

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 C 1, Dresdner Straße 11/13.
Fernsprecher Sammel-Nr. 72566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postcheckkonto Leipzig Nr. 63673.

Die JW. erscheint 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. — 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 22 Pf., für den Stellenmarkt 17 Pf., 1/2 Seite M. 500.—, 1/2 Seite M. 160.—, 1/4 Seite M. 85.—. Der Anzeigenraum wird in der Höhe von Trennungstrieb zu Trennungstrieb gerechnet. Bei Chiffreanzeigen kommen noch 75 Pf. Gebühren hinzu. Zahlungen ausnahmslos auf Postcheckkonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63673, erbeten.

Für den Deutschen Anwaltverein sind Zuschriften nach Leipzig C 1, Mühlplatz 3, Zahlungen auf Postcheckkonto Leipzig 10102 zu richten.

Die freien Berufe und das Steuerrecht¹⁾.

Von Rechtsanwalt Dr. Sigbert Feuchtwanger, München.

1. Das Problem der Sonderbehandlung der freien Berufe (= f. B.) bei der Besteuerung ist wissenschaftlich befriedigend nur zu lösen, wenn man es erfährt als ein Stück der spezifischen Daseinsproblematik der f. B., dieser Organe der kulturwirtschaftlichen Produktion innerhalb einer erwerbswirtschaftlich organisierten Gesellschaft. Der Kulturproduktion angemessen wäre eine Ernährungswirtschaft, d. h. eine nach dem Prinzip der „Bedarfsdeckung“ eingerichtete Wirtschaftsverfassung (z. B. nach Art der mittelalterlichen Zunftverfassung). In einer solchen ist Geld, das dem Produzenten aus Anlaß seiner Arbeitsleistung zukommt, nicht deren Zweck, sondern Mittel zur Erhaltung seiner Existenz und damit weiterer Arbeitsleistung. Wenn um Erwerbess willen aber darf — im Gegensatz zum Sachgüterproduzenten — der Kulturgüterproduzent nicht arbeiten, wenn seine Arbeit produktiv (was nicht dasselbe ist wie privatwirtschaftlich rentabel) sein, d. h. sozialwirtschaftlich wertvolles Gut hervorbringen soll. Er darf dies in keiner wie immer gearteten Wirtschaftsverfassung.

Man stelle sich einen Priester, einen Dichter, einen Arzt, einen wissenschaftlichen Forscher, einen Maler, einen Rechtsbeistand, einen Lehrer vor, die bei ihrem Schaffen sich leiten lassen von dem Streben größtmöglichen Gewinnes! Das Geld aber hat in einer erwerbswirtschaftlich orientierten Gesellschaft die Tendenz, zum Zweck der Arbeit auch für die zu werden, für die es Arbeitsmittel sein soll. Denn die Kulturproduktion findet nicht statt in einem isolierten Raum, wo sie nach ihren besonderen Gesetzen organisiert werden könnte, sondern recht eigentlich in innigster Verflechtung mit der Welt der Sachgüter, zu deren kultureller Gestaltung sie wesentlich berufen ist, aus der ihre Organe aus Anlaß beruflicher Einzelleistungen Geldmittel beziehen, von der sie sich daher nicht etwa zu dem Zwecke, um ihr ideales Wesen vor sittlicher Gefährdung zu bewahren, zurückziehen darf. Die Kulturgüterproduzenten müssen diese Gefahr — eine Gefahr, die steigt in dem Maß, als die Wirtschaft kapitalistisch wird —, ihre eigentliche Berufsgefahr, innerhalb der materialistischen Welt zu bestehen suchen. Zu ihrer Unterstützung in diesem Daseinskampf ihnen hier geeignete materielle und geistige Sicherungen zu schaffen, die Beziehungen der Kulturgüterproduzenten zum Geld entsprechend zu regeln — mag dieses auftreten als private Arbeitsvergütung oder als fisk-

alische Abgabe oder als staatliche oder freiwillige Fürsorgeleistung usw. —, ist eine wichtige Aufgabe der Kulturwirtschaftspolitik (der staatlichen, der autonomen, der charitativen).

Aus diesen besonderen Daseinsbedingungen der Kulturgüterproduktion erklärt sich deren unauslöschliches Bedürfnis nach Sonderrecht — ein Bedürfnis, das nach Befriedigung erst recht drängt, wenn das positive Recht es gar nicht oder nur ungenügend befriedigt. Dies ist näher ausgeführt JW. 1927, 1462 bei Besprechung einer RGEntsch., die einen einschlägigen zivilrechtlichen Fall — Pragisverkauf — behandelte.

Daß die mit der gesetzgeberischen, administrativen oder richterlichen Lösung kulturwirtschaftlicher Rechtsprobleme besetzten Stellen so häufig Unbefriedigendes leisten, ist mit darin begründet, daß sie nicht auf gesicherter Erkenntnisgrundlage arbeiten können. Es fehlt eine Kulturwirtschaftslehre. Die moderne Rechtswissenschaft ist an dem Problem, das Kulturwirtschaftsrecht als solches zu begreifen, seine spezifischen Begriffe herauszuarbeiten und ihre Normen in ein System zu bringen, bisher vorübergegangen²⁾. Unsere Systeme der Wirtschaftswissenschaft befassen sich im wesentlichen mit der Erforschung der Gesetze der Produktion und Verteilung der materiellen Güter. In ihnen ist daher auch der Anwalt, der Priester, der Arzt, der Lehrer, der Künstler usw. ein um des Erwerbes materieller Güter (Entgelt) willen arbeitender und aus Gewinnstreben Güter tauschender (do ut des!) „homo oeconomicus“, und wird als regelwidrige, nicht interessierende Ausnahme beiseite gelassen, soweit er in seinem wirtschaftlichen Verhalten diesem Typus nicht entspricht. Gerade aber die positive Erforschung dieser spezifischen Daseinseigentümlichkeiten im allgemeinen, ihrer Auswirkung in einer kapitalistischen Wirtschaftsverfassung im besonderen tut not und ist von der Wissenschaft noch zu leisten (vgl. hierzu Feuchtwanger, „Die freien Berufe“, Einleitung und I. Teil³⁾).

²⁾ Über das antike Recht vgl. Th. Löwenfeld, *Jnstitimilität und Honorierung der artes liberales*, München 1887 (Festschrift für Plank).

³⁾ Bezeichnenderweise enthält keines der einschlägigen wissenschaftlich hochstehenden lexikalischen und enzyklopädischen Werke (Handwörterbuch der Staatswiss., Wörterbuch der Volkswirtschaft, Staatslexikon, Bol. Handwörterbuch usw.) einen Artikel über „f. B.“, „Kulturwirtschaft“ od. dgl. Auch Sombart in seinem hervorragenden Werk „Das Wirtschaftsleben im Zeitalter des Hochkapitalismus“

¹⁾ Vgl. auch RSt., Ur. v. 11. Okt. 1927, IA 327/27, unten S. 1003 ff. und WürttRSt., Ur. v. 9. Febr. 1927, Nr. 254, unten S. 1007 f.

2. Was im besonderen die steuerliche Sonderbehandlung der f. B. angeht, so konnte zwar die Finanzwissenschaft an diesem der Finanzpolitik sich aufdrängenden Problem nicht einfach vorbeigehen. Aber sie stellt es nicht mit der erforderlichen grundsätzlichen Entschiedenheit dahin, wohin es wesentlich gehört, und wo allein es fruchtbar behandelt werden kann, nämlich in den Zusammenhang des Themas „Finanzwirtschaft und Kulturwirtschaft“. Wie denn dieses letztere Thema, das sich freilich in die überkommenen Grenzlinien der wissenschaftlichen Disziplinen nicht recht einfügt, überhaupt bisher nur unzulänglich behandelt worden ist (vgl. hierzu auch Schreiber in „Kultur und Steuergesetzgebung“, 15. und 16. Heft der „Schriften zur deutschen Politik“, S. 9). Die Finanzwissenschaft behandelt die f. B. nur im Bereich der Untersuchung anderer Probleme, die gewissen Erwerbswirtschaften mit den f. B. gemeinsam sind. So beschäftigt sie sich mit dem den Hand- und den Kopfarbeitern gemeinsamen Probleme der Besteuerung des unfundierten, d. h. aus persönlicher Arbeit gezogenen Einkommens; bei allen hierher gehörigen Arbeitern, deren eigentliches Betriebskapital ihre körperliche und geistige Leistungsfähigkeit ist, ist ein Reingewinn im wirtschaftlichen Sinne eigentlich erst vorhanden, wenn als Erwerbsunkosten abgezogen werden die Kosten der Erhaltung der persönlichen Arbeitskraft, das sind Kosten für Nahrung, Kleidung, Erholung, Studienreisen, Fortbildung u. dgl. einschließlich Rücklagen, Sparkapital, Versicherung für die Zeit der Arbeitsunfähigkeit entsprechend der Beamtenpension oder der Amortisation des sachlichen Betriebskapitals; der Fiskus aber gestattet den Abzug dieser Kosten nicht, besteuert hier also Bruttoertrag als Reinertrag (vgl. Loß, Finanzwissenschaft S. 449; Gerloff in Handb. d. Finanzwissenschaft I, S. 464; Feuchtwanger a. a. O. S. 108). Oder die Finanzwissenschaft behandelt das Problem der Besteuerung der sachlichen Betriebsmittel der f. B. (z. B. Kanzlei-, Atelierinventar, ärztliche Instrumente) als „Betriebskapital“, „Betriebsvermögen“ durch Vermögenssteuer, Gewerbesteuer oder als Quelle fundierten Einkommens (Ertrages) — ein Problem, das für den Anwalt, Arzt usw. kein wesentlich anderes ist als für zweifellose Gewerbetreibende, wie Bader, Rechtskonsulenten, Makler, Agenten u. dgl. (vgl. Loß a. a. O. S. 450⁴). Oder das Problem der Schonung leistungsschwacher Steuersubjekte (z. B. durch Freilassung des Existenzminimums, vgl. Loß a. a. O. S. 258), als welche zwar häufig Träger von f. B., wie Privatlehrer, Schriftsteller, Künstler, ganz gewiß aber nicht nur diese, in Betracht kommen (z. B. in § 3 UmsStG. genießen Makler und Agenten die gleiche Befreiung wie Schriftsteller und Künstler usw.).

3. In der Praxis wirkt sich dieses Fehlen einer wissenschaftlichen, d. h. grundsätzlichen Erfassung des Zusammenhangs zwischen Finanz- und Kulturwirtschaft zunächst gesetzgeberisch aus. Bunt ist das Bild sowohl in der zeitlichen Folge wie im Nebeneinander. Umsatzsteuerfreiheit im Gesetz v. 26. Juli 1918, Umsatzsteuerpflicht in dem vom 24. Dez. 1919. Gewerbesteuerfreiheit der f. B. z. B. in Bayern, Württemberg, Gewerbesteuerpflicht z. B. in Braunschweig, Baden, Sachsen usw.⁵) (jedoch wiederum mit Unterschieden im einzelnen, z. B. sind in Baden die Ärzte ausgenommen). Ge-

ht an den f. B. so vorbet, daß er sogar (2. Halbband S. 1020) den Satz ausspricht: „... daß in einer kapitalistischen Zeit der landwirtschaftliche Betrieb der einzige ist, der um seiner selbst willen betrieben werden kann, der also nicht notwendig Mittel zum Zweck zu sein braucht.“ Der Begriff „entgeltsumfähige Arbeit“ („opera inaestimabilis“) wird wissenschaftlich heute nirgends mehr behandelt; Geld, das anlässlich einer Arbeit gezahlt wird, ist schlechthin Arbeitslohn, „Entgelt“ (do ut des).

⁴) Auf diese Problemgemeinschaft bezieht sich der vom Gesetzgeber neu geprägte Rechtsbegriff des „dem Angehörigen eines f. B. gleichstehenden Gewerbetreibenden“ (vgl. NebStG. § 26 I; auch II. SteuerNovStG. Art. I § 8 I); bei ihnen allen fingiert der Gesetzgeber das Vorhandensein eines „Betriebsvermögens“, womit auch ihr Einkommen — entgegen dem wirtschaftlichen Tatbestand — rechtlich ein fundiertes wird. Ähnlich der Begriff der „sonstigen selbständigen Berufstätigkeiten“ in EinkStG. §§ 6 I, 35; dazu vgl. RFS. 21, 245, woselbst Ausführungen über die begrifflich zwischen f. B. und Gewerbetreibenden liegenden Berufe.

⁵) Vgl. die Übersicht in RFS. 14, 20.

wisse auf der Grenze liegende Berufe wie Zahntechniker (Denkmalen) gewerbesteuerpflichtig in Bayern (WollzGewStG. v. 28. Mai 1911), frei in Württemberg (GGG. Art. 1 II) und Preußen (GewStW. v. 23. Nov. 1923), den Zahnärzten gleich behandelt auch im NebStG. § 26. Oder die Steuerfreiheit wird abgestellt auf gewisse Unterscheidungen qualitativer oder quantitativer Art unter den f. B. selbst. Vgl. z. B. die Sonderbehandlung der „reinen“ Künste und „reinen“ Wissenschaften im NebStG. § 26, der Künstler, Schriftsteller und Privatgelehrten im UmsStG. § 3 Ziff. 5; vgl. auch die 6000 M-Grenze für Einnahmen bzw. Betriebsvermögenswert in § 3 Ziff. 5 UmsStG. bzw. § 26 NebStG. Ferner werden z. B. bevorzugt Werke lebender oder in den letzten 15 Jahren gestorbener deutscher Künstler im Fremdbesitz, alle Kunstwerke im Besitz des schaffenden Künstlers, Schriftstellers usw. selbst (ErbStG. § 18 I Ziff. 5, NebStG. § 28 I Ziff. 1 und 10). Im ganzen ein buntes Gesamtbild entsprechend dem Kompromißcharakter und dem Mangel einer grundsätzlichen Behandlung.

4. Mit strikten gesetzgeberischen Lösungen, auch wenn sie sachlich nicht befriedigen — letzteres energisch geltend zu machen, ist Sache der Wissenschaft und der auf Reform zielenden Politik —, muß sich die Rechtsanwendung abfinden. Besonders stark aber macht sich jener wissenschaftliche Mangel da fühlbar, wo der Gesetzgeber die juristische Lösung der auftauchenden Fragen — willentlich oder unwillentlich — der Praxis überläßt, z. B. der Frage, ob und inwieweit Außenstände oder die Praxis eines Arztes, eines Anwalts, „Betriebsvermögen“⁶) sind; vor allem aber der schwierigsten Frage, der nach Begriff und Wesen der f. B. Diese Frage ist mangels einer legaldefinition von der Praxis nicht nur da zu lösen, wo, wie in manchen Landesgewerbesteuergesetzen, ausdrücklich f. B. als steuerfrei erklärt, die einzelnen in diese Kategorie gehörigen Berufsarten aber nicht erschöpfend aufgezählt sind, sondern der Sache nach auch da, wo, wie im Umsatzsteuergesetz von 1918, nur gewerbliche Umsätze in gewolltem Gegensatz zu beruflichen Umsätzen für steuerpflichtig erklärt sind, aber auch da, wo — ohne daß das Wort „freier Beruf“ gebraucht wird — der wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen Tätigkeit Steuerfreiheit gewährt wird (vgl. z. B. PrGewStG. v. 24. Juni 1891 § 4). Hier überall hatten bzw. haben die Steuergerichte u. a. Fragen zu beantworten wie die folgenden: Betreiben Bücherrevisoren, Patentanwälte, amerikanische Zahnärzte, Handelschemiker, Steuerhündler u. dgl. einen „freien Beruf“? Vgl. z. B. RFS. 1, 129; 3, 316; 1¹, 19 und 145; PrWBGEntsch. in Staatssteuerfachen 3, 349; Württ. WGH. unten S. 1007 f.; vgl. auch RFS. 21, 245.

Der Raum verbietet es, die ganze umfangreiche zu diesen Fragen ergangene Rspr. kritisch zu beleuchten. Es ist aber für die Zwecke der vorliegenden Untersuchung durchaus genügend, die oberstrichterlichen Lösungsversuche bezüglich einer einzelnen typischen Frage näher zu betrachten, bei deren Behandlung die Grundsätze der gegenwärtigen Rspr. markant hervortreten. Dies ist der Fall bei derjenigen Frage, die den Steuergerichten seit längeren Jahren immer und immer wieder zu schaffen macht, mit der sie in jedem Sinn des Wortes „nicht fertig werden“, nämlich der Frage der Bücherrevisoren. Dieser Beruf erfährt seit einigen Jahrzehnten sozusagen unter den Augen der Zeitgenossen eine Wandlung vom geschäftlichen Hilfsorgan zum Sozialamt⁷). Gerade bei der juristischen Behandlung solcher problematischer Fälle hat die Gesetzesanwendung sich zu bewähren. Bewährt sie sich nicht, sind die richterlichen Problemlösungen nicht befriedigend, so kann dies nur darin begründet sein, daß die Methoden der Rspr. irgendwie mangelhaft sind.

5. Alle oberstrichterlichen Entscheidungen haben die Frage, ob die Bücherrevisoren einen f. B. betreiben, bisher verneint. Der RFS. 14, 145 hat die Verneinung aufrechterhalten in eingehender Auseinandersetzung mit der Polemik von Struß gegen die Entsch. 1, 129 (vgl. Struß in Ztschr. d. WVB).

⁶) Vgl. zu dieser Frage RFS.: unten S. 1003 ff. mit Anm.

⁷) Illustrativen Einblick in diesen Prozeß gewährt die „Zeitschrift des Verbandes deutscher Bücherrevisoren“ (= Z. d. WVB), die neuerdings erweitert und vertieft erscheint unter Beifügung des Obertitels „Archiv für das Revisions- und Treuhänderwesen“ (Herausgeber Fr. Dr. R. Fischer, Leipzig).

1924, 87 ff., dessen sachlich zumeist richtigen Ausführungen⁶⁾ doch auch ihrerseits das Kernproblem nicht genügend scharf erfassen). Diese oberstrichterlichen Entscheidungen machen sich ihre Begründung durchaus nicht leicht. Sie lehnen es ab, sich auf die gesetzliche Unterstellung der Bücherrevisoren unter die Gewerbetreibenden des § 36 GewD. zu berufen und sie vertreten nicht die Sondereigenschaften dieses Berufes, die er, zumal nach der Entwicklung der letzten Jahrzehnte, teilt mit allen den nichtgewerblichen Berufen (besonders Ärzten, Anwälten), die nicht unmittelbar wissenschaftliche Tätigkeit leisten, sondern die Lehren und Grundsätze einer Wissenschaft auf konkrete Verhältnisse in Form von Gutachten, Ratschlägen usw. im Dienste von privaten Auftraggebern zur Anwendung bringen. Aber sie verneinen die Freiheitslichkeit der Bücherfachverständigen mit eigentlich philologischen Erwägungen, die die Elemente des Steuerbegriffs „f. B.“ im überkommenen Sprachgebrauch, in der Tradition, in der geschichtlichen Sphäre suchen:

„Der Begriff der f. B. besteht nun einmal in den Gesetzen heute noch. Ob unter den derzeitigen, gegen früher veränderten Verhältnissen mit Recht, muß dahingestellt bleiben... Die Grenze zu finden, ist schwer. Wenn der geschichtlichen Herkunft eines Berufs Gewicht beigegeben wird, so ist damit ein besonders sicheres Kennzeichen für die Beurteilung gewonnen. Einschränkende Auslegung ist geboten...“ (RfH. 14, 149).

„Der Begriff der f. B. ist kein klar umschriebener, da er nicht aus einem bestimmten Rechtsgebiet herausgewachsen, sondern das Ergebnis kulturgeschichtlicher Entwicklung ist. Immerhin läßt sich soviel sagen, daß nur solche Tätigkeiten den f. B. zugezählt werden können, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen... Die neuzeitliche Entwicklung, die überall die Anwendung der Ergebnisse der Geisteswissenschaft und Künste auf das praktische Leben sucht, hat die angegebenen Unterscheidungen zweifellos schwieriger gemacht... Aber es ergibt sich aus dem Gesagten jedenfalls soviel, daß den f. B. solche Berufe nicht zugezählt werden können, die sich ausschließlich aus den Bedürfnissen des wirtschaftlichen Lebens heraus entwickelt haben und deren Ergebnisse kein wissenschaftliches Interesse erregen können, das über die unmittelbaren praktischen Interessen der Wirtschaftszweige hinausgeht, dem diese Berufe dienen...“ (RfH. 1, 129; vgl. hierzu Geiler, JW. 1920, 161 und Fechtwanger a. a. O. S. 25 f.)

„Der Beruf des Bücherrevisors ist unmittelbar aus dem Wirtschaftsleben hervorgewachsen und die Buchführungskunde hat sich erst in neuester Zeit zu einer Wissenschaft entwickelt... Umgekehrt ist die Tätigkeit des Chemikers ihrem Ursprung nach rein wissenschaftlich; sie kann um ihrer selbst willen ausgeübt werden. Das Erwerbsleben hat sich diese Tätigkeit zunutze gemacht und in seinen Kreis gezogen. Wenn die Ausübung dieser Tätigkeit bei den Handelschemikern vielfach überwiegend mechanische Formen angenommen hat, so bleibt doch... der wissenschaftliche Charakter ihrer Gesamtbeschäftigung bestehen. Nach der... kulturgeschichtlichen Entwicklung muß ihr Beruf den f. B. zugezählt werden“ (RfH. 3, 316).

Also: Zwei tun daselbe im Dienste der Wirtschaft. Sie prüfen nach wissenschaftlichen Regeln den ihnen von einem Kaufmann übergebenen Gegenstand, der eine einen materiellen Stoff, der andere eine Bilanz oder Kalkulation. Aber der Beruf des einen ist ein freier, der des anderen ein unfreier. Si duo faciunt idem, non est idem. Wegen der geschichtlichen Entwicklung!

