, welcher Geldbetrag einer eintägigen Freiheitsstrafe gleichzustellen ist. Vielmehr ist für jede einzelne Geldstrafe die insgesamt an ihre Stelle tretende Ersatzstrafe auszusprechen. Den durch einen Tag Freiheitsstrafe zu tilgenden Geldbetrag als Maß-

stab zugrunde zu legen, entspricht daher dem § 29 Abs. 2 und 3 StGB. u. F. selbst dann nicht, wenn sich hieraus eine ohne Rest errechenbare Zahl von vollen Tagen ergibt. Fehlerhaft ist es aber vollends, wenn, wie bei den hier ausgesprochenen Strafen von 11407,20 Reichsmark und 4888,80 Reichsmark, ein Maßstab von 200 Reichsmark für je ein Tag Gefängnis gewählt wird, obwohl sich dann auch im Wege der Umrechnung für die Ersatzstrafe keine „vollen“ Tage (§ 29 Abs. 2 Satz 3 StGB. n. F.) ergeben. Endlich ist außer acht gelassen worden, daß, anders als nach dem BranntwMonG. von 1918 (vgl. RGSt. 55, 155; 57, 4 ff.), auf Grund der Vorschrift des § 148 BranntwMonG. von 1922 auch § 433 RAbgD. „entsprechende“ Anwendung zu finden hätte und daß daher die Verurteilung, die auch bezüglich der Höhe der Strafe von der Höhe der mit Hinterziehungsabsicht (§ 121 BranntwMonG.) begangenen Abgabenverkürzung abhing, nicht vor rechtskräftiger Entscheidung der Finanzbehörden über den Abgabenananspruch hätte ergehen dürfen. Nachdem jedoch das zuständige, auch als Nebenkläger am Verfahren beteiligte Hauptzollamt Ch. nunmehr angegangen worden ist, aber durch die Erklärung, seinerseits erst die rechtskräftige Entscheidung im gerichtlichen Strafverfahren abwarten zu wollen, die in § 433 RAbgD. vorgesehene Vorentscheidung zu treffen abgelehnt hat, ist das Revisionsgericht nicht mehr durch § 433 RAbgD. an den Erlaß der ihm obliegenden Entscheidung gehindert. Aus welchen Gründen die Ablehnung erfolgt ist, macht dabei keinen Unterschied. Zu versuchen, eine Änderung dieser Stellungnahme der Finanzbehörde herbeizuführen, ist es weder verpflichtet, noch auch durch den Umstand veranlaßt, daß es die dem ablehnenden Bescheid des Hauptzollamts zugrunde liegende Ansicht, auf Branntweinmonopoleinnahmen sei, weil sie keine Steuern seien, § 433 RAbgD. nicht anwendbar, nicht zu teilen vermag.

(2. Sen. v. 10. Mai 1926; 2 D 120/26.) [A.]

6. [§§ 114, 113 StGB.; § 10 Abs. 3 RAbgD. Zur Anordnung von Zwangsmaßnahmen sind die vom Finanzamt lediglich als Sachverständige zugezogenen Buchprüfer nicht befugt. Die Möglichkeit einer mittelbaren Nötigung des Finanzamts, wenn den Buchprüfern der Auftrag erteilt war, die Prüfung mit Gewalt zu erzwingen.]

Nicht aufrechtzuerhalten war die Verurteilung des Angeklagten wegen Vergehens nach § 114 StGB. — a) Anscheinend handelt es sich bei den beiden „Buchprüfern des Landesfinanzamts“ nicht um Steuerbeamte, sondern um vom Finanzamt nach § 206 RAbgD. zugezogene Sachverständige,

Zu 6. Die strafrechtliche Beurteilung des vorliegenden Falles erfordert eine Prüfung nach einer vierfachen Richtung.

I. Darin, daß der Angekl. dem die Buchprüfer begleiteten und offenbar ihnen vorangehenden Polizeibeamten die Haustüre aufdrückte und festhielt, liegt keine Beamtennötigung gegen die Buchprüfer. Wenn sie als Sachverständige der Behörde nicht berechtigt sind, sich gegen den Willen des Betroffenen Zugang zu seinen Büchern zu verschaffen, so ist das — wie das RG. ausführt — keine Amtshandlung, zu deren Unterlassung der Angekl. sie nötigt. § 113 kommt nicht in Frage, weil die Buchprüfer keine Vollstreckungsbeamte sind.

II. Gegenüber dem sie begleitenden Polizeibeamten hat der Angekl. sowohl Widerstand geleistet als auch ihn genötigt, die Durchführung seines Vorgehens auszugeben. Der herrschenden, de lege ferenda viel beklagten, de lege lata aber richtigen Meinung folgend, nimmt das RG. beim Zusammentreffen von §§ 113 u. 114 nicht Idealkonkurrenz, sondern Juridiktren des § 114 gegenüber dem speziellen, nach der Strafandrohung milderen Delikt des § 113 an. § 113 kommt aber nicht zum Zuge, weil der Polizeibeamte zu dieser Unterstützung der Buchprüfer nicht berechtigt war und er sich deshalb — wie das RG. zutreffend ausführt — nicht in rechtmäßiger Ausübung seines Amtes befand.

III. Wenn aber das FA. den Buchprüfern den Auftrag gegeben hätte, den Zugang zu dem Angekl. und zu dessen Büchern nötigenfalls mit Gewalt zu erzwingen, liegt dann nicht — so meint das RG. — mittelbare Nötigung einer Behörde, nämlich des Finanzamts vor? Und zwar soll es dabei unerheblich sein, ob der Anwendung von Zwangsmaßnahmen die gesetzlich vorgeschrie-

die gemäß § 10 Abs. 3 RAbgD. den Schutz des § 114 StGB. genießen. Die Eigenschaft des Zeugen M. als Vollstreckungsbeamten unterliegt nach dem Urteile keinem Bedenken. Der Auftrag des Finanzamts an die Buchprüfer lautete nach den getroffenen Feststellungen auf Vornahme einer Buchprüfung. Sie waren gewillt, diese Prüfung gegen den Willen des Angeklagten zu erzwingen und hatten zu diesem Zwecke den Zeugen M. hinzugezogen, da sie Widerstand erwarteten. M. handelte hiernach, als er den Buchprüfern das Kontor des Angekl. zwangsweise zugänglich machte, mit dem Willen der Amtsausübung. Erst dieser Willensbetätigung des M., nicht schon seiner, begrifflich vorausgegangenen, Willensentschließung setzte der Beschwerdeführer Widerstand entgegen, indem er die Haustür zudrückte und festhielt. Gleichzeitig wollte er, wie der Zusammenhang der Urteilsgründe ergibt, die Buchprüfer zu einer Willensentschließung, nämlich dazu nötigen, daß sie von ihrem Vorhaben zwangsweiser Buchprüfung Abstand nähmen. Bei dieser besonderen Gestaltung der Sache würde an sich tateinheitliches Zusammentreffen je eines Vergehens nach § 113 und nach § 114 StGB. in Frage kommen. Denn den beiden Buchprüfern gegenüber konnte der § 113 StGB. nicht verletzt werden, weil sie keine Vollstreckungsbeamte waren, während bez. des Widerstandes gegen M. die Anwendung des § 114 durch den § 113 StGB. als das engere Gesetz ausgeschlossen wurde (RGSt. 20, 35 [36 ff.]). — b) Daß der Beschwerdeführer durch das Zudrücken und Festhalten der Tür nicht — wie die Rev. meint — bloß „passiven“ Widerstand geleistet hat, sondern „aktiv“ tätig geworden ist, ergibt das Urteil zweifellos. Das Merkmal der Gewalt in den §§ 113, 114 StGB. setzt auch keines-

wegs eine unmittelbar gegen den Körper des Beamten gerichtete Kraftanstrengung voraus; eine den Beamten bloß mittelbar berührende gewaltsame Einwirkung auf eine Sache kann genügen (RGSt. 27, 405 [406]). Insbesondere reicht es für das Unternehmen des § 114 aus, wenn die auf die Sache ausgeübte Gewalt nach dem Willen des Täters bestimmt und nach seiner Vorstellung geeignet war, die Willensentschließung des Beamten zwingend zu beeinflussen. In dieser Beziehung weist das angefochtene Urteil sowohl die Leistung aktiven Widerstandes des Beschwerdeführers durch Gewalt gegenüber der Amtshandlung des Zeugen M. wie die Erfordernisse gewaltsamer Nötigung der beiden Buchprüfer zur Unterlassung ihres Vorhabens rechtlich einwandfrei nach. — c) Dagegen fehlt es nach den bisherigen Feststellungen der StR. an genügender Nachweise, daß es eine Amtshandlung war, zu deren Unterlassung der Angekl. die Buchprüfer zu nötigen unternommen hat. Dazu würde es der sachlichen Zuständigkeit der Buchprüfer zu ihrem beabsichtigten Vorhaben bedürftig haben; diese aber erhellt aus dem Urteile nicht. Aus welchem Anlaß und zu welchem Zwecke die Buchprüfung erfolgen sollte, geht aus dem Urteile nicht hervor. Als Steuerpflichtiger kam vorliegendensfalls der Beschwerdeführer offenbar nicht in Betracht, sondern die Firma „Adolf W. & Co., GmbH.“. Als deren Geschäftsführer hatte er freilich nach § 84 RAbgD. alle Obliegenheiten der Steuerpflichtigen zu erfüllen. Handelte es sich um Ergänzung bisher unzulänglicher Steuerakten durch Vorlegung der Geschäftsbücher nach § 205 Abs. 2 in Verbindung mit § 173 Abs. 2 RAbgD., so würden bei weigerndem Verhalten des Angekl. dem Finanzamt Zwangsmittel zu Gebote gestanden haben, grundsätzlich jedoch nur nach vorheriger

ebene Ankündigung vorausgegangen ist, weil der Tatbestand des § 114 eine Rechtmäßigkeit der Amtshandlung nicht verlangt. Aber hier muß die Frage lauten: ist die ohne Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen erzwungene Einsichtnahme in die Bücher überhaupt eine Amtshandlung des ZM.? Der Begriff der Amtshandlung fällt für eine formal-juristische Betrachtungsweise mit dem der rechtmäßigen Amtsausübung zusammen. Unrechtmäßige Amtshandlungen sind in Wahrheit Handlungen der im Amt tätigen Einzelpersonen. Denn ob eine Handlung dem Staat oder der Einzelperson zuzurechnen ist, entscheidet allein die Rechtsordnung (vgl. den charakteristischen Hinweis auf Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre S. 245 ff. bei Arndt, JW. 1925, 1409). Andererseits würde soziologisch alles als Amtshandlung anzusprechen sein, was rein tatsächlich, äußerlich und dem Sinne nach, an amtlichen Stelle geschieht. Gegen das erste Extrem spricht, daß nicht lediglich die Integrität der staatlichen Gesetzesvollziehung, sondern die Unberührbarkeit behördlicher Tätigkeit durch unberufene Eingriffe das durch § 114 geschützte Rechtsgut ist: „ein Weg ist verboten, nicht ein Ziel“ (M. E. Mayer, ZWB. 1, 462). Gleichwohl führt die Rechtsordnung gegenüber unjuristischer Ausdehnung nach der tatsächlichen Seite zu einer Begrenzung: die generelle Zulässigkeit derartiger Handlungen einer solchen Behörde bestimmt den Kreis der Amtshandlungen, mag man das als „Zuständigkeit“ (RG. 18, 350) oder als ein „ins Amt einschlagen“ (RG. 54, 152 [163]) bezeichnen. Etwas Schwankendes hat freilich diese Abgrenzung. Auszahlung städtischer Gelder durch den Oberbürgermeister ist Amtshandlung, auch wenn es ohne die erforderliche Zustimmung der Stadtverordneten geschieht (RG. 54, 152 [163]). Das RG. behandelt Vollstreckungsmaßnahmen auch dann als Amtshandlungen, wenn im gegebenen Fall an Stelle des angewandten Verwaltungszwanges eine zivilprozessuale Zwangsvollstreckung erforderlich gewesen wäre. (GoldhArch. 58, 190; RG. 26, 287; RG. in JW. 53, 816.) Andererseits hält es die Judikatur für eine persönliche Angelegenheit, wenn der Beamte über seine amtlichen Ermittlungen als Zeuge aussagt (RG. 18, 350) oder bestimmte Vorgänge „an kompetenter Stelle zur Sprache bringt“ (RG. 29, 15 [20 f.]; RG. in Höchst-RR 2, 189). Auch das Ausscheiden aus dem Dienst ist eine persönliche Angelegenheit, aber es kann darin ein „Beginn des Unterlassens von Amtshandlungen“ liegen (RG. 56, 23). Vom Standpunkt der Strafwürdigkeit bilden die obere Grenze die Fälle der Nötigung zur Vornahme rechtswidriger oder zur Unterlassung rechtlich gebotener Handlungen, die untere die Gruppe der Nötigung zur Unterlassung eines widerrechtlichen Beschlusses, die in Wahrheit „dem Staat eine Kompromittierung durch seine Beamten erspart“ (Binding, Lehrbuch II, 751). Hieraus ergibt sich für die dogmatische Behandlung, daß in bezug auf die Konkretisierung der Zuständigkeit, d. h. auf den für den Charakter der Amtshandlung entscheidenden Einfluß der rechtlichen Normativbestimmungen bei Nötigung zur Unterlassung engere und strengere Vor-

aussetzungen zu fordern sind als bei einem positiven Eingreifen in den Mechanismus der staatlichen Verwaltung. Daraus folgt, daß, was nicht Amtshandlung des ausführenden Beamten ist, auch nicht Amtshandlung der Behörde sein kann. Nicht die Anordnung durch die vorgelegte Behörde steht im vorliegenden Fall in Frage, sondern ihre Durchführung. Wohl wäre es denkbar, daß die Ausführung eines unzulässigen und deshalb für den Vorgesetzten aus dem amtlichen Bereich herausfallenden Befehles für den dienstpflichtigen handelnden Untergebenen zur Amtshandlung wird, — so stellt es sich jedenfalls für die vom RG. in dieser Frage festgehaltene Auffassung dar. Aber in keinem Fall ist hier eine mittelbare Täterschaft denkbar, bei der umgekehrt in der Person des unmittelbaren Tätigen keine Amtshandlung vorliegen und gleichwohl, durch ihn vermittelt, derselbe Vorgang zur Amtshandlung der hinter dem Ausführenden stehenden Behörde werden sollte. Von einer mittelbaren Nötigung der Behörde kann daher im vorliegenden Fall keine Rede sein.

IV. Schließlich ist zu prüfen, ob nicht Nötigung gemäß § 240 gegeben ist. Der objektive Tatbestand liegt vor. Fraglich ist, ob die Rechtswidrigkeit durch Notwehr ausgeschlossen ist. Die Entscheidung dieser Frage hängt davon ab, ob man der seit Binding und M. E. Mayer in der Theorie herrschenden Meinung folgt und gegenüber dem dienstpflichtgemäß den rechtswidrigen Befehl befolgenden Beamten Notwehr zuläßt (Frank, 17. Aufl. § 53 I, und Vorbem. zu Abschn. IV, „Pflichtenkonflikte“ S. 138 f.), oder ob man mit dem RG. und Ebermayer (Opz. Komm. 3. Aufl. § 113 Nr. 11b) das Vorgehen des gehorchenden Untergebenen für objektiv nicht rechtswidrig hält. Stellt man sich auf den letzteren Standpunkt, so liegt die Entscheidung des vorliegenden Falles im subjektiven Tatbestand.

Die komplizierten Erörterungen, zu denen dieser einfach gelegene Fall geführt hat, legen den Gedanken nahe, daß die seiner Beurteilung zugrunde gelegten Gesichtspunkte einer grundsätzlichen Klärung bedürfen. In der Tat handelt es sich hier um ein theoretisches Problem von allgemeiner Bedeutung, um die Frage nach der Grenze zwischen unrechtmäßiger Amtshandlung und Nicht-Amtshandlung. An zwei Stellen der vorstehenden Entscheidung glaubt offenbar das RG., daß diese Grenze bereits nach der Seite der Nicht-Amtshandlungen hin überschritten sei. Es läßt die Frage unerörtert, ob, wenn die mangelnde Rechtmäßigkeit der Amtsausübung beim Polizeibeamten die Anwendung des § 113 ausschließt, ihm gegenüber nicht § 114 allein gegeben ist. Und es hält selbst in dem unterstellten Fall eines auf die Anwendung von Zwang gerichteten Auftrags des ZM. das Vorgehen der Buchprüfer für keine Amtshandlung, — sonst hätte es der Konstruktiv einer mittelbaren Behördennötigung gar nicht bedürft. Ich glaube, daß dieses Problem in der angegebenen prinzipiellen Fragestellung einmal eine selbständige Untersuchung verdient.

Prof. Dr. Max Grünhut, Jena.

schriftlicher Androhung. Eine Abstandnahme von der vorherigen schriftlichen Androhung sowie die Anwendung unmittelbaren Zwangs war nur bei Gefahr im Verzuge zulässig (vgl. § 207 i. Verb. m. § 202 ABG.D.). Ob diese Voraussetzungen hier gegeben waren, erhellt aus dem Urteile nicht, kann indessen auf sich beruhen. Denn jedenfalls waren zur Anordnung von Zwangsmaßnahmen und zu deren Durchführung gemäß § 202 ff. ABG.D. das Finanzamt, nicht die von diesem lediglich als Sachverständige zugezogenen Buchprüfer zuständig. Als Vollziehungsbeamte kamen letztere — soweit ersichtlich — nicht in Betracht. Ging aber ihr Auftrag, wie es nach den Urteilsfeststellungen den Anschein hat, nur dahin, die Bücher, die der Angekl. etwa vorlegte, zu prüfen, war es also nicht ihre Sache, diese Vorlegung zu erzwingen, war so fand ihre amtliche Tätigkeit, mit der Weigerung des Beschwerdeführers, die Buchprüfung zu gestatten, ihre Erledigung. Sich gegen den Willen des Angekl. den Zugang zu den Büchern zu verschaffen oder den Angekl. zu deren Vorlegung vorzuhalten, lag dann außerhalb ihrer Zuständigkeit als sachverständiger Hilfspersonen der Behörde. Ihr Versuch, die Buchprüfung trotz des Widerspruchs des Angekl. zwangsweise durchzuführen, würde solchenfalls nicht nur keine rechtmäßige, sondern überhaupt keine Amtshandlung darstellen. Nur auf die Unterlassung eines Vorgehens gegen seinen Willen war die nach den getroffenen Feststellungen die Nötigung des Beschwerdeführers gerichtet. — d) Aus dem zu c) Gesagten ergibt sich weiter das Bedenken gegen die Berechtigung des Zeugen M., den Buchprüfern die Vorlegung der Bücher und die Einsicht in diese durch amtlichen Zwang zu ermöglichen. Nach den Urteilsfeststellungen scheint er insoweit einen amtlichen Auftrag nicht besessen, sondern lediglich auf Veranlassung der Buchprüfer gehandelt zu haben. Fehlte diesen für ihr Vorgehen die Zuständigkeit und überhaupt die gesetzliche Grundlage, so würde M. mindestens objektiv nicht in rechtmäßiger Amtsausübung gehandelt haben (RGSt. 30, 348). Hiernach war, wie geschehen, zu erkennen. Für die erneute Hauptverhandlung wird darauf hingewiesen, daß unter Umständen mittelbare Nötigung einer Behörde, nämlich des Finanzamts, nach § 114 StGB. vorliegen könnte, wenn der von diesem den Buchprüfern erteilte Auftrag etwa dahin gegangen wäre, die Prüfung namens des Finanzamts mit Gewalt zu erzwingen. Ob hierbei der vorherigen schriftlichen Androhung von Zwangsmaßnahmen gleichzuachten wäre, wenn die Buchprüfer zugleich mit der Zustimmung eines solchen Schriftstücks betraut gewesen, durch das Verhalten des Angekl. aber daran verhindert worden wäre, kann auf sich beruhen, da es auf die Rechtmäßigkeit der Amtshandlung für den Tatbestand des § 114 StGB. nicht ankommt.

(3. Sen. v. 20. Sept. 1926; 3 D 387/26.) [A.]

7. [§ 156 StGB.; §§ 359, 383, 386, 387, 434 ABG.D.; § 264 StPD. Zusammenreffen von Steuerhinterziehung und falscher eidesstattlichen Versicherung. Unzuständigkeit des Finanzamtes zum Erlass eines Steuerbescheides.]

Durch den notariellen Vertrag v. 7. Juni 1923 hat der Rentner Wilhelm R. sein in Berlin-Buchholz belegenes

Grundstück an die Bäckermeister J. schen Eheleute verkauft. Als Kaufpreis waren in dem Vertrage acht Millionen Mark angegeben, während er in Wirklichkeit fünfundvierzig Millionen Mark betrug. Ferner enthält der Vertrag nicht die Übernahme der Wertwachsteuer durch die J. schen Eheleute, beauftragt vielmehr, daß der Verkäufer gesetzlich die Wertwachsteuer trage, und sagt nichts von den gesondert vereinbarten Naturalieferungen. Gleichwohl haben die Parteien an Eidesstatt versichert, daß der Vertrag richtig und vollständig mitgeteilt sei, daß insbes. der Vertragsinhalt mit den tatsächlich getroffenen Vereinbarungen übereinstimme und keine weiteren Nebenabreden getroffen seien. Die StR. betrachtet als erwiesen, daß die Vertragsparteien die erwähnten unrichtigen und unvollständigen Angaben, um Kosten und Steuern zu sparen, wider besseres Wissen gemacht haben. Sie hat ferner die Überzeugung gewonnen, daß der Beschwerdeführer, der die Vermittlung von Grundstücksverkäufen gewerbmäßig betreibt, seine Schwiegereltern, die J. schen Eheleute, durch Überredung vorsätzlich dazu bestimmt hat. Er ist daher wegen Anstiftung zur Abgabe einer wesentlich falschen eidesstattlichen Versicherung verurteilt worden. Die Rev. erhebt zunächst den Einwand der Rechtshängigkeit des Verfahrens. Sie beruft sich darauf, daß in den Akten des Schöffengerichts Berlin-Mitte, Abt. 201 (19 J 72/26) gegen den Beschwerdeführer wegen Beihilfe zu der den J. schen Eheleuten zur Last gelegten Hinterziehung der Grunderwerbsteuer eine noch nicht erledigte Untersuchung schwebt. Der von der Rev. erhobene Einwand der Rechtshängigkeit des Verfahrens kann nicht für begründet erachtet werden. Die den J. schen Eheleuten zur Last gelegte Steuerhinterziehung traf mit der Abgabe einer wesentlich falschen Versicherung an Eidesstatt tateinheitlich zusammen, da sie durch diese Versicherung die unrichtigen Angaben bezüglich der Kaufbedingungen, welche den Tatbestand der Steuerhinterziehung bilden, als richtig bekräftigt haben. Die Strafe war daher nicht aus dem Steuergesetz (§ 359 ABG.D.), sondern aus § 156 StGB. als dem schwereren Strafgesetz zu entnehmen (§ 383 ABG.D.). Bei dieser Sachlage war das Steueramt Berlin-Pankow zum Erlass des Steuerbescheides v. 25. Nov. 1925 gemäß §§ 386, 387 ABG.D. nicht befugt. Auf den Antrag der Beschuldigten auf gerichtliche Entscheidung hätte daher das Schöffengericht Berlin-Mitte gemäß § 434 Abs. 2 ABG.D., ohne in der Sache zu entscheiden, den Strafbescheid durch Beschluß aufheben und die Verhandlungen der Staatsanwaltschaft mitteilen müssen. Dies ist nicht geschehen; auch hat eine Hauptverhandlung vor dem bezeichneten Gericht bisher nicht stattgefunden. Das mit einem unzulässigen Strafbescheid eingeleitete und nicht bis zur Verkündung eines Urteils fortgeschrittene Verfahren, bis zu welchem Zeitpunkt der Beschuldigte nach § 430 ABG.D. den Antrag auf gerichtliche Entscheidung zurücknehmen kann, vermochte ebensowenig, wie ein amtsrichterlicher Strafbefehl (vgl. RGSt. 56, 251 ff.), die Wirkungen der Rechtshängigkeit zu äußern. Jenes Verfahren stand daher der Aburteilung des Beschwerdeführers wegen Anstiftung der J. schen Eheleute zur Abgabe der wesentlich falschen Versicherung an Eidesstatt nicht entgegen. In dem gegenwärtigen Verfahren hätte die StR. gemäß § 264 StPD. die in der Anklage bezeichnete Tat nach

notariellen Kaufverträgen, Lions Zeitgem. Steuer- u. Finanzfragen 6. Jg. 1925 S. 11 f.).

Zu 7. I. Die Beurteilung aus § 156 StGB. würde kein Interesse bieten, wenn die Parteien die eidesstattliche Versicherung entsprechend der Vorschrift des § 6 des preuß. Gef. v. 10. Febr. 1923 neben dem Kaufvertrage abgegeben und eingereicht haben. Offenbar ist es hier aber gemäß einer immer noch verbreiteten Gepflogenheit anders gehandhabt worden, wie dies besonders aus der angenommenen Tateinheit der Steuerhinterziehung mit dem Delikt aus § 156 StGB. hervorgeht: Der Notar hat die eidesstattliche Versicherung in den Kaufvertrag hineingenommen. Dann ergeben sich gewichtige Bedenken, die das Ur. vielleicht übersehen hat. Der Notar behält die Urchrift bei seinen Akten und reicht den zuständigen Behörden eine Unbefugung oder beglaubigte Abschrift ein. Weber vor der zur Genehmigung zuständigen Behörde noch vor dem FinA. ist damit die eidesstattliche Versicherung „abgegeben“. Denn für die Abgabe wird von der RPr. gefordert, daß die Versicherung in Urchrift vorgelegt wird (3. StE. v. 12. April 1911: GoldArch. 59, 313; v. 8. April 1914: ZJ. 1914, 1024). Eine Abschrift genügt nicht. Der Notar selbst ist grundsätzlich keine Behörde; eine ausnahmsweise gesetzliche Delegation kommt hier nicht in Betracht (vgl. über die Frage meinen Beitrag: Abgabe falscher eidesstattlicher Versicherungen in

II. Für die Praxis von erheblicher Bedeutung sind die prozessualen Ausführungen, denen beizupflichten ist. Vielfach halten sich die FinA. bei dieser Art der Steuerhinterziehungen zum Erlass von Strafbescheiden für befugt. Geben sie dann die Sache wegen des Beschlusses gegen § 156 StGB. an die StR. weiter, so entsteht regelmäßig die Frage, ob ein etwaiger rechtskräftiger Steuerbescheid der Beurteilung wegen „derselben Tat“ entgegensteht. Schon das RG. hat in einem Ur. v. 16. Juni 1926 — 2 S 271/26 — entschieden, daß der Steuerbescheid (ebenso auch eine Unterwerfung § 410 ABG.D., vgl. Becker, Komm. V. A. Anm. 7 zu § 410) keine Rechtskraft gegenüber einer Beurteilung aus einem anderen rechtlichen Gesichtspunkt bewirkt, wenn das FinA. zur Verfolgung der Tat gar nicht zuständig war. Das ist aber der Fall, wenn Steuerdelikt und falsche eidesstattliche Versicherung tateinheitlich zusammenreffen. Dann ist die Strafe nach § 383 ABG.D. aus § 156 StGB. zu entnehmen, und nach § 387 ABG.D. ist die Zuständigkeit des FinA. ausgeschlossen.

RA. Dr. Kurt Peschke, Berlin.

allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten, mit- hin auch aus dem Gesichtspunkte der Teilnahme an der Abgabe einer wissentlich falschen Versicherung an Eidesstatt durch die falschen Eheleute aburteilen müssen. Daß dies unterblieben ist, beschwert jedoch den Angekl. nicht. Da er allein von dem Rechtsmittel Gebrauch gemacht hat, kann das angegriffene Urteil in der angegebenen Richtung nicht zu seinem Nachteil abgeändert werden. Seine Verurteilung wegen Anstiftung der falschen Eheleute zur Abgabe einer wissentlich falschen Versicherung an Eidesstatt erweist sich auf Grund des festgestellten Sachverhalts als gerechtfertigt. Sie wird durch die Feststellung getragen, daß der Wille des Angekl. mit Erfolg darauf gerichtet war, seine Schwiegereltern durch Überredung zu dem Entschluß zu bestimmen, ihre unrichtigen Angaben hinsichtlich der Kaufbedingungen auch durch eine falsche eidesstattliche Versicherung zu bekräftigen.

(2. Sen. v. 7. April 1927; 2D 4/27.)

[A.]

****8.** [Der Strafermächtigungsgrund des § 157 Ziff. 1 StGB. deckt die Aussage nur soweit, als die Angabe der Wahrheit eine Strafverfolgung nach sich ziehen konnte. Fälschung einer Steuerkarte als Fälschung einer öffentlichen Urkunde. Die Sonderbestimmungen des Steuerstrafrechts kommen an Stelle des § 263 StGB. nur insoweit zur Anwendung, als es dem Täter ausschließlich um die Erlangung eines Steuervorteils zu tun war.]†)

In dem Ehescheidungsprozeß R. v. R. ist der Angekl. vor dem Amtsgericht in F. als Zeuge darüber vernommen wor-

Zu 8. I. Die interessante Entsch. über den Eidesnotstand halte ich für richtig. Die Zeugenaussage über die geschlechtlichen Beziehungen des Angekl. zu der Frau R. ist wahr. Daher liegt insoweit kein Meineid vor. Voraussetzung für die Anwendung des § 157 ist aber ein Meineid. Die falsche eidliche Aussage über die Bezahlung der erwähnten Weischaftsakte ist aber nicht im Eidesnotstand abgegeben. Die Aussage der Wahrheit hätte den Angekl. gerade umgekehrt vor der Strafverfolgung wegen Verleumdung bewahrt. Auch § 157 Ziff. 2 kommt nicht in Betracht. Vor allem wieder aus dem Grunde nicht, weil die im Eidesnotstand abgegebene Aussage richtig war, ein Meineid insoweit nicht vorlag. Außerdem war der Angekl. über sein Recht zur Zeugnisverweigerung belehrt worden.

II. Der Fall mit der Steuerkarte ist tatsächlich einfach, rechtlich aber ungemein verwickelt. Legitimationsfälschung liegt, wie das RG. richtig entschieden hat, nicht vor, vielmehr ist erschwerte Urkundenfälschung (§§ 267, 268 Ziff. 2) gegeben. Das Verbrechen ist vollendet, weil der Angekl. die verfälschte Urkunde zum Zwecke der Täuschung der Behörde und des Arbeitgebers aus der Hand gegeben und der Benutzung durch die zu täuschenden Personen zugänglich gemacht hat. Vgl. RG. in der JW. 1924, 1167 und meine Anmerkung dazu. In dieser Handlung kann aber noch kein Versuch des Betruges gesehen werden. Denn damit wird die Vortäuschung falscher Tatsachen gegenüber dem Arbeitgeber nur vorbereitet. Diese beginnt erst, wenn der Arbeitgeber die Steuerkarte in die Hand bekommt. Das Vortäuschungswort wird hier in der Form der mittelbaren Täterschaft verübt. Anders ist es mit dem Versuch der Erschleichung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils. Dieser beginnt sogar schon mit der Verfälschung der Steuerkarte. Es ist nicht anzunehmen, daß der vorliegende Fall insoweit unrichtig entschieden worden ist, als Betrugsversuch angenommen worden ist. Denn die Fälschung ist doch zweifellos durch den Arbeitgeber oder seine Angestellten entdeckt worden, und in diesem Zeitpunkt hat der Angekl. bereits vorgefälscht, er sei verheiratet.

Zutreffend hat das RG. in der Tat des Angekl. sowohl einen Versuch der Steuerhinterziehung (genauer der Erschleichung eines Steuervorteils) als auch einen Betrugsversuch gesehen. Beide Straftaten treffen mit der gewinnstüchtigen Urkundenfälschung in Tateinheit zusammen. Daß die Erschleichung eines Steuervorteils, obwohl sie die Merkmale des Betruges enthalten kann und hier auch tatsächlich enthält, nicht als Betrug gewertet werden darf, ist ebenfalls zutreffend erkannt. Auf die Einkommensteuerhinterziehung trifft der Abs. II des § 2 StGB. allerdings nicht zu, weil diese Bestimmung die bisherigen Vorschriften der Steuergesetze aufrechterhält. Aber aus dieser Bestimmung ergibt sich, daß auch spätere Steuergesetze als Sonderbestimmungen den Tatbestand des Betruges unanwendbar machen sollen. In der Reihe von der scheinbaren Verbrennungsmehrheit wird dieser Fall Spezialtät genannt.

Die Annahme der Tateinheit der gewinnstüchtigen Urkundenfälschung mit dem Versuch der Steuerhinterziehung und mit dem Betrugsversuch könnte Bedenken insofern erregen, als die Vollendung

den, ob er mit der Ehefrau R. Ehebruch getrieben habe. Nach Belehrung über sein Zeugnisverweigerungsrecht hat er unter anderem ausgefragt, zum Geschlechtsverkehr, den er der Weib. jedesmal habe bezahlen müssen — er habe ihr 3—5 M gegeben —, sei es seiner Erinnerung nach drei- bis viermal gekommen. Diese Aussage hat der Angekl. mit seinem Eide bekräftigt. Das Schwurgericht erachtet es als widerlegt, daß der Angekl. (nur) drei- bis viermal mit der Frau R. Geschlechtsverkehr gehabt habe, und daß er diesen Geschlechtsverkehr jedesmal mit 3—5 M habe bezahlen müssen. Es hat vielmehr die Überzeugung gewonnen, daß der Angekl. die erwähnte Abgabe nur gemacht hat, um an der Frau R., mit der er ein „ausgesprochenes Liebesverhältnis“ unterhalten hatte, nach eingetretenem Zerwürfnis seinen Haß auszulassen und sie als Dirne, die sich für jeden Weischaft bezahlt lasse, unmöglich zu machen. Die Anwendbarkeit des § 157 Nr. 1 StGB. kommt bei Lage des Falles nicht in Frage. Durch Angabe seiner ehewidrigen Beziehungen zu Frau R. konnte sich der Angekl. der Gefahr einer strafgerichtlichen Verfolgung wegen Mithäufung an ihrem Ehebruch aussetzen. In dieser Hinsicht hat er jedoch die Wahrheit bekundet. Darüber hinaus hat er lediglich aus Nachsicht noch über die Bezahlung des Geschlechtsverkehrs eine — wissentlich falsche — Angabe gemacht, obwohl sie, ihm erkennbar, außerhalb des Beweisthemas lag und weder für den Gegenstand seiner Vernehmung von erheblichkeit noch durch eine Frage des vernehmenden Richters veranlaßt war. Wäre aber letzteres der Fall gewesen, so hätte eine wahrheitsgemäße Beantwortung der Frage dahin, daß der Angekl. nicht für jeden Geschlechtsverkehr an die Weib. ein Entgelt gezahlt habe, die Gefahr einer strafgerichtlichen

und beide Versuche zu verschiedenen Zeitpunkten des Handlungskomplexes in die Erscheinung treten, der Versuch der Steuervorteilserschleichung bereits mit der Verfälschung des Eintrages in der Steuerkarte, die Vollendung der Urkundenfälschung mit der Zurücklegung der Steuerkarte in den Stapel der anderen Steuerkarten, der Betrugsversuch erst mit der Kenntnisnahme des gefälschten Eintrages in der Steuerkarte des Angekl. Beide Versuchshandlungen sind aber, wie schon oben angedeutet, Bestandteile der Fälschung und des Gebrauchmachens von der verfälschten Urkunde, deren erster Akt sich in der Form der unmittelbaren, deren zweiter in der Form der mittelbaren Täterschaft abspielt. Der Fall hat scheinbar einige Ähnlichkeit mit dem vom 1. Sen. am 23. Mai 1924 entschiedenen Fall (RGSt. 58, 212 ff.). Damals hatte der Angekl. eine Urkunde in betrügerischer Absicht verfälscht und später ohne diese Absicht von ihr Gebrauch gemacht. Das RG. hat mit Recht Betrugsversuch abgelehnt, wenn der Fälscher die betrügerische Absicht nur beim Verfälschen, nicht aber beim Gebrauchmachen leitete. Es hat geprüft, ob nur Versuch der schweren, nur vollendete einfache Urkundenfälschung oder Tateinheit zwischen diesen beiden Straftaten vorliege und hat sich für die letzte Auffassung entschieden. Die Revision begründete des Staatsanwaltes hatte gewinnstüchtige Absicht auch beim Gebrauchmachen und aus diesem Grunde vollendete schwere Urkundenfälschung angenommen. Sie liegt aber auch vor, wenn die gewinnstüchtige Absicht den Angekl. beim Gebrauchmachen nicht leitete. Ich kann die unter sich zu verschiedenen Ergebnissen kommenden Gegenmeinungen nicht für richtig halten. (Sgl. Ditzhaus, Note 4 zu § 268; Leipz. Komm. Note 8 zu § 268; Schwarzh., Note 2c zu § 268; Frank, Note I, 2 zu § 268 und VII, 2b zu § 73. Binding, Lehrbuch, Bd. II 1. Abt. S. 263; von Liszt (23), S. 553 Anm. 12; Allfeld, Anm. 35 a. E. auf S. 523 f. Die Schriftsteller stimmen darin überein, daß sie verlangen, die gewinnstüchtige Absicht müsse jedenfalls beim Gebrauchmachen vorliegen.) Die Urkundenfälschung ist eine zweiaktige Straftat. Beide Teile können nicht in eine Verbrennungsmehrheit zerissen werden. Versuch der erschwerteren Urkundenfälschung kann nicht angenommen werden, weil die Tat vollendet ist; das Gebrauchmachen kann nicht einfach außer acht gelassen werden. Vollendete einfache Urkundenfälschung kann nicht angenommen werden, weil die gewinnstüchtige Absicht während eines der die Straftat ausmachenden Akte nicht außer acht gelassen werden darf; war sie der Beweggrund für einen der Akte der Straftat, so ist die Urkundenfälschung in der die Strafe erhöhenden Absicht „begangen“ worden. Im vorliegenden Falle sind nun keine Ereignisse eingetreten, die den Angekl. zu einer Änderung seiner gewinnstüchtigen Absicht während der Einzelakte der Urkundenfälschung veranlaßt haben. Damals war es nicht zum betrügerischen Gebrauchmachen gekommen, hier hat sich das Gebrauchmachen in zwei Akten vollzogen, deren zweiter erst die Täuschung, also die Ausführungshandlung zum Betruge in sich schloß. Auch hier darf der einheitliche Vorgang der Urkundenfälschung nicht in zwei getrennte Handlungen zerlegt werden. Dies ist aber auch nicht gesehen, weder vom Schwurgericht noch vom Reichsgericht.

Prof. Dr. Merkel, Greifswald.

Verfolgung nicht begründen können. Unter diesen Umständen ist, auch wenn die eidliche Aussage des Angekl. in ihrem Zusammenhang als Ganzes gewürdigt wird (RGSt. 59, 61; Urteil des erf. Sen. v. 21. Jan. 1926 — 2D 737/25 RG. 60, 56 —), das Vorliegen einer Gewissensnot zu verneinen, welches die Anwendung der genannten Strafermäßigungsvorschrift zu rechtfertigen vermöchte. Die Steuerkarte für das Jahr 1925 hat der Angekl. verfälscht, indem er hinter dem Wort „Chefrau?“ die Eintragung „nein“ ausrabiert und „ja“ dafür gesetzt hat. Dazu war er, wie er mußte, nicht befugt. Die Steuerkarte stellt sich, wie das Schwurgericht zutreffend angenommen hat, als eine öffentliche Urkunde dar, da sie von einer öffentlichen Behörde innerhalb der Grenzen ihrer Amtsbefugnisse in der vorgeschriebenen Form ausgestellt war. Sie war auch zum Beweise von Rechtsverhältnissen von Erheblichkeit, weil sie über wesentliche Verhältnisse Aufschluß gibt, die für die Besteuerung des Arbeitnehmers von maßgebender Bedeutung sind. Die Anwendbarkeit des § 363 StGB. ist, abgesehen davon, daß die Steuerkarte nicht dazu bestimmt ist, den berechtigten Inhaber jedermann gegenüber auszuweisen (RGSt. 44, 369), auch dadurch ausgeschlossen, daß der Angekl. mit der Verfälschung den Zweck verfolgte, eine weniger strafbare Handlung, die Steuerhinterziehung, zu begehen, durch die ein konkretes Recht öffentlicher Natur verletzt werden sollte (vgl. RGSt. 8, 37). Ein Gebrauchmachen von der verfälschten Urkunde hat das Schwurgericht bedenkenfrei darin gefunden, daß der Angekl. sie in der Erwartung zu den anderen Steuerarten gelegt hat, daß ihm daraufhin die Frauenzulage und der ermäßigte Steuerabzug von der zuständigen Stelle auch ferner bewilligt werden würde (RGSt. 58, 211). Seine Absicht, dadurch in Rechtsleben einen Beweis zu erbringen, mithin sein Handeln in rechtswidriger Absicht, ist den getroffenen Feststellungen mit genügender Deutlichkeit zu entnehmen. Nicht zu beanstanden ist auch, daß die Vorinstanz ein tateinheitliches Zusammentreffen der schweren Urkundenfälschung nicht bloß mit versuchter Steuerhinterziehung, sondern auch mit versuchtem Betrage angenommen hat. Wie der erf. Sen. in dem Urteile v. 15. Febr. 1926 — 2D 603/25 — ausgeführt hat, kommen ausschließlich die Sonderbestimmungen des Steuerstrafrechts, soweit dieses nicht selbst gegenteilige Vorbehalte enthält, als das engere Strafgesetz zur Anwendung, wenn der Täter mit seinen trügerischen Machenschaften lediglich die Erschleichung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils erstrebt hat. Soweit daher der Angekl. durch die Verfälschung der Steuerkarte einen ermäßigten Steuerabzug zu erlangen gesucht hat, auf den er keinen Anspruch hatte, ist seine Verurteilung wegen schwerer Urkundenfälschung in Tateinheit mit versuchter Steuerhinterziehung nach §§ 359, 360 RAbgD. gerechtfertigt. In dem erwähnten Urteil des Senats ist jedoch bereits darauf hingewiesen, daß Fälle möglich sind, in denen zugleich der Tatbestand eines nach § 263 StGB. strafbaren Betrugs erfüllt sein kann. Um einen derartigen Fall handelt es sich hier, da der Angekl. nach den getroffenen Feststellungen durch die Fälschung nicht nur die Erlangung eines Steuervorteils, sondern darüber hinaus auch eines Lohnvorteils, nämlich der Frauenzulage, auf die er ebenfalls keinen rechtlichen Anspruch hatte, erstrebt hat. Insofern hat er sich, wie das Schwurgericht mit Recht annimmt, auch eines mit der schweren Urkundenfälschung in Tateinheit zusammen treffenden versuchten Betruges schuldig gemacht.

(2. Sen. v. 22. März 1926; 2D 57/26.)

[A.]

**** 9.** [§ 240 KonkD. übermäßiger Verbrauch. Wesen und Zweck der handelsrechtl. Bilanz.]†

1. Ohne ersichtlichen Rechtsirrtum legt das LG. dem Angekl. zur Last, daß er dem Geschäft für seinen persönlichen, insbes. häuslichen Bedarf Beträge entnommen habe, die im Hinblick auf die üble Lage des Geschäftes als übermäßig anzusehen seien, und daß dies namentlich für die besonders hohen

Beträge gelte, die er in Höhe von 4257 M v. 15. Aug. bis in den Okt. 1924 größtenteils nach der Zahlungseinstellung abgehoben habe. Hierdurch rechtfertigt sich die Feststellung, daß er (i. S. von § 240 Nr. 1 KonkD.) durch Aufwand übermäßige Summen verbraucht hat. Daß er mit ihnen namentlich die Kosten seiner Haushaltung bestritten habe, hatte der Angekl. selbst zugegeben. Wozu er im einzelnen die entnommenen Beträge verwendet hat, brauchte zur Begründung der Überzeugung, daß in dem Verbrauch so hoher Beträge ein übermäßiger Aufwand liege, nicht näher angegeben zu werden. Unerheblich ist auch, daß im Juni 1924 überhaupt keine Entnahme aus der Geschäftskasse und in andern Monaten Summen abgehoben sind, die den Betrag von 625 M monatlich, den das LG. im Hinblick auf das eigene Vorbringen des Angekl. anscheinend allenfalls als zulässig gelten lassen will, nicht oder nur unerheblich übersteigen. Denn in den anderen Monaten ist dieser Betrag erheblich überschritten worden, so daß insoweit die Annahme eines übermäßigen Verbrauchs unbedenklich ist. 2. Zu beanstanden ist dagegen, daß dem Angekl. vorgeworfen wird, die vorgeschriebene Bilanz des Geschäftsvermögens zu ziehen unterlassen zu haben. In Wirklichkeit hat der Angekl. zum 1. Jan. 1924 zusammen mit seinem Gesellschafter L. zwei Goldmarkteröffnungsbilanzen aufgestellt, von denen die eine, die einen Vermögensbestand von 2000—3000 GM. auswies, „im wesentlichen richtig“ war, während die andere, die nur zu „Steuernzwecken“ (und zwar augenscheinlich zur Verschleierung der versteuerbaren Werte) dienen sollte und mit einem Fehlbetrag von 7208,50 GM. abschloß, wesentlich falsch war. Daß nur die letztere in das Bilanzbuch eingetragen wurde, während man die richtige Bilanz im Geldschrank „versteckte“, nahm dieser nicht die Bedeutung einer rechtzeitig und vorschriftsmäßig aufgestellten Bilanz, aus der jederzeit der Vermögensstand des Geschäfts, wie er sich für den 1. Jan. 1924 ergeben hatte, zu ersehen war. Eine Verpflichtung zur Eintragung der Bilanz in das Bilanzbuch kann zwar steuerrechtlich aus § 162 RAbgD. entnommen werden, besteht aber handelsrechtlich nicht (§ 41 Abs. 2 HGB.), so daß in der Eintragung der falschen Bilanz in das Bilanzbuch handelsrechtlich nur ein Verstoß gegen die Pflicht einer ordnungsmäßigen Buchführung (§ 38 HGB.) erblickt werden könnte. Eine Verurteilung des Angekl. aus § 240 Abs. 1 Nr. 2 KonkD. hat indes das LG. aus im wesentlichen tatsächlichen Erwägungen abgelehnt. Überdies verkennt das LG. das Wesen und den Zweck der handelsrechtlich vorgeschriebenen Bilanz und den Umstand, daß neben ihr die Aufstellung einer besonderen Steuerbilanz angebracht oder geboten sein kann. Die handelsrechtliche Bilanz soll vornehmlich die Belange der Gläubiger, der Geschäftsinhaber und des Unternehmens selbst wahren. Ihr Zweck bedingt, daß, soweit nicht, wie z. B. bei der Auseinandersetzung einer Gesellschaft, tunlichst der wirkliche Wert ihres Vermögens zu ermitteln ist (§ 738 BGB.), die vorhandenen Vermögenswerte möglichst vorsichtig zu schätzen sind, so daß gerade der ehrbare Kaufmann zur Beschaffung einer gesunden geschäftlichen Grundlage darauf bedacht sein wird, Vermögen und Gewinn niedrig und einigermäßen unter dem wirklichen Betrage zu veranschlagen. Handelsrechtlich und namentlich auch im Hinblick auf die Belange, deren Schutz § 240 Nr. 4 KonkD. bezweckt, ist das nicht zu beanstanden. Hieran hat auch die WD. über die Goldbilanzen (v. 28. Dez. 1923), auf Grund welcher hier die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz zum 1. Jan. 1924 aufgestellt wurde (§§ 1, 2 der WD.), grundsätzlich nichts geändert (§ 3 der WD.; vgl. auch das zum Abdruck bestimmte Ur. des RG., II. 35., v. 11. Jan. 1927, 178/26). Insbes. ist es auch nach dieser WD. den Kaufleuten nicht verwehrt, ihre handelsrechtlichen Bilanzen, die allein durch § 240 Nr. 4 KonkD. betroffen werden, so aufzubewahren, daß jedem Unbefugten der Einblick in sie entzogen ist. Schon vor dem Erlaß der WD. über

Zu 9. Die Entsch. ist außerordentlich interessant. Zunächst stellt sie nunmehr auch die reichsgerichtl. Judikatur klar und deutlich fest, daß nach geltendem Recht zwei Bilanzen nebeneinander stehen, die handelsrechtliche und die Steuerbilanz; und daß der Zweck der beiden Bilanzformen so völlig verschieden ist, daß auch die Einzelpositionen, insbes. bei der Bewertung, in höchstem Maße davon betroffen werden. Es schlägt hierbei nichts,

daß das RG. in obiger Entsch. für die Steuerbilanz auf § 137 Abs. 1 RAbgD. hinweist, wonach der gemeine Wert einzusetzen sei; dies stimmt nur für die Vermögensbilanz, nicht für die Ertragsbilanz (vgl. mein Bilanzsteuerrecht, S. 9 ff., 53 ff., 94 ff.); für die Ertragsbilanz kann dies nach den Vorschriften in §§ 19 ff., 13 ff. EinkStG., auf die ja das Ur. selbst verweist, nicht zweifelhaft sein. Auch ist es natürlich gleichgültig, daß die in Art. I § 34 der

Goldbilanzen (v. 28. Dez. 1923) war aber in Art. I § 34 der II. SteuernotVO. (v. 19. Dez. 1923) den handelsrechtlich zur Führung von Handelsbüchern verpflichteten Steuerpflichtigen auferlegt worden, „für steuerliche Zwecke auf den 1. Jan. 1924 eine Vermögensaufstellung... (Inventar) zu machen und eine Eröffnungsbilanz in Goldmark aufzustellen“. Diese Steuerbilanz war also zum 1. Jan. 1924 neben der Handelsbilanz aufzustellen, wie dies auch vom Angekl. geschehen ist. Nun ist allerdings nach § 163 RAbgD. jede Verpflichtung zur Aufstellung einer Handelsbilanz zugleich „im Interesse der Besteuerung zu erfüllen“, so daß die Nichterfüllung dieser Pflicht ein Zuwiderhandeln gegen § 163 RAbgD. enthalten kann. Dagegen verstößt das Unterlassen oder die Unrichtigkeit der Aufstellung einer nur für steuerliche Zwecke vorgeschriebenen Bilanz nicht zugleich gegen die Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs und der zu seiner Ergänzung dienenden VO. über Goldbilanzen, so daß es nicht geeignet ist, eine Bestrafung aus § 240 Nr. 4 KonkD. nach sich zu ziehen; denn hier wird nur das gegen die Bestimmung des Handelsgesetzbuchs verstoßende Unterlassen der Bilanzziehung mit Strafe bedroht. Diese Unterscheidung zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz beruht darauf, daß die letztere nicht nur anderen Zwecken dient als die Handelsbilanz, sondern auch nach anderen Grundsätzen, namentlich hinsichtlich der Bewertung der ihr zugrunde zu liegenden Vermögens- und Gewinnunterlagen aufzustellen ist. Insbes. gilt für eine zu steuerlichen Zwecken aufzustellende Bilanz als oberster Grundsatz, daß, soweit nicht etwas anderes vorgesehen ist, der wahre — und zwar der „gemeine“ — Wert maßgebend ist (§ 137 Abs. 1 RAbgD.), während für die nach kaufmännischen Grundsätzen aufzustellende Handelsbilanz darauf Bedacht zu nehmen ist, daß keine zu hohe Bewertung vorgenommen wird, wie dies z. B. für die Bilanz der AktG. in § 261 HGB. ausdrücklich des näheren vorgeschrieben ist, demgemäß aber eine zu niedrige Wertbemessung handelsrechtlich im allgemeinen nicht beanstandet werden kann. Näher hierauf einzugehen oder zu erörtern, wie in steuerrechtlichen Vorschriften auch die Handelsbilanzen für steuerliche Zwecke nutzbar gemacht werden (vgl. z. B. § 174 RAbgD., sowie die erst nach Aufstellung der hier in Frage stehenden Bilanzen zu Art. I § 34 der II. SteuernotVO. erlassenen Durchführungsbestimmungen über Goldbilanzen und Inventar zu Steuerzwecken, v. 30. April 1924, RGBl. I, 429; vgl. auch §§ 13, 19, 104 ff. EinkStG. 1925), bietet die gegenwärtige Entscheidung keinen Anlaß. Es genügt, zusammenfassend hervorzuheben, daß im vorliegenden Falle weder die Aufstellung der wesentlich falschen Steuerbilanz, noch (vgl. RG., 3. StS., Urte. v. 4. Nov. 1926, III D 793/26) die zeitweilige Verheimlichung der aufgestellten richtigen Handelsbilanz die Tatsache auszuräumen vermag, daß der Angekl. gemeinsam mit L. zum 1. Jan. 1924 eine „im wesentlichen richtige“ Goldmarkeröffnungsbilanz aufgestellt und dadurch den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs i. Verb. mit den Vorschriften der VO. über Goldbilanzen Genüge getan hat. Damit entfällt seine Strafbarkeit nach § 240 Abs. 1 Nr. 4 KonkD. 3. Das angefochtene Urteil ist somit im Schuldspruch dahin abzuändern, daß nur die Verurteilung des Angekl. auf Grund von § 240 Abs. 1 KonkD. aufrecht erhalten wird, dagegen die Verurteilung auf Grund von § 240 Abs. 1 Nr. 4 KonkD. wegfällt. Diese Änderung des Schuldspruchs kann für das Strafmaß von Bedeutung sein. Der Strafausspruch des angefochtenen Urteils ist daher aufzuheben. 4. Bei der neuen Straffestsetzung ist hinsichtlich der

Ersatzstrafe (§ 29 Abs. 2 StGB.) zu beachten, daß — wie dies vom Schöffengericht geschehen war — deren Gesamtdauer zu bestimmen und nicht, wie das in § 29 StGB. a. F. vorgeesehen war, auszusprechen ist, welche Geldstrafe einer eintägigen Ersatzstrafe gleichzuachten sei (vgl. RGSt. 60, 244, 245).

(2. Sen. v. 4. April 1927; 2 D 104/27.)

[N.]

10. [§ 359 RAbgD. Zur Annahme einer Steuerhinterziehung i. S. des § 359 RAbgD. ist nicht erforderlich, daß der Vorfall des Täters auf Verfürgung der Einnahmen des Reiches gerichtet ist. Es genügt eine vorsätzliche Unterlassung der Steuerzahlung bei Fälligkeit.]¹⁾

Das Merkmal des „Erschleichens“ setzt begriffsmäßig voraus, daß der Steuerpflichtige durch trügerische Machenschaften einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erstrebt (vgl. RGSt. 60, 97). Zum Tatbestand der Verfürgung von Steuereinnahmen genügt eine bloße Unterlassung, ein rein negatives Verhalten nicht, da, wie der Wortlaut des Gesetzes ergibt, schon jede Nichtentrichtung geschuldeter Steuern unter Strafe gestellt ist. Die Unterlassung kann vielmehr, je nach Lage des besonderen Falles, aus mannigfachen Gründen als entschuldbar erscheinen. Insbesondere kann ein Schuldner, der zwar zahlungswillig, aber ohne sein Verschulden zahlungsunfähig ist, eine strafbare Steuerhinterziehung nicht begehen. Hinzutreten muß zu der Unterlassung, daß die Verfürgung der Steuereinnahmen, d. h. ihre Vorenthaltung an den jeweiligen Fälligkeitsterminen, durch das Verhalten des Steuerpflichtigen „bewirkt“ wird. Dieser Erfolg muß auch — im Gegensatz zu der auf Fahrlässigkeit beruhenden „Steuergefährdung“ des § 367 RAbgD. — seinem Vorfall entsprechen. Der Steuerpflichtige muß daher ein frauduloses, d. h. unehrliches, steuermüßiges Verhalten offenbart haben, durch das, ihm bewußt, die Wirkung einer Verfürgung der Steuereinnahmen als Folge seines Handelns oder seiner Unterlassung herbeigeführt worden ist. Ein solches Verhalten wird regelmäßig darin bestehen, daß der Steuerschuldner eine Unkenntnis oder einen Irrtum der Steuerbehörde mit dem Bewußtsein benutzte, daß dadurch die bezeichnete Wirkung verursacht wird. Absicht der Steuerhinterziehung ist nicht erforderlich. Demgemäß hat der 1. StS. Urte. v. 12. Dez. 1922 — I D 806/22 — (RSBl. 1923, 72) es für den inneren Tatbestand einer Umsatzsteuerhinterziehung als ausreichend erklärt, daß der Angekl. die gesetzliche Frist zur Zahlung der Umsatzsteuer in der Erkenntnis willentlich hatte verstreichen lassen, daß daraus — neben einem Vorteil für ihn — für das Reich ein Entgang der bereits fällig gewordenen Steuereinnahme, wenn auch nur auf Zeit, eintreten werde. Der äußere Tatbestand der Steuerhinterziehung wird auch dadurch nicht beseitigt, daß der Schuldner die rückständigen Steuern nachträglich, wenn auch mit Verzugszinsen, entrichtet. In Übereinstimmung mit dieser Auffassung hat der 1. StS. a. a. O. ausgesprochen, daß schon mit dem Ablauf der gesetzlichen Frist zur Zahlung der Umsatzsteuer eine Verfürgung des Steueranspruchs des Reiches zum Vorteil des Angekl. eingetreten sei, woran die nachträgliche Zahlung der Steuer nichts zu ändern vermöge (vgl. RGSt. 58, 188). Zutreffend ist auch die Ansicht des Finanzamts, daß die Verfürgung der Steuereinnahmen mit einer Vermögensbeschädigung des Reiches nicht gleichbedeutend ist. Wie aus § 359 Abs. 3 RAbgD. zu entnehmen ist, ist vielmehr eine Verfürgung von Steuereinnahmen i. S. der genannten Vorschrift auch ohne Vermögensbeschädigung möglich. Dementsprechend hat der 3. StS.

richtige Handelsbilanz aufgestellt, wenn auch verborgen gehalten wurde. Damit wird die Aufmerksamkeit auf § 41 Abs. 2 HGB. gelenkt, wonach ein besonderes Bilanzbuch handelsrechtlich nicht vorgeschrieben ist. Immerhin sind die Bilanzen „geordnet aufzubewahren“. Im vorl. Falle wurde sie im Geldschrank „versteckt“, also doch ordnungsmäßig verwahrt; und da es sich um die erste Goldmarkbilanz handelt, wird man auch nicht an der „zulammenhängenden Reihenfolge“ mit den früheren, der Inflationszeit angehörigen Bilanzen festzuhalten brauchen. Die Verpflichtung zur Führung eines Bilanzbuches wird man im übrigen auch den steuerlichen Vorschriften der §§ 162, 163 VO. nicht entnehmen können.

N. Dr. Max Lion, Berlin.

¹⁾ Vgl. Aufsatz Sellwig oben S. 1731.

2. SteuernotVO. vorgesehene Steuereröffnungsbilanz gar nicht zur Durchführung gekommen ist, sondern später durch die Steuereröffnungsbilanz nach dem EinkStG. ersetzt wurde. Die Hauptsache ist, daß das RG. den Unterschied anerkannt und klar erfährt hat.

Weiterhin hat das Urte. erneut den Grundsatz ausgesprochen, daß der Kaufmann nach Handelsrecht, im Gegensatz zum Steuerrecht, stille Reserven bilden kann, ja daß gerade der ehrbare Kaufmann auf solche Bedacht sein soll. Über den Nutzen der stillen Reserven und die Gefahr ihrer Übertreibung kann man allerdings geteilter Meinung sein (vgl. auch meine Schrift „Wahre Bilanzen“).

Endlich hat das RG. in vorl. Falle eine Verurteilung wegen Unterlassung der Bilanzziehung verneint, weil eine im wesentlichen

bereits in dem Ur. v. 19. Febr. 1925 (RGSt. 59, 90, 95) darauf hingewiesen, daß zwischen Steuerhinterziehung und Betrug i. S. des § 263 StGB. allerdings eine innere Verwandtschaft besteht, daß aber immerhin der Hinterziehungstatbestand in § 359 ABG.D. eine besondere Regelung erfahren hat und daß sich deshalb die Merkmale des Betruges nicht ohne weiteres auf die Steuerhinterziehung übertragen lassen. Die Steuereinnahmen werden objektiv verkürzt, wenn die an den Fälligkeitsterminen zu zahlenden oder vor auszuzahlenden Steuerbeträge nicht oder nicht rechtzeitig an die Finanzkasse abgeführt werden. Handelt es sich nicht um eine Veranlagungssteuer, sondern um die Nichterfüllung der gesetzlichen Pflicht zur Entrichtung der Umsatzsteuer und zu Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer, so kommt in Betracht, daß das Reich bei seiner derzeitigen Finanzlage und bei den ihm obliegenden Zahlungsverpflichtungen besonderes Gewicht darauf legen muß, an den Fälligkeitsterminen pünktlich in den Besitz der ihm geschuldeten Steuern zu gelangen. Um den rechtzeitigen Eingang solcher Steuer zu sichern, ist daher den Schuldner die Rechtspflicht auferlegt, die vorgeschriebenen Anmeldungen und Vorauszahlungen nicht zu unterlassen. Folge der Unterlassung ist, daß die Finanzbehörden in Unkenntnis darüber erhalten werden, ob und in welcher Höhe die Steuern zu entrichten sind, und daß ihre alsbaldige Beitreibung erschwert oder vereitelt wird. Die bewußte Nichterfüllung der bezeichneten Rechtspflicht begründet daher gegen den Steuerschuldner die Annahme einer Verschweigung seiner Steuerpflichtigkeit.

(2. Sen. v. 22. April 1926; 2 D 139/26.)

11. [§ 359 ABG.D. „Steuerunehrlichkeit“ als Merkmal vorsätzlicher Steuerhinterziehung.]†

Zwar wird der Tatbestand einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung in der Begehungsform der Verkürzung von Steuereinnahmen (§ 359 ABG.D.) nicht bereits dadurch erfüllt, daß der Steuerpflichtige die Entrichtung fälliger Steuerbeträge unterläßt mit dem Bewußtsein — und insofern mit dem Vorsatz —, hierdurch den rechtzeitigen Eingang der Steuer und demgemäß eine — wenn auch nur zeitweilige — Steuerverkürzung herbeizuführen. Hinzutreten muß vielmehr eine Steuerunehrlichkeit, insbes. ein Verschweigen der Steuerpflichtigkeit, mit dem Bewußtsein und dem Erfolg, daß

Zu 11. Mit diesem Ur. berührt das RG. wiederum die in der Praxis überaus bedeutsame, besonders umstrittene Frage der Steuerhinterziehung durch Unterlassung der Entrichtung einer Steuerschuld am Fälligkeitstage. Im Einklang mit seinen früheren Entsch. v. 22. April 1926 (RGSt. 60, 182 ff.) sowie v. 14. Juni 1926, II D 401/26 u. v. 1. u. 5. Juli 1926, II D 247/26, 410/26 macht das RG. die Bejahung dieser Frage mit Recht von den Umständen des Einzelfalles abhängig. Es hält auch in dieser Entsch. daran fest, daß das Merkmal der Steuerverkürzung schon dann erfüllt ist, wenn die an den jeweiligen Fälligkeitsterminen zu zahlenden Steuern nicht oder nicht rechtzeitig an die Finanzkasse entrichtet werden, legt aber ausschlaggebende Bedeutung der inneren Tatseite bei. Nur der Steuerschuldner, der ein frauduloses, d. h. ein unehrliches, steuerwidriges Verhalten offenbart, insbes. also der Schuldner, der die Finanzbehörden in Unkenntnis darüber erhält, ob und in welcher Höhe Steuern von ihm zu entrichten sind, oder der einen sonstigen Irrtum der Steuerbehörde benützt, sich auch der Wirkung einer Verkürzung der Steuereinnahmen als Folge seines Verhaltens bewußt ist und diese gutheißt, soll wegen Hinterziehung belangt werden können. Das RG. bekräftigt damit wiederum seinen Standpunkt, daß es bei all diesen Fragen nicht, wie so häufig mit Unrecht betont, darauf ankommt, ob der Schuldner auf eine endgültige Steuerverkürzung oder eine Minderung ausgegangen ist (s. vgl. hierzu insbes. RGSt. 60, 182 ff., 185). Der Tatbestand des § 359 erfordert weder eine absichtliche noch eine endgültige Verkürzung der Steuer. Der Vorsatz hat auch hier keine andere Bedeutung als im gemeinen Strafrecht. Daran ändert auch nichts die Aufnahme der Worte „zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen“ in den Tatbestand des § 359 ABG.D. Denn man wollte nach der Begründung des Entwurfs der ABG.D. und nach den Beratungen im 11. Ausschuss der RatVers. die Hinterziehungsabsicht aus dem Tatbestand des § 359 gerade ausschalten wissen, um die Steueransprüche möglichst weitgehend zu schützen, und fügte die Worte vor allem deshalb ein, um auch das Handeln anderer als des Steuerpflichtigen selbst unter den sonstigen Voraussetzungen wirksam lassen zu können. Eine endgültige Schädigung des Reiches braucht aber schon deshalb nicht eingetreten zu sein, weil das Wort Steuerverkürzung keineswegs gleichbedeutend ist mit Vermögensschaden

die Steuerbehörde hierdurch über das Bestehen oder die Höhe des Steueranspruchs in Unkenntnis erhalten wird (RGSt. 60, 182, 185 ff.; RGUr. v. 22. April 1926, 2 D 139/26, und vom 10. Mai 1926, 2 D 154/26). An dieser Voraussetzung fehlt es hier jedoch nicht; denn der Beschwerdeführer hat nicht nur die Entrichtung der fälligen Lohnsteuerbeträge verabsäumt, sondern überdies geflissentlich unterlassen, dem Finanzamt statt durch die Zahlung wenigstens durch ein Stundungsgesuch oder sonstige von dem Bestehen der Steuer Schuld Kenntnis zu geben. Hierin ist nach Lage der Sache ohne weiteres eine vom Beschwerdeführer ausgenutzte Hinterziehung der Steuerbehörde zu erblicken.