6. Kann eine Gesetzesauslegung, die zu solchen Konsequenzen führt, juristisch richtig sein, wofern die juristische

⁶⁾ a) Struz führt zugunsten der Bücherrevisoren u. a. ins Feld, daß sie den meisten Anwälten überlegen seien an steuerrechtlichen Kenntnissen. Mit Recht weist demgegenüber RfH. 14, 150 hin auf die auch für die wahre Beherrschung des Steuerrechts unentbehrliche, den Bücherrevisoren in der Regel mangelnde, gerade den Rechtsanwältigen eigene geschlossene und umfassende rechtswissenschaftliche Ausbildung. Im übrigen würde nach der hier vertretenen und im Text näher begründeten Auffassung auch die bloße sachliche Überlegenheit für sich allein noch nicht genügen, den Bücherrevisoren die Qualität eines freien Berufs zu verschaffen. Der Vergleich mit den Rechtsanwältigen ist daher für das hier zu lösende Problem überflüssig.

b) Vgl. aber auch Struz: JW. 1917, 447.

D. S.

Logik darin besteht, aus gleichen Tatbeständen die gleichen Rechtsfolgen abzuleiten? Für das Steuerrecht im besonderen ist die Gleichheit der Besteuerung bei gleichem Tatbestand ausdrücklich normiert in AbgD. § 1. Jene Auslegung benachteiligt aber nicht nur den Bücherrevisor im Verhältnis zu anderen f. B., sondern das Unrecht geht tiefer. Ist es wirklich der Wille des Steuergesetzgebers gewesen, Befreiung von allgemeinen Staatssteuern einigen Berufen nur zu gewähren auf Grund einer Tradition, aus Pietät, nämlich weil diese Berufe vermöge ihrer geschichtlichen Entwicklung der Titel und Rang „f. B.“ erlangt haben und im Sprachgebrauch diese Bezeichnung führen? Wenn ja, dann würde der Gesetzgeber diesen Staatsbürgern Steuerprivilegien und Standesvorrechte gewähren, die ihrem Wesen nach von keiner anderen Art wären als die — abgeschafften — Steuerbefreiungen bevorzugter Stände und Klassen, wie die der Standesherrn, der landesfürstlichen Familien, der Geistlichkeit usw. Ein solcher gesetzgeberischer Wille würde gegen Art. 109 I, III RVerf. verstoßen, wonach alle Deutschen vor dem Gesetz gleich sind und öffentlich-rechtliche Vorrechte des Standes aufgehoben sind; würde ferner verstoßen gegen Art. 134 RVerf., laut welchem alle Staatsbürger im Verhältnis ihrer Mittel ohne Unterschied zu den öffentlichen Lasten beizutragen haben. Ein solcher verfassungswidriger Wille darf dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden.

Jene Auslegung widerspricht überdies den gerade vom RfH. so zielbewußt herausgearbeiteten Auslegungsprinzipien des § 4 AbgD., „der wichtigsten Vorschrift der AbgD.“ (Becker, Bem. 9 zu § 4). „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihre Zwecke, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“ Diese Vorschrift will (vgl. Becker, Bem. 5 zu § 4, auch in StuW. 1928, 106) dem Richter mit allem Nachdruck die Pflicht auferlegen, die im Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entwickeln und dabei die Zwecke der Steuergesetze und ihre wirtschaftliche Tragweite sowie die jeweilige Gestaltung der Verhältnisse zu berücksichtigen. „Jede Gestaltung ist zu berücksichtigen, die sich im Laufe der Entwicklung als dauernd erweist“ (Bem. 7 a. a. O.).

Es handelt sich also darum, den wirklichen Sinn (ratio legis) jener gesetzlich den f. B. gewährten Steuerbefreiungen zu erforschen, und zwar auf Grund des Wesens einerseits der staatlichen Besteuerung, andererseits der f. B. selbst. Ein solcher Steuerrechtsbegriff der f. B. ist zu suchen, daß die Steuerbefreiung nicht als Ausnahme, als Vorrecht erscheint, sondern als Verwirklichung des wahren Wesens des Grundsatzes der gleichen und gerechten Besteuerung i. S. des Art. 134 RVerf. Es ist hierbei grundsätzlich gleichgültig — wenn auch brauchbar als Auslegungsbehelf —, was der herkömmliche Sprachgebrauch unter „wissenschaftlicher Tätigkeit“ oder unter „f. B.“ versteht; desgleichen ist gleichgültig, was die bei der Gesetzgebung beteiligten Personen etwa darunter verstanden haben; gleichgültig überhaupt, wie ein bestimmter freier Beruf entstanden ist — es entstehen ja immer wieder neue, vgl. Fechtwanger a. a. O. S. 28 — und wann dies geschehen ist.

Vielmehr kommt es rechtlich darauf an, was er gegenwärtig leistet, ob seine Träger gegenwärtig den gesetzlichen Begriff des f. B. erfüllen. Einen für die Steuerpraxis brauchbaren Rechtsbegriff der f. B. zu konstituieren, ist also die Aufgabe.

7. Das Recht findet die f. B. vor als Organe der Kulturwirtschaft. Nur als solche haben sie logisch Daseinsberechtigung neben anderen Berufen und neben den Gewerben. Nur auf dem Grunde der Kulturwirtschaftslehre kann daher logisch ein brauchbarer Begriff der f. B. konstituiert werden, hat vor allem ihre Sonderbehandlung gegenüber den Trägern der Sachgüterwirtschaft einen Sinn. Aber dazu wäre eben nötig das Bewußtsein, daß es so etwas wie eine Kulturwirtschaft gibt. Mit der oben gezeigten unzulänglichen Erkenntnis der Kulturwirtschaft in Wirtschafts- und Rechtslehre hängt es zusammen, daß die unabwiesbar Befriedigung heischenden Sonderbedürfnisse der f. B. sich den damit Befassten nur als politisch und logisch lästige, schwer begreifliche und schwer zu behandelnde Ausnahmen darstellen und daß die mit der Gesetzeshandhabung befassten Stellen dazu neigen, die bezüglichlichen Sondernormen ängstlich einschränkend zu interpretieren — fast

i. S. eines gesellschaftlichen *numerus clausus*⁹⁾ der f. B., als handelte es sich um ein im Absterben begriffenes Rudiment des gesellschaftlichen Körpers, das der Gesetzgeber eigentlich nur noch aus Pietät als lebendig da und dort — in zusehends abnehmendem Maß — anerkenne und das keine Daseinsberechtigung mehr habe, zumal bei dem zunehmenden Finanzbedarf des Fiskus. Aber „gewarnt sei vor dem Mißverständnis, als ob der Zweck der Steuergesetze wesentlich der sei, dem Reich möglichst viel Geld zu schaffen“ (Becker a. a. D. Bem. 5), und auch „der oft aufgestellte Satz, daß Befreiungsvorschriften eng auszulegen sind, ist falsch“ (Becker a. a. D. Bem. 14).

Trotzdem wendet ihn der RStG. bei Behandlung der f. B. an in Anerkennung dessen, worauf es bei der Erkenntnis des Wesens dieser Verufe ankommt. RStG. 14, 21 stellt fest, daß f. B. und Gewerbetreibende sich einander mehr und mehr annähern und fährt fort: „Eine Abgrenzung der f. B. von den Gewerbetreibenden wird so immer schwieriger. Das sind gewichtige Gründe, die zumal bei dem erhöhten Steuerbedarf des Reiches es nahelegen, im Wege der Gesetzesänderung die f. B. den Gewerbetreibenden in der Steuerpflicht gleichzustellen“¹⁰⁾. Das oberste Steuergericht rät hier also geradezu dem Gesetzgeber, er möge die Steuerbehörden doch endlich von der kaum lösbaren Aufgabe, eine richtige Grenze zwischen f. B. und Gewerbetreibenden zu finden, befreien und dem grausamen Spiel ein für allemal durch einen Machtspruch — Befreiung aller Steuerbefreiungen der f. B., also Ausstillung der f. B. als Sondererscheinung aus dem Steuerrecht — ein Ende bereiten.

Mit philologisch-historischen¹¹⁾ Erkenntnismitteln ist in der Tat eine klare Grenzlinie kaum zu ziehen. Dem Wesen der f. B. (vgl. oben Abschnitt 1) kommt man nicht näher durch Feststellung eines jeweiligen tatsächlichen Zustandes. Man mag heute oder zu irgendwelchen anderen Zeiten noch so große betriebstechnische usw. Ähnlichkeiten zwischen f. B. und Gewerbebetrieben finden, mag die entgeltlose Arbeit mit noch so großer Entgeltsgewinnung geleistet bzw. empfangen in der Praxis vorfinden — der Gegensatz zwischen f. B. und Gewerbe, zwischen Entgelt (Lohn) und Subsistenzbeitrag war, ist und bleibt ein radikaler, ein überzeitlicher, weil er eben einer des Sollens, nicht aber notwendig einer des jeweiligen Seins ist. Die Angehörigen der f. B. dürfen nicht Gewerbetreibende sein, wenn sie ihre soziale Funktion erfüllen, produktiv arbeiten sollen. Der realen Erfüllung dieser Forderung — eines wesentlichen Begriffselementes der f. B. — dient die rechtliche, besonders auch die steuerrechtliche Sonderbehandlung der f. B. als ein Teil der staatlichen Kulturwirtschaftspolitik.

Wenn der Gesetzgeber trotz alles Steuerbedarfs und trotz aller Vermischung der äußeren Erscheinung und trotz aller Privilegienfeindlichkeit der heutigen Zeit das Sonderrecht der f. B. noch aufrechterhält, so müssen die gesetzanwendenden Stellen darin gerade ein Zeichen der unverwüßlichen Lebenskraft der f. B. sehen — einer Lebenskraft, die aufs engste zusammenhängt mit der Lebenskraft der Kultur selbst, deren Funktionäre sie sind. Es ist ein Unterschied, ob man der Kulturwirtschaft als beobachtender Soziologe und Historiker oder als aktives, für ihr Dasein mitverantwortliches Organ der Kulturwirtschaftspolitik gegenübersteht. Der Beobachter kann feststellen, daß die Kultur in einem bestimmten Zeitalter

durch Einfluß der Wirtschaft daniederliegt, daß sie materialisiert ist, daß ein ganzes Zeitalter „kulturlos“ ist und daß die Angehörigen der f. B. ihre an sich entgeltlose Tätigkeit mehr oder weniger gewerbsmäßig wie Geschäftsleute um Entgelts willen ausüben, also eigentlich als solche unterscheidbar nicht mehr existieren. Für den Politiker aber ist die Kultur nicht nur ein Seiendes, sondern ein Sein-sollendes. Kultur muß sein. Für den Kulturwirtschaftspolitiker bedeutet dieser Imperativ: Die Kultur und ihre Funktionäre müssen gepflegt werden, um bestehen zu können. Diese Forderung ist um so nachdrücklicher an die berufenen Organe, besonders der Gesetzgeber und die zur Anwendung der Gesetze Berufenen zu stellen, diese haben die schwachen, noch bestehenden Keime um so sorgfältiger zu pflegen, je gefährdeter die Kultur und ihre Organe durch die Einflüsse der materiellen Wirtschaft sind, also je ungünstiger das Ergebnis der von einem Soziologen oder Historiker gemachten tatsächlichen Feststellung hinsichtlich des Kulturaltbestandes aussieht. Es ist kein fiskalischer Akt, sondern ein Akt der Kulturwirtschaftspolitik, wenn der — doch sonst auf möglichste Steigerung der Steuererträge bedachte — Gesetzgeber den f. B. Steuerprivilegien zuerkennt. Nur wenn sie diese gesellschaftlichen Zugeständnisse im gleichen kulturwirtschaftlichen Sinne handhaben werden, werden die Steuerbehörden und -gerichte diesem Gesetzeswillen gerecht werden. Die philologisch-historischen und soziologischen Bemühungen des RStG., die Grenzen zwischen f. B. und Gewerbe im Seienden zu finden, müssen mit logischer Notwendigkeit scheitern¹²⁾, weil eben die juristisch relevanten Grenzen im Bereich des Sein-sollenden verlaufen.

Nur mittels der teleologischen Methode ist ein brauchbarer, der gesellschaftlichen Anerkennung des Daseins der f. B. entsprechender Rechtsbegriff der f. B. zu finden.

Die soziale Funktion des f. B. und seine gesellschaftliche Freiheit von gewissen Steuern stehen in einem funktionellen Zusammenhang. Alle Bürger tragen im „Verhältnis ihrer Mittel“ zu den gemeinwirtschaftlichen Aufgaben bei (Art. 134 ABVerf.). Die, die um Erwerbes willen, d. h. für den eigenen materiellen Vorteil arbeiten, tun dies mittelbar, indem sie von ihrem Erwerb dem Staat Geld (= Mittel) abgeben, auf daß dieser damit durch seine Organe und Institutionen unmittelbare Gemeinschaftsaufgaben erfülle. Die f. B. aber, die als Organe der Kulturwirtschaft, als Träger von Sozialämtern schon unmittelbar gemeinwirtschaftliches Werk leisten und darum nicht oder doch nur mit Einschränkung um Erwerbes willen arbeiten, erfahren darum auch eine Einschränkung ihrer Verpflichtung zur mittelbaren Staatsleistung, d. i. Steuerzahlung. Sie sind, wenn auch nicht im Rechtsinne beamtete Staatsorgane, so doch Sozialamtsträger und keine Geschäftsleute. Der Erwerbsbeschränkung entspricht auf zivilrechtlichem Gebiete die Haftungsbefchränkung bei Berufsverstößen (vgl. Feuchtwanger, JW. 1927, 2602 und „Die freien Berufe“ S. 116, 277), auf öffentlich-rechtlichem die Steuerbeschränkung („Die freien Berufe“ S. 26, 106 ff., 265, 585).

Dieser Gedanke, ein Steuersubjekt oder -objekt wegen seiner unmittelbar gemeinnützigen Leistungen steuerlich zu privilegieren, ist an sich weder der Finanzwissenschaft¹²⁾ noch dem modernen Steuergesetzgeber¹³⁾ fremd; nur macht man sich

^{11a)} Bezeichnend hierfür auch RStG. 21, 246: Der „geschichtlichen Herkunft des Begriffs f. B.“ sei „auszuschlaggebendes Gewicht“ beizulegen, „mit Rücksicht darauf, daß bei einer Ausdehnung des Begriffs schließlich alle Berufe darunter fallen, die nicht Industrie, Handel oder Handwerk in gewöhnlichem Sinne sind“.

¹²⁾ Loß a. a. D. S. 269 f. definiert diese Privilegien als Steuerfreiheiten, „nicht in Anbetracht der Person, sondern in Anbetracht der Aufgaben, die von Subjekten erfüllt werden“ und nennt als Beispiel die Steuerfreiheiten von Vereinen und Stiftungen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen; die Steuerfreiheit privater Organisationen altruistischen Charakters rechtfertige sich auch bei strengster Wahrung des Prinzips der Allgemeinheit der Besteuerung. Kulturaufgaben könnten vom Staat und den Gemeinden nur unvollkommen und nicht restlos erfüllt werden; freiwillige Organisationen der Armen-, Kranken-, Bildungsfürsorge usw. müßten eintreten. Die Besteuerung dürfe sie nicht lahmlegen. Anders zu verfahren, wäre ein Mangel an Würdigung freier Kulturbestrebungen.

¹³⁾ Vgl. z. B. die Schöpfung gemeinnütziger Stiftungen dgr. Leistungen und Gegenstände in ErbSchStG. § 18 Ziff. 19, VermStG. § 4 Ziff. 6, ABVerf. §§ 39 Ziff. 6, 46 II.

⁹⁾ In einem Ur. v. 14. Okt. 1925, VIA 759/25 glaubt der RStG. eine allgemeine Entwicklung feststellen zu können, wonach die f. B. mehr und mehr den Gewerbetreibenden wirtschaftlich gleich werden, und schließt daraus, daß es dieser Entwicklung nicht entsprechen würde, in Erweiterung des Kreises der f. B. den „doctor of dental surgery“ (amerikanischen Zahnarzt) bei aller noch so weitgehenden Gleichheit seiner Betätigung mit der der deutschen approbierten Zahnärzte als f. B. anzuerkennen.

¹⁰⁾ Vgl. hierzu auch die Kritik von Struz, Komm. z. EinkStG. S. 534.

¹¹⁾ Klare Rechtsbegriffe sind allein aus geschichtlichem Tatbestand überhaupt nicht abzuleiten. Theoretische Begriffe sind überzeitlich: ihr logisches Dasein ist unabhängig von ihrer tatsächlichen Anerkennung. Hinwiederum leistet bei Erforschung des Wesens der f. B. wertvolle Dienste die einschlägige Dogmengeschichte, z. B. die der Begriffe „geistige Arbeit“, „artes liberales“, „Inästimmilität, τερνα ελευθερα“. Quellen: römisches, griechisches, kanonisches („Sonntagsarbeit“) Recht, Moralphilosophie, Moralthologie usw.

weder hier noch dort anscheinend genügend klar, daß der gleiche Gedanke die einzige befriedigende Begründung des Steuerprivilegs der f. B. im Zustande der allgemeinen und gleichen Besteuerung ist. Diese steuerliche Bevorzugung als Ausgleich für sozialwirtschaftliche Sonderleistungen entspricht nicht nur dem Grundsatz der Gerechtigkeit und Gleichheit der Besteuerung, sondern auch dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit („ökonomisches Prinzip“), dem auch die Finanzwirtschaft als Bestandteil der öffentlichen Wirtschaft unterworfen ist (Gerloff a. a. D. S. 35). Das „gesellschaftliche Optimum“ im Verhältnis von Kosten und Ertrag ist anzustreben. Die staatliche Finanzwirtschaft führt kein selbstherrliches und selbstzweckliches Dasein („Fiskalismus“). Sie muß daher nach Möglichkeit die sonstigen vom Staat gepflegten volkswirtschaftlichen und sozialpolitischen Zwecke fördern, darf sie jedenfalls nicht ohne Not schädigen (Loz a. a. D. S. 260; Feuchtwanger a. a. D. S. 305 ff.). Der Fiskus darf nicht durch Steuerüberlastung charitativen und gemeinnütziges Handeln ungebührlich erschweren oder unmöglich machen. Es handelt sich hierbei um den von der Finanzwissenschaft sog. Grundsatz der „qualitativen Steuerbeschränkung“ (vgl. Gerloff a. a. D. S. 455, 499).

Quantitativ gleiche Besteuerung wäre in ihrer Wirkung gesetz- und kulturwidrige Überlastung der f. B., nämlich einerseits eine Verletzung des obersten Steuergrundsatzes, daß die Belastung der Steuersubjekte gleichmäßig und gerecht nach der wirklichen Leistungsfähigkeit („nach Verhältnis ihrer Mittel“) zu gestalten ist, andererseits ein materieller und moralischer Druck auf die berufsnotwendige ideale Schaffensfreude und -fähigkeit der f. B. und damit eine Beeinträchtigung gerade ihrer spezifischen sozialen Funktion. In der Tat sind die Träger der f. B., weil sie nicht — jedenfalls nicht nur — um materiellen Erwerbes willen arbeiten, materiell weniger leistungsfähig; der Ertrag ihrer Arbeit ist darum geringer. Für den Anwalt wären am rentabelsten möglichst viele und lange Prozesse, für den Arzt möglichst lange dauernde und epidemische Krankheiten, für den Bücherfachverständigen möglichst viele unordentliche und regelwidrige, der Klarheit und Wahrheit entbehrende Geschäftsbücher und Bilanzen. Als Organe der Kulturwirtschaft aber treiben sie Rechts-, Gesundheits- und Wirtschaftspflege; der Klient ist ihnen nicht nur Vertragsgegner, der sie um der materiellen Gegenleistung willen interessiert, sondern auch Schützling und Zögling; sie haben jedes einzelne Werk, mag der Klient dessen Leistung auch nur um seines individuellen Vorteils willen wünschen, zu verrichten im Gedanken an ihre überindividuelle sozialwirtschaftliche Aufgabe; sie haben Rechts-, Körper- und Wirtschaftshygiene, Prozeß- und Krankheitsprophylaxe zu treiben, den Klienten — eventuell gegen seine eigene Absicht und Einsicht — zu vernünftigem Handeln, zur Vermeidung von Fehlern anzuleiten. Die Öffentlichkeit schenkt ihnen das Vertrauen, daß sie nicht wie gewöhnliche Wirtschaftler nach egoistischen Motiven handeln, daß sie sich bei Kollision zwischen Erwerbsinteresse und Kulturinteresse im Sinne des letzteren entscheiden. Indem sie im Dienste einzelner Personen Arbeit gegen individuelle Vergütung verrichten, sind sie zugleich Träger öffentlichen Vertrauens, leisten sie materiell unvergoltene bleibende gemeinwirtschaftliche Arbeit („öffentliche Lasten“ gem. Art. 134).

Jeder Anwalt, Arzt, Künstler, Forscher usw., der seinen Beruf richtig, d. h. im sozialamtlichen Geiste versteht, tut auch bei jeder Einzelverrichtung im Dienste des Auftraggebers immer mehr als das, wofür ihn dieser bezahlt. Er tut grundsätzlich mehr als seine — zivilrechtliche — Pflicht¹⁴⁾.