(2. Sen. v. 11. Okt. 1926; 2 D 850/26.)

[D.]

12. [§§ 10, 44, 58, 70 TabStG.; § 495 BGB.; § 20 ZigarettenStG. Mit der Überlassung von Zigaretten zu Verkaufszwecken wird die Tabaksteuer fällig. Ordnungswidrigkeit i. S. des § 70 TabStG. erfordert kein Verschulden.]†

Zu Anfang des Jahres 1924 hat der Angekl. dem Kaufmann Ch. in G. auf vorherige Bestellung aus seinem Tabaksteuerlager 6 Kisten Zigaretten „zur Ansicht“ schicken lassen, ohne daß die Ware, wie der Angekl. wußte, mit einem Steuerzeichen versehen war. Damit war der Tatbestand des § 58 Nr. 5 des TabStG. v. 12. Sept. 1919 erfüllt; insbes. sind die Zigaretten hierdurch „in den freien Inlandsverkehr gebracht“ worden, einerlei, ob man einen — bereits abgeschlossenen — Kauf auf Besicht (§ 495 BGB.) oder nur ein von einer Ansichtsendung begleitetes Kaufangebot als vorliegend annehmen will. Denn durch die Überlassung zu Verkaufszwecken an einen inländischen Händler gingen die Zigaretten in den freien Verkehr über, so daß — da es sich nicht um steuerfreie Muster (§ 2 TabStG.; § 3b im Vergleich mit § 15 Abs. 2 der AusfBest. v. 26. Febr. 1920 = ZentrBl. 157) handelte — die Tabaksteuer fällig und durch Anbringung von Steuerzeichen an den Zigarettenkisten zu entrichten war (§§ 10, 44 Abs. 4 TabStG.). Daß die Ansichtsendung möglicherweise an den Angekl. zurückgehen würde und daß er auch tatsächlich 4 von den 6 Kisten von Ch. zurückgefordert erhalten hat, ändert hieran nichts. Daß die Steuerpflicht erst im Falle des Unterbleibens der Rückgabe der Ansichtsendung eintrat,

etwa i. S. des § 263 StGB., so daß sich die Merkmale des Betrugs keineswegs ohne weiteres auf die Hinterziehung übertragen lassen (s. vgl. jedoch d. entgegenst. Ansicht d. RG. — JW. 1925, 1900). Dies geht schon aus § 359 Abs. 3 ABG.D. hervor, wonach die Strafe der Hinterziehung auch dann eintritt, wenn die Tat insolge hinzutretender besonderer Umstände gar nicht zur Steuerverkürzung geführt hat. Gehen also geschuldete Steuerbeträge an den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht pünktlich voll ein, so tritt bereits damit eine Minderung der Steuereinnahmen ein, und es ändert sich hieran nichts dadurch, daß die Steuerforderung einschließlich etwaigen Verzugschadens jederzeit einziehbar ist, oder daß der Steuerpflichtige an späteren Terminen die Minderbeträge ausgleichen wollte oder auch ausgeglichen hat. Das Erfordernis endgültiger Schädigung des Reiches ließe sich im übrigen auch schon um deswillen gar nicht halten, weil das Reich bei seiner derzeitigen Finanzlage und bei seinen bedeutenden Zahlungsverpflichtungen den früheren Feinden gegenüber auf pünktlichen Steuereingang an den jeweils festgesetzten Fälligkeitsterminen angewiesen ist. RegR. Dr. Herbert Schmalz, Zittau.

Zu 12. Das Urteil steht mit der bisherigen Rechtspredung in vollem Einklange. Wie für den Bereich der Verbrauchssteuern schlechthin, so gilt auch für die Tabaksteuer der die Verbrauchssteuern kennzeichnende Grundsatz, daß die Steuerschuld als enttandend zu gelten hat, sobald die Erzeugnisse in den freien Verkehr des Inlandes übergehen, regelmäßig also mit dem äußeren, leicht erkennbaren Vorgang des Wegfalls der steuerlichen Überwachung. Im Handel angetroffen ist die Ware, sofern sie sich auf dem Wege vom Hersteller zum Verbraucher befindet, wobei, was das Urteil mit Recht in den Vordergrund stellt, der Absicht der Beteiligten keine Bedeutung beizumessen ist. Selbst eine Zuführung zum Verbrauch ist nicht erforderlich (RStP. = Steuer u. Wirtschaft III, 510). Der bloße Übergang aus dem gebundenen d. h. steuerramtlich überwachten Verkehr in den freien Verkehr löste daher schon die Verpflichtung des Angekl. zur Verwendung der erforderlichen Steuerzeichen aus. In der Nichterfüllung dieser Verpflichtung erblickt das Urteil mangels des Vorhandenseins eines auf eine Hinterziehung der Tabaksteuer gerichteten Vorjages mit Recht eine vom dem Vorstegen eines Verschuldens absehbende Ordnungswidrigkeit i. S. des § 70 TabStG. Prof. Dr. Neuwirth, Greifswald.

wie das BG. anzunehmen scheint, ist unzutreffend. Mitthin hätte nach § 58 TabStG. nicht eine bloße Ordnungswidrigkeit (§ 70 TabStG.), sondern eine Tabaksteuerhinterziehung „als vorliegend angenommen“ werden müssen, es sei denn, daß sich ergab, daß der Angekl., mit dessen Wissen und Willen die Zigarren ohne Steuerzeichen versandt worden waren, und der hierdurch den äußeren Tatbestand des § 58 Nr. 5 als Täter vorsätzlich verwirklicht hatte (vgl. RGSt. 58, 130, 135; 59, 206, 211), ohne den Vorsatz der Tabaksteuerhinterziehung gehandelt habe (§ 70 Abs. 1). Ob die Verneinung dieses Vorsatzes durch die vom BG. hierfür angeführten Gründe gerechtfertigt wird — insbes. weil man wegen der baldigen Rücksendung der Zigarren, mit der man gerechnet habe, die Versendung — rechtsirrig — nicht für steuerpflichtig gehalten habe und weil die beiden nicht zurückgesandten Räten in Vergessenheit geraten seien —, kann dahingestellt bleiben. Denn den Angekl. beschwert es nicht, daß er nicht wegen Steuerhinterziehung, sondern nur mit einer Ordnungsstrafe bestraft worden ist. Hatte aber der Angekl. nicht den Vorsatz der Hinterziehung der Steuer, so ist seine Bestrafung nach § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. gerechtfertigt. Denn bereits die festgestellte vorsätzliche Verwirklichung des äußeren Tatbestandes des § 58 Nr. 5 enthielt eine (sogar Steuereinnahmen verfürzende) Ordnungswidrigkeit i. S. des § 70, ohne daß irgendwelches Verschulden hinzutreten und nachgewiesen zu werden brauchte. Für den § 70 TabStG. gilt in dieser Hinsicht nach seinem Inhalt und Zweck das gleiche, was in RGSt. 43, 390 ff. zu § 20 Nr. 1 des ZigarettenStG. vom 3. Juni 1906 ausgeführt worden ist. Ein zur völligen Entlastung des Angekl. geeigneter unabwendbarer Zufall (vgl. RGSt. 43, 393, 395) kommt hier nicht in Frage. Nur im Falle des § 70 Abs. 2 TabStG. wird in dem dort bezeichneten Umfang ein vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln des Täters vorausgesetzt. Übrigens würde schon der festgestellte Sachverhalt ohne weiteres eine schuldhaftige Begehung der Ordnungswidrigkeit durch den Angekl. ergeben.

(2. Sen. v. 15. Febr. 1926; 2 D 388/25.) [A.]

II. Verfahren.

**** 13.** [§ 391 Abs. 3 StPD. ist auch gegenüber dem ausbleibenden Nebenkläger i. S. § 432 RAbgD. anzuwenden.]†)

Der Angekl. hat Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen einen Strafbefcheid des Hauptzollamts St. wegen Weinsteuereinterziehung u. a. gestellt. Das Hauptzollamt St. hat

Zu 13. Wenn ein Privatkläger Berufung eingelegt hatte und in der Hauptverhandlung vor dem BG. weder erscheint, noch durch einen Rechtsanwalt vertreten ist, so erfolgt unbeschadet der Bestimmung des § 301 StPD. — auf das Rechtsmittel des Privatklägers, wie der Staatsanwaltschaft hin kann die angefochtene Entscheidung zuankunft des Beschuldigten abgeändert oder aufgehoben werden — Verwerfung der Berufung wegen Säumnis (§ 391 Abs. 3 StPD.). Das gleiche gilt für den Nebenkläger, der Berufung eingelegt hatte. Dieser hat nach erfolgtem Anschlusse die Rechte des Privatklägers (§ 397 StPD.), ist sonach auch an die Rechtsbeschränkungen, die einen Privatkläger treffen, gebunden. Dazu gehört der Verlust der Berufung infolge Versäumnis der Hauptverhandlung. An sich hat ein Nebenkläger nur das Recht, nicht die Pflicht der Assistenzen in der Hauptverhandlung, möchte immerhin das Gericht sein persönliches Erscheinen angeordnet haben (§ 387 Abs. 3 StPD.). Die Pflicht des Privatklägers, diese Anordnung zu befolgen, ergibt sich aus seiner Parteistellung. Der Nebenkläger aber ist nicht Kl., nicht Mitkläger, vielmehr Parteihilfe mit selbständiger Berechtigung, einem freigeistlichen Nebenintervententem vergleichbar (Detker, Nebenklage, im „Rechtsang“ Bd. 3 S. 253 ff.). Hat der Nebenkläger ein Rechtsmittel eingelegt, so erhält er hierdurch den Staatsanwalt in der Parteistellung. Es ist nicht der Nebenkläger seinerseits Prozeßpartei geworden, noch weniger als „Instanzpartei“ zu betrachten (von den Prozeßparteien verschiedene „Instanzparteien“ kann es nicht geben). Vielmehr bleibt beim Rechtsmittel des Nebenklägers Partei allein der Staatsanwalt. Der Nebenkläger hat nur die Vertretung der Parteirolle, und er hat sie als Nebenkläger, mit den daraus folgenden Besonderheiten, insbes. mit der Konsequenz des § 391 Abs. 3: Verwerfung der Berufung bei Ausbleiben des Nebenklägers in der Hauptverhandlung. Das Mitwirkungsrecht des Staatsanwalts besteht nur für eine vom Nebenkläger prozessordnungsmäßig verfolgte Berufung.

als Nebenkl. gegen das daraufhin ergangene Schöffengerichts-urteil Berufung eingelegt, hat sich aber in dem zur Verhandlung über sie anberaumten Termin trotz Ladung nicht vertreten lassen. Das BG. hat deshalb die Berufung auf Grund der §§ 426, 391 Abs. 3 StPD. verworfen. Die Rev. des Nebenklägers hält das für unzulässig, da weder nach dem zufolge § 449 RAbgD. hier überhaupt ausbleibenden § 426 StPD. noch nach sonstigen Bestimmungen § 391 Abs. 3 ihm gegenüber auf dieses Verfahren entsprechend anzuwenden sei. Richtig ist, daß die Entscheidung auf § 426 StPD. nicht gestützt werden durfte; abgesehen davon, daß auf ein Verfahren, das durch Antrag auf gerichtliche Entscheidung herbeigeführt ist, sich nicht § 426, sondern § 427 StPD. bezieht, geben die §§ 459—469 StPD. a. F. und demzufolge die an ihre Stelle getretenen, im wesentlichen gleichlautenden §§ 419—429 StPD. n. F. für den Geltungsbereich der RAbgD. nach deren § 449 keine Verfahrensgrundlage. Im Ergebnis ist aber das angefochtene Urteil zutreffend. In dem gerichtlichen Verfahren hatte das Hauptzollamt nach § 432 Abs. 1 RAbgD. die Rechte eines Nebenklägers. Was „die Rechte eines Nebenklägers“ sind, und wie die Nebenklage verfahrensrechtlich zu behandeln ist, darüber gibt die RAbgD. keine grundlegenden, sondern nur ergänzende Bestimmungen. Sie verweist auch in dieser Hinsicht durch § 385 auf die StPD. — mit Ausnahme ihrer §§ 419—429. Das vorliegende Verfahren steht dem auf öffentlicher Klage der Staatsanwaltschaft beruhenden gleich. Zu seiner Durchführung ist an sich die Vertretung des Nebenklägers in der Hauptverhandlung nicht erforderlich (vgl. §§ 430 Abs. 1, 432 Abs. 2 Satz 1). Das gilt auch für die Verhandlung über eine Berufung der Staatsanwaltschaft oder des Angekl. Darüber aber, ob der Nebenkläger sich in der Hauptverhandlung über eine von ihm eingelegte Berufung vertreten lassen muß, sagt die RAbgD. nichts, insbes. ist dafür aus § 432 selbst nichts herzuleiten. Die StPD. kennt kein schriftliches Berufungsverfahren, sie läßt eine sachliche Entscheidung über die Berufung nur zu, wenn der Beschwerdeführer in der Hauptverhandlung erschienen, vertreten oder im Einzelfall davon entbunden war (§§ 329, 391 Abs. 3). Die Bestimmung des § 391 Abs. 3 findet nach §§ 397 und 427 Abs. 2 in Verbindung mit § 397 auch auf den Nebenkläger i. S. §§ 395 ff. und 427 ff. StPD. Anwendung, denn wenn er „die Rechte des Privatklägers hat“, so geht er ihrer auch unter denselben Voraussetzungen wie der Privatkläger verlustig, soweit sich aus der Natur der Nebenklage nichts anderes ergibt. Eine abweichende Bestimmung ist für die selbständige Berufung des Nebenklägers i. S. § 432 RAbgD. nicht getroffen. Seine Berufung ist kein Rechtsmittel der Staats-

N. A. Wolfing, Rechtsl. Stellung des Nebenklägers, S. 93; Rosenfeld, Nebenklage, S. 137. Die Instanz ist nicht vom Staatsanwalt begründet worden, und es kann daher seine Anwesenheit im Termin nicht die Folge der Berufungsverwerfung abenden. Der Nebenkläger kann zwar ohne Präjudiz für die öffentliche Klage in der Hauptverhandlung erster Instanz ausbleiben, daraus folgt aber nicht die Unschicklichkeit seines Ausbleibens in der nur durch ihn begründeten Berufungsinstanz.

Kommt eine Änderung des Urteils zugunsten des Angekl. (§ 301) nicht in Betracht, so ergeht alsbald ohne Eintritt in die materielle Verhandlung gegen den säumigen Privatkläger, Nebenkläger das Versäumnisurteil des § 391 Abs. 3. Wie die Prozeßklage sich gestalten würde, wenn mit einer Änderung gemäß § 301 zu rechnen ist, bedarf nach dem Tatbestande der BGEntsch. nicht der Prüfung.

Mit Recht hat das BG. die Begründung des landgerichtlichen Urteils beanstandet, da auf ein durch Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen einen Strafbefcheid herbeigeführtes Verfahren nicht § 426, sondern § 427 in Anwendung käme, durch die RAbgD. § 449 aber die §§ 419—429 StPD. für den Geltungsbereich der RAbgD. außer Kraft gesetzt sind. An der Geltung aber des § 391 Abs. 3 ist nach § 397 StPD. in Verbindung mit § 427 Abs. 2 und § 432 RAbgD., wo dem Finanzamt die Rechte des Nebenklägers eingeräumt sind, nicht zu zweifeln. In dem Strafverfahren nach der RAbgD. gilt nach § 385 daselbst die StPD., soweit nichts Abweichendes vorgeschrieben ist. Der auf alle Formen der Nebenklage anwendbare § 391 Abs. 3 StPD. ist nicht durch § 449 RAbgD. außer Kraft gesetzt. Es wäre auch nicht abzusehen, wie die durch Ausfall des § 391 Abs. 3 StPD. entstehende Gesetzeslücke ausgefüllt werden sollte.

anwaltschaft. Diese hat zu ihr, wenn über sie zu verhandeln ist, in der Hauptverhandlung durch Sachanträge Stellung zu nehmen, da das Verfahren weiter als ein auf öffentlicher Klage beruhendes anzusehen ist, auch wenn es nur infolge der Berufung des Nebenklägers noch fortgestellt wird. Sie hat in der Berufungsverhandlung neben dem Nebenkläger mitzuwirken, ist aber nicht befugt, statt seiner dessen Berufung zu vertreten oder gar zurückzunehmen. Zum „Betriebe“ seiner Berufung (vgl. § 401 Abs. 2 StPD.) muß vielmehr der Nebenkläger oder sein Vertreter selbst in der Verhandlung erscheinen. Er kann andererseits vom Gericht weder zum Erscheinen noch zur Zurücknahme der Berufung gezwungen werden. Für die Erledigung des Rechtsmittels ist deshalb beim Ausbleiben des Nebenklägers keine andere Möglichkeit gegeben, als es wegen der Versäumung ohne sachliche Prüfung sofort zu verwerfen, soweit nicht im einzelnen Fall § 301 StPD. entsprechend anzuwenden ist (RGSt. 41, 349). Es sind auch aus der besonderen Art dieser Nebenklage keine Bedenken gegen die Übertragung der §§ 397, 391 Abs. 3 StPD. herzuleiten. Der § 156 StPD., auf den sich die Rev. bezieht, steht nicht entgegen, da die Zurücknahme der öffentlichen Klage nicht in Frage kommt. Die Anwendung des § 391 Abs. 3 StPD. ist vielmehr mangels anderer Verfahrensbestimmungen, nach denen die Berufung erledigt werden könnte, auch gegenüber dem ausbleibenden Nebenkläger i. S. § 432 RWbgD. zulässig und geboten und darum auch im vorliegenden Falle gerechtfertigt. Der Senat hat dieselbe Frage bereits in dem Urte. 2 D 135/26 v. 29. April 1926 ebenso entschieden.

(2. Sen. v. 17. Juni 1926; 2 D 449/26.)

[A.]

Bayerisches Oberstes Landesgericht. Strafsachen.

Berichtet von J. N. Dr. Friedrich Goldschmit II, München.

1. §§ 14, 14a Finanzausgleichsgesetz. Diese Bestimmung hat das Recht der Gemeinden zur Erhebung von Getränkesteuern eingeschränkt. Gemeinden, die bis zum 1. Sept. 1925 Getränkesteuern „eingeführt“ haben, dürfen dieselben nur noch bis zum 31. März 1927 „erheben“ aber die bestehenden Sätze nicht erhöhen, während die Gemeinden, die am 1. Sept. 1925 Getränkesteuern nicht „erheben“, sie nicht „neu einführen“ dürfen. „Einführen“ ist die mit Genehmigung der Landregierung erfolgte Beschlußfassung über die Erhebung der Steuern im Sinne des § 14 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz.)

Unter „einführen“ ist hier die mit Genehmigung der Landregierung erfolgte Beschlußfassung über die Erhebung der Steuern i. S. des § 14 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz, also die Begründung des gemeindlichen Besteuerungsrechts, zu verstehen. Das Wort „erheben“ hat in diesem Zusammenhang nicht die technische Bedeutung der tatsächlichen Einhebung und Beitreibung einer schon veranlagten Steuer, sondern es bezeichnet das durch die gesetzmäßige Beschlußfassung begründete Recht der Gemeinde, nach der erlassenen Steuerordnung die Steuer zu veranlagern und einzuziehen. Es heißt ferner: die Gemeinde hat von dem Recht der Besteuerung durch gesetzmäßige Beschlußfassung Gebrauch gemacht, das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch genommen, sie hat eine ordnungsmäßig eingeführte Besteuerung.

Für diese mit dem Wortlaut vereinbarte Auslegung des § 14 a Finanzausgleichsgesetz spricht der Sinn und Zweck des Gesetzes. Der § 14 a. a. D. will dem bisherigen Besteuerungsrecht der Gemeinden eine zeitliche Grenze setzen, nach deren Überschreitung neue Getränkesteuern nicht mehr beschlossen und bestehende in ihren Sätzen nicht mehr erhöht werden dürfen. Gemeinden, die bis zum 1. Sept. 1925 das ihnen bisher durch § 14 a. a. D. freigestellte Besteuerungsrecht nicht durch ordnungsmäßige Beschlußfassung beansprucht haben, dürfen es auch

Zu 1. Die Entsch. und ihre Begründung verdient durchaus Zustimmung; sie zeigt wieder einmal, daß sich an scheinbar ganz einfache und eindeutige Begriffe wie Einführung und Erhebung einer Steuer rechtliche Zweifel knüpfen können.

Es sind die ordentlichen Gerichte, denen hier die Prüfung der Giltigkeit der kommunalen Steuerordnung oblag, und sie haben sich dieser Aufgabe auch mit vollem Verständnis unterzogen. Die lege ferenda muß man aber doch die Frage erheben, ob sie bei Zweifeln über solche Vorfragen nicht ebenso an die Beurteilung der steuerlichen Prämissen gebunden sein sollten wie im Falle von § 433 RWbgD.

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

künftig nicht dem Reich gegenüber beanspruchen und ihren Gemeindeangehörigen gegenüber ausüben. Maßgebend ist also der Zeitpunkt der Beschlußfassung, Genehmigung und öffentlichen Verkündung (Bay-VOG. 46, 19), nicht aber der Zeitpunkt des Inkrafttretens der beschlossenen Steuerordnung. Durch die Beschlußfassung gibt die Gemeinde zu erkennen, daß sie dem Reich gegenüber von der Ermächtigung des § 14 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz Gebrauch macht, daß sie die Steuer „einführt“. Das genügt für die Abgrenzung des gemeindlichen Steuerrechtes gegenüber dem Steuerhoheitsrechte des Reichs; dagegen ist der Zeitpunkt, wann und für wie lange die Steuererhebung in Kraft treten soll, nur für das Verhältnis der Gemeinde zu ihren Angehörigen von Bedeutung, sofern nur der Anfangs- und Endpunkt (§ 14 Abs. 5, § 14a Abs. 2 a. a. D.) nicht überschritten sind.

Bestätigt wird dies namentlich durch die Fassung des § 14a Abs. 2 a. a. D. Er sieht die Möglichkeit der Einführung noch bis zum 1. Sept. 1925 vor; „einführen“ kann hier nicht mit „Inkraftsetzen“ gleichbedeutend sein. Hätte der Gesetzgeber das Inkraftsetzen gemeint, so hätte er einen Tag gewählt, an dem überhaupt Steuerordnungen in Kraft treten können, also den Beginn eines Kalendervierteljahres. Er hat aber offenbar damit gerechnet, daß bei der im Monat August 1925 erfolgenden Verkündung des Gesetzes in einer Anzahl von Gemeinden ordnungsmäßig beschlossene und genehmigte Steuerordnungen vorliegen, die nach der Vorschrift des § 14 Abs. 5 a. a. D. erst am 1. Okt. 1925 in Kraft treten konnten. Wenn er diesen Gemeinden das nach den bisherigen Bestimmungen bereits erworbene Recht auf Vollzug der Sitzung an dem bestimmten Termin hätte nehmen wollen, so hätte er dies deutlich zum Ausdruck gebracht. Der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte des § 14a Finanzausgleichsgesetz geben aber keinen Anhalt dafür, daß ein solcher Eingriff in das schon erworbene Recht einer Gemeinde beabsichtigt war; lediglich die Möglichkeit, künftig neue Steuererhebungen einzuführen oder bestehende Steuererhebungen zu erhöhen, sollte den Gemeinden genommen werden (vgl. RWVerh. III. Wahlper. 1924/25 Anl. Nr. 1269 S. 61).

Diese Auffassung, wonach die beschlußmäßige gesetzentsprechende Einführung, der Zeitpunkt des gesetzmäßigen Erlasses der Steuerordnung, maßgebend ist, wird auch vom RM. in dem Erlaß vom 24. Nov. 1925, III f 2210, ferner von Meyer, Steuerrecht der bayerischen Gemeinden, 2. Aufl., Nachtrag 1926 S. 10, geteilt; sie deckt sich auch mit den Ausführungen des RM. in dem zu § 2 SteuerG. ergangenen Beschluß v. 6. Juni 1921 (RM. 6, 108). Die Rechtsgültigkeit der Steuererhebung für die Zeit ab 1. Okt. 1925 und die Rechtswirksamkeit der ortspolizeilichen Vorschriften stehen daher fest. (Bay-VOG., Urte. v. 19. April 1926, RevReg. II Nr. 123/26.)

Oberlandesgerichte.

Berlin.

a) Zivilsachen.

1. § 670 BGB.; § 420 HGB. Der Begriff der Aufwendungen i. S. des § 670 BGB. ist nicht auf die auf freiem Willen beruhenden Ausgaben bei Ausführung des Auftrages zu beschränken. Es gehören vielmehr auch solche Beträge darunter, die der Lagerhalter an die Zollbehörde bezahlen muß, weil es sich herausgestellt hat, daß ein zu niedriger Zoll infolge Versehens der Zollbeamten ursprünglich erhoben worden ist. Anders ist die Rechtslage, wenn der Lagerhalter die Erhebung des nachträglichen Zolles durch Verletzung von Vertragspflichten insbesondere bei der Abgabe der Erklärungen der Zollbehörde gegenüber oder durch Vernachlässigung der Pflichten eines ordentlichen Lagerhalters verschuldet hat.

(RG., 12. BS., Urte. v. 16. Okt. 1926, 12 U 6867/26.)

Mitgeteilt v. RGR. Dr. Kaemmerer, Berlin.

2. § 1 Ges. v. 6. Febr. 1923. Ein dem Anwalt gezahltes Sonderhonorar ist nicht auf die ihm als Armenanwalt aus der Staatskasse zu erstattenden Gebühren anzurechnen.

Die beschränkte Erstattungspflicht des Staates bezieht sich nur auf die gem. dem Ges. v. 14. Juli 1925 (RGBl. I, 136) dem Anwalt zustehenden Gebühren; nur soweit auf diese Gebühren seitens des Mandanten Zahlungen geleistet worden sind, können sie auf die zu erstattenden Gebühren verhältnismäßig angerechnet werden (RG. 111, 341). Wenn nun der Anwalt vor Bewilligung des Armenrechts mit dem Mandanten neben den gesetzlichen Gebühren ein Sonderhonorar, was zulässig erscheint, vereinbart, so ist er berechtigt, Zahlungen des Mandanten auf diejenige seiner beiden Forderungen zu berechnen, die weniger sicher ist (§ 366 BGB.); das ist die auf Privatvertrag beruhende, vom evtl. unterliegenden Gegner nicht einzutreibende Sonderhonorarforderung. In der Höhe der geleisteten

1) JZ. 1926, 705.

Zahlung war daher diese Forderung getilgt. Es ist daher nicht anhängig, nachträglich noch die Zahlung auf den gesetzlichen Gebührenanspruch anzurechnen (JW. 1927, 511).

(RG., 12. BS., Beschl. v. 25. Mai 1927, 12 W 3962/27.)

Mitgeteilt von Hl. Dr. M. Domke, Berlin.

Breslau.

3. Zur Auslegung von § 49 RD. und § 317 mit 319 ABG.D. (Rang von Pfandrechten des Fiskus).

Das Pfandrecht aus § 647 geht nach § 317 ABG.D. dem Pfändungspfandrecht des Bekl. vor, da es früher entstanden ist. Der § 317² ABG.D. findet keine Anwendung. Beide Pfandgläubiger fallen im Konkurs unter § 49² RD. Der Bekl. ist weder nach Abs. 2 noch nach Abs. 1 bevorrechtigt, da keine öffentliche Abgabe vorliegt, wegen welcher der Wagen „zurückgehalten oder beschlagnahmt“ wäre. Vielmehr handelt es sich um eine Verkehrssteuer, die durch den Verkauf fällig geworden ist, aber mit dem Pfandgegenstand nicht unmittelbar zusammenhängt. Die Bemerkung Jäger's (§ 49¹ RD.) bezieht sich auf die Verkehrssteuer für Spielkarten und auf den Urkundenstempel, die unmittelbar auf diesen Gegenständen ruhen.

Fehl geht auch der Einwand, daß dem Kl. ein Anspruch nach § 319 ABG.D. deshalb nicht zustehe, weil er den gepfändeten Wagen besessen habe. Zwar hätte der Kl. als Besitzer der Pfändung nach § 301 ABG.D. widersprechen können. Dieses Recht schließt aber das aus § 319 nicht aus, sondern ist nur das stärkere Recht, bei dessen Nichtgeltendmachung oder Aufgabe aus § 319 bestehen bleibt. Die beiden Rechte stehen in demselben Verhältnis zueinander wie der Widerspruch des § 771 zu § 805 ZPO., denen sie nachgebildet ist.

(OVG. Breslau, 5. BS., Ur. v. 6. Jan. 1926, U 292/25.)

Mitgeteilt von Hl. Dr. Rudolf Wassermann, München.

Frankfurt a. M.

4. §§ 301, 80 ABG.D. Gegenüber dem Steuerfiskus haben bei Pfändungen sicherungsübereigneter Gegenstände die Treuhänder ein Interventionsrecht. Sie sind nicht auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös beschränkt.

Über die Rechtsfrage, ob bei einer Sicherungsübereignung derjenige, welcher die Gegenstände zur Sicherheit übereignet erhalten hat, auf Grund § 301 ABG.D. intervenieren, oder ob er nur die vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös verlangen kann, herrscht im Schrifttum und Rechtsprechung lebhafter Streit. Auf einen dem Reichsfiskus günstigen Standpunkt haben sich gestellt: RZf. 19, 126 (Gutachten); Delgmann: JW. 1925, 1982; Friesedeck: JW. 1926, 2124³ u. JW. 1926, 537; Becker: StW. 1926, 1155; Doeringer: JW. 1927, 717f. Den entgegengesetzten Standpunkt vertritt Berger: JW. 1927, 717 zu 1. Das Danziger Obergericht befindet sich in Übereinstimmung mit Jahn: JW. 1926, 1659; Brautinger: JW. 1925, 2425; Pape: DStZ. 1926, 967).

Der Senat ist der letzteren Meinung beigetreten. Es kommt allein darauf an, ob etwa der § 80 ABG.D. zu der Ansicht führen muß, daß der Treuhänder bei einer Sicherungsübereignung nicht Interventionsklage nach § 301 ABG.D. geltend machen kann. Dies ist aber zu verneinen. Aus der Entstehungsgeschichte des § 80 ABG.D. wird man allerdings mit dem RZf. entnehmen dürfen, daß durch ihn gerade die Sicherungsübereignung getroffen werden sollte. § 80 bezieht sich aber lediglich auf das Steuerveranlagungsverfahren und auf das Verhältnis zwischen Steuerfiskus und Steuerschuldner. Im Verhältnis zwischen diesen beiden Parteien ist es durchaus gerechtfertigt, wenn der Übereigner nach wie vor als Eigentümer angesehen wird, weil wirtschaftlich die übereigneten Gegenstände seinem Betriebe dienen, und es sich daher rechtfertigen läßt, daß sie bei einer Steuerveranlagung als sein wirtschaftliches Eigentum angesehen werden. Aus ähnlichen Erwägungen hat das RG. dem Übereigner im Konkurs des Treuhänders ein Aussonderungsrecht gewährt (Menzel, RD. 1926 § 40 Anm. 1 und Jaeger, RD. 38 zu § 43). Bei § 301 ABG.D. handelt es sich aber nicht um dieses Verhältnis zwischen Steuerfiskus und Steuer Schuldner, sondern hier würde die Verletzung des Interventionsrechtes im Gegenlage zu sonstigem bürgerlichem Recht die wohlverordneten Rechte eines Dritten beeinträchtigen. Wäre dies der Wille des Gesetzgebers, so hätte das deutlich ausgesprochen werden müssen. Das ist aber keineswegs geschehen. Die Steuergesetze regeln regelmäßig nur die Beziehungen zwischen Steuer Schuldner und Steuerfiskus und deshalb kann dem § 80 nicht die Bedeutung beigelegt werden, daß damit die Rechte eines Dritten, des Treuhänders, berührt werden sollen. Mithin haben auch gegenüber dem Steuerfiskus Treuhänder bei Sicherungsübereignungen ein Interventionsrecht wie sonst im bürgerlichen Rechte.

(OVG. Frankfurt a. M., 1. BS., Beschl. v. 7. April 1927, 1 W 37/27.)

Mitgeteilt von Hl. Dr. Steffen Kann, Frankfurt a. M.

Karlsruhe.

5. § 839 BGB. Der Steuerbeamte haftet für vollständige Erhebung der Grunderwerbsteuer gegenüber dem Grundstücksverkäufer, der die Steuer im Kaufvertrag auf den Käufer abgewälzt hat.

Das OVG. wies die Klage ab, weil die Amtspflicht, die der Steuerbeamte verletzt habe, nicht eine ihm gegenüber einem Dritten obliegende gewesen sei. Das OVG. gab der Klage jedoch statt aus folgenden Gründen:

Der Beamte des FinL., der die GrEwSt. auf Grund des Kaufvertrags v. 17. Dez. 1923 um 666,60 G.M. zu niedrig ansetzte, hat dadurch seine Amtspflicht schuldhaft verletzt. Er hat offensichtlich diejenige Aufmerksamkeit, zu der er als Steuerbeamter verpflichtet war, vernachlässigt, also fahrlässig gehandelt.

Die Amtspflicht, die er verletzte, war allerdings in erster Linie eine Pflicht gegenüber dem Reiche. Denn zunächst hat jedenfalls der Steuerfiskus ein Interesse daran, daß die Steuern von den Steuerpflichtigen in der im Gesetz vorgesehenen Höhe und nicht zu niedrig angefordert werden. Die verletzte Amtspflicht war aber zugleich auch eine Pflicht, die dem Steuerbeamten gegenüber der Kl. oblag. Nach § 20 GrEwStG. haftete die Kl. der Steuerbehörde gegenüber neben dem Erwerber des Grundstücks für die GrEwSt. als Gesamtschuldnerin. Im Verhältnis zwischen den Vertragsparteien aber hatte der Käufer nach dem Vertrag die Steuer allein zu tragen. Die Kl. hatte daher ein berechtigtes Interesse daran und gegenüber der Steuerbehörde ein Recht darauf, daß die GrEwSt. alsbald nach Abschluß des Vertrags in der vollen im Gesetz vorgeschriebenen Höhe angefordert wurde. Denn nur dann war sie in der Lage, alsbald zu einer Zeit, wo der Käufer noch zahlungsfähig war, dafür zu sorgen, daß die GrEwSt. entsprechend dem Kaufvertrag endgültig vom Käufer getragen wurde und sie selbst von dieser Steuer freibleib. Insofern die Steuer aber zu niedrig angefordert wurde, fehlte ihr die Möglichkeit, gegenüber dem Käufer ihre vertragl. Rechte auf Befreiung von der GrEwSt. wahrzunehmen. Mit allen diesen Verhältnissen mußte die Steuerbehörde rechnen. Sie ergaben sich aus der Gesamtschuldhaftung des Käufers und der Verkäuferin für die GrEwSt. zusammen mit den Verkehrsverhältnissen ohne weiteres. Für das FinL. war es darum, zumal da ihm der Kaufvertrag vorgelegen hat, klar, daß die Steuerfestsetzung in den Rechtskreis auch der Verkäuferin eingreifen könne, obwohl der Steuerbescheid sich zunächst nur an den Käufer richtete. Unter diesen Umständen war es eine Amtspflicht des mit der Festsetzung der Steuer befaßten Steuerbeamten auch der Kl. gegenüber, die Steuer innerhalb angemessener Zeit nach dem Abschluß des Kaufvertrags in der vollen Höhe festzusetzen. Darauf, daß die Steuer durch den Steuerbescheid nicht zu niedrig angefordert würde, durfte sich die Kl. ebenso verlassen, wie wenn sie beim FinL. ausdrücklich über die Höhe der Steuer eine Auskunft eingeholt hätte. Wenn der Bekl. geltend macht, das FinL. sei berechtigt gewesen, nach seiner Wahl ohne Rücksicht auf die vertragliche Regelung, die die Kaufvertragsparteien unter sich über die GrEwSt. getroffen hätten, die Verkäuferin oder den Käufer auf Zahlung der Steuer in Anspruch zu nehmen, weil beide dem Fiskus gegenüber als Gesamtschuldner haften, so ist dies zwar richtig; aber darauf kommt es hier nicht entscheidend an. Die Kl. konnte allerdings in Anbetracht des § 20 GrEwStG. nicht verlangen, daß das FinL. mit Rücksicht auf die Vertragsbestimmung, nach welcher der Käufer die GrEwSt. allein zu tragen hatte, die Steuer nur beim Käufer und nicht bei ihr anforderte. Aber sie hatte einen Anspruch darauf, daß die Steuer — gleichgültig, ob sie bei ihr (Kl.) oder beim Käufer angefordert wurde — von vornherein in der vollen Höhe festgesetzt wurde und daß spätere Nachforderungen nicht zu erwarten waren. Wenn sie selbst von der Steuerbehörde von vornherein in voller Höhe der Steuer in Anspruch genommen worden wäre, so hätte sie sofort entsprechend dem Vertrag ihren Regressanspruch gegen den Käufer geltend machen und ihn damals auch verwirklichen können. Hätte das FinL. die Steuer nach Festsetzung derselben in ihrer vollen Höhe gestundet, so hätte die Kl. wenigstens die Möglichkeit gehabt, vom Käufer Sicherheit zu verlangen. Wenn das FinL. aber, ohne die Kl. in Anspruch zu nehmen, die Steuer lediglich vom Erwerber des Grundstücks anforderte, dann durfte sie sich darauf verlassen, daß der maßgebende Steuerbeamte die Steuer entspr. seiner Amtspflicht von vornherein in der vollen Höhe festsetze und daß die Angelegenheit für sie endgültig erledigt sein würde. Im Vertrauen darauf durfte sie von allen Maßnahmen, die auf Verwirklichung ihres Steueranspruches gegenüber dem Käufer gerichtet waren, absehen. Es konnte ihr nicht zugemutet werden, sich beim Käufer über die Höhe der von ihm angeforderten GrEwSt. zu erkundigen und dann die Richtigkeit des Steuerbescheides entweder selbst nachzuprüfen oder eine alsbaldige Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde zu veranlassen.

Der Schaden, der der Kl. durch die Pflichtverletzung des Beamten erwachsen ist, besteht darin, daß ihr die Verpflichtung zur Nachzahlung des früher zu wenig erhobenen Betrags auferlegt ist. Gegen diese Steuerpflicht an sich kann sie zwar im Verfahren vor dem ordentl. Gericht nicht ankämpfen. Denn der Steueranspruch ist ein öffentlich-rechtlicher Anspruch, und in Steuerfällen ist nach § 227

AbgD. der Rechtsweg vor den ordentl. Gerichten ausdrücklich ausgeschlossen. Es konnte darum auch auf das Vorbringen der Kl., der Fiskus habe seinen Steueranspruch dadurch verwirkt, daß er ihn erst nach Jahr und Tag geltend gemacht habe, hier nicht eingegangen werden. Aber die Kl. kann vor dem ordentl. Gericht für den angegebenen Schaden vom Reichsfiskus, der ihr an Stelle des nach § 339 BGB. verantwortlichen Beamten haftet, Ersatz verlangen. Der Fiskus hat ihr dadurch Schadensersatz zu leisten, daß er sie von der Verpflichtung zur Zahlung der Steuer befreit.

(Ost. Karlsruhe, Ur. v. 13. April 1927, ZIBR 33/27.)

Mitgeteilt von OGR. Dr. Schelb, Karlsruhe.

Berlin.

b) Strafsachen.

6. §§ 367, 298 ff., 358, 374 AbgD. Fahrlässige Steuergefährdung durch verspätete Ablieferung der vom Arbeitslohn einbehaltenen Beträge durch den Arbeitgeber¹⁾.

Nach § 367 AbgD. ist wegen Steuergefährdung zu bestrafen, wer fahrlässig als Steuerpflichtiger oder als Vertreter oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht gewährt oder belassen werden.

Da der Arbeitgeber nach § 52 des Gef. über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. Juli 1921 (RWB. 845) dem Reiche für die Einbehaltung und Entrichtung der in §§ 46, 47 des Gef. bestimmten Beträge neben dem Arbeitnehmer als Gesamtschuldner haftet, so war auch der Angekl. als Arbeitgeber hinsichtlich der von ihm vom Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer gesetzlich einzubehaltenden und an das R. abzuhührenden Beträge „Steuerverkürzung“ i. S. des § 367 AbgD.

Unter „Steuerverkürzung“ i. S. des § 359, § 367 AbgD. ist objektiv jede ungünstigere Gestaltung der Steuereinnahmen des Reiches zu verstehen. Ob eine solche vorliegt, ist je nach den Umständen des einzelnen Falles zu entscheiden. Eine solche kann unter Umständen auch dann gegeben sein, wenn die fälligen Steuerbeträge nicht pünktlich am Fälligkeitstage bzw. bis zum Ablauf der gesetzlichen Schonfrist gezahlt werden. Wenn z. B. die Vermögenslage des Steuerpflichtigen bei Fälligkeit der Lohnsteuerbeträge eine derartig ungünstige ist, daß er nur mit Mühe die jeweils fälligen Lohnbeträge aufbringen kann, so gestalten sich die Steuereinnahmen des Reiches durch die nicht pünktliche Abführung der fälligen Lohnsteuerbeträge insofern ungünstiger, als an die Stelle der dem Reich in diesem Zeitpunkt gebührenden Barbeträge eine Forderung tritt, deren Verwirklichung ungewiß und unsicher ist. Je länger in einem derartigen Falle mit der Entrichtung der fälligen Steuerbeträge gezögert wird, um so ungünstiger gestalten sich infolge des Bestehens des Steuerpflichtigen die Einnahmen des Reiches. Denn mit der Steigerung des Gesamtschuldnerstandes wird in einem derartigen Falle die Verwirklichung der an die Stelle der dem Reiche zustehenden Barbeträge getretenen Forderung immer unsicherer und ungewisser. Das O. hat daher ohne Rechtsirrtum im vorliegenden Falle, in dem der Angekl. trotz seiner ungünstigen Vermögenslage die Entrichtung der fälligen Lohnsteuerbeträge an das R. volle vier Monate verabsäumt hatte, eine Steuerverkürzung hinsichtlich der Gesamtschuldnerstände jedenfalls zur Zeit der Feststellung der Lohnsteuerbeträge durch das R. seitens des Angekl. als bewirkt angenommen. Diese Steuerverkürzung ist auch nicht dadurch beseitigt worden, daß der Angekl. etwa zwei Monate später die Lohnsteuerbeträge nebst Zuschlägen an die Finanzkasse entrichtet hat. Diese Entrichtung stellt sich vielmehr nur als Wiedergutmachung des Schadens dar.

Ob den Angekl. hinsichtlich der Bewirkung der Steuerverkürzung Fahrlässigkeit trifft, ist im wesentlichen Tatfrage. Eine Überspannung des Begriffs der Sorgfaltspflicht läßt das Urteil der Strafkammer nicht erkennen. Nach den getroffenen Feststellungen kannte der Angekl. die steuerrechtlichen Vorschriften über die Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer. Ihm war nach diesen auch seine ungünstige Vermögenslage und insbesondere bekannt, daß die flüssigen Mittel nicht einmal zur völligen Bezahlung der Löhne hinreichten. Wenn er unter diesen Umständen sich monatelang darum überhaupt nicht kümmerte, ob die Lohnsteuerbeträge entrichtet waren, so ist die Feststellung des Tatrichters, daß der Angekl. unter Außerachtlassung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt und damit fahrlässig gehandelt hat, nicht rechtsirrtümlich.

Der StR. ist auch darin beizutreten, daß weder für § 374 AbgD. noch für § 358 AbgD. Raum ist. § 374 AbgD. scheidet schon deshalb aus, weil der Angekl. die fälligen Lohnsteuerbeträge nebst Zuschlägen erst im September 1924, also lange nach Eintritt und Entdeckung der Steuerverkürzung und nach Ablauf der ihm bestimmten Frist entrichtet hat. Von Anw. des § 358 AbgD. hat die StR. offenbar deshalb abgesehen, weil der Angekl. sich nicht in einem unverschuldeten Irrtum über das Bestehen und die Anwend-

barkeit steuerrechtlicher Vorschriften befunden hat. Rechtlich ist das nicht zu beanstanden.

Es ist auch keineswegs rechtsirrig, wenn die Strafkammer annimmt, der Angekl. könne sich nicht darauf berufen, daß das R. nicht zunächst vor Einleitung des Strafverfahrens gegen ihn die in den Vorschriften der Durchf. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923 (RWB. 2022 ff.), insbesondere die in den §§ 30 und 42 vorgezeichneten Maßnahmen (Mahnung und Zwangsmittelregeln aus §§ 298 ff. AbgD.), gegen ihn zur Anwendung gebracht habe; denn die Anwendung oder gar Erschöpfung dieser Maßnahmen ist keineswegs die Voraussetzung für die Anhängigmachung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung.

(RG., 1. StSen., Ur. v. 8. Juli 1925, 1 S 328/25.)

Mitgeteilt von OGD. Dr. Hellwig, Potsdam.

*

7. Der objektive Tatbestand des § 359 AbgD. ist nicht schon dann erfüllt, wenn eine fällige Steuer nicht bezahlt ist, erfordert vielmehr weiter die Feststellung, daß der Täter ein unehrliches oder auch nur sonst steuerwidriges Verhalten, welches für die von ihm bewirkte Verkürzung der Steuereinnahmen ursächlich gewesen ist, geoffenbart hat.

Es ist nicht hinreichend festgestellt worden, daß der Beschwerdeführer die Verkürzung „vorsätzlich bewirkt“ hat. Von einem Bewirken kann nur dann die Rede sein, wenn der Täter ein unehrliches oder auch nur sonst steuerwidriges Verhalten, welches für die Verkürzung ursächlich gewesen ist, geoffenbart hat. Ein solches Verhalten kann z. B. darin gefunden werden, daß der Täter die Steuerbehörde über das Bestehen oder die Höhe des Steueranspruchs in Unkenntnis hält oder darin, daß er ihr seine Zahlungsunfähigkeit vortäuscht oder daß er sich geslistlich außer Stand gesetzt hat, seinen steuerlichen Verpflichtungen zu genügen, oder daß er trotz vorhandener oder zu beschaffender Mittel es geslistlich unterläßt, die Steuer abzuführen, sei es, weil er den Steuerbetrag anderweit verwenden oder auch nur der Steuerbehörde nicht zukommen lassen will.

Bedeutig die Nichtzahlung einer fälligen Steuer, ohne daß einer der erwähnten oder ein ähnlicher Begleitumstand festgestellt wird, erfüllt diese Voraussetzung nicht. So wird von einer strafbaren Hinterziehung regelmäßig dann nicht die Rede sein können, wenn der Steuerpflichtige ohne sein Verschulden außerstande ist, die fälligen Steuerbeträge zu zahlen. Demgemäß gehört zum inneren Tatbestand außer dem Bewußtsein, daß eine Steuer geschuldet wird und daß das Verhalten des Täters eine gesetzwidrige Verkürzung der Steuer zur Folge hat, auch das Bewußtsein der Tatsachen, welche das Verhalten des Täters als steuerwidrig kennzeichnen.

(RG., 3. StSen., Ur. v. 10. Jan. 1927, 3 S 347/26.)

Mitgeteilt von OGR. Dr. Klappenbach, Berlin.

Dresden.

*

8. Gef. über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn vom 11. Juli 1921; §§ 1, 7—14, 36—56, 70 ff. Durchf. Best. dazu vom 3./22. Dez. 1922; §§ 1, 7—16, 33—59 Durchf. Best. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923. — Ein Geschäftsführer einer GmbH. kann infolge Dienstvertrags, gegebenenfalls infolge entsprechender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag, Arbeitnehmer sein. Für die Einbehaltung und Entrichtung der Steuer vom Arbeitslohn haftet die Gesellschaft, daneben aber auch der gesetzliche Vertreter. Hat sich der Geschäftsführer die Lohnsteuer nicht von seinem Arbeitslohn gekürzt, so ist er in seiner Eigenschaft als strafrechtlich verantwortlicher Vertreter der GmbH. zur Rechenschaft zu ziehen. Hatte das Finanzamt vorher die geschuldeten Steuerbeträge von der Gesellschaft als der neben dem Arbeitnehmer haftenden Arbeitgeberin eingefordert, so kommt in dem gegen den Geschäftsführer betriebenen Strafverfahren § 493 AbgD. nicht in Betracht. Die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft schließt den Tatbestand der Hinterziehung nicht aus. Die bewusste Nichterfüllung der Pflicht zur Entrichtung der Lohn- und Betriebssteuer begründet gegen den Steuerpflichtigen die Annahme eines Verschweigens der Steuerpflicht. Die Absicht der Verkürzung von Steuereinnahmen ist daneben nicht erforderlich. Das Betriebssteuergesetz vom 11. Aug. 1923 ist ein sog. Zeitgesetz (§ 2 Abs. 2 StGB.). †

Nach den der Tatzeit nach hier in Betracht kommenden Vorschriften

1. der §§ 45 ff. EinkStG. v. 29. März 1920/24. März 1921 (RWB. 359/313) in der Fassung des Gef. v. 11. Juli 1921 (RWB. 845);

zu 8. Bgl. über Steuerhinterziehung auch Auffag Hellwig oben S. 1731 und RG. v. 22. April 1926 oben S. 1762.

¹⁾ Bgl. Auffag Hellwig, oben S. 1731.

2. der §§ 1, 7—14, 36—56 und 70 ff. der auf Grund von Art. I § 52 a des Ges. v. 11. Juli 1921 erlassenen Durchführungsbestimmungen zum Ges. über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn (EStAB.) v. 3./22. Dez. 1921 (RZBl. 1921, 913 und 1922, 8) in der Fassung der RD. v. 29. Dez. 1922 (RWB. 1923, 60);
3. des Art. I §§ 16 ff. der 2. SteuerNotW. (StNW.) v. 19. Dez. 1923 (RWB. 1205) und
4. der §§ 1, 7—16, 33—59 der auf Grund des Art. XIX § 6 der 2. StNW. erlassenen Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (StAB.) v. 20. Dez. 1923 (RWB. 2022)

hat der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer 10 v. H. abzüglich der in § 45 Abs. 2 und 6 EinkStG. 1920 in den hier in Betracht kommenden Fassungen und der in Art. I § 17 der 2. StNW. v. 19. Dez. 1923 vorgesehenen Ermäßigungen für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten (§ 46 Abs. 1 EinkStG. 1920 in der Fassung des Ges. v. 11. Juli 1921; §§ 1 ff., 7 ff., 36 ff. der StAB. v. 3./22. Dez. 1921; Art. I § 16 der 2. StNW. vom 19. Dez. 1923 und §§ 1 ff., 7 ff., 33 ff. der StAB. v. 20. Dez. 1923) und für die einbehaltenen Steuerbeträge in der vorgeschriebenen Weise Steuermarken zu verwenden und so zu entwerfen (§ 51 Abs. 1 EinkStG. 1920 in der Fassung des Ges. v. 11. Juli 1921; §§ 39 ff. der StAB. v. 3./22. Dez. 1921; Art. I § 22 Abs. 2 Satz 1 der 2. StNW. v. 19. Dez. 1923 und §§ 51 ff. der StAB. v. 20. Dez. 1923), über die einbehaltenen Beträge innerhalb der gesetzlich bestimmten Fristen durch Einzahlung oder Überweisung an das zuständige FinA. abzuführen (§ 51 Abs. 2 EinkStG. 1920 in der Fassung des Ges. v. 11. Juli 1921; §§ 48 ff. der StAB. v. 3./22. Dez. 1921; Art. I § 22 Abs. 2 Satz 1 der 2. StNW. v. 19. Dez. 1923 und §§ 39 ff. der StAB. v. 20. Dez. 1923). Weiter hat der Arbeitgeber u. a. nach jedem Einkleben der Steuermarken die Höhe des Gesamtverdienstes (seiner Arbeitnehmer) usw. sowie den Wert der verwendeten Steuermarken in die dafür vorgesehenen Spalten der Einlagebogen des Steuerbuchs einzutragen (§ 39 Abs. 3 der StAB. v. 3./22. Dez. 1921 und § 53 Abs. 3 der StAB. v. 20. Dez. 1923).

Betriebssteuerpflichtig waren nach Art. II § 1 des nach Art. XIX § 2 Abs. 1 der 2. StNW. mit dem 1. Jan. 1924 außer Kraft getretenen Ges. über die Besteuerung der Betriebe v. 11. Aug. 1923 (RWB. 769) alle natürlichen und juristischen Personen, solange sie innerhalb der Geltung des Gesetzes Arbeitnehmer beschäftigt haben. Die Betriebssteuer war von den Arbeitgebern, die den Steuerabzug vom Arbeitslohn ihrer Arbeitnehmer (§ 46 EinkStG.) durch Verwendung von Steuermarken bewirkten, in der in Art. II § 4 BetriebsStG. (vgl. auch § 5 der Durchf. Best. zu diesem Ges. [StAB.] v. 23. Aug. 1923 [RWB. 910]) festgesetzten Weise zu entrichten und bei der Entrichtung der Abgabe hatten die Abgabepflichtigen der Kasse des FinA. eine von ihnen selbst oder von einer zur Vertretung der Firma rechtlich befugten Person unterschriebene Bescheinigung zu übersenden, in der sie versicherten, daß der abgeführte Betrag der Abgabe das Doppelte der Beträge ausmache, die in der Zeit, für die die Zahlung erfolge, vom Arbeitslohn ihrer Arbeitnehmer einbehalten worden sind (§ 6 BetriebsStG.).

Die vom Arbeitgeber für Rechnung der Arbeitnehmer einzubehaltenden Lohnbeträge sind Steuer, und zwar Steuer des Arbeitnehmers (vgl. § 79 Abs. 1, 2 ABG.D. und Art. I § 17 der 2. StNW. v. 19. Dez. 1923, wo es ausdrücklich heißt, daß die in Betracht kommenden Beträge als „Steuer“ einzubehalten sind). Die Besteuerung hat nicht der eigentliche Steuerschuldner selbst, also der Arbeitnehmer, sondern für ihn der Arbeitgeber zu bewirken. Für die Einbehaltung und Entrichtung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Steuerbeträge haftet der Arbeitgeber dem Reiche neben dem Arbeitnehmer als Gesamtschuldner. Die Haftung des Arbeitnehmers erlischt jedoch, wenn er den Lohn vorschriftsmäßig gekürzt erhalten hat und ihm nicht bekannt ist, daß der Arbeitgeber die vorschriftsmäßig einbehaltenen Beträge nicht vorschriftsmäßig verwendet. Ist ihm dies bekannt, so erlischt seine Haftung nur, wenn er es dem FinA. unverzüglich mitteilt (vgl. § 52 EinkStG. in der Fassung des Ges. v. 11. Juli 1921; § 79 der StAB.; Art. I § 23 der 2. StNW.; § 36 der StAB. und § 95 Abs. 1 ABG.D.). Die vom Arbeitgeber vom Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer vorschriftsmäßig gekürzten Steuerbeträge stellen sich hiernach als Einkommensteuer des Arbeitnehmers dar, die der Arbeitgeber bis zu ihrer vorschriftsmäßigen Verwendung als Treuhänder des Reiches und des Arbeitnehmers in Besitz und Verwahrung hat, so daß ihm an diesen Beträgen keinerlei Zurückhaltungsrecht zusteht.

Unter Arbeitnehmern i. S. der den Steuerabzug vom Arbeitslohn betr. Vorschriften des EinkStG. und der gleichen Vorschriften des Art. I §§ 16 ff. der 2. StNW. sowie der zu diesen Vorschriften erlassenen StAB. und StAB. sowie endlich i. S. des Ges. über die Besteuerung der Betriebe v. 11. Aug. 1923, dessen Aufbau sich auf das Lohnabzugsverfahren des EinkStG. gründet, sind alle Personen zu verstehen, die auf Grund eines Dienstvertrages gegen Entgelt im Betriebe eines anderen — des Arbeitgebers — beschäftigt werden (vgl. Entsch. des RfD. 13, 274, 345). Nach dieser Begriffsbestimmung kann auch der Geschäftsführer einer GmbH. an sich zu den Arbeitnehmern

gehören, und zwar selbst dann, wenn er gleichzeitig Gesellschafter ist. Denn auch in einem solchen Falle kann der Geschäftsführer zu der GmbH. als einer selbständigen juristischen Person in einem Dienstverhältnis stehen. Die Eigenschaft des Geschäftsführers einer GmbH. als Arbeitnehmers wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß er kraft Gesetzes (§ 35 GmbHG. v. 20. April 1892, 20. Mai 1898 — RWB. 1898, 846) berufen ist, die Gesellschaft nach außen zu vertreten. Zu verneinen wird die Arbeitnehmerschaft des Geschäftsführers einer GmbH. nur dann sein, wenn die Geschäftsführung nicht auf einem Dienstvertrag, sondern auf dem Gesellschaftsverhältnisse beruht, insbesondere also, wenn dem Geschäftsführer der GmbH. außer den Kapital- und Sacheinlagen auch die Leistung von Diensten, z. B. die Übernahme des Geschäftsführeramtes, als eine gesellschaftliche Verpflichtung auferlegt worden ist oder die Geschäftsführung für ihn ein gesellschaftliches Recht bedeutet. Ob die Geschäftsführung im einzelnen Falle ein Ausfluß des Gesellschaftsverhältnisses ist oder auf einem Dienstvertrag beruht, ist reine Tatfrage, die nur unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles entschieden werden kann. Der Umstand, daß ein Gesellschafter der GmbH. im Gesellschaftsvertrage zum Geschäftsführer bestellt worden ist, schließt für sich allein das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht aus (vgl. Staub-Hachenburg, Erl. zum GmbHG., 4. Aufl., Bem. 26, 27 zu § 3 und Bem. 41, 46 bis 48 zu § 35). In einem solchen Falle wird in der Regel das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dann anzunehmen sein, wenn dem Geschäftsführer eine feste Vergütung für die Geschäftsführung zugesichert ist, während die Zuweisung eines erhöhten Anteils am Reingewinn (vgl. § 29 Abs. 2 GmbHG.) im allgemeinen den Schluß rechtfertigen wird, daß die Geschäftsführung eine gesellschaftliche Leistung darstellt (RfD. 14, 16).

Im vorliegenden Falle hat die StR. daraus, daß dem Angekl. im Gesellschaftsvertrage eine feste Vergütung für seine Dienstleistung als Geschäftsführer zugesichert worden ist, auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und damit auf die Arbeitnehmerschaft des Angekl. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführers der Firma M. geschlossen.

In § 84 ABG.D. ist, und zwar im Hinblick darauf, daß juristische Personen, z. B. eine GmbH., außerstande sind, die ihnen nach den steuerrechtlichen Vorschriften obliegenden Pflichten zu erfüllen, die Erfüllung dieser Pflichten hierdurch aber nicht beeinträchtigt werden darf, bestimmt, daß die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, z. B. der Geschäftsführer einer GmbH. (§ 35 GmbHG.), alle Pflichten zu erfüllen haben, die den Personen, die sie vertreten, obliegen, daß sie insbesondere dafür zu sorgen haben, daß die Steuern aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Hieraus folgt, daß dem Geschäftsführer einer Arbeitnehmer beschäftigenden GmbH. als deren gesetzlichen Vertreter die Erfüllung aller oben hervorgehobenen Pflichten obliegt, die der GmbH. als Arbeitgeberin u. a. hinsichtlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn im EinkStG. und den dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen sowie hinsichtlich der Betriebssteuer im Betriebssteuergesetz und den hierzu erlassenen Durchführungsbestimmungen auferlegt sind, daß er also insbesondere nicht nur für die Einbehaltung der Lohnsteuerbeträge seiner Arbeitnehmer, sondern auch für die rechtzeitige Verwendung dieser Beträge und für die Entrichtung der Betriebssteuer verantwortlich ist.

Obwohl als Steuerpflichtiger i. S. der ABG.D. (§ 79 Abs. 1) hinsichtlich der Einkommensteuer vom Arbeitslohn der Arbeitnehmer zu gelten hat, weil er diese Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat, so gelten doch nach § 79 Abs. 2 ABG.D. die für die Steuerpflichtigen gegebenen Vorschriften sinngemäß auch für diejenigen, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle haften, bei der Einkommensteuer vom Arbeitslohn also auch für den Arbeitgeber als denjenigen, der unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 EinkStG. (§ 79 Abs. 2 der StAB.) sowie des Art. I § 23 Abs. 2 der 2. StNW. (§ 38 Abs. 2 der StAB.) als Gesamtschuldner (§ 95 Abs. 1 ABG.D.) neben dem Arbeitnehmer und sonst an dessen Stelle für die Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer haftet. Der Arbeitgeber ist hiernach zwar ebenfalls Steuerschuldner, aber nicht weil er die Leistung als Selbstschuldner zu bewirken hat, sondern weil er unter ganz bestimmten Voraussetzungen neben dem Arbeitnehmer und sonst an dessen Stelle für dessen Steuerschuld haftet.

Ist hiernach eine juristische Person, z. B. eine GmbH., Arbeitgeberin insbesondere auch ihres sie gesetzlich vertretenden Geschäftsführers, so haftet an sich zunächst sie selbst für die Einbehaltung und Entrichtung der Steuer vom Arbeitslohn ihrer Arbeitnehmer, sei es als Gesamtschuldner (§ 95 Abs. 1 ABG.D.) neben diesen, sei es an deren Stelle. Nach § 90 Abs. 1 Satz 1 ABG.D. haftet jedoch außerdem der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person persönlich als Gesamtschuldner (§ 95 Abs. 1 ABG.D.) noch neben dem Steuerpflichtigen, also noch neben der bereits neben dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer oder an dessen Stelle haftenden juristischen Person, soweit durch schuldlose Verletzung der ihm in § 84 ABG.D. auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt usw. worden sind, bei der Steuer vom Arbeitslohn mithin, soweit er die Steuerbeträge schuldhafterweise nicht entrichtet hat und dadurch Steueransprüche verkürzt worden sind. Denn, wie schon hervorgehoben, gelten nach § 79 Abs. 2 ABG.D. die Vorschriften für die Steuerpflichtigen (Arbeitgeber) sinngemäß für diejenigen, die

nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften. Bei der Einkommensteuer vom Arbeitslohn kann diese persönliche Haftung des gesetzlichen Vertreters einer juristischen Person als Gesamtschuldners neben dieser gemäß § 90 Abs. 1 Satz 1 RAbgD. dann besondere Bedeutung gewinnen, wenn die Haftung des Arbeitnehmers erloschen ist und die juristische Person als Arbeitgeberin an seiner Stelle haftet. In diesem Zusammenhang ist noch die Vorschrift in § 92 Abs. 1 RAbgD. zu erwähnen, die bestimmt, daß, wenn Vertreter i. S. des § 84 RAbgD. bei Ausübung ihrer Obliegenheiten Steuerhinterziehungen oder Steuergefährdungen (§§ 359, 367) begehen, die Vertretenen für die verkürzten Steuereinnahmen usw. haften (vgl. auch § 381 Abs. 1 RAbgD.).

Der Angekl. hatte als die Firma M. gesetzlich vertretender Geschäftsführer seinen Arbeitslohn als arbeitnehmender Geschäftsführer selbst um den Lohnsteuerbetrag zu kürzen. Da er dies entgegen dem ihm bekannten gesetzlichen Vorschriften in der angegebenen Zeit nicht getan hat, war seine Haftung für die Einbehaltung und Entrichtung der Steuer als arbeitnehmender Geschäftsführer nicht erloschen, so daß er sowohl als Arbeitnehmer als auch daneben unter den Voraussetzungen des § 92 Abs. 1 Satz 1 RAbgD. als die GmbH. gesetzlich vertretender Geschäftsführer für die Einbehaltung und Entrichtung dieser Lohnsteuer haftete.

Da für im Geschäftsbereiche juristischer Personen begangene Steuerergehen diese selbst als Träger der strafrechtlichen Verantwortlichkeit nicht in Betracht kommen, sondern entsprechend dem allgemein geltenden Grundfakt auch hier immer nur der einzelne willensfähige Mensch strafrechtlich haftbar ist, ist der Angekl. im vorliegenden Falle, und zwar in seiner Eigenschaft als die GmbH. gesetzlich vertretender Geschäftsführer für die in deren Bereich begangenen Lohn- und Betriebssteuerergehen zu Recht strafrechtlich verantwortlich gemacht worden.

Bedenken aus § 433 RAbgD. stehen der angefochtenen Entsch. nicht entgegen. Da sowohl wegen der Lohn- als auch wegen der Betriebssteuer ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen (wegen der Betriebssteuer vgl. Art. IV § 1 des Ges. v. 11. Aug. 1923) war, hatte als Steuerbescheid schon jede Willenskundgebung des FinA. zu gelten, mit der erstmalig der geschuldete Steuerbetrag von einer bestimmten Person gefordert wurde (§ 220 Abs. 1 RAbgD.). Als solche Willenskundgebung haben aber die beiden Schreiben des FinA. vom 6. Juni und 29. Nov. 1924 zu gelten, denn mit ihnen wurden erstmalig die geschuldeten Steuerbeträge von der Firma M., und zwar hinsichtlich der Lohnsteuerbeträge als der neben dem Angekl. als Arbeitnehmer gemäß den oben bereits erwähnten gesetzlichen Bestimmungen des EinkStG. und der dazu erlassenen DurchfBest. für die Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer haftenden Arbeitgeberin beantragt. Diese beiden Schreiben stellen sich deshalb als Steuerbescheide i. S. des § 220 Abs. 1 RAbgD. dar, und zwar auch insoweit, als mit ihnen die Bezahlung der Lohnsteuer von der Firma und nicht mit ihnen die Bezahlung der Lohnsteuer gefordert worden ist. Die Eigenschaft eines Bescheids als Steuerbescheid hängt nicht davon ab, daß er gegen einen Steuerpflichtigen, den eigentlichen Steuerschuldner, erlassen ist (vgl. hierzu §§ 225, 226 RAbgD.; RSt. 11, 99; 13, 208). Wie sich aus §§ 95, 98 RAbgD. ergibt, steht es ganz im freien Ermessen des FinA., ob es den Schuldner der Steuer oder den neben ihm haftenden zuerst oder beide zugleich oder von mehreren Steuerschuldnern und neben ihnen haftenden es in Anspruch nehmen will. Voraussetzung der Inanspruchnahme der neben dem eigentlichen Steuerschuldner nach den Steuergesetzen (§ 79 Abs. 2 RAbgD.) haftenden Personen ist hiernach nicht, daß zuerst oder zugleich der eigentliche Steuerschuldner in Anspruch genommen wird. Da für derartige Willenskundgebungen des FinA. i. S. des § 220 Abs. 1 RAbgD. eine Zustellung nicht vorgesehen (vgl. § 73 Abs. 1 Satz 3 RAbgD.) und eine Rechtsmittelbelehrung gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, begannen daher bereits mit der Bekanntmachung der formlosen Zahlungsaufforderungen an die Firma M. (vgl. § 231 Abs. 1 RAbgD.) für diese die einmonatigen Fristen zur Einlegung des Einspruchs gegen die Lohnsteuerbescheide und zur Einlegung der Beschwerde gegen den Betriebssteuerbescheid (§§ 217 ff. RAbgD. unter Art. IV § 1 des Ges. v. 11. Aug. 1923 in Verb. mit §§ 224, 281 ff. RAbgD.) zu laufen, und mit dem fruchtlosen Ablauf der Fristen erwiderte die den Zahlungsaufforderungen zugrunde liegende Feststellung der Pflicht zur Entrichtung dieser Steuern in Rechtskraft (§ 231 Abs. 1 und 3 RAbgD.). Im vorliegenden Falle richtet sich das Strafverfahren gegen den Angekl. nicht in seiner Eigenschaft als steuerpflichtigen Arbeitnehmer (§ 79 Abs. 1 RAbgD.), sondern in seiner Eigenschaft als strafrechtlich allein verantwortlichen Vertreter seiner unter den bereits hervorgehobenen Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 EinkStG. sowie des Art. I § 23 Abs. 2 der 2. StRWD. neben ihm als Arbeitnehmer haftenden Arbeitgeberin, der Firma M. Ein Steuerbescheid gegen ihn als steuerpflichtigen Arbeitnehmer würde der Firma als Arbeitgeberin und demgemäß auch ihm als strafrechtlich allein verantwortlichen gesetzlichen Vertreter der als Arbeitgeberin neben ihm haftenden GmbH. gegenüber keine Rechtskraftwirkung äußern. Nach der ständigen Rechtsprechung des RG. (vgl. RSt. 56, 398; 57, 212; 58, 40), der sich jetzt auch der RSt. angeschlossen hat (vgl. Ztschr. f. Steuer u. Wirtschaft 1925, 272), sind aber die Voraussetzungen des § 433 RAbgD. für den Strafrichter nur

dann gegeben, wenn von den Finanzbehörden oder Finanzgerichten gerade gegen denjenigen eine Entsch. über das Bestehen des Steueranspruchs und dessen Höhe zu treffen ist, gegen den sich das Strafverfahren als Beschuldigten richtet. Eine solche Entsch. war aber von den Finanzbehörden oder Finanzgerichten gegen den Angekl. in seiner Eigenschaft als strafrechtlich allein verantwortlichen Geschäftsführer der als Arbeitgeberin neben ihm als Arbeitnehmer für die Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer haftenden GmbH. nicht zu treffen. Im übrigen würde im vorliegenden Falle die Anwendung des § 433 RAbgD., insbesondere die Notwendigkeit der Anrufung des RSt., deshalb entfallen, weil die Steuerbeträge nachträglich in der angeforderten Höhe bezahlt worden sind und die StR. weiter bei Prüfung der Frage, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch bestand, zu den gleichen Ergebnissen gelangt ist, wie sie den gegen die Firma M. erlassenen rechtskräftigen Steuerbescheiden zugrunde gelegt sind.

Der Einwand der Revision, die StR. habe die beiden Eigenschaften des Angekl. als arbeitnehmenden Geschäftsführers und als die ihm arbeitgebende GmbH. gesetzlich vertretenden Geschäftsführers nicht streng auseinandergehalten, ist unbegründet. Die in dieser Richtung von der Revision bemängelten Ausführungen betreffen nicht die Frage der Zahlungswilligkeit, sondern die Frage der Zahlungswilligkeit hinsichtlich der fälligen Lohn- und Betriebssteuer. Die Revision überieht dabei, daß eine juristische Person als solche keinen Willen, also auch keinen Zahlungswillen haben kann, daß sie ihren Willen vielmehr durch die zu ihrer gesetzlichen Vertretung berufenen Organe, eine GmbH. mühen durch ihren Geschäftsführer äußert. Für die Frage der Zahlungswilligkeit kam es hiernach auf den Willen des Angekl. in seiner Eigenschaft als gesetzlichen Vertreters der GmbH. an. Die Unwilligkeit des Angekl. zur Einbehaltung und Entrichtung der in Frage kommenden Steuern ergibt sich schon daraus, daß er sich in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter seiner Arbeitgeberin den Arbeitslohn für seine Tätigkeit als arbeitnehmender Geschäftsführer in der im angefochtenen Urteil festgestellten Zeit und Höhe ausgezahlt hat, ohne von diesem Arbeitslohn, wie vorgeschrieben, den Lohnsteuerbetrag einzubehalten und in der vorgeschriebenen Weise durch Verwendung von Stempelmarken zu entrichten. Die Frage ist hiernach nicht die, ob die GmbH. als Arbeitgeberin ihm so viel Arbeitslohn, wie er sich entnommen hat, hätte auszahlen dürfen, sondern die, ob der Angekl. in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter der GmbH. sich als deren Arbeitnehmer so viel Lohn auszahlen durfte, ohne gleichzeitig einen entsprechenden Betrag als Lohnsteuer einzubehalten. Diese Frage ist aber zu verneinen, weil der Arbeitgeber, bei einer juristischen Person also ihr gesetzlicher Vertreter, verpflichtet ist, für Rechnung der bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer bei jeder Lohnzahlung einen Betrag von 10 v. H. abzüglich der gesetzlich vorgesehenen Ermäßigungen einzubehalten, und zwar auch dann, wenn der Arbeitgeber nicht in der Lage sein sollte, den Lohn in der vereinbarten Höhe auszusahlen. Zahlungsunfähigkeit der Firma M. hinsichtlich der in Betracht kommenden Lohn- und Betriebssteuerbeträge lag nach dem im angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen nicht vor. Solange Mittel zur Bezahlung von Arbeitslohn an den Angekl. vorhanden waren, war die GmbH. durch den Angekl. als Geschäftsführer auch in der Lage, den Lohnsteuerbetrag einzubehalten und in der vorgeschriebenen Weise zu verwenden. Es geht nicht an, daß sich eine GmbH. hinsichtlich beliebiger Schuldbeträge für zahlungsunfähig erklärt, andere Schulden aber bezahlt. Zahlungsunfähigkeit nur hinsichtlich einzelner ganz bestimmter Schuldbeträge gibt es nicht. Entweder ist die GmbH. überhaupt zahlungsunfähig, dann findet gemäß § 63 GmbHG. das Konkursverfahren über ihr Vermögen statt (vgl. hierzu die durch Ziff. 2 der Bek. v. 8. Aug. 1924 [RGBl. 366] bis auf weiteres außer Kraft gesetzten §§ 64, 84 GmbHG.) oder aber sie ist zahlungsfähig, dann hat sie aber auch von den Lohnbeträgen, die sie an ihre Arbeitnehmer auszahlen kann, die Lohnsteuer einzubehalten und in der vorgeschriebenen Weise zu verwenden. Die Lohnsteuer wird ja auch nicht aus den Mitteln des Arbeitgebers bestritten, sondern von dem Lohnbetrag, der dem Arbeitnehmer in der vereinbarten Höhe an sich auszuzahlen wäre bzw. in der dem Arbeitgeber nur möglichen Höhe ausgezahlt werden kann, also aus dem Arbeitnehmer zukommenden Mitteln einzubehalten. Aus RSt. v. 22. April 1926 (RSt. 1926, Rsp. 183 Nr. 647) kann die Revision nichts zu ihren Gunsten herleiten, insbes. nicht aus der von ihr vertretenen Auffassung, daß eine bloße Unterlassung, ein rein negatives Verhalten, also bereits jede Nichtentrichtung einer Steuer zur Erfüllung des Begriffs des vorläufigen Bewirkens der Verkürzung von Steuereinnahmen nicht genüge, da die Unterlassung, je nach Lage des besonderen Falles aus mannigfachen Gründen, als entschuldigbar erscheinen und deshalb ein Schuldner, der zwar zahlungswillig, aber ohne sein Vermögen zahlungsunfähig sei, eine strafbare Steuerhinterziehung nicht begehen könne. Denn die Firma M. war nicht zahlungsunfähig. Zahlungsunfähigkeit schließt aber nach der von RSt. a. a. O. vertretenen Rechtsauffassung und nach derjenigen des erkennenden Senats den Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht aus.

Der Angekl. hat die ihm als gesetzlichem Vertreter der Firma M. auferlegte Rechtspflicht zur Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer und zur Entrichtung der Betriebssteuer bewußt nicht erfüllt.

er hat mithin die Steuerpflichtigkeit der von ihm vertretenen GmbH. verschwiegen. Dahingestellt kann deshalb bleiben, ob der Angekl. die Absicht der Verkürzung von Steuereinnahmen gehabt hat; denn der gesetzliche Tatbestand der Steuerhinterziehung erfordert eine absichtliche Verkürzung der Steuereinnahmen nicht. Durch die nachträgliche Bezahlung der Lohn- und Betriebssteuerbeträge durch den Angekl. wurde die bereits vollendete Verkürzung der Steuereinnahmen nicht rückgängig gemacht.

Rechtswirrig ist es lediglich, daß die StR., soweit der Angekl. wegen Hinterziehung der Betriebssteuer zu Strafe verurteilt worden ist, den § 359 ABG.D. und nicht den § 6 Abs. 1 BetriebsStG. angewendet hat. Das BetriebsStG. war, wie sich zweifelsfrei aus seinem Art. I ergibt, ein sog. Zeitgesetz (die Erhebung der Abgabe war nur auf 6 Monate vorgesehen). Seine Aufhebung bereits mit Wirkung vom 1. Jan. 1924 (Art. XIX § 2 Abs. 1 der 2. StM.W.) schließt daher die Bestrafung von Zuwiderhandlungen gegen seine Vorschriften, die während seiner Geltungsdauer begangen worden sind, auf Grund seines Art. IV § 6 nicht aus, wie denn auch nach Art. XIX § 2 Abs. 2 der 2. StM.W. Verpflichtungen (Steuerschulden), die auf Grund dieses Gesetzes vor dem 1. Jan. 1924 entstanden sind, durch die Aufhebung des BetriebsStG. galt noch § 359 ABG.D. in der ursprünglichen Fassung, nach der die Steuerhinterziehung mit den in einzelnen Gesetzen hierfür angeordneten Strafen zu bestrafen war. Die durch Art. VIII § 56 Ziff. 1 der 3. StM.W. dem § 359 ABG.D. gegebene neue Fassung und die in Art. VIII § 57 Abs. 2 Ziff. 1 derselben StM.W. verfügten Außerkräftigung der Vorschriften der Steuergerichte insoweit, als sie den Vorschriften der §§ 359—361 usw. ABG.D. in der Fassung des § 56 zuwiderlaufen, konnte sich auf Steuergerichte, die, wie das BetriebsStG., bereits vor Inkrafttreten des § 359 ABG.D. in der neuen Fassung und vor dem Außerkrafttreten der dem § 359 ABG.D. in seiner neuen Fassung zuwiderlaufenden Vorschriften der Steuergerichte (21. Febr. 1924) in vollem Umfang außer Kraft gesetzt waren, überhaupt nicht beziehen. Denn einzelne Vorschriften von bereits in vollem Umfang außer Kraft gesetzten Gesetzen können nicht nochmals außer Kraft gesetzt werden. Auf die Hinterziehung der Betriebssteuer ist daher, und zwar selbst dann, wenn die Beurteilung erst nach Inkrafttreten der Neufassung des § 359 ABG.D. erfolgt, nur § 6 Abs. 1 des Art. IV BetriebsStG. anwendbar. Von einer Verschiedenheit der Gesetze von der Zeit der begangenen Handlung bis zu deren Aburteilung i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. kann in einem solchen Falle keine Rede sein.

(LW. Dresden, 2. St., Art. v. 8. Juni 1926, 2 Ost 68/26.

Mitgeteilt von Dr. A. Dr. Weber, Dresden.

9. §§ 134, 135 VerZollG.; § 433 ABG.D. Konterbande und Zolldefraudation wird hinsichtlich derselben Gegenstände ausgeschlossen. †)

Das erkennende Gericht teilt im Gegensatz zu dem Bescheide des R.F. v. 24. Sept. 1924 die von jeher herrschende Rechtsauffassung, daß im Bereiche des VerZollG. in einem Falle der Konterbande

Zu 9. I. Es ist eine alte bekannte, aber im Zusammenhang noch nie erörterte Streitfrage, ob eine Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation möglich ist oder nicht. Mit dieser Frage nicht identisch ist die weitere Frage, ob § 138 VerZollG. auch den Fall der Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation regelt. Auch wenn man diese Frage nämlich verneint, folgt daraus noch nicht, daß eine Idealkonkurrenz zwischen Defraudation und Konterbande nicht möglich sei, sondern lediglich, daß für den Fall der rechtlichen Möglichkeit einer solchen Idealkonkurrenz nicht die Sonderbestimmung des § 158 VerZollG. Anwendung zu finden habe, sondern § 73 StGB.

Eine Untersuchung des Inhaltes von § 158 VerZollG. ist daher für unsere Frage nur insofern von Bedeutung, als sie möglicherweise zu dem Ergebnis führen könnte, daß sich schon aus dieser Bestimmung unmittelbar ergibt, daß eine Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation möglich ist oder als sie umgekehrt vielleicht den Schluß zuläßt, daß aus der Nichtregelung einer solchen Idealkonkurrenz in § 158 VerZollG. eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür zu entnehmen sei, daß eine solche Idealkonkurrenz nach der Regelung des Zollstrafrechts im VerZollG. überhaupt nicht in Frage kommen könne.

Die Streitfrage ist aber auch keineswegs dann schon in dem Sinne entschieden, daß § 158 VerZollG. Anwendung zu finden hat, wenn sich ergeben sollte, daß nach heutigem Recht ein Zoll auch von Waren erhoben werden könnte, die unter Verletzung eines Einfuhrverbotes eingeführt sind. Denn dann wäre immer noch zu prüfen, ob nicht § 158 VerZollG. seinem klaren Wortlaut und seinem Sinn nach auf diesen Sonderfall unanwendbar ist. Und auch die eigentliche Kernfrage, ob überhaupt eine Idealkonkurrenz, die dann nach § 73 StGB. zu beurteilen wäre, möglich ist, müßte dann nicht unbedingt in bejahendem Sinne beantwortet werden. Es wäre denkbar, daß nach Zollschuldbrecht eine Zollpflicht bestände, daß aber die Verletzung

(§ 134 VerZollG.) das gleichzeitige Vorliegen einer Zolldefraudation (§ 135 VerZollG.) hinsichtlich derselben Gegenstände begrifflich ausgeschlossen ist (vgl. Löbe, Zollrecht, 4. Aufl., 1912, Anm. 16 zu § 134 VerZollG.; Stenglein, Strafr. Nebenbes., 4. Aufl., II, Anm. 1c zu § 158 VerZollG.; RSt. 2, 370; 11, 14; 17, 9; 21, 141; 45, 99; 52, 251; 55, 177; 57, 5 und 63; 58, 359; RSt.: JW. 1925, 1295; BayObV. 23. 1925, 1164). Die hier in Betracht kommenden strafrechtlichen Bestimmungen des VerZollG. sind im wesentlichen aus dem preußischen Recht entnommen (vgl. hierzu Mannkopff, WM. 7. Bd. zu Teil II Titel 20 Abschn. 7). Das WM. enthält an dieser Stelle unter der gemeinsamen Überschrift „Akzise und Zollverbrechen“ folgende Bestimmungen: §§ 277, 278 WM. II 20 fordern zum Vorliegen einer Zolldefraudation ausdrücklich, daß es sich um Waren handelt, deren Ein- oder Ausfuhr an sich erlaubt ist, die indessen zollpflichtig sind. Das „zur Revision der Bestimmungen wegen Unterschlagung und Bestrafung der Zollvergehen“ erlassene preuß. Ges. v. 23. Jan. 1838 (Mannkopff a. a. O. S. 331), das in seinen §§ 1, 2 den §§ 134, 135 VerZollG. in den hier fraglichen Beziehungen fast völlig gleicht, hat zwar dieses Erfordernis nicht ausdrücklich übernommen, und ebenso wenig ist dies durch das VerZollG. geschehen. Aus dem Zusammenhange der Vorschriften eines jeden Gesetzes ergibt sich jedoch, daß daran hat festgehalten werden sollen. Konterbande und Zolldefraudation werden begrifflich nur als verschiedene Erscheinungsformen eines einheitlichen Deliktes behandelt. Beide stehen im WM. und im preuß. Ges. von 1838 unter der Überschrift „Zollverbrechen bzw. Zollvergehen“. Sehr viele Einzelbestimmungen werden gemeinschaftlich für Konterbande und Defraudation gegeben, die dabei zunächst durch die Wendung „die Konterbande bzw. Zolldefraudation“ (in § 136), dann durch den Ausdruck „Konterbande oder Defraudation“ als einander vertretend gekennzeichnet werden (§§ 137, 140—42, 144, 146—49, 154, 158, 162). Die Alternative „Konterbande oder Defraudation“ findet ein Gegenstück in der Wendung „verbotene oder zollpflichtige Gegenstände“, die vom Gesetz in § 136 vielmals gebraucht wird und sich nach dem Gesagten zwanglos ersetzen läßt durch die Alternative „verbotene oder zwar erlaubte, aber zollpflichtige Gegenstände“. Als gemeinsames Wesen des zweigestaltigen Deliktes wird offenbar betrachtet die Zuwiderhandlung gegen die Vorschriften über die Verbringung von Gegenständen über die Landesgrenze. Die für die Sonderart des Deliktes entscheidenden verschiedenen Vorschriften, deren Übertretung getrennt unter Strafe gestellt wird, sind: 1. das Verbot der Verbringung des Gegenstands über die Landesgrenze (Fall der verbotenen Gegenstände), 2. das Gebot, bei der an sich erlaubten Verbringung des Gegenstands über die Landesgrenze einen Zoll zu entrichten (Fall der erlaubten, aber zollpflichtigen Gegenstände); man kann diesen letzteren Fall auch kennzeichnen als das Verbot, den in Frage kommenden Gegenstand ohne Entrichtung des dafür bestehenden Zolls über die Grenze zu bringen. Es erscheint nun begrifflich, daß das Gesetz, wenn es die Verbringung eines Gegenstands über die Grenze überhaupt unter Strafe, und zwar unter eine recht empfindliche Strafe (Konfiskation und das Doppelte des Wertes) stellt,

dieser Zollpflicht neben der Verletzung des Einfuhrverbotes nicht strafbar wäre, daß vielmehr lediglich die Bestrafung wegen Bannbruchs einzutreten habe.

II. Während das RG. wie auch früher schon das preuß. Obertribunal für die entsprechenden Bestimmungen des preuß. Rechts die Frage, ob eine Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation möglich sei, in ständiger Rechtsprechung verneint hat, hat der R.F. einen abweichenden Standpunkt eingenommen und diesen in einem Art. v. 11. Juli 1923, an dem der Bescheid v. 24. Sept. 1924 (R.F. 14, 251 ff.) festhält, folgendermaßen begründet:

Die preuß. Verwaltungspraxis habe, wie der Finanzministerialerlaß v. 4. April 1883 (Preuß. Zentralbl. 100) ergebe, bereits vor Jahrzehnten die Verzollung von Waren, die trotz Einfuhrverbotes in den Inlandsverkehr gelangt seien, unter Umständen für geboten erklärt. In Erweiterung dieses Gedankens habe dann das nach Besprechungen mit den deutschen Delegierten zustande gekommene österr. ZollG. v. 10. Juni 1920 im § 3 Abs. 2 ausgesprochen, daß der Zoll auch von verbotenen Waren erhoben werde, wenn sie widerrechtlich oder mit besonderer Bewilligung in den freien Verkehr gelangten. Mit dieser Frage im Zusammenhang stehe die Frage, ob Idealkonkurrenz zwischen Bannbruch und Zollhinterziehung möglich sei. Das RG. habe dies in ständiger Rechtsprechung verneint, aber wenigstens ausgesprochen, daß Bannbruch mit Abgabenhinterziehung dann ideell konkurrieren könne, wenn es sich nicht um Einfuhrabgaben handle, sondern um Abgaben, die den inneren Verkehr belasteten. Der R.F. habe die Zollbehörden durch Erlaß v. 6. Dez. 1920 (R.Zoll-Bl. 144) entsprechend angewiesen. Endlich sei darauf hinzuweisen, daß der früher von höchsten Gerichten vertretene Grundsatz, der Staat dürfe vom Ertrag eines unzüchtigen oder strafbaren Tuns keinen Anteil in Form von Steuern für sich in Anspruch nehmen, neuerdings verschiedentlich, insbesondere vom R.F. (vgl. R.F. 3, 173; 5, 228, 231; 8, 21), abgelehnt sei. Diese Entwicklung spreche jedenfalls nicht

es für unnötig anieht, den Täter auch noch wegen Verbringung des Gegenstands über die Grenze ohne Entrichtung eines Zolls zur Verantwortung zu ziehen, ja daß das Gesetz es vielleicht geradezu als unangemessen erachtet, für einen Gegenstand, den es überhaupt nicht über die Grenze lassen will, noch einen Zoll zu verlangen. Es soll nicht verkannt werden, daß sich der Gesetzgeber zu dieser Frage verschieden stellen kann, zumal da ein Interesse des Staates an der Betonung des Zollgesichtspunkts auch gegeben sein kann, wenn der Zoll, wie im vorliegenden Falle, im Verhältnis zum Werte der

Gegenstände eine besonders große Höhe erreicht, so daß die Beurteilung der Tat als Zolldefraudation dem Staate einen höheren Betrag zuführt als die Beurteilung als Konterbande. Auch mag es sein, daß der Annahme einer Tateinheit von Konterbande und Zolldefraudation im übrigen keine Hindernisse entgegenstehen. Der entgegenge setzte Wille des Gesetzes ist jedoch zu deutlich zu erkennen, als daß die Annahme der bezeichneten Tateinheit möglich wäre. Namentlich gibt die Bestimmung in § 158 VerZollG. hier einen, zumal im Lichte der Rechtsentwicklung nicht mißzuerstehenden Hin-

für das Bestehen einer allgemeinen Rechtsüberzeugung des Inhalts, daß von tarifmäßig zollpflichtigen Waren, deren Einfuhr verboten sei, schlechthin kein Zoll erhoben werden dürfe. Es wird auch auf den Auffaß von Bouchholz (Btschr. f. Zölle u. Verbrauchssteuern 1924, 89) verwiesen, der darlege, daß § 3 VerZollG., der ganz allgemein regelt, wann und auf welcher Grundlage Eingangszölle zu erheben seien, nicht notwendig durch §§ 1 und 2 als auf einfuhrerlaubte Gegenstände beschränkt aufzufassen sei. Nach § 1 ZolltarifG. vom 25. Dez. 1902 seien uneingeschränkt „bei der Einfuhr von Waren in das deutsche Zollgebiet“ nach Maßgabe des Zolltarifs Zölle zu erheben. Auch die Entwicklung, die sowohl die gesetzliche Regelung des Wareneinfuhrverkehrs und des Zolltarifwesens als auch die völlig veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse im Reiche genommen hätten, drängten zu einer einheitlichen Verantwortung der Frage in dem Sinne, daß die verbotswidrige Einfuhr einer an sich tarifmäßig zollpflichtigen Ware stets die Zollschuld zur Entstehung bringe.

Der Ansicht des RSt. hat der RFinM. in seinem Erlaß vom 24. März 1925 (RZollBl. 29) sich angeschlossen und dabei darauf hingewiesen, daß gemäß § 433 ABG.D. diese Auffassung des RSt. für die Strafgerichte bindend sei.

Kofers, „VerZollG.“ (14. Tausend, Hamburg 1926), § 134 Anm. 5 macht sich ohne selbständige Stellungnahme diese Ansicht gleichfalls zu eigen.

Die Stellungnahme Mosers in seinem sonst so ausgezeichneten Buch über „Allgemeine Lehren des Strafrechts mit besonderer Berücksichtigung der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze“ (München 1925) ist nicht ganz klar. An einer Stelle verweist er auf die Entsch. des RSt., die der preuß. und vorher auch schon der bayer. Verwaltungspraxis entsprochen habe, ohne daß er hierzu sachlich irgendwie Stellung nimmt (S. 347 Anm. 2). An anderer Stelle weist er im Text darauf hin, daß § 158 VerZollG. dann nicht anwendbar sei, wenn zwei oder mehrere Gesetze sich ausschließen, wie z. B. die Tatbestände des Bannbruchs und der Zollhinterziehung; im Widerspruch hiermit führt er als Beispiel für die Anwendbarkeit des § 158 VerZollG. an, daß jemand einen Bannbruch begeht und gleichzeitig eine Ware einführt, die einer Zollpflicht unterliegt (S. 361). In einer Anmerkung dazu erwähnt er die Rechtspredung des RSt. und bemerkt dazu, daß nach der Ansicht des RSt. § 158 VerZollG. den zollstrafrechtlichen Gesichtspunkten eine Berücksichtigung sichere, die ihnen nach den allgemeinen Gesichtspunkten des § 73 StGB. verjagt bleiben müsse, sei nicht abzusehen, weshalb § 158 VerZollG. bei dem Zusammentreffen von §§ 134 und 135 VerZollG. ausgeschlossen sein solle; man solle im Gegenteil aus dem von dem RSt. angegebenen Grunde annehmen, daß in einem solchen Falle § 158 VerZollG. erst recht zur Anwendung zu kommen habe (S. 361 Anm. 27; vgl. andererseits Anm. 29, wo der Standpunkt des RSt. ohne Kritik wieder gegeben ist). Diesen Widerspruch zwischen den Ausführungen Mosers vermag ich nicht zu lösen.

Zweideutig erscheint mir auch die Stellungnahme Haverskins: „Die Zollgesetzgebung des Reichs“, Berlin 1892, § 158 Anm. 1, daß § 158 nämlich nur das Zusammentreffen mit „anderen“ strafbaren Handlungen berühre, um nämlich das Zollinteresse bei deren anderweitigen Gesichtspunkten mit zur Geltung zu bringen, nicht dagegen „das Zusammentreffen mehrerer Zollvergehen — Konterbande, Defraudation, Ordnungswidrigkeit — unter sich“. Er setzt dann hinzu, im letztgenannten Fall träten die §§ 74, 77 ff. StGB. wieder in ihre Rechte. Es scheint hiernach so, als ob die Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation gänzlich ausgeschlossen werden soll.

Trautvetter erwähnt bei der kurzen Erörterung des Zollstrafrechts bei Strupp, „Handbuch des Reichssteuerrechts“ (2. Aufl., Berlin 1924), S. 939 ff., diese Streitfrage überhaupt nicht.

III. Wenige Wochen vor der oben abgedruckten Entsch. des OLG. Dresden hat das RG. 60, 171 ff. von neuem zu dieser Frage Stellung genommen und in polemischen Ausführungen gegen das Urteil des RSt. mit ganz ähnlichen Gründen wie das OLG. seinen bisherigen Standpunkt gegen die Ausführungen des RFinM. verteidigt.

Das RG. erklärt dort — wohl ein wenig zu weitgehend —, sein Standpunkt habe „niemals und nirgends Widerspruch gefunden, weder in der Rechtslehre noch in der Rechtspredung anderer höchster Gerichte noch endlich bei den beteiligten Finanzbehörden“ (S. 174). Im Gegenteil habe der preuß. FinM., und zwar im Einvernehmen mit dem Reichsfinanzamt, in seiner Kundverf. v. 21. Dez. 1907 (Preuß. Abgabenzentralbl. 1908, 39) noch ausdrücklich darauf hingewiesen, daß

von verbotenen Handlungen keine Abgabe erhoben werden könne; auch habe er gleichzeitig seinen früheren Sondererlaß v. 4. April 1883 „einschränkend“ dahin erläutert, daß verbotswidrig eingeführtes beschlagnahmtes Vieh, dessen Veräußerung die Polizei gestatte, allerdings zollpflichtig sei, aber nur deshalb, weil die Polizeibehörde, wenn sie die Veräußerung gestatte, dadurch gleichzeitig für diesen Sonderfall das Einfuhrverbot außer Kraft setze (vgl. dazu auch Haverskin, § 134 Anm. 1).

IV. Auszugehen ist von der Frage, ob an sich zollpflichtige Waren, für die zeitweilig ein Einfuhrverbot besteht und die entgegen diesem Einfuhrverbot eingeführt werden, als zollpflichtig anzusehen sind oder nicht.

Nach § 1 VerZollG. dürfen alle Erzeugnisse der Natur wie des Kunst- und Gewerbesleißes im ganzen Umfange des Vereinsgebiets eingeführt, ausgeführt und durchgeführt werden. § 2 bestimmt, daß Ausnahmen für einzelne Gegenstände zeitweise unter bestimmten Umständen bestimmt werden dürfen. § 3 stellt den Grundsatz der Zollfreiheit für die aus dem Vereinsauslande „eingehenden“ Gegenstände auf, soweit nicht der Zolltarif einen Eingangszoll festsetze.

Darauf, daß hier nicht von „eingeführten“, sondern von „eingehenden“ Gegenständen die Rede ist, wird man kein Gewicht legen dürfen, schon mit Rücksicht auf die Überschrift „Eingangszoll“ vor §§ 3 und 4. Man wird also nicht davon ausgehen dürfen, daß eine Einfuhr zwar ein erlaubtes Einbringen voraussetze, daß dagegen Waren, die verbotswidrig über die Grenze gebracht werden, auch aus dem Ausland „eingehen“. Dagegen spricht auch, daß § 1 ZolltarifG. v. 25. Dez. 1902 bestimmt, daß bei „der Einfuhr“ von Waren Zölle zu erheben seien.

Die Waren, um die es sich hier handelt, sind in dem Zolltarif an sich als zollpflichtig aufgeführt. Normalerweise kann aber von ihnen zu der Zeit, zu der der Bannbruch verübt wird, ein Eingangszoll nicht erhoben werden, weil ein Einfuhrverbot für sie besteht. Es fragt sich nun, ob diese vor Erlaß des Einfuhrverbotes bestandene und nach seiner Aufhebung ohne weiteres wieder in Kraft tretende Zollpflichtigkeit der Gegenstände während der Geltung des Einfuhrverbots als gänzlich unwirksam oder nur als aus tatsächlichen Gründen normalerweise unwirksam anzusehen ist.

Daß zur Zeit der Entstehung des VerZollG. die Auffassung unangefochten war, daß ein Zoll von Gegenständen, die verbotswidrig eingeführt werden, nicht erhoben werden könne, scheint mir nach den geschichtlichen Darlegungen, wie sie sich in dem Urteil des OLG. Dresden und in dem Urteile des RG. 60, 137 f. finden, allerdings nicht bezweifelt werden zu können. Bei dieser Sachlage wird man m. E. auf die von dem RSt. hervorgehobene Tatsache, daß § 3 VerZollG. seinem Wortlaute nach keineswegs notwendig als durch die §§ 1 und 2 auf einfuhrerlaubte Gegenstände beschränkt aufzufassen sei, Gewicht nicht legen können. Andererseits scheint es mir, soweit ich das ohne nähere Kenntnis der bayer. und preuß. Verwaltungspraxis zu beurteilen vermag, zu weit zu gehen, wenn das RG. ausführt, dieser Standpunkt sei auch von den Finanzbehörden ständig vertreten worden. Jedenfalls muß man dem RSt. darin recht geben, daß die neuere Rechtsentwicklung allerdings immer mehr dahin neigt, den früher allgemein vertretenen Satz, der Staat dürfe von unzüchtlichen oder strafbaren Handlungen Steuern nicht erheben, aufzugeben. Ich verweise z. B. auf § 5 EinkStG. v. 29. März 1920 (RGBl. 359) — dazu Strupp, Einkommensteuer bei Strupp, Handbuch S. 161 — sowie auf § 12 Kennwert- und Lotterieg. vom 8. April 1922 (RGBl. 393). Vgl. dazu die Kommentare von Hellwig und besonders von Mende. Dazu außer den von dem RSt. angeführten Entsch. des RSt. noch RG. 60, 379 ff. und RGSt. 54, 49 ff. und 68 ff. Vgl. demgegenüber für die frühere Auffassung OLG. Entsch. in Staatssteuerfällen 1, 282; RG. 39, 269, 359; 45, 99.

Es fragt sich nur, ob aus dieser Änderung der grundsätzlichen Einstellung sich ergibt, daß durch einen Bannbruch eingeführte Waren nunmehr als zollpflichtig gelten müssen.

Man darf sich für diese Ansicht jedenfalls nicht, wie das RSt. unterstügend tut, auf das österr. ZollG. v. 10. Juni 1920 berufen, insbesondere, da man mit ebenso gutem Recht aus der Tatsache, daß es für erforderlich gehalten ist, den Grundsatz, daß der Zoll auch von verbotenen Waren erhoben werde, wenn sie widerrechtlich oder mit besonderer Bewilligung in den Verkehr des Zoll-

weis: „Treffen mit einer Konterbande oder Defraudation andere strafbare Handlungen zusammen, so kommt die für erstere bestimmte Strafe zugleich mit der für letztere vorgeschriebenen zur Anwendung.“ Diese Bestimmung lautet dem § 23 des preuß. Gef. von 1838 gleich, nur heißt es dort statt „einer Konterbande oder Defraudation“: „einem Zollvergehen“ (worunter aber nach den §§ 1, 2 des Gef. gleichfalls Konterbande und Zolldefraudation zu verstehen sind) und statt „andere strafbare Handlungen“: „andere Verbrechen“. Die Wendung „Konterbande oder „Defraudation“ muß hier als eine Alternative,

gebieten gelangen, umgekehrt schließen könnte, daß es auch bei uns einer ausdrücklichen Gesetzesänderung, wie das RG. sie auch für erforderlich hält, bedürfe

Man wird dies auch nicht mit Bouchholz (Zschr. f. Zölle u. Verbrauchssteuern 1924, 89), dem sich der RFV. anschließt, aus der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse schließen dürfen. Die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse kann nicht dazu führen, daß etwas als zollpflichtig angesehen wird, was nach dem Willen des Gesetzes bisher als nicht zollpflichtig erscheinen mußte. Eine Änderung wirtschaftlicher Verhältnisse kann im allgemeinen nur den Anlaß geben, eine Gesetzesänderung anzulegen, im allgemeinen aber nicht irgendwie maßgebend die Auslegung in dem Sinne beeinflussen, daß eine Zollschuld als entstanden angesehen wird unter Umständen, unter denen dies bisher nach dem Willen des Gesetzes nicht der Fall gewesen ist (a. M. anscheinend Moser S. 49). § 4 ABG.D. findet auch auf solche Steuererlasse Anwendung, die bereits vor seinem Inkrafttreten in Geltung gewesen sind (RFV. 4, 43), und zwar trotz § 453 ABG.D. auch auf das VerzollG., da es ja eine allgemeine steuerrechtliche Auslegungsregel und nicht eine Vorschrift des materiellen Strafrechts ist. Damit steht nicht in Widerspruch, daß er als Auslegungsregel wohl auch für das Steuerstrafrecht gilt (so wohl Leipz. Komm. § 2 StGB. Anm. 7). Aber es handelt sich hierbei doch immer nur um eine Auslegungsregel, die den Richter nicht über das Gesetz stellen, sondern ihm nur die Pflicht auferlegen soll, die im Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu verwirklichen und dabei die Zwecke der Steuererlasse und ihre wirtschaftliche Tragweite sowie die jeweilige Gestaltung der Rechtsverhältnisse zu berücksichtigen (Moser S. 48 unter Bezugnahme auf RFV. 8, 311).

Bei dieser Sachlage scheint mir die Ansicht des RG., dem sich das OLG. Dresden und auch das RG. (Steuerarchiv 1926, 236) angeschlossen haben, vor der Auffassung des RFV. den Vorzug zu verdienen. Sollen künftig verbotswidrig eingeführte Gegenstände auch als zollpflichtig gelten, so mag man das Gesetz ändern.

V. Mit dieser Lösung der Frage ist auch schon ohne weiteres die Entscheidung über die Möglichkeit von Idealkonkurrenz zwischen Wannenbruch und Zollhinterziehung in dem Sinne getroffen, daß sie nicht möglich ist. Denn eine Zollhinterziehung kann nur an zollpflichtigen Gegenständen begangen werden. Ein Wannenbruch aber kommt nur bei solchen Gegenständen in Betracht, für die ein Einfuhrverbot besteht und die daher nach obigen Ausführungen während der Geltungsdauer des Einfuhrverbotes als zollpflichtig nicht gelten könne

VI. Geht man aber einmal von der Annahme aus, daß der grundsätzliche Standpunkt des RFV. über die Zollpflichtigkeit der auch unter einem Wannenbruch eingeführten Gegenstände richtig sei, so ist damit doch noch keineswegs gesagt, daß dann auch eine Idealkonkurrenz zwischen Wannenbruch und Zollhinterziehung möglich sein müsse, geschweige denn, daß, falls Idealkonkurrenz möglich sein sollte, für die Beurteilung dieser Idealkonkurrenz § 158 VerzollG. heranzuziehen sei.

1. Was zunächst die Anwendbarkeit des § 158 VerzollG. betrifft, so ist sie m. E. zweifellos zu verneinen.

§ 158 VerzollG. lautet: „Treffen mit einer Konterbande oder Defraudation andere strafbare Handlungen zusammen, so kommt die für erstere bestimmte Strafe zugleich mit der für letztere vorgeschriebenen zur Anwendung.“

Schon der Wortlaut ergibt m. E., daß VerzollG. den Fall einer Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Zolldefraudation nicht regelt. Die „anderen strafbaren Handlungen“ können dem Wortlaut nach, die den „anderen strafbaren Handlungen“, die weder Konterbande noch auch Defraudation sind. Hätten die „anderen strafbaren Handlungen“ auch die Konterbande oder die Defraudation umfassen sollen, so hätte es nicht heißen dürfen „mit einer Konterbande oder Defraudation“, sondern vielmehr heißen müssen „mit einer Konterbande oder mit einer Defraudation“. Die jetzige Fassung sagt offensichtlich Konterbande und Defraudation zu einer höheren Einheit zusammen, die den „anderen strafbaren Handlungen, die weder Konterbande noch auch Defraudation sind, gegenübergestellt werden. Ebenso im Ergebnis Lobe, „Das deutsche Zollstrafrecht“, 4. Aufl., Tübingen 1912, § 158 Anm. 1; ungenau dagegen Havenstein a. a. D.

deren Glieder einander ausschließen, verstanden werden. Als das VerzollG. 1869 in engem Anschlusse an das preußische Recht erlassen wurde, bestand bereits eine Rechtsprechung des preuß. Obertribunals des Inhalts, daß in einem Falle der Konterbande das Vorliegen einer Zolldefraudation begrifflich ausgeschlossen sei (s. Lobe a. a. D.). Es würde im Hinblick hierauf, aber auch ohne diese Vorgeschichte, nicht zu verstehen sein, wenn das VerzollG. an der die Deliktinkonkurrenz betreffenden Stelle zwar das Zusammentreffen der von ihm aufgestellten Delikte mit anderen strafbaren Handlungen ge-

§ 158 Anm. 1, der ganz allgemein sagt, daß die Konkurrenz mehrerer „Zollvergehen“ untereinander — er erwähnt dabei ausdrücklich auch die Ordnungswidrigkeit, § 151 VerzollG. — durch § 158 VerzollG. nicht geregelt werde. In Wirklichkeit gehört die Ordnungswidrigkeit, übrigens nicht nur, soweit sie Zollvergehen ist (§ 151 VerzollG.), sondern auch soweit es sich um Zollübertretungen handelt (§ 152 VerzollG.), zu den „anderen strafbaren Handlungen“ i. S. des § 158 VerzollG. Mag auch der Fall einer Idealkonkurrenz zwischen einer Ordnungswidrigkeit und der Konterbande oder Defraudation vielleicht kaum vorkommen, so wird die Frage doch in den Fällen der Realkonkurrenz praktisch. Daß sich § 158 VerzollG. nicht nur auf die Fälle der Idealkonkurrenz bezieht, sondern auch die der Realkonkurrenz umfaßt, ist unbestritten (vgl. Havenstein, § 158 Anm. 1).

Unterstützend, allerdings auch nur unterstützend, kommt das Argument hinzu, auf das sich RG. und OLG. Dresden bei ihren Entsch. allein stützen, die Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Diesen Ausführungen des OLG. und des RG. ist nichts hinzuzufügen. Sie ergeben m. E. in der Tat zum mindesten das, daß bei der Regelung des § 158 VerzollG. an die Regelung einer Konkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation nicht gedacht worden ist. Für entscheidend halte ich allerdings diesen Gesichtspunkt an sich nicht. Da sich aber aus dem Wortlaut des Gesetzes nichts anderes ergibt, ja der Wortlaut sogar — wie mir scheint, eindeutig — diesen Gedanken des Gesetzgebers klar zum Ausdruck bringt, so ist der Schluß zu dem RG. und OLG. kommen, allerdings gerechtfertigt.

2. Aber auch eine nach § 73 StGB. zu beurteilende Idealkonkurrenz ist zwischen Konterbande und Defraudation jedenfalls für den Regelfall nicht möglich.

Die Regelung der Konkurrenz in § 158 ergibt mehr, als daß § 158 VerzollG. auf eine Konkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation nicht Anwendung finden soll; es ergibt sich aus dem ganzen Zusammenhang der Bestimmungen darüber hinaus, daß das Gesetz eine Idealkonkurrenz zwischen Defraudation und Konterbande, wenigstens für die Regelfälle, gänzlich ablehnt.

Es wäre in der Tat, worauf das OLG. Dresden zutreffend aufmerksam macht, sonst nicht zu verstehen, weshalb es in § 158 VerzollG. zwar eingehende Bestimmungen über die Konkurrenz zwischen Konterbande oder zwischen Defraudation mit einer anderen strafbaren Handlung trifft, dagegen die naheliegende Frage, wie denn die Konkurrenz zwischen Defraudation und Konterbande zu regeln sei, überhaupt nicht beantwortet (vgl. auch Moser S. 361 Anm. 27, der aber anscheinend eine Idealkonkurrenz für möglich und § 158 VerzollG. auf sie für anwendbar hält). Die Entstehungsgeschichte ergibt, daß man in der Tat zur Zeit der Entstehung des VerzollG. wie auch schon vorher und auch noch lange Zeit nachher stets davon ausgegangen ist, daß Defraudation und Konterbande einander begrifflich ausschließen, daß Konterbande nur an solchen Gegenständen verübt werden könne, deren Einfuhr verboten sei, während die Defraudation umgekehrt begrifflich gerade voraussetze, daß es sich um die Hinterziehung von Abgaben für Gegenstände handle, deren Einfuhr und Ausfuhr erlaubt sei. Man hat auch nicht etwa die Regelung einer solchen Konkurrenz nur vergessen, so daß eine Lücke vorhanden wäre, die durch Auslegung ausgefüllt werden könnte. Das ist mit Rücksicht auf die Bedeutung dieser Frage gerade vom zollstrafrechtlichen Standpunkt aus an sich schon wenig wahrscheinlich. Dem Gesetzgeber aber eine solche grobe Flüchtigkeit vorzuwerfen, ist geradezu unmöglich, wenn man daran denkt, daß schon zur Zeit der Entstehung des VerzollG. das Obertribunal in ständiger Rechtsprechung (Oppenhof, Rpr. 4, 359; 5, 135, angeführt bei Havenstein, § 158 Anm. 1) sich ganz allgemein auf den Standpunkt gestellt hatte, daß eine Idealkonkurrenz zwischen Konterbande und Defraudation begrifflich ausgeschlossen sei.

VII. Nun gibt es allerdings Fälle, in denen eine Idealkonkurrenz zwischen Zollhinterziehung und Wannenbruch vorkommt. Es handelt sich dabei aber nur um scheinbare Ausnahmen von dem eben entwickelten Grundsatz, daß Defraudation und Konterbande einander ausschließen.

1. Der Satz, daß Konterbande und Defraudation einander ausschließen, also nicht miteinander im Verhältnis der Idealkonkurrenz stehen können, besagt nur, daß beide Zollvergehen zur gleichen Zeit an denselben Gegenständen nicht vorkommen können. Soweit sich dagegen Konterbande und Defraudation nicht auf dieselben Gegenstände beziehen, ist eine Idealkonkurrenz zwischen beiden dann möglich, wenn durch ein und dieselbe Handlung sowohl Gegenstände eingeführt werden, deren Einfuhr zur

regelt hätte, nicht aber das Zusammentreffen der von ihm selbst aufgestellten und vor § 158 in größter Ausführlichkeit behandelten Details untereinander. Diese Fassung des Gesetzes erklärt sich nur daraus, daß das Gesetz im Einklang mit der von jeder bestehenden Rechtsauffassung die Begriffe der Konterbande und der Defraudation als einander ausschließlich angenommen hat.

Eine Verletzung des § 433 ABgd. kommt nicht in Betracht, da eine Entscheidung der dort bezeichneten Finanzstellen für das Strafgericht nur dann erforderlich und bindend sein würde, wenn die Frage der Zollpflicht der verbotswidrig eingeführten Gegenstände für die Verurteilung wegen Zolldefraudation erheblich wäre. Hier wird aber diese Verurteilung wegen der aus dem VerZollG. abgeleiteten Unmöglichkeit der Annahme einer Zolldefraudation in einem Konterbandenfalle für ausgeschlossen erklärt (vgl. Urte. des BayObLG. LZ. 1925, 1164).

(OLG. Dresden, 2. StrS., Urte. v. 11. Mai 1926, 2 OStA 295/26.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Weber, Dresden.

*

10. Weinsteuerg. v. 26. Juli 1918; Gef. über Steuermilderungen v. 31. März 1926; § 359 ABgd.; § 2 Abs. 2 StGB. Die Hinterziehung von Schaumweinsteuer ist auch nach Aufhebung des Weinsteuerg. strafbar geblieben, und zwar nach § 359 ABgd. Ist die Steuerhinterziehung unter der Herrschaft des Weinsteuerg. begangen und der Betrag der hinterzogenen Steuer nicht genau zu bestimmen, so ist aus § 26 Weinsteuerg. — als einem temporären Gesetz — zu strafen. Ob die Steuerpflicht dem Hersteller oder dem Verbraucher auferlegt ist, spielt als Frage den bloßen Steuertechnik für die Prüfung aus § 2 Abs. 2 StGB keine Rolle.

Das BG. hat die zur Anklage gestellte, in die ersten Monate des Jahres 1923 fallende Hinterziehung von Steuer für Traubenschaumwein durchgängig nach dem WeinstG. v. 26. Juli 1918 (RGBl. 831) i. d. F. d. Gef. v. 12. April 1922 beurteilt.

Der Angekl. war kein angemeldeter Weinhändler i. S. § 15 WeinstG. Er kaufte im Jan. und März 1923 in D. von dem dortigen angemeldeten Weinhändler B. drei Posten unversuerten Traubenschaumwein und übertrug sie daselbst alsbald käuflich an den Vertreter C., der nach § 2 Abs. 2 Satz 1 WeinstG. als Verbraucher zu gelten hatte, in der Weise, daß er ihm nicht nur den — nicht mehr feststellbaren — Kaufpreis, sondern auch die für den Schaumwein zu entrichtende Steuer berechnete und sich von ihm auszahlen ließ. Die Steuer führte er, obwohl er seine Steuerpflicht kannte, unter vorläufiger Verletzung dieser Pflicht i. S. des § 22 WeinstG. nicht an die Steuerbehörde ab. Seine Schuld gilt auch erwiesen, weil der Schuldvermutungsstatbestand in § 24 Nr. 5 WeinstG. — Beginn der Abgabe von Wein vor Anmeldung des Abgabebetriebs — mit der Abgabe von Wein vor Anmeldung des Abgabebetriebs — verwirklicht ist. Denn der Angekl. hatte damals von vornherein die Absicht, durch wiederholte Anschaffung und Wiederveräußerung von Wein einen dauernden Erwerb zu erzielen, wollte mithin i. S. von § 15 WeinstG. gewerbsmäßig Wein in Verkehr bringen und wäre deshalb zur Anmeldung des Betriebs verpflichtet gewesen. Entgegen der Annahme des wider den Angekl. ergangenen, rechtskräftig gewordenen finanzamtlichen Steuerbescheids, daß der Wert des Schaumweins mit 4 Gfl. für die Flasche zu beziffern sei, ist dieser Wert nach dem Ergebnis des VerVerf. nur auf etwa 2 Gfl. für die Flasche zu schätzen. Das Gericht ist, wenn die Steuer nur auf Grund einer Schätzung beziffert werden kann, durch § 433 ABgd. nicht an die Stellungsnahme der Finanzstellen gebunden. Wegen der Unmöglichkeit, den Betrag der Steuerverkürzung genau zu bestimmen, kann auch die

Zeit verboten ist, als auch Gegenstände, deren Einfuhr zwar erlaubt, aber zollpflichtig ist (so wohl auch RG.: „Steuerarch.“ 1926, 235).

2. Einer Defraudation i. S. des § 135 VerZollG. macht sich nur derjenige schuldig, der es unternimmt, die „Ein- oder Ausgangs-abgaben“ (§§ 3 und 5) zu hinterziehen. Eine Defraudation liegt allerdings auch dann vor, wenn sich die Eingangs- oder Ausgangs-abgaben nicht aus dem VerZollG. in Verb. mit dem ZolltarifG. ergeben, sondern nach der ständigen Rechtsprechung des RG., der beizutreten ist, auch dann, wenn sie auf anderen Gesetzen beruhen (z. B. RG. 57, 4: Konkurrenz zwischen unerlaubter Einfuhr von Braumwein gemäß der EinfuhrVd. von 1920 und Hinterziehung des Braumweinmonopolausgleichs); dagegen liegt eine Defraudation i. S. des § 135 VerZollG. dann nicht vor, wenn es sich gar nicht um die Hinterziehung von Einfuhrabgaben oder von Ausfuhrabgaben handelt, sondern vielmehr um die Hinterziehung von Abgaben, die den inneren Verbrauch belasten (RG. 55, 175; vgl. auch Urte., „Das TabakStG.“, Berlin 1926, § 56 Ann. 4).

3. In diesen Fällen ist die Strafe nicht nach den Grundätzen von § 158 VerZollG. zu bestimmen, sondern gemäß § 73 StGB., soweit nicht andere Sonderbestimmungen, wie z. B. § 77 Abs. 1 TabakStG., vorgehen.

LGDir. Dr. Albert Hellwig, Potsdam.

Strafandrohung in § 22 WeinstG. nicht angewendet werden. Vielmehr ist auf eine Geldstrafe i. S. von § 26 WeinstG. zu erkennen. Der Strafrahmen dieser Bestimmung geht nach der Vd. über Vermögensstrafen v. 6. Febr. 1924 (RGBl. 44; § 27 StGB.) nunmehr von 3 bis 10 000 RM. Demgemäß ist auf eine Geldstrafe von 800 RM. — für den Fall der Uneinbringlichkeit nach § 29 StGB. auf 20 Tage Gefängnis — erkannt worden.

Der Einwand des Angekl., er könne angeichts § 2 StGB. nicht bestraft werden, weil das WeinstG. neuerdings aufgehoben worden sei (Gef. über Steuermilderungen usw. v. 31. März 1926, RGBl. I, 185 Art. VII) geht fehl. Das WeinstG. ist von vornherein zeitlich begrenzt gewesen und bei Wegfall eines solchen „temporären“ Strafgesetzes ist § 2 Abs. 2 StGB. nicht anwendbar. Aber auch bei Anwendbarkeit dieser Bestimmung würde das Ergebnis das gleiche sein. Die Hinterziehung von Schaumweinsteuer ist auch für die Zeit nach der Aufhebung des WeinstG. strafbar geblieben (Gef. v. 31. März 1926 Art. VIII), und zwar nach den Strafbestimmungen des § 359 ABgd. Gegenüber der letzteren enthält aber das hier der Bestrafung zugrunde gelegte WeinstG. das mildere Strafgesetz.

Steuer auf Schaumwein ist schon seit 1902 angeordnet gewesen. Vgl. das SchaumweinStG. v. 9. Mai 1902 (RGBl. 155), das die Steuerpflicht im wesentlichen dem Hersteller des Schaumweins auferlegt, und die Änderungsgesetze v. 15. Juli 1909 (RGBl. 714) und v. 26. Juli 1918 (RGBl. 847) nebst der neuen Fassung vom selben Tage (RGBl. 1064) sowie das Änderungsges. v. 21. April 1920 (RGBl. 593), in dessen Art. III das Außerkrafttreten des SchaumweinStG. und des Gef. v. 21. April 1920 für den 1. Juli 1923 festgesetzt war. Durch Änderungsges. v. 12. April 1922 zum WeinstG. (RGBl. 439) wurde die Schaumweinbesteuerung in das WeinstG. v. 26. Juli 1918, das nach seinem § 53 nur für die Zeit bis zum 1. Juli 1923 erlassen worden war, übernommen und das SchaumweinStG. aufgehoben. Dies bedeutete eine Änderung der Voraussetzungen der bis dahin im wesentlichen dem Hersteller des Schaumweins obliegenden Steuerpflicht in der Richtung der oben angezogenen Bestimmungen des WeinstG. (s. dessen § 2). Die Geltungsdauer des WeinstG. wurde wiederholt, zuletzt bis zum 1. Sept. 1925, verlängert (RGBl. 1923, 481, 998; 1924, 64, 967; 1925, 91). Infolge des Gef. zur Änderung von Verbrauchssteuern v. 10. Aug. 1925 (RGBl. 248) Art. I trat an die Stelle des bisherigen WeinstG. ein in der Anlage von diesem etwas abweichendes, jedoch die Grundlagen der Steuerpflicht im wesentlichen ebenso bestimmendes und gleichfalls den Schaumwein umfassendes neues WeinstG., das nicht befristet war und nach der Vd. v. 13. Aug. 1925 (RGBl. 314) im wesentlichen am 1. Sept. 1925 in Kraft getreten ist. Es enthielt hinsichtlich der Steuerhinterziehung keine selbständigen Strafbestimmungen; schon aus seinem § 13 ergibt sich, daß insoweit § 359 ABgd. angewendet werden sollte. Das Gef. über Steuermilderungen v. 31. März 1926 setzte in seinem Art. VII das WeinstG. mit Wirkung v. 1. April 1926 ab außer Kraft und gab in seinem Art. VIII, dessen Inkrafttreten es unter Gewährung einer vierteljährigen Fristzeit auf den 1. Juli 1926 festsetzte, neue Vorschriften über Erhebung der Schaumweinsteuer, indem es diese wiederum, wie früher, im wesentlichen dem Hersteller des Schaumweins auferlegte. Bestimmungen über die Bestrafung der Hinterziehung sind auch hierin nicht enthalten; auch hier muß angenommen werden, daß insoweit die ABgd. gelten soll (vgl. §§ 9, 10 des Art. VIII).

Nach dieser Entwicklung der Gesetzgebung über die Schaumweinsteuer ist allerdings richtig, daß das Gesetz, das die Strafbarkeit des Angekl. wegen Weinsteuerehinterziehung begründete, aufgehoben und auch nicht durch ein solches neues ersetzt worden ist, nach dem die Handlungsweise des Angekl. gleichfalls strafbar wäre; die Voraussetzungen, die das Gef. v. 31. März 1926 für die Steuerpflicht in Ansehung des Schaumweins erfordert, waren beim Angekl. nicht verwirklicht. Dies kann jedoch nicht dazu führen, nach § 2 Abs. 2 StGB. die Tat des Angekl. als nicht mehr strafbar zu behandeln. Im Einklange mit der im LeipzKomm. Ann. IV, 3 zu § 2 dargelegten Rechtsauffassung ist anzunehmen, daß es sich in § 2 Abs. 2 StGB. immer nur um die Frage des Verzichts des Staates auf einen diesem bereits erwachsenen Strafanspruch handelt und daß dieser Verzicht vom Gesetzgeber nur dann gewollt ist, wenn die Gesetzesänderung auf einer die Strafbarkeit von Handlungen betreffenden neuen und annehmbar geläuterten Rechtsauffassung, die nunmehr als die richtige betrachtet wird, beruht. Dies trifft hinsichtlich der Frage, ob etwa die Strafbarkeit des Angekl. erloschen ist, auf die hier fragliche Gesetzesänderung nicht zu. Daß Schaumwein zu besteuern ist, wird nicht als unrichtig betrachtet, sondern vom neuen Gesetz gleichfalls verfügt. Ob die Pflicht dem Hersteller des Schaumweins oder demjenigen, der Schaumwein an Verbraucher abgibt, aufzuerlegen sei, ist keine Frage der geläuterten Rechtsauffassung über die Strafbarkeit von Handlungen, sondern eine Frage der — nicht strafrechtl. — Steuertechnik. Hiernach bleibt, wer im Geltungsbereich des alten Gesetzes Steuer hinterzogen hat, strafwürdig, auch wenn die Steuer für eine spätere Zeit aufgehoben wird. Es treffen dabei die besonderen Gesichtspunkte zu, die unter a u. b der Ann. IV 3 des LeipzKomm. zu § 2 StGB. dargelegt sind: die zur Zeit der Tat des

Angekl. in Gestalt gewesenen Bestimmungen über die Schaumweinbesteuerung waren gerade in ihrer die Strafbarkeit des Angekl. als Abgebers von Schaumwein zum Verbrauch begründeten Fassung von vornherein zeitlich begrenzt, was offenbar (vgl. Siegert, Geschichtl. Entwicklung der Schaumweinbesteuerung i. Zfhr. f. Zölle 1926, 124) seinen Grund in den besonderen Verhältnissen der Zeit hatte. Sie waren so, wie sie lauteten, zur Befriedigung der besonderen Bedürfnisse ihrer Zeit erforderlich und mußten zur Sicherung dieser Befriedigung mit einem Strafschutz versehen sein, der unabhängig war von der künftigen Aufhebung dieser Bestimmungen nach Wegfall jener Bedürfnisse. Allerdings ist mit dem angef. Ur. noch in Betracht zu ziehen, ob auf Grund von § 2 Abs. 2 StGB. statt der z. B. der Tat geltenden Schaumweinstrafbestimmungen (§§ 22 ff. WeinStG. v. 26. Juli 1918) etwa die später auf Schaumweinsteuerhinterziehung ausgedehnten Strafbestimmungen der RMbGD. als das möglicherweise mildere Gesetz anzuwenden sind. Diese Erwägung ist jedoch nicht erst, wie im angef. Ur. geschehen, wegen des Gef. v. 31. März 1926, sondern schon wegen des früheren v. 10. Aug. 1925 (f. oben) und unter Beachtung aller für die Bestrafung wesentlichen Bestimmungen dieses Gesetzes anzustellen, da die RMbGD. schon in Folge dieses Gesetzes anwendbar geworden und durch das Gesetz der Stoff neu geregelt worden ist. Alle näheren Erörterungen zu diesem Punkte erübrigen sich jedoch deshalb, weil nach Lage der Sache eine Verschiedenheit der Gesetze nur hinsichtlich der Art und der Höhe der Strafen in Frage kommt und das BG. von der dem Angekl. günstigsten überhaupt möglichen Auffassung ausgegangen ist, daß nämlich nur auf eine Geldstrafe von 3 bis zu 10 000 M., für den Uneinbringlichkeitsfall auf Freiheitsstrafe nach § 29 StGB., zu erkennen sei. Das Gef. v. 31. März 1926 hat den steuertechnisch maßgebenden Tatbestand anders gefaßt, insbes. wieder, wie das Gef. von 1902, im wesentlichen dem Hersteller des Schaumweins die Steuerpflicht auferlegt. Soweit hierauf überhaupt ein Vergleich nach der größeren Milde des Strafges. i. S. von § 2 Abs. 2 StGB. zulässig sein sollte (vgl. Leipz. Komm. hierzu Ann. IV Eing.), würde dieser nur hinsichtlich der Art und der Höhe der Strafen möglich sein, und es würde im Ergebnis das gleiche gelten, was hinsichtlich des Gef. v. 10. Aug. 1925 ausgeführt worden ist.