Bei den angewandten Wissenschaften kommt es also rechtlich nicht auf den Wert der einzelnen Berufsverrichtung für die Wissenschaft an, vielmehr auf die berufliche Verwertung wissenschaftlicher Regeln im Dienste der Kulturpflege und auf die ethische Verbindlichkeit der wissenschaftlichen Regeln für die Berufsträger. Der Arbeitende muß sich leiten lassen durch den Gedanken gewissenhafter Sachlichkeit, muß die Zumutung unsachlicher Berufsführung und die dafür gebotene Entlohnung zurückweisen. Solche Gebundenheit ist zugleich die Entbundenheit von materiellen und anderen unsachlichen Abhängigkeiten, die allein es wissenschaftlich rechtfertigt, jene Berufe „frei“ zu nennen. Bei ihnen — im Gegensatz zu den Erwerbswissenschaften — ist Sachlichkeit der Arbeitsleistung ethisches Gebot, also nicht nur egoistisches Interesse oder persönliche Willkür.

Gleichviel also, ob der Beruf der Bücherfachverständigen aus Bedürfnissen der Wissenschaft oder aus Bedürfnissen der Praxis entstanden ist¹⁵⁾: Die Volkswirtschaft bedarf heute unabhängiger, wissenschaftlich leistungsfähiger und ethisch hochstehender Funktionäre dieses Berufs, sei es, daß sie eine Buchhaltung einzurichten oder eine Buch- und Geschäftsführung fortlaufend zu kontrollieren haben, sei es, daß sie Gründungsvorgänge von AktG. im Auftrag von Handelskammern prüfen, sei es, daß sie die Selbstkosten eines Produkts kalkulieren, die Rentabilität eines Betriebes im Auftrag des Kreditgebers oder des Betriebsinhabers feststellen, sei es, daß sie die Bilanz einer AktG. im Auftrage einer Aktionärminorität zu prüfen haben¹⁶⁾. Es muß solche Funktionäre geben, und das soziale Bedürfnis schafft sich seine Befriedigung; die Kulturwirtschaftspolitik muß hierbei helfen. Es liegt auf dieser Linie der „Freiheitsentwicklung“, daß man für den Oberbuchhalter der AktG. sogar schon eine Art richterlicher Unabhängigkeit gefordert hat (vgl. hierzu Adler, JW. 1921, 884).

Frei ist der Beruf, der frei geübt werden muß, um kulturwirtschaftlich produktiv zu sein. Die Freiheit des Berufs ist also eine Frage des Sollens. Eine Tatsache allerdings ist es, ob jeweils eine genügende Anzahl von Berufsträgern vorhanden ist, die ethisch und wissenschaftlich fähig sind, diesem Freiheitserfordernis zu genügen, d. h. ob sie einen Stand im sozialwirtschaftlichen Sinne dieses Wortes — Träger einer gemeinwirtschaftlichen Aufgabe — bilden. Ist dies der Fall, so verschlägt es nichts, daß minderwertige Geschäftsleute außerhalb des Standes mittels technisch gleichartiger Verrichtungen ihr Brot verdienen (gibt es ja auch Winkeladvokaten und Kurpfuscher und Gesundheitsbetreuer neben Rechtsanwälten, Ärzten und Priestern), oder daß selbst einige Standesangehörige ihren Beruf mehr oder weniger kommerziell ausüben. Der Typus entscheidet, wie die unten S. 1007 f. abgedruckte Entsch. — allerdings ohne dessen Begriffsmerkmale richtig zu erfassen — mit Recht sagt. Autonome — nicht unbedingt gesetzlich geregelte — straffe Standesorganisation, die für berufliche Vorbildung und Weiterbildung und ethische Hoch- und Reinhaltung des Standes sorgt, ist unerlässlich. Eine Standesorganisation, die solches leistet und das ständische Bewußtsein einer gemeinsamen Aufgabe pflegt, ist geradezu ein Kennzeichen der kulturwirtschaftlichen Organisation. Wo sich neue f. B. bilden, streben sie solche Organisation an (z. B. gegenwärtig: Patentingenieure, Architekten, Volkswirte, Rezensenten, Musiklehrer). Wünschenswert ist gesetzliche Regelung — wie sie in Deutschland schon erreicht ist für Rechts- und Patentanwälte und Ärzte, in manchen Staaten auch schon für die Bücherfachverständigen und Treuhänder — zum Schutze der Berufsbezeichnung

¹⁴⁾ Dazu kommen — besonders bei Ärzten und Anwälten — die vielen in Erfüllung eines „nobile officium“ für Unbemittelte geleisteten unvergoltene oder zu gering vergoltene Arbeiten, ferner bei allen wissenschaftlich, erzieherisch, schriftstellerisch, künstlerisch Tätigen die vielen, gemeinschaftlich vielfach besonders wertvollen, oft gerade während Schöpferdrang entspringenden und ihrer Zeit vorausseilenden, nicht auf Bestellung eines zahlenden Auftraggebers geschaffenen, des individuellen Gebrauchswerts entbehrenden und darum unvergoltene bleibenden, nicht marktgängigen Kulturwerte (z. B. Forschungen auf naturwissenschaftlich-technischem oder historischem Gebiet). Vgl. hierzu Feuchtwanger a. a. D. S. 67, 197, 365, 587 ff.

¹⁵⁾ Die Entstehung und die Wandlung aus einem gewerblichen Hilfsorgan zu einem amtähnlichen Träger öffentlichen Vertrauens hängt zusammen mit der dem Hochkapitalismus eigentümlichen „Berufswissenschaftlichung der Betriebsführung“ (vgl. hierzu Sombart, Das Wirtschaftsleben im Zeitalter des Hochkapitalismus, 2. Halbband S. 884 ff.), mit der Hand in Hand ging die Ausdehnung des gewerblichen Kreditwesens, besonders in der Form der AktG. und die damit verbundene Gefährdung des Publikums (Gründerzeit!).

¹⁶⁾ In der Tat deckt der Name „Revisor“ heute nicht mehr die in der Regel kumulativ geübten Funktionen, für deren Vereinnahmung der Titel „Wirtschaftsprüfer“ geeigneter sein dürfte (vgl. auch J. d. B. 1925, 192 ff.).

und gediegenen Berufsübung (Befähigungsnachweis, Standesdisziplin usw.). Die allgemein beeidigten und behördlich geprüften Bücherrevisoren haben sich in ihrem Verband ein geeignetes Organ zur Erfüllung jener ständischen Aufgaben geschaffen; sie regeln den Wettbewerb, schaffen Gebührenordnungen usw. Gesetzliche Regelung des Titelschutzes, der Vorbildung, der Standesdisziplin erstreben sie (vgl. hierzu Ztschr. d. BVB. 1925, 192 ff.; 1926, 1 ff.; 1927, 39 ff., 132 ff.¹⁷). Die Organisation leistet für ihre Angehörigen eine gewisse Gewähr, daß diese den Beruf als „freien“ im kulturwirtschaftlichen Sinne des Wortes ausüben. Auch die Steuergerichte werden schließlich nicht umhin können, dies anzuerkennen. Die ratio legis verlangt es.

8. Ist die ratio legis eines Steuergesetzes ein sozialpolitischer, ein kulturwirtschaftspolitischer oder ähnlicher Zweck, verfolgt mithin der Gesetzgeber mit der Besteuerung — sei es positiv durch Mehrbelastung Leistungsfähiger, sei es negativ durch Schonung weniger Leistungsfähiger — außerfiskalische Zwecke, so sind die Steuerbehörden und Gerichte auch Vollzugsorgane hinsichtlich jener Zwecke und verletzen das Steuergesetz, wenn sie es rein fiskalisch-engerzig oder gar ablehnend und übelwollend gegenüber jenen Zwecken handhaben. Die „qualitative Steuerbeschränkung“, die das Gesetz dem Fiskus auferlegt, muß von der Verwaltung und Rspr. verständnisvoll und pfleglich gehandhabt werden. Dies setzt freilich voraus Verständnis für die zu pflegenden Interessen, Bewußtsein dafür, daß Kulturwirtschaftspolitik, im besonderen die Förderung der f. B. als berufsmäßiger Funktionäre der Kultur, zu den gesetzlich anerkannten Staatsaufgaben gehört — noch gehört trotz der fortschreitenden Rechtsangleichung zwischen Gewerben und f. B. (vgl. Umsatzsteuer-, Reichsbewertungsgesetz, landesrechtliche Gewerbesteuer).

Wenn der Gesetzgeber, unter dem Druck des Steuerbedarfs das Sonderrecht da und dort abbaut und damit solche Rechtsangleichung vollzieht, so steht es den Steuerbehörden und Gerichten nicht an, darüber hinaus bei der Auslegung des noch bestehenden Sonderrechts sich von einer angeblichen gesetzgeberischen Tendenz zu völliger Rechtsangleichung leiten zu lassen, den f. B., wie dies RZS. 14, 21 tut, förmlich das Todesurteil zu sprechen und bei zweifelhaften Fragen — z. B. Bewertung gewisser Sachen und Rechte als „Betriebsvermögen“ der Angehörigen der f. B. oder Bewertung neu auftauchender Berufe als freie bzw. Gewerbe u. dgl. — in dubio contra artes liberales zu entscheiden. Die Steuerbehörden und -gerichte starren allzusehr auf die äußere, die geschäftlich-technische, unlegbar sich mehr und mehr vollziehende Angleichung. Sie übersehen dabei die sehr ernsthaften, von kulturellem Verantwortungsbewußtsein getragenen, unausgesetzten und ganz gewiß nicht erfolglosen Bemühungen so vieler einzelnen Berufsangehörigen, ferner der Standesorganisationen und der Organe dieser (z. B. Kammerpräsidenten, Ehrengerichte), die äußere Angleichung nicht auf das innere, das geistig-sittliche Gebiet übergreifen zu lassen; jene Bemühungen, in einer materialistischen Umwelt das ideale Wesen des Berufs, seine Würde und spezifische Vertrauensstellung, zugleich mit den materiellen Daseinsbedingungen der Berufsangehörigen zu wahren — wahrlich keine leichte Aufgabe, aber eine Aufgabe, deren Erfüllung kulturnotwendig ist. Jene äußere technische Angleichung zwischen Gewerbebetrieb und f. B. besteht darin, daß Anwälte, Ärzte, Bücherrevisoren, Ingenieure, Chemiker, Architekten, ja

sogar Schriftsteller, Künstler und Gelehrte sich der im modernen Geschäftsleben üblichen technischen Mittel — z. B. Telefon, Schreibmaschinen, Bankkonto, gut eingerichteter Sprech- und Arbeitszimmer, kaufmännischer Buchführung — bedienen, Rechnungen heraus schreiben und Außenstände einziehen. Solche technische Angleichung zum Anlaß einer gesetzlichen, administrativen oder richterlichen Rechtsangleichung¹⁸ zu nehmen, ist eine radikale Verkennung des Wesens der f. B. Es sei hier verwiesen auf die Darlegungen oben zu 1, besonders auf die über die spezifischen Berufsgesfahren der f. B. und der bezüglich ihrer dem Staat gesetzten kulturpolitischen Aufgaben.

Je mehr sich die äußerliche, auf das Materielle sich beziehende Grenze vermischt, um so nachdrücklicher ist die Bewahrung der im geistig-sittlichen Bereich verlaufenden auf das Ideale sich beziehenden Grenze zu fordern und zu fördern.

Diese Aufforderung richtet sich nicht nur an die Steuerbehörden und -gerichte. Sie richtet sich mit besonderem Nachdruck an die für die Gesetzgebung des Reichs und der Länder verantwortlichen Stellen. Bei ihnen ist das Verständnis für das Wesen der f. B., für das, was kulturpolitisch not tut, anscheinend nicht durchgängig vorhanden¹⁹. Man neigt dort dazu, die Bedeutung jener Steuerprivilegien fiskalisch zu überschätzen, kulturell zu unterschätzen. Sicher wäre, staatswirtschaftlich gesehen, der aus der völligen Beseitigung der Privilegien erwachsende kulturelle Schaden größer als der daraus erwachsende fiskalische Nutzen. Ist Steuerverzicht kultureller Gewinn, so muß das fiskalische Opfer gebracht werden gemäß dem „ökonomischen Prinzip“, das für die Staatswirtschaft gilt wie für jede Wirtschaft und das bezieht, den größtmöglichen Gesamtnutzen anzustreben. Solche Privilegien haben hohe materielle und ideelle Bedeutung. Jede Speisevermehrung vermehrt den berufsgefährlichen Drang, den Beruf als Erwerbsquelle, die geistige Arbeit als Tauschgut, die einzelne Berufsverrichtung nach dem Gesichtspunkt größtmöglicher Geldertrags zu üben. Auch tragen die Privilegien gerade in der Zeit technischer Angleichung und Grenzverwischung dazu bei, bei den Beteiligten hüben und drüben das Bewußtsein der — trotz allem bestehenden — unüberbrückbaren und berufs Wesentlichen Differenz und Distanz aufrechtzuerhalten (vgl. hierzu Feuchtwanger a. a. O. S. 39 f., 333 f.).

Fiskalische Angleichung fördert die wirtschaftliche und moralische Angleichung. Die kulturwirtschaftliche Aufgabe aber ist es gerade, der Unterscheidung, der Distanz, die da sein muß, zur realen Verwirklichung zu verhelfen. Gleiten die f. B. wirklich zur Zeit auf der schiefen Ebene hinab zur Vergewerblichung und Kommerzialisierung, so wäre es unverantwortliche Staatspolitik, ihnen gar noch einen Stoß zu versetzen, nur damit sie um so rascher unten ankommen und in der Masse versinken.

Das Maß, in dem — zumal in einer materialistischen Zeit — die gesetzgebenden Stellen es sich abringen, Opfer zu bringen für ideale Zwecke, ist ein Anzeichen für den Kulturstand des Gemeinwesens überhaupt und für seine Fähigkeit, eine Kulturkrise zu überwinden.

¹⁸ Vgl. hierzu z. B. die Begründung zum Entw. des ABewG., insbes. zu § 26 (f. Erler, ABewG. S. 152 f.); Robe, Gesetzeskommentare, Schriftstück des Anwalts, Instrumente des Arztes wären danach „arbeitendes eigenes Kapital“, das bei der Preisermessung außer den persönlichen Fähigkeiten mitbestimmend ist. Vgl. auch hierzu die Anm. zu RZS. v. 11. Okt. 1927 unten S. 1003 ff.

¹⁹ Der finanzpolitische Ausschuss des Reichswirtschaftsrats hat erst jüngst mit erheblicher Majorität sich für die Abschaffung des Gewerbesteuerprivilegs der f. B. ausgesprochen.

¹⁷ Vgl. auch die Hinweise auf analoge Entwicklungen im Ausland, besonders auf die enal. „auditors“ und „accountants“ in Z. d. BVB. 1927, 128 ff.

Steuerrecht und Privatrecht¹).

Von Reichsfinanzrat Dr. Voethle, München.

Das gesamte Recht eines Landes bildet einen einheitlichen lebenden Organismus, dessen einzelne Teile aufs engste mit-

¹ Zugleich eine Besprechung des Buches: Dr. Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht (J. Benzheimer, Mannheim, Berlin, Leipzig 1924, 160 Seiten). Dieses Buch ging mir Ende September 1927 zur Besprechung zu.

einander zusammenhängen. Erwachsen ist dieser Organismus im Deutschen Reich aus dem Privatrecht, das ursprünglich zumeist alles das in sich schloß, was man jetzt öffentliches Recht nennt. Es ist natürlich, daß ein Teil, der sich innerhalb eines Organismus zu selbständiger Bedeutung erhebt, auch eigene Wege einschlägt, ohne daß damit der Zusammenhang

mit den anderen Teilen verlorengehen muß. So ist es mit dem öffentlichen Recht gewesen, und aus diesem haben sich wieder Sonderzweige gebildet, zu deren wichtigsten das Steuerrecht gehört. Will man den Zusammenhang des Steuerrechts mit der Rechtsordnung als einem Ganzen untersuchen, so darf man das Steuerrecht eigentlich nicht nur dem Privatrecht gegenüberstellen, sondern auch den anderen Zweigen des öffentlichen Rechts. Hier betrachten wir nur das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht.

Das Steuerrecht hat mit dem Privatrecht das gemeinsam, daß es zum Gebiete des Vermögensrechts gehört, das den Hauptteil des Privatrechts bildet. Daraus ergeben sich eine Reihe von Ähnlichkeiten, ja man kann wohl sagen: die Regeln des Privatrechts haben auch im Steuerrecht Geltung, soweit die besondere Natur des Steuerrechts, insbes. seine Zugehörigkeit zum öffentlichen Rechte, nichts anderes bedingt. Ich möchte behaupten, das Steuerrecht steht in mancher Beziehung dem Privatrecht näher als dem öffentlichen Rechte. Der Zusammenhang mit dem Privatrecht besteht darin, daß das Steuerrecht vielfach bewußt auf Privatrechtsbegriffen fußt, und daß durch seine Eigenschaft als Teil des Vermögensrechts ein Schöpfen aus der alten Überlieferung des Privatrechts überall da bedingt ist, wo das Wesen des Steuerrechts oder seine Sondervorschriften nicht entgegenstehen. Bezeichnend ist eine Entscheidung des preuß. OVG. v. 28. April 1927 (IV B 7/25), nach der § 161 Abs. 1 BGB. als allgemeiner Rechtsgrundsatz anzusehen ist, der auch auf Vereinbarungen des öffentlichen Rechts anzuwenden ist.

Wohnt hiernach dem Steuerrecht das Bestreben inne, sich vom Privatrecht zu entfernen, so ist das doch nicht in dem Sinne zu verstehen, daß es aus dem Organismus, dem das Privatrecht angehört, ausscheiden will; das würde die Bildung eines für sich bestehenden Rechts bedeuten, und ist, wie jeder ohne weiteres einsehen muß, undenkbar. Die Entfernung besteht darin, daß das Steuerrecht eigene Bezüge zu bilden und die des Privatrechts für seine Zwecke umzugestalten sucht.

Die Neigung des Steuerrechts, sich zu verabschieden, ist im Laufe der Zeiten immer stärker hervorgetreten. Das hat in der wachsenden Bedeutung der Steuern seinen Grund, und es ist kein Zufall, daß, seitdem der Weltkrieg den Steuerbedarf ins Ungeahnte gesteigert hat, diese Neigung besonders stark geworden ist. Nicht richtig scheint es mir zu sein, wenn Ball in seinem Buche Steuerrecht und Privatrecht diese Neigung darauf zurückführt, daß das Reich, um möglichst viel Steuern einzubringen, seine Macht vergrößern will. Es ist nicht einzusehen, warum Abkehr vom Privatrecht gleichbedeutend sein soll mit Erhöhung der Steuereinnahmen und Verstärkung der Staatsmacht. Erhöhung der Steuereinnahmen wird am besten durch geeignete Gestaltung der Steuervorschriften erreicht. Verstärkung der Staatsmacht darf nicht Selbstzweck sein. Wenn sich das Steuerrecht vom Privatrecht abhebt, so geschieht das lediglich um der gerechten Steuerverteilung willen. Die Trennung vom Privatrecht kann zur Erhöhung der Steuereinnahmen führen; sie kann aber auch die umgekehrte Wirkung haben. Zunächst zwei Beispiele hierfür. Beim Gesamtschuldverhältnis wird man auch im Steuerrecht grundsätzlich die Vorschriften der §§ 420 ff. BGB. zu befolgen haben. So gilt auch im Steuerrecht die Regel, daß es der Steuerbehörde frei steht, welchen oder welche Gesamtschuldner sie in Anspruch nehmen, und zu welchem Betrage sie das tun will. Hensel ist anderer Ansicht und will der Steuerbehörde Beschränkungen auferlegen. Das würde Abkehr vom Privatrecht bedeuten, aber nicht die Macht des Reiches verstärken, sondern sie vielmehr verringern. Weiter: Nach § 423 BGB. wirkt ein zwischen dem Gläubiger und einem Gesamtschuldner vereinbarter Erlaß auch für die übrigen Gesamtschuldner, wenn die Vertragsschließenden das ganze Schuldverhältnis aufheben wollen. Eine unmittelbare Anwendung dieser Vorschrift auf das Steuerrecht ist nicht möglich, weil das Steuerrecht keinen Erlaß durch Vereinbarung kennt. Der in § 108 Abs. 1 RAbgD. behandelte Erlaß ist eine einseitige Hoheitshandlung, ein Gnadenbeweis. Eine entsprechende Anwendung des § 423 ist aber denkbar. Es käme dann darauf an, ob die den Erlaß aussprechende Behörde alle Gesamtschuldner aus der Haftung entlassen wollte. Das wird keineswegs immer zu-

treffen, z. B. dann nicht, wenn im Innenverhältnis der Gesamtschuldner, dem die Steuerschuld erlassen wird, nicht haftet. § 423 würde ich im Steuerrecht nicht gelten lassen, aber nur deshalb, weil der Erlaß der RAbgD. etwas anderes ist als der Erlaßvertrag des BGB. Hat die Steuerbehörde den Erlaß nur einem Gesamtschuldner gegenüber ausgesprochen, so ist der andere nicht befreit. Die Behörde wird das regelmäßig nicht wollen, da sie es sonst beim Erlaß bestimmt hätte. Wietfeld (Zeitgem. Steuerfr. 1927, 160) ist anderer Ansicht. Er sieht den § 423 als maßgebend an, obwohl gerade er ein Vertreter des Grundsatzes „Los vom Privatrecht“ ist. Auch hier führt die Abkehr vom Privatrecht, die ich für richtig halte, keineswegs zu einer Vergrößerung der Staatsgewalt. Weitere Beispiele ergeben sich aus den folgenden Darlegungen.

Ball sieht als ein besonders beweiskräftiges Beispiel für seine Ansicht die Behandlung an, die das Steuerrecht den Vertretern angedeihen läßt. Im bürgerlichen Recht kommt der Vertreter einer Person, der in deren Namen mit einem Dritten verhandelt, zu diesem grundsätzlich in keine Rechtsbeziehungen. Nur der Fall des falsus procurator (§ 179 BGB.) ist ausgeschlossen. Die RAbgD. stellt in verschiedener Hinsicht unmittelbare Beziehungen zwischen Reich und Vertreter her (vgl. §§ 84 ff.). Dadurch wird allerdings die Staatsmacht verstärkt. Aber ein Vergleich mit dem Privatrecht ist hier sehr wenig am Platze, weil es sich im Privatrecht um Vertragsbeziehungen handelt, die durch das Vorhandensein einer Vertretungsmacht bedingt sind. Im Steuerrecht werden die Beziehungen des Gläubigers zum Schuldner durch Gesetz hergestellt. Die RAbgD. tut das, indem sie Personen, die als Vertreter handeln, den Steuerschuldnern in gewissen Fällen gleichstellt. Sie tut hier weiter nichts, als was das bürgerliche Recht, wo es sich nicht um Verträge handelt, gelegentlich ebenfalls tut (vgl. §§ 831 ff. BGB.). Auch im Strafrecht gibt es Beispiele für Haftung des Vertreters (Feld- und Forststrafrecht, Jagdstrafrecht ufm.), ganz zu schweigen von den Fällen, wo nach Polizeirecht den Vertretern unmittelbare Verpflichtungen auferlegt werden.

Ball bemängelt, daß vor 1920 die ordentlichen und die Verwaltungsgerichte den privatrechtlichen Standpunkt zu stark vertreten, daß sie also die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise vernachlässigt hätten. Beim RG. lag das, soweit man der Ansicht Ball's beitreten kann, daran, daß es hauptsächlich mit Reichsverkehrssteuern zu tun hatte, bei denen in der Tat — auch heute noch — die privatrechtliche Betrachtungsweise im Vordergrund steht. Daß auch im Privatrecht die wirtschaftlichen Verhältnisse Berücksichtigung erheischen, und daß das auch schon früher als selbstverständlich anerkannt war, weiß jeder, der, wie ich, mehrere Jahrzehnte privatrechtlich tätig war. Und so hat auch das RG. in Steuerfragen wirtschaftliche Belange keineswegs in den Hintergrund gestellt, wo ihm Berücksichtigung geboten war. Besonders beweiskräftig für die wirtschaftliche Einstellung des RG. ist eine die TarNr. 11a des RStempG. betreffende Entsch. vom 7. Nov. 1913 (Amtl. Mitt. über die ZwSt. 1914, 78). Dort ist ausgeführt, daß die entgeltliche Neubegründung einer selbständigen Kohlenabbauaberechtigung der Grundwechselabgabe unterliegt (vgl. auch RG. 61, 1). Die Gründe sind hauptsächlich wirtschaftlicher Art. Das preuß. und das sächs. OVG. (Amtl. Mitt. 1913, 259; 1914, 223) haben in Zuwachssteuerfragen vom reinen Rechtsstandpunkt aus entgegengesetzt entschieden. Der RSt. hat sich für die GrEwSt. des Landes-Oberverwaltungsgerichten angeschlossen (RSt. 11, 137), und schließlich ist neuerdings das RG. dem RSt. beigetreten (RG. 116, 69 = JZ. 1927, 1754). Hier hat die bürgerlich-rechtliche Betrachtungsweise die Oberhand behalten, und das unter der Herrschaft des neuen Steuerrechts, während früher die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Ehren gekommen war. Betrachtet man bei Auslegung eines Gesetzes dessen Zweck (was auch schon, ehe § 4 RAbgD. ins Leben trat, geboten war), so kommt man notwendig dazu, seine wirtschaftliche Bedeutung mit in Betracht zu ziehen. Aber das Gesetz begünstigt oft die rein rechtliche (nicht nur bürgerlich-rechtliche) Betrachtungsweise, um Rechtsisolertheit zu schaffen. Es nimmt dann Härten mit in Kauf für den Fall, daß eigenartige Wirtschaftslagen in Einzelfällen etwas anders als recht und billig erscheinen lassen würden.

Die Beispiele, daß gerade das RG. die wirtschaftlichen

Belange in den Vordergrund gestellt hat, lassen sich vermehren. So stellt das RG. in einer Entsch. v. 23. Mai 1916 (Amtl. Mitt. 1917, 164), anders als in früheren Urteilen, die stempelrechtliche Beurteilung in Gegensatz zu der handelsrechtlichen. Es handelte sich damals um die Stempelspflicht von Stückzinsen, die der Erwerber neuer Aktien an die Gesellschaft für einen vor Ausgabe der Aktien liegenden Zeitraum zu entrichten hatte. Der RFV. hat sich dieser Entsch. sowohl für das StempG. als auch für das KapVerfStG. nicht angegeschlossen, vielmehr die ältere Rspr. des RG. wieder auf den Schild erhoben (vgl. RG. 55, 43; 73, 185 = JW. 1910, 590; RFV. 2, 90; 7, 12; 8, 86; 11, 236). Ball selbst verweist auf ein Urteil des RG., das die verschleierte Sachgründung behandelte und nach seiner (Ball's) Ansicht das Steuerrecht vollkommen vom Zivilrecht löste (RG. 84, 17 = JW. 1914, 478).

Auch das preuß. DVG. hat nach Ball zu sehr am Privatrecht geklebt. Die Gegenätzlichkeit zwischen Steuerrecht und Privatrecht ist bei den Landesverwaltungsgerichten nicht so stark in die Erscheinung getreten, weil diese vorwiegend mit direkten Steuern zu tun hatten, bei denen die Begriffe des Privatrechts eine geringere Rolle spielen. Ich selbst bin beim preuß. DVG. neun Jahre tätig gewesen und weiß, welche Bedeutung dort schon damals die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ in Anspruch nahm. Es mag sein, daß das DVG. hier und da den sichereren Boden des Privatrechts nicht verlassen hat, wo es angebracht gewesen wäre. Keinesfalls läßt sich zur Begründung eines Vorwurfs mit Ball geltend machen, daß das DVG. Erträge von unsittlicher, unerlaubter oder gar strafbarer Tätigkeit nicht zur Einkommensteuer herangezogen hat. Hier war nicht der Gesichtspunkt maßgebend, daß solche Geschäfte privatrechtlich nichtig seien, sondern der, daß der Staat mit seinen Zwecken und Gesetzen in Widerspruch treten würde (Fuisting). Mir persönlich hat dieser Standpunkt nie recht eingeleuchtet; daß er aber auf privatrechtliche Einstellung schließen ließ, ist mir früher nicht in den Sinn gekommen. Übrigens hat das DVG. in der letzten Zeit des Krieges, als Schiebergewinne und unlautere Machenschaften, wie Kriegswucher, Schmuggel, überhand nahmen, den früheren Standpunkt verlassen. Leider bin ich nicht in der Lage, dies zu belegen. Aber man glaube meiner Angabe, weil ich selbst bei solchen Entscheidungen mitgewirkt habe.

So ist es denn auch wohl diese Entwicklung der Verhältnisse gewesen, die den RFV. zu einer Abkehr von der früheren Rspr. veranlaßt hat. Der RFV. behandelt grundsätzlich wichtige Rechtsgeschäfte so lange als bestehend, wie die Beteiligten selbst sie unter sich gelten lassen. Man wird dem zustimmen müssen, darf sich aber nicht verhehlen, daß diese Regel leicht zu Schwierigkeiten führen kann, namentlich, wenn die tatsächlichen Wirkungen des (nichtigen) Rechtsgeschäfts nachträglich rückgängig gemacht werden. Solche Schwierigkeiten sind z. B. in Preußen bei Schwarzkäufen von Grundstücken eingetreten, wenn das Eigentum im Grundbuche umgeschrieben war, obwohl es an der nach dem Grundbuchsperregeetze v. 10. Febr. 1923 erforderlichen Genehmigung fehlte, und wenn diese später erteilt oder versagt wurde. In die Enge kommt man auch, z. B., wenn bei einem nicht in gehöriger Form geschlossenen Vertrage ein Minderjähriger beteiligt ist, der zum rechtswirksamen Abschlusse der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung bedarf. Im Grunderwerbsteuerrecht hat der RFV. ferner ausgesprochen, daß ein wichtiger (schuldrechtlicher) Veräußerungsvertrag, wenn ein Jahr verlossen ist, ohne daß Eigentum übergegangen ist, nicht der Steuer aus § 5 Abs. 1 GrEwStG. unterliege, wie denn überhaupt die einjährige Frist hier erst zu laufen beginnt, wenn auf Erfüllung des Vertrags geklagt werden kann, wenn also actio nata ist. Man sieht, daß es mit der Aufstellung eines allgemeinen Satzes nicht getan ist. Den festen Boden des Privatrechts soll man nur verlassen, wenn man sicher ist, daß nicht größere Nachteile im Hintergrunde lauern.

Eine besondere Betrachtung erfordert der Begriff „Eigentum“. Hier scheint mir Ball, wie auch viele andere, nicht ganz von dem Irrtum frei zu sein, daß sich „Eigentum“ und „Vermögen“ decken. „Eigentum“ ist ein bürgerlich-rechtlicher Begriff von besonderer Eigenart (nada proprietas!). „Vermögen“ ist wirtschaftlich zu verstehen i. S.

von „wirtschaftlicher Macht“. Vom „wirtschaftlichen Eigentum“ zu sprechen, ist m. E. ein Widerspruch in sich selbst. Schon im preuß. Einkommensteuerrecht hat man ein Grundstück zum Grundvermögen gerechnet, wenn nur ein Anspruch auf Auflassung, also ein Forderungsrecht, begründet war, ja selbst dann, wenn nur Eigenbesitz gemäß § 872 BGB. bestand. In diesem Sinne hat § 80 KAbgD. („wer einen Gegenstand“) als ihm gehörig besitzt, wird i. S. der Steuergeetze wie ein Eigentümer behandelt“) nichts Neues geschaffen. Die Gefahr des Mißbrauchs dieser Vorschrift ist groß. So begegnet man oft der Ansicht, der Inhaber einer Einmann-GmbH. sei wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsgrundstücks oder der sonstigen Gesellschaftsgegenstände. Es ist sicher, daß im gewöhnlichen Leben der einzige Gesellschafter einer Grundstücks-Gesellschaft oft als der Eigentümer angesehen wird. Er hat auch die wirtschaftliche Macht über die Gegenstände, wenngleich nur durch das Mittel der juristischen Person. Aber er besitzt die Sachen nicht als ihm gehörig. Überhaupt besitzt nicht er sie, sondern die Gesellschaft als gedachte Person. Es muß festgehalten werden an dem Satze, daß, wer unter Anwendung gewisser Rechtsgestaltungen, die ihm Vorteil bringen sollen, in den Verkehr tritt, auch die daraus entstehenden Nachteile auf sich nehmen muß. So kann z. B. die Schenkung eines Vaters an die nur aus seinen Kindern bestehende GmbH. nicht zur Anwendung des für Schenkungen an Kinder bestehenden Schenkungssteuerzuges führen. Es ist unmöglich, hier auf dem Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anders zu entscheiden. Wenn die Gesellschaftsform umgekehrt Vorteile bietet, wird sich der Betroffene sicher hinter dieser Form verschancen, und das mit Recht. Der RFV. hat hieran nicht immer festgehalten, vielmehr er den allgemeinen Grundsatz wiederholt ausgesprochen hat.

§ 80 KAbgD. wirkt sich denn auch hauptsächlich auf dem Gebiete der Besitzsteuern aus. Auf dem Gebiete der Verkehrssteuern muß die Bestimmung jedenfalls mit größter Vorsicht angewendet werden. So knüpft das GrEwStG. die Steuer an den Erwerb des Eigentums. Daß hier bürgerlich-rechtliches Eigentum gemeint ist, hat der RFV. vielfach dargelegt. § 4 und besonders § 5 Abs. 2 stellen das völlig klar. Ball tabelt, wie auch viele andere, die dem Grundsatz „Los vom Privatrecht“ huldigen, die Rspr. des RFV. zum GrEwStG., namentlich soweit sie sich auf das Treuhandereigentum bezieht. Wie sich allerdings die Rechtslage gestalten soll, wenn der RFV. den bürgerlich-rechtlichen Eigentumsbegriff hier preisgibt, wird niemals gesagt. Daß im übrigen auch bei der GrEwSt. wirtschaftliche Gesichtspunkte in weitem Maße in Betracht kommen, ergibt die umfangreiche Rspr. des RFV. Ich verweise auf folgenden Fall: Es sollte eine Familienaktiengesellschaft errichtet und in diese ein Grundstück eingebracht werden. Da nur drei geeignete Familienmitglieder vorhanden waren, wurden zur Erfüllung der gesetzlichen Fünfzahl zwei Strohmänner als Gründer zugezogen, die später ihre Aktien auf die Familienmitglieder übertragen. Der RFV. (RFV. 16, 80) hat Steuerfreiheit aus § 8 Nr. 5 bewilligt, obwohl die Gesellschaft bei der Einbringung nicht ausschließlich aus Familienmitgliedern der in § 8 Nr. 5 bezeichneten Art bestand. (Nebenbei sei bemerkt, daß auch hier die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Nachteile des Steuergläubigers wirkt.) Diese Entsch. wurde sofort ausgebeutet, als es sich einmal um Errichtung einer GmbH. handelte, bei der neben Familienmitgliedern noch vorgeschobene Personen auftraten, um die wahren Gesellschafter (die auch zur Familie gehörten) nicht erscheinen zu lassen. In diesem Falle konnte die Gesellschaft auch ohne Zuziehung fremder Personen von vornherein als Familiengesellschaft gegründet werden, zumal da nur zwei Gründer mitzuwirken brauchten. Der RFV. hat denn auch die Steuerfreiheit in diesem Falle versagt (Entsch. v. 12. März 1926, II A 679/25; Rozek, Steuerkartei, GrEwStG. § 8 Nr. 5, 6 Rechtspruch 11).

Mich dünkt, daß der RFV. in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuweilen recht weit gegangen ist. Ball lobt die Entwicklung; er mißt dem RFV. aber in einzelnen Fällen ein Verdict zu, daß diesem nicht gebührt. So steht der

²⁾ Man beachte hier das Wort „Gegenstand“, das auch Rechte in sich schließt. Besitz ist nur an „Sachen“ möglich (§§ 90, 854 BGB.).

RFG. bei seiner Rspr. über die Zerlegung der Grundstückspreise, die Ball als Beispiel für die wirtschaftliche Betrachtungsweise des RFG. anführt, im wesentlichen auf den Schultern des preuß. DVG. Bei der Grundwechselabgabe des RStempG. waren die Angaben der Vertragsbeteiligten über die auf Unbewegliches und Bewegliches fallenden Teile des Gesamtpreises maßgebend (vgl. Ausf. Best. z. RStempG. § 192 Abs. 3). Auf einem ähnlichen Standpunkt steht dem Wortlaute nach das ZwStG. in § 13. Das preuß. DVG. hat aber auch für die ZwStG., wie schon vorher bei der GemGrErwSt., die Verteilung eines Gesamtpreises ausschließlich den Steuerbehörden zugewiesen. Dem ist der RFG. für die GrErwSt. gefolgt. Dabei ist er aber keineswegs von wirtschaftlichen Erwägungen ausgegangen. Die Rspr. ruht vielmehr durchaus auf privatrechtlichen Gedankengängen, da angenommen wird, daß nicht getrennte Geschäfte über Bewegliches und über Unbewegliches geschlossen sind. Die Angaben über Einzelpreise sind also nicht rechtsgeschäftlicher, sondern nur tatsächlicher Art. Ebenso waren für den RFG. bei Zuzilligung von Steuerfreiheit nach § 8 Nr. 4 GrErwStG. wohl kaum besondere wirtschaftliche Gründe maßgebend, als ein Sohn des bisherigen Eigentümers das Grundstück in der Zwangsversteigerung erworben hatte. Ball weist darauf hin, daß es sich hier um einen ursprünglichen und nicht um einen abgeleiteten Erwerb gehandelt habe. Indessen hat er, wie es scheint, übersehen, daß das GrErwStG. die Steuer gar nicht an einen abgeleiteten Erwerb, sondern an den Übergang des Eigentums schlechthin knüpft, und daß es, wie verschiedene Vorschriften klar ergeben (z. B. § 14), den Erwerb in der Zwangsversteigerung als einen solchen Eigentumsübergang ansieht.

Nach Ball ist, wenn das Steuerrecht einen privatrechtlichen Ausdruck verwendet, damit allein nicht gesagt, daß der Ausdruck steuerlich den besonderen bürgerlich-rechtlichen Begriff haben soll; er hält im Gegenteil die Anknüpfung an das Privatrecht nur für einen Notbehelf wegen der Ähnlichkeit der Sache. Das ist ein äußerst gefährlicher Satz, und ich halte ihn auch nicht für richtig. Ist sich Ball wohl bewußt, daß die Steuergesetze von Begriffen des Privatrechts und anderer Rechtszweige förmlich wimmeln, und daß man bei den meisten nie zweifelhaft gewesen ist, daß sie grundsätzlich aus den anderen Rechtszweigen auszulegen sind?

Von seinem Standpunkt aus kommt Ball folgerichtig zu dem Ergebnisse, daß es eine Steuerumgehung eigentlich nicht geben kann. Denn stets, wenn jemand durch Handlungen irgendwelcher Art die Steuerpflicht vermeiden oder vermindern will, führt die wirtschaftliche Betrachtungsweise seines Vorgehens dazu, doch die zutreffende Steuer zu rechtserheben. Träfe die Auffassung Balls zu, so wäre den Finanzbehörden und Steuergerichten eine unmögliche Aufgabe zugewiesen. Schon die richtige Übersetzung privatrechtlicher Begriffe ins Steuerrecht bietet fast unüberwindliche Schwierigkeiten. Aber die Frage, wann ein an sich steuerfreier Tatbestand wegen seiner wirtschaftlichen Tragweite gleichwohl, auch ohne daß es im Gesetze besonders vorgehoben ist, zu einem steuerpflichtigen gestempelt werden soll, muß zu völliger Willkür führen. Ich führe ein Beispiel an: Nach § 6 zu a des KapVerkStG. wird bei Erhöhung des Stammkapitals einer GmbH. Gesellschaftsteuer erhoben. § 6 zu c stellt hier einen Ersatztatbestand auf für den Fall, daß die Gesellschafter, statt Einzahlungen auf eine Kapitalerhöhung zu machen, Darlehen geben. Das ist rechtlich und wirtschaftlich etwas ganz anderes. Und doch ist Festsetzung der Steuerpflicht geboten, weil die Form des Darlehens leicht die Form der Kapitalerhöhung vertreten kann. Die Gründe, die zur Wahl der Darlehensform führen, brauchen keineswegs auf Steuerumgehungsbahnt zu beruhen; sie können völlig dem wirtschaftlichen Ziel entsprechen und z. B. dahin gehen, daß man in absehbarer Zeit mit Entbehrlichkeit des neu zugeführten Kapitals rechnet und im Falle späterer Entbehrlichkeit die umständlichen Formen der Kapitalherabsetzung vermeiden will. Es ist in der Regel ausgeschlossen, ohne den § 6 zu c zu einer Besteuerung der Darlehen zu kommen, es sei denn, daß man den § 5 A.D. zu Hilfe nähme. Sollte es aber denkbar sein, daß man das Darlehen wie eine Einzahlung auf eine Kapitalerhöhung besteuert, so würden notwendigerweise die größten Meinungsverschiedenheiten auftreten; es würde der oberst-

richterlichen Rspr. bedürfen, um maßgebende Richtlinien aufzustellen, und es würde dann tatsächlich wieder der Zustand eintreten, wie er im § 6 zu c gesetzlich festgelegt ist. Wie weitgehend die Finanzämter die Vorschrift ausgelegt haben, ist bekannt. Erst dem Eingreifen des Ministers und der Rspr. des RFG. ist es zu danken, daß jetzt einigermaßen erträgliche Zustände eingetreten sind. Es ist doch in jedem Falle besser, daß das Gesetz vorschreibt, was rechtens sein soll, anstatt daß erst Verwaltungsverfügungen und die Rspr. Ordnung schaffen.

Mit der Gesamteinstellung von Ball steht es eigentlich im Widerspruch, wenn er den Satz aufstellt: „Die Begriffsbildung im Steuerrecht strebt dahin, äußere (objektive) Merkmale anzuwenden und innere (subjektive) auszuhalten.“ Ich halte diesen Satz für richtig. Denn gerade für die Steuerbehörden muß der für die Besteuerung in Frage kommende Tatbestand klar zutage liegen. Die zahllosen zu behandelnden Fälle lassen es nicht zu, daß jedesmal in die inneren Verhältnisse der Steuerbeteiligten eingedrungen wird, oder daß deren Gedanken erforscht werden. Dazu nötigt aber die wirtschaftliche Betrachtungsweise, da diese auf das Innere weist, während das Recht seinem Wesen nach zur Form, zum Äußerlichen, drängt.

Gerade im Privatrecht besteht das Bedürfnis, die Form, so weit es geht, abzustreifen und in das Wesen der Sache einzudringen. Ich verweise nur auf vielfache Anwendung „wichtiger Gründe“ im neuen Recht, wo früher die Gründe einzeln aufgezählt waren, der Richter also nur wenig Spielraum hatte und nur nach gewissen Äußerlichkeiten zu entscheiden brauchte.