(OLG. Dresden, 2. StS., Ur. v. 8. März 1927, 2 O St 24/27.)

Mitgeteilt von OStM. Dr. Mfr. Weber, Dresden.

Königsberg.

II. Die Veränderung der Zahl auf Papiermarksteuerzeichen enthält keine Verfälschung i. S. des § 86 Abs. 1 des TabakStG. vom 12. Sept. 1919. f)

Der Angekl. hat im Dez. 1924 auf einer Zigarettenpackung das vorhandene Steuerzeichen „50“ Papierpfennig durch den Gummi-Stempelansdruck „5“ verändert, in der Absicht, seinem Käufer damit klar zu machen, daß er ihm für die einzelne Zigarette 5 Pfennig anrechne.

Er ist wegen Vergehens gegen § 66 Abs. 1 TabStG. verurteilt. Seine Revision hat Erfolg gehabt.

Durch die Änderung ist nicht ein höherer Wert des Steuerzeichens vorgetäuscht; es lautet, wenn die Zahl 50 völlig verdeckt ist, nur noch über 5 Papierpfennig. Einen Goldmarkwert täuscht es in seiner jetzigen Gestalt nicht vor.

In Frage kann allein der zweite und dritte Fall des § 66 kommen, da es sich um ein echtes Steuerzeichen handelt, das verfälscht sein soll. Eine Verfälschung erfordert indessen eine Veränderung des Inhalts in der Richtung, daß rechtserhebliche Tatsachen in irgendwelchem Umfange anders beurkundet erscheinen, als in der verfälschten

Zu 11. Die Entsch. macht den Eindruck der Unvollständigkeit. Zu welchem Zwecke hat der Angekl. die Papiermarksteuerzeichen verfälscht? Das OLG. sagt: um dem Käufer damit klar zu machen, daß er ihm für die einzelne Zigarette 5 Pfennig abnehme. Entspricht aber dieser Preis dem damaligen Papiermarkpreise, zu dem die Zigaretten versteuert worden sind, oder ist er höher? Diese Frage bleibt offen; es läßt sich daher nicht nachprüfen, ob die Auffassung, es liege nur eine Ordnungswidrigkeit vor, richtig ist, ob nicht vielmehr das OLG. die naheliegende Möglichkeit eines Verstoßes gegen § 59 Ziff. 10 in Verbindung mit § 66 TabStG. übersehen hat. Es kann zugegeben werden, daß sich eine Beurteilung nach § 66 nicht rechtfertigen läßt. Denn bei der Verwendung zur Besteuerung der Zigaretten waren die Steuerzeichen echt. Wenn das OLG. weiter ausführt, die Verfälschung des Steuerzeichens müsse sich auf dessen Höhe beziehen, so scheint mir das gerade hier gegeben zu sein. Erfolgte sie aber nach der Besteuerung, so kann § 66 nicht angewendet werden. Gl. Anj. das RG. Urteil v. 12. Nov. 1923 Entsch. RG. 57, 413 f. Erfolgte sie nur zu dem Zweck, um den Goldwert der Zigaretten im Kleinverkauf im Verhältnis zu dem damaligen Papiermarkwert richtig zu kennzeichnen, so enthält die Handlung nur eine Ordnungswidrigkeit, die nach § 70 TabStG. zu bestrafen ist. Außerdem müssen die Zigaretten nach § 10 der WD. v. 21. März 1924 eingezogen werden. Wurden die Steuerzeichen zu dem Zweck verfälscht, um die Zigaretten zu einem im Verhältnis zu dem Papiermarkwert höheren Gold-

Urkunde. Die Verfälschung eines Steuerzeichens muß sich auf dessen Höhe beziehen. Das Papiermarksteuerzeichen, das sich auf der Zigarettenpackung befand, war aber für die Höhe des Kaufpreises, für den die einzelne Zigarette abgegeben werden durfte, durch die Einführung der Gold- und Reichsmark bedeutungslos geworden; es war praktisch unverwendbar geworden und diente nur noch als Ausweis für die seinerzeit erfüllte Steuerpflicht (RB. 1925, 262⁹). Dies ergibt auch die WD. v. 21. März 1924 (RGBl. I, 293) über die Vorräte an Tabakserzeugnissen mit Papiermarksteuerzeichen, nach der Goldwertzeichen ohne Nachzahlung einer Steuer in der von dem Händler verlangten Höhe geliefert werden. Durch die Veränderung der Zahl 50 in 5 hat deshalb das Papiermarksteuerzeichen an Beweiskraft nicht verloren; es beweist das, was es nur noch beweisen kann, die frühere Besteuerung, nach wie vor.

Der Angekl. hat aber dadurch, daß er entgegen der WD. vom 21. März 1924 Vorräte mit Papiermarksteuerzeichen in Verkehr gebracht hat, bevor Steuerzeichen, die auf Goldwert lauten, angebracht waren, sich einer Ordnungswidrigkeit i. S. des § 70 TabStG. schuldig gemacht.

(OLG. Königsberg, Ur. v. 28. Juni 1926, 6 S 148/26.)

Mitgeteilt von OWR. Sietloff, Königsberg.

Berlin.

Landgerichte.

1. §§ 80, 4 RMbGD.; § 872 BGB. Die Zwangsvollstreckung wegen einer Steuerschuld in Gegenstände, die zur Sicherung übereignet sind, ist unzulässig.¹⁾

Zu rechtl. Beziehung kann dem Gutachten des NFV.: RB. 1926, 2124³ nicht beigetreten werden. Das Gutachten geht von einer Auslegung des § 30 Abs. 1 Satz 1 RMbGD. aus, die mit dem klaren Wortlaut dieser Best. nicht in Einklang zu bringen ist. Nach § 80 a. a. D. soll als Eigentümer i. S. der Steuergef. behandelt werden, wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt. Diese Definition deckt sich mit der des Eigenbesizers nach § 872 BGB. Der steuerrechtl. Eigentümer wird also dem bürgerlich-rechtl. Eigenbesitzer gleichgestellt. Eigenbesitzer nach bürgerl. Recht und Eigentümer nach Steuerrecht ist also, wer eine Sache als eigen, d. h. mit dem Willen tatsächlicher und rechtlicher Beherrschung besitzt. Der Sicherungsübereignende will aber in dem hier allein maßgebenden Verhältnis zu Dritten seinen Gläubiger als den alleinigen Eigentümer anerkennen. Er ist Fremdbesitzer und mithin auch nicht Eigentümer im steuerrechtl. Sinne. Gegenüber dem klaren Wortlaut des § 80 ist der etwa vorhandene Wille des Gesetzgebers ohne Bedeutung.

Auch die weiteren Ausführungen des NFV. erscheinen nicht überzeugend. Es kann zugegeben werden, daß mit der Sicherungsübereignung der Sicherungseigentümer nicht Steuerschuldner wird, daß die Steuerschuld vielmehr unbeschadet der erfolgten Übereignung auf dem ursprünglichen Schuldner lastet. Hieraus aber zu folgern, daß die Zwangsvollstreckung wegen der Steuerschuld auch in die zur Sicherheit übereigneten Gegenstände zulässig sein müsse, erscheint nicht zwingend. Auch andere Gläubiger können sich wegen ihrer Forderung in der Regel nur an den ursprünglichen Schuldner halten, und dennoch läßt das Gesetz und die Rechtsprechung eine Zwangsvollstreckung in die einem Dritten zur Sicherheit übereigneten Gegenstände nicht zu. Es ist nicht einzusehen, weshalb der Steuerfiskus gegenüber den anderen Gläubigern eine bevorzugte Stellung einnehmen sollte.

(LG. III Berlin, Ur. v. 4. Febr. 1927, 20 O 870/26.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Kurt Jacobsohn, Berlin.

markwert in den Handel zu bringen, so hätten sie mit den entsprechenden Nachsteuerzeichen versehen sein müssen. Jedenfalls hat in diesem Falle der Angekl. Vorkehrungen getroffen, die geeignet sind, die Nichtübereinstimmung der Kleinverkaufspreise mit der tatsächlichen Besteuerung zu verdecken und sich damit eines der Tabaksteuerhinterziehung gleichgeachteten Vergehens schuldig gemacht. Es kann dem OLG. zugegeben werden, daß der Ausdruck 5, auch wenn er die frühere Zahl 50 vollständig verdeckt hat, die frühere Besteuerung nach wie vor beweist. Das dient aber nur der Rechtfertigung der Auffassung, daß § 66 nicht anwendbar ist, ist aber kein Grund für die Annahme, daß die Fälligkeit nicht weiter ist, als eine Ordnungswidrigkeit.

Ergibt das Steuerzeichen nach der Verfälschung tatsächlich eine Besteuerung nach 5 Papierpfennig, so war die Vorkehrung allerdings nicht geeignet, die Erleichung eines Steuervorteils zu verdecken, immer vorausgesetzt, daß der Angekl. die Zigaretten zu einem höheren Kleinverkaufspreise abgeben wollte. Dann liegt Verstoß der Tabaksteuerhinterziehung vor, der gemäß §§ 59 Ziff. 10, 56 u. 57 ebenso strafbar ist, wie die Vollendung. Der Verstoß gegen die WD. v. 21. März 1924 bleibt daneben bestehen und muß bei der Beurteilung erwähnt werden. Eine besondere Strafe hierfür ist gemäß § 77 Abs. II nicht festzusetzen, die Einziehung ist aber trotzdem auszusprechen.

Prof. Dr. Merkel, Greifswald.
1) Vgl. LG. Cleve, Ur. v. 21. Dez. 1926, 1 S 289/26 unten S. 1775.

Clebe.

2. §§ 80, 4 ABG.D. Eine Zwangsvollstreckung wegen Sicherungsforderungen gegenüber dem früheren Eigentümer kann nicht in zur Sicherung übereignete Gegenstände erfolgen.¹⁾

Wenn der RZG. (ZB. 1926, 2124³) zu dem Ergebnis kommt, daß für den Steuerfiskus bei der Zwangsvollstreckung das durch Sicherungsübergang erworbene Eigentum des Sicherungsempfängers nicht als solches und damit nicht als die Veräußerung hinderndes Recht anzuerkennen sei, so kann ihm darin nicht gefolgt werden.

Wenn § 80 ABG.D. für die Veranlagung zur Steuer den Sicherungsübergänger als „einen“ Eigentümer „behandelt“ wissen will, so ist die Veranlagung in Verbindung mit dem Grundgesetz des § 4 ABG.D. damit eine Sonderregelung für den Steuerfiskus geschaffen, indem er sich an einen Eigentümer im wirtschaftlichen Sinne hält. Der Sicherungsübergänger gilt damit, wie nach Zweck und Charakter der Sicherungsübergang im Wirtschaftsleben auch ohne weiteres die gegebene Regelung ist, als wirtschaftlicher Eigentümer bei der Steueranveranlagung. Diesen Gedanken erweitert der RZG. nun ohne weiteres dahin, daß der Sicherungsübergänger im gesamten Steuerrecht, also auch in der Zwangsvollstreckung — Beitreibung — allein als Eigentümer dem Steuerfiskus gegenüber gelten könne. Er kommt dazu noch mit der weiteren Schlussfolgerung, daß der Steuerfiskus in der Lage sein müsse, in eine Warenmenge zu vollstrecken, die er dem Besitzer gemäß § 80 ABG.D. bei der Veranlagung habe anrechnen können und angerechnet habe. Diese Schlussfolgerungen sind nicht stichhaltig. Die letztere ist im Gegenteil willkürlich und würde letzten Endes auch zu dem Ergebnis führen müssen, daß der Steuerfiskus sogar in eine Warenmenge vollstrecken könne, welche inzwischen verkauft und einem andern zu Eigentum übertragen worden ist, und zwar aus dem Grunde, weil der Voreigentümer diese bei der Veranlagung angerechnet hat und er von diesem die hierfür fälligen Steuern nicht hat erhalten können. Solches ist rechtlich unhaltbar. Nur wenn eine ausdrücklich gesetzlich vorgeschriebene derartige Beschränkung und Ausschaltung des Eigentumsverlustes eines Dritten gegenüber dem Steuerfiskus festliegt, kann der Standpunkt des RZG. richtig sein. Eine solche besteht aber nicht, und zwar auch nicht in der Bestimmung des § 80 ABG.D. Wenn nach dieser der Besitzer und Eigentümer des § 80 ABG.D. im wirtschaftlichen Sinne für die Veranlagung als Eigentümer behandelt wird, so sind damit nur Rechte des Steuerfiskus gegenüber diesem Besitzer, nicht aber gegenüber dem wirklichen Eigentümer, z. B. dem Sicherungsempfänger, gesetzlich geregelt.

(ZB. Cleve, 1. Bk., Art. v. 21. Dez. 1926, 1 S 289/26.)

Mitgeteilt von M. Rheinen, Moers.

B. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.**1. Reich.****Reichsfinanzhof.**

Berichtet von Senatspräs. Dr. G. Struß, Reichsfinanzrat Dr. Boethle, Reichsfinanzrat Artl. u. Reichsfinanzrat Dr. Gg. Schmauser, München.

× Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

a) Gutachten.**1. Großer Senat.**

× 1. §§ 1, 3, 43 ABG.D.; §§ 6, 15 FinAusglG.; Art. 6, Biff. 6, 15 Abs. 3, 82 Abs. 4, 178 neue WVerf.; § 2 WVerf. betr. die Vereinigung von Helgoland mit dem Deutschen Reich vom 15. Dez. 1890; § 9 Preuß. Gef. der Vereinigung der Insel Helgoland mit der preuß. Monarchie v. 14. Febr. 1891. Die Gemeinde Helgoland ist nach geltendem Reichsrecht nicht befugt, Einfuhrzölle auf Bier, Wein, weinähnliche Getränke, Schaumwein und schaumweinähnliche Getränke sowie Trinksbranntwein und Spirit in der von ihr angeordneten Weise zu erheben.

Dem Ersuchen des RZG. um Erstattung eines Gutachtens über die vorstehend umschriebene Frage liegt die Tatsache zugrunde, daß die Gemeindevertretung Helgoland mit Beschl. v. 31. März 1924, der unterm 1. April 1924 von der Aufsichtsbehörde genehmigt wurde, die von dem britischen Gouverneur seinerzeit auf die bezeichneten Getränke gelegten Zölle mit Wirkung v. 1. April 1924 erhöht hat. Daß es sich bei diesen Abgaben nicht um Steuern i. S. des § 15 FinAusglG., sondern um Zölle handelt, kann nicht zweifelhaft sein, da, wie die grundlegende W.D. Nr. 1 des britischen Gouverneurs

von 1878 ergibt, die Abgabe auf den Vorgang der Einführung der Getränke in das Gebiet der Landgemeinde Helgoland schlechthin und nicht auf die Einführung der Getränke zum örtlichen Verbrauch gelegt ist.

Ob sich der RZG. bei wörtlicher Auslegung des § 43 ABG.D. im Zusammenhange mit § 3 für berufen halten könne, das erbetene Gutachten zu erstatten, kann zweifelhaft erscheinen, da es sich weder um die Auslegung der ABG.D. noch um die Auslegung eines Gef. handelt, das eine einzelne Steuer, für deren Verwaltung die ABG.D. gilt, regelt oder sichert. Der Große Sen. erachtet es indessen dem Zweckgedanken des § 43 entsprechend, wenn die Befugnis, ein Gutachten des RZG. einzufordern, dem RZG. in allen Streitfragen zuerkannt wird, in denen der RZG. gegebenenfalls als Spruchbehörde oder Beschlussebehörde zu entscheiden hätte. Eine solche Möglichkeit würde vorl. Falles gegeben sein, wenn zwischen dem RZG. und der preuß. Landesregierung eine Meinungsverschiedenheit darüber entstünde, ob der § 9 des preuß. Gef., betr. die Vereinigung der Insel Helgoland mit der preuß. Monarchie v. 14. Febr. 1891 (GS. 1891, 11) mit dem geltenden Reichsrecht noch vereinbar ist.

Diese Vorschrift lautet: „Die für Rechnung des Gemeindefiskus in Helgoland zur Hebung kommenden Zölle, Steuern usw. sind bis auf weiteres fernerhin zu den Zwecken, welchen sie bisher gebient haben, zu verwenden. Die Verwaltung der bezeichneten Einnahmen und die Verwendung derselben erfolgt unter staatlicher Leitung und Aufsicht.“ Sie stellt sich nach der in Entsch. des RZG. 20, 54 zum Ausdruck gekommenen Auffassung als eine landesrechtl. Steuervorschrift dar, weil sie die Befugnis des Gemeindefiskus Helgoland zur Erhebung von Zöllen, d. i. von Steuern i. S. § 1 ABG.D., regelt.

Gemäß § 6 FinAusglG. wäre der RZG. zur bindenden Entsch. über diese Meinungsverschiedenheit berufen und nicht etwa der Staatsgerichtshof, weil es sich auch um die Auslegung des Art. 178 Abs. 2 WVerf. handelt (s. Art. 15 Abs. 3 WVerf.).

Grundlegend für das zu erstattende Gutachten ist § 2 Satz 1 WVerf., betr. die Vereinigung von Helgoland mit dem Deutschen Reich. Vom 15. Dez. 1890 (RGBl. 207), der bestimmt, daß mit dem Tage der Einverleibung in den preuß. Staat die Bef. des Deutschen Reichs, mit Ausnahme des Abschn. VI über das Zoll- und Handelswesen, auf der Insel in Geltung tritt. Die Reg. Ver. zum Entw. dieses Gef. (RD. Drucks. 1890/1892 Nr. 145 S. 821) hat hierzu folgende Erläuterung gegeben: „Zugleich mit dem Anschluß wird auch die WVerf. in Kraft treten. Es bedarf jedoch einer Einschränkung der in letzterer enthaltenen Vorschriften zunächst aus dem Grunde, weil gem. Art. XII Nr. 5 des deutsch-engl. Vertrags die Verpflichtung besteht, den zur Zeit auf der Insel geltenden Zolltarif bis zum 1. Jan. 1910 nicht zu erhöhen. Um dieser Bestimmung gerecht zu werden, erscheint es das einfachste und richtigste, daß die Insel zunächst außerhalb der gemeinschaftlichen Zollgrenze bleibt. Auf der anderen Seite würde es nicht zweckmäßig sein, dem Reich die Bestimmung über die Gestaltung des Zollwesens während des hiernach vorzunehmenden Übergangszustandes, insbes. auch die Bestimmung über etwaige Abänderungen des auf der Insel geltenden Zolls zuzuweisen; vielmehr ist das Fortbestehen der dafelbst zur Zeit erhobenen Zölle so durchaus von örtlichen Bedürfnissen abhängig, und es sind die Vorschriften über die Erhebung der Zölle so lokaler Natur, daß die einseitige Erhaltung und Entwicklung der gegenwärtigen Einrichtungen am besten in der Hand der Landesregierung belassen werde. Demgemäß ist vorgeschlagen, von der Einführung des Abschn. VI WVerf. bis auf weiteres abzusehen.“

Es handelte sich hiernach nicht nur darum, Helgoland zu einem Zollausschlußgebiet im gewöhnl. Sinne (zu vgl. das Gutachten des Großen Sen. v. 21. Febr. 1925 (RZG. 15, 295)) zu erklären, d. h. die Anwendung der Zollges. für das Helgoländer Gebiet nur tatsächlich dadurch auszuschließen, daß es außerhalb der Zollgrenze gelassen wurde. Solche Zollausschlüsse kennt auch die neue WVerf. nach Art. 82 Abs. 4, und ihre Fortgeltung ergibt sich arg. Art. 82 Abs. 4 Satz 2 und Art. 178 Abs. 2 Satz 1. Vielmehr handelte es sich bei § 2 WVerf. v. 5. Dez. 1890 um eine Einschränkung der Zollgesetzgebungsgewalt des Reichs selbst. Diese Vorschrift war einerseits eine verfassungsgesetzliche, insofern sie die WVerf. in Kraft setzte, gleichzeitig aber auch eine verfassungsändernde, indem sie einen bestimmten Teil der Bef. von der Geltung auf Helgoland ausnahm. So auch v. Sehdel, Komm. z. Verflrkunde für das Deutsche Reich S. 226 Abs. 4. Es kann sich daher fragen, ob nicht schon mit der vollständigen Aufhebung der WVerf. v. 16. April 1871 durch Art. 178 Abs. 1 der neuen WVerf. der Sonderstellung, die Helgoland in bezug auf die Erhebung eigener Zölle eingenommen war, der Boden entzogen worden ist. Jedenfalls ist diese Sonderstellung Helgolands durch Art. 178 Abs. 2 Satz 1 der neuen WVerf. aufgehoben worden. Hiernach sollen die übrigen Bef. und W.D. des Reichs nur in Kraft bleiben, soweit ihnen die neue WVerf. nicht entgegensteht. Dies ist aber bez. der Erhebung von Zöllen durch die Gemeinde Helgoland der Fall. Nach Art. 6 Biff. 6 der geltenden WVerf. hat das Reich die ausschließliche Gesetzgebung über das Zollwesen sowie die Einheit des Zoll- und Handelsgebiets. Damit ist es unvereinbar, daß in einem

¹⁾ Vgl. ZB. III Berlin Ur. v. 4. Febr. 1927, 20 O 870/26, oben S. 1774.

Teile des Reichs die Gesetzgebung über Zölle dem Lande oder einer Gemeinde überlassen bleibt. Zur Aufrechterhaltung der früheren Sonderstellung Helgolands auf diesem Gebiete hätte es einer ausdrücklichen Vorchrift in der neuen Verf. bedurft. Da dies nicht geschehen ist, ist für diese Sonderstellung in der neuen Verf. kein Raum mehr, sie ist weggefallen.

(RFG., Groß. Sen., Gutacht. v. 23. Mai 1927, Gr S D 1/27 S.)

2. Einzelne Senate.

× 2. § 59 ZollG.; § 5 Abs. 4, §§ 13, 16 Abs. 3 RBahnG. Die Deutsche Reichsbahngesellschaft kann keine Vergütung dafür beanspruchen, daß sie nach Maßgabe des § 59 ZollG. Räume an die Zollverwaltung überläßt und bauliche Einrichtungen für Zwecke der Zollabfertigung trifft.

Für die Rechtsverhältnisse der Deutschen Reichsbahngesellschaft ist in erster Linie das RBahnG. v. 30. Aug. 1924 (RGBl. II S. 272) maßgebend. Nach § 5 Abs. 1 dieses Gesetzes überträgt das Reich der Gesellschaft das ausschließliche Recht zum Betriebe der Reichseisenbahnen. Mit diesem Betriebsrecht gehen, wie im § 5 Abs. 4 weiter bestimmt ist, unbeschadet der Vorschriften dieses Gesetzes und der Gesellschaftsatzung auf die Gesellschaft alle mit den Reichseisenbahnen und alle mit dem Unternehmen „Deutsche Reichsbahn“ verbundenen Rechte und Pflichten über.

Beim Inkrafttreten des RBahnG., wie schon vorher beim Inkrafttreten der Verordnung v. 12. Febr. 1924 über die Schaffung eines Unternehmens „Deutsche Reichsbahn“ (RGBl. I S. 57), ruhte auf den deutschen Eisenbahnen als eine Last des öffentlichen Rechts die Verpflichtung zur Mitwirkung bei der Zollabfertigung auf Grund des § 59 ZollG. v. 1. Juli 1869, der folgendes bestimmt: „Die Eisenbahnverwaltung hat auf den für die Zollabfertigung bestimmten Stationsplätzen die für die zollamtliche Abfertigung und für die einseitige Niederlegung der nicht sofort zur Abfertigung gelangenden Gegenstände erforderlichen Räume zu stellen beziehungsweise die nach der Anordnung der Zollbehörde hierfür nötigen baulichen Einrichtungen zu treffen.“

Im Anschluß hieran enthält die EisbahnZollD. v. 21. Dez. 1912 (ZBl. f. d. D. N. 1913 S. 31) im § 5 Abs. 1 folgende Bestimmung: „Die Eisenbahnverwaltungen haben auf den für die Zollabfertigung bestimmten Bahnhöfen (Zollbahnhöfen) im Einvernehmen mit der Zollbehörde unentgeltlich die Räume und sonstigen baulichen Einrichtungen für die zollamtliche Abfertigung und für die einseitige Niederlegung der nicht sofort abgefertigten Gegenstände zu stellen.“

Hiernach waren die deutschen Eisenbahnen bei der Neuordnung im Jahre 1924 verpflichtet, der Zollverwaltung im Rahmen des § 59 ZollG. unentgeltlich Beistand zu leisten. Diese Verpflichtung ist nach § 5 Abs. 4 RBahnG. auf die Deutsche Reichsbahngesellschaft übergegangen, falls sich nicht aus den Vorschriften des RBahnG. oder der Gesellschaftsatzung etwas anderes ergibt. Einschlägig ist hier der § 16 Abs. 3 RBahnG., der wie folgt lautet: „Die für die Eisenbahnen allgemein geltenden Gesetze und Verordnungen sind auf die Gesellschaft insoweit anzuwenden, als sie diesem Gesetze oder der Gesellschaftsatzung nicht widersprechen. Soweit sie sich lediglich auf Privatbahnen ... beziehen, sind sie auf die Gesellschaft nicht anzuwenden.“

Die Vorschriften im § 59 ZollG. und des § 5 EisbahnZollD. stellen sich als „für die Eisenbahnen allgemein geltende“ Bestimmungen dar. Es handelt sich um eine im Interesse der Zollverwaltung geschaffene Verpflichtung, die den privaten Eisenbahnunternehmer ebenso trifft wie die Staatsbahnen. Die Bestimmung im § 59 ZollG. ist daher nach § 16 Abs. 3 RBahnG. auf die Deutsche Reichsbahngesellschaft anzuwenden, falls sie nicht mit den Vorschriften des RBahnG. oder der Gesellschaftsatzung in Widerspruch steht. Ein solcher Widerspruch liegt nicht vor. Die einzige Bestimmung, bezüglich der die Frage aufgeworfen werden könnte, ob sie mit § 59 ZollG. sich vereinbaren läßt, ist § 13 RBahnG., wonach Leistungen der Gesellschaft für Verwaltungen des Reiches nach den im geschäftlichen Verkehr üblichen Sätzen angemessen abzugelten sind. Wie der Senat jedoch bereits in dem Gutachten v. 9. Juli 1926, VD 91/25 (RFG. 19, 206) ausgesprochen hat, ist die Deutsche Reichsbahngesellschaft eine Gesellschaft eigenen Rechtes mit privatwirtschaftlichem Charakter, aber mit starkem öffentlich-rechtlichen Einschlag. Für die Rechte und Pflichten, welche die Deutsche Reichsbahngesellschaft als Trägerin öffentlicher Verwaltung hat, gelten die allgemeinen Grundzüge des Verwaltungsrechts.

Der § 13 RBahnG. gehört, wie in dem Gutachten v. 9. Juli 1926 ausgesprochen ist, zu den Vorschriften, die nur für die privatwirtschaftliche Betätigung der Reichsbahngesellschaft gelten. Daraus folgt, daß der § 13 RBahnG. für die Frage, ob die Reichsbahngesellschaft für ihre Mitwirkung bei der Zollabfertigung Vergütung verlangen kann, nichts besagt.

(RFG., V. Sen., Gutachten v. 21. Dez. 1926, VD 4/26, RFG. 20, 121.)

b) Entscheidungen.

1. Steuerüberleitung und Vermögensteuer.

× 3. §§ 5, 6 StUG.; § 48 der III. SteuerNotV. gilt noch für das Gebiet des Steuerüberleitungsgesetzes.

Der Beschwerdeführer hatte auf Grund des § 5 StUG. fröhzeitig eine anderweitige Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Zeit v. 1. Jan. bis zum 30. Juli 1926 mit der Begründung beantragt, daß er überhaupt nicht vorauszahlungspflichtig gewesen sei. Der Antrag ist abgelehnt worden.

Es könnte zunächst fraglich erscheinen, ob § 48 der III. SteuerNotV. für das Gebiet des StUG. noch gültig ist. Die III. SteuerNotV. wollte durch die Vorschriften der §§ 45—55 des Abschnitts VII, wie dessen Überschrift ausdrücklich kundgibt, die Steuerrechtspflege vereinfachen; so hat sie unter anderem durch §§ 46, 47 für die Steuerrechtspflege die Mitwirkung ehrenamtlicher Mitglieder wesentlich eingeschränkt und durch § 48 zugelassen, daß bei Berufungen, deren Beschwerdegegenstand keinen höheren Wert hat als 50 M., die Rechtsmittelbehörde nach freiem Ermessen entscheiden könne, ohne daß es einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts oder einer Stellungnahme zu Rechtsfragen bedürfte. Durch die Festsetzungen in den §§ 45—55 sind die entsprechenden Bestimmungen der RAbgD. ergänzt und abgeändert worden. Soweit es sich dabei, wie in den genannten §§ 46, 47, um immerhin nicht bedeutungslose Einschränkungen handelt, mochten sich diese durch die Notwendigkeit rechtfertigen, wegen der finanziellen Notlage des Reichs auf allen Gebieten der staatlichen Betätigung die Verwaltungskosten nach Möglichkeit herabzumindern. Wie jedoch in der Begründung zu dem Gesetzentwurf über die Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens (RDruckf. 799 III 1924/25, 11/12) ausdrücklich ausgeführt ist, bestand von Anfang an darüber Übereinstimmung, daß diese §§ 46, 47 nur für kurze Zeit in Kraft bleiben sollten. Demgemäß sind sie durch Art. V § 2 des endgültigen Gesetzes v. 10. Aug. 1925 wieder aufgehoben und die durch sie herbeigeführte vorübergehende Einschränkung des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen wieder beseitigt worden. Alle anderen Bestimmungen des Art. VII der III. SteuerNotV. aber bestehen hiernach, da eine zeitliche Beschränkung in der III. SteuerNotV. von vornherein überhaupt nicht vorgesehen war, im vollen Umfang weiter. So besteht auch für das im Streitfall in Betracht kommende Gebiet des StUG. der § 48 der III. SteuerNotV. noch zu Recht.

Entscheidungen, die auf Grund des § 48 der III. SteuerNotV. ergangen sind, können nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes durch Rechtsbeschwerden mit Erfolg nur angefochten werden, wenn die Rechtsmittelbehörde den Begriff des freien Ermessens (§ 6 RAbgD.) verkannt hat. Das ist hier nicht der Fall.

(RFG., I. Sen., Ur. v. 12. Okt. 1926, I A 334/26.)

4. 1. Der fingierte Anschaffungs- oder Herstellungspreis im § 31 Abs. 2 VermStDurchfVest.

2. § 220 RAbgD. Verböserung zuungunsten der Rechtsbeschwerde des FinA. †)

Den Gegenstand der Rechtsbeschwerde bildet die Bewertung des der Steuerpflichtigen gehörenden Bankgebäudes zur Vermögensteuer 1924. Den Wert, den die Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit dem von ihr vorgelegten Gutachten anerkennt, hat das FinA. um die Beträge von 50 000 GM. und 44 000 GM. erhöht, mit denen es folgende Bewandnis hat. Da das alte Bankgebäude für den Betrieb zu klein geworden war, so hatte die Steuerpflichtige i. J. 1908 das bebante Nachbargrundstück Nr. 30 für 142 000 M. hinzugekauft. Der Preis war nach dem Gutachten des Sachverständigen um etwa 50 000 M. zu hoch. Die auf dem Grundstück stehenden Gebäude sind bis auf ein Quergebäude abgebrochen und in den Jahren 1909/10 durch neue ersetzt worden. Den Wert der abgebrochenen Baulichkeiten schätzte der Sachverständige auf 44 000 M. Die von dem Sachverständigen als Überpreis angenommenen 50 000 M. und als Wert der abgebrochenen Gebäude angeführten 44 000 M., die in der Bilanz der Steuerpflichtigen von 1910 aktiviert worden waren, hat das FinA. dem vom Sachverständigen ermittelten Vermögensteuerwerte, den es im übrigen der Steuerberechnung im Einspruchsverfahren zugrunde gelegt hat, hinzugerechnet. Der Berufung der Steuerpflichtigen, die sich lediglich gegen die Hinzurechnung der 44 000 M. für das abgebrochene Gebäude richtete, hat das FinGer. stattgegeben.

Gegen diese Entsch. hat das FinA. Rechtsbeschwerde eingelegt. Der mit 44 000 GM. angenommene Wert der abgebrochenen Gebäude gehöre zum Anschaffungspreis i. S. § 31 Abs. 2 VermSt.

Zu 4. 1. In dieser Entsch. ist von besonderem Interesse die Gegenüberstellung des rein additionell errechneten einkommensteuerrechtlichen Anschaffungs- oder Herstellungspreises und des der wirtschaftlichen Marktlage entsprechenden vermögenssteuerrechtlichen Anschaffungs- oder Herstellungspreises. Die sachliche Verschiedenheit ist einleuchtend begründet.

2. Beachtlich sind ferner die von vollem Verständnis für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen getragenen Ausführungen über die reformatio in pejus.

R. Dr. Brzezinski, Berlin.

Durchf. Best., weil hierunter der Preis zu verstehen sei, den die Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, wenn sie Ende 1913 das fragliche Grundstück gekauft, das alte Gebäude abgerissen und das neue darauf errichtet hätte.

Das Verlangen der Rechtsbeschwerde, den Wert der abgetrochnenen Gebäude von 44 000 G.M. dem Vermögenssteuerwerte des Grundstücks wieder hinzuzurechnen, ist unbegründet. Das vom FinV. angeführte Ur. des RfV. v. 3. März 1926 VI A 142/26 (RStV. 1926 Nr. 352 S. 266, St. u. Wirtsch. 1926 Nr. 223 S. 728, 729) besagt allerdings, daß, wenn jemand ein Grundstück mit Gebäuden, die für seine Zwecke nicht geeignet sind, erwirbt, diese niederreißen und für seine Zwecke geeignete Gebäude darauf herstellen läßt, das Grundstück mit den neuen Gebäuden für ihn einen Herstellungspreis hat, der sich zusammensetzt aus den Kosten für die Anschaffung des Grundstücks, für die Niederreißung der alten Gebäude und für die Errichtung der neuen. Das FinV. übersieht aber, daß sich dieses Urteil nicht auf die Vermögensteuer, sondern auf die Einkommensteuer bezieht, und daß bei dieser die Sache wesentlich anders liegt als bei der Vermögensteuer 1924. Bei der Einkommensteuer ist der vom Steuerpflichtigen tatsächlich aufgewendete Anschaffungs- oder Herstellungspreis zugrunde zu legen. Bei der Vermögensteuer 1924 scheidet dagegen der tatsächlich aufgewendete Anschaffungs- oder Herstellungspreis vollkommen aus, vielmehr ist von dem Preise auszugehen, der Ende 1913 zur Anschaffung oder Herstellung eines entsprechenden neuen Gegenstandes aufzuwenden gewesen wäre (§ 31 Abs. 2 VermStDurchf. Best.). Es ist also festzustellen, was die Neuherstellung des Gebäudes, so wie es am 31. Dez. 1923 da stand, am 31. Dez. 1913 gekostet haben würde, ohne Rücksicht darauf, was der Steuerpflichtige infolge irgendwelcher besonderen Umstände tatsächlich dafür aufgewendet hat. Entscheidend ist allein der objektive Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Diese Auslegung ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus dem Zwecke der Wertermittlungsvorschriften des § 31 a. a. D. Es handelt sich um eine Vermögensteuer. Eine solche will das Vermögen nach seinem Werte an einem bestimmten Stichtag belasten. Da es nun wegen der schwankenden und unsicheren Werterhältnisse der damaligen Zeit und der sich daraus ergebenden Bewertungsschwierigkeiten nicht angängig erschien, der Vermögensteuer 1924 den gemeinen Wert v. 31. Dez. 1923 zugrunde zu legen, so ist im § 31 a. a. D. ein schematisches Verfahren vorgeschrieben, um zu einem Vermögenssteuerwerte zu gelangen, von dem angenommen werden darf, daß er in der Regel dem gemeinen Werte am 31. Dez. 1923 einigermassen nahekommt und eine möglichst gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen gewährleistet. Eine gleichmäßige Belastung kann aber nur dann erreicht werden, wenn der zugrunde zu legende Friedensneuwert ausschließlich nach objektiven Gesichtspunkten bemessen wird. Daß im Einzelfalle der vom Steuerpflichtigen tatsächlich aufgewendete Anschaffungs- oder Herstellungspreis als Anhaltspunkt für die Ermittlung des objektiven Wertes benutzbar ist, kann hieran nichts ändern. Wäre die Auffassung des FinV. zutreffend, daß erhöhte Aufwendungen des Steuerpflichtigen dem Vermögenssteuerwerte hinzuzurechnen seien, so müßte folgerichtig bei besonders geringen Aufwendungen ein Abschlag gemacht werden. Dann wäre die Höhe des Vermögenssteuerwertes davon abhängig, ob der Steuerpflichtige den zu bewertenden Gegenstand besonders billig (z. B. in der Inflationszeit) oder besonders teuer erworben hat, was eine ganz ungleichmäßige Belastung zur Folge haben würde. Gerade dies sollte aber durch die Bewertungsvorschriften der II. SteuerNotVd. vermieden werden. Übrigens würden die gleichen Grundsätze gelten, wenn der gemeine Wert i. S. § 138 ABG.D. maßgebend wäre, da auch dieser nach objektiven Gesichtspunkten zu bemessen ist.

Diese Erwägungen nötigen dazu, bei der Bewertung des fraglichen Grundstücks nicht nur den Wert der abgetrochnenen Gebäude, sondern auch den nach dem Sachverständigengutachten bezahlten Überpreis von 50 000 M. außer Betracht zu lassen. Daß die Steuerpflichtige weder in der Berufung noch in der Rechtsbeschwerde die Gutzuweisung der 50 000 M. angefochten hat, steht der Nachprüfung dieses Punktes durch den RfV. nicht entgegen, da die Rechtsmittelbehörden an die gestellten Anträge nicht gebunden sind, sondern die Rechtsmäßigkeit der Veranlagung, auch soweit sie nicht angefochten ist, von Amts wegen zu prüfen haben (§ 228 ABG.D.) und das Verbot der Verböserung durch den RfV. (§ 228 ABG.D.) zugunsten des FinV. nicht gilt (Wecker, ABG.D. § 228 Anm. 5).

(RfV., I. Sen., Ur. v. 20. Okt. 1926, I A 291/26.)

*

5. Vermögensteuerpflicht von Logen. †)

Unbegründet ist das Verlangen der Rechtsbeschwerde, die Loge als ausschließliche gemeinnützig von der Vermögensteuer nach

Zu 5. Hier ist weniger der zur Aufhebung führende Rechtsverstoß des FinGer. von Interesse als die grundsätzliche Auseinandersetzung über das Wesen der Logen. Bei aller Würdigung ihrer Vorzüge verneint der RfV. ihre Gemeinnützigkeit. Diese Auffassung erscheint auch als begründet. Die Logen sind individualnützig, insofern sie den einzelnen heben und fördern wollen. Daß sie hierdurch mittelbar der Allgemeinheit nützen, ist kein hinreichendes

§ 5 Nr. 7 VermStG. v. 18. April 1922 steuerfrei zu stellen. Wie die meisten Logen verfolgt auch die Beschwerdeführerin nach ihren Satzungen unter anderem den Zweck der sittlichen Verebelung ihrer Mitglieder. Nach § 1 der Satzungen will die Beschwerdeführerin dahin wirken, daß die Mitglieder sich in jeder Lage als Ehrenmänner bewähren, und im Vorwort zu den Satzungen heißt es, daß die Logen (nämlich die Logen des engeren Kreises, zu dem sich die Beschwerdeführerin zählt) darauf bedacht seien, bei ihren Mitgliedern den Sinn für höhere Interessen, für alles Gute, Edle und Schöne zu wecken. Ein jedes Mitglied solle sich mit den anderen eins fühlen in seinen Gesinnungen und seinen Bestrebungen, in dem Bewußtsein, bei ihnen in allen Lebenslagen Rat und Hilfe zu finden; der Verkehr mit den in der Loge neu gewonnenen Freunden solle ihn entschädigen für andere, meist oberflächliche empfindene Aufnahmen eines neuen Mitglieds. Wenn auch der Procentsatz der Abgewiesenen nur gering sein sollte, so wäre das noch kein schlüssiger Beweis dafür, daß die Aufnahmebestimmungen in der Praxis nicht in voller Schärfe gehandhabt werden. Die Tatsache könnte sich auch so erklären, daß in Kenntnis der strengen Bestimmungen die Aufnahme erst dann förmlich nachgefragt wird, wenn das zukünftige Mitglied oder der Vorschlagende sich darüber vergewissert hat, daß der Antrag voraussichtlich keinen Schwierigkeiten begegnen wird. Im übrigen ist nach der Fassung der Vorschrift in § 5 Nr. 7 VermStG. die Satzung und nicht etwa eine davon abweichende Übung maßgebend. Gilt hiernach das ethische Ziel, das neben den Wohlthatigkeitsbestrebungen im Vordergrund der Logenzwecke steht, unmittelbar nur einem engeren Kreise, so kann dieser Zweck der Logenbetätigung nicht als gemeinnützig gelten. Für die Beschwerdeführerin ist daher schon aus diesem Grunde, auch wenn sonst ihre Bestrebungen als gemeinnützig oder mildtätig anzusehen wären, der Charakter der ausschließlichen Gemeinnützigkeit zu verneinen.

Ein Rechtsverstoß oder doch wenigstens die Möglichkeit eines Rechtsverstoßes liegt insofern vor, als vom FinGer. das Inventar als steuerbares Vermögen angesehen ist. Das Inventar hätte zur Steuer hier nur herangezogen werden können, wenn es Teil eines Betriebsvermögens ist (vgl. § 10 Nr. 5 VermStG.). Ob das FinGer. angenommen hat, daß die Beschwerdeführerin durch die vom Buchprüfer festgestellte regelmäßige Vermietung ihrer Räume und ihres Mobiliars ein Gewerbe betreibt, ist in der Vorentscheidung nicht erkennbar geprüft worden. Eine Erörterung dieser Frage wäre aber um so mehr erforderlich gewesen, als bei der Bewertung des Hauses E. offenbar nicht davon ausgegangen ist, daß das Grundstück ganz oder zum Teil einem Gewerbe dient.

(RfV., I. Sen., Ur. v. 21. Dez. 1926, I A 259/26.)

2. Reichsabgabenordnung.

× 6. §§ 6, 84, 90, 98 ABG.D.; § 37 UmfStG. 1922. Der Steuerschuldner darf grundsätzlich Steuerschulden nicht schlechter behandeln wie seine übrigen Schulden. Eine Steuerverkürzung i. S. § 90 ABG.D. ist schon dann eingetreten, wenn der Steuerschuldner fällig gewordene Umsatzsteueranzahlungen nicht rechtzeitig leistet. Die Haftbarmachung der im § 90 ABG.D. genannten Personen setzt neben schuldhafter Handlungsweise, durch welche die Steuerverkürzung verursacht worden ist, voraus, daß das FinV. hierdurch nicht gegen Recht und Billigkeit gem. § 6 ABG.D. verstößt. Die im § 90 ABG.D. vorgesehene Zustimmung des LandesFinV. schließt das Recht der Steuergerichte nicht aus, zu prüfen, ob die Haftbarmachung recht und billig ist. †)

Nach § 90 ABG.D. haften die Vertreter von jur. Personen insofern neben dem StPfl. persönlich, als durch schuldhafteste Verletzung der ihnen nach §§ 84—89 ABG.D. auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt worden sind. Unstreitig ist das Reich durch die Nichtzahlung von erhöhter UmfSt. (VirusSt.) seitens der St-

des Kriterium der — ausschließlichen — Gemeinnützigkeit; deren Voraussetzungen sind vielmehr nur dann gegeben, wenn der einzelne leblich als Teil der Gesamtheit oder doch eines weiten Kreises von den Bestrebungen Nutzen erfährt.

W. Dr. Wreszinski, Berlin.

Zu 6. Eine wichtige und billigenwerte Entsch., deren grundsätzliche Bedeutung für zwei Fragen klarzustellen ist, die beide in das

Pflicht, um diesen Betrag in seinem Steueraufkommen verkürzt worden. Die Gesellschaft hatte monatlich ihre Vorauszahlungen zu machen. Der Beschwoßführer, der die Leitung der Gesellschaft als Geschäftsführer tatsächlich allein in der Hand hatte, war als solcher gemäß § 84 RAbgD. verpflichtet, dafür zu sorgen, daß die Steuer aus den Mitteln, die er für die Gesellschaft verwaltete, entrichtet wurde. Er trug also auch die Verantwortung dafür, daß monatlich die Vorauszahlungen geleistet wurden. Der Einwand des Beschwoßführers, die von der Gesellschaft vereinnahmten Beträge hätten bei der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft nicht entfernt gereicht, um Löhne, Materialien usw. zu bezahlen, es hätten vielmehr noch fremde Betriebsmittel herein genommen werden müssen, um den Betrieb aufrechtzuerhalten, ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FinGer. unzutreffend.

Der Einwand ist aber auch verfehlt. Praktisch läuft er darauf hinaus, daß der Steuerschuldner vor Befriedigung der Steuerschulden zuerst seine anderen Gläubiger befriedigen könnte. Das ist grundsätzlich unzulässig. Die Steuerschulden dürfen vom Steuerschuldner im allgemeinen nicht schlechter behandelt werden als die übrigen Schulden. Glaube der Beschwoßführer aus einem besonderen Grunde zur Innehaltung der monatlichen Steuerzahlungen nicht verpflichtet zu sein, so dürfte er nicht ohne weiteres die regelmäßigen Steuerzahlungen unterlassen. Er hätte zum mindesten unter Darlegung der schwierigen Wirtschaftslage der von ihm vertretenen Steuerschuldnerin den Versuch machen müssen, durch einen Stundungsantrag die monatlichen Steuerzahlungen hinauszuschieben. Das hat er nicht

bisher wenig geklärte Gebiet der steuerrechtl. Ermessensentscheidungen hineingehören.

I. Der vom RFS. aufgestellte Satz: „Der Steuerschuldner darf grundsätzlich Steuerschulden nicht schlechter behandeln als seine übrigen Schulden“, ist gewiß an sich richtig. Gerade wer in der wissenschaftlichen Ausdeutung des materiellen Grundverhältnisses dessen schuldrechtlichen Charakter betont und die Gleichordnung von Steuerschuldner und Steuerschuldner auf der Rechtsgrundlage des gesetzlich normierten Tatbestandes nachzuweisen bemüht ist, wird eine grundsätzliche Verschiedenheit von Steuerschuld und privatrechtlicher Schuld rechtlich jedenfalls nicht anerkennen können. Fraglich bleibt nur, ob und inwieweit für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise dieser Satz in vollem Umfange aufrecht zu erhalten ist. Auch unter diesem Gesichtspunkt befriedigt die Entsch. vollauf: Man kann von jedem Schuldner, er mag sich in noch so großer wirtschaftlicher Bedrängnis befinden, verlangen, daß er seine ihm obliegenden Steuerleistungen nicht einfach unterläßt, ohne mit den Finanzbehörden zum mindesten in Unterhandlungen darüber einzutreten, ob und inwieweit durch Stundung Entgegenkommen zu zeigen sei. Die Gewährung der Stundung ist in das Ermessen der Finanzbehörden gestellt, und gerade von der Handhabung dieses Ermessens wird es oftmals abhängen, ob ein von seinen Gläubigern bedrängter Schuldner sich wirtschaftlich über Wasser halten kann oder dem sofortigen Zusammenbruch ausgesetzt ist. In der gegenwärtigen Dauerkrise der Wirtschaft hängt die Eröffnung des Konkursverfahrens — das ist eine allbekannte Tatsache — sehr häufig von der Stellungnahme des FinV. zu Stundungsanträgen ab. Daher ist es nicht müßig, zu fragen, wie sich die Finanzbehörden grundsätzlich derartigen Gesuchen gegenüber zu verhalten haben.

Einerseits ist die Gefahr nicht zu verkennen, die in einem allzu großen Entgegenkommen für den Fiskus liegt. Wäre der Schuldner tatsächlich noch in der Lage, bei höchster Anspannung seiner wirtschaftlichen Kräfte die geforderten Steuerleistungen zu erbringen, so bedeutet (namentlich wiederholte) Stundungsbewilligung eine gewisse Schwächung des Steuerschuldners an den ihm an sich erwünschten Zustand; er wird nur allzu leicht dazu gebracht, nicht mehr ernsthaft mit der Einziehung der gestundeten Beträge zu rechnen; verweigert dann schließlich das FinV. eine weitere Prolongierung, so sieht sich der Steuerpflichtige plötzlich einer wirtschaftlichen Situation gegenüber, die er in ihrer schwerwiegenden Bedeutung vorher nicht übersehen hat. — Eine unmittelbare Gefahr für den Fiskus liegt ferner darin, daß im Falle des unvermeidlichen Konkurses schließlich erheblich weniger an Masse da ist, die zur Befriedigung des Steuerschuldners ausreicht, als wenn die Finanzbehörde in einem früheren Zeitpunkt Stundungsgesuche abgelehnt hätte.

Andererseits darf aber auch nicht verkannt werden, daß vom privatwirtschaftlichen Standpunkte aus Steuerschuld und sonstige Schulden zum mindesten psychologisch nicht völlig nach dem gleichen Maßstabe gemessen werden. Der seinen Privatgläubigern gegenüber säumige Schuldner verliert seinen Kredit, d. h. die Möglichkeit, sein Unternehmen weiterzuführen und über eine vielleicht nur vorübergehende Schwierigkeit hinwegzukommen. Die Bezahlung fiskal. Schulden dagegen hebt seinen Kredit privatwirtschaftlich nicht; ja es ist psychologisch zu verstehen, wenn heutzutage Privatgläubiger ihren Schuldner mehr oder weniger deutlich darauf aufmerksam machen, daß es durchaus nicht in ihrem Interesse gelegen sei, einen pünktlichen Steuerzahler als Schuldner zu haben. So kann ohne Übertreibung gesagt werden: Wer in der Bezahlung seiner Steuerschulden säumig ist, schafft sich nach der privatwirtschaftlichen Seite hin Be-

getan. Das FinGer. hat daher mit Recht eine schuldhafte Verletzung der dem Beschwoßführer nach § 84 RAbgD. auferlegten Pflicht zur rechtzeitigen Steuerzahlung aus Mitteln der Steuerschuldnerin angenommen. Die Verkürzung des Steueranspruchs des Reichs war in dem Augenblick gegeben, als der Beschwoßführer unterließ, die fällig gewordenen Steuervorauszahlungen aus den Mitteln der Steuerschuldnerin zu zahlen (§ 37 UmStG. fröh. Fass.). Damit ist aber die Haftung des Beschwoßführer für die durch sein Verschulden verkürzten Steueransprüche des Reichs (§ 90 RAbgD.) gegeben.

Im Gegensatz zur Durchsetzung der Steueransprüche gegenüber dem StPfl. sind die FinV. zur Geltendmachung der Haftansprüche nach § 90 RAbgD. nicht unter allen Umständen verpflichtet. Es ist vielmehr in ihr pflichtgemäßes Ermessen gestellt, ob sie die Haftansprüche geltend machen wollen. Das ergibt sich zunächst daraus, daß in § 98 RAbgD. die FinV. für befugt erklärt werden, neben dem StPfl. denjenigen, der für die Steuer mithaftet, in Anspruch zu nehmen. Für die Haftung nach § 90 ist überdies weiter vorgehien, daß das FinV. zur Geltendmachung der Haftung der Zustimmung des FinV. bedarf. Nach § 6 RAbgD. haben aber die Finanzbehörden, wo sie eine Entsch. nach ihrem Ermessen zu treffen haben, hierbei Recht und Billigkeit zu beobachten. Ob dieser Grundsatz verletzt ist, unterliegt der Nachprüfung des RFS. Das gilt auch dann, wenn bereits, wie hier, eine andere Instanz, nämlich das FinV., tätig geworden ist und nach § 90 RAbgD. seine Zustimmung zur Geltendmachung des Schadenersatzanspruchs gegeben hat. Bei der Erteilung dieser Zustimmung handelt es sich lediglich um eine

wegungsfreiheit. Ist derartige von irgendwelcher Bedeutung für die Ermessensentsch. der Finanzbehörden? Auf den ersten Blick möchte man das verneinen. Der Fiskus ist nicht dazu da, durch Verzicht auf seine Ansprüche anderen Vorteile zu verschaffen. Andererseits muß aber auch gerade hier beachtet werden, daß der Fiskus eben nicht nur Fiskus ist, sondern gleichzeitig als Staat Hüter der Interessen der Allgemeinheit, und letztere verlangen es nicht selten, den sich nur in vorübergehenden Schwierigkeiten befindlichen Schuldner in seiner Gesamteigenschaft über Wasser zu halten. Wenn das nur dadurch erreicht werden kann, daß der Fiskus schließlich für eine gewisse Zeit seine Interessen hinter denen der Privatgläubiger zurückstellt, so wird man das Interesse der Allgemeinheit zu fordern haben. Eine derartige Motivation des freien Ermessens bei der Bewilligung von Stundungsanträgen dürfte also durchaus begründet sein.

Freilich wird der Fiskus auch hier Unterscheidungen zu machen haben nach der Art der Steueransprüche, um die es sich handelt. Steuern, welche auf die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners abstellen, werden unter derartigen Gesichtspunkten leichter zu stunden sein als Verkehrs- und Verbrauchsabgaben; aber auch bei letzteren dürfte es gelegentlich geboten sein, weitgehendes Entgegenkommen zu zeigen. Der üblicherweise angeführte Gesichtspunkt, die Steuer laste auf dem Objekt und habe mit der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners nichts zu tun, geht dann fehl, wenn die Existenzfrage in ihrer Gesamtheit gestellt ist. Das wird meinen Erfahrungen nach von den Finanzbehörden häufig nicht in genügendem Umfang beachtet, wenn ich auch andererseits gerne ausdrücklich zugestehen möchte, bei einzelnen Behörden Verständnis gerade für derartige Erwägungen gefunden zu haben.

Aus all dem ist deutlich, wie außerordentlich wichtig es gerade heute ist, die richtigen Gesichtspunkte für die Ermessenshandhabung zu finden, wie sehr es darauf ankommt, die Steuerbehörden mit dem oftmals genannten „wirtschaftlichen Geist“ zu erfüllen. Die vorl. Entsch. des RFS. dürfte trotz ihrer kurzen Fassung manchen wichtigen Fingerzeig geben.

II. Fast noch wichtiger sind die Ausführungen des Ur. über die rechtliche Stellung des neben dem Steuerschuldner haftenden Vertreters. Der RFS. stellt hier Grundsätze auf, denen in vollem Umfang zugestimmt werden kann, die freilich meines Erachtens aber auch nicht unwesentlich von der bisherigen Rechtspr. des RFS. in ähnlichen Fragen abweichen. Wichtig ist insbes. die Feststellung: Der Haftende hat zwar rechtlich in vollem Umfang für die Steuerschuld einzustehen, es bleibt aber in gewissen Grenzen dem Ermessen der Finanzbehörden überlassen, ob sie ihn tatsächlich heranziehen wollen. Während der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz unbedingt gebietet, Steuerforderungen gegenüber dem primären Steuerschuldner durchzusetzen, kann das gleiche für den Fall einer bloßen Haftung nicht immer angenommen werden. Sinn und Zweck weisen die Haftung, wie der RFS. richtig sagt, in eine Hilfsstellung neben der eigentlichen Steuerschuld. Sie soll „da Platz greifen, wo die Mittel gegenüber dem Steuerschuldner verjagen“. — Fast genau das gleiche habe ich in größerem Zusammenhang in meiner freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz“, Vierteljahrsschr. für Steuer- und Finanzrecht, I, 39 ff., ausgeführt. Dort ist auch S. 114 f. die bisherige Rechtsprechung zusammengestellt, die im wesentlichen darauf hinausläuft, es sei dem Belieben (!) des Steuerschuldners anheimgestellt, ob er im Falle der gemeinschaftlichen Haftung den einen oder den anderen Haftenden in Anspruch nehmen wolle. Dem ist schon auf Grund der Funktion, die das Ju-

verwaltungsmäßige Vorprüfung der Frage durch mehrere Instanzen, ob die Haftbarmachung nach § 90 zweckmäßig ist. Wenn hierbei auch schon das FinL. die Vorschriften der §§ 6 RAbgD. beachten soll, so wird durch dessen Mitwirkung der Frage der Verletzung des § 6 — einer materiellen Rechtsvorschrift — im ordentlichen Rechtsmittelverfahren durch die FinGer. nicht vorgegriffen. Im vorl. Falle liegt nun nach der Ansicht des Sen. tatsächlich eine Verletzung des § 6 vor.

Im Falle der in das pflichtgemäße Ermessen des FinL. gestellten Geltendmachung der Haftbarmachung nach § 90 kann allerdings der Zuanpruchgenommene nicht ganz allgemein im Hinblick auf § 6 RAbgD. das Verhalten des FinL. im Vollstreckungsverfahren gegen den Steuerschuldner zum Gegenstande der Nachprüfung im Haftungsverfahren machen. Es kann sich vielmehr nur fragen, ob im Einzelfalle die Haftbarmachung mit Rücksicht auf die besonderen Umstände des Falles nach recht und billig erscheint. Besondere Umstände, die seine Haftbarmachung nach § 6 unbillig erscheinen lassen, sind in der Auslegung des BeschwFührers an das FinL. zu erblicken, durch schleunigen Zugriff bei der Steuerschuldnerin den Einzug der Steuer bei der Steuerschuldnerin sicherzustellen. Die Haftung nach § 90 RAbgD. ist nach Sinn und Zweck hilfsweise vorgesehen, sie soll ihrem Sinne und Zwecke nach da Platz greifen, wo die Mittel gegenüber dem Steuerschuldner versagen (vgl. § 4 RAbgD.). Dem BeschwFührer muß daher die Möglichkeit gegeben sein, seine bereits eingetretene Haftung nach § 90 nachträglich dadurch auszuschließen, daß er seinerseits ernsthaft mit dazu beiträgt, die bereits eingetretene Steuerverkürzung des Reichs wieder zu beseitigen. Das Verllt. ist daher nicht frei von Rechtsirrtum und verstößt gegen §§ 4, 6 RAbgD., wenn es diesen Einwand des BeschwFührers für unbegründet hält. Es hätte prüfen müssen, ob das Angebot des BeschwFührers an das FinL. ernsthaft gemeint war, und ob im Zeitpunkt des Angebots des BeschwFührers tatsächlich noch die Möglichkeit für das FinL. bestand, die rückständige Steuer von der Steuerschuldnerin ganz oder teilweise beizutreiben. Je nach dem Ergebnis dieser Feststellungen hatte das FinGer. dann weiter zu prüfen, ob unter diesen Umständen die Haftbarmachung des BeschwFührers für die ganze Steuerhuld oder einen Teil derselben recht und billig war.

(RFG., V. Sen., Ur. v. 4. Jan. 1927, VA 695/26, RFG. 20, 199.)

× 7. §§ 6, 177 Abs. 1, 191, 202 Abs. 1, 209 Abs. 1, 283 Abs. 1 RAbgD. — Die unmittelbare Zuanpruchnahme eines anderen zu einer Auskunft unter Umgehung des Pflichtigen kann beim Mangel irgendwelcher besonderer Unterlagen des Einzelfalles nicht lediglich mit der ganz allgemeinen Erwägung begründet werden, daß ein Verhandeln mit dem Pflichtigen zwecklos sein werde, weil er sich ohne weiteres auf seine nach bestem Wissen und Gewissen abgegebene Steuererklärung berufen werde.†)

Ein Arzt hat in seiner EinkStErkl. für 1925 sein Reineinkommen aus freier Berufstätigkeit auf 3433,62 M bei 7982,18 M berücksichtigten Werbungskosten angegeben. Das FinL. forderte zunächst vom Pflichtigen die Angabe der Werbungskosten im einzelnen. Da der Pflichtige die Werbungskosten nachweisen konnte, blieb nur noch die Prüfung der Höhe der Werbungskosten übrig. Zu diesem Zwecke fragte das FinL. beim Verein der Kassenärzte (BeschwFührer) an über die von dort an den Pflichtigen i. J. 1925 geleisteten Zahlungen. Auf die An-

frage des BeschwFührers, ob der Vorschrift von § 209 RAbgD. genügt sei, erwiderte das FinL., daß „die Verhandlungen mit dem Pflichtigen nach den hiesigen Grundlagen keinen Erfolg versprechen“.

Es handelt sich bei dem vom FinL. gestellten, den Gegenstand der Rechtsbeschwerde bildenden Verlangen auf Auskunfterteilung um eine Maßnahme, die beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen dazu erzwungen werden könnte. Die Rechtsbeschwerde (§§ 202 Abs. 1, 283 Abs. 1, 177 Abs. 1 und 209 Abs. 1 RAbgD.) ist begründet.

Die Auskunft wurde vom Ärzteverband in einem gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen anhängigen Ermittlungsverfahren verlangt. Es handelt sich also um einen ausgesprochenen Fall von §§ 209 Abs. 1, 177 Abs. 1 RAbgD. und nicht etwa um die in § 191 RAbgD. u. a. auch den Berufsverbänden auferlegte Beweisstandsspflicht; vgl. für den letzteren Fall das zur Veröffentlichung bestimmte Ur. des RFG. v. 8. Nov. 1926, VA 811/26.

Nach der Rechtspr. des RFG. muß die Aufforderung des FinL. an den Dritten eine amtliche Erklärung darüber erhalten, daß die Voraussetzungen von § 209 Abs. 1 RAbgD. gegeben seien. Dagegen braucht dem Auskunftspflichtigen nicht näher dargelegt werden, daß und warum die Verhandlungen mit dem Pflichtigen keinen Erfolg versprechen (RFG. 4, 234, 265, 334 und 7, 232; Ur. des RFG. in St. u. W. IV Nr. 172 und Becker, Num. 1 zu § 209 RAbgD.). Gegenüber einer i. S. von § 209 Abs. 1 RAbgD. begründeten Aufforderung beschränkt sich die Nachprüfung des RFG. darauf, ob das Recht und Billigkeit dadurch verletzt hat, daß es die Auskunft von dem Dritten verlangt hat, § 6 RAbgD. Das muß aber im vorl. Falle angenommen werden.

Das FinL. hat sich in weitere Verhandlungen mit dem Pflichtigen nicht eingelassen, sondern nach dem Akteninhalte den Verein der Kassenärzte deshalb unmittelbar in Anspruch genommen, „weil eine Verhandlung mit dem Pflichtigen über die Höhe seiner Einkommen zunächst erfolglos geblieben wäre, da er sich ohne weiteres auf seine nach bestem Wissen und Gewissen abgegebene EinkStErkl. sowie auf die vierteljährlich für 1925 abgegebenen Einkommen- und Umsatzsteueranmeldungen bezogen hätte“. Es mag zugegeben werden, daß Ermittlungen beim Pflichtigen selbst in vielen Fällen das vom FinL. hier vorausgesetzte Ergebnis haben werden. Andererseits bedarf es aber nicht der Erörterung, daß mit der vom FinL. angestellten allgemeinen Erwägung sich das unmittelbare Angehen Dritter so ziemlich in jedem Falle rechtfertigen ließe und daß dann für die Vorschrift von § 209 Abs. 1 RAbgD. kaum ein Raum bliebe. Auch im vorl. Falle hätte das FinL., bevor es den Verein der Kassenärzte anging, zunächst beim Pflichtigen selbst anfragen müssen. Irrendwelche Umstände, welche die sofortige unmittelbare Zuanpruchnahme eines Dritten zur Auskunfterteilung bei verständiger Würdigung des Falles hätten rechtfertigen können, sind aus den Akten nicht ersichtlich. Insbes. bot das bisherige Verhalten des Pflichtigen dazu keinen Anlaß. Er hatte auf Ansuchen bereitwillig und ershöpfend seine zunächst beanspruchten Werbekosten erläutert, und es bestand deshalb kaum ein Grund zur Annahme, daß er sich einer von ihm geforderten Auskunft über seine Reineinkommen entziehen werde. Tatsächlich hat der Pflichtige ja auch, als das FinL. die vom BeschwFührer verweigerte Auskunft nachträglich von ihm selbst verlangte, die Auskunft ohne weiteres erteilt.

(RFG., VI. Sen., Ur. v. 17. Nov. 1926, VI A 544/26.)

Art der steuerrechtlichen Haftung (und namentlich der steuerrechtlichen Nebenhaftung des Vertreters) zu erfüllen hat, so widersprechen. Man kann das ganze Haftungsverhältnis trotz seiner scheinbaren rechtlichen Gleichstellung mit dem echten Schuldverhältnis nicht ohne Zurückgehen auf die tiefer liegenden und aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht mehr zu erschließenden Zweckgebunden richtig handhaben; die „richtige Handhabung“ ist aber bei sämtlichen Steuerrechtsverhältnissen oberstes Gesetz der steuerrechtlichen Gerechtigkeit, vor allem des Grundsatzes der Gleichheit vor dem Gesetz, der aber nur „Gleichem Gleiches“ zumutbar erscheinen läßt. Haftender und Steuerschuldner sind aber jedenfalls nicht in allen Fällen „gleich“ (a. a. O. S. 116).

Wenn also überhaupt die Frage gestellt werden darf, ob der haftende Vertreter heranzuziehen sei oder nicht, so wird die Entsch. dieser Frage wiederum von der richtigen Handhabung des freien Ermessens der Steuerbehörde abhängen, und dann tritt ohne weiteres der § 6 RAbgD. in Funktion, nach welchem eine derartige Entsch. nicht nach Willkür, sondern nach Recht und Billigkeit zu treffen sei. Was erscheint aber als recht und billig? Was ist insbes. vorart als außerhalb des durch § 6 gezogenen Rahmens anzusehen, daß die getroffene Entsch. als Rechtsverletzung der Aufhebung durch den RFG. unterliegt? Das hier besprochene Urteil geht in dieser Beziehung sehr weit. Mit Recht stellt es ab auf den Einzelfall, dessen besondere Umstände zu berücksichtigen seien. Es beschränkt sich aber nicht auf den ziemlich nahegelegenen Abgrenzungsmodus, daß der Haftende dann unbedenklich in Anspruch genommen werden könne, wenn der Steuerschuldner seinerseits nicht in der Lage ist, zu zahlen, oder aus irgendwelchen sonstigen Gründen nicht zur Zah-

lung gebracht werden könne. Das hier die bereits bankrotte Firma nicht mehr für ihre Steuerschulden voll einstehen kann, dürfte nach dem mitgeteilten Tatbestande sicher sein. Trotzdem läßt das Urteil eine Exkulpation dahingehend zu, daß der haftende Vertreter den Nachweis führt, er habe ernsthaft dazu beigetragen, die bereits eingetretene Steuerverkürzung des Reichs wieder zu beseitigen; das scheint mir ein schöner, den Schwierigkeiten des Wirtschaftslebens in richtiger Weise Rechnung tragender Gedanke zu sein; das FinGer. hat ihn nicht beachtet; wenn der RFG. dies als Rechtsirrtum und Verstoß gegen §§ 4 u. 6 RAbgD. kennzeichnet, so hat er damit von neuem die praktische Wichtigkeit jener oftmals gering geachteten Generalklausel der RAbgD. darzulegen, deren Bedeutung, wie gerade das vorl. Ur. zeigt, vor allem auf dem Gebiete des Steuerschuldnerschutzes zu suchen ist. Ob freilich das FinGer., an das die Sache zurückverwiesen wird, im vorl. Fall Veranlassung hat, die Entsch. zu ändern, bleibe dahingestellt. Es beruht auf jeden Fall erfreulich, daß das oberste Steuergericht selbst in einem so zweifelhaft liegenden Fall den Gedanken eines wirksamen Steuerschuldnerschutzes mit aller Konsequenz verfolgt.

Prof. Dr. Albert Hensel, Bonn.

Zu 7. Seit der Veröffentlichung der „Leitfäden des Deutschen Anwaltvereins zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuerfachen“ (ZW. 1926, 2276) sind die damit zusammenhängenden Fragen wieder einmal in den Mittelpunkt der öffentl. Diskussion gerückt. Namhafte Vertreter der Steuerrechtswissenschaft haben sich teils zustimmend, teils ablehnend zu den Vorschlägen des Anwaltvereins geäußert (vgl. Strub. DStZ. 1927, 8 ff.; Engelhardt, Becker,

§ 8. §§ 25, 28 Abs. 2, 30 Abs. 1, 217—227, 218, 228, 264, 267, 269 Abs. 1, 275 Abs. 2 RAbgD.; § 46 3. SteuerNotWd.; Art. V § 2 des Gef. zur Änderung der Verkehrsst. u. des Verf. v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 241); § 14 SteuerAusfch.Ord. Entscheidet in den Fällen des § 25 RAbgD. das FinA. über einen Einspruch ohne Beziehung des Steuerausfchusses, so ist darin nicht das Fehlen einer Verfahrensvoraussetzung, sondern nur ein wesentlicher Verfahrensmangel zu erblicken, der vom Reichsfinanzhof nur auf Rüge zu beachten ist. †)

Der Beschwerdeführer hatte gegen seine Veranlagung zur Einkommensteuer 1922 Einspruch und, nachdem dieser keinen Erfolg hatte, Berufung eingelegt mit der Begründung, die Ermittlung seines Einkommens im Wege der Schätzung sei unzulässig gewesen.

Die Berufung führte zu einer erlahloren Aufhebung der Einspruchsentscheidung aus formellen Gründen. Nach den Feststellungen der Vorbehörde war der Einspruchsbescheid, der gem. § 25 RAbgD. unter Mitwirkung des Steuerausfchusses zu erlassen war, in der Weise zustande gekommen, daß sich drei Steuerausfchusmitglieder schriftlich mit dem ihnen vorgelegten Entwurfe der Einspruchsentscheidung einverstanden erklärt hatten. Der Vorsitzende des FinGer. stellte sich gegenüber diesem Verfahren auf den Standpunkt, daß die Vorentscheidung einmal insofern auf einem wesentlichen Verfahrensmangel beruhe, als über den Einspruch nicht in mündlicher Verhandlung entschieden worden sei. Weiter müsse aber angenommen werden, daß ein Steuerausfchuß i. S. des Gesetzes nicht mitgewirkt habe und daher eine rechtskräftige Einspruchsentscheidung überhaupt nicht vorliege. Es fehle daher nach der Entsch. des RfH. v. 11. Juli 1922 (StuW. I Nr. 951) an einer Voraussetzung des Verfahrens, und dieser Umstand sei nach der Rechtsprechung des RfH. auch ohne ausdrückliche Rüge des Pflichtigen von Amts wegen zu berücksichtigen. Eine Entscheidung in der Sache selbst lehnte die Vorbehörde mit Rücksicht auf die besonderen Umstände des Falles ab.

Die Rechtsbeschwerde des FinA. hatte keinen Erfolg.

Nach den unbestrittenen Feststellungen der Vorbehörde ist zur Mitwirkung bei den Einspruchsentscheidungen der für A. aus zwölf Mitgliedern bestehende Sonderausfchuß berufen. Nach § 46 3. SteuerNotWd. genügte es allerdings für die Beschlußfähigkeit des Ausfchusses, wenn zu den Sitzungen des Ausfchusses zwei gewählte und ein ernanntes Mitglied geladen waren. Diese Vorschrift ist aber durch Art. V § 2 des Gef. zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I S. 241) mit Wirkung v. 1. Sept. 1925, d. i. vor Ergehen der Einspruchsentscheidung, außer Kraft getreten. Nunmehr ist nach § 30 Abs. 1 RAbgD. in Verbindung mit § 14 der SteuerAusfch.Ord. v. 25. Mai 1920 (RGBl. S. 1118) erforderlich, daß sämtlichen Mitgliedern Gelegenheit zur Mitwirkung an der Entscheidung gegeben wird. Da dies hier nicht geschehen ist, wird man mit dem FinGer. davon ausgehen haben, daß die gem. § 25 RAbgD. gebotene Mitwirkung des Ausfchusses überhaupt nicht stattge-

funden hat. Dagegen vermag der erkennende Senat sich der in dem Vorbescheid unter Bezugnahme auf die Entsch. des III. Senats v. 11. Juli 1922 (StuW. I Nr. 951, ebenso Entsch. des III. Senats v. 23. Mai 1922, StuW. I Nr. 731) vertretenen Ansicht, daß die unterlassene Mitwirkung des Ausfchusses das Fehlen einer Verfahrensvoraussetzung bedeute, nicht anzuschließen. Die in den angeführten Entscheidungen gemachte Unterscheidung zwischen Verfahrensvoraussetzungen und Verfahrensmängeln geht auf die grundlegende Entsch. des RfH., 2, 315, die durch die Entsch. des Großen Senats RfH. 7, 318 bestätigt wurde, zurück. Nach dieser Entscheidung sind unter Verfahrensvoraussetzungen die allgemeinen Voraussetzungen des Verfahrens zu verstehen, ohne deren Vorliegen die zur Entscheidung angerufenen Stellen grundsätzlich in der Sache selbst nicht entscheiden dürfen. Was im einzelnen als Verfahrensvoraussetzung anzusehen ist, ergibt sich aus dem ersten Titel des vierten Abschn. des zweiten Teiles der RAbgD. (§§ 217—227) mit der Überschrift „Zulässigkeit der Rechtsmittel“. Unzweifelhaft gehört dazu die Wahrung des im § 218 RAbgD. geregelter Instanzenzugs, so daß beim Nichtvorliegen einer Einspruchsentscheidung überhaupt das Fehlen einer Verfahrensvoraussetzung anzunehmen wäre (vgl. RfH., StuW. I Nr. 169, 592). Dem kann aber nach Ansicht des Senats der Fall, daß zwar eine Einspruchsentscheidung des FinA. vorliegt, die gem. § 25 vorgegebene Mitwirkung des Ausfchusses aber fehlt, nicht gleichgestellt werden. Denn in diesem Falle liegt jedenfalls eine zunächst wirksame Einspruchsentscheidung vor, die von der sachlich zuständigen und im Regelfall auch allein entscheidenden Stelle, dem FinA., ausgegangen ist; vgl. dazu auch § 218 RAbgD. Die Stellung des Steuerausfchusses in den Fällen des § 25 RAbgD. wird dadurch gekennzeichnet, daß er bei den Entscheidungen des FinA., das bei Verweigerung der Erledigungen der Geschäfte durch den Ausfchuß gem. § 28 Abs. 2 RAbgD. ohne weiteres allein entscheidet, mitzuwirken hat. Der erkennende Senat sieht daher, wie der I. Senat in der vom FinA. angeführten Entsch. RfH. 8, 351 in umgekehrten Falle der Mitwirkung des Ausfchusses bei einer nicht unter § 25 RAbgD. fallenden Entscheidung, in der Unterlassung der Beziehung des Ausfchusses (ebenso wie in der Entscheidung ohne mündliche Beratung) nur einen wesentlichen Mangel des Verfahrens.

Trotzdem ist die Entscheidung des FinGer. im Ergebnis zutreffend. FinGer. und FinA. übersehen, daß die einschränkende Vorschrift der §§ 269 Abs. 1 und 275 Abs. 2 RAbgD., die die Nachprüfung von Verfahrensmängeln nur auf Rüge zulassen, lediglich für das Verfahren vor dem RfH. gelten, während die FinGer. gem. § 228 RAbgD. auch wesentliche Verfahrensmängel von Amts wegen zu berücksichtigen haben. Das Vorliegen besonderer Gründe i. S. von § 264 Abs. 1 Satz 2 RAbgD., die das FinGer. zu einer Zurückverweisung an das FinA. berechtigen, muß aber in Übereinstimmung mit dem FinGer. nach den gesamten Umständen des Falles ohne weiteres als gegeben angesehen werden. (RfH., VI. Sen., Ur. v. 22. Dez. 1926, VI A 600/26.)

*

Spensel, Marcuse, St. u. W. 1927, 173 ff.). Auf Einzelheiten kann im Rahmen dieser Besprechung nicht eingegangen werden. Grundsätzlich darf nur folgendes bemerkt werden: Die Wichtigkeit ausreichenden Steuerrechtsschutzes kann schwerlich überschätzt werden. Die Öffentlichkeit muß Vertrauen zur RStVerw. haben. Sie muß das Gefühl haben, daß ihre bei der Höhe der Belastung und der Unklarheit vieler Fragen gewiß berechtigten steuerlichen Sorgen unvoreingenommen und unparteiisch geprüft werden. In dieser Beziehung ist noch vieles zu tun. Die Verkümmernng des Rechtsschutzes in der Übergangszeit nach der Stabilisierung hat zu einer Vertrauenskrise geführt. Die damaligen zahlreichen Mißgriffe der Veranlagungsbehörden, die Hilflosigkeit des Pflichtigen gegenüber einer omnipotenten Verwaltung ist von den Betroffenen noch nicht vergessen. Die Verhältnisse haben sich in den letzten zwei Jahren auch auf steuerlichem Gebiete erheblich gebessert, aber Mißgriffe kommen immer noch vor, und zwar häufiger, als es schließlich bei jeder Verwaltung einmal der Fall ist.

Der Tatbestand des vorl. Ur. läßt einen solchen Mißgriff erkennen. Ein FinA. hatte zur Ermittlung gewisser Einnahmen eines steuerpflichtigen Arztes sich an den Verein der Kassenärzte gemäß § 177 RAbgD. um Auskunft gewendet, es aber entgegen der Vorschrift des § 209 Abs. 1 RAbgD. unterlassen, vorher mit dem Pflichtigen selber zu verhandeln, und zwar mit der Begründung, daß „eine Verhandlung mit dem Pflichtigen erfolglos geblieben wäre, da er sich ohne weiteres auf seine nach bestem Wissen und Gewissen abgegebenen Steuererklärungen bezogen hätte“.

Die Vorschrift des § 209 Abs. 1 RAbgD. hat ihren guten Sinn. Durch die Anfrage bei einem Dritten wird diesem gegenüber Mißtrauen in die Richtigkeit der Angaben des Pflichtigen dokumentiert. Das Ansehen des Pflichtigen wird dadurch bei dem angerufenen Dritten naturgemäß herabgesetzt. Zu solchen Maßnahmen soll daher erst geschritten werden, wenn begründeter Anlaß zu Mißtrauen gegenüber dem Pflichtigen gegeben ist. Daher das Gebot, erst mit ihm

persönlich zu verhandeln und erst dann anderweitige Erkundigungen einzuziehen, wenn die direkten Verhandlungen den begründeten Eindruck der Steuerdrückbergerei erweckt haben. Das FinA. muß eben seine Steuerzahler von vornherein als ehrlich und nicht als Hinterzieher betrachten. Das klingt selbstverständlich, ist es aber, wie der vorl. Fall zeigt, nicht. Das FinA. hat hier einen bedauerlichen Mangel an Verantwortungsgefühl gezeigt, indem es durch seine Anfrage einer unbeteiligten dritten Stelle gegenüber ohne jeden Grund einen angesehenen und unbescholtenen Pflichtigen als steuerlich suspekt brandmarkte.

Es ist sehr erfreulich, daß der RfH. aufgehoben und dadurch erneut seinen Willen, den Gedanken des Rechtsstaates auf dem Gebiete der Steuerverwaltung durchzusetzen, bezeugt hat.

RA. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

Zu 8. Der preuß. Minister des Innern erklärte am 19. Febr. 1914 bei Vorlegung der Novelle zur preuß. Verwaltungsrechtspflege im Herrenhause: „Das Bürohystem hat sich derartig bewährt, daß das praktische Bedürfnis es auch bei den noch kollegialistischen Behörden überall de facto eingebürgert hat.“ Die Preußen waren also seit Jahren ungeschicklich statt nach dem Kollegialsystem nach dem Bürohystem regiert worden.

Wo kein Kläger, ist kein Richter.

Es könnte also vielleicht zu einer Folge des obigen Urteils werden, daß manche FinA. die Mitwirkung der Ausfchüsse mit der Zeit für zu umständlich halten und stellenweise im Einzelfall, später auch allgemeiner darauf verzichten. Davin würde ich nicht nur einen Verfahrensmangel, sondern einen Verstoß gegen das Konstitutionelle des Steuerrechts sehen. Der Steuerpflichtige erfährt es nicht, hat also auch keinen Anlaß zur Rüge im Rechtsmittelverfahren. Aus diesem Grunde ist die einengende Auslegung des vorliegenden Urteils des RfH. v. 28. April 1920 (RfH. 2, 318) vielleicht doch zu bedauern.

RA. Dr. Görres, Berlin.

9. § 79 ABGD. Wer sich der Steuerstelle gegenüber verpflichtet, an Stelle des eigentlichen Steuerpflichtigen die Steuer zu entrichten, darf nicht durch Steuerbescheid herangezogen werden, da Vereinbarungen über die Steuerpflichtigkeit unzulässig sind, soweit nicht § 100 Abs. 2 durchgreift. Deshalb darf z. B. die Grunderwerbsteuer nicht von dem Notar gefordert werden, der bei Beurkundung des Veräußerungsgeschäfts von den Beteiligten einen Geldbetrag zur Deckung der Steuer erhalten hat, selbst wenn er sich der Steuerstelle als Steuerpflichtiger angeboten hat. †)

Auf Grund einer vom Beschwerdeführer, einem rheinischen Notar, abgehaltenen Versteigerung erwarben der Landwirt E. und Genossen eine Anzahl Grundflächen. Die Erwerber wurden am 5. Jan. 1924 als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen. Schon vor dieser Eintragung, nämlich am 29. Aug. 1923, stellte das damals zuständige FinA. eine vorläufige Berechnung der Grunderwerbsteuer auf. Da der Beschwerdeführer sich bereit erklärt hatte, die Steuer zu zahlen, so stellte das FinA. ihm einen Steuerbescheid, und zwar unbestrittenermaßen einen endgültigen, zu. Dieser blieb unangefochten. Auf Anordnung des FinA. v. 8. Okt. 1925 wurde der Steuerbescheid gemäß § 212 Abs. 3 ABGD. wieder aufgehoben, weil die Steuerpflicht erst am 5. Jan. 1924 entstanden sei, am 29. Aug. 1923 also noch kein endgültiger Steuerbescheid hätte ergehen dürfen.

Darauf setzte der inzwischen zuständig gewordene Kreisaußschuß durch Bescheid v. 23. Nov. 1925 die Steuer endgültig auf 32,04 Reichsmark fest. Auch dieser Steuerbescheid wurde dem Beschwerdeführer zugestellt.

Die Rechtsbeschwerde muß zu einem Erfolge führen, weil der Beschwerdeführer zur Steuer überhaupt nicht hätte herangezogen werden dürfen. Zur Entrichtung der Steuer sind die Erwerber und die Veräußerer verpflichtet (§ 20 Abs. 1 Satz 1 GrEwStG.). Zu diesen gehört der Beschwerdeführer nicht. Für ihn kommt auch keine Haftung auf Grund einer anderen Gesetzesvorschrift (vgl. §§ 84 ff. ABGD.) in Frage. Er ist nur deshalb herangezogen worden, weil er nach der bei den rheinischen Notaren für Grundstücksversteigerungen bestehenden Übung von den Beteiligten einen Betrag zur Deckung der Steuer erhalten hatte und deshalb zur Zahlung der Steuer bereit war. Die Steuerstelle hat erklärt, das FinA. habe seinerzeit mit einzelnen Notaren vereinbart, daß bei Steuerfällen der vorliegenden Art die Bescheide nicht an die einzelnen Pflichtigen, sondern an den Notar gerichtet werden sollten. Diese Verwaltungsübung habe sich bewährt und sei von dem jetzt zuständigen Kreisaußschuß übernommen worden. Allein auf Grund einer solchen Vereinbarung konnte für die Steuerstelle nicht die Befugnis entstehen, eine Person zur Steuer heranzuziehen, die nicht kraft öffentlichen Rechtes Steuerschuldner war oder für die Schuld haftete oder nach den Vorschriften des BGB. kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Steuerschuld eines anderen zu erfüllen (§ 100 Abs. 1 ABGD.). Denn gegenüber den Festsetzungen der Steuererlasse über die Person des Steuerschuldners sind Vereinbarungen unzulässig. Ebensovienig wie ein Pflichtiger durch seine Vereinbarung ausgehakt werden darf, kann sich jemand freiwillig mit Erfolg als Pflichtiger anbieten. Freilich kann sich jemand rechtmäßig durch Vertrag einem anderen gegenüber verpflichten, die Steuerschuld des anderen zu bezahlen oder für sie einzustehen. In diesem Falle ist aber der Anspruch der Steuerstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu verfolgen (§ 100 Abs. 2 ABGD.).

Würde die Steuerschuld nur gegenüber dem Beschwerdeführer festgestellt, so könnte sie auch nur ihm gegenüber rechtskräftig werden. Den eigentlichen Schuldnern würde es durch ein solches Verfahren unmöglich gemacht, ihre — vielleicht begründeten — Einwendungen vorzubringen. Umgekehrt würde, wenn das FinGer. oder der RSt. die Steuer herabsetzt oder in Wegfall bringt, die Steuerstelle nicht behindert sein, den Erwerber oder Veräußerer heranzuziehen in der Hoffnung, daß diese neue Heranziehung auf irgendeine Weise Bestand behalten werde. Die Unzulässigkeit des von der Steuerstelle geübten Verfahrens tritt insbesondere auch dann in die Erscheinung, wenn, wie vorliegend, der von den Beteiligten dem Notar zur Verfügung gestellte Betrag zur Zahlung der Steuer nicht ausreicht. Der Notar würde dann zwar berechtigt sein, sich bei den Beteiligten schad-

Zu 9. Die Entsch. entspricht der ausdrücklichen Vorschrift der ABGD. Steuerpflichtiger ist der eigentliche Steuerschuldner, ferner, wenn neben diesem oder an seiner Stelle nach den Steuererlassen persönlich für die Steuer haftet (§ 79). So ist z. B. bei der Lohnsteuer Steuerschuldner der Arbeitnehmer, es haftet aber auch der Arbeitgeber. Zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer sind nach § 20 Abs. 1 GrEwStG. der Erwerber und der Veräußerer gesamtschuldnerisch verpflichtet. Die Frage, ob jemand, der vertraglich für diese Schuldner die Steuerzahlung übernimmt, vom FinA. durch Steuerbescheid herangezogen werden kann, ist vom RSt. bereits durch Ur. v. 3. Febr. 1922 (II A 23/22) verneint worden. Es handelt sich in solchen Fällen um eine Erfüllungsübernahme, der Anspruch des Reichs ist, wie § 100 Abs. 2 ABGD. hervorhebt, nach den Vorschriften des bürgerlichen

Rechts zu halten. Ob das aber stets zu einem vollen Erfolge führen würde, ist eine andere Frage.

(RSt., II. Sen., Ur. v. 2. Juli 1926, II A 260/26.)

*

< 10. §§ 81 Abs. 2, 451, 452 Ziff. 1, 453 ABGD.; § 108 Abs. 2 Satz 2 VerzollG. Durch die Vorschrift im § 81 Abs. 2 ABGD., wonach mit dem Untergang von bedingt steuerpflichtigen Erzeugnissen und Waren die Steuerpflicht erlischt, ist die im § 108 Abs. 2 Satz 2 VerzollG. ausgesprochene unbedingte Haftung des Inhabers eines Privatlagers für den Zoll von den auf das Lager verabsolgt Waren eingeschränkt.

Auf dem Privatteilungsager ohne amtlichen Mitverschluß der Beschwerdeführerin wurden Fehlmengen an Mineralöl festgestellt, die nur durch Verbundung und durch die bei der Überfüllung unvermeidlichen Verluste während der Verbundung auf Zollbegleitschein und während der Lagerung in dem Lager entstanden waren. Für diese Fehlmengen wurde die Beschwerdeführerin zur Zollzahlung herangezogen, da nach § 108 Abs. 2 Satz 2 VerzollG. der Inhaber eines Privatlagers ohne amtlichen Mitverschluß „unbedingt für die Entrichtung des Eingangszolls von den zum Privatlager verabsolgt Waren nach Maßgabe des bei der Verabsolgtung festgestellten Gewichts hafte, insofern er nicht die Entrichtung der Abgaben an anderen Orten oder die Ausfuhr der Waren in vorgeschriebener Art nachweise“.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet. Der Senat hat wiederholt, insbes. in RSt. 17, 275, ausgesprochen, daß für den Inhaber eines Privatlagers ohne amtlichen Mitverschluß die persönliche Zollschuld mit der Aufnahme der Waren in das Lager unter einer auflösenden Bedingung entsteht und daß die Zollschuld wieder wegfällt, wenn der Abgang der Ware vom Lager in der vorgeschriebenen Weise erwiesen wird. Gegen diese Rechtsauffassung, an der der Senat festhält, sind keine Einwendungen erhoben. Der Streit dreht sich vielmehr um die Rechtsfrage, ob durch § 81 Abs. 2 ABGD. die Bestimmung im § 108 Abs. 2 Satz 2 VerzollG. geändert ist.

Wenn § 81 Abs. 2 Satz 2 ABGD. bestimmt: „... gehen unbedingt steuerpflichtige Erzeugnisse oder Waren unter, bevor es sich entschieden hat, ob die Bedingung eintritt, so findet etwa erfolgter Steuerfestsetzungen zu berichtigten“, so ist dies zunächst eine Vorschrift über die prozessuale Durchführung eines Steueranspruchs, eine verfahrensrechtliche Bestimmung. Der Grund für diese Bestimmung liegt aber, wie ihr Wortlaut außer Zweifel stellt, in der Erwägung, daß der Untergang bedingt steuerpflichtiger Erzeugnisse oder Waren die Steuerpflicht erlöschen läßt. Diese Erwägung hat in der Bestimmung selbst Ausdruck gefunden und dadurch den Charakter eines materiellen Rechtsfaktes gewonnen. Der Satz, daß beim Untergange bedingt steuerpflichtiger Erzeugnisse oder Waren die Steuerschuld erlischt, schränkt die im § 108 Abs. 2 Satz 2 VerzollG. ausgesprochene unbedingte Haftung des Privatlagerinhabers für die Entrichtung des Eingangszolls von den zum Lager verabsolgt Waren wirksam ein (§§ 451, 452 Ziff. 1, 453 ABGD.).

In der Rspr. des Senats ist diese Rechtsauffassung bisher nicht zum Ausdruck gekommen. Sie ist insbes. in RSt. 17, 275 nicht zur Geltung gebracht. Der Sen. ist jedoch durch das letzt erwähnte Ur. in der Entsch. über die vorl. Rechtsbeschwerde nicht gehindert, weil dieses Urteil nicht auf der nunmehr als unzutreffend erkannten Rechtsauffassung beruht.

(RSt., IV. Sen., Ur. v. 4. Mai 1927, IV A 559/26 S.)

*

< 11. § 96 ABGD.; § 33 UmsStG. 1922; § 35 StÜberlG. Bei der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen i. S. des § 96 ABGD., die vor dem Inkrafttreten des StÜberlG. stattgefunden hat, bestimmt sich die Haftung des Erwerbers für die laufenden UmsSt. auch dann nach dem zur Zeit des Erwerbes laufenden Kalenderjahre, wenn der Erwerb in das durch das StÜberlG. als Steuerabschnitt neu eingeführte Wirtschaftsjahr fällt. †)

Als laufend i. S. des § 96 ABGD. sind die Beträge der UmsSt. anzusehen, die von den Umsätzen des Steuerabschnitts erhoben werden,

Rechts zu verfolgen. Es bleibt also dem Steuerfiskus nichts übrig, als gegen den Übernehmer zu klagen, falls er vom Steuerschuldner keine Zahlung erlangt. An dieser Stellungnahme hat der 2. Sen. mit Recht festgehalten. — Für den häufigen Fall der Veräußerung eines Unternehmens bestimmt § 96 ABGD., daß der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern, die durch den Betrieb des Unternehmens begründet sind (z. B. Umsatzsteuer), haftet. Hier ist der Erwerber also Steuerschuldner kraft Gesetzes.

RA. Dr. M o d e l, Mühlhausen i. Thür.

Zu 11. Der Entsch. ist, will man nicht den Grundgedanken des § 96 in sein Gegenteil verkehren, durchaus beizupflichten. Dieser Grundgedanke ist: der Erwerber eines Unternehmens im ganzen soll

in den der Erwerbstag fällt (RFG. 12, 304). Bis zum Inkrafttreten des StüberG. v. 29. Mai 1925 galt nach § 33 UmStG. 1922 als Steuerabschnitt für die allgemeine UmSt. das Kalenderjahr. Da im vorliegenden Falle zur Zeit des Erwerbes das StüberG. noch nicht erlassen war, wurde durch den Erwerb nur die Haftung des Erwerbers für den damals laufenden Steuerabschnitt, nämlich das Kalenderjahr 1925, begründet. An dieser Rechtslage ist nichts dadurch geändert worden, daß das später erlassene StüberG. an Stelle des Kalenderjahrs das Wirtschaftsjahr als Steuerabschnitt eingeführt hat, und das Wirtschaftsjahr für die Landwirtschaft im allgemeinen auf die Zeit vom 1. Juli bis 30. Juni festgesetzt worden ist (§§ 1, 32 StüberG. in Verb. mit den DurchVest. v. 30. Juli 1925). Wenn insbes. § 35 StüberG. bestimmt, daß die neue Vorschrift bei der Landwirtschaft erstmalig für das im Kalenderjahr 1925 endende Wirtschaftsjahr gelten soll, so wird durch diese Vorschrift eine schon vor dem Inkrafttreten des Gesetzes begründete Haftung eines Erwerbers nach § 96 ABgD. nicht berührt. Denn es ist nicht einzusehen, welche Gründe den Gesetzgeber bestimmt haben sollen, in die nach Maßgabe des § 96 a. a. O. vorher entstandenen Rechtsverhältnisse rückwirkend in einer Weise einzugreifen, die nur geeignet wäre, die Rechtssicherheit in Frage zu stellen. Wenn man in diesem Sinne eine Rückwirkung des StüberG. annehmen wollte, so würde man unter Umständen, sofern der Erwerb noch im Laufe d. J. 1924 stattgefunden hat, auch zugeben müssen, daß nachträglich eine Beschränkung der Haftung des Erwerbers aus § 96 ABgD. eingetreten wäre, was praktisch zu unannehmbaren Ergebnissen führen würde. Ist aber, wie im vorliegenden Falle, der Erwerb i. J. 1925 vor dem Inkrafttreten des StüberG. erfolgt, so kann der Erwerber mit Recht geltend machen, daß er sich bei dem Erwerbe nur nach den damals geltenden Gesetzen habe richten können und deshalb bei der Berechnung des Kaufpreises nur die laufenden Steuern d. J. 1925 in Betracht gezogen habe.

(RFG., V. Sen., Urt. v. 9. Juli 1926, V A 320/26, RFG. 19, 254.)

*

12. §§ 99 Abs. 2, 170 Abs. 2, 204 ff., 210, 212 Abs. 2, 217 ff., 226, 433 ABgD.; §§ 6 Abs. 2, 12, 14, 144, 145 Abs. 2, 146, 194, 206 Abs. 2 RD; §§ 240, 249 ZPO. Die Konkursöffnung über das Vermögen eines Steuerschuldners bildet, auch wenn der Steuergläubiger sich am Konkursverfahren beteiligt, kein rechtliches Hindernis, das Steuerfestsetzungs- oder ein schwebendes Rechtsmittelverfahren gegen den Gemeinschaftsdner persönlich fortzusetzen. f)

Unter der Begründung, daß der Beschwerdeführer am 8. Aug. 1924 30 000 Stück Zigaretten von einem Kleinverkaufspreis von 5 Pfg. das Stück untersteuert an einen Kaufmann, der nicht Inhaber eines Tabakfeuerlagers war, geliefert habe, ist von dem Beschwerdeführer mit Steuerbescheid v. 6. April 1925, zugestellt am 8. April 1925, 600 RM Tabaksteuer gefordert worden. Hiergegen legte der Beschwerdeführer mit dem am 9. April 1925 beim Zollamt eingegangenen Schreiben Anfechtung ein. Am 22. April 1925 ist über das Vermögen des Beschwerdeführers das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Steuerforderung wurde beim KonkursG. als bevorrechtigte Forderung angemeldet, in dem Prüfungstermine v. 8. Juni 1925 vom Konkursverwalter bestritten, dann von diesem aber am 8. Okt. 1925 in einer Erklärung beim Hauptzollamt als bevorrechtigt anerkannt. Die Anfechtung des Beschwerdeführers hat das ZGA. durch Anfechtungsentscheidung v. 26. Juni 1925, die dem Beschwerdeführer zugestellt wurde, als unbegründet zurückgewiesen. In ihr wird unter Hinweis auf § 225 ABgD. ausgeführt, der Umstand, daß die Firma des Anfechters inzwischen in Konkurs geraten sei, beeinträchtige die Befugnis des Steuerschuldners, selbst das Rechtsmittel einzulegen, nicht. Die Vorinstanz hat die Steuerforderung für sachlich gerechtfertigt erklärt.

Verfahrensrechtlich ist zunächst zu prüfen, ob die nach Einlegung der Anfechtung durch den Beschwerdeführer eingetretene

Konkursöffnung über sein Vermögen die von der Vorinstanz erlassene Anfechtungsentscheidung gehindert hat. Die Frage kann nicht durch den Hinweis auf § 225 ABgD. erledigt werden. Denn zur Zeit der Erhebung der Anfechtung war das Konkursverfahren noch nicht eröffnet, der Beschwerdeführer war damals also in seinem Verwaltungs- und Verfügungsrecht über sein Vermögen noch nicht beschränkt. Erst mit der Konkursöffnung verlor er die Befugnis, sein zur Konkursmasse gehöriges Vermögen zu verwalten und über dasselbe zu verfügen. Zur Zeit der Erhebung der Anfechtung war der Beschwerdeführer beschwerdeberechtigt. Es fragt sich aber, ob die Beschwerdeberechtigung noch zur Zeit des Erlasses der Anfechtungsentscheidung fortbestand. Denn wenn zu dieser Zeit die Beschwerdeberechtigung des Beschwerdeführers durch die Konkursöffnung fortgefallen wäre, so würde zu der für die Prüfung der Zulässigkeit des Rechtsmittels maßgebenden Zeit des Erlasses der Anfechtungsentscheidung wegen Fehlens des Beschwerdeberechts des Beschwerdeführers eine sachliche Prüfung der Steuerforderung nicht stattgefunden haben. Dabei ist nicht außer acht gelassen, daß, soweit es sich um die Konkursmasse handelt, der Konkursverwalter nach konkurssrechtlichen Grundsätzen die Aufnahme des Steuerrechtsstreits (§ 146 KonkD.) verfolgen kann, daß insoweit also die Beschwerdeberechtigung des Gemeinschaftsdners auf den Konkursverwalter übergegangen ist. Ein Fall letzterer Art liegt aber hier nicht vor. Die Anfechtungsentscheidung ist nicht infolge einer Aufnahme des Steuerrechts durch den Konkursverwalter mit Wirkung gegen die Konkursmasse ergangen. Sie ist dem Konkursverwalter, der allein zur Vertretung der Konkursmasse berechtigt war, auch gar nicht zugestellt worden. Sie stellt sich vielmehr als eine gegen den Gemeinschaftsdner persönlich erlassene Entsch. dar. Eine solche durfte aber nur dann ergehen, wenn es überhaupt zulässig war, trotz der Konkursöffnung eine Rechtsmittelentscheidung mit Wirkung gegenüber dem Gemeinschaftsdner persönlich zu erlassen, und die Rechtsmittelbehörde durfte in eine sachliche Prüfung der Anfechtung nur eintreten, wenn dem Beschwerdeführer zur Zeit des Erlasses der Anfechtungsentscheidung noch ein Beschwerdeberecht (Sachlegitimation) zuzuerkennen ist. Beide Fragen sind zu bejahen.

Der Große Sen. des RFG. ist in dem Urteil v. 25. Okt. 1926, Gr S 1/96 RFG. 19, 355) davon ausgegangen, daß die ABgD., die keinerlei Vorschriften über den Einfluß der Konkursöffnung auf die Geltendmachung vorher entstandener Steuerschulden des Gemeinschaftsdners enthält, für deren Verfolgung im Konkursverfahren grundsätzlich an der durch die Konkursöffnung getroffenen Sonderregelung nichts ändern wollen. Der Große Sen. hat dementsprechend ausgesprochen, daß nach Eröffnung des Konkursverfahrens wegen einer vorher entstandenen Steuerschuld des Gemeinschaftsdners ein Steuerbescheid oder eine Rechtsmittelentscheidung gegen den Konkursverwalter nur erlassen werden darf, nachdem die Forderung im Konkursverfahren angemeldet und vom Konkursverwalter im Prüfungstermine bestritten worden ist, ferner daß, wenn vor der Konkursöffnung gegen den Gemeinschaftsdner ein Steuerbescheid oder eine Rechtsmittelentscheidung ergangen ist, die Rechtsmittelinstanz gegenüber dem Konkursverwalter durch die Konkursöffnung unterbrochen werde, und schließlich, daß der schon vor der Konkursöffnung eingeleitete Streit zwischen dem Steuergläubiger und dem Konkursverwalter mit Wirkung für und gegen die Konkursmasse in der Lage fortgesetzt werden könne, in der er sich bei der Konkursöffnung befunden habe (vgl. § 146 Abs. 3, 5, 6 KonkD.). Der Große Sen. hat aber damit nicht die hier zur Entsch. stehende Frage entschieden, ob das Rechtsmittelverfahren gegen den Gemeinschaftsdner persönlich fortgesetzt werden kann. Der Große Sen. erklärt ausdrücklich: „Ob auch nach der Konkursöffnung trotz der Vorschrift des § 14 KonkD. eine vorkonkursliche Steuerschuld des Gemeinschaftsdners gegen diesen persönlich durch Erlaß eines Steuerbescheides oder durch Fortsetzung eines schon vor der Konkursöffnung anhängig gewordenen Steuerrechtsstreits verfolgt werden kann, wenn

— abweichend von § 25 GVB. — nur für diejenigen Steuerschulden haften, mit deren Vorhandensein er bei Vereinbarung des Kaufpreises mit Sicherheit rechnen konnte und mußte, sowie für diejenigen, die jederzeit leicht zu ermitteln waren; also für die Steuern des laufenden Steuerabschnitts einerseits und für die festgesetzten Steuern früherer Steuerabschnitte andererseits. Die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Einkalkulierung bei Vereinbarung des Kaufpreises ist somit für den Gesetzgeber bestimmend gewesen. Was aber für die entschuldbare Unkenntnis der (konkreten) Steuerschuld gilt, das muß vernünftigerweise auch für die Unkenntnis der (abstrakten) Steuerpflicht gelten, die erst durch ein zur Zeit der Kaufpreisvereinbarung noch nicht bekanntes Steuergesetz dadurch geschaffen wird, daß dieses die Stichtage des Steuerabschnitts verschiebt.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 12. Beim Schweigen der ABgD. war nicht ohne weiteres klar, welche Einwirkung die Konkursöffnung auf das Steuerverfahren haben soll. Dieses Verhältnis von Steuerrecht und

Konkursrecht ist vom RFG. in einer Reihe wichtiger Entsch. (vgl. außer den erwähnten [RFG. 18, 141 und 19, 68] namentlich noch 17, 185) herausgearbeitet worden, und zwar im ganzen im Sinne einer weitgehenden Unterwerfung der Steuerverwaltung unter das Konkursverfahren und Einreihung unter die gewöhnlichen Konkursgläubiger. An Stelle des Steuerbescheides (wenn er noch nicht erlassen ist) tritt die Anmeldung zur Tabelle, das Rechtsmittelverfahren wird bis zum Prüfungstermin unterbrochen, der Eintrag in der Tabelle bildet den Titel, auf Grund dessen allein der Konkursverwalter zur Steuerzahlung berechtigt und verpflichtet ist. All das gilt aber, wie uns hier nun deutlich gemacht wird, nur soweit das Verfahren Wirkung gegen die Konkursmasse haben soll. (Auch insoweit ist übrigens diese Rechtsprechung des RFG. nicht ohne zum Teil lebhafteste Kritik vom Standpunkt der Steuerverwaltung geblieben, vgl. namentlich Lewin, DStZtg. 1926, 213 ff. und zu der ganzen Frage mein nunmehr erschienenenes Lehrb. d. Steuerrechts I, 491 ff.)

Das Urt. bedeutet nun im Ergebnis eine nicht unerhebliche Ab-

damit nicht oder nicht mehr eine Verteidigung aus der Konkursmasse bezweckt wird, kann hier dahingestellt bleiben.“ Um einen solchen vom Großen Sen. dahingestellt gelassenen Fall handelt es sich vorliegend. Denn, wie oben bemerkt, geht daraus, daß die Ansetzungsentscheidung nicht im Rahmen die Konkursmasse oder den Konkursverwalter ausführt, auch nicht dem Konkursverwalter zugestellt ist, deutlich hervor, daß sie keine Wirkung gegenüber der Konkursmasse, sondern gegen den Gemeinschuldner persönlich haben soll.

Die Entsch. über die Zulässigkeit der Fortsetzung des Steuerfestsetzungsverfahrens oder Rechtsmittelverfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich hängt davon ab, einmal, ob ein rechtliches Hindernis an der Fortsetzung dieses Verfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich besteht, und ferner, ob für die am Steuerrechtsverhältnisse Beteiligten ein Interesse dahin anzuerkennen ist, daß ohne Rücksicht auf die Eröffnung des Konkursverfahrens das Steuerfestsetzungs- (Rechtsmittel-) Verfahren seinen Fortgang nimmt. Bei Bejahung der ersten Frage ist der Erlass eines Steuerbescheids oder einer Rechtsmittelentscheidung gegen den Gemeinschuldner persönlich außerhalb der konkursrechtlichen Verfahrensgrundsätze unzulässig. Bei Verneinung der zweiten Frage würde es sich um eine Entsch. ohne eine praktische Bedeutung handeln, und da die Steuerbehörden und Rechtsmittelbehörden nicht Entsch. rein theoretischer Natur zu treffen haben, so würde bei Verneinung eines Interesses der am Steuerrechtsverhältnisse Beteiligten die Fortsetzung des Verfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich zu unterbleiben haben. Die erste Frage ist aber zu verneinen und die zweite Frage zu bejahen.

Zu 1. Ein rechtliches Hindernis, das Steuerfestsetzungs- (Rechtsmittel-) Verfahren gegen den Gemeinschuldner trotz der Konkursöffnung fortzusetzen, besteht nicht.

a) Eine dem § 240 ZPO. entsprechende ausdrückliche Vorschrift, daß die Eröffnung des Konkursverfahrens das Steuerfestsetzungs- (Rechtsmittel-) Verfahren unterbricht, besteht nicht. In den Motiven zur KonkD. (Hahn, Mat. S. 72) heißt es: „Es dürfte noch zu erwähnen sein, daß diejenigen Konkursforderungen, deren Geltendmachung nicht im Rechtsweg, sondern im Verwaltungsweg erfolgt, wie z. B. in den meisten Staaten die Steuerforderungen, durch die Vorschrift des § 10 (jetzt § 12) gleichfalls betroffen werden. Auch sie unterliegen der Anmeldung und der Verfolgung im Konkursverfahren nach Maßgabe der KonkD. Auf sie findet aber nicht die ZPO. Anwendung. Ob und wie daher Verwaltungsprozesse, welche etwa anhängig sind, durch die Konkursöffnung unterbrochen werden, richtet sich nach den landesrechtl. Vorschriften über das Verwaltungsverfahren. Jaeger (KonkD., 5. Aufl., § 12 Anm. 2) übernimmt diese Ansicht der Motive als seine Ansicht und fährt dann fort: „Für Preußen, Bayern und Sachsen bestehen Vorschriften über die Unterbrechung eines Verwaltungsstreitverfahrens durch den Konkurs nicht. Es tritt daher keine Unterbrechung ein.“ Es wird also von Jaeger die Anwendung des § 240 ZPO. auf das Verwaltungsstreitverfahren ausdrücklich abgelehnt. Diese Ansicht Jaegers muß zwar für das Recht der ABGD. nach den Darlegungen in dem Urteil des Großen Sen. insofern eine Einschränkung erfahren, als bei dem Steuerfestsetzungs- (und Rechtsmittel-) Verfahren, soweit es Wirkung gegenüber der Konkursmasse haben soll, die konkursrechtlichen Grundsätze zu beobachten sind, insofern die Durchführung des Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahrens beeinflusst, gehemmt ist. Aber auch nur insoweit. Für die Durchführung des Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahrens gegen den Gemeinschuldner besteht kein Hinderungsgrund. Insbes. kann man nicht sagen, daß der § 240 ZPO. Teil des Konkursrechts sei und daß, weil für die Verfolgung der Steuerforderungen im Konkurs die konkursrechtliche Sonderregelung gelte, das ganze Konkursrecht, also auch der § 240 ZPO. uneingeschränkt für das ganze Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahren, mithin auch, soweit es gegen den Gemeinschuldner persönlich gerichtet ist, gelten müsse. Denn dem ist entgegenzuhalten, daß der § 240 ZPO. nicht in der KonkD., sondern in der ZPO. seine Stellung gefunden hat, und zwar mit gutem Grunde, weil die ZPO. das bürgerliche Streitverfahren geregelt hat und der Einfluß des Konkursverfahrens auf dieses Verfahren in die Ordnung gehört, die das bürgerliche Streitverfahren, seinen Gang, seine Unterbrechung und Fortsetzung regelt. Aus dem Umstand aber, daß für die

Schwächung dieser die Steuerverwaltung in der Tat sehr weitgehend dem Konkursverfahren unterwerfenden Rechtspr., indem es ausspricht, daß der Konkurs kein rechtliches Hindernis sei, das Steuerverfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich fortzusetzen und darlegt, daß auch ein genügendes Interesse für die Steuerverwaltung bestehe, dies zu tun. Allerdings dem Hauptzweck: auf Grund des Steuerbescheids dann gegen den Steuerpflichtigen vollstrecken zu können, kann die Durchführung dieses Verfahrens während des Konkurses nicht dienen, aber einige andere in der Begründung ausführlich dargelegte Gesichtspunkte sprechen doch für diese Durchführung.

Die Auswirkung des Urts. wird wohl sein, daß die Steuerverwaltung mehr als bisher versuchen wird, das Steuerverfahren auch

Unterbrechung der Zivilprozesse die Regelung in den §§ 240, 249 ZPO. getroffen ist, eine solche Regelung für das Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahren aber nicht, folgt nicht, daß die §§ 240, 249 ZPO. für dieses Verfahren unmittelbar oder entsprechend anzuwenden sind. Vielmehr muß umgekehrt grundsätzlich davon ausgegangen werden, daß das Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahren fortgesetzt wird oder wenigstens fortgesetzt werden kann und Einschränkungen nur insoweit erleidet, als diese sich aus der Beteiligung des Steuergläubigers an dem Konkursverfahren ergeben. Daraus folgt, daß das Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich fortgesetzt werden kann. Das ergibt sich auch aus folgender Erwägung:

Soll der § 240 ZPO. auf das Steuerfestsetzungsverfahren angewandt werden, so muß man dessen Vorschriften auf jeden Stand des Verfahrens anwenden. Das würde die Anwendung der Unterbrechungsvorschrift auch auf das Ermittlungsverfahren zur Folge haben. Daß dies nicht richtig ist, leuchtet ein. So bemerkt mit Recht Becker (ABGD. 5. Aufl., § 204 Anm. 7): „Man kann nicht sagen, daß das Verfahren durch die Konkursöffnung unterbrochen würde, wenigstens nicht in dem Sinne, wie dieser Ausdruck im Zivilprozeß gebraucht wird, denn es steht nichts entgegen, daß das Finanzamt trotz des Konkurses Ermittlungshandlungen vornimmt, z. B. die Konkursverwalter zur Auskunftserteilung anhält.“ So hat denn auch der V. Sen. des RG. in seiner zum Abdruck bestimmten Entsch. v. 11. Febr. 1927, V A 941/26, den Konkursverwalter für verpflichtet erklärt, Steuerklärungen für die vor der Konkursöffnung gegen den Gemeinschuldner entstandenen Steueransprüche abzugeben, da diese die Grundlage für die Festsetzung des Steueranspruchs seien, und hat diese Verpflichtung nicht auf die Zeit nach dem Prüfungstermine beschränkt. Auch der V. Sen. muß daher von der Anschauung ausgehen, daß das Steuerermittlungsverfahren durch die Konkursöffnung nicht unterbrochen wird. Demgegenüber kann man auch nicht geltend machen: jeder Privatgläubiger könne trotz Unterbrechung des Zivilprozesses nach der Konkursöffnung zur Feststellung seines Anspruchs Ermittlungen veranlassen. Denn der wesentliche Unterschied des Steuerermittlungsverfahrens von diesem Verfahren besteht darin, daß das FA. das Ermittlungsverfahren nicht nur im Interesse des Steuergläubigers, sondern auch in dem Interesse des Steuerschuldners, und zwar in amtlicher Eigenschaft führt. Auch diese Erwägung zeigt die Unanwendbarkeit des § 240 ZPO. auf das Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahren jedenfalls insoweit, als es sich um die Fortsetzung des Verfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich handelt.

b) Für das bürgerliche Recht hat zwar das RG., 7. BS., in dem Urts. v. 2. Nov. 1915: ZB. 1916, 326, gelegentlich ausgesprochen: „Die Verfolgung eines die Konkursmasse betreffenden Anspruchs gegen den Gemeinschuldner selbst ist, abgesehen vom Falle des § 144 Abs. 2, unzulässig.“ Der Grund, warum im bürgerlichen Rechte die Verfolgung einer Konkursforderung gegen den Gemeinschuldner persönlich, abgesehen von dem Falle des § 144 Abs. 2, unzulässig ist, ist in dem mangelnden Rechtsschutzbedürfnisse zu finden. Wird der als Konkursforderung angemeldete bürgerlich-rechtliche Anspruch im Prüfungstermine nicht bestritten und infolgedessen als festgestellt in die Tabelle eingetragen, so gewährt diese Feststellung dem Gläubiger einen vollwertigen Ersatz der Beurteilung (§§ 145 Abs. 2, 146 Abs. 2, 194, 206 Abs. 2; Jaeger a. a. O. § 12 Anm. 4, 6). Ebenso wird als Grund dafür, daß bis zum Prüfungstermine die Klage gegen den Gemeinschuldner persönlich unzulässig ist, angeführt, daß eine persönliche Ausklagung jedenfalls dann zwecklos wäre, wenn die Konkursfeststellung, weil der Gemeinschuldner nicht bestrittet, vollen Erfolg im Sinne der §§ 164 Abs. 2, 194, 206 Abs. 2 RD. erzielt, und daß, solange die Möglichkeit besteht, daß der Gläubiger auf diesem denkbar bequemsten Wege den denkbar vollkommensten Rechtsschutz erwirke, insoweit es guten Sinn hat, ihm die außerkonkursmäßige Rechtsverfolgung zu verschließen, weil es für sie an einem ausreichenden Interesse fehle (vgl. Jaeger a. a. O. Anm. 8). Aber gerade darin, daß die Tabellenfeststellung sich in der vollstreckungsrechtlichen Wirkung gegenüber dem Gemeinschuldner erschöpft, unterscheidet sich das bürgerliche Recht von dem Steuerrechte. Die Wirkung eines im Steuerfestsetzungsverfahren erlassenen Steuerbescheids oder einer Rechtsmittelentschei-

im Falle des Konkurses gegen den Gemeinschuldner neben dem Verfahren zur Sicherung der Forderung durch Anmeldung beim Konkursverwalter weiterzuführen. Viel Gegenliebe wird sie beim Gemeinschuldner dabei allerdings nicht finden, und sie wird es auch nicht leicht haben, von ihm weitere Auskünfte zu bekommen, da die Geschäftsbücher auch mit zur Konkursmasse gehören (§ 1 III RD.). Aber es ist ja auch nicht ausgeschlossen, daß die Steuerverwaltung auf Grund der vom Konkursverwalter gegebenen Auskünfte den Steuerbescheid gegen den Gemeinschuldner erläßt. Auf jeden Fall wird die Entsch. der Praxis der Steuerverwaltungen in der ganzen Frage neue Anregungen geben.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

bung reicht weiter, und an der Erzielung dieser weitergehenden Wirkung kann sehr wohl ein Rechtschutzbedürfnis bestehen, wie des näheren unter 2 darzulegen ist, und dies führt dann dazu, die Grundsätze des Konkursrechts über die Unterbrechung eines Zivilprozesses nicht auch auf das gegen den Gemeinschuldner persönlich gerichtete Steuerfestsetzungsverfahren anzuwenden.

c) Auch aus § 14 Abs. 1 RD. kann kein Hinderungsgrund gegen die Durchführung des Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich entnommen werden. Denn dieser verbietet nur, daß während der Dauer des Konkursverfahrens Arreste und Zwangsvollstreckungen in das Vermögen des Gemeinschuldners stattfinden. Um Arreste oder Zwangsvollstreckungen handelt es sich aber bei der Steuerfestsetzung und dem Rechtsmittelverfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich nicht.

d) Daß bei der hier vertretenen Auffassung es zu zwei Verfahren kommt, nämlich einmal zu dem Verfahren über die konkursmäßige Beteiligung und zweitens zu dem Verfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich, und daß insolge dessen die Möglichkeit besteht, daß in dem Prozeß um das Konkursgläubigerrecht und in dem Steuerfestsetzungsverfahren gegen die Person des Gemeinschuldners widersprechende Entsch. ergehen, muß hingenommen werden. Die Möglichkeit von widersprechenden Entsch. bei Widerspruch des Schuldners im Prüfungsstermine besteht auch nach bürgerlichem Rechte (vgl. Jaeger a. a. O. § 144 Anm. 3) und, daß der Grundsatz ne bis in idem nicht ausnahmslos gilt, ergibt schon die in § 144 Abs. 1 und 2 RD. getroffene Regelung.

e) Mit der hier vertretenen Auffassung setzt sich der Sen. nicht in Widerspruch zu RSt. 18, 141. Nach der Überschrift dieses Urts. hat es zwar den Anschein, als wenn der 2. Sen. ganz allgemein ausgesprochen hätte, daß durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Steuerschuldners das Besteuerungsverfahren und der Lauf der Rechtsmittelfrist unterbrochen werde. Aus den Gründen der Entscheidung selbst und dem ihr zugrunde liegenden Sachverhalte muß aber entnommen werden, daß er eine Unterbrechung des Verfahrens nur so weit angenommen hat, als das Verfahren Wirkung gegenüber der Konkursmasse haben soll. Von einer Unterbrechung des Verfahrens, soweit es gegen den Gemeinschuldner persönlich Wirkung äußert, ist in jener Entsch. nicht die Rede. Hiernach besteht ein rechtliches Hindernis gegen die Fortsetzung des Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich nicht.

Zu 2. Es kann aber auch für die am Steuerrechtsverhältnisse Beteiligten ein Interesse dahin vorliegen, daß ohne Rücksicht auf die Eröffnung des Konkursverfahrens das Steuerfestsetzungs- (oder Rechtsmittel-) Verfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich seinen Fortgang nimmt.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß der Steuergläubiger im Konkursverfahren nur den Betrag anmelden kann, den er von dem Steuerschuldner zu fordern hat. Dieser Betrag kann sich mit der festzusetzenden Steuer decken, braucht es aber nicht. Bei vielen Steuerarten, wie bei Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögenssteuer, Umsatzsteuer, sind Vorauszahlungen statt, die auf die „festgesetzte Steuerschuld“ anzurechnen sind. In allen diesen Fällen würde sich die Konkursanmeldung auf die „Abschlußzahlung“ zu beziehen haben. Dieser hat aber die Festsetzung des Jahresbetrags der Steuer voranzugehen (vgl. Gutachten des V. Sen. v. 4. Jan. 1927, V D 2/26: RSt. 20, 161). Die Bedeutung der Abschlußzahlung, die nur einen Teil des festgesetzten Jahresbetrags darstellt, liegt auf dem Gebiete der Steuererhebung (vgl. das angeführte Gutachten). Wird nun der Betrag der Abschlußzahlung zum Konkurs angemeldet und findet ein Widerspruch im Prüfungsstermine nicht statt, so bildet die Tabelleneintragung deshalb keinen „vollwertigen Ersatz“ eines Steuerbescheids, weil sie sich nur auf die Abschlußzahlung, nicht aber auf den festgesetzten Jahresbetrag bezieht. Diesen im Steuerfestsetzungsverfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich festzustellen, kann außer aus anderen Gründen (vgl. die Ausführungen unten über Nachveranlagung) wegen der Berechnung des Zuschlags nach § 170 Abs. 2 RAbgD. notwendig sein. Die Durchführung des Steuerfestsetzungsverfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich kann aber auch um deswillen im Interesse des Steuergläubigers liegen, um zu kontrollieren, ob der angemeldete Betrag richtig ist; je nachdem in diesem Steuerfestsetzungsverfahren die festgesetzte Steuer den angemeldeten Betrag übersteigt oder hinter ihm zurückbleibt, kann eine Nachtragsanmeldung für das Konkursverfahren (§ 142 RD.) oder ein entsprechender Verzicht auf die konkursmäßige Beteiligung die Folge sein.

Von anderen Fällen, bei denen die Tabellenfeststellung keinen Ersatz für einen im Steuerfestsetzungsverfahren zu erlassenden Steuerbescheid bilden kann, sei auf die nichtvollstreckungsrechtliche Wirkung hingewiesen, die dem Steuerbescheid und der Rechtsmittelfristung in § 433 RAbgD. für das Strafverfahren beigelegt ist. Das RG., 2. StS., hat allerdings in dem Urts. v. 2. Dez. 1926, 2 D 559/26, angenommen, daß in den Steuerfällen, in denen ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen ist, in der Anmeldung zum Konkurs

ein ausreichender Steuerbescheid i. S. des § 433 RAbgD. vorliegt. Dem kann im Hinblick auf die oben angeführte Entsch. des Großen Sen., die in der Anmeldung der Steuerforderung zum Konkursverfahren keinen Steuerbescheid sieht, nicht beigetreten werden. Andererseits kann aber auch die Tabellenfeststellung nicht als eine Entscheidung der Finanzbehörde i. S. des § 433 RAbgD. angesehen werden. Sie ist eine gerichtliche Feststellung, die zwar mit auf der Anmeldung der Finanzbehörde, aber auch zum gleichen Teile auf dem Nichtwiderspruche der Beteiligten beruht. Sie beschränkt sich auf die Feststellung des angemeldeten Betrags, der sich keinesfalls mit der festzusetzenden Steuer zu decken braucht, und läßt nicht erkennen, ob der von der Finanzbehörde ermittelte Betrag der Steuer auf Grund sicher festgestellter Besteuerungsmerkmale festgestellt oder auf Grund von Wahrscheinlichkeitsermäßigungen im Schätzungswege der Besteuerungsmerkmale ermittelt ist (§ 210 RAbgD.). Nur im ersteren Falle sind nach der übereinstimmenden RSt. des RSt. (RSt. 10, 280) und des RG. (RGSt. 57, 212, 217, 221; 58, 199; 59, 91, 97) die Strafgerichte an die Entscheidung der Steuerbehörden gebunden. Die Tabellenfeststellung kann daher den Steuerbescheid nicht ersetzen. Sie kann auch nicht nach § 433 Abs. 3 RAbgD. berichtigt werden, sondern nur ein Steuerbescheid. Auch der Gedanke, daß bei einer Feststellung der Steuerforderung zur Tabelle die Steuerfrage nicht von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zu entscheiden sei und deshalb die Strafgerichte in der Entscheidung der Steuerfrage frei seien, ist abzulehnen. Denn wäre er richtig, so würde sich gerade daraus ergeben, was hier bewiesen worden ist, daß die Tabellenfeststellung keinen vollwertigen Ersatz des Steuerbescheids bildet, dessen Wirkung doch gerade auf die Bindung der Strafgerichte an die Entscheidungen der Steuerbehörden abzielt. Der Annahme eines fehlenden Interesses des Steuerpflichtigen und der Annahme der Freiheit der Strafgerichte in solchen Fällen steht der Grundgedanke des § 433 RAbgD. entgegen, wonach in erster Linie die Steuerbehörden und Steuergerichte zur Entscheidung der Steuerfrage berufen sind.

Genaugenommen kann bei den Veranlagungssteuern mit Rücksicht auf die Neuberanlagung (§ 212 Abs. 2 RAbgD.) die Tabellenfeststellung den Steuerbescheid ersetzen. Der Große Sen. hat in RSt. 19, 65 ausgesprochen: „Der § 212 Abs. 2 RAbgD. beschränkt die Neuberanlagung in allen Fällen, in denen ein schriftlicher Bescheid erteilt ist, der sich als Ergebnis der Prüfung in einem vom Gehege vorgegebenen besonderen, auf die bescheidsmäßige Feststellung von Steueransprüchen abzielenden Ermittlungsverfahren (Veranlagungsverfahren) darstellt.“ Die Tabellenfestsetzung kann einem solchen schriftlichen Bescheide nicht gleichgestellt werden, weil dabei die vorgesehene Prüfung gar nicht vorgenommen wird. Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntgemacht sind, könnte dann auch nur die Zeit der Feststellung in der Tabelle maßgebend sein, und diese enthält über die Tatsachen, die das Ergebnis der Steuerforderung rechtfertigen, nichts. Geht man aber auf die Anmeldung zurück, so würden nur die zur Zeit der Anmeldung bekanntgewesenen Tatsachen maßgebend sein, das würde aber wiederum dem § 212 Abs. 2 RAbgD. widersprechen.

Ferner kann die Tabellenfeststellung den Steuerbescheid wegen der Wirkungen, die diesem gegenüber haftpflichtigen Personen zukommen (§ 99 Abs. 2, § 226 Abs. 3 RAbgD.), nicht ersetzen.

Sodann ist auch an Fälle zu denken, in denen der Gemeinschuldner aus den nicht zur Konkursmasse gehörigen Vermögen auf das, was der Steuergläubiger zu fordern hat, freiwillige Zahlungen leisten will. Solche Zahlungen sind trotz des Konkursverfahrens zulässig (zu vgl. Sydow-Busch, 13. Aufl., § 14 Anm. 5). Auch hier besteht ein Interesse, den Betrag der Steuer durch einen Steuerbescheid gegen den Gemeinschuldner persönlich festzusetzen.

Alle diese Erwägungen beweisen mindestens, daß ein Interesse an der Festsetzung des Steuerfestsetzungs- oder Rechtsmittelverfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich bestehen kann.

Im vorliegenden Falle ist ein solches jedenfalls für die Fortsetzung des Anfechtungsverfahrens anzuerkennen. Gegen den Beschwerdeführer schwebt das gerichtliche Strafverfahren wegen Hinterziehung der den Gegenstand des angefochtenen Steuerbescheids bildenden Tabaksteuerforderung. Die Entscheidung der Anfechtungsbehörde über den Steuerbescheid erübrigte sich nach dem oben Dargelegten wegen der Wirkung des Steuerbescheids für das Strafverfahren nicht, und zwar vorliegend um so weniger, als im Prüfungsstermine die Forderung vom Konkursverwalter bestritten war und das Anerkennnis des Konkursverwalters erst nach Erlass der Anfechtungsentscheidung liegt. Deshalb war es im Ergebnis richtig, wenn die Vorinstanz das bei ihr zur Zeit der Konkursöffnung schwebende Anfechtungsverfahren fortgesetzt und die Anfechtungsentscheidung erlassen hat. Es war im Ergebnis auch richtig, wenn sie in eine sachliche Prüfung eingetreten ist. Denn wegen der Bedeutung, die die Steuerfestsetzung für das gerichtliche Strafverfahren nach § 433 RAbgD. hat, muß dem Beschwerdeführer eine Anfechtungsbefugnis auch für die Zeit nach der Konkursöffnung zuerkannt werden.