Wenn ich mich grundsätzlich und in vielen Einzelheiten mit Ball nicht in Übereinstimmung befinde, so muß ich doch seinen vielseitigen Darlegungen volle Anerkennung zollen. Er hat das Verdienst, das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht zum ersten Male von Grund aus behandelt zu haben, und niemand, der sich mit dem Gegenstande beschäftigte, wird das Buch unbeachtet lassen können. Im Grunde genommen werden sich die Verschiedenheiten unserer Anschauungen in der Rechtsübung vielleicht gar nicht so stark in entgegengesetztem Sinne auswirken. Wenn ich den Zusammenhang des Steuerrechts mit dem Privatrecht stark betone und die privatrechtlichen Begriffe so lange gelten lasse, als nicht feststeht, daß nach dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung der Vorschrift eine vom Privatrecht abweichende Auslegung geboten ist, lehnt Ball umgekehrt die privatrechtlichen Begriffe ab, ohne indessen den Beweis zu verschließen, daß sie in Einzelheiten doch gelten sollen. Der Unterschied besteht gewissermaßen nur in der verschiedenen Regelung der Beweislast, soweit man hier von einer Beweislast überhaupt sprechen kann. Bei vielen privatrechtlichen Begriffen wird ohne weiteres Einverständnis bestehen, namentlich bei familienrechtlichen, wie Ehe, Scheidung, Vormundschaft, und bei erbrechtlichen, wie Testament, Erbe, Vermächtnisnehmer, ferner bei handelsrechtlichen, wie offene Handelsgesellschaft, Aktiengesellschaft, Selbsthilfsverkauf, Haverei. Bei vielen, wo es auf „Beweis“ nach der einen oder anderen Ansicht ankommt, wird sich ebenfalls schließlich Übereinstimmung ergeben. Nur bei einer kleinen Zahl von Begriffen wird die Verschiedenheit der Auffassungen praktische Bedeutung haben. Aber das ist schon Grund genug, die Ball'sche Auffassung über das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht zu bekämpfen. Vor allem aber ist zu beachten, daß die Ball'sche Auffassung — abgesehen davon, daß sie geeignet ist, den Zusammenhang des Rechtssystems zu gefährden — bei der Anwendung des Steuerrechts ungemein hohe geistige Fähigkeiten voraussetzt, wie sie nun einmal nur bei ganz wenigen zu finden sind. Die Steuerbeteiligten sind aber vor allem auf die unteren Steuerstellen angewiesen, und bei diesen können diese Fähigkeiten naturgemäß nicht so stark vertreten sein, wie bei den höheren. Die Steuerbeamten müssen etwas Greifbares vor sich haben, ebenso wie die Steuerbeteiligten Sicherheit haben wollen. Diese ist aber vorzugsweise bei den in langer Entwicklung festgestellten Privatrechtsbegriffen anzutreffen. Es ist ein schlechter Trost, daß man auf die Rspr. des höchsten Steuergerichts warten kann. Die Ball'sche Auffassung droht zur herrschenden zu werden; sie findet oft Anerkennung, weil sie den unteren Steuerstellen und den Steuer-

beteiligten bequem zu sein scheint. Ich sage „scheint“, weil jeder gern die privatrechtlichen Begriffe so auslegt, wie es ihm im Einzelfalle am besten paßt. Das ist aber Willkür. Wenn z. B. neuerdings ein Finanzamt ausgesprochen hat, daß bei der Frage, ob ausländische Eheleute in Gütergemeinschaft gelebt haben, das internationale Privatrecht ausschleide, so ist das vielleicht auf den Einfluß des PalIschen Buches zurückzuführen. In dem fraglichen Falle wirkte die Auffassung des Finanzamts zugunsten des Reichs, weil nach ihr die Befreiungsvorschrift des § 8 Nr. 2 GrErbStG. hinfällig wurde. Daß aber umgekehrt das Reich meist schlecht wegkommt

würde, wenn man ausländisches Recht nicht anwendet, ist dem Finanzamt offenbar nicht in den Sinn gekommen.

Ein gesunder Mittelweg scheint mir das richtige zu sein. Gerade das Steuerrecht bedarf klarer Begriffe als weithin sichtbarer Wegweiser, damit nicht nur der Steuerbeteiligte sein geschäftliches Handeln danach einrichten kann, sondern damit auch die Finanzbeamten Sicherheit gewinnen und dem Vorwurf entgegen, daß sie Willkür üben³⁾.

³⁾ Mit der hier vertretenen Grundauffassung scheint Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts 1927, I. Band S. 108 übereinzustimmen.

Die Sicherungsübereignung im Steuerbeitreibungsverfahren¹⁾.

Von Privatdozent Dr. A. Liebisch, Leipzig.

Infolge der Kreditnot sind heute die Sicherungsübereignungen durch Besitzkonstitut zu einer alltäglichen Erscheinung geworden. Es kann daher nicht ausbleiben, daß bei Steuerbeitreibungen gegen den Kreditschuldner vielfach die zur Sicherung übereigneten Gegenstände vom FinA. gepfändet werden. Daraus ergibt sich die Frage, ob der Sicherungsgläubiger auf Grund seines Eigentums in der Lage ist, die Freigabe zu verlangen? In der Praxis steht die Entscheidung hierüber nicht den Steuerbehörden, sondern den ordentlichen Gerichten zu; denn der dem § 771 ZPO. nachgebildete § 301 RWbG. verweist den Sicherungsgläubiger ausdrücklich auf den Klageweg. Der RFG. hat sich aber, durch den RFinMin. auf Grund des § 43 RWbG. veranlaßt, gutachtlich zu der Frage dahin geäußert²⁾, daß das Eigentum des Sicherungsgläubigers kein die Veräußerung hinderndes Recht darstellt, sondern daß er die Verwertung der gepfändeten Gegenstände dulden muß und auf Grund entsprechender Anwendung des § 319 RWbG. nur vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös verlangen kann. Dieses Gutachten hat teils Zustimmung³⁾, teils Ablehnung erfahren⁴⁾. Nachdem sich nun das OVG. Königsberg (JW. 1928, 242⁷⁾ dem Gutachten des RFG. angeschlossen hat, erscheint es geboten, nochmals auf das Gutachten einzugehen.

Gegenüber der Pfändung der übereigneten Gegenstände im Wege der Einzelvollstreckung durch einen Privatgläubiger wird das Eigentum des Sicherungsgläubigers in langjähriger ständiger Rspr. des RG. als ein die Veräußerung hinderndes Recht anerkannt, das die Interventionsklage aus § 771 ZPO. begründet. Vorausgesetzt wird aber, daß die Eigentumsübertragung ernstlich gewollt ist und keine unlauteren Zwecke, insbes. Kreditschwindel oder Schädigung anderer Gläubiger, damit verfolgt werden. Ist das der Fall, dann ist die Sicherungsübereignung, wie das RG. stets betont hat, schon privatrechtlich unwirksam, und die sonstigen Gläubiger des Sicherungsgebers sind nicht gehindert, die Vollstreckung in die übereigneten Gegenstände zu betreiben. Das muß mit Rücksicht auf die Ausführungen Pachmayr⁵⁾ ausdrücklich gesagt werden, wonach die Sicherungsübereignung einen Anreiz für den Sicherungsgeber bildet, „im Zusammenspiel mit dem Sicherungsnehmer große Teile seines beweglichen Vermögens dem Sicherungsnehmer wegen einer geringfügigen (!) Forde-

rung zu übereignen und sie dadurch dem Zugriff dritter Gläubiger zu entziehen“. Daher sind auch die Befürchtungen des Senatspräsidenten Becker⁶⁾, die Sicherungsübereignung könne dazu mißbraucht werden, die Beitreibung von Steuern zu vereiteln, gegenstandslos. Derartige Verträge werden vom Privatrecht nicht geschützt⁷⁾. Jene Praxis des RG. gilt aber nur für die Behandlung der Sicherungsübereignung gegenüber einer Einzelvollstreckung. Im Konkurs des Kreditschuldners und Sicherungsübereigners läßt auch das RG. nicht den formalrechtlichen Eigentumserwerb des Sicherungsgläubigers entscheiden, sondern läßt die Sicherungsübereignung auf Grund ihrer wirtschaftlichen Aufgabe nur als Verpfändung gelten. Danach gewährt die Sicherungsübereignung im Konkurs kein Aussonderungs-, sondern nur ein Absonderungsrecht. Würde sich nun das vom RFG. in seinem Gutachten gewonnene Ergebnis, daß das Sicherungseigentum gegenüber der vom Reich wegen rückständiger Steuern betriebenen Einzelvollstreckung die Interventionsklage nicht begründet, in der Praxis durchsetzen, dann hätten wir den unerfreulichen Zustand, daß das Sicherungseigentum bei der Einzelvollstreckung zwar gegenüber einem Privatgläubiger, nicht aber gegenüber dem Steuergläubiger als ein die Veräußerung hinderndes Recht behandelt wird.

Bevor auf die vom RFG. geltend gemachten Gründe für die bevorzugte Behandlung des Reiches eingegangen wird, ist darauf hinzuweisen, daß die Anerkennung des Sicherungseigentums als ein die Interventionsklage begründendes Recht durch das RG. seit Hellwigs Aufsatz über die Gläubigerrolle aus dem Jahre 1911 sowohl in der privatrechtlichen Literatur, als auch von Wirtschaftskreisen lebhaft bekämpft worden ist. Es soll das Sicherungseigentum auch dem privaten Vollstreckungsgläubiger gegenüber nicht nach seiner formalrechtlichen Wirkung, sondern auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach seinem Sicherungszweck beurteilt und ihm daher nur eine pfandrechtliche Wirkung zuerkannt werden, so daß der Sicherungsgläubiger unter entsprechender Anwendung des § 805 ZPO. nicht der Vollstreckung widersprechen, sondern nur vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös verlangen kann. Die Wandlung der reichsgerichtlichen Spruchpraxis nach dieser Richtung wird insbes. auch von Hoeningger vertreten, der erst kürzlich die diese Forderung vertretenden Schriftsteller in der JW. 1927, 717 zusammengestellt hat, so daß hier auf seine Ausführungen Bezug genommen werden kann. Es liegt nicht im Rahmen dieser Ausführungen, hier auf diese rein privatrechtliche Streitfrage einzugehen. Es versteht sich aber von selbst, daß ihre Beantwortung zugleich entscheidend ist für die Wirkung, die der Sicherungsübereignung im Steuerbeitreibungsverfahren zuerkannt wird. Wer es privatrechtlich ablehnt, das Eigentum des Sicherungsgläubigers als ein die Interventionsklage aus § 771 ZPO. begründendes Recht anzusehen, der kommt für die Zwangsvollstreckung durch einen Privatgläubiger zu dem gleichen Ergebnis, das der RFG. im Falle der Steuerbeitreibung anstrebt. Alsdann besteht überhaupt kein Gegensatz mehr in der Behandlung der Sicherungsübereignung in den beiden Vollstreckungsfällen.

¹⁾ Vgl. JW. 1928, 242⁷, 244⁸, 248² und 1927, 717¹, 1766⁴, 1774¹, 1775².

²⁾ RFG. 19, 126. Ohne Begründung auch abgedruckt JW. 1926, 2124³.

³⁾ SenPräf. Becker: StuW. 1926, 1155, 1374; Brautinger: JW. 1926, 2310, der hier seinen früher eingenommenen gegenteiligen Standpunkt JW. 1925, 2425 insbes. hinsichtlich der Unanwendbarkeit des § 4 RWbG. mit Stillhschweigen übergeht; Frießacker: JW. 1926, 2124; Levin: Mitt. StStelle RWb. D. Jnb. 1926, 456; Pachmayr: StuW. 1926, 1214.

⁴⁾ OVGPräf. Karl Becker: DStBl. 1927, 271; Boethke bei Struß, Handbuch des Steuerrechts, 3. Aufl. S. 117; Koch: BankArch. 25, 428; Pape: DStZ. 1926, 967; Senf: Mitt. StStelle RWb. D. Jnb. 1927, 122; Joellner: StA. 1927, 16; RWb. Romm., 6. Aufl., § 930 Anm. 6.

⁵⁾ a. a. D. 1218.

⁶⁾ a. a. D. 1375.

⁷⁾ Vgl. Julius: DStZ. 1927, 1408.

Damit würde das vom RfH. gewonnene Ergebnis bestätigt, aber nicht, weil es sich aus den steuerlichen Rechtsnormen ergibt, sondern einfach, weil es der privatrechtlichen Rechtslage entspricht. Die Begründung würde inselgedessen auch eine ganz andere sein als die jetzige des RfH.

Ob das RG. seine bisherige Praxis jemals aufgeben wird, kann niemand voraussagen. Solange sie besteht, ist es jedenfalls berechtigt, sich auf ihren Boden zu stellen und von diesem Standpunkte aus zu dem Gutachten des RfH. Stellung zu nehmen, und zwar das um so mehr, als auch dieses Gutachten die reichsgerichtliche Praxis zum Ausgangspunkt nimmt und, ohne sie zu bekämpfen, sein Ergebnis nicht etwa auf privatrechtlicher Grundlage, sondern aus steuerlichen Rechtsätzen gewinnt. Damit soll keinerlei Urteil über die Auffassung des RG. abgegeben, vielmehr die Frage, ob nicht die Behandlung der Sicherungsübereignung in der Zwangsvollstreckung eines Privatgläubigers dringend der Reform bedarf, ausdrücklich offen gelassen werden. Das Problem spitzt sich also dahin zu: ist es berechtigt, die Wirkung der Sicherungsübereignung im Falle der Zwangsvollstreckung in die übereigneten Gegenstände verschieden zu behandeln, je nachdem, ob der Vollstreckungsgläubiger die Steuerbehörde oder ein Privatmann ist, ihr also die Eigenschaft eines die Veräußerung hinderns Rechtes bei einer Klage gegen das Reich aus § 301 RAbgD. abzusprechen, ihr dagegen diese Eigenschaft bei einer Klage gegen einen Privatgläubiger aus § 771 ZPO. zuzuerkennen? Die weiteren Ausführungen werden zeigen, daß es sich hierbei nicht um eine gewöhnliche Streitfrage aus dem Steuerbeitreibungsrecht handelt, sondern daß diese Frage in das große Problem über das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht gehört. Das Gutachten des RfH. ist ein Schulbeispiel dafür, auf welche Abwege die extreme, von Ball und Becker vertretene Auffassung über die Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems führt, das ist die Auffassung, daß das Steuerrecht in seiner Begriffsbildung vollkommen selbständig und unabhängig vom Privatrecht sei.

Der RfH. prüft die Frage, ob das Eigentum des Sicherungsgläubigers geeignet ist, die Zwangsvollstreckung des Reiches in die übereigneten Gegenstände zu hindern, unter dem Gesichtspunkt, ob hier der § 80 RAbgD. anwendbar ist. Er erörtert zunächst dessen Bedeutung für das Veranlagungsverfahren, die in einer Abwandlung des privatrechtlichen Eigentumsbegriffes besteht. Vermögenswerte werden danach nicht demjenigen Steuerpflichtigen zugerechnet, der das formalrechtliche Eigentum daran hat, sondern demjenigen, der sie im Besitz hat und wirtschaftlich nutzt. Für die Sicherungsübereignung ergibt sich daraus insbes., daß bei der Steuerveranlagung nicht der Sicherungsgläubiger, sondern der übereignende Schuldner als Eigentümer zu behandeln ist. Daran schließt der RfH. dann die Frage, ob der § 80 auf das Veranlagungsverfahren beschränkt ist, oder ob er auch für das Beitreibungsverfahren Geltung hat. Nach seiner Ansicht handelt es sich um die Auslegung des § 301 RAbgD., und er kommt zu dem Ergebnis, daß die Vorschriften der RAbgD. ein in sich geschlossenes Ganzes bilden, das auch die Regelung der Beitreibung als wesentlichen Bestandteil umfaßt. Die Vorschrift des § 80 könne sich ihrem Wortlaut nach nur auf das ganze Gebiet der Steuergesetzgebung, also auch auf § 301 RAbgD. beziehen. Es könne nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, die Festsetzung der Steuerschuld gegen den übereignenden Schuldner zuzulassen, zugleich aber die Beitreibung wegen dieses Steueranspruches gerade in die Gegenstände, auf die sich der § 80 bezieht, zu versagen. Dann würde die Vorschrift in der Hauptsache ihren Zweck verfehlen. Bemerkenswert ist, daß der RfH. auf Grund dieses Ergebnisses nicht nötig hat, die Anwendbarkeit des § 4 RAbgD. zu prüfen und ihn inselgedessen auch gar nicht erwähnt, sondern dem Sicherungsgläubiger ein die Veräußerung hinderndes Recht lediglich wegen des § 80 abspricht.

Gegen die Beweisführung des RfH. hat insbes. Pape, zugleich der schärfste Gegner des Gutachtens, folgendes ausgeführt: Der § 80 steht in dem mit „Besteuerung“ überschriebenen II. Teil der RAbgD. und dort wieder unter den Vorschriften des I. Abschnittes 2. Teil, die die Entstehung und Fälligkeit des Steueranspruches behandeln. Die besonderen für

die Feststellung des Steueranspruches gegebenen Vorschriften dürfen aber nicht ohne weiteres auf die Vorschriften über die Beitreibung des festgestellten Anspruches angewendet werden; insbes. auch dann nicht, wenn damit spezifische Besteuerungsnormen auf Personen angewendet werden, die zum Reiche in keinerlei Rechtsbeziehung stehen. Dem ist zu beachten, daß der Sicherungsgläubiger, dessen Recht doch der Beurteilung unterliegt, nicht durch ein Steuerschuldverhältnis mit dem Reiche verknüpft ist. Der gleiche Gedankengang findet sich, zum Teil unabhängig von Pape, bei den übrigen Gegnern des Gutachtens und in den gerichtlichen Entscheidungen.

Pape hält nun aus diesem Grunde nicht nur den vom RfH. allein angewendeten § 80, sondern auch den § 4 RAbgD., der ganz allgemein den Grundsatz wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht vorschreibt, für unanwendbar. Es ist auch ganz sicher nötig, sich bei Lösung des Problems mit der Anwendbarkeit des § 4 auseinanderzusetzen; denn in Ergänzung des Gutachtens zieht Senatspräsident Becker noch den § 4 unterstützend heran, während Brautinger: JW. 1926, 2310 für die Beschränkung des § 80 auf das Veranlagungsverfahren eintritt, aber das Ergebnis des Gutachtens ausschließlich auf Grund des § 4 billigt. Aber auch eine Anwendung des § 4 kommt nicht in Betracht. Zur Unterstützung und Ergänzung der von anderen vorgebrachten Gründe soll hier noch auf einen Umstand hingewiesen werden, der bisher von den Gegnern des Gutachtens mehr gefühlt, als mit der erforderlichen Klarheit ausgesprochen worden ist.

Nach dem Gutachten hängt die Entscheidung des Problems von der Auslegung des § 301 RAbgD. ab. Es soll sich darum handeln, ob der § 80 auf § 301 anwendbar ist, und der RfH. bejaht dies, so daß die Auslegung des § 301 nicht nach formalrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erfolgen hat^{*)}. Wenn die Fragestellung des RfH. richtig wäre, dann müßte der § 301 etwa dahin lauten: „Wenn ein Dritter gegenüber der vollstreckenden Steuerbehörde ein die Veräußerung hinderndes Recht behauptet, dann ist die Wirksamkeit dieses Rechtes nach steuerrechtlichen und nicht nach außersteuerrechtlichen, allgemeinen Rechtsnormen zu beurteilen.“ Davon ist aber gar keine Rede. Der § 301 sagt gar nichts darüber, nach welchen Rechtsätzen über das Recht des Dritten und seine Eigenschaft, die Veräußerung durch den Steuergläubiger zu hindern, zu entscheiden ist. Er besagt weiter nichts, als daß der Dritte das von ihm behauptete Recht im Wege der Klage geltend zu machen hat. Die Dinge liegen hier genau wie bei der Interventionsklage nach § 771 ZPO. Auch er besagt nichts weiter, als daß Dritte, die einer Zwangsvollstreckung widersprechen wollen, diesen Widerspruch durch Klage geltend zu machen haben. Ob das Recht des Dritten geeignet ist, diesen Widerspruch zu begründen, ergibt sich nicht aus § 771, sondern aus seiner materiell-rechtlichen Natur und Wirksamkeit. Noch nie haben die ordentlichen Gerichte behauptet, die Entscheidung der Frage, ob das vom Interventionskläger geltend gemachte Recht der vom Vollstreckungsgläubiger betriebenen Zwangsvollstreckung entgegenstehe, sei von einer Auslegung des § 771 ZPO. abhängig. Darüber entscheidet das materielle Recht, nie und nimmer § 771.

Das selbe gilt auch für den § 301 RAbgD. Er gibt dem Sicherungsgläubiger die Klage gegen das Reich vor den ordentlichen Gerichten, er sagt aber mit keiner Silbe etwas darüber, nach welchen Rechtsätzen dieser Rechtsstreit zu entscheiden ist. Die Entscheidung erfolgt auch in diesem Falle nach materiellem Recht, und das ist, da der Sicherungsgläubiger seine Interventionsklage auf Eigentum stützt, das bürgerliche Recht. Auszulegen sind nicht die Worte „ein die Veräußerung hinderndes Recht“ im § 301, sondern die materiellen Rechtsätze, aus denen der Interventionskläger sein Recht herleitet, hier also die Rechtsätze über das Eigentum. Es ist demnach ein grundsätzlicher Irrtum, wenn der RfH. die Beantwortung der ihm gestellten Frage von einer Auslegung des § 301 und der

^{*)} Schäfer noch faßt SenPräs. Becker a. a. D. 1157, 1375 die Frage dahin, ob die Worte „ein die Veräußerung hinderndes Recht“ im § 301 RAbgD. nach Steuerrecht oder nach bürgerlichem Recht auszulegen sind.