(RSt., IV. Sen., Urts. v. 23. März 1927, IV A 46/26 S.)

× 13. §§ 121, 124, 126 ABG.D.; § 154 Abs. 1 u. 2 BranntweinMonG. 1. Wird ein Haftender für eine Steuer in Anspruch genommen, so läuft die in § 121 ABG.D. für hinterzogene Beträge gesetzte Verjährungsfrist im allgemeinen nur dann, wenn er sich selbst der Hinterziehung schuldig gemacht hat. 2. Die Haftung des Gewährsamnehmers nach § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntweinMonG. 1922 unterliegt der für hinterzogene Beträge in § 121 ABG.D. gesetzten Verjährungsfrist auch dann, wenn er an der Ware sich der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat. f)

Die Beschwerdeführerin hat im Oktober 1923 von der Kommanditgesellschaft A. & Co. in H. 11 Fässer Branntwein mit einem Weingeistgehalt von 94 Gewichtshundertteilen im Rohgewichte von 8015 kg bezogen und angeliefert erhalten. Die Ware war aus dem Hamburger Freihafen eingeschmuggelt. Mit Steuerbescheid vom 28. April 1925 ist von der Beschwerdeführerin gemäß § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntweinMonG. vom 8. April 1922 die Zahlung des Monopolausgleichs in Höhe von 44 884 M zuzüglich Verzugszinsen gefordert worden.

Mit der Anfechtung machte die Beschwerdeführerin geltend, daß der Anspruch gegen sie aus § 154 Abs. 2 Satz 2 a. a. O. im Oktober 1923 entstanden sei, als sie in den Besitz der durch einen Vorbesitzer eingeschmuggelten Ware gelangte. Dieser Anspruch sei mit dem Ablauf des 31. Dezember 1924 verjährt, da die Verjährungsfrist bei Zöllen und Verbrauchssteuern ein Jahr betrage. Die Anwendung der Bestimmung des § 121 Abs. 1 ABG.D., daß bei hinterzogenen Beträgen die Verjährungsfrist 10 Jahre laufe, könne nicht damit gerechtfertigt werden, daß der Vorbesitzer der Ware den Monopolausgleich hinterzogen habe. Denn diese verlängerte Verjährungsfrist greife nur gegenüber solchen Steuerschuldnern Platz, die selbst sich einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für diese Ansicht beruft sich die Beschwerdeführerin auf die Urteile des IV. Sen. des R.F. IV a A 20/22 vom 28. Juni 1922 (Prozek, Steuerkartei, ABG.D. § 124, R. 2 = St. u. W. I Nr. 883), IV a A 111/22 vom 8. November 1922 (St. u. W. 1923 Nr. 351), IV a A 116/22 vom 25. April 1923 und auf den Komm. von Prozek, Anm. zu § 121.

Die Anfechtungsentscheidung hat die Anfechtung zurückgewiesen. In ihr wird ausgeführt, die angeführten Urteile behandeln die hier zur Entscheidung stehende Frage nicht, und auf Becker, 4. Aufl., § 121 Anm. 3 verwiesen, wo die Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist auch gegen die nach § 79 Abs. 2 ABG.D. Haftenden ausdrücklich bejaht werde. Dieser Auffassung sei beizutreten, weil § 79 Abs. 2 ABG.D. keinerlei Einschränkungen enthalte und § 121 auch zu den dort ins Auge gefassten Vorschriften gehöre.

Die Rechtsbeschwerde hatte Erfolg.

Es handelt sich um die Auslegung der Worte „hinterzogene Beträge“ im Sinne des § 121 ABG.D., für die, abweichend von den gewöhnlichen Verjährungsfristen, eine zehnjährige Verjährungsfrist bestimmt ist. Die Beschwerdeführerin hat sich für ihre Ansicht, daß die zehnjährige Verjährungsfrist nur gegenüber solchen Steuerschuldnern oder Haftenden Platz greife, die sich selbst einer Hinterziehung schuldig gemacht hätten, auf drei Urteile des Reichsfinanzhofs berufen.

I. Das erste Urteil vom 28. Juni 1922 IV a A 20/22 (Prozek, Kartei, ABG.D. § 124, R. = St. u. W. I Nr. 883) behandelt den Fall, daß jemand Waren ohne Verzollung und Besteuerung eingeführt hatte, wegen Verfehlung gegen das ZigarettenStG. und das WeinStG. zu einer Ordnungsstrafe verurteilt, im übrigen aber teils freigesprochen worden war, teils war das Verfahren gegen ihn eingestellt worden. In der Entscheidung wird ausgeführt, daß die Abgabenhinterziehung einen selbständigen Entstehungsgrund für den Abgabenanpruch bilde, denn verpflichtet zu der Abgabe werde der Täter als solcher, und es heißt dann wörtlich:

„Ist aber die Defraudation Entstehungsgrund für die Abgabensforderung, so folgt hieraus, daß als hinterzogene Abgaben, für welche die längeren Verjährungsfristen Platz greifen, nur solche zu gelten haben, die die Feststellung der Defraudation des Abgabenschuldners voraussetzen. Liegt eine Abgabenhinterziehung nicht vor, weil beispielsweise die Hinterziehungsabsicht fehlt, so ist auch das Vorhandensein einer Abgabepflicht zu verneinen, da sie lediglich aus dem Vorhandensein einer Abgabenhinterziehung herzufließen ist. In einem solchen Falle kann daher auch nicht von hinter-

zogenen Abgaben die Rede sein. Die Annahme der Vorinstanz, die für hinterzogene Gefälle vorgesehenen Verjährungsfristen seien auch dann anzuwenden, wenn im gerichtlichen Strafverfahren die Hinterziehungsabsicht im einzelnen Falle verneint und der Angeklagte freigesprochen oder gegen ihn aus subjektiven Gründen nur auf eine Ordnungsstrafe erkannt wird, sofern nur an sich der äußere (objektive) Tatbestand einer Abgabenhinterziehung vorliege, geht fehl.“

Auf diese Entscheidung kann sich die Beschwerdeführerin nicht für den vorliegenden Fall berufen. Denn in jenem Urteil handelt es sich nur um den eigentlichen Steuerschuldner und mit Beziehung auf ihn wird zu der Frage Stellung genommen, was als „hinterzogener Betrag“ anzusehen sei.

II. Das zweite Urteil IV a A 111/22 vom 8. November 1922 betrifft eine Mineralwassersteuer Sache gegen den Hersteller. In ihr heißt es:

„Der § 15 MinWStG. stellt weiter für gewisse Tatbestände die gesetzliche Vermutung der Steuerhinterziehung auf, es könnte dem festgestellt werden, daß der Täter ohne den Vorfall der Steuerhinterziehung oder der Verschleichung eines ihm nicht gebührenden Steuervorteils gehandelt hat. Gerade diese letztere Feststellung hatte aber das Finanzamt in seinem Steuerbescheide getroffen, und in der Anfechtungsentscheidung ist etwas hiervon Abweichendes nicht festgestellt. Dann aber lag keine Steuerhinterziehung vor, so daß die Verjährungsfrist nach § 121 ABG.D. nur ein Jahr beträgt.“

Auch aus diesem Urteil kann für die hier zur Entscheidung stehende Frage nichts entnommen werden, da es lediglich die Frage entscheidet, ob bei Vorliegen des Vermutungstatbestandes, aber Verneinung des HinterziehungsVorfalls die gewöhnliche Verjährung Platz greift, und dies bejaht wird.

III. Nach dem dem Ur. v. 25. April 1923 IV a A 116/22 zugrunde liegenden Tatbestande hatte ein Tabakwarenhändler mit unechten Steuerzeichen verfehene Zigaretten in Gewahrsam gehabt und ohne Kenntnis von der Unechtheit der Steuerzeichen verkauft. Die Vorinstanzen hielten einen Steueranspruch gegen ihn aus § 45 Abs. 2, § 59 Nr. 9 TabStG. für begründet. Der Senat hat die Frage, ob ein Steueranspruch entstanden sei, dahingestellt gelassen, die kurze Verjährungsfrist von 1 Jahre sei jedenfalls abgelaufen. In dem Urteil hat der Senat die Frage, ob die zehnjährige Verjährungsfrist Platz zu greifen habe, mit folgender Begründung verneint:

„Da gefälschte Steuerzeichen verwendet wurden, so ist die Steuer allerdings hinterzogen worden; als Schuldner hinterzogener Steuer könnte der Beschwerdeführer aber nur dann behandelt werden, wenn er selbst sich der Hinterziehung im Sinne des Gesetzes schuldig gemacht hätte. . . . Kann aber der Beschwerdeführer nicht als Hinterzieher angesehen und als solcher zur Entrichtung der Abgaben herangezogen werden, so entfällt damit auch die Möglichkeit, die für hinterzogene Abgaben vorgesehene längere Verjährungsfrist zur Anwendung zu bringen.“

Diese Entscheidung steht auf dem Standpunkt, daß es auf die Hinterziehung durch die in Anspruch genommene Person ankommt, damit die zehnjährige Verjährungsfrist Platz greift. Auf diesem Urteil beruhen die Ausführungen bei Prozek-Urteil, ABG.D. § 121 Anm. Hier ist also die Streitfrage im Sinne der Beschwerdeführerin entschieden.

Der Senat hält an dieser Ansicht grundsätzlich fest. Der Ausdruck „hinterzogene Beträge“ läßt an und für sich eine mehrfache Deutung zu. Er kann

1. den Sinn haben von Beträgen, die als geschuldete Steuereinnahmen von irgend jemand vorsätzlich dem Steuergläubiger vorenthalten sind, bei denen von irgendeiner Seite eine Hinterziehung statgefunden hat. Eine solche Auslegung ist an sich denkbar, denn hinterziehen kann nach § 359 ABG.D. auch jemand, der nicht Steuerschuldner oder Haftender ist. Der Ausdruck kann also in rein objektivem Sinne gebraucht sein. Dies würde die für den Steuergläubiger günstigste Auslegung sein. Der Ausdruck kann aber auch

2. den Sinn haben, daß damit die Beziehung zu dem Schuldner oder den Schuldnern der Beträge gesetzt werden sollte, daß

sehe. Auch die Gleichstellung der Steuerhinterziehung mit der Steuerhinterziehung ist m. E. überzeugend begründet.

Etwas zur Kritik fordert heraus die große Breite der Entscheidung. Wohin soll es führen, wenn in einer amtlich zu veröffentlichten Entscheidung auf nicht veröffentlichte, dazu noch gar nicht einschlagende Urteile mit solcher Ausführlichkeit eingegangen wird wie hier? Auch der letzte Teil des Urteils hätte durch Kürze nur gewinnen können! Prof. Dr. Bühler, Münster.

Zu 13. Die Entsch., der ich in beiden Punkten zustimmen möchte, zeigt wieder einmal, wieviel Raum für rechtschöpferische Tätigkeit die ABG.D. bei aller Ausführlichkeit ihrer Bestimmungen den Finanzgerichten doch noch gelassen hat. Ihr erster Satz trägt dazu bei, die Unterscheidung der primären Steuer Schuld von der bloßen Haftung zu betonen, in deren Heraushebung ich überhaupt noch eine wichtige Aufgabe der Steuerrechtslehre

also ein hinterzogener Betrag nur vorliegt, wenn ein oder einer der Schuldner des Betrags — aber gleichgültig, wer — die Hinterziehung vorgenommen hat;

3. Kann dem Ausdruck die Bedeutung innewohnen, daß damit die Beziehung zu einem einzelnen Schuldner des Betrags gefest worden ist, nämlich gerade zu dem Schuldner, gegen den die verlängerte Verjährungsfrist laufen soll.

Für die Entscheidung der Frage, welche von diesen drei Bedeutungen der Vorschrift beizumessen ist, kommt folgendes in Betracht:

a) Der Zweck der Vorschrift. Die erlöschende Verjährung der Steueransprüche (§§ 120 ff. ABG.D.) ist eine lediglich zugunsten der Steuerpflichtigen getroffene Einrichtung. Denn vom Standpunkt des Steuergläubigers aus würde es einer solchen Einrichtung nicht bedürfen. Sein Interesse geht vielmehr dahin, daß er die geschuldeten Steuern jederzeit nachfordern kann. Dem steht das Schutzbedürfnis des Steuerpflichtigen gegenüber, das erfordert, daß er durch Geldentziehung veralteter Steueransprüche nicht mehr zu behelligen ist. Auf diesem Schutzbedürfnis beruht die Einrichtung der Verjährung in der ABG.D. Es ist die Grundvorschriften der Reichsabgabenordnung herangerufen worden. Die Verjährungsfrist ist in der Reichsabgabenordnung mit Rücksicht auf die Steuerarten verschieden bemessen worden, sie beträgt bei Zöllen und Verbrauchsteuern ein Jahr und bei den übrigen Steuern fünf Jahre. Diese Unterscheidung in der ABG.D., die auch der früheren Rechtslage im wesentlichen entsprach, hat ihren Grund in der unterschiedlichen Behandlung, die die Zölle und Verbrauchsteuern gegenüber den anderen Steuern auch sonst in der ABG.D. erfahren haben, insbesondere in den §§ 76, 212 hinsichtlich der Änderung der Steuerbescheide. Bei dem Steuerpflichtigen, der der unbeschränkten Nachforderung bei den Zöllen und Verbrauchsteuern innerhalb der Verjährungsfrist im § 212 Abs. 1 ausgesetzt ist, ist mit Rücksicht darauf, daß der eigentliche Steuerpflichtige nicht der Steuerträger ist, sondern die Steuer in den Preis der Ware einkalkuliert und so abwälzt, und daß dies bei einer längeren Dauer der Zulässigkeit von Nachforderungen nicht mehr möglich ist, die Verjährungsfrist kürzer bemessen als in den Fällen, wo — wie bei den Veranlagungssteuern — dem Steuerpflichtigen ein Rechtsschutz schon durch die Aufstellung besonderer Voraussetzungen für die Nachveranlagung (§ 212 Abs. 2) gegeben ist. Die verschiedene Bemessung der Verjährungsfristen bei den Zöllen und Verbrauchsteuern einerseits und den übrigen Steuern andererseits beruht also auf dem verschiedenen Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen. Eine Unterscheidung zwischen den Steuerarten ist bei den hinterzogenen Beträgen nicht gemacht, sondern es ist eine einheitliche Verjährungsfrist von 10 Jahren festgesetzt worden. Das Fehlen einer unterschiedlichen Behandlung der Steuerarten hierbei deutet darauf hin, daß das Gesetz die verschiedenen Verhältnisse bei den einzelnen Steuerarten hinsichtlich der Aufdeckungsmöglichkeit von Steuerhinterziehungen durch die Steuerbehörden außer Betracht gelassen wissen will. Das Gesetz differenziert auch nicht die Verjährungsfristen hinsichtlich der Höhe der einzelnen hinterzogenen Beträge, obwohl, wenn das Interesse des Gläubigers im Vordergrund stände, eine Unterscheidung nahe gelegen hätte. Man darf daher die Verlängerung der Verjährungsfrist bei Hinterziehungen nicht nur vom Standpunkt des Steuergläubigers aus betrachten. Auch die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Beträgen ist ihrem Grundgedanken nach wie die gewöhnliche Verjährungsfrist eine auf dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen beruhende Vorschrift. Bei dem Steuerschuldner, der sich einer Hinterziehung nicht schuldig gemacht hat, ist das Rechtsschutzbedürfnis ein größeres wie bei dem hinterziehenden Steuerpflichtigen. Auch bei diesem wird das Rechtsschutzbedürfnis dadurch anerkannt, daß auch bei ihm die Verjährung zugelassen ist. Aber es besteht bei ihm kein Bedürfnis, ihn schon nach kurzer Zeit vor der Inanspruchnahme durch die Steuerbehörden wegen alterer Steuerforderungen zu schützen. Deshalb läuft gegen den hinterziehenden Steuerschuldner die verlängerte Verjährungsfrist. Diese den Zweck der Verjährung und den der Verlängerung der Verjährungsfrist berücksichtigende Betrachtung führt dazu, die Frage, ob gegen den einzelnen Steuerschuldner die gewöhnliche oder die Hinterziehungsverjährungsfrist Platz greift, davon abhängig zu machen, ob er selbst sich der Hinterziehung schuldig gemacht hat, und deshalb die Streitfrage in dem oben unter 3. angegebenen Sinne zu beantworten.

b) Eine solche Beantwortung würde aber nur zulässig sein, wenn es rechtlich möglich ist, daß der Steueranspruch, der gegen mehrere Personen besteht, gegen die eine Person früher verjähren kann als gegen die andere. Das ist aber unbedenklich der Fall. Es ergibt sich das schon aus den Unterbrechungsvorschriften des § 124 ABG.D. Die Unterbrechungshandlung muß nach der Rechtsprechung des Senats gegen den Zahlungspflichtigen vorgenommen

sein (Urt. v. 28. Juni 1922 IV a A 20/22, Mrozek, Partei § 124, R. 2). Wird sie beim Vorhandensein mehrerer Zahlungspflichtiger nur gegen den einen vorgenommen, so äußert sie keine Wirkung gegen den anderen. Die Verjährung kann also gegen den Steuerschuldner, gegen den die Unterbrechungshandlung vorgenommen ist, nicht eingetreten sein, während sie gegen den anderen für die selbe Steuerhinterziehung durch Fristablauf eingetreten sein kann, ein Ergebnis, das übrigens auch dem Rechtszustande bei der Anspruchsverjährung des bürgerlichen Rechtes bei Vorhandensein mehrerer Mitverpflichteten entspricht (RGK-Rom. z. BGB. § 208, Anm. 1). Die rechtliche Selbständigkeit der Ansprüche gegen mehrere Steuerschuldner in Ansehung der Verjährungsfristen ergibt sich aber auch weiter aus § 122 Abs. 2 Satz 2 ABG.D., wonach bei hinterzogenen Steuern der Anspruch nicht verjährt, bevor die Strafverfolgung und Strafvollstreckung verjährt sind, und aus § 126 ABG.D., der bestimmt, daß, wenn der Anspruch gegen den Steuerpflichtigen verjährt ist, derjenige, der neben ihm haftet, von der Haftung befreit ist, es sei denn, daß ihm selbst eine Hinterziehung zur Last fällt. Insbesondere geht aus der letztgenannten Vorschrift klar hervor, daß die Verjährungsfristen des Steueranspruchs gegen den eigentlichen Steuerschuldner, und des Haftungsanspruchs gegen den Haftenden von verschiedener Dauer sein können. Gegen den eigentlichen Steuerschuldner, der sich einer Hinterziehung nicht schuldig gemacht hat, laufen die gewöhnlichen Verjährungsfristen, gegen den eine Hinterziehung begangenen Haftenden läuft die verlängerte Verjährungsfrist. Hierin liegt eine Bestätigung des obigen Grundsatzes, daß die ABG.D. das Erlöschen des Steueranspruchs durch Verjährung gegen den eigentlichen Steuerschuldner und gegen den Haftenden nicht notwendig auf einen einheitlichen Zeitpunkt verlegt wissen wollte.

c) Die Vorschrift des § 126 ABG.D. ist aber auch noch von entscheidender Bedeutung für die Auslegung der Worte „hinterzogene Beträge im Sinne des § 121“. Dem wenn nach § 126 der eigentliche Steuerschuldner, der keine Hinterziehung begeht, durch Ablauf der gewöhnlichen Verjährungsfrist frei wird, so würde man den keine Hinterziehung begangenen Haftenden schlechter als den eigentlichen Steuerschuldner stellen und ihm den Vorteil der gewöhnlichen Verjährungsfrist dadurch nehmen, daß man durch Auslegung des Ausdrucks „hinterzogene Beträge“ im Sinne des § 121 Absatz 2 ihn während der verlängerten Verjährungsfrist haften ließe, wenn der eigentliche Steuerschuldner sich einer Hinterziehung schuldig gemacht hat. Und doch steht nach dem Sinn und Zweck der einzelnen Steuergesetze der eigentliche Steuerschuldner der Steuer näher als nur der Haftende, wenn auch der Steuerbehörde der Zugriff gegen beide gestattet ist (vgl. § 98 ABG.D.). Den Haftenden aber in Ansehung der Verjährungsfrist schlechter als den eigentlichen Steuerschuldner zu stellen, fehlt es an jedem inneren Grunde. Es kann deshalb ein solches Ergebnis nicht als im Sinne der Reichsabgabenordnung liegend angesehen werden.

Alle diese Erwägungen führen zu einer Auslegung des Wortes „hinterzogene Beträge“ im § 121 Satz 1 in dem oben unter 3. umschriebenen Sinne.

Daß Becker (ABG.D.) mit den ersten zwei Sätzen der Anm. 3 zu § 121 eine andere Ansicht vertritt, kann nicht zugegeben werden. Diese Sätze können auch nur besagen, daß die verlängerte Verjährungsfrist bei Hinterziehungen gegen den Haftenden Platz greift (wobei zu unterstellen ist, daß der Haftende sich der Hinterziehung schuldig gemacht hat).

Hiernach ergibt sich der Grundsatz, daß die Hinterziehung der Steuer durch den eigentlichen Steuerschuldner nicht bewirkt, daß die verlängerte Verjährungsfrist auch gegenüber dem Haftenden zur Anwendung kommt. Dieser Grundsatz wird aber da Ausnahmen erleiden, wo sich aus der Haftungsbestimmung selbst seine Nichtanwendbarkeit ergibt. Das gilt namentlich für die Fälle, wo die Haftung ausdrücklich für hinterzogene Beträge im Gesetze begründet ist (vgl. z. B. § 92 ABG.D.). Hier würde es widersinnig sein, wenn man den mit der Hinterziehung entstandenen Anspruch gegen Haftende mit dem Ablauf der gewöhnlichen Verjährungsfrist erlöschen lassen wollte. Denn durch die Haftungsbestimmung für hinterzogene Beträge, die auch wohl auf der Vermutung des Mitverschuldens beruht (vgl. RSt. Bd. 57 S. 220), kommt zum Ausdruck, daß das Schicksal des Haftungsanspruchs mit dem des Anspruchs des Hinterziehers jedenfalls insoweit verknüpft ist, als die zehnjährige Verjährungsfrist auch gegen den Haftenden läuft. Es kommt ferner in Betracht, daß juristische Personen oder andere Personenvereinigungen im Sinne des Strafrechts nicht vorsätzlich handeln, also eine Steuer auch nicht hinterziehen können (vgl. das zum Ausdruck bestimmte Urt. IV A 267/25 v. 8. April 1926). Wenn aber ihre Vertreter bei Ausübung ihrer Obliegenheiten Steuerhinterziehungen begehen, so handelt es sich auch der juristischen Person oder Personenvereinigung gegenüber — mag diese eigentliche Steuerschuldner oder Haftender sein — um hinterzogene Beträge im Sinne des § 121 ABG.D.

Nach § 154 Abs. 1 und 2 BranntwMonG. entsteht die Monopolausgleichschuld mit der Überschreitung der Zollgrenze; der Monopolausgleich wird fällig, sobald die Ware durch Abfertigung oder sonst in den freien Verkehr gelangt. Monopolausgleichschuldner (der eigentliche Steuerschuldner) ist der, für dessen Rechnung die Ware eingeht. Neben diesem haftet für den Monopolausgleich jeder, der die Ware von der Überschreitung der Zollgrenze bis zur Abfertigung in den freien Verkehr im Gewahrsam hat. Hiernach und in Verbindung mit § 81 RMbgD. entsteht der Haftungsanspruch mit der Erlangung des Gewahrsams an der nicht abgefertigten Ware. Dieser Haftungsanspruch entsteht ohne jede Rücksicht auf eine Hinterziehung der Monopolausgleichschuld seitens des eigentlichen Monopolausgleichschuldners. Nach den obigen Darlegungen ergibt sich daher, daß der Haftungsanspruch der gewöhnlichen Verjährungsfrist unterliegt, es sei denn, daß der Gewahrsamsinhaber sich einer Hinterziehung schuldig gemacht hat. Dem Falle, daß der Gewahrsamsinhaber sich einer Hinterziehung schuldig gemacht hat, ist aber auch der Fall gleichzustellen, wenn er an der Ware Steuerhinterziehung begangen hat. Allerdings ist die Steuerhinterziehung eine selbständige Steuerzuidewerhandlung nach § 368 RMbgD., wenn auch für sie dieselbe Strafandrohung enthalten ist wie für die Steuerhinterziehung (vgl. § 158 BranntwMonG.). Berücksichtigt man aber einerseits, daß die Haftungsfrist des § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG. mit dem Zweck verfolgt, die Gestellung des eingeführten Branntweins zur Abfertigung und die Entrichtung des Monopolausgleichs zu sichern (vgl. RSt. Bd. 16 S. 278, 279), und erwägt man andererseits, daß ebenso wenig wie bei dem hinterziehenden Gewahrsamsinhaber ein Rechtschutzbedürfnis auf die gewöhnliche Verjährungsfrist besteht, ein solches für den Gewahrsamsinhaber besteht, der sich an der Ware der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat, so würde es an jedem inneren Grunde dafür fehlen, gegen den Gewahrsamsinhaber, der sich der Hinterziehung schuldig gemacht hat, für hinterzogene Beträge die verlängerte Verjährungsfrist, hinsichtlich des Gewahrsamsinhabers aber, der sich an der Ware, die er im Gewahrsam hat, der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat, nur die gewöhnliche Verjährungsfrist laufen zu lassen. Es muß daher als im Sinne der gesetzlichen Vorschriften liegend der Grundsatz anerkannt werden, daß die Haftung des Gewahrsamsinhabers nach § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG. der für hinterzogene Beträge im § 121 RMbgD. gesetzten Verjährungsfrist auch dann unterliegt, wenn er an der Ware sich der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

In dem die Anfechtungsentscheidung die längere Verjährungsfrist gegen die Beschwerdeführerin allein deshalb für anwendbar erachtet hat, weil die Ware aus dem Hamburger Freihafen eingeschmuggelt war, hat sie die oben dargestellte Rechtslage verkannt. Die Anfechtungsentscheidung war deshalb aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Diese wird zu prüfen haben, ob ein Vertreter der Beschwerdeführerin, die nach dem Inhalt der Aktien eine offene Handelsgesellschaft ist, sich der Hinterziehung des Monopolausgleichs oder der Steuerhinterziehung an der Ware schuldig gemacht hat. Nur wenn gegen einen Vertreter der Beschwerdeführerin Monopolausgleichhinterziehung oder Steuerhinterziehung festgestellt werden kann, handelt es sich um hinterzogene Beträge im Sinne des § 121 RMbgD.

(RSt., IV. S., Urt. v. 19. Mai 1926, IV A 147/26.)

*

Zu 14. Der Entsch., welche auf das viel umstrittene und noch sehr bearbeitungsfähige Gebiet führt, auf welchem sich öffentliches und bürgerliches Recht berühren und verwickeln, ist beizutreten.

1. Der Erstattungsanspruch ist materiellrechtlich zweifellos bürgerlich-rechtlicher Natur, nämlich der Bereicherungsanspruch des § 812 BGB.; er trägt nur insoweit öffentlich-rechtlichen Charakter, als seine Verwirklichung nach geltendem Reichssteuerrecht nicht im Rahmen des Zivil-, sondern des Steuerprozesses (§§ 217 ff. RMbgD.) erfolgt. Das war nicht immer und überall so (Art. 104 GGWB.).

Es ist daher davon auszugehen, daß auf ihn auch hinsichtlich der Abtretung und Verpfändung in vollem Umfange die Vorschriften des BGB. Maß greifen, soweit nicht in der RMbgD. eine abweichende Regelung erfolgt ist.

Wenn hier § 136 RMbgD. die Wirksamkeit einer Abtretung oder Verpfändung des Erstattungsanspruchs von der Anzeige des alten Gläubigers an die zuständige Steuerstelle abhängig macht, so werden dabei sachrechtliche und schuldrechtliche Beziehungen in vielleicht mißverständlicher Weise verweben.

Zunächst dürfte anzunehmen sein, daß die Abtretung, auch wenn sie zum Zwecke der Verpfändung erfolgt ist, im Innenverhältnis zwischen altem und neuem Gläubiger unabhängig von einer Anzeige an die Finanzbehörde wirksam ist.

Soweit eine Verpfändung in Betracht kommt, bietet die Regelung des § 136 RMbgD. auch in Ansehung des Verhältnisses zwischen neuem Gläubiger und Finanzbehörde nichts von

14. §§ 128—130, 136, 223 RMbgD. Zur wirksamen Abtretung eines Erstattungsanspruchs gehört, daß der Gläubiger die Abtretung der Finanzbehörde anzeigt, die über den Anspruch zu entscheiden hat. — Das BZollG. enthält keine Vorschrift, nach der für Ertragwaren, die für unbrauchbare Waren geliefert werden, Zollfreiheit zugestanden oder Zollerstattung zu gewähren ist. f)

Die RMbgD. gibt im § 223 das Anfechtungsverfahren über Erstattungsansprüche, wenn diese aus Rechtsgründen zugelassen sind. Einen solchen Erstattungsanspruch behauptet der Beschwerdeführer aus dem ihm von der Firma A. abgetretenen Anspruch an die Zollbehörde herleiten zu können. Diese Annahme ist nicht begründet. Wollte man auch unterstellen, daß der Anspruch der Firma A. sich als Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen darstellt, so fehlt es an einer wirksamen Abtretung dieses Anspruchs. Denn der Gläubiger, d. i. die Firma A., hat diese Abtretung nicht, wie im § 136 der RMbgD. vorgeschrieben ist, der Finanzbehörde angezeigt, die über den Anspruch zu entscheiden hat. Demgemäß ist der Beschwerdeführer zur Geltendmachung des Anspruchs der Firma A. nicht befugt. Aber selbst wenn eine wirksame Abtretung des Anspruchs nach § 136 RMbgD. stattgefunden hätte, würde ein Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen nicht gegeben sein. Ein solcher Anspruch liegt nur in den Fällen der §§ 128 bis 130 RMbgD. vor. Für den vorliegenden Fall, wo nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers i. J. 1925 verzollte und in den freien Verkehr gelangte Steingutwaren, die sich später als fehlerhaft und unbrauchbar erwiesen, i. J. 1926 wieder an den ausländischen Lieferer zurückgeschickt und durch Waren der gleichen Art und Menge ersetzt wurden, ist weder im BZollG. noch in der RMbgD. ein Erstattungsanspruch vorgesehen. Ein Fall des § 128 RMbgD. ist nicht gegeben, denn diese Vorschrift betrifft die Zurückzahlung einer Steuer, die infolge Berichtigung eines Steuerbescheids zu erfolgen hat. Weder der bei der Verzollung der Steingutwaren i. J. 1925 erlassene Steuerbescheid noch der Steuerbescheid bei der am 26. Juni 1926 stattgefundenen Verzollung wurde berichtigt. Auch der § 129 RMbgD. greift nicht Platz, weil eine Beitreibung der Abgaben nicht stattgefunden hat und eine doppelte Steuerzahlung nicht in Frage steht. Der Zoll, der jeweils auf die Zollfestsetzung für die i. J. 1925 und 1926 in den freien Verkehr übergeführten Steingutwaren entrichtet worden ist, ist nur einmal gezahlt worden. Die Zahlung, die bei der Einfuhr der Steingutwaren i. J. 1925 erfolgte, geschah nicht zur Tilgung des Zolles, der bei der Einfuhr der angebliehen Ertragware im Juni 1926 festgesetzt wurde. Damit scheidet § 129 RMbgD. aus.

Eine Erstattung aus § 130 RMbgD. endlich ist nur gegeben, wenn das Gesetz die Erstattung gebietet oder einer anderen Stelle die Ermächtigung gibt, die Erstattung vorzuschreiben (RSt. 3, 278). Das Zollgesetz enthält keine Vorschrift, nach der für Ertragwaren, die für unbrauchbare, fehlerhafte Waren geliefert werden, Zollfreiheit zugestanden oder Zollerstattung zu gewähren ist.

(RSt., IV. Sen., Urt. v. 27. Okt. 1926, IV A 462/26.)

*

§ 1280 BGB. Abweichendes: auch hier bedarf es zur Begründung des Pfandrechts an einer Forderung jener Anzeige. Soweit nur die Vorschrift auch auf die Abtretung erstreckt wird, ist ihr Sinn nicht ganz klar. Will sie eine Verschärfung der zugunsten des Schuldners erlassenen Schutzvorschrift des § 409 BGB. sein, indem sie die konstitutive Wirkung nur der Anzeige durch den alten Gläubiger (§ 409 Satz 1), nicht auch der Vorlegung der Abtretungsurkunde durch den neuen Gläubiger (§ 409 S. 2) beizutreten (so Becker, Anm. zu § 136). Oder ist, wie ich annehmen möchte, lediglich eine Abweichung von § 410 BGB. beabsichtigt, indem die Zahlungspflicht der Finanzbehörde nicht schon durch die Vorlage einer Abtretungsurkunde seitens des neuen Gläubigers (Abs. 1), sondern ausschließlich durch die Anzeige seitens des alten Gläubigers (Abs. 2) ausgelöst wird? Wie dem auch sei: jedenfalls ist die Wirksamkeit in öffentlich-rechtlicher Hinsicht, also die Berechtigung des neuen Gläubigers zum Eintritt in den Steuerprozeß i. S. des § 223 RMbgD. (Einlegung von Rechtsmitteln) von jener Anzeige abhängig. Darüber hinaus aber hat die — gewollte oder ungewollte — Abweichung von den Vorschriften der §§ 409, 410 BGB. keine sonderliche Bedeutung.

2. Der Entsch. ist sachlich darin beizutreten, daß vorliegend weder die allgemeinen Erstattungsansprüche der §§ 128, 129 noch die besonderen des § 130 gegeben sind. Es blieb dem Steuerpflichtigen also nur die Möglichkeit, die Gewährung eines Billigkeitsersatzes auf Grund von § 108 Abs. 1 RMbgD. zu erwirken, mit dessen Eröffnung sich alsdann der „Erstattungsanspruch aus Billigkeitsgründen“ in einen solchen „aus Rechtsgründen“ i. S. des § 130 verwandelt haben würde (vgl. auch RSt. 7, 218, 220).

R. A. Dr. Lucas, Düsseldorf.

× 15. § 210 Abs. 3 ABG.D. Im Umsatzsteuerrecht betrifft die Beschränkung der Rechtsmittel auf die Beschwerde beim Landesfinanzamt nicht ein Bestreiten der durch Schätzung ermittelten tatsächlichen Voraussetzungen des Steueranspruchs, auch wenn es sich nur um einen Teil der steuerpflichtigen Umsätze handelt.

Die Schätzung i. S. § 210 ABG.D. umfaßt nicht allein die zahlenmäßige Ermittlung des Steuerbetrags, sondern auch die Elemente des Sachverhalts, sofern diese nicht feststehen, sondern durch freie Beweiswürdigung aus der Überzeugung der Steuerbehörden geschöpft werden müssen. Eine solche Schätzung des Sachverhalts, auf dem die Steuerforderung beruht, gehört zur Aufklärung des Grundes des Anspruchs, nicht zur Ermittlung seiner Höhe. Das gilt nicht nur dann, wenn die gesamten Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen, sondern auch in dem Falle, daß nur bei einem Teile der Umsätze die Besteuerungsmerkmale zu schätzen waren.

(RFS., V. Sen., Ur. v. 9. Juni 1926, VA 380/26 S.)

*

× 16. § 212 ABG.D. Eine unzulässige Neuveranlagung wird nicht dadurch rechtswirksam, daß das Finanzamt sie nachträglich auf Grund des § 212 Abs. 3 ABG.D. genehmigt. Eine Neuveranlagung nach § 212 Abs. 3 ABG.D. setzt voraus, daß die Aufsichtsbehörde vorher hierzu die Veranlassung gegeben hat.†)

Der Beschwerdeführer ließ i. J. 1924 für seine beiden Kinder und einen Enkel auf seinem Grundstück an Stelle der i. J. 1922 eingetragenen Papiermarkhypotheken Goldmarkhypotheken eintragen. Das Finanzamt, das von dem Sachverhalte Kenntnis erlangt hatte, teilte dem Bevollmächtigten des Beschwerdeführers, der Stundung der etwa aus diesem Anlaß zu erhebenden Schenkungssteuer beantragt hatte, am 4. Mai 1925 mit, daß für die Aufwertung der Papiermarkhypotheken eine Schenkungssteuer nicht erhoben werde. Am 11. Mai 1925 widerrief das Finanzamt seine Erklärung v. 4. Mai und erklärte, daß mit dieser Erklärung nur insoweit Steuerfreiheit ausgesprochen worden sei, als die Aufwertung der Papiermarkhypotheken den Goldwert dieser Hypotheken am Tage der Schenkung nicht übersteige; soweit der Goldwert überliege, habe Veranlagung zur Schenkungssteuer zu erfolgen. Durch Steuerbescheid v. 9. Mai 1925 ist daraufhin der Beschwerdeführer wegen der Aufwertung zur Schenkungssteuer veranlagt worden.

Nachdem der Beschwerdeführer gegen die Veranlagung Einspruch eingelegt hatte, stellte das Finanzamt am 3. Juli 1925 beim Finanzamt den Antrag, den Schenkungssteuerbescheid mit Rücksicht auf die Mitteilung v. 4. Mai 1925, wonach eine Schenkungssteuer nicht zur Erhebung gelange, nachträglich gemäß § 212 Abs. 3 ABG.D. zu genehmigen. Diesem Antrag ist vom Finanzamt stattgegeben worden. Der Einspruch war erfolglos. Auch die Berufungsentscheidung ging von der grundsätzlichen Steuerpflicht aus

Zu 16. Die Entsch. ist sehr zu begrüßen und geradezu vorbildlich in der entschiedenen und rückhaltlosen Art, wie die berechtigten Belange des Steuerpflichtigen gewahrt werden. Man könnte, wenn man einen zwar unwillkürlichen, aber treffenden Ausdruck gebrauchen wollte, die Entsch. als „fair“ bezeichnen. Der gleichen Einstellung entsprechen übrigens frühere, einen ähnlichen Sachverhalt betr. Entsch. desselben Sen., so RZ. 1926, 1482.

Im vorliegenden Falle hatte das Finanzamt, wie sich aus dem mitgeteilten Tatbestand ergibt, offenbar bei Erteilung seines Bescheides sich nicht und diesen Irrtum schon eine Woche später erkannt und durch Widerruf seiner Erklärung klargestellt. Man kann es schon als weitherzig bezeichnen, daß der RFS. hier unter Verwertung der zitierten Plenarentsch. einen förmlichen Freistellungsbescheid i. S. des § 212 Abs. 2 als gegeben erachtet, obwohl doch im Grunde der Steuerpflichtige selbst, wie sich aus seinem bedingten Stundungsantrage ergibt, mit der Erhebung der Schenkungssteuer gerechnet hatte.

Bei der sich anschließenden Prüfung hinsichtlich der Voraussetzungen des § 212 Abs. 3 war sodann die Entsch. eines anderen Senats (RFS. v. 17. Mai 1921 II A 213/21) zu beachten, wonach die Neuveranlagung nicht durch die Tatsache gehindert wird, daß die Aufdeckung des Fehlers der Aufsichtsbehörde von dem Finanzamt selbst nahegelegt wird, daß die Initiative also von diesem ausgeht. Wenn nun auch im vorliegenden Falle das unmittelbare ernente Herantreten des Finanzamts an den Steuerpflichtigen zweifellos sowohl dem Sinne wie dem Wortlaut des Ges. zuwiderliefe, so konnte bei fiskalischer Einstellung die an sich zunächst unzulässige Neuveranlagung doch als i. S. der vorgenannten Entsch. ausreichende Anregung an das Finanzamt gewertet werden, namentlich von sich aus eine Neuveranlagung zu verlangen. Daß und wie aber der Senat hier unter Heranziehung des § 6 ABG.D. der Möglichkeit der Befangenheit des Finanzamts einem „festgefahrenen“ Finanzamt gegenüber Rechnung trägt, ist sehr erfreulich.

R.A. Dr. Lucas, Düsseldorf.

und änderte die Einspruchsentscheidung nur hinsichtlich der Höhe der veranlagten Steuer ab.

Es fragt sich zunächst, ob das Finanzamt noch eine Veranlagung zur Schenkungssteuer vornehmen konnte, nachdem es einige Tage vorher dem Bevollmächtigten des Steuerpflichtigen mitgeteilt hatte, daß eine Schenkungssteuer nicht erhoben werde. Grundsätzlich erklärt das Gesetz eine Nachforderung von Steuern innerhalb der Verjährungsfrist für zulässig, § 212 Abs. 1 ABG.D. Eine Einschränkung dieses Grundprinzips ist, wenn ein Veranlagungsverfahren bereits stattgefunden hat, in zwei Fällen vorgesehen. Der eine Fall betrifft Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr wie ein Jahr beträgt. Hat hier das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen im Gesetze vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Veranlagungsfreistellungs- und Feststellungsbescheid) erteilt, so ist eine Neuveranlagung nur zulässig, wenn neue Tatsachen und Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen (§ 212 ABG.D.). Da die Verjährungsfrist bei der Erbschaft 5 Jahre beträgt, fragt es sich, ob die Neuveranlagung im vorliegenden Falle nach § 212² ABG.D. noch möglich war, nachdem das Finanzamt am 4. Mai 1925 mitgeteilt hatte, daß eine Schenkungssteuer nicht erhoben werde. Nach der Entsch. des Großen Senats v. 8. Mai 1926 RFS. 19, 68, ist in dieser Mitteilung des Finanzamts im Gegenjate zur früheren Rechtsprechung ein Freistellungsbescheid i. S. des § 212² ABG.D. zu erblicken. Bei dieser Rechtslage konnte das Finanzamt also nur dann gemäß § 212² ABG.D. zu einer Neuveranlagung schreiten, wenn ihm neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt geworden waren, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Falle nicht erfüllt. Der Sachverhalt war dem Finanzamt bereits bekannt, als es die Freistellungsverfügung v. 4. Mai 1925 dem Beschwerdeführer mitteilte. In § 212 Abs. 3 ABG.D. ist die Zulässigkeit einer Neuveranlagung ferner bei bestimmten Steuerarten, u. a. bei der Erbschaft, vorgesehen, falls bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt. Da das Finanzamt erst nach Einspruchseinlegung durch den Beschwerdeführer beim Finanzamt den Antrag auf nachträgliche Genehmigung der Neuveranlagung gestellt und das Finanzamt diesen Antrag auch genehmigt hat, fragt es sich, ob durch diese Maßnahme die unzulässigerweise vorgenommene Neuveranlagung nach § 212³ ABG.D. nachträglich rechtswirksam geworden ist. Diese Frage ist zu verneinen. Unerheblich ist es allerdings, auf welche Weise bei einer auf Veranlassung der Aufsichtsbehörde vorgenommenen Veranlagung die Aufsichtsbehörde Kenntnis von den vorgekommenen Fehlern erhalten hat. Es ist nicht erforderlich, daß die Aufsichtsbehörde etwa aus sich selbst heraus, also ohne Anregung von irgendeiner Stelle die vorgekommenen Fehler feststellen mußte. Im Gegenteil ist es durchaus zulässig, daß das Finanzamt die Aufsichtsbehörde selbst auf bei der Veranlagung vorgekommene Fehler aufmerksam macht und auf diese Weise das Einschreiten der Aufsichtsbehörde veranlaßt. Nach § 212 Abs. 3 ABG.D. soll auch in Abschwächung des im § 212 Abs. 2 a. a. D. aufgestellten Grundprinzips eine Neuveranlagung stets dann möglich sein, wenn eine solche nach § 212 Abs. 2 a. a. D. nicht mehr zulässig ist. (Wacker, Erläuterungsbuch zur ABG.D., Bemerk. 5 zu § 212). Demgegenüber ist aber auf der anderen Seite zu beachten, daß der Gesetzgeber bei der Bestimmung des § 212 sich von dem Gedanken hat leiten lassen, daß, wenn einmal ein Steuerermittlungsverfahren mit einem bestimmten Ergebnis geendet hat, der Steuerpflichtige grundsätzlich in dieser Angelegenheit vom Finanzamt nicht mehr befragt werden soll, es sei denn, daß hierfür die vorgeesehenen bestimmten Ausnahmefälle vorliegen. Sinn und Zweck des § 212 Abs. 3 ABG.D. geht dahin, daß, falls eine Neuveranlagung auf § 212 Abs. 2 ABG.D. nicht mehr gestützt werden kann, dem Finanzamt es verwehrt sein soll, von sich aus unmitttelbar an den Steuerpflichtigen heranzutreten. Dem Sinne der Bestimmung würde es widersprechen, wenn die vom Finanzamt vorgenommene unzulässige Neuveranlagung dadurch geheilt werden könnte, daß die Aufsichtsbehörde nachträglich hierzu die Genehmigung gibt. Der von der ABG.D. bezweckte Schutz des Steuerpflichtigen würde in einem solchen Falle praktisch allzusehr in Frage gestellt werden. Vor allem würde die Möglichkeit vorhanden sein, daß die Aufsichtsbehörde in dem verständlichen Bestreben, die Maßnahmen des Finanzamts zu stützen, ihre Entsch. nicht so trifft, wie in dem Falle, wo das Finanzamt aus sich heraus selbst noch nichts gegen den Steuerpflichtigen unternommen hat. Die in das billige Ermessen der Aufsichtsbehörde gestellte Entsch. würde durch das eigenmächtige und unzulässige Vorgehen des Finanzamts allzuleicht beeinflusst werden können. In einem solchen Falle bestehen also begründete Zweifel, ob die Entsch. der Aufsichtsbehörde nach Recht und Billigkeit getroffen ist, § 6 ABG.D. Die in Rede stehende Neuveranlagung ist somit als rechtswirksam zu erachten; der Beschwerdeführer war von der Schenkungssteuer freizustellen.

(RFS., V. Sen., Ur. v. 22. Okt. 1926, VA 454/26, RFS. 19, 328.)

× 17. a) § 257 Abs. 1; § 267 Nr. 2; § 47 Abs. 2. Ob das Finanzgericht Beweise selbst erhebt oder von einer ersuchten Behörde aufnehmen läßt, hängt lediglich von seinem pflichtmäßigen Ermessen ab. Ist das Ermessen nicht offensichtlich überschritten, so kann keine Verfahrensrüge auf § 257 im Rechtsbeschwerdeverfahren gestützt werden. b) Die Nichtbeachtung des § 47 kann im Rechtsbeschwerdeverfahren als wesentlicher Mangel gerügt werden. c) Ein Beamter des Finanzamts, der den Steuer- oder den Einspruchsbescheid unterschrieben hat, darf nicht bei einer Beweisaufnahme mitwirken, um die das Finanzamt vom Finanzgericht ersucht ist. †)

Der Beschwerdeführer erhebt zwei Verfahrensrügen:

1. Er rügt Verletzung des § 257 der AbgD., wonach Beweise vom Gerichte, von einem oder mehreren Mitgliedern des Gerichts oder aus besonderen Gründen von einer ersuchten Behörde aufgenommen werden können. Seiner Meinung nach haben solche besonderen Gründe nicht vorgelegen, da der Sitz des FinL. (Fürth) ganz nahe dem Orte des FinGer. (Nürnberg) liegt.

2. Er rügt Verletzung des § 47 Nr. 6 AbgD., weil der Beamte, der bei der angefochtenen Entsch. (dem Einspruchsbescheid) mitgewirkt hat, nicht im finanzgerichtlichen Verfahren als beweiserhebender Beamter hätte mitwirken dürfen.

Die Rüge zu 1. ist unbegründet. § 257 AbgD. läßt dem FinGer. und dem Finanzgerichtsvorsitzenden ein weites Feld des Ermessens. Die besonderen Gründe, aus denen von der Regel abgewichen werden darf, sind mannigfacher Art. Wie Becker, AbgD. (§ 257 Anm. 3) feststellt, ist man z. B. im Ausschusse der

Zu 17. Die Entsch. gemäß § 257 Abs. 1 AbgD. muß dem pflichtgemäßen Ermessen des FinGer. anheimgelassen sein. Nur wo dieses Ermessen offensichtlich verletzt ist, kann im Rechtsmittelverfahren Abhilfe erfolgen. — Ebenso ist eigentlich selbstverständlich, daß eine Verletzung des § 47 AbgD. einen wesentlichen Verfahrensfehler darstellt (vgl. Becker, AbgD., 5. Aufl., § 267 Anm. 7).

Von besonderer Bedeutung ist dagegen der dritte Teil der Entsch., wonach nunmehr im Gegensatz zu einer Entsch. des 6. Senats ausgesprochen ist, daß ein Beamter des FinL., der den Steuer- oder Einspruchsbescheid unterschrieben hat, nicht bei einer vom FinGer. im Berufungsverfahren angeordneten Beweisaufnahme mitwirken darf; aus den Gründen ist besonders der Satz hervorzuheben: „daß bei den Finanzämtern besondere Vorsicht geboten sei, weil diese gleichzeitig Richter und Vertreter des Steuergläubigers seien, und dieser Umstand es rechtfertige, jedem Mißtrauen gegen die Unbefangenheit gegen die mitwirkenden Beamten, von vornherein vorzubeugen; dies geschehe, wenn auch die Beweisaufnahme nicht von einem Beamten erledigt werden dürfe, der bei der Entsch. als befangen ausscheiden müsse.“ Mit dieser Entsch. ist einer der Leitsätze des Deutschen Anwaltsvereins zur Verbesserung der Rechtspflege in Steuerfällen (ZB. 1926 2276 III, 2) teilweise erfüllt. Bedauerlich ist, daß der andere Teil des Leitsatzes, daß überhaupt das FinL., dessen Entsch. angefochten ist, bzw. ein Beamter desselben, nicht mit der Beweisaufnahme beauftragt werden dürfe, nicht nur nicht erfüllt, sondern seitens des RfSt. durch ausdrückliche Bezugnahme auf seine frühere Entsch. (RfSt. 11, 104) abgelehnt wurde; der RfSt. erklärt hier wiederum ausdrücklich, daß das FinL., gegen dessen Bescheid das Rechtsmittel gerichtet ist, an sich vom BG. um die Beweiserhebung ersucht werden dürfe. Der RfSt. unterscheidet sonach zwischen dem FinL. und den Beamten des FinL., es ist dies bedauerlich, weil die Gründe der Vorbeugung jeglichen Mißtrauens in gleicher Weise gelten, wenn überhaupt ein Beamter des FinL., der die Entsch. ergelassen hat, bei der Beweisaufnahme mitwirkt. Die Unterscheidung des RfSt. ist schon deshalb mißlich, weil jedenfalls dem Steuerpflichtigen gegenüber nur ganz selten ein bestimmter Beamter in Erscheinung tritt, sondern nur das FinL. und der Steuerpflichtige zwischen der Behörde als solcher und dem einzelnen Beamten dieser Behörde nicht zu unterscheiden pflegt, auch in der Regel zu unterscheiden gar nicht in der Lage ist. Der RfSt. spricht in dem überschriftlichen Rechtsatz der Entsch. (c) von dem Beamten, der den Steuer- oder Einspruchsbescheid unterschrieben hat; hierauf abzustellen, ist schon deshalb unmöglich, weil es Steuerbescheide gibt, die überhaupt nicht formell niedergeschrieben werden müssen (vgl. AbgD. 220), weil ferner die Frage der Unterschrift häufig eine bloße Zufälligkeit darstellt und weil endlich, wie der RfSt. mehrfach ausgesprochen hat (vgl. StW. II, 372; V, Nr. 1 Nr. 751), die Ausfertigung, also der Steuerbescheid, den der Steuerpflichtige in die Hand bekommt, gar nicht unterschrieben sein muß. (Becker, § 211 Anm. 1a) unterscheidet entsprechend dem Standpunkt des RfSt. zwischen der Willensbildung der Behörde und der Ausfertigung des Bescheides und läßt für letztere genügen, daß das Schriftstück äußerlich von der zuständigen Behörde ausgeht; schon der Ausdruck „Finanzamt“ genügt. Frage die Ausfertigung keine Unterschrift, oder die Unterschrift eines Beamten, der nicht zur Vertretung des Vorstehers befugt sei, so sei

Nationalversammlung darüber einig gewesen, daß als besonderer Grund auch die Eignung der Sache im Vergleich zu der sonst nötigen Erschwerung der Beweiserhebung anzusehen sei. Welche Gründe im vorliegenden Falle den Finanzgerichtsvorsitzenden bestimmt haben, das FinL. um die Beweisaufnahme zu ersuchen, steht nicht fest. Es bedarf auch keiner Untersuchung hierüber, weil der RfSt. höchstens dann wegen Verletzung des § 257 AbgD. zur Aufhebung des angefochtenen Urteils kommen könnte, wenn das FinGer. die Grenzen des zulässigen Ermessens offenbar überschritten hätte. Der Fall liegt aber nicht so, daß sich dies annehmen läßt.

Dagegen ist die Rüge zu 2. begründet. Daß das FinL., gegen dessen Bescheid das Rechtsmittel gerichtet ist, vom BG. an sich um Beweiserhebung ersucht werden kann, hat der Senat schon früher anerkannt (RfSt. 11, 104). Daraus folgt aber nicht, daß jeder Beamte des FinL. mit der Ausführung des Ersuchens betraut werden darf. Vielmehr ist der Beamte, der bei dem Einspruchs- oder auch nur beim Steuerbescheide mitgewirkt hat, von der Mitwirkung bei der vom FinGer. angeordneten Beweisaufnahme ausgeschlossen. Das folgt aus § 47 Nr. 6 der AbgD. und ist in jener Entsch. ebenfalls ausgesprochen worden. Hiermit steht eine nichtamtlich abgedruckte Entsch. des 6. Senats v. 22. April 1925 VI A 127/25 (Steuer und Wirtschaft IV S. 345) nicht im Einklang. Dort ist — allerdings ohne besondere Begründung — ausgesprochen, daß § 47 Nr. 6 sich nicht auf Beweiserhebungen durch einen Beamten, der bei der angefochtenen Entsch. beteiligt war, bezieht. Der 2. Senat ist deshalb in eine Nachprüfung seiner früheren Auffassung eingetreten; er vermag dem 6. Senat nicht beizutreten.

dies unschädlich, weiter wird sogar gesagt, daß zwar die Willensbildung beim Bescheid von der zuständigen Stelle ausgehen müsse, aber nicht, daß diese selbst die Willensbildung beurkunde, es genüge schon die Niederschrift im Auftrag seitens eines Sekretariatsbeamten. Der RfSt. will nun, wie die Begründung ergibt, auch wohl nicht auf die Unterschrift abstellen, sondern darauf, wer bei dem angefochtenen Bescheid mitgewirkt hat, allein das Angeführte beweist, daß diese Mitwirkung für den Steuerpflichtigen in sehr vielen Fällen, man darf wohl sagen in der Mehrheit der Fälle, gar nicht erkenntlich wird, während doch die den Verfahrensmangel ergebenden Tatsachen gemäß § 269 AbgD. seitens des Steuerpflichtigen bei der Begründung der Rechtsbeschwerde genau angegeben werden müssen; dabei ist auch noch darauf hinzuweisen, daß auch nach der Geschäftsordnung für die Finanzämter (FZO.) vom 10. Aug. 1925 (vgl. RfSt. 127) die Leitung der Finanzämter bewußt eine einheitliche in der Hand des Vorstehers ist und sein soll; nicht bloß unterstehen sämtliche Beamten des FinL. dem Finanzamtsvorsteher und hat er zu bestimmen, welche Geschäfte die einzelnen Beamten zu bearbeiten haben, sondern grundsätzlich hat auch der Finanzamtsvorsteher die Entsch. und Zeichnung in allen Sachen (vgl. FZO. § 10); Zeichnungsberechtigt sind auch die übrigen Sachbearbeiter, allein wie § 10 Abs. 2 bestimmt, sind dem Vorsteher alle Sachen von besonderer Bedeutung zur Zeichnung vorzulegen. Aus dieser Sachlage ergibt sich m. E. zwingend, daß in praxi mindestens von dem doch hier maßgebenden Standpunkt des Steuerpflichtigen aus, eine Unterscheidung zwischen FinL. und dem einzelnen Beamten des FinL. nicht gemacht werden darf, d. h., daß im Interesse einer unabhängigen Steuerrechtspflege kein Beamter eines FinL., dessen Entsch. angefochten ist, bei einer vom BG. angeordneten Beweisaufnahme mitwirken darf. Die Bedeutung der Beweisaufnahme für die Entsch. ist in der besprochenen Entsch. ja selbst mit Nachdruck gewürdigt. Diesem Gesichtspunkte gegenüber können auch die von Strub (Steuerz. 1927 121) in seiner zu diesem Punkt abgehandelten Besprechung der Leitsätze hervorgehobenen Bedenken als durchschlagend nicht angesehen werden. Viel wichtiger, als gewisse mit einer Beweisaufnahme durch das FinGer., ein anderes FinL. oder eine andere Behörde verbundene Beschwerlichkeiten oder evtl. Mehrkosten, ist die in anderem Zusammenhang gerade von Strub mit besonderem Nachdruck hervorgehobene Notwendigkeit einer völlig unabhängigen Rechtspflege, die bei den Steuerpflichtigen von vornherein jedes Mißtrauen gegen die Befangenheit und Abhängigkeit der Steuerbehörden auszuräumt; die Beschwerlichkeiten und Mehrkosten dürften übrigens um so weniger von Bedeutung sein, als das FinGer. ja auch die Möglichkeit hat, sich an andere lokale Behörden, wie Amtsgericht und Gemeindebehörden zu wenden, in einer sehr großen Anzahl von Fällen auch der unmittelbare schriftliche Beweiseintrag zur Verfügung steht; endlich auch kann m. E. im Gegensatz zu Strub, a. a. D. ... kaum bestritten werden, daß Beteiligter im Verfahren über die Berufung das FinL. ist, dessen Einspruchsentscheidung angefochten wird (vgl. AbgD. § 246 Abs. 2), und daß daher in diesem Verfahren die Beamten des FinL. gemäß § 47 Abs. 5 bei Beweisaufnahmen und Entsch. nicht mitwirken sollen (vgl. hierzu auch noch Engelhardt: StW. 1927, 182; Becker: StW. 1927, 203).

W. Dr. Wilhelm Kiefe, Stuttgart.

Zunächst sei darauf hingewiesen, daß § 47 mit den Worten beginnt: „In Steuerfällen soll nicht mitwirken“. Der ganze Paragraph stellt sich also als eine sog. Soll-Vorschrift dar. Das hat die Bedeutung, daß ihre Nichtbeachtung den Rechtsvorgang, bei dem sie hätte angeordnet werden sollen, nicht nichtig macht, daß dieser also Bestand erhält, wenn er nicht im Rechtsmittelwege beseitigt wird (siehe § 47 der RAbgD.). Nicht aber ist durch die gewählte Fassung ausgedrückt, daß eine Zuwiderhandlung gegen § 47 nicht nach § 267 Nr. 2 als wesentlicher Mangel des Verfahrens gerügt werden kann.

Im § 47 Nr. 6 heißt es, daß nicht mitwirken soll, wer bei der angefochtenen Entsch. oder Rechtsmittelentscheidung mitgewirkt hat. Diese Vorschrift ist offensichtlich dem § 41 Nr. 6 ZPO. nachgebildet, wonach von der Ausübung des Richteramts kraft Gesetzes ein Richter ausgeschlossen ist in Sachen, in denen er in einer früheren Instanz... bei der Erlassung der angefochtenen Entsch. mitgewirkt hat, sofern es sich nicht um die Tätigkeit eines beauftragten oder ersuchten Richters handelt. In der RAbgD. fehlt ein dem letzten Nebensatz entsprechender Satz. Das deutet darauf hin, daß der Gesetzgeber der RAbgD. auch als beauftragten oder ersuchten Beamten denjenigen ausschließen wollte, der bei einer Vorentscheidung mitgewirkt hat. Es kommt hinzu, daß in den Fällen der Nummern 1—5 die Mitwirkung des gesetzlich als befangen anzusehenden Beamten offensichtlich auch bei einer Beweisaufnahme unzulässig sein soll. So ist es z. B. undenkbar, daß ein Finanzamtsbeamter in seiner eigenen Steuerfache auf Ersuchen des FinGer. Auskunftspersonen vernimmt. Die Eingangsworte im § 47 „in Steuerfällen soll nicht mitwirken“, insbes. das Wort „mitwirken“ können unendlich verschieden ausgelegt werden, je nachdem es sich um einen der nachfolgenden unter 1—5 aufgeführten Fälle oder den unter 6 aufgeführten Fall handelt. Die Ausnahme, welche die ZPO. zuläßt, hat ihren Grund wohl darin, daß es viele Amtsgerichte gibt, die nur mit einem einzigen Richter besetzt sind, und soll die sonst entstehenden Schwierigkeiten bei der Erledigung von Ersuchen durch diese Gerichte beseitigen. Ein derartiger Gesichtspunkt kommt im Steuerverfahren nicht entscheidend in Betracht, weil die Finanzämter in der Regel mit so viel Beamten besetzt sind, daß der Erledigung des Ersuchens keine Schwierigkeiten entgegenstehen, auch wenn der Beamte, der bei dem Steuerbescheid oder dem Einspruchsbescheid mitgewirkt hat, ausscheidet. Im Gegensatz zum Verfahren bei den ordentlichen Gerichten ist ferner bei den Finanzämtern besondere Vorsicht geboten, weil diese gleichzeitig Richter und Vertreter des Steuergläubigers sind. Dieser Umstand rechtfertigt es, jedem Mißtrauen gegen die Unbefangenheit der mitwirkenden Beamten von vornherein vorzubeugen, und das geschieht, wenn auch die Beweisaufnahme nicht von einem Beamten erledigt werden darf, der bei der Entscheidung als befangen ausscheiden müßte.

Hiernach war die angefochtene Entsch. aufzuheben. Die nicht-sprachliche Sache geht an das FinGer. zurück, damit dieses unter Berücksichtigung der neuen tatsächlichen Ausführungen des Beschwerdeführers von neuem die erforderlichen Beweise erhebt. Dabei wird zu erwägen sein, ob es sich nicht empfiehlt, daß das FinGer. die Auskunftspersonen selbst oder durch eines seiner Mitglieder hört. Gegenüber den Ausführungen des Beschwerdeführers sei hervorgehoben, daß ihm kein Recht auf Anwesenheit bei der Beweisaufnahme zusteht. Es dürfen nur zu seinen Ungunsten keine Tatsachen oder Beweise verwertet werden, bevor ihm nicht Gelegenheit gegeben worden ist, zu ihnen Stellung zu nehmen (§ 241 der RAbgD.). Immerhin kann es nützlich sein, wenn er zu der Beweisaufnahme gezogen wird.

(RSt., II. Sen., Ur. v. 7. Dez. 1926, II A 536/26. S.)

3. Einkommensteuer.

18. Art. 1 § 16 Abs. 2 Nr. 2 2. SteuerNotWd.; § 36 Abs. 1 EinkStG. 1925. Art. 1 § 16 Abs. 2 Nr. 2 der 2. Steuer-NotWd., wonach Ruhegehälter, Witwen- und Waisenspensionen und andere Bezüge für frühere Dienstleistung oder Berufstätigkeit dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, ist nur auf solche Bezüge anwendbar, für deren Auszahlung lediglich die frühere Dienstleistung der Grund ist. Beruht die Gewährung der Bezüge, wenn auch nur zum Teil, auf Beitragsleistungen der Empfänger, so sind die Bezüge nicht Arbeitslohn im Sinne jener Bestimmung. †)

Beschwerdeführer ist ein eingetr. Verein, dessen Zweck es ist, früheren Angestellten der A.-B.-Werke Ruhegehälter zu zahlen.