Anwendung des § 80 auf ihn abhängig macht. Die zur Lösung erforderliche richtige Fragestellung muß folgendermaßen lauten: Sind auf das vom Sicherungsgläubiger geltend gemachte Eigentum die Vorschriften der RAbgD. anwendbar, d. h. muß er sich gefallen lassen, daß bei der Zwangsvollstreckung durch den Steuergläubiger sein Recht nicht ausschließlich nach privatrechtlichen Grundsätzen, sondern unter Anwendung steuerrechtlicher Grundsätze nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilt wird? Bei der Beantwortung bleibt der § 301 aus den angegebenen Gründen vollkommen aus dem Spiele. Gegenüber dem Gutachten des RStJ. gilt es, diese selbstverständliche Tatsache erst wieder mit voller Schärfe zu erkennen, denn die „Auslegung des § 301“ durchzieht wie ein roter Faden die Ausführungen derjenigen Schriftsteller, die sich dem Gutachten anschließen⁹⁾.

An der Hand dieser wiedergewonnenen Erkenntnis bereitet die Lösung keine Schwierigkeiten mehr. Inbes. zeigt sich nun der schon anderweit hervorgehobene Umstand, daß zwischen dem Reich und dem Sicherungsgläubiger auch nicht der Schatten einer Rechtsbeziehung besteht, in seiner vollen Tragweite. Die Frage, ob der § 80 auf den § 301 anwendbar sei, ist abgetan, und die unmittelbare Beurteilung des vom Sicherungsgläubiger geltend gemachten Eigentums nach § 80 ist ausgeschlossen, weil der Sicherungsgläubiger nicht in einem Steuerschuldverhältnis zum Reiche steht, dessen Vorhandensein § 80 nach seiner ganzen Stellung im System der RAbgD. voraussetzt. Erst recht erweist sich nun auch der § 4 RAbgD. als unanwendbar. Wenn der RStJ. recht hätte, daß das Recht des Sicherungsgläubigers durch Auslegung des § 301 zu beurteilen wäre, dann wäre in der Tat um § 4 gar nicht herumzukommen, denn § 301 ist sicherlich eine Steuerrechtsnorm, und die Gründe, die gegen eine Anwendung des § 80 auf § 301 sprechen, könnten nicht gegen die Anwendung des § 4 geltend gemacht werden. Nachdem aber klargestellt ist, daß das Sicherungseigentum nur nach materiellem Recht zu beurteilen ist und der § 301 RAbgD. dabei vollständig ausscheidet, kann es sich nur noch um die Frage handeln, ob das Recht des Sicherungsgläubigers lediglich nach Privatrecht zu beurteilen ist oder ob die bürgerlichen Rechtsätze über den Eigentumserwerb nach § 4 RAbgD. auszulegen sind! Die Auslegung privatrechtlicher Rechtsbegriffe auf Grund der von § 4 geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfordert aber, daß der auszulegende privatrechtliche Begriff zum Inhalt eines Steuerrechtsatzes gemacht worden ist, denn der § 4 gilt ausdrücklich nur für die Auslegung von Steuergesetzen. Er setzt also voraus, daß diejenige Person, gegen die er angewendet werden soll, durch ein Steuergesetz erfaßt und dadurch eine Rechtsbeziehung zwischen dieser Person und dem Steuergläubiger hergestellt wird. Ein Steuergesetz, um dessen Auslegung es sich im Verhältnis zum Sicherungsgläubiger bei Beurteilung des von ihm geltend gemachten Rechtes handeln könnte, ist aber gar nicht vorhanden, und damit scheidet auch die Anwendbarkeit des § 4 aus. Seine Interventionsklage ist rein nach bürgerlichem Recht zu entscheiden, und solange das RG. überhaupt das Eigentum des Sicherungsgläubigers bei der Einzelvollstreckung als ein die Veräußerung hinderndes Recht anerkennt, muß das auch gelten, wenn der Vollstreckungsgläubiger die Steuerbehörde ist. Das Reich hat also bei der Interventionsklage keine andere Stellung als jeder private Vollstreckungsgläubiger auch.

Der Vollständigkeit halber ist noch zu bemerken, daß auch der Hinweis des Gutachtens auf die abweichende Beurteilung des Sicherungseigentums im Konkursverfahren am vorstehenden Ergebnis nichts ändern kann. Die besondere Behandlung der Sicherungsübereignung im Konkursrecht hat ihre volle Berechtigung, weil es sich hier um eine Generalreklution handelt, an der alle persönlichen Gläubiger des Gemeinschuldners beteiligt sind. Die nur ein Absonderungsrecht ergebende wirtschaftliche Betrachtungsweise führt nicht zur Bevorzugung eines einzelnen Vollstreckungsgläubigers, sondern dient den besonderen Zwecken des Konkursverfahrens und kommt sämtlichen Gläubigern zugute. Die lediglich zugunsten des Reiches vorgenommene wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Ein-

zelvollstreckung führt aber zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung gegenüber allen anderen privaten Vollstreckungsgläubigern, zu der das positive Steuerrecht keine Handhabe bietet.

Der Irrtum, dem der RStJ. in seinem Gutachten verfallen ist, ist offensichtlich veranlaßt durch die Treibhausblüte der Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems, die in dem Bestreben gipfelt, das Steuerrecht vollständig vom Privatrecht loszulösen und seine Begriffsbildung restlos zu verselbständigen. Nur dieser Gedanke macht es erklärlich, daß der RStJ. vollkommen den Blick dafür verlieren konnte, daß der von ihm zu beurteilenden Frage kein irgendwie geartetes Steuerrechtsverhältnis zugrunde liegt, so daß für die Beantwortung steuerrechtliche Grundsätze gar nicht in Betracht kamen; denn daß der Steuerfiskus an der Lösung irgendeines rechtlichen Problems interessiert ist, schafft doch noch lange kein Steuerrechtsverhältnis¹⁰⁾. Der Versuch, die Lösung der Frage durch Auslegung einer Vorschrift der RAbgD., an der nichts auszuliegen ist, zu gewinnen, wäre nicht unternommen worden, wenn man sich nicht von dem Gedanken der Loslösung vom Privatrecht um jeden Preis hätte beherrschen lassen. Es wäre dann nicht verkannt worden, daß es sich gar nicht um Anwendung eines privatrechtlichen Begriffes im Rahmen eines steuerrechtlichen Falles, also um das Verhältnis von Steuerrecht und Privatrecht, handelt, sondern daß die Rechtsstellung des Sicherungsgläubigers gegenüber dem Reiche jeder steuerrechtlichen Grundlage entbehrt, die Frage daher trotz ihrer Beziehung zum Reiche ihre rein privatrechtliche Eigenart bewahrt. Aus diesem Ergebnis folgt schließlich, daß die Voraussetzungen für eine gutachtliche Äußerung des RStJ. zu dieser Frage nach § 43 RAbgD. überhaupt nicht vorlagen, so daß der RStJ. bei richtiger Erkenntnis der Rechtslage die Erstattung des Gutachtens überhaupt hätte ablehnen müssen¹¹⁾.

Das OLG. Königsberg schließt sich a. a. D. in seiner Begründung dem Gutachten vollkommen an und fügt lediglich den kurzen, aber inhaltsschweren Satz hinzu, der § 80 RAbgD. gelte auch für das Beitreibungsverfahren der RAbgD. und betreffe insofern die Beziehungen nicht nur zwischen Steuerfiskus und Steuerschuldner, sondern auch dessen Beziehungen zu dritten Personen. Dieser Satz ist mit der Rechtsstaatsidee schlechterdings unvereinbar. Wenn der Eingriff in die Rechtsphäre dritter, d. h. solcher Personen, die außerhalb des Steuerrechtsverhältnisses stehen, ohne weiteres zulässig wäre, hätte sich der RStJ. nicht zu bemühen

¹⁰⁾ Ball behauptet in seiner Einführung in das Steuerrecht, 4. Aufl. S. 100, die Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems sei von der herrschenden Auffassung als Grundriß anerkannt. In Wahrheit wird diese extreme Theorie im Schrifttum nur noch von Senfbr. Becker vertreten, im übrigen allgemein nicht gebilligt; vgl. Bü h l e r, Lehrbuch des Steuerrechts I S. 105; Geiler; StW. 1927, 518/19; Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl. S. 40 Anm. 4; insbes. die hervorragende Studie von Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, Vierteljahrschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, 132 ff., 153 ff., 180 ff. und in Heft 3 der Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer: Hensel S. 94 ff.; Apelt S. 122 ff.; Hensel und Nawiasky S. 124. — Nichts liegt mir ferner, als zu behaupten, das Steuerrecht habe übernommene privatrechtliche Begriffe unbesehen anzuwenden. Aber das Ziel muß möglichstste Einheitlichkeit in der Begriffsbildung und nicht unbedingte Loslösung sein.

¹¹⁾ Damit ist auch die Behauptung Pachmahr's: StW. 1927, 1215 widerlegt, das Gutachten sei für die Entwicklung einer selbständigen steuerrechtlichen Begriffsbildung von größter Bedeutung. Seine weiteren Ausführungen zu dem Gutachten verdienen aber weitest Verbreitung. Er mißbilligt, daß das Gutachten der Sicherungsübereignung gegenüber dem Reich überhaupt noch die beschränkte pfandrechtliche Wirkung auf Grund von § 319 RAbgD. zuerkennt und dem Sicherungsgläubiger einen Anspruch auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös einräumt. Richtiger wäre es gewesen, ihr dem Reich gegenüber jede Wirkung abzusprechen. § 319 RAbgD. sei eine aus der ZPD. übernommene Spezialbestimmung, die zu der grundsätzlichen Regelung der RAbgD. in einem gewissen Widerspruch stehe. Die Bestimmung, die lediglich dem Privatinteresse des einzelnen dient, müsse eng nach bürgerlich-rechtlichen Gesichtspunkten ausgelegt werden. Es könnten nicht unter Anwendung der Auslegungsgrundsätze der RAbgD. alle möglichen Rechtslagen unter § 319 eingereiht werden. — Also wenn damit ein Vorteil für das Reich erzielt werden kann, dann ist sogar die Auslegung steuerrechtlicher Rechtsätze nach bürgerlich-rechtlichen Gedanken gerade gut genug.

⁹⁾ Vgl. das oben Anm. 3 angegebene Schrifttum und neuestens Frießecke: DStBl. 1927, 665.

brauchen, das ihm wünschenswert erscheinende Ergebnis auf § 301 zu stützen.

Diese Ausführungen zeigen, daß die Wirkung der Sicherungsübereignung in der Einzelvollstreckung auch dem Reiche gegenüber eine rein privatrechtliche Frage bleibt. Sie kann allen Vollstreckungsgläubigern gegenüber nur einheitlich gelöst werden. Das Steuerrecht bietet keine Handhabe dafür, dem Reiche eine bevorzugte Stellung gegenüber privaten Vollstreckungsgläubigern einzuräumen. Wenn es richtig ist, daß die bisherige Behandlung der Sicherungsübereignung durch die Praxis mit der herrschenden Gläubigernot nicht mehr vereinbar ist, dann muß auf der ganzen Linie eine Änderung herbeigeführt werden. Es gibt daher für das R.G. nur die beiden Möglichkeiten, entweder mit seiner bisherigen Praxis, die Sicherungsübereignung als ein die Veräußerung hinderndes Recht zu behandeln, allen Vollstreckungsgläubigern gegenüber zu brechen, oder aber, wenn es dazu keine Veranlassung zu haben glaubt, auch dem Reiche gegenüber bei der Steuerbeitreibung an seiner bisherigen Auffassung festzuhalten. Für eine verschiedene Behandlung der Privatgläubiger und des Steuergläubigers fehlt es an der gesetzlichen Grundlage. Insofern möchten diese Ausführungen eine Ergänzung sein zu der von Hoeniger, JW. 1927, 717 an der Entscheidung des O.G. Danzig geübten Kritik, in der dieser Gedanke nicht genügend zum Ausdruck kommt.

Zum Schluß sei noch auf eine eigenartige Stellungnahme im neuesten Schrifttum zu der hier behandelten Frage hingewiesen. Sicherungsübereignung erfolgt nicht nur zugunsten privater Geldgeber, sondern das Reich selbst macht ausgiebig Gebrauch von diesem Institut zur Sicherung seiner Steuer-

forderungen¹²⁾. Das Gutachten des R.F.H. streift diese Tatsache ebenfalls, ohne sich darüber zu äußern, wie nun die Sicherungsübereignung zu beurteilen ist, wenn das Reich als Interventionskläger auftritt. Das tun dagegen Bendele und Wolfbauer, Oberregierungsräte beim F.Fin.V. München, in ihrer kürzlich erschienenen Schrift über das Steuerrecht der R.Abg.D. für das Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern. Auf S. 103 erklären sie unter Berufung auf das Gutachten, daß das Eigentum des Sicherungsgläubigers die Vollstreckung durch das Reich nicht hindert, sondern „steuerrechtlich“ für die Beitreibung wie ein Pfandrecht wirkt. In der Anmerkung heißt es dazu: „Das gleiche gilt jedoch nicht für den Fall der Sicherungsübereignung an das Reich als Form der Sicherheitsleistung,“ und auf S. 17 wird ausgeführt, daß die Sicherungsübereignung für das F.Fin.V. ein voll wirksames Eigentum schafft, das mit der Klage aus § 771 mit Erfolg geltend gemacht werden kann. Die Verfasser halten es nicht für der Mühe wert, diese Ungereimtheit irgendwie zu begründen. Wenn es um das Interesse des Reiches geht, ist die reichsgerichtliche Praxis offenbar gerade recht, und da ist von „Gläubigernot“ und dem Bedürfnis nach einer Reform in der Behandlung der Sicherungsübereignung nichts zu hören. Die Selbstverständlichkeit, mit der hier von Vertretern der Finanzbehörde das Messen nach zweierlei Maß für richtig befunden wird und die in Anm. 11 wiedergegebenen Ausführungen Bachmays sind erschreckende Beispiele dafür, wie krasser Fiskalismus eine rein rechtliche Denkweise zu verdrängen vermag.

¹²⁾ Vgl. Senf: StA. 1926, 209; Lehmann: Mitt. StStell. RVerb. D. Jnd. 1926, 454.

Kleinere Aufsätze.

Wie wirkt die Aufhebung eines rechtswidrigen Finanzbefehls?

Im Februar hatte ein F.Fin.V. auf Grund von § 200 R.Abg.D. einem Steuerberater seine Tätigkeit untersagt; Ende Sept. 1924 wurde diese Verfügung des F.Fin.V. durch Beschl. des R.F.H. aufgehoben. In der Zwischenzeit war der Steuerberater wiederum tätig geworden, und es waren ihm deshalb im April 1924 Ungehorsamsstrafen für den Fall weiterer Beratungstätigkeit angedroht. Zur Festsetzung von Zwangsstrafen ist es anscheinend nicht gekommen. Die zeitlich zwischen dem ursprünglichen Verbot des F.Fin.V. und der endgültigen Aufhebung dieses Verbots durch den Beschl. des R.F.H. liegenden Strafandrohungsverfügungen ihrerseits aufzuheben, hat der R.F.H. Gr. S. 3/24 v. 15. Dez. 1924: R.F.H. 15, 180 f. abgelehnt. Entgegen abweichender Auffassung in früheren Entsch. (R.F.H. 5, 170; 6, 139; 8, 1; 8, 206) hat der R.F.H. damit eine rückwirkende Kraft der Aufhebung eines sachlich rechtswidrigen Finanzbefehls verneint. „Bei der sachlichen Entsch.“, heißt es in den Gründen dieses bedeutsamen Urts., „ist von dem das gesamte Verwaltungsrecht beherrschenden Grundsatze auszugehen, daß Anordnungen der Obergkeiten befolgt werden müssen, solange sie bestehen, daß sie demgemäß ohne weiteres vollstreckbar sind und daß ihre etwaige Aufhebung nicht zurück-, sondern erst vom Zeitpunkt des Erlasses der Aufhebungsverfügung an wirkt, soweit nicht im einzelnen aus dem Gesetz oder aus der aufhebenden Verfügung (vgl. § 78 Abs. 2 R.Abg.D.) selbst etwas anderes ergibt. . . Solange die Anordnung besteht, hat sie, gedeckt durch die Autorität des Staates, Pflichten erzeugt und muß befolgt werden. Es ist mit dem öffentlichen Interesse unverträglich, daß gegenüber einer Verwaltungsanordnung, insbes. einem Finanzbefehl, der Pflichten es in der Hand haben sollte, sich der Anordnung zunächst zu entziehen, in der vielleicht nicht unbegründeten Hoffnung, daß er später aus Gründen, die die anordnende Behörde unter Umständen noch gar nicht kennt, eine Aufhebung der Anordnung mit rückwirkender Kraft erreichen würde.“

Diese Entsch. hat sich eine sehr herbe Kritik Böhlers in dem bisher erschienenen ersten Band seines „Lehrbuchs des Steuerrechts“ zugezogen. Bereits im Vorwort des übrigens ausgezeichneten Werkes kennzeichnet sie Böhler als eine „folgeschwere Fehlentscheidung“, und im Verlauf der Darstellung spricht er von einem „Verstoß gegen den Sinn des Gesetzes, ja gegen den Geist des Rechts überhaupt“. Für Böhler ist es ganz selbstverständlich, daß dann, wenn eine primäre Anordnung sachlich ungerechtfertigt war und

niemals hätte ergehen dürfen, auch die auf dieser primären Anordnung errichteten Verfügungen nachträglich, nämlich nach Aufhebung der primären Anordnung, in sich zusammenfallen; denn es müßte nach Möglichkeit derjenige Zustand hergestellt werden, der sich ergeben hätte, wenn die rechtswidrige primäre Anordnung nicht ergangen wäre.

Weder der R.F.H. noch auch Böhler haben zur Stützung ihrer Ansicht die verwaltungsrechtliche Literatur herangezogen. Böhler hätte sich vor allem auf Otto Mayer berufen können. Otto Mayer spricht es jedenfalls für den Polizeibefehl klar aus, daß bei Ungültigerklärung wegen Rechtswidrigkeit des Befehls mit seiner Aufhebung nicht nur die Gehorsamspflichten, die er hat entstehen lassen, beseitigt werden, sondern daß auch automatisch den selbständigen Rechtsfolgen an Strafbarkeiten mit rückwirkender Kraft der Befehlsentziehung am besten entspreche²⁾. Gleicher Ansicht ist Formann, da bei Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsbefehls die Aufhebung ex tunc dem Wesen der Anfechtung am besten entspreche³⁾. Herritt ist ebenfalls der Meinung, daß der sachlich gesetzwidrige (formell rechtmäßige) Verwaltungsakt zunächst rechtswirksam und lediglich anfechtbar (vernichtbar) ist; ob aber die nachherige Aufhebung des Befehls wegen Rechtswidrigkeit ex tunc oder nur ex nunc wirkt, darüber spricht er sich nicht aus⁴⁾. Dagegen hätte der R.F.H. für seine Rechtsansicht insbes. auf Walter Zellinek verweisen können, denn Zellinek verwirft die Annahme einer Rückwirkung bei Aufhebung eines Verwaltungsbefehls gerade deshalb, weil alsdann auch die inzwischen eingetretenen Ungehorsamsfolgen beseitigt werden müßten: der ungehorsame Soldat könne nicht mehr strafrechtlich verfolgt, der ungehorsame Gewerbetreibende nicht mehr mit einer Zwangsstrafe belegt werden⁵⁾. Vor allem aber steht das R.G. auf dem gleichen Standpunkt, wie die Entsch. zu § 113 StGB. zeigen. Denn das R.G. bestraft denjenigen, der irrig die rechtmäßige Amtsausübung für rechtswidrig hält, mit der Begründung, daß „die entgegenstehende Auffassung . . . folgerichtig zur vollständigen Auflösung der Staatsordnung führen“ müsse (R.G.St. 22, 300 f.⁶⁾).

²⁾ Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, I. Band, 3. Aufl. 1924, § 21, S. 239.

³⁾ Formann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, Berlin 1910, S. 315.

⁴⁾ Herritt, Grundrissen des Verwaltungsrechts, Tübingen 1921, § 23, S. 289/90.

⁵⁾ Walter Zellinek, Der fehlerhafte Staatsakt und seine Wirkungen, 1908, S. 52, 53, 146.

⁶⁾ Auf diesen Zusammenhang mit dem behandelten Problem weist zutreffend v. Hippel, Untersuchungen zum Problem des fehlerhaften Staatsaktes, Berlin 1924, S. 95 ff. hin.

¹⁾ Böhler, Lehrbuch des Steuerrechts, I. Band: Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, § 53, S. 346.

Schon die weitgehende Divergenz der wiedergegebenen Ansichten zeigt, daß der Gegensatz der beiden Auffassungen tiefer wurzelt als im Gebiet der formalen Rechtslogik, nämlich in der staatspolitischen Grundanschauung. Auch ist es kein Zufall, daß die Theoretiker überwiegend der streng rechtsstaatlich orientierten Meinung Böhlers sind, während die Praktiker der höchsten Gerichte hier nicht die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes für das letztentscheidende Kriterium erachten, sondern darüber die Autorität des Staates und den Schutz der Verwaltungsbehörden bei dem Vollzuge der Gesetze stellen. Nur bei dieser Auffassung wird man jedenfalls der Praxis der Verwaltung allein gerecht. Zwei Momente fallen hier in die Waagschale: die häufige Unsicherheit darüber, was materiell Rechtens ist, und die erhebliche Zeit, die gewöhnlich verstreicht, bis die letzte Instanz ihr bindendes Wort gesprochen hat. Allerdings ist auch Bühler der Ansicht, daß ein angezogener Verwaltungsbefehl zunächst, nämlich bis zu seiner etwaigen Ungültigerklärung durch die letzte Instanz, vollzogen und gegebenenfalls auch von der Verwaltungsbehörde zwangsweise durchgeführt werden soll; allein welcher Verwaltungsbeamte möchte dann noch in einer materiellrechtlich zweifelhaft liegenden und vor den Verwaltungsgerichten anhängigen Verwaltungssache Durchführungsmassnahmen treffen, wenn er befürchten müßte, daß außer der ursprünglichen Anordnung auch die späteren, zunächst rechtmäßig scheinenden Maßnahmen in der Folge beseitigt werden könnten? Der angeborenen Farbe der Entschließung der Verwaltung würde bei einer Rspr. i. S. Bühlers wirklich des Gedankens Blässe angekränkt, und die Durchführung von angefochtenen Verwaltungsbefehlen würde bei anfänglich zweifelhaft erscheinender Rechtslage zum Schaden der Allgemeinheit so lange unterbleiben, bis die letzte Instanz ihr Wort gesprochen und gegebenenfalls die Rechtmäßigkeit des ursprünglichen Verwaltungsbefehls festgestellt hätte. Daß alsdann belastende Verfügungen von Verwaltungsbehörden in weit größerem Umfange als bisher von den Betroffenen in der insoweit ziemlich sicheren Hoffnung, zunächst einmal Zeit zu gewinnen, angefochten werden würden, wird keinem Praktiker zweifelhaft sein.

Gleichwohl hat aber auch die Ansicht Bühlers ihren berechtigten praktischen Kern. Die sehr bedenklliche Wirkung der jetzigen Rechtsauffassung des RFG. sieht Bühler darin, daß „die Steuerbehörden auch auf Grund noch so ungerechtfertigter primärer Anordnungen, die nachher mit Sicherheit aufgehoben werden, den Steuerpflichtigen auf alle Fälle durch auf sie gestützte Anordnungen großes, und zwar dauerndes Unrecht zufügen können“⁷⁾. Das hat der RFG. mit seiner Entsch. sicher nicht gewollt, und diese Folge ergibt sich auch nicht aus ihr. Die These und die Antithese drängen hier zur Synthese. Gewiß müssen, wie die RFG-Entsch. zutreffend sagt, Verwaltungsanordnungen auch dann, wenn sie im Rechtsmittelzuge angefochten werden, grundsätzlich bis zu ihrer etwaigen Aufhebung, befolgt und von den Verwaltungsbehörden auch durchgeführt werden; unrichtig ist es dagegen, daß die Verwaltungsbehörden unter allen Umständen auch auf ihren sofortigen Vollzug bestehen müßten. Vielmehr greift hier mit besonderem Nachdruck der allgemeine Grundsatz des § 6 RWbG. ein, demzufolge die Behörden bei gegebenem verwaltungsmäßigen Ermessen ihre Entsch. nach Recht und Billigkeit zu treffen haben. Recht und billig und damit im Rahmen ihrer Befugnisse handelt aber eine Verwaltungsbehörde nur dann, wenn sie bei erfolgter Anfechtung eines Verwaltungsbefehls genau überprüft, ob der angefochtene Befehl sofort durchgeführt werden muß oder ob er einstweilen in der Schwebe und unausgeführt gelassen werden mag. Die Prüfung muß sich auf dreierlei Momente erstrecken: zunächst nochmals auf die Gesetzmäßigkeit des ergangenen Befehls und damit auf die Auslichten des Rechtsmittels, sodann auf das Interesse des Staates an der sofortigen (im Gegensatz zur etwaigen späteren, nach Ergehen der letztinstanzlichen Entsch. zu bewirkenden) Durchführung des angegriffenen Verwaltungsbefehls und — last not least — auf die Berücksichtigung der Interessen des Betroffenen, seine eventuelle Schädigung bei sofortiger Durchführung und etwaiger darauf folgender Ungültigerklärung des Befehls. Nur dann, wenn die Behörde bei gewissenhafter Prüfung dieser Momente zu der Überzeugung von der Notwendigkeit der sofortigen Durchführung des angefochtenen Verwaltungsbefehls gekommen ist, handelt sie gesetzmäßig, wenn sie ihn sogleich und vielleicht zwangsweise durchführt. Aber die Rechtmäßigkeit dieses Handelns bei der sofortigen Durchführung haben die Verwaltungsgerichte bei der Entsch. über die Rechtmäßigkeit der ergriffenen Zwischenmaßnahmen genau zu prüfen, und insoweit bedarf allerdings die Plen-Entsch. des RFG. einer wesentlich einschränkenden Ergänzung. Bei einer solchen Auslegung der höchstgerichtlichen Entsch. erweist sich Bühlers Befürchtung, die Steuerbehörden könnten nunmehr auf Grund noch so ungerechtfertigter primärer Anordnungen dem Steuerpflichtigen durch auf sie gestützte Zwischenanordnungen großes und dauerndes Unrecht zufügen, als unbegründet. Anders kann es auch nicht wohl sein. Denn Willkürmaßnahmen und grobe Ermessenüberschreitungen von Verwaltungsbehörden dürfen in einem Rechtsstaat niemals und nirgends Bestand haben.

RegR. Dr. Bauk, Hamburg.

Sind Hauszinssteuerdarlehn als öffentliche Mittel i. S. des § 33 Abs. 3 MSchG. anzusehen?

Eine entscheidende Beantwortung dieser Frage ist bislang in Theorie und Praxis noch nicht erfolgt. Es erscheint deshalb angebracht, in Kürze die verschiedenen Meinungen über diese Frage barzutragen. Preußen hat von dem ihm in § 33 Abs. 3 gestatteten Anordnungsrecht durch WD. des VolksMin. v. 7. April 1924 Gebrauch gemacht. Da jedoch schon bald Zweifel bez. der Beantwortung der hier gestellten Frage entstand, haben zunächst der preuß. VolksMin. durch Erl. v. 2. Aug. 1924 und dann auch der RM. und RZM. durch Erl. v. 21. Sept. 1925 die Frage dahin entschieden, daß Darlehn aus Hauszinssteuer als öffentliche Mittel anzusehen sind und deshalb die mit solchen Mitteln gebauten Häuser dem MSchG. unterliegen. Den gleichen Standpunkt vertreten auch der Komm. z. MSchG. von Ebel und Lilienthal in der Anm. 4 zu § 33 und die Abhandlung von Meyerowitz: EA. 1927, 573. Nach ihm „kommt es nicht auf die Rechtsform an, die im Laufe der Entwicklung von der reinen Zuschußleistung als verlorenem Bauaufwande zum verzinslichen, zuletzt zum gering verzinslichen Darlehn übergegangen ist. Maßgebend ist das Recht der öffentlichen Unterstüzung des Wohnungsbauens, nicht der sprachliche Begriff des Zuschusses als eines nicht zurückzahlbaren Betrages“. Auch Brumbh: EA. 1926, 476 schließt sich diesem Standpunkte an. Die entgegengesetzte Meinung, nach der derartige Darlehn nicht als öffentliche Mittel anzusehen sind, wird vertreten in den Komm. von Stern, Hertel und Vidal in den Bem. zu § 33 und von Ruth: ZW. 1925, 1149. In der Hauptsache stützen sie ihre Ansicht auf die Bedeutung des Wortes „Zuschuß“. Aus dem sprachlichen Unterschie zwischen „Zuschuß“ und „Darlehn“ gehe hervor, daß Zuschüsse nicht zurückgezahlt zu werden pflegen, während ein Darlehn rückzahlbar und auch zu verzinsen sei. Zur Unterstüzung der vermeintlichen Antwort der gestellten Frage sind auch die Ausführungen von Dr. Stöfberg: Deutsche Hausbesitzer-Zeitung 1926, 361 zu beachten. Auch in der Sprechpraxis ist der letzten Ansicht mehrfach beigetreten worden. In dieser Hinsicht ist zu verweisen auf Urteile des VG. Münster (2 S 476/26), LG. Wachen (2 S 108/26) und einen Beschl. des VG. Essen (1 T 81/26). M. E. geben die Ausführungen in dem Beschl. die richtige Antwort auf die gestellte Frage. In dem Beschl. heißt es:

„Zwar ist in dem Erl. des preuß. VolksMin. v. 2. Aug. 1924 (Amtsbl. des Min. f. Volkswohlf. 1924, 334) gesagt, daß zu den Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln die aus dem Aufkommen der Hauszinssteuer gewährten, gering verzinslichen, hypothekarisch gesicherten Darlehen zu rechnen seien. Die in § 33 Abs. 3 MSchG. den obersten Landesbehörden eingeräumte Befugnis erstreckt sich aber nur auf die Anordnung, daß das MSchG. auf Neubauten, die mit Mitteln aus öffentlichen Zuschüssen errichtet sind, Anwendung findet, nicht dagegen auf eine mit Gesetzeskraft verbundene Auslegung des Begriffes „Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln“. Insofern der Erl. v. 2. Aug. 1924 über die Anordnungsbefugnis im Rahmen des § 33 Abs. 3 MSchG. hinausgeht, ist er für die Rechtsfindung unverbindlich, da er eine weitere Ausdehnung des Abs. III des § 33 MSchG. darstellen würde, hierzu jedoch die gesetzliche Ermächtigung fehlt. Die Auslegung des Begriffes „Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln“ ist also der Rspr. vorbehalten. Dabei ist auszugehen vom Sinn und Zweck des Gesetzes. Der Sinn ist aber offenbar der, Bauherren, die ganz überwiegend mit öffentlichen Mitteln nach dem 1. Juli 1918 Häuser errichtet haben, dann nicht von den Beschränkungen des Mieterschutzes zu befreien, wenn sie durch die Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln instand gesetzt worden sind, Häuser zu erbauen, ohne daß sie aus eigenen Mitteln mehr aufzubringen haben, als in der Vorkriegszeit. Und zwar deshalb, weil diese sonst günstiger gestellt wären als die Eigentümer von „Althäusern“, die bei Aufwendung gleicher Mittel den Beschränkungen des Mieterschutzes unterliegen. Wenn andererseits das MSchG. die nach dem 1. Juli 1918 errichteten Neubauten grundsätzlich nicht den Beschränkungen des Mieterschutzes unterwirft, so verfolgt es damit offenbar den Zweck, den Wohnungsneubau dadurch anzuregen, daß es den Neubauten eine Ausnahmestellung einräumt. Hat nun das MSchG. wiederum eine Ausnahme von der Sonderstellung der Neubauten zugelassen, so darf diese Ausnahme nicht zu den Grundgedanken des Gesetzes in Widerspruch stehen. Das würde aber der Fall sein, wollte man in jedem auch im Verhältnis zu den Gesamtbaukosten noch so geringen Hypothekendarlehn aus Hauszinssteuermitteln schlechthin einen „Zuschuß aus öffentlichen Mitteln“ erblicken. Eine solche Entsch. würde den Anreiz zu privater Neubautätigkeit beseitigen und darum in Widerspruch zu den Grundgedanken des Gesetzes stehen.“

Nach alledem erscheint eine Beantwortung der Frage auf gesetzlichem Wege die beste Lösung zu geben.

WR. v. Depen, Bochum.

⁷⁾ Bühler a. a. O. S. 348.

Inwieweit schließt § 454 BGB. die Grunderwerbsteuerfreiheit von Aufwertungsvergleichen aus, durch die der Käufer dem Verkäufer das gekaufte Grundstück zwecks Vermeidung seiner Aufwertungsspflicht zurückgewährt?

Nach § 23 Abs. 1 a Ziff. 2 GrErbStG. ist der Rückwerb des Eigentums an einem Grundstück infolge Nichterfüllung der Vertragsbedingungen des Veräußerungsgeschäfts Grunderwerbsteuerfrei. Diese Bestimmung greift nach der Entsch. des RFG. v. 24. Febr. 1925 (StuB. IV Nr. 271) auch dann Platz, wenn die Rückübertragung des Grundstücks vergleichsweise erfolgt, jedoch nur unter der Voraussetzung, daß der Verkäufer wegen Nichterfüllung der Vertragsbedingungen einen gesetzlichen oder vertraglichen Anspruch auf Rückübertragung des Eigentums an dem verkauften Grundstück hatte, also auf Rückkaufklagen konnte. Wenn der Veräußerer nur auf Vertragserfüllung, nicht aber auf Rückkaufklagen könnte, findet § 23 Abs. 1 a Ziff. 2 GrErbStG. keine Anwendung. Das Gesetz wollte es nicht in das Belieben der Parteien stellen, auf dem Wege der Vereinbarung die Voraussetzung einer Steuerbefreiung zu schaffen, die sich nicht als unmittelbare Rechtsfolge der Nichterfüllung des Kaufvertrages kraft Gesetzes oder Vertrages ergibt (vgl. RFG. 13, 180 ff.; f. d. GrErbStG., 3. Aufl. 1927 zu § 23 Anm. IV Nr. 21 S. 464 f.).

Im Falle der Aufwertungsstreitigkeit hat der Verkäufer grundsätzlich ein Rücktrittsrecht wegen positiver Vertragsverletzung, wenn der Käufer zu einer Zeit, in welcher die Aufwertungsspflicht bereits von der Rspr. allgemein anerkannt war, die vom Verkäufer verlangte Aufwertung endgültig und bestimmt verzögert hat (vgl. RG. 103, 328 = JW. 1922, 702; 106, 7 = JW. 1923, 288; 107, 151 = JW. 1924, 797, 238; 110, 376 = JW. 1925, 1266 und JW. 1925, 232, 1478, 1625, 2596; 1926, 2360, 2365, 156 und 157 und AufwArch., Karte Ablehnung der Aufwertung Nr. 1 sowie RG. : JW. 1925, 150). Dieses Rücktrittsrecht wird weder dadurch ausgeschlossen, daß der Aufwertungsschuldner auf dem Klagewege zur Aufwertung gezwungen werden kann (RG. : JW. 1926, 2360, 2365), noch auch, nachdem es ausgeübt ist, dadurch hinsichtlich, daß der Aufwertungsschuldner nachträglich seine Bereitwilligkeit zur verlangten Aufwertung erklärt (vgl. RG. : JW. 1927, 663, 977).

Der RFG. hat in Entsch. v. 22. Jan. 1926 (StuB. V, 173) angenommen, daß dieses Rücktrittsrecht durch § 454 BGB. in allen Fällen ausgeschlossen ist, in denen der Verkäufer den Vertrag erfüllt und den Kaufpreis gestundet hat. Der Verkäufer sei in diesen Fällen auf eine Aufwertungsklage angewiesen, sein Recht zum Rücktritt aus § 326 BGB. durch § 454 BGB. ausgeschlossen. Aus diesem Grunde entfalle die Anwendung des § 23 Abs. 1 a Ziff. 2 GrErbStG., wenn in einem solchen Falle der Aufwertungsgläubiger sich mit seinem Schuldner auf Rückgewähr des Grundstücks gegen Verzicht auf seinen Aufwertungsanspruch einigt, weil er keinen unmittelbaren gesetzlichen Anspruch auf Rückgewähr gehabt, sondern diesen Anspruch erst durch den Vergleich erworben habe.

Für den Altbesitzer des zurückverkauften Grundstücks ist die Entsch. des RFG. von besonderer Bedeutung. Die Nichtanwendung des § 23 Abs. 1 a Ziff. 2 GrErbStG. heißt für ihn gleichzeitig die Überkennung seiner Eigenschaft als Altbesitzer und seine Heranziehung zur Wertzuwachssteuer beim neuen Verkauf, von der er nach der geltenden Wertzuwachssteuerordnung sonst befreit wäre.

Die Stellungnahme des RFG. erscheint mir nicht bedenkenfrei zu sein. § 454 BGB. ist eine Ausnahmebestimmung. Sie will zur Vermeidung unerwünschter wirtschaftlicher Komplikationen die Wiederauflösung eines einmal getätigten Umkaufgeschäftes wegen Verzuges des Käufers ausschließen. Ob diese Ausnahmebestimmung sich auf den Fall der positiven Vertragsverletzung erstreckt, in der

von einer Anwendung des § 326 BGB., wenn überhaupt, so doch nur im Wege der Analogie geredet werden kann, mag dahingestellt bleiben. Im Falle des Rücktritts wegen Aufwertungsverweigerung des Käufers handelt es sich nicht um den Verzug des Käufers mit einer vertraglich feststehenden Verpflichtung, deren Erfüllung gestundet war. Das Bestehen der Verpflichtung überhaupt oder ihre Höhe ist bestritten. Es geht m. E. nicht an, den Aufwertungsanspruch des Käufers mit dem Anspruch auf den gestundeten Kaufpreis gleichzusetzen und die Beschränkung der Rechte wegen nichtzeitgemäßer Erfüllung des Anspruchs auf den gestundeten Kaufpreis gem. § 454 BGB. ohne weiteres analog auf den davon wesensverschiedenen Fall der Nichterfüllung eines (m. E. außerhalb des geschriebenen Rechts begründeten) Aufwertungsanspruchs auszudehnen. Dem widerspricht die Natur des § 454 BGB. als einer Ausnahmebestimmung und sein rechtspolitischer Sinn und Zweck. Der RFG. zieht darum m. E. § 454 BGB. mit Unrecht heran, um die Anwendbarkeit des § 23 Abs. 1 a Ziff. 2 GrErbStG. auf Aufwertungsvergleiche zu leugnen.

Selbst wenn man aber der Entsch. des RFG. folgen, also § 454 BGB. auch auf den Fall der Aufwertungsverweigerung anwenden und dem Aufwertungsgläubiger im Rahmen des § 454 BGB. ein gesetzliches Rücktrittsrecht absprechen würde, so bliebe noch immer der Rahmen des § 454 BGB. zu bestimmen. Nach § 454 BGB. ist das Rücktrittsrecht ausgeschlossen nur wegen Verzuges des Käufers mit den gestundeten Beträgen, dagegen findet, wie das RG. am 15. Juni 1925 (SeuffArch., 3. Folge 24, 338) entschieden hat (vgl. RG. 118, 100), § 454 BGB. keine Anwendung, wenn der Käufer seinen Rücktritt nicht wegen Verzuges mit der gestundeten Kaufpreissate, sondern wegen Verzuges mit der bei Vertragsschluß fälligen Zahlung erklärt hat.

Damit fallen zum mindesten alle diejenigen Aufwertungsvergleiche aus dem Rahmen des § 454 BGB., in denen die Aufwertung des bei Vertragsschluß fälligen Teiles des Kaufpreises beansprucht worden ist oder werden könnte, weil dieser Teil des Kaufpreises infolge Verzuges so entwertet worden ist, daß ein Treu und Glauben widersprechendes Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung entstanden ist.

Ferner werden auch alle Fälle des Optionsvertrages oder der unwiderruflich erteilten Auflassungsvollmacht von § 454 BGB. nicht berührt.

Für die Berechnung des Goldmarkbetrages einer Kaufgelderforderung bei zeitlichem Auseinanderliegen des Angebots des Kaufvertrages und der Annahme des Angebots ist nach konstanter Rspr. der Tag des Angebots maßgebend.

Wenn also z. B. der Verkäufer seinem Käufer am 1. April 1920 ein bindendes Angebot gemacht hat, ihm sein Grundstück zum Preise von 500 000 M., die Hälfte in bar, die Hälfte in fünfjährigen Raten von je 50 000 M., zu verkaufen, und der Käufer dieses Angebot 1 oder 1½ Jahr später angenommen und 250 000 M. bei der Annahme bar gezahlt hat, so hat der Verkäufer einen Anspruch auf Aufwertung dieser 250 000 M. nach dem Stande der Papiermark v. 1. April 1920, und zwar in einer den gegenwärtigen Wert des Grundstücks berücksichtigenden Höhe. Dieser Aufwertungsanspruch des Verkäufers fällt nicht unter § 454 BGB., weil er sich nicht auf den gestundeten, sondern den bar zu zahlenden Teil des Kaufpreises bezieht. Seine Weigerung berechtigt den Verkäufer zum Rücktritt wegen positiver Vertragsverletzung, d. h. zum Verlangen auf Rückgewähr des Grundstücks. Wenn die Parteien sich in einem solchen Falle in der Weise vergleichen, daß der Verkäufer das Grundstück zurückhält und auf seinen Aufwertungsanspruch verzichtet, so findet § 23 Abs. 1 a Ziff. 2 GrErbStG. Anwendung. Der Rückwerb ist Grunderwerbsteuerfrei und bleibt bei einem künftigen Verkauf für die Wertzuwachssteuer außer Betracht.

RA. Dr. Fritz E. Koch, Berlin.

Vereinigungen.

Darmstädter Juristische Gesellschaft.

FinGerPräs. Ruhl, Darmstadt-Gießen: „Steuerrecht und Bürgerliches Recht“.

Das Steuerrecht ist eine ganz junge, noch in der Entwicklung begriffene Disziplin. Noch vor nicht langer Zeit fand die Finanzwissenschaft auf juristischem Gebiet keinerlei besondere Ergänzung. Das Steuerrecht ist ein Teil des Finanzrechts, das die Einnahmen- und Ausgabewirtschaft sowie die Fragen der Vermögensverwaltung der öffentlich-rechtlichen Verbände im allgemeinen behandelt. Es befaßt sich mit den Steuern, deren Begriff durch die Legaldefinition der AbgD. feststeht. Ein Teil des Verwaltungsrechts, gliedert es sich im Steuerstaatsrecht, Steuerverwaltungsrecht und Steuerstrafrecht. Als

Steuerverwaltungsrecht scheidet es sich in Verfahrensrecht und materielles Recht. Beziehungen bestehen zu den aller verschiedensten Disziplinen. Dabei spiegelt sich in den Zusammenhängen mit dem bürgerlichen Recht das Grundproblem: öffentliches und Privatrecht, in besonders interessanter Weise. Der RFG. hat im Laufe der Jahre allmählich, insbes. ausgehend von § 4 AbgD., eine selbständige steuerrechtliche Begriffsbildung angebahnt.

Die Beziehungen zum bürgerlichen Recht lassen sich in dreierlei Richtung verfolgen: 1. werden privatrechtliche Tatbestände für das Steuerrecht kaufend; 2. findet sich bei den allgemeinen Lehren des steuerlichen Schuldverhältnisses eine analoge Anwendung bürgerlich-rechtlicher Institute; 3. enthalten Steuergesetze rein privatrechtliche Vorschriften und umgekehrt.