Zu 18. Die Entsch., der zugestimmt ist, erging zwar für das Recht der 2. SteuerNotWd., sie hat aber auch für das geltende Einkommensteuerrecht Bedeutung, da § 36 EinkStG. den Begriff des „Arbeitslohnes“ in der hier in Betracht kommenden Hinsicht wörtlich ebenso wie § 16 der 2. SteuerNotWd. definiert. Derartige Ruhegehaltsbezüge, die zum Teil mit durch Beitragszahlungen der Emp-

Nach Art. I § 16 Abs. 2 Nr. 2 der 2. SteuerNotWd. — inhaltlich mit § 36 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG. v. 10. Aug. 1925 gleich — gehören zum Arbeitslohn und unterliegen dem Steuerabzug. Ruhegehälter, Witwen- und Waisenspensionen und andere Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistung oder Berufstätigkeit. Die Beschwerw. hat geltend gemacht, diese Bestimmung könne schon deshalb nicht auf die von ihr ausgezahlten Bezüge Anwendung finden, weil sie nicht Arbeitgeberin der Empfänger gewesen sei; sie sei eine selbständige von der früheren Arbeitgeberin, der A.-B.-Werke A.-G. verschiedene Rechtspersönlichkeit. Demgegenüber hat die Vorentscheidung den Standpunkt eingenommen, die angeführte Bestimmung der 2. SteuerNotWd. lege nicht voraus, daß die die Ruhegehälter usw. leistende Person der frühere Arbeitgeber sei; übrigens sei auch, wirtschaftlich betrachtet, die Beschwerdeführerin keine von der A.-B.-Werke A.-G. verschiedene Rechtspersönlichkeit. Es kann dahingestellt bleiben, ob dieser Standpunkt der Vorinstanz richtig ist, denn der Senat hält in Übereinstimmung mit dem FinM. aus anderem Grunde die von der Beschwerdeführerin gezahlten Bezüge nicht für Arbeitslohn i. S. des Art. I § 16 Abs. 2 Nr. 2 der 2. SteuerNotWd. Wie aus dem Wortlaut dieser Bestimmung hervorgeht, will sie Bezüge treffen, für deren Zahlung die frühere Dienst- oder Arbeitsleistung des Empfängers der Grund ist. Wenn nun die Mittel, die zur Leistung der im § 16 Abs. 2 Nr. 2 aufgeführten Bezüge dienen, durch Beiträge der Empfänger aufgebracht worden sind, so beruht die Gewährung der Bezüge selbst dann, wenn der frühere Arbeitgeber sie zahlt, nicht unmittelbar auf der früheren Arbeitsleistung, sondern auf den Beitragsleistungen der Empfänger. Es handelt sich dann, wenn auch nicht immer um eine Versicherung im Rechtssinn, doch um ein verhältnismäßig ähnliches Verhältnis. Das, was auf Grund eines solchen Verhältnisses gezahlt wird, kann nicht als Arbeitslohn i. S. des Art. I § 16 a. a. D. gelten.

Im vorliegenden Falle haben nun nach der Sägung der Beschwerdeführerin die Mitglieder der Ruhegehalts-Einrichtung 4 v. S. ihres Bruttomonatseinkommens als Mitgliedsbeitrag zu leisten; im übrigen werden die Mittel der Beschwerdeführerin in der Weise aufgebracht, daß die A.-B.-Werke A.-G. für jede eingehende Zahlung eines Mitglieds den gleichen Betrag an die Beschwerdeführerin zahlt; außerdem hat die A.-G. bei Gründung der Ruhegehaltseinrichtung einen Kapitalbetrag geleistet und trägt sie die Verwaltungskosten der Beschwerdeführerin (§ 12 der Sägung). Die Bezüge, die die Beschwerdeführerin auszahlt, beruhen also nicht allein auf Beitragsleistungen der Empfänger, sondern zu einem Teile auf Leistungen der früheren Arbeitgeberin. Auch in diesem Falle werden aber die Leistungen der Beschwerdeführerin nicht ausschließlich für frühere Arbeitsleistung gewährt, sondern sie sind zum Teil Entgelt für die von den Empfängern gezahlten Beiträge. Das genügt, um die Anwendbarkeit des § 16 Abs. 2 Nr. 2 a. a. D. auszuschließen; insoweit der Beitragsleistung der Empfänger stehen diese zu der Beschwerdeführerin in einem Verhältnismäßig und fehlt den ausgezahlten Bezügen die Eigenschaft als Arbeitslohn. Der Gedanke etwa, jeden ausgezahlten Betrag zu zerlegen, und zwar in einen Teil, der auf Leistungen der früheren Arbeitgebers, und einen anderen Teil, der auf der Beitragsleistung der Arbeitnehmer beruht, ist abzulehnen, weil er der wirtschaftlichen Lage nicht entspräche. Die einzelnen Bezüge sind eine Einheit; sie können entweder nur ganz Arbeitslohn oder nur ganz Leistungen auf Grund eines Verhältnismäßig sein; wenn, wie dargelegt, wegen der Beitragsleistung der Arbeitnehmer ein Verhältnismäßig vorliegt, so können daher die ausgezahlten Bezüge auch nicht teilweise Arbeitslohn sein. Die Rentenbezüge der Mitglieder unterliegen daher nicht der Lohnsteuer.

(RSt., VI. S., Ur. v. 28. April 1926, VI A 400/25 S.)

*

> 19. §§ 75 Nr. 1 u. 2, 93 EinkStG. 1925. Entscheidungen, die das FinM. gemäß § 75 Nr. 2 EinkStG. über Anträge auf Erhöhung der zur Abgeltung der Werbungskosten und Sonderleistungen vom Lohnabzug freizulassenden Beträge trifft, sind nur mit der Beschwerde anfechtbar. †)

Das FinGer. hat in der Vorentscheidung den Standpunkt eingenommen, daß gegen die Ablehnung des Antrags eines Steuerpflichtigen, gemäß § 75 Nr. 2 EinkStG. 1925 die Werbungskosten für 1926 zu erhöhen, nur die Beschwerde zulässig sei. Es hat deshalb die Einspruchssch. des FinM., soweit sie über einen solchen Antrag des Steuerpflichtigen entschieden hatte, erfaßlos aufgehoben.

Es ist dem FinM. zuzugeben, daß seine Auffassung durch die Entscheidungen des RSt. 17, 13; 18, 226 und die Entsch. vom 30. Juni 1926 VI A 393/26 gestützt wird. Nach diesen Entsch. ist gegen Bescheide über Anträge auf Erhöhung der steuerfreien Lohnbetrags das Verfahren gegeben, wenn die rechtskräftige Entsch. über den Antrag die Steuerschuld endgültig regelt, dagegen ist nur die

fänger aufgebracht werden, unterliegen also als Bezüge aus einem „Versicherungsverhältnis“ auch weiterhin nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn.

RA. Dr. Füllroth, München.

Zu 19. Die Entsch. ist ein recht interessantes Beispiel für eine auf praktische Gründe sich stützende Abkehr des RSt. von einem

Beschwerde zulässig, wenn der Antragsteller das Ziel seines Antrags auch noch nachträglich in Erstattungsverfahren oder in dem gegen die Veranlagung gegebenen Rechtsmittelverfahren verfolgen kann. Nun ist durch das Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer vom 26. Febr. 1926 (RGBl. I, 107) der § 93 EinkStG. dahin geändert worden, daß eine Erstattung der Lohnsteuer wegen erhöhter Werbungskosten nicht mehr zulässig ist. Die rechtskräftige Entsch. über Anträge gemäß § 75 Nr. 2 EinkStG. auf Erhöhung der Werbungskosten regelt daher bei nicht zu veranlagenden Arbeitnehmern, zu denen der Steuerpflichtige gehört, im Gegensatz zu der Entsch. über Anträge auf Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags (§ 75 Nr. 1, § 93 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG.) die Steuerschuld abschließend. Trotzdem ist aus der Entwicklung der Gesetzgebung zu entnehmen, daß auch im Falle des § 75 Nr. 2 a. a. D. nur die Beschwerde zulässig ist. Sind Entsch. gemäß § 75 Nr. 1 nur mit der Beschwerde anzusehen, so ist an sich schon nicht anzunehmen, daß der Gesetzgeber gegen Entsch. gemäß § 75 Nr. 2 das VerVerfahren geben wollte. Es kommt hinzu, daß, wenn § 93 in einer ursprünglichen Fassung bestehen geblieben wäre, kein Zweifel darüber herrschen konnte, daß auch Entsch. nach § 75 Nr. 2 nur mit Beschwerde anzugreifen waren. Es ist also davon auszugehen, daß ursprünglich der Gesetzgeber in beiden Fällen des § 75 nur das VerVerfahren geben wollte. Daß durch Beseitigung der Ziff. 3 des § 93 Abs. 1 eine Änderung im Rechtsmittelverfahren hinsichtlich der Entsch. nach § 75 herbeigeführt werden sollte, ist nicht anzunehmen.

Auch praktische Erwägungen sprechen für einen übereinstimmenden Rechtsmittelgang in den beiden Fällen des § 75, da der Antrag eines Steuerpflichtigen sich häufig zugleich auf § 75 Nr. 1 und 2 stützen wird und in einem solchen Falle auch die entscheidende Behörde über den Antrag nach Nr. 1 oft nur unter Berücksichtigung der Entsch. nach Nr. 2 und umgekehrt entscheiden können wird.

(RStB., VI. Sen., Ur. v. 10. Nov. 1926, VI A 522/26.)

× 20. §§ 83, 94 EinkStG. 1925; §§ 2, 33 AufwG. Die Zinsen aus aufgewerteten Teilschuldverschreibungen unterliegen dem Steuerabzug vom Kapitalertrag, auch wenn die Schuldverschreibungen, die aufgewertet worden sind, vor dem 15. Nov. 1923 ausgegeben waren.†)

Der Sen. läßt es dahingestellt, ob die Aufw. der Schuldverschreibungen nicht einer Neuausgabe gleichkommt und aus diesem Grunde, da die Neuausgabe nach dem 15. Nov. 1923 erfolgt ist, § 83 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. anzuwenden ist. Jedenfalls hat die Anleihe durch die Aufwertung der Ansprüche aus den Schuldverschreibungen den Charakter einer wertbeständigen Anleihe erhalten: die aufgewerteten Schuldverschreibungen lauten auf einen Goldmarkbetrag (§§ 2, 33 AufwG.) und sind in Goldmark zu verzinsen; bei Zinsen aus wertbeständigen Anleihen ist aber der Steuerabzug ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Schuldverschreibungen vorzunehmen. Es kann nicht anerkannt werden, daß diese Auslegung des Gesetzes seinem Sinne widerspreche, sie entspricht vielmehr dem Aufbau des EinkStG., das Kapitalerträge der hier in Frage kommenden Art grundsätzl. an der Quelle steuerl. erfassen will; ein sichhaltiger Grund, aus dem die Zinsen aufgewerteter Schuldverschreibungen anders zu behandeln wären, besteht nicht. Es ist insbes. nicht anzunehmen, daß der Gesetzgeber mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Lage eines großen Teiles der Inhaber aufgewerteter Schuldverschreibungen die Zinserträge dieser Schuldverschreibungen nicht dem Steuerabzug unterwerfen wollte; denn die Erstattung von Steuerbeträgen, die im Wege des Abzugs vom Kapitalertrag einbehalten worden sind, an Steuerpflichtige mit geringem Einkommen ist in § 94 EinkStG. besonders geregelt. Der Hinweis der Beschwerdeführerin darauf, daß die Einbehaltung der Steuerbeträge im Hinblick auf die Geringfügigkeit der in Frage kommenden einzelnen Zinsbeträge eine unverhältnismäßig große Arbeit verursache und daß das für die von ihr gewollte Auslegung des

bisherigen, großzügigen Erwägungen der Billigkeit entspringenden Standpunkt. Es würde an dieser Stelle zu weit führen, auf die konsequente Entwicklung jener Rechtspr., insbes. darauf näher einzugehen, wie es der 6. Sen. meisterhaft verstanden hat, den primär vista lediglich die vereinfachte BeschwEntsch. gewährenden § 79 EinkStG. seiner generellen Bedeutung so zu entkleiden, daß die BeschwEntsch. des Finanzl. schließlich die Ausnahme, das ordentliche Rechtsmittelverfahren aber die Regel bilde (vgl. vor allem RStB. 17, 13). Es wird hierzu auf den in DStZ. 1925, 1006 ff., 1098 ff. erschienenen zusammenfassenden Aufsatz Piffels, „Die Rechtsmittel beim Steuerabzug vom Arbeitslohn“, verwiesen, in welchem eine systematische Darstellung der einschlägigen Rechtspr. des RStB. gegeben wird. Daß die vom RStB. in seiner Entsch. gekennzeichneten praktischen Erwägungen vor allem (was allerdings unausgesprochen blieb) das gerade infolge jener Rechtspr. einsetzende außerordentliche Anschwellen der Berufungs- und Revisionsverfahren zur Umkehr Veranlassung gaben, ist verständlich und zu billigen.

Es ist aber doch wohl kaum angängig, sich hierfür auch auf die „Entwicklung der Gesetzgebung“ zu stützen, wie das die Entsch. tut. Die Gesetzgebung hatte lediglich u. a. für den Fall des § 75 Ziff. 2

Geetzes spreche, kann gegenüber den Gründen, die die entgegengelegte Auslegung rechtfertigen, nicht ins Gewicht fallen.

(RStB., VI. Sen., Ur. v. 11. Sept. 1926, VI A 478/26. S.)

4. Tabaksteuer.

21. §§ 6, 45 Abs. 2, 58 Nr. 6, 59 Nr. 9 TabStG. Die Zuschlagsteuer schuld des Kleinhändlers entsteht auch, wenn ein zu seiner rechtsgeschäftlichen Vertretung in seinem Kleinhandelsbetriebe befugter Angestellter von sich aus die Preise erhöht und dies nach außen erkennbar werden läßt.

(RStB., IV. Sen., Ur. v. 27. Okt. 1926, IV A 402/26.)

5. Umsatzsteuer.

× 22. § 2 Nr. 6 UmfStG. 1922. Die Befreiung aus § 2 Nr. 6 UmfStG. 1922 erstreckt sich nicht auf den Anteil am Gewinne, den eine gewerblich selbständige Hilfsperson des Buchmachers, die auch an dessen Verlusten beteiligt ist, für die Entgegennahme von Wetten im Namen des Geschäftsherrn vereinnahmt.

Streitig ist allein, ob sich die im § 2 Nr. 6 UmfStG. 1922 angeordnete Befreiung der Umsätze der im Rennwett- und LottG. genannten Gegenstände auch auf die Entgelte erstreckt, die eine am Gewinn und Verluste beteiligte selbständige Hilfsperson des Buchmachers, die in dessen Namen Wetten entgegennimmt, i. F. 1924 vereinnahmt hat. Mit Recht haben die Vorinstanzen die Frage verneint. Die UmfStBefreiung beschränkt sich auf den eigentlichen Wettumsatz, den der Buchmacher im Rahmen seines Gewerbes ausführt. Die Hilfsperson dagegen bezieht im Rahmen ihres eigenen Gewerbes von dem Buchmacher als Vergütung für ihre Leistungen einen Anteil am Gewinne, der nach § 1 Nr. 1 UmfStG. 1922 steuerpflichtig ist. Dieser Gewinn wird nach §§ 11, 13 Rennwett- und LottG. im Wetteneinlage vom Buchmacher als dem Schuldner der RennwettSt. versteuert, und diese Einnahme des Buchmachers darf daher nach § 2 Nr. 6 UmfStG. nicht außerdem noch mit UmfSt. belastet werden. Die vom Buchmacher an seine Hilfsperson gezahlte Vergütung ist aber nicht rennwettspflichtig; die Befreiung kommt also für diese Zahlung nicht in Betracht (Ur. d. RStB. v. 15. April 1921, RStBl. 1921, 250). Ob die Vergütung vereinbarungsgemäß nach der Höhe des Gewinns des Buchmachers bemessen wird und ob sie der Hilfsperson in der Form zufließt, daß sie sich bei der Abführung der Wetteneinlage an den Buchmacher ihren Gewinnanteil zurückbehält, ist unerheblich. An der Steuerpflicht ändert es auch nichts, daß auch das Geschäft der Hilfsperson insofern gemagt ist, als sie nach dem Vertrage wie am Gewinne des Buchmachers so auch an dessen Verlust beteiligt ist. Denn durch diese vom üblichen Agentengeschäft abweichenden Besonderheiten verliert die Leistung des Buchmachers an die Hilfsperson nicht die Eigenschaft einer Vergütung.

(RStB., V. Sen., Ur. v. 3. Dez. 1926, V A 666/26, RStGE. 20, 107.)

× 23. § 3 Nr. 3 UmfStG. 1919; § 5 Abs. 4 RBahnG. Die Deutsche Reichsbahngesellschaft hat auch für Umsatzsteuern aufzukommen, die unter der früheren Betriebsführung der Reichseisenbahnen und des Unternehmens „Deutsche Reichsbahn“ entstanden sind. Die Umsätze der bei der Deutschen Reichsbahngesellschaft bestehenden Kleiderkäsen fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 3 UmfStG.†)

Das BG. ist zu einer Freistellung der vor dem 1. Okt. 1924 liegenden Umsätze der Reichseisenbahnen gekommen, weil nach seiner

den Erstattungsanspruch beseitigt, womit sich im Rahmen der bisherigen Rechtspr. konsequenterweise die Zulassung des VerVerfahrens ergeben mußte. Wenn hier gleichwohl der RStB. das VerVerfahren ausschließt, so mag die Änderung der Gesetzgebung, indem sie die praktischen Schwierigkeiten einer konsequent angewandten Durchführung des bisherigen Standpunktes erwies, für die Umkehr des RStB. kausal gewesen sein. Die Entwicklung der Gesetzgebung hat aber also nicht etwa den an sich der Billigkeit entsprechenden, weil die Arbeitnehmer den sonstigen Steuerpflichtigen in bezug auf Rechtsmittel nach Möglichkeit gleichstellenden Grundgedanken, sondern seine praktische Durchführung als unhaltbar erwiesen und so zur ausdehnenden oder richtiger: zu einer dem Wortlaut entsprechenden Auslegung des § 79 zurückgeführt. Rtl. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 20. Der Entsch. ist bezupflichtet. Quellsensteuern verzichten grundsätzlich auf individuelle Behandlung der einzelnen Tatbestände; sie leitet der mehr oder weniger rohe Erfassungszweck. Die von der Rechtsbeschwerde ins Feld geführten Beweisgründe müssen hieran scheitern. Rtl. Dr. Wreszinski, Berlin.

Zu 23. Nach § 5 (4) des RBahnG. v. 30. Aug. 1924 gehen „mit dem Betriebsrecht ... auf die (Reichsbahn-) Gesellschaft alle mit

Auffassung die Reichsbahngesellschaft weder nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen noch auf Grund des § 96 ABG.D. für Steuerpflichtigen des Betriebsvorgängers, des Reichs, herangezogen werden könnte. Für die Beurteilung des eigenartigen Verhältnisses zwischen der Reichsbahngesellschaft und dem Reich ist in erster Linie das ABahnG. v. 30. Aug. 1924 (RGBl. II, 272) maßgebend. Danach ist das Reich Eigentümer der Reichsbahnen geblieben. Es ist ihm nur die eigene Betriebsführung so lange entzogen, bis die dem Reichsbahnunternehmen auferlegten Reparationsverpflichtungen erfüllt sind. Die Reichsbahngesellschaft nimmt sonach die Stellung eines Geschäftsführers ein, der durch außenpolitischen Druck dem Reich aufgezwungen worden ist. Im einzelnen ist im § 5 ABahnG. bestimmt, daß mit dem der Reichsbahngesellschaft eingeräumten Betriebsrecht alle mit den Reichseisenbahnen und alle mit dem Unternehmen „Deutsche Reichsbahn“ verbundenen Rechte und Pflichten auf die Reichsbahngesellschaft übergehen. Ergänzend bestimmt dann § 7 ABahnG., daß das Reichseisenbahnvermögen (§ 6 ABahnG.) für die Verpflichtungen des Reichs nur insoweit haftet, als sie aus der bisherigen Verwaltung der Reichsbahnen herrühren. Hiernach hat die Reichsbahngesellschaft die in Rede stehenden Steuern aus ihren eigenen Betriebsmitteln (Vorräte, Kassenbestände, Bankguthaben) zu entrichten. Daneben haftet für die Erfüllung dieser Verbindlichkeit das Reichsbahnvermögen (Grundstücke mit Zubehör, Fuhrpark). Das FinA. hat demgemäß mit Recht die Reichsbahngesellschaft für die Umsätze aus der Zeit v. 1. Okt. 1923 bis 30. Sept. 1924 zur UmSt. herangezogen.

Bei freier Beurteilung ist die Steuerveranlagung des FinA. in vollem Umfang aufrechterhalten. Denn die vor dem 1. Okt. 1924 entstandenen Steuern fallen, wie bereits ausgeführt, der Reichsbahngesellschaft zur Last. Die außerdem streitigen Umsätze der Kleiderkassen aber sind auch mit Recht zur UmSt. herangezogen worden. Von einer ausschließlichen Gemeinnützigkeit kann bei diesen Umsätzen keine Rede sein, weil die Einrichtung der Kleiderkasse nur einem begrenzten Personenkreise zugute kommt. Auch ausschließliche Wohltätigkeit liegt nicht vor, weil der Zweck des Unternehmens nicht auf Minderbemittelte beschränkt ist. Ebenjowenig kann eine Steuerbefreiung auf die Entsch. des RFV. (12, 289) gestützt werden. Die in jener Entsch. behandelten Kleiderabgaben der Marineverwaltung wurden für steuerfrei erklärt, weil für die Marineangehörigen Zwang zur Annahme der Kleidung gegenüber der Marineverwaltung bestand, sonach die Kleiderbeschaffung sich als ein Ausfluß der öffentlichen Gewalt darstellte. Da dieser Annahmewang im vorliegenden Falle nicht besteht, fehlt es an einem wesentlichen Merkmal der obrigkeitlichen Gewalt.

(RFV., V. Sen., Urt. v. 9. Juli 1926, V A 457/26 S.)

6. Sonstige Steueretze.

24. § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 GrEwStG. a) Auch ein Rückwerb im Zwangsversteigerungsverfahren kann die Anwendung des § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 rechtfertigen. b) Die dort vorgesehene Frist von zwei Jahren beginnt erst mit dem Übergange des Eigentums auf den Erwerber und nicht schon mit dem Abschluß des etwa zugrunde liegenden Veräußerungsgeschäfts. f)

Die Beschwerbegegner verkauften durch notariellen Vertrag v. 8. Jan. 1923 ihr Hausgrundstück in Berlin an den Kaufmann D. Die Auflassungserklärungen waren gleichzeitig in der notariellen Verhandlung v. 8. Jan. 1923 beurkundet. D. wurde am 23. April 1924 als neuer Eigentümer in das Grundbuch eingetragen und alsdann zur Grunderwerbsteuer herangezogen. Die Steuerstelle berechnete zu-

der Reichseisenbahn und alle mit dem Unternehmen Deutschen Reichsbahn verbundenen Rechte und Pflichten über . . . Dieser Übergang der Rechte und Pflichten hat Rechtswirksamkeit auch gegenüber den bisherigen Vertragsgegnern des Unternehmens“. Das Reichsfinanzamt hat festgestellt, daß die Betriebsvorgänger der Reichsbahngesellschaft aus den Jahren 1923 bis 31. Dez. 1924 einen Restbetrag an Umsatzsteuer von 411 004,77 M zu zahlen hatten, darunter ein Teil für die Umsätze der Kleiderkasse, jetzt der Reichsbahngesellschaft. Auf Grund des vorstehenden § 5 (4) beansprucht das Reichsfinanzamt die Zahlung dieses Betrages von der Reichsbahngesellschaft. Diese beansprucht Freistellung von der bis zum 1. Okt. 1924 (dem Übergang des Betriebs an die Reichsbahngesellschaft) von den Betriebsvorgängern gezahlten Umsatzsteuer und dauernde Befreiung der Kleiderkasse von Umsatzsteuern, weil diese eine gemeinnützige Anstalt i. S. § 3 Nr. 3 UmStG. v. 24. Nov. 1919 (RGBl. 2157) sei. Mit Recht weist der RFV. die Einwendungen der Reichsbahngesellschaft zurück. Die Zahlung der Steuerrückstände der Betriebsvorgänger gehört zu den der Reichsbahngesellschaft durch das ABahnG. auferlegten Verpflichtungen. Auch die Ausführungen des RFV., daß die bei der Reichsbahngesellschaft bestehende Kleiderkasse keine gemeinnützige oder Wohltätigkeitsanstalt sei, halte ich für zutreffend.

Wickl. Geh. Rat Prof. Dr. v. der Leyen, Berlin.

Zu 24. Der Entscheidungsgrund des RFV. ist m. E. zutreffend. Immerhin steht ihm ein Bedenken entgegen, das in der Entsch.

nächst die Steuer aus § 5 Abs. 1 nebst Zuschlägen auf 943 Goldmark und erhöhte, nachdem sie von dem Eigentumsübergange Kenntnis erhalten hatte, in einem zweiten Steuerbescheide den Steuerbetrag auf 2831 RM. = 8% des Grundstückswerts zur Zeit der Übereignung. Im Rechtsmittelverfahren gegen den zweiten Steuerbescheid ermächtigte die Steuerstelle den Steueranspruch auf 1573,60 RM. (einschließlich Zuschläge), indem nunmehr als Grundstückswert zur Zeit der Übereignung ein Betrag von 19 670 RM. zugrunde gelegt wurde. Damit erklärte sich D. einverstanden. Da er nicht zahlte, nahm die Steuerstelle auf Grund des § 20 GrEwStG. die Beschwerbegegner als Gesamtschuldner in Anspruch. Diese erzielten jedoch nach erfolglosem Einspruch mit der Berufung ihre Freistellung. Das FinGer. führt aus, der Kaufvertrag v. 8. Jan. 1923 sei nichtig gewesen, weil nicht der wirkliche vereinbarte Preis beurkundet worden sei; die Nichtigkeit habe zwar durch die Auflassung geheilt werden können, da diese ein abstraktes Rechtsgeschäft und demnach von dem zugrunde liegenden Kaufvertrag unabhängig sei; im vorliegenden Kaufvertrag unabhängig sei; im vorliegenden Falle habe aber die Auflassung nach dem preuß. Gesetz v. 10. Febr. 1923 der behördlichen Genehmigung bedürftig; da diese nicht erteilt worden sei, sei das Geschäft unwirksam geblieben. Auf Grund der unwirksamen Auflassung habe D. nicht als Eigentümer eingetragen werden dürfen, und eine Grunderwerbsteuerpflicht habe daher nach § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 nicht entstehen können.

Die Rechtsbeschwerde der Steuerstelle kann keinen Erfolg haben. Allerdings gibt die Begründung des Berufungsurteils Anlaß zu rechtlichen Bedenken. Da im vorliegenden Falle eine behördliche Genehmigung auf Grund des preuß. Ges. v. 10. Febr. 1923 nicht etwa unter Einreichung des eine unrichtige Preisangabe enthaltenden Kaufvertrags erbeten und erteilt, sondern von dem für die Genehmigung zuständigen Bezirksamt ausdrücklich den Beteiligten gegenüber als nicht erforderlich anerkannt war, ist zunächst die Beurkundung eines anderen als des wirklich vereinbarten Preises ohne jede Bedeutung für die allein in Betracht kommende Frage, ob am 23. April 1923 ein steuerpflichtiger Eigentumsübergang auf D. stattgefunden hat. Der Eigentumsübergang war lediglich durch die Rechtswirksamkeit der Auflassung bedingt, die ihrerseits durch den Mangel eines formgerecht beurkundeten Kaufvertrags nicht in Frage gestellt werden konnte. Ob aber diese Auflassung selbst auch wegen des Mangels einer von der zuständigen Behörde selbst nicht für erforderlich gehaltenen Genehmigung keine Rechtswirksamkeit erlangt, kann dahingestellt bleiben. Denn, selbst wenn entgegen der Auffassung des FinGer. die Rechtswirksamkeit der Auflassung zu bejahen und diesfalls das angefochtene Urteil wegen Rechtsirrtums aufzuheben wäre, würde der Sen. bei der ihm alsdann zustehenden freien Beurteilung doch zu demselben steuerlichen Ergebnis kommen müssen, wie das FinGer.

Der gegen die Verkäufer geltend gemachte Steueranspruch muß nach dem Verlaufe der Verhandlungen, die zum Abschluß des Vergleichs zwischen der Steuerstelle und dem Käufer D. geführt haben, als ein einheitlicher Anspruch aus §§ 1, 4 GrEwStG. angesehen werden, während die Steuerstelle den zuerst von ihr gegen D. erhobenen Anspruch aus § 5 des Ges. wieder hat fallen lassen. War der Steueranspruch aus §§ 1, 4, als er gegen D. erhoben wurde, zunächst begründet, d. h. war durch die Eintragung des Käufers D. in das Grundbuch ein an sich steuerpflichtiger Eigentumsübergang eingetreten, dann muß dieser Eigentumsübergang jedenfalls jetzt wegen Vorliegens der Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 auf Antrag der Verkäufer steuerfrei bleiben. Wie das FinGer. feststellt, haben nämlich die Verkäufer das Grundstück in dem von der Steuer-

nicht gewürdigt ist. Daß § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 auch bei Rückwerb in der Zwangsversteigerung Anwendung findet, ist zuzugeben. Es fragt sich nur, ob hier ein solcher Rückwerb tatsächlich vorliegt. Wäre nämlich mit der unteren Instanz — was der RFV. dahingestellt sein läßt — die Rechtswirksamkeit der Auflassung zu verneinen, so wären die Verkäufer (Beschwerbegegner) Eigentümer geblieben, und sie hätten in dem auf Antrag der Steuerstelle gegen den Käufer D. eingeleiteten Versteigerungsverfahren das ihnen bisher eigenständig gehörende Grundstück zugelassen erhalten. Kann man nun hier mit dem RFV., der die Frage nicht prüft, von einem Rückwerb sprechen oder liegt nicht vielmehr in dem Auflassungsbeschluss nur eine Befähigung des früheren Eigentümers? Die Frage, ob in einem solchen Falle der bisherige Eigentümer neues Eigentum erwirbt, ist streitig (vgl. Jaekel-Gütke, (5) § 90 Bem. 1 a S. 390 und §§ 130, 131 Bem. 9 a S. 563). Man wird sie mit der herrschenden Lehre bejahen müssen; nur diese Auffassung wird dem Wesen des Auflasses und der Bedeutung des § 90 ZVG. gerecht. So liegt zunächst (originärer) Neuerwerb vor. Dieser Neuerwerb ist aber zugleich Rückwerb i. S. des § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3, das alte Eigentum ist zugrunde gegangen, das neue ist von dem früheren Eigentümer „zurück“ erworben. Wäre das Gesetz nur auf abgeleiteten Erwerb anzuwenden, so würde der Erwerb in der Zwangsversteigerung niemals von ihm betroffen werden. — So erweist sich der Entscheidungsgrund des RFV. schließlich als zutreffend.

JR. Stiilshweig, Berlin.

stelle wegen ihrer Steueransprüche gegen D. betriebenen Zwangsversteigerungsverfahren wieder erworben. Der Zuschlagsbeschluss ist am 31. Okt. 1925 erlassen, also innerhalb der im § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 vorgesehenen Frist von zwei Jahren. Der Lauf dieser Frist beginnt, da es sich in den Fällen des § 23 Abs. 1 zu a um die Steuerfreiheit dinglicher Rechtsvorgänge handelt, nicht schon mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags, der überdies im vorliegenden Falle in Ermangelung formgerechter Beurkundung jedenfalls zunächst nicht verbindlich war, sondern erst mit dem Eigentumsübergang, der im vorliegenden Falle am 23. April 1924 stattgefunden haben würde. Das ist auch im Schrifttum allgemein anerkannt. Daß § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 auch im Falle eines Wiedererwerbes in der Zwangsversteigerung Anwendung findet, kann nicht zweifelhaft sein. Ein solcher Fall wird häufig eintreten, wenn der Verkäufer genötigt ist, aus der hypothekarischen Eintragung des Restkaufgeldes die Zwangsvollstreckung gegen den Käufer zu betreiben. Dem Verkäufer alsdann die Steuerfreiheit nach § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 zu verweigern, würde jedes inneren Grundes entbehren und wäre auch durch den Wortlaut der Vorschrift nicht geboten.

(RfSt. II. Sen., Ur. v. 29. Dez. 1926, II A 554/26.)

*

Zu 25. Ein Ur., das weit über die von ihm behandelte Steuermaterie hinaus von grundsätzlicher Bedeutung ist. Der RfSt. hatte Stellung zu nehmen zu der Frage der Doppelbesteuerung durch rückwirkende Kraft eines Steuergesetzes. Gelegentlich der Aufhebung der Weinsteuern v. 1. April 1926 war auch die Erhebung der Schaumweinsteuer zeitweise ausgesetzt. Vom 1. Juli 1926 ab trat sie aber wieder in Wirkung, und zwar in der abgeänderten Form der Banderolensteuer. So entstand ein Leerraum von drei Monaten (1. April bis 1. Juli 1926). Schaumwein, der sich am Stichtag, 1. Juli 1926, im Privatbesitz befand, unterlag nach dem Gesetz der „Nachsteuer nach näherer Bestimmung des RFinMin.“. Das RFinMin. verfügte in seiner Nachsteuerordnung die Heranziehung aller Bestände (über 50 Flaschen) schlechthin zur neuen Steuer; also auch der bereits früher versteuerten. Hiergegen wendete sich der Herangezogene, weil er in dem Leerraum v. 1. April bis 1. Juli nichts bezogen und seinen Bestand schon vor Jahren versteuert habe. Eine „Nachsteuer“ könne ihn nicht treffen, sondern nur Bestände erfassen, die noch nicht versteuert seien, nämlich die in dem fraglichen Quartal bezogenen. Andernfalls würde eine Steuerwiederholung vorliegen, was den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts zuwiderlaufe.

Der RfSt. verwirft diese Auffassung. Er beruft sich auf die Kriegs- bzw. Inflationsgesetze von 1918 und 1920. In ihnen sei die Schaumweinsteuer erhöht und jeder bei Inkrafttreten des neuen Gesetzes vorhandene Schaumwein davon ergriffen worden. In beiden Gesetzen sei, wie hier, eine „Nachsteuer“ vorgesehen, deren Erhebung nach näherer Bestimmung des Bundesrats bzw. RFinMin. zu erfolgen hatte. Bereits entrichtete Beträge waren auf die Nachsteuer nach diesen Gesetzen anzurechnen.

Der RfSt. folgert hieraus einen „gesetzlich festgelegten Begriff“ der Nachsteuer und damit die Unrichtigkeit der Auffassung, daß eine Verbrauchssteuer nur unter Verletzung steuerrechtlicher Grundsätze nachträglich erhöht werden könne. Er interpretiert ferner das Wort Nachsteuer, welches auch eine Bezugnahme auf eine „Vorsteuer“ enthalten könne. Der RfSt. schließt, daß dem RFinMin. darin freie Hand gelassen werden sollte, ob es die gezahlten Steuern anrechnen wolle, oder nicht; daß das RFinMin. also auch eine darin liegende tatsächliche Doppelbesteuerung anordnen dürfe.

Die Entsch. unterliegt großen Bedenken. Das Problem der rückwirkenden Kraft von Gesetzen besteht seit jeher in der Rechtslehre und diese geht grundsätzlich davon aus, daß mangels besonderer Voraussetzungen und ausdrücklich erkennbaren Gesetzeswillens neue Gesetze nur für die Zukunft wirken. Diesem Gedanken der Rechtslehre steht das Negativum gegenüber: Das Fehlen jeglicher das Problem regelnden Norm. Und es ist bekannt, wie häufig Gesetze, auch Steuer Gesetze in die Vergangenheit zurückgegriffen haben; besonders in Zeiten wirtschaftlicher Not. Es braucht nur erinnert zu werden an das ErbschaftG. v. 10. Sept. 1919, welches bis zum 31. Dez. 1916 rückwirkend Schenkungen versteuerte. Auf dem Gebiete der Steuern nun hat die rückwirkende Kraft insofern ganz besondere Bedeutung, weil die Rückwirkung sich vielfach auswirkt als ganze oder teilweise Wiederholung gezahlter Steuern. Zu unterscheiden von ihr ist die „Doppelbesteuerung“; d. h. Erfassung des gleichen Steuerobjekts durch mehrere Steuergewalten mit gleichartigen Steuern, oder durch die gleiche Steuergewalt mit verschiedenen Steuern; so die Einkommenbelastung bei der AktG. und dem Aktionär, die Belastung des gleichen Einkommens durch Reich und Gemeinden usw. Man hat diese Doppelbesteuerung zu vermeiden gesucht; sogar durch zwischenstaatliche Abkommen. Ein allgemeiner Rechtsgrundsatz, der ihr die Berechtigung abspricht, findet sich indessen nicht. Für ganz unzulässig erachtet aber hat man in der Rechtslehre wohl durchweg jene Doppelbesteuerung i. S. der mehrfachen Erfassung des gleichen

25. § 13 SchaumweinStG. 1926. — § 1 Schaumwein-NachsteuerB.D.; Art. I u. II des Abänderungsgesetzes vom 21. April 1920. — Art. II WeinStG. 1922. — Schaumwein, der sich am 1. Juli 1926 in einer Menge von mehr als 50 Flaschen im Besitze von Eigentümern befand, die weder Ausschank noch Handel mit Getränken betreiben, unterliegt auch dann der Nachsteuer, wenn er bereits nach dem WeinStG. versteuert worden war. f)

(RfSt., IV. Sen., Ur. v. 24. Nov. 1926, IV A 452/26 S.)
Abgedr. JW. 1927, 1606.

26. § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErmStG. — Die Erklärung der Meistbietenden, daß er für einen anderen geboten habe, kommt auch dann für die Steuerpflicht in Frage, wenn sie im Versteigerungstermin selbst, also vor Abschluss des Verhandlungsniederbrieft, abgegeben ist. f)

Streitig ist, ob die Vorschrift des § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErmStG. auch dann gilt, wenn im Zwangsversteigerungsverfahren der Meistbietende zwar nach Schluß der Versteigerung, aber vor Beendigung des Termins erklärt hat, daß er für einen anderen ge-

Objekts durch die nämliche Steuer und Steuergewalt (so z. B. Struz, Grundlagen des Steuerwesens 1918 S. 22). Die Gründe sind einleuchtend. Der Pflichtige wäre anders nicht in der Lage, bei Eingehung eines Geschäftes den oft ausschlaggebenden Steuerfaktor zu kalkulieren.

Es erscheint ein selbstverständliches Gebot der Billigkeit und Verkehrssicherheit, daß ein Vorgang, mag er steuerfrei gewesen sein oder nicht, nachträglich nicht mehr mit einer Steuer belegt bzw. wiederholt belegt wird. Wenn es aber auch hier an einem positiven Rechtsschutz fehlt, so bestand doch im Schrifttum und m. W. auch in der Rfpr. jedenfalls darüber nie Zweifel, daß eine Rückwirkung nur dann in Frage kommen kann, wenn das Gesetz sich ausdrücklich oder unverkennbar vorschreibt (s. Warneher: DStZ. 1922 Mai-Nummer). Daß davon im Vorliegenden nicht die Rede sein kann, ergibt die Urteilsbegründung selbst. Der RfSt. jezt sich also mit diesem Grundsatz in Widerspruch.

Das Ur. ist aber nicht nur wegen seiner Stellungnahme in der Frage der Doppelbesteuerung interessant; es ist es auch wegen der Art seiner Begründung. Das Ergebnis ist offensichtlich unbefriedigend; nicht nur wegen der Tatsache der Wiederholung einer längst gezahlten Steuer überhaupt; sondern auch wegen der Schlechterstellung von Privatverbrauchern gegenüber Wiederverkäufern und gegenüber Verbrauchern, die im kritischen Quartal Schaumwein bezogen, aber am 1. Juli unter 50 Flaschen besaßen, also überhaupt keine Steuer bezahlten. Trotzdem gelangt der RfSt. zur Bejahung der Steuerwiederholung, weil er aus vermeintlich früher festgelegten gesetzlichen Begriffen auf Zweck und Abicht des vorliegenden Gesetzes deduziert; anstatt umgekehrt aus der Entstehung des Gesetzes auf den Begriff der Nachsteuer in concreto zu schließen. Auf diesem Wege wäre das Ur. zwanglos zu der allein befriedigenden Entsch. i. S. des Beschwerdeführers gelangt. Denn im Gegensatz zu den erwähnten Kriegs- und Inflationsgesetzen, die die Schaumweinsteuer abänderten, lag der hier fraglichen Bestimmung im Steuermilderungsgesetz kein finanzieller Zweck zugrunde; vielmehr war, wie das Ur. selbst ausführt, die Veranlassung des Gesetzes die, bei Gelegenheit der Aufhebung der Weinsteuern die Erhebung der Schaumweinsteuer künftig zu vereinfachen. Es war technisch aber erst nach Ablauf eines Vierteljahres möglich, die Steuerung durchzuführen. In dieser Zeit blieben alle Umsätze zunächst steuerfrei. Eine „Nachsteuer“ hat also sehr wohl Sinn und Zweck, soweit es sich um Nachholung von un versteuerten Umsätzen handelt. Sie hat aber gar keine innere Berechtigung als Doppelbesteuerung gelegentlich einer Änderung der Erhebungsform. Und ein dahingehender Wille des Gesetzes ist um so weniger anzunehmen, als sogar bei den aus reinen Finanzgründen vorgenommenen Änderungen der Jahre 1918 und 1920 die gezahlte Steuer angerechnet wurde; eine Bestimmung, die im Steuermilderungsgesetz fehlt.

Ganz unerträglich ist schließlich die Auffassung des Ur., das Gesetz habe es dem RFinMin. überlassen wollen, durch entsprechende Anordnung in seinen Ausführungsbestimmungen eine Doppelbesteuerung vorhandener Bestände anzuordnen oder nicht! Das hieße nicht mehr oder weniger als durch Blankett dem RFinMin. zu überlassen, Steuern zu erheben oder nicht.

Das Ergebnis des Urteils ist unbefriedigend.

RM. Dr. Andrae, Frankfurt a. M.

Zu 26. Die Erklärung des Meistbietenden, für einen anderen geboten zu haben, kann nach § 81 Abs. 3 im Versteigerungstermin oder nachträglich bis zum Zuschlag abgegeben werden. Wenn § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErmStG. eine solche Erklärung als Veräußerungsgeschäft i. S. des Abs. 1 behandelt, so gibt weder der Wortlaut noch Zweck des Gesetzes noch auch der Zusammenhang der Vorschriften irgendwelchen Anlaß zu einer anderen rechtlichen Beurteilung, d. h. jede

boten habe. Die Frage ist zu bejahen. Durch Abgabe des Meistgebots erwirbt der Meistbietende mit Schluß der Versteigerung ein Recht auf Erteilung des Zuschlags, wie er andererseits auch die mit dem Meistgebot verbundenen Pflichten übernimmt. Wird ihm der Zuschlag nicht erteilt, so ist ihm ein Beschwerderecht verlehrt (§ 81 Abs. 1, § 100 Abs. 1 ZwVG.). Nur zwei Fälle kennt das Gesetz, in denen das Recht auf Erteilung des Zuschlags einem anderen zusteht, wobei in dessen der Meistbietende aus dem Meistgebote mitverschafft bleibt. Das ist die Abtretung des Rechts aus dem Meistgebot an einen anderen und die im Termin oder nachträglich abgegebene Erklärung des Meistbietenden, für einen anderen geboten zu haben (§ 81 Abs. 2, 3, 4). § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrEwStG. macht keinen Unterschied, ob der Meistbietende die Erklärung, für einen anderen geboten zu haben, noch im Versteigerungstermin abgegeben hat oder erst später. Zwischen beiden Fällen ist sachlich kein Unterschied, da in beiden dieselben Wirkungen eintreten. Die Erklärung, für einen anderen geboten zu haben, steht der Abtretung des Rechts aus dem Meistgebote gleich. Jene Erklärung bedeutet in Wirklichkeit nichts anderes als eine Abtretung unter Angabe des Beweggrundes der Abtretung. Der Senat hat auch wiederholt (namentlich RZf. 8, 251) darauf hingewiesen, daß das RStempG. 1918 in Tarifstelle 11a Abs. 2 eine Vorschrift enthält, nach der Fälle der vorliegenden Art von der Grundwechsellabgabe freibleiben konnten, daß aber diese Befreiungsvorschrift absichtlich in das GrEwStG. nicht aufgenommen worden ist RZf. 9, 217 = JW. 1923, 323, schlägt hier nicht ein. Bei der freiwilligen Versteigerung besteht, wenn der Verkäufer dem Meistbietenden mündlich den Zuschlag erteilt hat, vor Abschluß der notariellen Niederschrift immer noch die Möglichkeit, den Zuschlag zurückzunehmen und ihn z. B. dem zu erteilen, für den der Meistbietende geboten hat. Dann liegt nur ein einziges Veräußerungsgeschäft vor. Bei der Zwangsversteigerung tritt schon mit dem Schluß der Versteigerung ein Abschnitt ein, und der Richter ist an das Meistgebot, das nicht zurückgenommen werden kann, gebunden. Nur ein zweites Rechtsgeschäft, nämlich die Abtretung oder die Erklärung, für einen anderen geboten zu haben, macht es möglich, den Zuschlag einem anderen als dem Meistbietenden zu erteilen.

(RZf., II. Sen., Ur. v. 7. Mai 1927, II A 176/27.)

*

× 27. § 4 RentBliqG.; § 1 RentBliqDurchfVest. Grundstücke, die nach braunschweig. Bergrecht zur Benutzung für den Betrieb des Bergbaues abgetreten worden sind, können nicht als dauernd landwirtschaftlichen Zwecken dienend angesehen werden und unterliegen nicht der Rentenbankgrundschuld.

Der Beschwerdeführer ist ausübender Landwirt und mit seinem Grundbesitz sowohl zur Landabgabe nach dem Gesetz über die Besteuerung der Betriebe v. 11. Aug. 1923, RGBl. I, 769, als auch zur Rentenbankgrundschuld nach der RentenbankV.D. und nach dem LiquidierungsG. herangezogen worden. Nach dem braunschweig. Bergrecht (vgl. Gesetz v. 15. April 1867 und 19. Mai 1894 §§ 138, 140 bis 143) muß der Grundstücksbesitzer Grundbesitz, dessen Benutzung für den Betrieb des Bergbaues notwendig ist, an den Bergwerksbesitzer dergestalt abtreten, daß dieser dem Grundbesitzer für die entzogene Nutzung jährlich im voraus vollständige Entschädigung zu leisten und das Grundstück nach beendigter Nutzung zurückzugeben, hierbei auch einen etwaigen Minderwert zu ersetzen oder statt dessen, wie auch in anderen besonders bestimmten Fällen, auf Verlangen des Grundstücksbesitzers das Eigentum an Grundstück zu erwerben hat. Nach einer NotV.D. über ein vereinfachtes Enteignungsverfahren nach dem BergG. v. 9. Juli 1923, GuVDSamm. S. 263, kann zur Beschleunigung eines nach diesen Bestimmungen anhängigen Enteignungsverfahrens aus besonderen Gründen schon vor endgültiger Festsetzung der Entschädigungssumme die Besitzverweisung des Bergwerksbesitzers in das zu enteignende Grundstück gegen sofortige Vergütung des dadurch entstehenden Schadens erfolgen. In dieser Lage ist der Beschwerdeführer insofern, als ihm bereits am 18. Okt. 1923, dem Tage des Inkrafttretens der RentenbankV.D., die landwirtschaftliche Nutzung eines kleinen Teiles seines Grundbesitzes durch Abtretung an die Braunschweigischen Kohlenbergwerke AktG. S. zum Zwecke der Braunkohलगewinnung für eine Zeit von schätzungsweise 10—15 Jahren entzogen war. Er hat deshalb insofern Befreiung von der Rentenbankgrundschuld begehrt, weil die Grundstücke nicht mehr dauernd landwirtschaftlichen Zwecken dienen und daher auch der Landabgabe nicht unterliegen hätten (DurchfVest. zum RentenbankliquidierungsG. § 6 Abs. 1 Halbsatz 2).

Der Antrag ist entgegen der Anschauung des Finanzamtes vom Finanzgericht als berechtigt anerkannt worden, weil die Grundstücke nicht nur vorübergehend der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen seien.

solche Erklärung gilt als Veräußerungsgeschäft i. S. des Abs. 1, wenn sie vor dem Zuschlage, gleichviel, ob im Versteigerungstermin oder später, abgegeben ist. Das kann gar nicht zweifelhaft sein. Ein Vergleich mit der Bedeutung der Erklärung bei der frei-

Die Rechtsbeschwerde des Finanzamtes kann keinen Erfolg haben.

Nach den auf Grund von § 20 LiquidierungsG. in Verbindung mit § 21 RentenbankV.D. auch für die Rechtsmittelförderung bindenden Vorschriften im § 1 Abs. 1, § 2 DurchfVest. zum RentenbankliquidierungsG. ist für die Festsetzung der Grundschuld (§ 4 LiquidierungsG.) die Veranlagung des Grundstücks zur Vermögenssteuer 1924 zugrunde zu legen, und zwar soweit, als sie nach den Vorschriften der 2. Steuer-NotV.D. (Art. II § 3) vom Wehrbeitragswert ausgehen (RZf. 1. Sen. Urteil v. 30. Okt. 1925 IA 132/25). Bereits nach dem WehrbeitragsG. (§ 16) war bei der Feststellung des Vermögens der Wert seiner einzelnen Bestandteile zugrunde zu legen, und es erfolgte danach die Bewertung nach wirtschaftlichen Bewertungseinheiten. Nach den AusfVest. v. 8. Nov. 1913, ZentrBl. f. d. D. R. S. 1087, umfaßt ein Vermögensbestandteil, dessen Wert im ganzen zu ermitteln war, alle Gegenstände, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhange zueinander standen (§ 22 Abs. 3). Bei Grundstücken, die dauernd landwirtschaftlichen Zwecken bestimmt sind (§ 17 WehrbeitragsG.), sollte dann, wenn sie zu einer wirtschaftlichen Einheit verbunden sind, der Reinertrag unter Berücksichtigung dieser Zusammengehörigkeit von den Grundstücken als einheitlichem Ganzen berechnet werden (AusfVest. § 26 Abs. 3, zu vgl. mit § 24 Abs. 1). Daraus ist die Landabgabe von den Betrieben, die dauernd landwirtschaftlichen Zwecken dienen, nach Art. I Nr. 2, Art. III des Gesetzes über die Besteuerung der Betriebe v. 11. Aug. 1923, RGBl. I, 769, aufgebaut, insofern ihr der Wehrbeitragswert nach Art. III § 3 zugrunde gelegt und dazu u. a. im § 17 der BetriebssteuerDurchfVest. v. 23. Aug. 1923, RMBl. S. 910, RStBl. S. 283 bestimmt ist: „Der landwirtschaftliche Betrieb stellt eine wirtschaftliche Einheit dar. Daher dürfen z. B. die zu einem solchen Betriebe gehörigen Flächen an Obland, Sand-, Kies-, Steingruben, Teichen nicht ausgeschlossen werden. Dagegen ist Obland, das mit einem landwirtschaftlichen Betrieb in keinem wirtschaftlichen Zusammenhange steht, der Abgabe nicht zu unterwerfen.“ Danach ist auch in den VermögenssteuerDurchfVest. v. 8. März 1924, RStBl. S. 71 (§ 9 Abs. 1), die auf den erwähnten, entsprechend anzuwendenden Vorschriften der 2. Steuer-NotV.D. (Art. II § 16) beruhen, in bezug auf die Einreihung der Grundstücke in Ertragsklassen zur Verichtigung des Wehrbeitragswertes bestimmt: „Grundstücke, die innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebs eine wirtschaftliche Einheit bilden, sind als ein Grundstück anzusehen. Dies gilt auch dann, wenn zu dem landwirtschaftlichen Betriebe forstwirtschaftlich oder gärtnerisch genutzte Grundstücksflächen gehören, die die Eigenschaft des Betriebs als eines landwirtschaftlichen nicht wesentlich beeinflussen.“ Dem entspricht die Fortentwicklung der Gesetzgebung im § 12 Abs. 1 ReichsbewertungsG., wonach „in den landwirtschaftlichen Betrieb auch solche Grundstücksflächen einzubeziehen sind, die anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen, aber nur, sofern durch die Zugehörigkeit dieser Flächen zu den landwirtschaftlichen Betrieben der Hauptzweck des Betriebes nicht wesentlich beeinflusst wird und sie nicht als selbständige Betriebe oder Teile von solchen angesehen werden“.

Es kommt also bei der Frage, ob die hier fraglichen Grundstücke der Landabgabe im Sinne des Vorgelegten unterworfen gewesen seien, darauf an, ob sie am 18. Okt. 1923 nach der Abtretung des Nutzungsrechts an die Bergwerksgesellschaft noch im wirtschaftlichen Zusammenhange mit dem Landwirtschaftsbetriebe des Beschwerdeführers standen. Es steht fest, daß die Grundstücke nicht mehr oder lange Zeit — 10—15 Jahre —, also auf die Dauer der Rentenbankbelastung überhaupt, nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden und wirtschaftlich einem gewerblichen Betriebe nutzbar gemacht sind, der dem Landwirtschaftsbetriebe gegenüber fremdartig und selbständig ist. Damit ist der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Landwirtschaftsbetriebe des Beschwerdeführers und damit die wirtschaftliche Einheit zur Zeit der Rentenbankbelastung als aufgehoben anzusehen.

(RZf., V. Sen., Ur. v. 30. März 1926, V A 120/26 S.)

*

× 28. § 38 Abs. 1 EisenbahnzollG.; §§ 32, 39, 68 ZollG. Durch die Bestimmung in § 38 Abs. 1 EisenbahnzollG. werden die allgemeinen Bestimmungen in §§ 68, 39 und 32 ZollG. nicht aufgehoben. Die Übernahme der von den Eisenbahnbeamten nach Maßgabe des § 38 Abs. 1 EisenbahnzollG. festgestellten Gewichte als Grundlage für die Zollfestsetzung hat nicht die Wirkung, daß der Steuerpflichtige eine solche Zollfestsetzung in dem durch die NotV.D. vorgesehenen Rechtswege nicht mehr angreifen kann. 7)

Der Zollfestsetzung wurde vom Zollamt E. nach dem im Abfertigungsbelege schriftlich gestellten Antrag der Güterabfertigung E.

willigen Versteigerung verbietet sich (vgl. die im Text erwähnte Entsch. JW. 1923, 323 und meine Ann. ebenda).

Der Entsch. ist hiernach beizutreten. R. Stillschweig, Berlin.
Zu 28. Die Entsch. ist zu begrüßen. Die Entschiedenheit, mit der hier der RZf. dem Steuerpflichtigen sein Recht auf Nachprüfung der

„Zur Verzollung lt. bahnamtlich ermitteltem Gewicht von 6342 kg“ diese Gewichtsmenge zugrunde gelegt. Der Beschwerdeführer hat am 23. Juni 1925 das Gewicht des Wagens durch Tatbestandsaufnahme der Güterabfertigung B. Nr. 337 mit 5190 kg feststellen lassen und beantragte Erstattung des nach seiner Ansicht zuviel bezahlten Zollbetrags.

Für die Abfertigung der auf den Eisenbahnen eingehenden Güter und die Bestimmungen in den §§ 68, 39 u. 32 ZollG. maßgebend. Nach der letztangeführten Bestimmung, die sonach auch im Eisenbahnverkehr Anwendung zu finden hat, bildet bei der Abfertigung an der Grenze stets die ermittelte Menge und Beschaffenheit der Ware die Grundlage der Verzollung. Eine Gewichtsermittlung hat aber vor Verzollung des Eisenbahnwagens nicht stattgefunden, vielmehr ist nach den amtlichen Feststellungen das von der tatsächlichen Nachbarbahn auf dem Frachtbrief eingelegte Gewicht in den Antrag der Güterabfertigung E. übernommen und für die Zollfestsetzung ohne weitere Prüfung zugrunde gelegt worden.

Hierin liegt ein Verstoß gegen die gesetzl. Bestimmungen, der auch mit einer Verupung auf § 38 der EisenbahnZollD. nicht gerechtfertigt werden kann. Denn § 38 das. sieht lediglich vor, daß bei Verwiegungen auf der Gleiswage im Verkehr mit Staatsbahnen die von den Beamten dieser Behörden ohne Beteiligung von Zollbeamten festgestellten Gewichte als Grundlage für die Zollabfertigung übernommen werden können. Eine Ausdehnung dieser für inländische Bahnen vorgesehenen Vergünstigung ist mangels besonderer Vereinbarungen auf ausländische Bahnen nicht angängig.

Aus der Bestimmung im § 38 Abs. 1 EisenbahnZollD., daß „bei Verwiegungen auf der Gleiswage im Verkehr mit Staatsbahnen die von Beamten dieser Behörden ohne Beteiligung von Zollbeamten festgestellten Gewichte als Grundlage für die Zollabfertigung übernommen werden können“, kann aber auch nicht der Schluß gezogen werden, daß die Verzollung nach dem von den Eisenbahnbeamten festgestellten Gewichten vorzunehmen ist derart, daß das beschriebene Gewicht für den Steuerpflichtigen die Wirkung hat, daß er eine solche Zollfestsetzung in dem durch die AbgD. vorgesehenen Rechtswege nicht mehr angreifen kann. Der Wortlaut des § 38 Abs. 1 der EisenbahnZollD. („können“) spricht nur von der Zulässigkeit einer solchen Übernahme durch die Zollbeamten in die Zollpapiere. Danach sind die Zollbeamten durch diese Vorschrift keinesfalls behindert, die Gewichtsermittlung nach Maßgabe der allg. gesetzl. Bestimmungen (§ 32 ZollG.) vorzunehmen. In diesem Falle hat der Steuerpflichtige jedenfalls das Recht, die Zollfestsetzung im ordentlichen Rechtsmittelwege anzufechten. Nichts anderes hat aber auch in dem Falle zu gelten, wenn die Zollbeamten von dem in § 38 EisenbahnZollD. vorgesehenen Erleichterung Gebrauch machen und das von den Eisenbahnbeamten festgestellte Gewicht in das Abfertigungspapier übernehmen und der Zollfestsetzung zugrunde legen. Denn durch die Bestimmung, daß das festgestellte Gewicht übernommen werden kann, ist nicht bestimmt, daß die für die Zollfestsetzung erhebliche Grundlage der Gewichtsermittlung in einer den Nachweis des wirklichen Gewichts ausschließenden Weise auch für die Rechtsmittelbehörden gelten soll. Ebenso wie jedes andere Merkmal der Steuerfestsetzung im Rechtsmittelwege nachgeprüft werden kann, muß diese Möglichkeit auch für die Gewichtsermittlung gelten, es sei denn, daß dies durch eine besondere Ausnahmenvorschrift ausgeschlossen wird. Eine solche ist aber im § 38 Abs. 1 der EisenbahnZollD. nicht zu finden.

Zu vorl. Falle ist festgestellt, daß durch deutsche Eisenbahn-

Tatbestandsfeststellungen im Rechtsmittelverfahren wahr, berührt erfreulich. Gewiß ist ohne Verfahrensvereinfachungen (zu denen auch die in der EisenbahnZollD. vorgesehene Übernahme von Gewichtsfeststellungen gehört) gerade im Zoll- und Verbrauchssteuerrecht nicht auszukommen. Aber solche Vereinfachungen dürfen, was der RFG. mit vollem Recht betont und in den Mittelpunkt der Entsch. stellt, nicht zu einer Verkümmern der im Gesetz enthaltenen Schutzrechte des Steuerpflichtigen führen. Wenn man in der in § 38 Abs. 1 EisenbahnZollD. überhaupt eine Ermächtigung für ein „Verfahrensermessen“ der Zollbehörde erblicken will, so widerspricht diese dem Gesetz (insbes. übrigens auch dem in § 210 Abs. 1 S. 2 enthaltenen Grundsatze, daß die Steuerbehörde in erster Linie die Bestimmungsgrundlagen — und eine solche stellte hier das Eigengewicht des Eisenbahnwagens dar — festzustellen und zu berechnen hat, und nur, wenn das nicht möglich ist, andere Mittel heranziehen darf). Das nach § 38 Abs. 1 EisenbahnZollD. vorgesehene Verfahren ist darum nicht stets unzulässig; aber der Steuerpflichtige hat ein Recht darauf, daß die Vereinfachungen beiseite gelassen werden, wenn durch sie ein Nachteil für ihn zu entstehen droht.

Prof. Dr. Albert Hensel, Bonn.

Zu 29. Die Entsch. ist insofern zutreffend, als sie feststellt, daß zur Steuerbefreiung gem. § 2 Nr. 3 KraftfahrzStG. die ausschließliche Verwendung eines im Besitze einer Gemeinde befindlichen Kraftfahrzeugs zum Wegebau ausreicht, daß also nicht, wie die Vorinstanz angenommen hatte, darüber hinaus noch eine Bauart des Fahrzeugs gefordert werden muß, die jegliche sonstige, nicht steuerbegünstigte Verwendungsart ausschließt. Die Richtigkeit

beamtete eine Gewichtsermittlung nicht erfolgt und der Vortrag im Abfertigungspapier den Tatsachen nicht entspricht. Der Steuerpflichtige hat aber ein Recht auf Gewichtsfeststellung (§ 32 ZollG.). Daß hierbei den Eisenbahnbeamten und nicht den Zollbeamten ein unrichtiges Verfahren zur Last fällt, kann das im ZollG. begründete Recht des Steuerpflichtigen um so weniger beeinträchtigen, als die Tätigkeit der Eisenbahnbeamten, soweit es sich um die Gewichtsfeststellung handelt, die Tätigkeit der Zollbeamten ersetzt.

(RFG., IV. Sen., Urt. v. 17. Sept. 1926, IV A 25/26.)

*

> 29. § 2 Nr. 3 KraftfahrzStG. a) Ist ein bisher zu steuerbegünstigten Zwecken verwendetes Kraftfahrzeug zeitweise einem die Steuerpflicht begründenden Gebrauche zugeführt worden, so ist die Steuer auf den gesetzlich zulässigen kürzesten Steuerzeitraum zu entrichten, sofern nicht die Absicht, das Fahrzeug je nach Bedürfnis zu dem einen oder anderen Zwecke zu verwenden, schon vorher bestand oder über diesen Zeitraum hinaus sich erstreckte. b) Die Steuerfreiheit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein bisher ausschließlich dem steuerbegünstigten Zwecke verwendetes Kraftfahrzeug gelegentlich und ohne Entgelt zur Personenbeförderung benutzt wird. f)

Dem Beschwerdeführer, dem Kreisassessor N. i. Schl., ist auf seinen Antrag unterm 9. Sept. 1922 gem. § 10 Abs. 4, § 2 Nr. 3 KraftfahrzStG. und §§ 44, 45, 46 Ausf. Best. zu diesem Gesetze bescheinigt worden, daß der ihm gehörige Lastkraftwagen, der nach der abgegebenen schriftlichen Erklärung ausschl. zum Wegebau verwendet wird, nach den angegebenen gesetzlichen Bestimmungen steuerfrei sei, jede anderweitige Verwendung des Lastkraftwagens aber die gesetzliche Steuerfreiheit entziehe. Das Kraftfahrzeug ist in den Jahren 1924 und 1925 gelegentlich zur Personenbeförderung benutzt und je in den Monaten Oktober, November während der Rübenkampagnen dieser Jahre der Zuckerrabrik zur Rübenabfuhr zur Verfügung gestellt und von dieser hierzu benutzt worden. Das FV. hat für die Zeiträume v. 1. Sept. 1924 bis 31. Aug. 1925 und weiter v. 1. Sept. 1925 bis 31. Aug. 1926 nach dem für Lastkraftwagen vorgesehenen Steuerfusse je 200 M Kraftfahrzeugsteuer nachgefordert.

Der Rechtsbeschwerde war teilweise stattzugeben. Die Vorentscheidung ist richtig, wenn sie die Steuerbefreiung des § 2 Nr. 3 von einer Bauart des Wagens abhängig macht, der ihn zum Wegebau oder zur Straßenreinigung besonders eingerichtet erscheinen läßt. Sie glaubt sich hierfür auf die Entsch. des erk. Senats v. 23. Juni 1925 (RFG. 16, 347) stützen zu können. Allerdings ist dort eine unmittelbare Verwendung zum Wegebau oder zur Straßenreinigung für erforderlich erklärt und das Vorliegen dieser Voraussetzung bei Personenkraftfahrzeugen, die ausschl. zur amtlichen Benutzung der im Straßenbau- und Straßenreinigungsaufsichtsdienst tätigen staatlichen oder kommunalen Beamten eingestellt waren, mit dem Bemerkten verneint, daß das Gesetz nur solche Kraftfahrzeuge von der Steuer freilasse, die nach Bauart und sonstiger Beschaffenheit unmittelbar für die angeführten Zwecke eingerichtet und eingestellt seien. Damit ist aber, wie der Senat bereits in dem Urt. v. 6. Aug. 1926 II A 181/26 (Steuerkartei § 2 Nr. 3 N. 4) ausgeführt hat, zwar den Personenkraftfahrzeugen eine die unmittelbare Verwendung zum Wegebau oder zur Straßen-

dieser Auffassung ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut und Sinn des Gesetzes. Ein Zweifel wäre auch wohl kaum entstanden, hätte nicht der RFG. in einer anderen Entsch. (RFG. 16, 347 a. E.) den Begriff der „zum Wegebau und zur Straßenreinigung“ verwendeten Kraftfahrzeuge dahingehend umschrieben, daß darunter nur solche Kraftfahrzeuge zu verstehen seien, „die nach Bauart und sonstiger Beschaffenheit unmittelbar für diese Zwecke eingerichtet und dafür eingestellt sind.“ Man wird dem RFG. glauben können, daß er damit lediglich hat sagen wollen, daß diese Fahrzeuge unmittelbar geeignet sein müssen, in ihrer jeweiligen Beschaffenheit dem Wegebau zu dienen. Zum Wegebau gehört unmittelbar die Heranschaffung von Baumaterial; Lastkraftwagen, die ja regelmäßig zur Beförderung von Lasten geeignet sind, können daher stets unmittelbar zum Wegebau verwendet werden.

§ 2 Nr. 3 KraftfahrzStG. schreibt aber außerdem die ausschließliche Verwendung zum Wegebau usw. vor. Angesichts dieses klaren Wortlauts des Gesetzes, das seinen guten Sinn auch darin findet, daß nur so eine Kontrolle seitens der Finanzbehörden möglich ist, vermag ich mich der — freilich herrschenden und in der obigen Entsch. wieder vertretenen — Auffassung nicht anzuschließen, daß eine auch nur gelegentliche Verwendung des Kraftfahrzeugs für einen nicht steuerbegünstigten Zweck die Steuerfreiheit fortbestehen lasse. Nein, mit einer auch nur einmaligen anderweitigen Verwendung entfällt die Voraussetzung der Steuerfreiheit und damit diese selbst. Anderenfalls ist es, wie schließlich auch der vorliegende Fall beweist, ziemlich willkürlich, wo man die Grenze zwischen „gelegentlicher“ und darüber hinausgehender Benutzung

reinigung ermöglichende Beschaffenheit abgesprochen, keineswegs aber der Grundatz aufgestellt, daß § 2 Nr. 3 nur auf die lediglich für den Wegebau oder die Straßenreinigung geeigneten Spezialkraftfahrzeuge, nicht aber auf solche Kraftfahrzeuge anwendbar sei, die nach ihrer Bauart und Einrichtung auch für sonstige Verwendungszwecke verwendbar seien. Andernfalls würde die Befr. d. d. § 2 Nr. 3, soweit sie sich auf den Wegebau und die Straßenreinigung bezieht, fast jeder praktischen Bedeutung entbehren, da die Spezialkraftfahrzeuge meist solche sind, die überhaupt nicht einer Lasten- und Güterbeförderung dienen und also ohnehin aus der Steuerpflicht herausfallen.

Die Steuerpflicht kann daher nur daraus hergeleitet werden, daß der Wagen entgegen der Vorschrift des § 2 Nr. 3, wonach die Benutzung ausschließlich zu dem steuerbegünstigten Zwecke erfolgen muß, auch zur Personenbeförderung und zum Abtransport von Rüben benutzt worden ist.

Daß die nur gelegentliche Benutzung eines Lastkraftwagens zur Personenbeförderung diesem nicht zum Personenkraftfahrzeuge macht, hat der Senat bereits in der Entsch. v. 26. März 1926 (RZf. 18, 328), ausgesprochen. Daß eine solche nur gelegentliche Benutzung zur Personenbeförderung auch einen an sich steuerfreien Lastkraftwagen nicht steuerpflichtig macht, ist gleichfalls ein Grundsatz, an dem der Senat in ständiger Rechtsprechung unter der Herrschaft des StempG. festgehalten hat (vgl. die Entsch. v. 12. Dez. 1922 II A 230/22, wo auch auf die Rechtsprechung des RG. näher eingegangen ist). Es liegt kein Grund vor, hiervon bei Auslegung des KraftfahrzStG. abzugehen. Es handelt sich nach den Akten darum, daß der Kraftwagen zweimal unentgeltlich zur Personenbeförderung überlassen worden ist: das eine Mal, um die Darsteller bei einer Wohltätigkeitsveranstaltung nach dem Orte der Veranstaltung zu bringen, das andere Mal, um Schwerverletzten zu einem Kriegerverbandstage zu befördern.

Wesentlich anders liegt die Sache mit der Überlassung des Kraftfahrzeugs an die Rübenfabrik. Hier ist der Wagen i. J. 1924 13 Tage und i. J. 1925 24 Tage der Fabrik für die Rübenabfuhr überlassen worden. Hier kann von einer nur gelegentlichen Überlassung nicht die Rede sein. Es ist also die Voraussetzung für die Steuerfreiheit, wonach die Verwendung ausschl. zum Wegebau erfolgen muß, wenigstens zeitweise nicht gegeben gewesen. Hieran kann auch der vom Beschwerdeführer im Einspruch geltend gemachte Umstand nichts ändern, daß die Überlassung an die Zuckerfabrik deshalb erfolgt ist, weil diese im Frühjahr 1924 und 1925 zuvorkommenberweise ihren Wagen der Kreisverwaltung zur beschleunigten Heranschaffung von Wegebaumaterialien zur Verfügung gestellt hatte. Maßgebend ist allein, daß der Kraftwagen von der Kreisverwaltung teilweise zu anderen als den steuerbegünstigten Zwecken in Dienst gestellt worden ist. Insofern ist eine Steuerschuld begründet.

Zu prüfen bleibt aber, ob die Veranlagung des Beschwerdeführers zur KraftfahrzSt. für zwei volle Jahreszeiträume gerechtfertigt ist, da die Benutzung des Kraftwagens der Kreisverwaltung zur Rübenabfuhr i. d. J. 1924 und 1925 nach den Akten nur jeweils im Okt. u. Nov. stattgefunden hat. Nach § 4 Abs. 2 des Gef. a. Z. beträgt die Steuer für die Dauer von sechs Monaten nur zwei Drittel, für die Dauer von zwei Monaten ein Drittel der Jahressteuer, und es ist nach § 7 Abs. 2 die Steuerkarte auf ein Jahr oder sechs Monate, für die im § 4 Abs. 1 Nr. 3, 4 genannten Fahrzeuge auch auf zwei Monate auszustellen. Diese Vorschriften sind in ständiger Rechtsprechung allgemein dahin ausgelegt worden, daß, wenn eine Steuerkarte nicht gelöst worden ist, obwohl eine steuerpflichtige Benutzung des Kraftfahrzeugs stattgefunden hat, die Steuer nur für den zulässigen kürzesten Zeitraum gefordert werden kann, wenn die Benutzung des Kraftfahrzeugs nicht für einen längeren Zeitraum nachgewiesen ist. Das muß auch für Fälle gelten, in denen ein Kraftfahrzeug, für das an sich ein Steuerbefreiungsgrund gegeben ist, zeitweise in einer die Steuerpflicht begründenden Weise benutzt wird. Wird ein Kraftfahrzeug, das bisher ausschließlich zu einem der im § 2 bezeichneten steuerbegünstigten Zwecke benutzt worden ist, für andere nicht steuerbegünstigte Zwecke in Dienst gestellt, ohne daß von vornherein die Absicht bestand, das Kraftfahrzeug je nach Bedürfnis zu dem

zieht. Wenn der Vorzug der Steuerfreiheit seines Kraftfahrzeugs zukommt, der hat nun auch darauf zu achten, daß sein Fahrzeug in keinem Falle anderweitig verwendet wird. Und erfolgt eine anderweitige Verwendung, so ist die Steuer eben zu zahlen. Das ist keineswegs unbillig, wenn man bedenkt, daß ja eine Steuer keine Strafe ist und daß die Steuerpflicht notwendig eintreten muß, wenn der Tatbestand erfüllt wird, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Überdies ist nun — und die diesbezüglichen Ausführungen der Entsch. halte ich in vollem Umfange für zutreffend — die Steuer nur für den gesetzlich zulässigen kürzesten Steuerzeitraum zu entrichten; das würde hier nach § 4 Abs. 2, § 7 Abs. 2 KraftfahrzStG. für zwei Monate — heute in Höhe von 25 v. H.

einen oder anderen Zwecke zu verwenden, so tritt die Steuerpflicht erst mit dem Zeitpunkt ein, in dem das Kraftfahrzeug dem eine Steuerpflicht auslösenden Gebrauch zugeführt wird, und zwar für den zulässig kürzesten Steuerzeitraum, sofern nicht die Benutzung des Kraftfahrzeugs für einen längeren Zeitraum oder die Absicht nachgewiesen ist, das Fahrzeug von Eintritt der Steuerpflicht an auch über den bezeichneten Zeitraum hinaus je nach Bedürfnis für den einen oder den anderen Zweck zu verwenden. Im vorliegenden Falle liegt kein Grund zu der Annahme vor, die Steuerfreiheit in weiterem Umfang aufzuheben, als die Steuerpflicht nach vorstehendem mindestens begründet war.

(RZf., II. Sen., Ur. v. 5. Okt. 1926, II A 370/26.)

Finanzgerichte.

I. Im Berichtigungsverfahren nach § 213 RAbgD. ist die Beschwerde das zulässige Rechtsmittel, wenn die Berichtigungsverfügung dem Antrag des Steuerpflichtigen nur teilweise entspricht. †

Nach § 213 RAbgD. ist die Steuerfestsetzung zu berichtigen, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Berichtigungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Verabfolgung der Steuer rechtfertigen. Das Berichtigungsverfahren ist eine reine Verwaltungsmaßnahme, insbesondere ist die sogenannte Berichtigungsverfügung kein Steuerbescheid i. S. der §§ 211, 220 RAbgD., sie ist vielmehr eine Verwaltungsverfügung, die nach § 224 RAbgD. nur mit der Beschwerde angefochten werden kann. Es würde dem Grundsatz der Rechtskraft zuwiderlaufen, wollte man infolge einer Anweisung nach § 213 RAbgD. das ganze Verwaltungsverfahren wieder aufrollen. Es wäre auch nicht zu verstehen, wenn der Gesetzgeber einem Steuerpflichtigen, der den Steuerbescheid in seinem ganzen Umfange hat rechtskräftig werden lassen, im Falle einer auf Grund des § 213 vorgenommenen Verbesserung das Recht zugestanden hätte, nunmehr auch noch den Rest des Steuerbescheides selbständig anfechten zu können. Das ergibt auch die Fassung des § 222 RAbgD., in dem zwar die §§ 74 Abs. 3, 76, 212 und 214 RAbgD. aufgeführt sind, § 213 aber weggelassen ist. Denn es ist anzunehmen, daß der Gesetzgeber den § 213 mit Absicht weggelassen hat. Die im § 222 aufgeführten Paragraphen können ausnahmslos jedenfalls auch Verschlechterungen für den Steuerpflichtigen zur Folge haben. Daß in diesen Fällen eine selbständige Anfechtung möglich sein muß, liegt auf der Hand; denn die Gründe für die Verschlechterung waren dem Steuerpflichtigen bei Erlass des Steuerbescheides noch nicht bekannt, konnten von ihm also auch f. Zt. noch nicht angefochten werden. Zur völligen Klarstellung, daß aber die Rechtskraft des Steuerbescheides hierdurch nicht berührt wird, ist ausdrücklich bestimmt, daß eine Anfechtung nur möglich ist, soweit die Änderung reicht. Aber selbst wenn man annehmen wollte, die im § 222 genannten Paragraphen seien nur beispielsweise aufgeführt und § 213 gehöre auch in den Rahmen dieser Bestimmung, so würde das im vorliegenden Falle nichts verschlagen, da eine selbständige Anfechtung nur bezüglich der Änderung zulässig wäre. Die Einwendungen des Berufungsführers richten sich aber nicht gegen die Änderung, sondern sie verlangen eine weitere Ausbehnung der Berichtigung. Hieraus folgt also auch, daß das Berichtigungsverfahren auf keinen Fall gegeben ist.

(FinG. beim Finanzl. Düsseldorf, Entsch. v. 18. März 1926, Berufungsliste V 50/26 G.)

II. Länder.

1. Preußen.

Preussisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von OBR. Geh. RegRat v. O. R. i. e. s. u. R. A. Dr. G. ö. r. e. s., Berlin.

I. §§ 68, 90 KommunAbgG. Es ist unzulässig, statt mit der Ausführung versäumter Spanndienste einen Dritten zu beauftragen, sogleich eine Ersatzleistung in Geld zu fordern. †

Die Naturaldienstordnung der Gemeinde S. schreibt in §§ 17 und 18 in Übereinstimmung mit §§ 68 und 90 Pr.KommunAbgG. vor, daß, wenn von einem Pflichtigen die erforderliche Leistung

der Jahressteuer — zu geschehen haben. Sollte trotzdem in einem Einzelfalle noch eine unbillige Härte vorkommen, so könnte sie auf Grund des § 108 Abs. 1 RAbgD. beseitigt werden; die Steuer-schuld selbst ist aber in solchen Fällen zunächst entstanden.

PrivDoz. Dr. Peters, Breslau.

Zu 1. Den gleichen Standpunkt wie oben das FinG. habe ich bereits RZf. 1925, 199/200 vertreten.

RA. Dr. Wassertäubinger, Nürnberg.

Zu 1. Es besteht ein Unterschied zwischen Gemeinbedienten und Polizeibedienten. Polizeibediente können nur auf Grund besonderer Gesetze (z. B. § 360, 10 StGB., Strandungsordnung, Feuer- und Pol-

nicht rechtzeitig erfüllt wird, der Gemeindevorsteher befugt ist, die Leistung auf Kosten des Säumnigen ausführen zu lassen, und andererseits, daß ein Leistungspflichtiger auf Antrag gegen Zahlung eines bestimmten Geldbetrages von der persönlichen Leistung durch den Gemeindevorstand entbunden werden kann. Ein Antrag der letzteren Art ist vom Kl. nicht gestellt worden. Der Gemeindevorsteher wäre also befugt gewesen, die von dem Kl. nicht geleisteten Dienste durch einen Dritten ausführen zu lassen und die tatsächlich entstandenen Kosten evtl. auch vorschubweise von dem Kl. einzuziehen. Statt dessen hat der Gemeindevorsteher, ohne einen Dritten mit der Ausführung der versäumten Leistungen des Kl. zu beauftragen, sogleich eine Ersatzleistung in Geld gefordert. Dieses, sowohl der örtlichen Naturaldienstordnung, als dem § 90 KommunalabgG. widersprechende Verfahren stellt nicht einen Akt der Zwangsvollstreckung hinsichtlich der versäumten Leistungen dar, sondern einen auf keine gesetzliche Bestimmung gestützten Versuch, die nichtgeleisteten Naturaldienste ohne Zustimmung des Verpflichteten durch eine Geldleistung an die Gemeindegasse zu ersetzen. Dies um so mehr, als demnächst die streitigen Dienste von einem andern Spandienstpflchtigen in Ausführung auf dessen Verpflichtungen angefordert und geleistet worden sind (vgl. Köll-Freund, KommunalabgG., 8. Aufl. Num. 16 zu § 68). Ein solches Vorgehen im Wege des Verwaltungsstreitverfahrens § 68). Ein solches Vorgehen, war der Kl. berechtigt. Die Entsch. des Vt., welche dies anerkannt hat, mußte daher aufgehoben und der Kl. freigestellt werden. (PrOVG., II. Sen., Urt. v. 23. Febr. 1926, U 119/25.)

2. Hessen.

Hessischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von M. Horsch, Mainz.

2. § 14 FinAusglG.; Art. 15 HessStD. Eine GetränkesteuerD. muß so, wie sie veröffentlicht worden ist, ihrem vollen Inhalt nach von der Stadtverordnetenversammlung beschloffen sein. Verlangt das Ministerium die Streichung einer von der Stadtverordnetenversammlung beschlossenen Bestimmung, so ist vor der Veröffentlichung ein erneuter Beschluß der Stadtverordnetenversammlung erforderlich. Auch die Anordnung, daß die Steuerverordnung mit sofortiger Wirkung in Kraft trete, bedarf eines Beschlusses der Stadtverordnetenversammlung. Eine Steuerordnung, welche gegen diese Grundsätze verstößt, ist ihrem ganzen Inhalt nach ungültig. (HessVGH., Urt. v. 29. Jan. 1927.)

serwehr) verlangt werden; sie können nicht durch Geldzahlung abgefunden werden, weil der polizeiliche Notstand nicht durch Gelbleistung beseitigt wird; ihre Veräumung wird bestraft, aber in der Regel nicht, wenn der Aufgeborene erhebliche eigene Gefahr oder Nachteile zu befürchten hatte. Gemeinbedienste können auf Grund des § 68 KommunalabgG. ganz allgemein verlangt werden, auch von solchen, die nicht persönlich leisten können, sofern sie nun vermögend sind, einen Ersatzmann zu bestellen, und sie können in allen Fällen in Geldleistungen umgewandelt werden, der letztere aber nur in zwei Formen. Entweder gestattet die Gemeinde (auf Antrag des Pflchtigen), daß an Stelle des Naturaldienstes ein angemessener Geldbetrag geleistet werde, § 68 (4) KommunalabgG., oder der Gemeindevorsteher läßt bei Säumnis des Pflchtigen die Dienste durch Dritte leisten und die entfallenden Kosten im Verwaltungszwangsverfahren betreiben, § 90 (2) KommunalabgG. Im vorliegenden Falle hatte der Gemeindevorsteher sich zwischen zwei Stühlen gesetzt, und statt entstandener Kosten angemessene

3. Hamburg.

Hamburgisches Verwaltungsgericht.

Berichtet von ODir. Dr. Krüß, Hamburg.

3. Hamb. WertzuwStG. v. 21. Dez. 1925. § 16 Abs. 2 FinAusglG. i. d. Fassung v. 10. Aug. 1925. Berechnung der WertzuwSt. f)

Zu § 16 FinAusglG. i. d. Fass. v. 23. Juni 1923 war bestimmt, daß bei der Wertzuwachssteuer zur Feststellung des steuerbaren Wertzuwachses bei dem Erwerbs- und Verkaufspreis die innere Kaufkraft der Mark an beiden Zeitpunkten die Grundlage der Wertbemessung zu bilden habe. Die Durchführung dieser Vorschrift hätte eine Umrechnung sowohl des Erwerbs- wie des Verkaufspreises auf Grund von zahlenmäßig genauen Ermittlungen über die innere Kaufkraft der Mark an den beiden Zeitpunkten erfordert. Dafür aber hätte es an der grundlegenden Voraussetzung einer maßgebenden Generalindexziffer gefehlt, wie andererseits auch eine schematische Umrechnung über den Kurs einer ausländischen Währung, etwa über den Dollarkurs, dafür nicht verwendbar gewesen wäre (vgl. Markull, Komm. z. FinAusglG. 1923 S. 273). Um die in diesem Punkte bestehenden, im Grunde in wirklich einwandfreier Weise gar nicht zu beseitigenden Schwierigkeiten zu beseitigen, ist in der angeführten Vorchrift durch § 39 Abs. 1 der III. SteuerNovD. vom 14. Febr. 1924 das Wort „innere“ gestrichen worden. Dadurch hat es ermöglicht werden sollen, der Berechnung nunmehr in ganz mechanischer Weise den Goldwert einer ausländischen Währung zugrunde zu legen. Dementsprechend hat auch das PrOVG. in zwei Entsch. erkannt mit dem Hinzufügen, daß diese Annahme um so mehr als gerechtfertigt gelte, als die Bestimmung über den Fortfall des Wortes „innere“ in § 16 FinAusglG. ihre Aufnahme in der III. SteuerNovD., in dem Gesetze gefunden habe, das grundsätzlich für die Berechnung des Goldmarkbetrages die Dollarwährung als Maßstab anerkannt habe, Art. I § 2 Abs. 2 (vgl. PrVerwBl. 1924/25, 462 u. 1925/26, 17; Markull, Komm. z. III. SteuerNovD. S. 153; Koppe, Jahrb. d. SteuerR. 1924, 320/21). Muß es aber danach für zulässig erachtet werden, wenn für die Berechnung des Wertzuwachses der Erwerbspreis über den Dollarkurs umgerechnet wird, dann ist es ebenso zulässig, die Umrechnung, wie im HambWertzuwStG. vorgegeben, nach den Umrechnungszahlen des AufwG. vorzunehmen, da dabei der Kaufkraft der Mark noch besser Rechnung getragen wird, als bei der Umrechnung über den Dollarkurs. (Hamb. VerGer., Urt. v. 25. Okt. 1926, 178/26.)

jene Kosten betreiben lassen. Der Pflchtige ist frei geworden, wenn die von ihm veräumten Dienste nun nicht mehr durch andere geleistet werden können. Vgl. meinen Beitrag: „Naturalabgabe, Naturalleistung“ im Handwörterbuch der Rechtswissenschaft 4, 189–192.

Dr. Karl Friedrichs, Almenau.

Zu 2. Ausführlich wiedergeg. in „Schr. für Staats- und Gemeindevew. in Hessen“, Jahrg. 51, 2/3.

Zu 3. Es ist richtig, daß dem Grundgedanken der Wertzuwachssteuer eigentlich nur eine Berechnung des Wertzuwachses gerecht wird, die von der inneren Kaufkraft der Mark in der Inflationszeit ausgeht. Aber die Steuererhebung muß sich eben oft um der Durchführbarkeit willen mit dem weniger vollkommenen begnügen; das ist hier mit Streichung des Wortes „innere“ durch die III. SteuerNovD. geschehen, und seither war die Berechnung des Wertzuwachses nach den Umwertungszahlen des AufwG. in der Tat als unbedingt zulässig zu betrachten. Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

Dem Reichstage und dem Landtage vorliegende Gesetzesentwürfe.

Berichtet von Präsident Dr. v. Oshausen, Berlin.

1. Dem Reichstage liegen Gesetzesentwürfe über ein Vormundschaftsabkommen und ein Nachlassabkommen zwischen Deutschland und Österreich vor. Die darin enthaltenen Bestimmungen sind auch für die Rechtsamvaltschaft von besonderem Interesse, weshalb hier die wichtigsten Vorschriften kurz hervorgehoben werden sollen. Nach dem Haager Abkommen steht die Anordnung und Führung der Vormundschaft grundsätzlich dem Heimatstaate des Minderjährigen zu. Dieser Grundsatz ausschließlicher Zuständigkeit des Heimatstaates ist im Verhältnis zu Österreich aufgegeben worden mit Rücksicht auf den bei der Gleichheit des Stammes und der Sprache besonders regen zwischenstaatlichen Verkehr sowie die nahe Verwandtschaft der auf gleichen rechtlichen und sozialen Gesichtspunkten beruhenden Rechtsnormen und vormundschaftsbehördlichen Einrichtungen. Demgemäß bestimmt das neue Abkommen, daß ein Minderjähriger, der dem einen Staate angehört (Heimatstaat), sich aber gewöhnlich in dem anderen Staate aufhält (Aufenthaltsstaat), nicht von den Heimatbehörden, sondern von den Behörden des Aufenthaltsstaates zu bevormunden ist. Die Behörden des Heimatstaates können jedoch in Fällen, in denen sie es im Interesse des

Mindes für zweckmäßig erachten, die Vormundschaft selbst übernehmen (Art. 1). Verlegt ein Minderjähriger, der in seinem Heimatstaate bevormundet wird, seinen gewöhnlichen Aufenthalt in den anderen Staat, so ist er dort zu bevormunden, wenn die Vormundschaftsbehörde des Heimatstaates es verlangt (Art. 2). — Das Nachlassabkommen mit Österreich will auf dem Gebiete des Erbrechts das verschiedenartige autonome internationale Privatrecht durch ein für beide Staaten gleiches, auf vertraglicher Grundlage beruhendes Recht ersetzen. Das Abkommen geht von dem Grundsatz der Einheit des Nachlasses aus. Die Erbfolge und die sonstigen erbrechtlichen Verhältnisse bestimmen sich, gleichviel ob der Nachlass aus unbeweglichem oder beweglichem Vermögen besteht, nach einem einheitlichen materiellen Rechte; ein und dasselbe Recht regelt auch für den ganzen Nachlass die Zuständigkeit der Nachlassbehörden und das Nachlassverfahren. Im übrigen hat das Abkommen den Grundsatz des Heimatrechts sowohl für die sachlich-rechtliche wie für die verfahrensrechtliche Behandlung der Nachlassangelegenheiten anerkannt, wie die Anwendung des Heimatrechts auch den internationalrechtlichen Vorschriften des EWVG. zugrunde liegt (vgl. §§ 3, 8, 19). In Ab-

weichung von der im Art. 11 Abs. 1 EGBGB. getroffenen Regelung bestimmt sich nach dem Abkommen die Form für die Errichtung einer Verfügung von Todes wegen nach dem Rechte des Staates, dem der Erblasser z. B. der Errichtung angehört hat; es genügt jedoch die Beobachtung der Gesetze des Ortes, wo die Verfügung errichtet wird. Das gleiche Recht regelt die Fähigkeit zur Errichtung einer solchen Verfügung, die Zulässigkeit gemeinschaftlicher Testamente und Erbverträge sowie die Frage, ob bestimmte Personen Verfügungen von Todes wegen nur in besonderer Form treffen können und welche Form das ist; schließlich bestimmt sich auch die Bedeutung von Willensmängeln (z. B. Irrtum, Betrug) nach dem Rechte des Staates, dem der Erblasser z. B. der Verfügung angehört hat (vgl. §§ 5, 6). Nicht in diese Regelung einbezogen ist die Frage, welche Wirkungen Verfügungen von Todes wegen haben, insbes., ob und unter welchen Voraussetzungen im Falle eines gemeinschaftlichen Testaments der überlebende Ehegatte an seine letztwillige Verfügung gebunden ist (§ 2271 BGB.). Diese Wirkungen bestimmen sich vielmehr regelmäßig nach dem Heimatrecht des Erblassers z. B. seines Todes (vgl. § 3). Was für die Errichtung einer Verfügung von Todes wegen gilt, soll auch auf die Aufhebung einer solchen Verfügung Anwendung finden (vgl. § 7). Die Regeln der §§ 5—7 beschränken sich übrigens nicht auf den Fall, daß der Erblasser z. B. der Errichtung der Verfügung von Todes wegen Deutscher oder Österreicher war oder die Verfügung in Deutschland oder in Österreich errichtet hat, sie gelten vielmehr ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit, die der Erblasser z. B. der Errichtung der Verfügung besessen hat und auf den Ort der Errichtung, vorausgesetzt, daß der Erblasser bei seinem Tode Deutscher oder Österreicher gewesen ist. Die Entwürfe sind inzwischen vom R. in zweiter und dritter Lesung angenommen worden.

2. Dem Reichstag sind zugegangen: ein Gesetzesentwurf über das Washingtoner Übereinkommen betr. die Beschäftigung von Frauen vor und nach der Niederkunft und ein Gesetzesentwurf über die Beschäftigung vor und nach der Niederkunft. Hierdurch werden aus dem Entwurf des Arbeitsschutzgesetzes, der z. B. noch im Reichswirtschaftsrat beraten wird (vgl. ZW. 1927, 77⁸ u. 1544³), die Vorschriften des Mutterdchuzes vorweggenommen. Eine größere Anzahl von Erweiterungen werden gegenüber dem geltenden Recht eingeführt, so soll der Mutterdchutz ausgedehnt werden auch auf die Arbeiterinnen der Kleinbetriebe sowie auf weibliche Angestellte. Die Schutzbauer selbst wird

gegenüber dem geltenden Recht teils erweitert, teils elastischer gestaltet. Während der gesamten Schutzfrist soll auch bei Nichtleistung von Arbeit das Arbeitsverhältnis bestehen bleiben.

3. Der dem Reichstag vorliegende Entw. eines vierten Gesetzes zur Änderung des Ges. über das Verfahren in Versorgungssachen läßt die Grundlage des Ges. v. 10. Jan. 1922 (RGBl. 59) unberührt, paßt das Ges. inzwischen erfolgten Änderungen der Verhältnisse (z. B. Übergang der Kosten der Versorgungsgerichte auf die Länder, Neuregelung auf dem Gebiete der Tummultschäden) an und verwertet die bei Anwendung des Gesetzes gemachten Erfahrungen. Außerdem soll dem Wünsche nach Gewährung von Gebührenfreiheit in weitgehendem Umfang Rechnung getragen werden. Der Entw. wurde dem 17. Ausschuss überwiesen.

4. Am 6. Juli ist der neue Strafrechtsausschuß des Reichstags zum ersten Male zusammengetreten und hat zum Vorsitzenden den Abg. Dr. Kahl (DVP.) und zum stellvert. den Abg. Dr. Bell (Zentr.) gewählt. Es wurde die Verteilung der einzelnen Referate auf die Fraktionen vorgenommen. Am 21. Sept. will der Ausschuss die Beratung des neuen Strafgesetzbuchs beginnen; er hat für jede Woche vier Sitzungen in Aussicht genommen.

5. Verzinsung aufgewerteter Hypotheken (ZW. 1927, 1173¹). Der Bericht des Rechtspflegerausschusses des Reichstags über diesen Gesetzesentw. ist erst in diesen Tagen ausgegeben worden. Die Druckf. des R. Nr. 3604 umfaßt 166 Seiten. Das Ges. über die Verzinsung aufgewerteter Hypotheken und ihre Umwandlung in Grundschulden sowie über Vorzugsrenten ist unter dem 9. Juli d. J. bereits erlassen und in Nr. 28 des RGBl. veröffentlicht worden.

6. Vergleich zur Abwendung des Konkurses (ZW. 1927, 1664⁴). Eingehende Übergabe des Gesetzesentw. vgl. ZW. 1926, 1725, jetzt Ges. über den Vergleich zur Abwendung des Konkurses (Vergleichsordnung) v. 5. Juli 1927 (RGBl. I, 139).

7. Änderung der R.A.D. (Erhöhung der Zahl der Vorstandsmitglieder der Anwaltskammern), ZW. 1927, 1664¹, jetzt Ges. über die Änderung der R.A.D. v. 29. Juni 1927 (RGBl. I, 133).

8. Lebensmittelgesetz (ZW. 1926, 2873¹; 1927, 1664⁶), jetzt Ges. über den Verkehr mit Lebensmitteln und Bedarfsgegenständen (Lebensmittelgesetz) v. 5. Juli 1927 (RGBl. I, 134).

9. Abtretung von Beamtenbezügen zum Heimstättenbau (ZW. 1926, 2874⁴), jetzt Ges. über die Abtretung von Beamtenbezügen zum Heimstättenbau v. 30. Juni 1927 (RGBl. I, 133).

Übersicht der Rechtsprechung.

(Die rechtsstehenden Ziffern bedeuten die Seitenzahlen dieses Heftes.)

A. Zivilrecht.

1. Materielles Recht.

Bürgerliches Gesetzbuch.

§ 670 BGB.; § 420 HGB. Der Begriff der Aufwendungen i. S. des § 670 BGB. ist nicht auf die auf freiem Willen beruhenden Ausgaben bei Ausführung des Auftrages zu beschränken. Es gehören vielmehr auch solche Beträge darunter, die der Lagerhalter an die Zollbehörde bezahllen muß, weil es sich herausgestellt hat, daß ein zu niedriger Zoll infolge Versehens der Zollbeamten ursprünglich erhoben worden ist. Anders ist die Rechtslage, wenn der Lagerhalter die Erhebung des nachträglichen Zolles durch Verletzung von Vertragspflichten insbesondere bei der Abgabe der Erklärungen der Zollbehörde gegenüber oder durch Vernachlässigung der Pflichten eines ordentlichen Lagerhalters verschuldet hat. RG. 1765¹

§ 839 BGB. Der Steuerbeamte haftet für vollständige Erhebung der Grunderwerbsteuer gegenüber dem Grundstücksverkäufer, der die Steuer im Kaufvertrag auf den Käufer abgewälzt hat. RG. 1766⁵

2. Verfahrensrecht.

Gerichtsverfassungsgezet.

§ 13 GG.; §§ 61, 65, 146 KonfD.; § 256 ZPO. Für die Entscheidung der Frage, ob für eine Steuerforderung ein Konkursvorrecht besteht, ist der ordentliche Rechtsweg zulässig. Gegen die nach Erlaß des Steuerbescheids angemeldete Forderung kann der Konkursverwalter Feststellungsfrage erheben, daß ein Vorrecht nicht begründet sei. Die Fälligkeit der Forderung, die für das Vorrecht maßgebend ist, tritt mit der ersten Fälligkeit ein. Die Stundung begründet keine neue Fälligkeit. RG. 1751¹

Zivilprozessordnung.

§ 256 ZPO.; § 13 GG.; §§ 61, 65, 146 KonfD. Für die Entscheidung der Frage, ob für eine Steuerforderung ein Konkursvorrecht besteht, ist der ordentliche Rechtsweg zulässig. Gegen die nach Erlaß des Steuerbescheids angemeldete Forderung kann der Konkursverwalter Feststellungsfrage erheben, daß ein Vorrecht nicht begründet sei. Die Fälligkeit der Forderung, die für das Vorrecht maßgebend ist, tritt mit der ersten Fälligkeit ein. Die Stundung begründet keine neue Fälligkeit. RG. 1751¹

Konkursordnung.

Zur Auslegung von § 49 KO. und § 317 mit 319 ABgd. (Rang von Pfandrechten des Fiskus.) OLG. Breslau 1766⁴

§§ 61, 65, 146 KonfD.; § 13 GG.; § 256 ZPO. Für die Entscheidung der Frage, ob für eine Steuerforderung ein Konkursvorrecht besteht, ist der ordentliche Rechtsweg zulässig. Gegen die nach Erlaß

des Steuerbescheids angemeldete Forderung kann der Konkursverwalter Feststellungsfrage erheben, daß ein Vorrecht nicht begründet sei. Die Fälligkeit der Forderung, die für das Vorrecht maßgebend ist, tritt mit der ersten Fälligkeit ein. Die Stundung begründet keine neue Fälligkeit. RG. 1751¹

§ 240 KonfD. Übermäßiger Verbrauch. Wesen und Zweck der handelsrechtl. Bilanz. RG. 1761⁹

B. Strafrecht.

1. Materielles Recht. Strafgesetzbuch.

§ 29 StGB.; §§ 355, 365, 378, 435, 433, 147, 148 ABgd.: §§ 128, 121, 148 BrantwMonG. a) Die Erschwerungsstrafe ist auch für Werterschaf nach der ABgd. zulässig; b) Bemessung der Erschwerungsstrafe nach § 29 Abs. 2 StGB.; c) Anwendung des § 433 ABgd. auf BrantwMonG. von 1922; Ablehnung der Vorentscheidung durch die Finanzbehörde. RG. 1757⁵

§§ 114, 113 StGB.; § 10 Abs. 3 ABgd. Zur Anordnung von Zwangsmaßnahmen sind die vom Finanzamt lediglich als Sachverständige zugezogenen Buchprüfer nicht befugt. Die Möglichkeit einer mittelbaren Nötigung des Finanzamts, wenn den Buchprüfern der Auftrag erteilt war, die Prüfung mit Gewalt zu erzwingen. RG. 1757⁶

§ 156 StGB.; §§ 359, 383, 386, 387, 434 ABgd.; § 264 StPD. Zusammenreffen von Steuerhinterziehung und falscher eidesstattlichen Versicherung. Unzuständigkeit des Finanzamtes zum Erlaß eines Steuerbescheides. RG. 1759⁷

§ 157 Ziff. 1 StGB. Der Strafvermähigungsgrund des § 157 Ziff. 1 StGB. deckt die Aussage nur soweit, als die Angabe der Wahrheit eine Strafverfolgung nach sich ziehen konnte. RG. 1760⁸

§ 263 StGB. Die Sonderbestimmungen des Steuerstrafrechts kommen an Stelle des § 263 StGB. nur insoweit zur Anwendung, als es dem Täter ausschließlich um die Erlangung eines Steuervorteils zu tun war. RG. 1760⁸

§§ 267, 363 StGB. Fälschung einer Steuerkarte als Fälschung einer öffentlichen Urkunde. RG. 1760⁸

2. Verfahren. Strafprozessordnung.

§ 391 Abs. 3 StPD. ist auch gegenüber dem ausbleibenden Nebenkläger i. S. § 432 ABgd. anzuwenden. RG. 1764¹³

C. Steuerrecht.

1. Reich. Reichsabgabenordnung.

§§ 4, 80 ABgd.; § 872 BGB. Die Zwangsvollstreckung wegen einer Steuerschuld in Gegenstände, die zur Sicherung übereignet sind, ist unzulässig. RG III Berlin 1774 u. RG. Cleve 1775¹⁴

§ 25, 28 Abs. 2, 30 Abs. 1, 217—227, 218, 228, 264, 267, 269 Abs. 1, 275 Abs. 2 **RVbG.**; § 46 3. SteuerNotWd.; Art. V § 2 des Gef. zur Änderung der Verkehrrst. u. des Verf. v. 10. Aug. 1925 (RVBl. I, 241); § 14 Steuerluzsch-Ordin. Entschieden in den Fällen des § 25 RVbG. das FinA. über einen Einspruch ohne Beziehung des Steuerausschusses, sondern so ist darin nicht das Fehlen einer Verfahrensvoraussetzung, sondern nur ein wesentlicher Verfahrensmangel zu erblicken, der vom Reichsfinanzhof nur auf Rüge zu beachten ist. **RfH.** 1780^s

§ 47 **RVbG.** Die Nichtbeachtung des § 47 kann im Rechtsbeschwerdeverfahren als wesentlicher Mangel gerügt werden. **RfH.** 1789-7

§ 79 **RVbG.** Wer sich der Steuerstelle gegenüber verpflichtet, an Stelle des eigentlichen Steuerschuldners die Steuer zu entrichten, darf nicht durch Steuerbescheid herangezogen werden, da Vereinbarungen über die Steuerpflichtigkeit unzulässig sind, soweit nicht § 100 Abs. 2 durchgreift. Deshalb darf z. B. die Grunderwerbsteuer nicht von dem Notar gefordert werden, der bei Beurkundung des Verkaufsgeschäfts von den Beteiligten einen Gelbbetrag zur Dedung der Steuer erhalten hat, selbst wenn er sich der Steuerstelle als Steuerschuldner angeboten hat. **RfH.** 1781^s

§§ 80, 4 **RVbG.** Eine Zwangsvollstreckung wegen Steuerforderungen gegenüber dem früheren Eigentümer kann nicht in zur Sicherung übereignete Gegenstände erfolgen. **LG. Cleve 1775²** u. **LG. III Berlin 1774¹**

§§ 90, 6, 84, 98 **RVbG.**; § 37 **UmsStG.** 1922. Der Steuerschuldner darf grundsätzlich Steuer Schulden nicht schlechter behandeln wie seine übrigen Schulden. Eine Steuerverkürzung i. S. § 90 **RVbG.** ist schon dann eingetreten, wenn der Steuerschuldner fällig gewordene Umsatzsteuer Vorauszahlungen nicht rechtzeitig leistet. Die Haftbarmachung der im § 90 **RVbG.** genannten Personen setzt neben schuldhafter Handlungsweise, durch welche die Steuerverkürzung verursacht worden ist, voraus, daß das FinA. hierdurch nicht gegen Recht und Billigkeit gem. § 6 **RVbG.** verstößt. Die im § 90 **RVbG.** vorgesehene Zustimmung des LandesfinA. schließt das Recht der Steuergerichte nicht aus, zu prüfen, ob die Haftbarmachung recht und billig ist. **RfH.** 1777^o

§ 96 **RVbG.**; § 33 **UmsStG.** 1922; § 35 **StAbertG.** Bei der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen i. S. des § 96 **RVbG.**, die vor dem Inkrafttreten des **StAbertG.** stattgefunden hat, bestimmt sich die Haftung des Erwerbers für die laufenden **UmsSt.** auch dann nach dem zur Zeit des Erwerbes laufenden Kalenderjahre, wenn der Erwerb in das durch das **StAbertG.** als Steuerabschnitt neu eingeführte Wirtschaftsjahr fällt. **RfH.** 1781¹

§§ 121, 124, 126 **RVbG.** Wird ein Haftender für eine Steuer in Anspruch genommen, so läuft die im § 121 **RVbG.** für hinterzogene Beträge gesetzte Verjährungsfrist im allgemeinen nur dann, wenn er sich selbst der Hinterziehung schuldig gemacht hat. **RfH.** . . . 1785¹²

§§ 136, 128—130, 232 **RVbG.** Zur wirksamen Abtretung eines Erstattungsanspruchs gehört, daß der Gläubiger die Abtretung der Finanzbehörde anzeigt, die über den Anspruch zu entscheiden hat. — Das **BZollG.** enthält keine Vorschrift, nach der für Ersatzwaren, die für unbrauchbare Waren geliefert werden, Zollfreiheit zugestanden oder Zollerstattung zu gewähren ist. **RfH.** 1787¹⁴

§§ 177 Abs. 1, 6, 191, 202 Abs. 1, 209 Abs. 1, 283 Abs. 1 **RVbG.** — Die unmittelbare Forderungnahme eines anderen zu einer Auskunft unter Umgehung des Pflichtigen kann beim Mangel irgendwelcher besonderer Unterlagen des Einzelfalls nicht lediglich mit der ganz allgemeinen Erwägung begründet werden, daß ein Verhandeln mit dem Pflichtigen zwecklos sein werde, weil er sich ohne weiteres auf seine nach bestem Wissen und Gewissen abgegebene Steuererklärung berufen werde. **RfH.** 1779⁷

§§ 209 Abs. 1, 6, 177 Abs. 1, 191, 202 Abs. 1, 283 Abs. 1 **RVbG.** — Die unmittelbare Forderungnahme eines anderen zu einer Auskunft unter Umgehung des Pflichtigen kann beim Mangel irgendwelcher besonderer Unterlagen des Einzelfalls nicht lediglich mit der ganz allgemeinen Erwägung begründet werden, daß ein Verhandeln mit dem Pflichtigen zwecklos sein werde, weil er sich ohne weiteres auf seine nach bestem Wissen und Gewissen abgegebene Steuererklärung berufen werde. **RfH.** 1779⁷

§ 210 Abs. 3 **RVbG.** Im Umsatzsteuerrecht betrifft die Beschränkung der Rechtsmittel auf die Beschwerde beim Landesfinanzamte nicht ein Bestreiten der durch Schätzung ermittelten tatsächlichen Voraussetzungen des Steueranspruchs, auch wenn es sich nur um einen Teil der steuerpflichtigen Umsätze handelt. **RfH.** 1788⁵

§ 212 **RVbG.** Eine unzulässige Neubeantragung wird nicht dadurch rechtswirksam, daß das FinA. sie nachträglich auf Grund des § 212 Abs. 3 **RVbG.** genehmigt. Eine Neubeantragung nach § 212 Abs. 3 **RVbG.** setzt voraus, daß die Aufsichtsbehörde vorher hierzu die Veranlassung gegeben hat. **RfH.** 1788⁶

§ 213 **RVbG.** Im Berichtigungsverfahren nach § 213 **RVbG.** ist die Beschwerde das zulässige Rechtsmittel, wenn die Berichtigungsverfügung dem Antrag des Steuerpflichtigen nur teilweise entspricht. **RfH.** 1796¹

§ 220 **RVbG.** Verböserung zuungunsten der Rechtsbeschwerde des FinA. **RfH.** 1776⁴

§§ 225, 99 Abs. 2, 170 Abs. 2, 204 ff., 210, 212 Abs. 2, 217 ff., 226, 433 **RVbG.**; § 6 Abs. 2, 12, 14, 144, 145 Abs. 2, 146, 194, 206 Abs. 2 **RD.**; §§ 240, 249 **BFD.** Die Konkursöffnung über das Vermögen eines Steuerschuldners bildet, auch wenn der Steuergläubiger sich am Konkursverfahren beteiligt, kein rechtliches Hindernis, das Steuer-

festsetzungs- oder ein schwebendes Rechtsmittelverfahren gegen den Gemeindefiskus persönlich fortzusetzen. **RfH.** 1782¹²

§ 257 Abs. 1; § 267 **RR.** 2; § 47 **RVbG.** a) Ob das Finanzgericht Bescheide selbst erhebt oder von einer ersuchten Behörde aufnehmen läßt, hängt lediglich von seinem pflichtmäßigen Ermessen ab. Ist das Ermessen nicht offensichtlich überschritten, so kann keine Verfahrensrüge auf § 257 im Rechtsbeschwerdeverfahren gestützt werden. b) Die Nichtbeachtung des § 47 kann im Rechtsbeschwerdeverfahren als wesentlicher Mangel gerügt werden. c) Ein Beamter des Finanzamts, der den Steuer- oder den Einspruchsbescheid unterschrieben hat, darf nicht bei einer Beweisaufnahme mitwirken, um die das Finanzamt vom Finanzgericht ersucht ist. **RfH.** 1789¹⁷

§§ 301, 80 **RVbG.** Gegenüber dem Steuerfiskus haben bei Pfändungen sicherungsbereigneter Gegenstände die Treuhänder ein Pfändungsrecht. Sie sind nicht auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös beschränkt. **LG.** 1766⁴

§ 319 **RVbG.** Zur Auslegung von § 49 **RD.** und § 319 **RVbG.** (Rang von Pfandrechten des Fiskus.) **RG.** 1766³

§ 358 **RVbG.** 1. Die Anwendung des § 358 **RVbG.** kommt erst in Frage, wenn im Einzelfalle nicht schon die Voraussetzungen des § 59 **StGB.** vorliegen. 2. Der Glaube an die Zulässigkeit eines Verfahrens, der sich auf die Praxis eines bedeutenden Berufsgenossen stützt, schließt Fahrlässigkeit aus. 3. Die Verzögerung der Verantwortung einer Anfrage der Steuerbehörde mit dem Erfolg, daß dadurch der Eingang der geschuldeten Steuereinnahmen später erfolgt, als es dem regelmäßigen Verlauf der Dinge entsprochen haben würde, bedeutet nicht unter allen Umständen eine Steuerverkürzung. **RG.** 1755⁵

§ 359 **RVbG.** „Steuerunehrlichkeit“ als Merkmal vorfälliger Steuerhinterziehung. **RG.** 1763¹¹

§ 359 **RVbG.** Zur Annahme einer Steuerhinterziehung i. S. des § 359 **RVbG.** ist nicht erforderlich, daß der Vorfall des Täters auf Verkürzung der Einnahmen des Reiches gerichtet ist. Es genügt eine vorfällige Unterlassung der Steuerzahlung bei Fälligkeit. **RG.** 1762¹⁰

§ 359 **RVbG.** Der objektive Tatbestand des § 359 **RVbG.** ist nicht schon dann erfüllt, wenn eine fällige Steuer nicht bezahlt ist, erfordert vielmehr weiter die Feststellung, daß der Täter ein unehrliches oder auch sonst nur steuerwidriges Verhalten, welches für die von ihm bewirkte Verkürzung der Steuereinnahmen ursächlich gewesen ist, offenbart hat. **RG.** 1767⁷

§§ 367, 298 ff., 358, 374 **RVbG.** Fahrlässige Steuergesährdung durch verspätete Ablieferung der vom Arbeitslohn einbehaltenen Beträge durch den Arbeitgeber. **RG.** 1767⁶

§ 374 **RVbG.** Ob die Gefahr einer Entdeckung i. S. des § 374 **RVbG.** eine unmittelbare war, ist im wesentlichen Lafrage. **RG.** 1755⁵

§§ 433, 355, 365, 378, 435, 147, 148 **RVbG.**; § 29 **StGB.**; §§ 128, 121, 148 **BranntwMonG.** a) Die Ersatzfreiheitsstrafe ist auch für Werterfah nach der **RVbG.** zulässig; b) Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nach § 29 Abs. 2 **StGB.**; c) Anwendung des § 433 **RVbG.** auf **BranntwMonG.** von 1922: Ablehnung der Vorentscheidung durch die Finanzbehörde. **RG.** 1757^{8a}

Finanzausgleichsgesetz.

§§ 6, 15 **FinAusglG.**; §§ 1, 3, 43 **RVbG.**; Art. 6, Ziff. 6, 15 Abs. 3, 82 Abs. 4, 178 neue **RVVerf.**; § 2 **RGef.** betr. die Vereinigung von Helgoland mit dem Deutschen Reich vom 15. Dez. 1890; § 9 **Preuß. Gef.** der Vereinigung der Insel Helgoland mit der preuß. Monarchie v. 14. Febr. 1891. Die Gemeinde Helgoland ist nach geltendem Reichsrecht nicht befugt, Einfuhrzölle auf Bier, Wein, weinähnliche Getränke, Schaumwein und schaumweinähnliche Getränke sowie Trimbrenntwein und Spirit in der von ihr angeordneten Weise zu erheben. **RfH.** 1775¹

§§ 14, 14a **FinAusglG.** Diese Bestimmung hat das Recht der Gemeinden zur Erhebung von Getränkesteuern eingeschränkt. Gemeinden, die bis zum 1. Sept. 1925 Getränkesteuern „eingeführt“ haben, dürfen dieselben nur noch bis zum 31. März 1927 „erheben“, aber die bestehenden Sätze nicht erhöhen, während die Gemeinden, die am 1. September 1925 Getränkesteuern nicht „erheben“, sie nicht „neu einführen“ dürfen. „Einführen“ ist die mit Genehmigung der Landesregierung erfolgte Beschlußfassung über die Erhebung der Steuern im Sinne des § 14 Abs. 1 **Finanzausgleichsgesetz.** **BayDZBl.** . . . 1765¹

§ 14 **FinAusglG.**; Art. 15 **ReichsD.** Eine GetränkesteuerD. muß so, wie sie veröffentlicht worden ist, ihrem vollen Inhalt nach von der Stadtverordnetenversammlung beschlossen werden. Verlangt das Ministerium die Streichung einer von der Stadtverordnetenversammlung beschlossenen Bestimmung, so ist vor der Veröffentlichung ein erneuter Beschluß der Stadtverordnetenversammlung erforderlich. Auch die Anordnung, daß die Steuerordnung mit sofortiger Wirkung in Kraft trete, bedarf eines Beschlusses der Stadtverordnetenversammlung. Einer Steuerordnung, welche gegen diese Grundsätze verstößt, ist ihrem ganzen Inhalt nach ungültig. **ReichDZBl.** 1797²

Steuerüberleitungsgesetz.

§§ 5, 6 **StlG.**; § 48 der III. **SteuerNotWd.** gilt noch für das Gebiet des Steuerüberleitungsgesetzes. **RfH.** 1776³

Vereinzzollgesetz.

§ 59 **BZollG.**; § 5 Abs. 4, § 13, 16 Abs. 3 **RBahnG.** Die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft kann keine Vergütung dafür beanspruchen, daß sie nach Maßgabe des § 59 **BZollG.** Räume an die Zollverwaltung überläßt und bauliche Einrichtungen für Zwecke der Zollabfertigung trifft. **RfH.** 1776²

§ 108 Abs. 2 Satz 2 ZollG.; §§ 81 Abs. 2, 451, 452 Ziff. 1, 453 AbsG.D. Durch die Vorschrift in § 81 Abs. 2 AbsG.D., wonach mit dem Untergange von bedingt steuerpflichtigen Erzeugnissen und Waren der Steuerpflicht erlischt, ist die in § 108 Abs. 2 Satz 2 ZollG. ausgesprochene unbedingte Haftung des Inhabers eines Privatlagers für den Zoll von den auf das Lager verabfolgten Waren eingeschränkt. RfS. 1781¹⁰

§§ 134, 135 VerzollG.; § 433 AbsG.D. Kontorbande und Zolldefraudation wird hinsichtlich derselben Gegenstände ausgeschlossen. DfG. Dresden 1770⁹

Eisenbahnzollordnung.

§ 38 Abs. 1 EisenbahnzollG.; §§ 32, 39, 68 ZollG. Durch die Bestimmung in § 38 Abs. 1 EisenbahnzollG. werden die allgemeinen Bestimmungen in §§ 68, 39 und 32 ZollG. nicht aufgehoben. Die Übernahme der von den Eisenbahnbeamten nach Maßgabe des § 38 Abs. 1 EisenbahnzollG. festgestellten Gewichte als Grundlage für die Zollfestsetzung hat nicht die Wirkung, daß der Steuerpflichtige eine solche Zollfestsetzung in dem durch die AbsG.D. vorgesehenen Rechtswege nicht mehr angreifen kann. RfS. 1794²⁸

Vermögenssteuer.

BermStG. 1922. Die durch das BermStG. 1922 eingeführte Vermögenssteuer ist keine auf den Besitz, insbesondere den Grundbesitz gelegte Realsteuer. RG. 1753⁴

§ 5 BermStG. 1922. Vermögenssteuerpflicht von Logen. RfS. 1777⁹

§ 31 Abs. 2 BermStDurchfVest. Der fingierte Anschaffungs- oder Herstellungspreis in § 31 Abs. 2 BermStDurchfVest. RfG. 1776⁴

II. Steuernotverordnung.

Art. 1 § 16 Abs. 2 Nr. 2, 2. SteuerNotVd.; § 36 Abs. 1 EinkStG. 1925. Art. 1 § 16 Abs. 2 Nr. 2 der 2. SteuerNotVd., wonach Ruhegehälter, Witwen- und Waisenpensionen und andere Bezüge für frühere Dienstleistung oder Berufstätigkeit dem Steuerabzuge vom Arbeitslohn unterliegen, ist nur auf solche Bezüge anwendbar, für deren Auszahlung lediglich die frühere Dienstleistung der Grund ist. Beruht die Gewährung der Bezüge, wenn auch nur zum Teil, auf Beitragsleistungen der Empfänger, so sind die Bezüge nicht Arbeitslohn im Sinne jener Bestimmung. RfS. 1790¹⁸

Einkommensteuergesetz.

§§ 75 Nr. 1 u. 2, 93 EinkStG. 1925. Entscheidungen, die das FinA. gemäß § 75 Nr. 2 EinkStG. über Anträge auf Erhöhung der zur Abgeltung der Werbungskosten und Sonderleistungen vom Lohnabzuge freizulassenden Beträge trifft, sind nur mit der Beschwerde anfechtbar. RfS. 1790¹⁹

§§ 83, 94 EinkStG. 1925; §§ 2, 33 AufwG. Die Zinsen aus aufgetretenen Teilschuldverschreibungen unterliegen dem Steuerabzuge vom Kapitalertrag, auch wenn die Schuldverschreibungen, die aufgewertet worden sind, vor dem 15. Nov. 1923 ausgegeben waren. RfS. 1791²⁰

Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn.

Ges. über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn vom 11. Juli 1921; §§ 1, 7-14, 36-56, 70 ff. DurchfVest. dazu vom 3. Dez. 1922; §§ 1, 7-16, 33-59 DurchfVest. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923. — Ein Geschäftsführer einer GmbH. kann infolge Dienstvertrags, gegebenenfalls infolge entsprechender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag, Arbeitnehmer sein. Für die Einkommensteuer und Entrichtung der Steuer vom Arbeitslohn haftet die Gesellschaft, daneben aber auch der gesetzliche Vertreter. Hat sich der Geschäftsführer die Lohnsteuer nicht von seinem Arbeitslohn gekürzt, so ist er in seiner Eigenschaft als strafrechtlich verantwortlicher Vertreter der GmbH. zur Rechenhaftigkeit zu ziehen. Hatte das Finanzamt vorher die geschuldeten Steuerbeträge von der Gesellschaft als der neben dem Arbeitnehmer haftenden Arbeitgeberin eingefordert, so kommt in dem gegen den Geschäftsführer betriebenen Strafverfahren § 433 AbsG.D. nicht in Betracht. Die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft schließt den Tatbestand der Hinterziehung nicht aus. Die bewußte Nichterfüllung der Pflicht zur Entrichtung der Lohn- und Betriebssteuer begründet gegen den Steuerschuldner die Annahme eines Verschweigens der Steuerpflicht. Die Absicht der Verkürzung von Steuereinnahmen ist daneben nicht erforderlich. Das Betriebssteuergesetz v. 11. Aug. 1923 ist ein fog. Zeitgesetz (§ 2 Abs. 2 StGB.). RG. 1767⁸

Umsatzsteuergesetz.

§ 2 Nr. 6 UmsStG. 1922. Die Befreiung aus § 2 Nr. 6 UmsStG. 1922 erstreckt sich nicht auf den Anteil an Gewinne, den eine gewerblich selbständige Hilfsperson des Buchmachers, die auch an dessen Verlusten beteiligt ist, für die Entgegennahme von Wetten im Namen des Geschäftsherrn vereinnahmt. RfS. 1791²²

§ 3 Nr. 3 UmsStG. 1919; § 5 Abs. 4 RBahnG. Die Deutsche Reichsbahngesellschaft hat auch für Umsatzsteuern aufzukommen, die unter der früheren Betriebsführung der Reichseisenbahnen und des Unternehmens „Deutsche Reichsbahn“ entstanden sind. Die Umsätze der bei der Deutschen Reichsbahngesellschaft bestehenden Kleinverkäufnisse fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 3 UmsStG. RfS. 1791²³

Weinsteuergesetz.

Weinsteuerg. v. 26. Juli 1918; Ges. über Steuermilderungen v. 31. März 1926; § 359 AbsG.D.; § 2 Abs. 2 StGB. Die Hinterziehung von Schaumweinsteuer ist auch nach Aufhebung des Weinsteuerg.

strafbar geblieben, und zwar nach § 359 AbsG.D. Ist die Steuerhinterziehung unter der Herrschaft des Weinsteuerg. begangen und der Betrag der hinterzogenen Steuer nicht genau zu bestimmen, so ist aus § 26 Weinsteuerg. — als einem temporären Gesetz — zu strafen. Ob die Steuerpflicht dem Hersteller oder dem Verbraucher auferlegt ist, spielt als Frage der bloßen Steuererkenntnis für die Prüfung aus § 2 Abs. 2 StGB. keine Rolle. DfG. Dresden 1773¹⁰

Schaumweinsteuergesetz.

§ 13 SchaumweinStG. 1926. — § 1 SchaumweinNachsteuerVd.: Art. I u. II des Abänderungsgesetzes vom 21. April 1920. — Art. II WeinStG. 1922. — Schaumwein, der sich am 1. Juli 1926 in einer Menge von mehr als 50 Flaschen im Besitze von Eigentümern befand, die weder Ausschank noch Handel mit Getränken betreiben, unterliegt auch dann der Nachsteuer, wenn er bereits nach dem WeinStG. versteuert worden war. RfS. 1793²³

Branntweinmonopolgesetz.

§§ 128, 121, 148 BranntweinMonG.; § 29 StGB.; §§ 355, 365, 378, 435, 433, 147, 148 AbsG.D. a) Die Ersatzfreiheitsstrafe ist auch für Wertesah nach der AbsG.D. zulässig; b) Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe nach § 29 Abs. 2 StGB.; c) Anwendung des § 433 AbsG.D. auf BranntweinMonG. von 1922; Ablehnung der Vorentscheidung durch die Finanzbehörde. RG. 1757²⁸

§ 154 Abs. 1 u. 2 BranntweinMonG. Die Haftung des Gewahrsamsinhabers nach § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntweinMonG. 1922 unterliegt der für hinterzogene Beträge in § 121 AbsG.D. gesetzten Verjährungsfrist auch dann, wenn er an der Ware sich der Steuerhelferei schuldig gemacht hat. RfG. 1785¹⁸

Tabaksteuergesetz.

§§ 6, 45 Abs. 2, 58 Nr. 6, 59 Nr. 9 TabStG. Die Zuschlagsteuer schuld des Kleinhändlers entsteht auch, wenn ein zu seiner rechtsgeschäftlichen Vertretung in seinem Kleinhandelsbetriebe besugter Angestellter von sich aus die Preise erhöht und dies nach außen erkennbar werden läßt. RfS. 1791²¹

§§ 29, 31, 38, 56, 58 Ziff. 4, 61, 64 TabStG. Der Verkauf eines unversteuerten aber steuerpflichtigen Tabaklagers ist nicht wichtig. RG. 1754⁴

§ 66 TabStG. Die Veränderung der Zahl auf Papiermarksteuerzeichen enthält keine Verfassung i. S. des § 66 Abs. 1 des TabStG. vom 12. Sept. 1913. DfG. Königsberg 1774¹¹

§§ 70, 10, 44, 58 TabStG.; § 495 StGB.; § 20 ZigarettenStG. Mit der Überlassung von Zigaretten zu Verkaufszwecken wird die Tabaksteuer fällig. Ordnungswidrigkeit i. S. des § 70 TabStG. erfordert kein Verschulden. RG. 1763¹³

Kraftfahrzeugsteuergesetz.

§ 2 Nr. 3 KraftfahrzStG. a) Ist ein bisher zu steuerbegünstigten Zwecken verwendetes Kraftfahrzeug zeitweise einem die Steuerpflicht begründenden Gebrauche zugeführt worden, so ist die Steuer auf den gesetzlich zulässigen kürzesten Steuerzeitraum zu entrichten, sofern nicht die Absicht, das Fahrzeug je nach Bedürfnis zu dem einen oder anderen Zwecke zu verwenden, schon vorher bestand oder über diesen Zeitraum hinaus sich erstreckte. b) Die Steuerfreiheit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein bisher anschl. nach steuerbegünstigten Zwecken verwendetes Kraftfahrzeug gelegentlich und ohne Entgelt zur Personenbeförderung benutzt wird. RfS. 1795²⁰

Grundwerbsteuergesetz.

§ 5 Abs. 4 Nr. 4 GrEwStG. — Die Erklärung des Meistbieters, daß er für einen anderen geboten habe, kommt auch dann für die Steuerpflicht in Frage, wenn sie im Versteigerungstermin selbst, also vor Abschluß der Verhandlungsniederschrift, abgegeben ist. RfS. 1793²⁶

§ 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 GrEwStG. a) Auch ein Rückwerb im Zangsverfahren kann die Anwendung des § 23 Abs. 1 zu a Nr. 3 rechtfertigen. b) Die dort vorgesehene Frist von zwei Jahren beginnt erst mit dem Übergange des Eigentums auf den Erwerber und nicht schon mit dem Abschluß des etwa zugrunde liegenden Veräußerungsgeschäfts. RfS. 1792²⁴

2. Länder. Preußen.

Stempelsteuergesetz.

TarSt. 32c PrStStG. Ein Kauf von Kohlenabbaurechten ist ohne grundbuchliche Eintragung keine Begründung einer selbständigen Kohlenabbaugerechtigkeit und fällt deshalb unter obige Tarifstelle. RG. 1764³

Kommunalabgabengesetz.

§§ 88, 90 KommunalAbgG. Es ist unzulässig, statt mit der Ausführung veräußert Spanndienste einen Dritten zu beauftragen, solange eine Ersatzleistung in Geld zu fordern. PrDfG. 1796¹

Hamburg. Wertzuwachssteuergesetz.

Hamb. WertzuwStG. v. 21. Dez. 1925. § 16 Abs. 2 FinAnschlG. i. d. Fassung v. 10. Aug. 1925. Berechnung der WertzuwSt. HambVg. 1797³

D. Sonstiges öffentliches Recht.

Rentenbankliquidationsgesetz.

§ 4 RentBliqG.; § 1 RentBliqDurchfVest. Grundstücke, die nach braunschweig. Bergrecht zur Benutzung für den Betrieb des Bergbaues abgetreten worden sind, können nicht als dauernd landwirtschaftlichen Zwecken dienend angesehen werden und unterliegen nicht der Rentenbankgrundschuld. RfS. 1794²⁷