Der Vortragende verfolgte diese drei Problemstellungen. Die Tatbestandswirkung des bürgerlichen Rechts kann mehr oder weniger intensiv sein. Manche Steueretze gehen von mehr wirtschaftlichen Begriffsbildungen aus: Vermögen, Einkommen usw. Manche, insbes. die Verkehrssteueretze, nähern sich mehr dem formalen bürgerlich-rechtlichen Tatbestand. Das ErbschaftG. z. B. bietet eine Fülle der Beispiele für abgewandelte und veränderte, dem bürgerlichen Recht entnommene Begriffe. Der Eigentumsbegriff wird nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung verschoben (§ 80 ABGD.). Demgegenüber gilt teilweise das Urkundenprinzip, das an die Erfüllung bestimmter äußerer Formen die Steuerpflicht anknüpft. Teilweise wird der bürgerlich-rechtliche Tatbestand ganz anders gewürdigt: Bürgerlich-rechtliche unsittliche und nichtige Geschäfte sind z. B. verkehrssteuerpflichtig. § 5 ABGD. gestattet ein Absehen von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsform, um offensichtliche Umgehungen zu verhindern.

Bei der Konstruktion des steuerlichen Rechtsverhältnisses als solchem finden sich Anlehnungen an Institute und Formulierungen

des Privatrechts. Deren Inhalt wird dabei oft verändert und erweitert. Die steuerliche Rechtsfähigkeit wird ausgedehnt auf Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, auf offene Handelsgesellschaften usw. Dabei ändert sich das wieder bei den verschiedensten Einzelsteueretzen. Wichtig ist im Zusammenhang damit die Behandlung der juristischen Person nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung überhaupt. Die außerordentlich bedeutungsvollen Folgerungen aus der sog. Organtheorie finden hier ihren Platz. Der Begriff der Schuldnerschaft und der Haftung nach der persönlichen und der sachlichen Seite ist im Steuerrecht außerordentlich durchgebildet und findet eine weitverzweigte Anwendung.

Steuerliche Vorschriften finden sich teilweise im BGB., umgekehrt bürgerlich-rechtliche Vorschriften in den Steueretzen. Aus alledem ergibt sich, daß jedwede Arbeit auf dem Gebiet des Zivilrechts auch dem Steuerrecht fruchtbar wird und daß durch Durchbildung der dort geltenden Rechtsbegriffe die Rechtssicherheit gerade auf seinem Boden sich verstärkt, das beste Kampfmittel letztlich gegen jedwede Art steuerlicher Unehrlichkeit.

Schriftum.

Handbuch der Finanzwissenschaft. In Verbindung mit zahlreichen Fachmännern des In- und Auslandes herausgegeben von **Wilhelm Gerloff** und **Franz Meißel**. I. Band. (Lieferung 1—12, 547 S.) Tübingen. Verlag von J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).

Man braucht über die Leistungen der deutschen Finanzwissenschaft in den letzten Jahrzehnten nicht so ungünstig zu urteilen wie es z. B. Meißel in dem vorliegenden Handbuch der Finanzwissenschaft tut, und ich tue es nicht, stelle insbes. Vogt' „Finanzwissenschaft“ weit höher als Meißel. Das aber ist nicht zu bestreiten, daß es bisher — die oben erschienene Neubearbeitung von Fölsche' Finanzwissenschaft habe ich noch nicht die Zeit gehabt kennen zu lernen — an einer nur entfernt an die Werke eines Roscher, Ab. Wagner, L. von Stein, Schäffle u. a. heranreichenden Darstellung der Finanzwissenschaft aus der Nachkriegszeit fehlte, die Hand- und Lehrbücher auch aus der letzten Vorkriegs- und noch aus der Kriegszeit heute bis zu einem gewissen Grade als veraltet zu bezeichnen sind, soweit von einem Veralten wissenschaftlich bedeutungsvoller Werke überhaupt die Rede sein kann; zu tiefgreifend waren die wirtschaftlichen und politischen Umwälzungen, die neuen Erfahrungen und die aus ihnen geborenen neuen Anschauungen, die uns der Krieg und die Nachkriegszeit gebracht hat, als daß auf einem Gebiete wie dem der Finanzwissenschaft Werke, die noch lebendig auf den Verhältnissen und Anschauungen der Vorkriegszeit fußen, den Bedürfnissen noch gerecht werden könnten. Gerloff und Meißel haben es unternommen, die Lücke zu schließen durch ein Handbuch, das sich, wie sie im Vorwort sagen, die Aufgabe stellt, „eine den Tatsachen der jüngsten Vergangenheit wie den Bedürfnissen der Gegenwart gerecht werdende Darstellung der Finanzwirtschaft zu bieten“, eine durch „die Vertiefung der Forschung“ und den „Wandel der Anschauungen in den der Finanzwissenschaft nahestehenden Wissenschaften einerseits und die Veränderungen im privat- und gemeinschaftlichen System der Volkswirtschaft andererseits“ erzielte „Nachprüfung der Grundbegriffe, Sichtung der überkommenen Lehren und vor allem eine Befinnung über die grundsätzliche Betrachtungsweise finanzwirtschaftlicher Probleme“.

Zur Lösung dieser Aufgabe haben sich Gerloff und Meißel mit einer größeren Anzahl von Gelehrten und vereinzelt Praktikern zusammengetan. Es sind daran außer Gerloff und Meißel nicht weniger als 37 beteiligt, darunter neben Deutschen und Deutsch-Schweizern Tschechen, Schweizer, Franzosen, Italiener, Belgier, Engländer, Amerikaner und Japaner. Ein Sammelwerk einer derart großen Anzahl von Verfassern bietet, wie sich auch die Herausgeber nicht verhehlen, gewisse Gefahren. Zunächst wird schon äußerlich das Studium eines solchen Sammelwerkes dadurch erschwert, daß die Schreib- und Darstellungsweise der einzelnen Mitarbeiter naturgemäß verschieden ist. Die Herausgeber vermögen es auch kaum zu verhindern, daß die Probleme von ihren Mitarbeitern verschieden eingehend behandelt werden. Vor allem aber hängt die Stellungnahme der Bearbeiter zu den von ihnen zu bearbeitenden Einzelgebieten von ihrer Gesamteinstellung zu den grundlegenden Problemen des Gesamtgebietes ab, und diese Gesamteinstellung kann bei einer so großen Zahl von Mitarbeitern keine einhellige sein. Vielleicht eignen sich deshalb wenige Wissenschaften so wenig zu ihrer Darstellung durch eine große Zahl von Gelehrten wie die Finanzwissenschaft. Die einzelne Steuer darf nicht für sich betrachtet werden, sondern verlangt ihre Würdigung als Glied eines Gesamtorganismus, des Steuersystems; sie wird durch dessen andere Glieder ergänzt, wie sie ihrer-

seits diese ergänzt. Die Stellungnahme des Bearbeiters eines speziellen Steuergebietes zu diesem ist also bedingt durch seine Einstellung zu den Grundproblemen der Steuerlehre überhaupt und wird je nach dieser Grundeinstellung verschieden ausfallen. Steuerlehre, Gebührenlehre und Lehre von der öffentlichen Schuld berühren sich so eng, daß Verschiedenheiten der Auffassungen auf einem dieser Gebiete zu Verschiedenheiten der Einstellung zu den anderen führen. Gehen die einzelnen Teile eines Sammelwerkes von verschiedenen Grundauffassungen aus, dann kann das für den mit der Materie bereits Vertrauten reizvoll und anregend sein; auf den erst Lernenden wirkt es leicht verwirrend. Das Handbuch soll „dringenden Bedürfnissen des Lebens und der Lehre gleichermaßen gerecht werden“. Den Bedürfnissen „der Lehre“ wird im allgemeinen ein von einer Feder oder doch von weniger zahlreichen Federn geschriebenes Lehrbuch mehr gerecht werden als ein aus fast 40 Federn stammendes.

Ein Vorteil wird allerdings durch die Beteiligung einer so großen Zahl von Mitarbeitern erzielt, eine rasche Vollendung des Werkes, und in dieser Hinsicht haben die Herausgeber Glanzendes geleistet. Die erste Lieferung des Werkes ist i. J. 1925 erschienen, und jetzt, im Nov. 1927 liegen davon bereits 25 und damit die beiden ersten Bände des auf deren drei berechneten Werkes vor, so daß mit der Fertigstellung des Gesamtwerkes i. J. 1928 gerechnet werden kann.

Der erste Band behandelt Wesen und Aufgabe der Finanzwissenschaft, ihre Stellung und Beziehungen zu anderen Wissenschaften, die Geschichte der Finanzwissenschaft, die öffentlichen Ausgaben, die Einnahmen aus privat- und öffentlich-wirtschaftlichen Unternehmungen, die Gebühren- und allgemeine Steuerlehre. In ihm kommen bereits 13 verschiedene Autoren zu Wort. Gerloff leitet das Werk mit einer Abhandlung über die „Grundlegung der Finanzwissenschaft“ ein, deren ersten Teil er „Wesen und Aufgabe der Finanzwissenschaft“, deren zweiten er „Die öffentliche Finanzwirtschaft“ überschreibt. Darauf folgen acht weitere Abhandlungen, die mit der Gerloff'schen unter dem Hauptabschnitt „1. Wesen und Aufgabe der Finanzwissenschaft, ihre Stellung und Beziehungen zu anderen Wissenschaften“ zusammengefaßt werden, nämlich: „2. Volkswirtschaft, Finanzwirtschaft und Geld“ von dem früheren österr. FinMin. Freiherrn von Spitzmüller; „3. Finanzwirtschaft und Finanzrecht“ von dem verstorbenen Prof. Otto Meyer; „4. Finanzwirtschaft und Statistik“ von dem Präf. des bay. Statistischen Landesamts, Prof. Jahn; „5. Staat, öffentlicher Haushalt und Gesellschaft. Wesen und Aufgabe der Finanzwissenschaft vom Standpunkt der Soziologie“ von Rudolf Goldscheid in Wien; „6. Entstehung der öffentlichen Finanzwirtschaft (Altentum und Frühmittelalter)“ von Prof. Laun in Braunschweig; „7. Geschichte der Finanzwirtschaft und Finanzwissenschaft vom Spätmittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts“ von Prof. Theodor Mayer in Prag; „8. Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft im 19. Jahrhundert bis zur Gegenwart“ von Meißel und „9. Geschichte der Finanzwissenschaft außerhalb Deutschlands, insbesondere seit Beginn des 19. Jahrhunderts“ von Prof. Seligman in Newyork. Ich bin nicht ganz überzeugt, daß die Verteilung dieser Materie auf neun Bearbeiter zweckmäßig war. Soweit es sich tatsächlich um „die Darstellung der Finanzwissenschaft und ihre Beziehungen zu anderen Wissenschaften“ handelt, wären diese Fragen vielleicht in die Gerloff'sche Abhandlung einzubeziehen gewesen. Der Spitzmüller'sche Aufsatz aber beschäftigt sich mit Wesen und Bedeutung des Geldes, ist ungemein interessant und mit besonderer Sachkunde geschrieben, freilich teilweise für das Verständnis reichlich knapp gehalten; man würde ihn aber kaum in dem Abschnitt „Wesen und Aufgabe der Finanzwirtschaft, ihre Stellung und Beziehungen zu

anderen Wissenschaften" suchen. Das letztere gilt auch von den historischen Abhandlungen 6—9, die auch vielleicht zweckmäßig von einem Autor bearbeitet worden wären. Infolge der Verschiedenheit der Verf. haben sie ein etwas verschiedenes Gepräge, die Meißel'sche mehr dogmenengeschichtlich-kritisches, die Seligman'sche mehr literaturhistorisch-referenteres. Sachlich geht Meißel in seinen abweichenden Urteilen über die Leistungen anderer Finanzwissenschaftler, wie ich schon eingangs andeutete, m. E. nicht selten zu weit. Die Goldscheide'sche Abhandlung eignet sich wohl mehr für eine Monographie, wie zum integrierenden Bestandteil eines auch für Lehrzwecke bestimmten Handbuchs der Finanzwissenschaft, und fordert sachlich zu stärkstem Widerspruch heraus. Denn sie klingt eigentlich in ein hohes Lob auf die ultra-sozialistische Breittersche Finanzpolitik der Gemeinde Wien aus, in das wohl wenige, auch unter den Mitarbeiter des Handbuchs, einstimmen dürften. Im Verhältnis zu anderen, enger mit den eigentlichen Aufgaben eines Hand- und Lehrbuchs der Finanzwissenschaft zusammenhängenden Abhandlungen reichlich ausführlich ist die übrigens glänzend und leichter verständlich als manche andere geschriebene Jahnsche Abhandlung über Finanzwirtschaft und Statistik". Eine leicht verbauliche Kost sind einzelne der neun ersten Aufsätze nicht; im Vergleich zu ihnen sind die Schriften eines A. B. Wagner und anderer Meister der Finanzwissenschaft leicht verständlich.

Mit dem zweiten Hauptabschnitt „Die öffentlichen Ausgaben“ beginnt der konkretere und darum allgemeineres Interesse heischende Teil des Handbuchs. Die öffentlichen Ausgaben werden von dem derzeitigen tschechoslowakischen Finanzmin., Prof. Engliš, oder wie er sich schreibt, Engliš, behandelt. Wenn er an die Spitze die Sätze stellt: „Wenn ich sage, ich bedarf, muß ich auch sagen, wessen ich bedarf und zu welchen Zwecken. Der Bedarf ist sonach das Wollen eines Mittels zur Erreichung irgendeines Zweckes. Wenn ich nicht den Zweck nennen kann, für den ich etwas will, kann ich auch nicht sagen, daß ich des Gewollten bedürfe. Der Bedarf stellt also die Verbindung zwischen den Zwecken und den Mitteln dar“, so scheint mir das eine unnötig geschraubte Ausdrucksweise zu sein, die das Verständnis nicht fördert. Engliš sieht mit Gerloff, was die Ausgabenwirtschaft anlangt, als Aufgabe der Finanzwissenschaft nur an, „die formalen Prinzipien aufzudecken, nach welchen der Gesamtbedarf festgestellt und auf die Spezialzwecke verteilt wird“, und meint, eine Theorie des öffentlichen Bedarfsystems in diesem Sinne sei eigentlich schon in Gerloffs Grundlegung geliefert. Er wolle „im System der Ausgabenlehre noch einige ergänzende Bemerkungen“ machen. Wenn dem so ist, dann kann man sich fragen, ob es nicht vielleicht zweckmäßiger gewesen wäre, die Theorie des öffentlichen Bedarfsystems samt den „ergänzenden Bemerkungen“ an einer Stelle zu behandeln. Hier scheint mir ein Beispiel für die Unzweckmäßigkeit der Zerreißen in allzuviel Einzelbehandlungen verschiedener Verf. gegeben zu sein. Engliš untersucht zunächst den Umfang und die Grenzen der öffentlichen Ausgaben. Wenn er hier zwischen „öffentlichen Unternehmungen“ und „öffentlichen Betrieben“ unterscheidet und unter letzteren die auf das Ertragsprinzip gerichteten, wie Eisenbahnen, Post usw. versteht, unter letzteren diejenigen, bei denen „die Wahrung des öffentlichen Interesses und des Gemeinwohles jeden Selbstertrag ausschließt“, so sind jene Bezeichnungen m. E. wenig glücklich, weil sie dem eingebürgerten Sprachgebrauch widersprechen. Was Engliš als „öffentliche Betriebe“ bezeichnet, nennt der Sprachgebrauch nicht „Betriebe“, sondern wendet gerade diese Bezeichnung auf die sog. öffentlichen Betriebe, die „Überschussverwaltungen“ im Gegensatz zu den „Zuschußbetrieben“, den „öffentlichen Betrieben“ i. S. von Engliš an. Engliš behandelt dann den Einfluß der Staatsgedanken auf die Wahrung, das Verhältnis der Staatsausgaben zu den Staatseinnahmen, System und Gliederung der Einnahmen und die hieraus zu ziehenden Schlussfolgerungen. Die Abhandlung verrät den erfahrenen Finanzpolitiker, ist nur infolge der Beschränkung, die sich Engliš auferlegt, knapper, als der Bedeutung der von ihm behandelten Fragen entspricht.

An diese Abhandlungen schließen sich zwei über die Einnahmen aus „privat- und öffentlich-wirtschaftlichen Unternehmungen“ ebenfalls aus der Feder von Prager Professoren; die „privatwirtschaftlichen Einnahmen“ behandelt Ammon, die „öffentlichen Unternehmungen“ Engländer. Bei Ammon fällt sofort auf, daß er eine andere Terminologie anwendet wie Engliš, wieder ein Beispiel für die Schwierigkeiten, mit denen ein Sammelwerk, das ein einheitliches Wissenschaftsgebiet durch viele Einzelverfasser darstellen läßt, zu kämpfen hat. Ammon unterscheidet nämlich: 1. „privatwirtschaftliche Unternehmung“, bei der der Staat darauf ausgeht, „gerade das zu erzielen, was auch ein privatwirtschaftlicher Unternehmer im Taufschverkehr erzielen würde“; 2. „öffentliche Unternehmung“, bei der der Staat darauf ausgeht, „prinzipiell vielleicht nur Kostendeckung“ oder selbst nicht völlige Kostendeckung, höchstens unter Umständen etwas mehr als Kostendeckung, aber nicht den privatwirtschaftlich möglichen Gewinn zu erzielen; 3. „öffentliche Anstalt“, bei der der Staat überhaupt nicht darauf ausgeht, „Einnahmen von irgendeiner bestimmter Höhe zu erzielen“, und 4. „Finanz- oder fiskalische Unternehmung“, bei der die Absicht darauf gerichtet ist, mehr zu erzielen,

als ein privater Unternehmer erzielen würde. In lichtvollen, wenn auch kaum neue Gedanken enthaltenden Ausführungen untersucht Ammon nach einem geschichtlichen Überblick das Für und Wider privatwirtschaftlicher Einnahmegerinnung durch öffentliche Gemeinwesen, wobei er mit Recht der Ansicht entgegentritt, als ob der Betrieb privatwirtschaftlicher Unternehmungen durch den Staat notwendigerweise unwirtschaftlicher und schwerfälliger sein müsse als durch Private. Inmehrin hält er eine solche Betätigung des Staates nur in beschränktem Umfang für nicht „grundsätzlich unzweckmäßig“. Mit den von Goldscheid vertretenen Ideen, die ich oben berührt habe, harmonisiert das wenig! Noch mehr tritt dies in Ammons guter Kritik der Sozialisierungstendenzen und seiner berechtigten Forderung der Fernhaltung politischer Einflüsse auf die Betriebsführung zutage. Im einzelnen behandelt er dann Domänen, Forsten, Bergbau, gewerbliche Handels- und Bankunternehmungen. Sein Gesamturteil geht dahin, daß vom Standpunkt der Erzielung von Einnahmen eine Ausdehnung der privatwirtschaftlichen Betätigung öffentlicher Gemeinwesen über den historisch überkommenen Rahmen hinaus sich eigentlich in keinem Zweige empfehle. Ob man ihm darin in vollem Umfang zustimmen muß, scheint mir, wenigstens bei gesunden Verhältnissen und einem weniger allmächtigen, das Parteinteresse weniger in den Vordergrund stellenden Parlamentarismus im gegenwärtigen Deutschland, nicht unzweifelhaft.

Den Unterschied der „öffentlichen Unternehmung“ des Staats von seiner privatwirtschaftlichen, für die er den richtigen Ausdruck „Erwerbsunternehmung“ gebraucht, sieht Engländer in ihrem monopolistischen Charakter, der einen Wettbewerb von Einzelunternehmungen ausschließt. Während aber das „Finanzmonopol“ die Monopolstellung gelblich bestmöglich auszunutzen wolle, sei der Zweck der öffentlichen Unternehmungen die Versorgung der Angehörigen des Gemeinwesens mit Gütern oder Leistungen in einem volkswirtschaftlich gerechtfertigten Umfang und zu volkswirtschaftlich gerechtfertigten Preisen. Als derartige Unternehmungen behandelt Engländer das Geldwesen, dem wir schon bei Spitzmüller begegnet sind, was wieder den Gedanken nahelegt, ob nicht die Behandlung an einer Stelle und durch einen Autor vorzuziehen gewesen wäre, und — ausführlicher — die Beförderungsunternehmungen (Straßen, Eisenbahnen, Post, Telegraph, Telefon, Wasserstraßen). Engländer tritt hier der Überschätzung der kaufmännischen Durchführung gegenüber der kameralistischen und der Ausschaltung des Einflusses des Finanzmin. auf staatliche Unternehmungen wie Eisenbahn und Post entgegen. Er will aber Eisenbahn und Post als „besondere Wirtschaftskörper“ geführt wissen, „die nur mit ihrem Geldenerfolg im Staatsvoranschlag erscheinen“. Damit geht er reichlich weit; eine von der übrigen Staatsverwaltung zu unabhängige Befolungspolitik der Post- oder Eisenbahnverwaltung kann z. B. zu ernstlichen Unstimmigkeiten führen und die allgemeine Befolungspolitik stören. Bekannt ist ja, daß die Nachrichten über die angeblich — sie werden ja mit dem Schleier des Geheimnisses umgeben — sehr hohen Bezüge der hohen Beamten der Deutschen Reichsbahn, auf die ja das Reich keinen bestimmenden Einfluß hat, in den Kreisen der ungleich schlechter bezahlten Reichs- und Staatsbeamten Unmut erregt.

Den Einnahmen aus diesen „öffentlichen Unternehmungen“ stehen die Gebühren nicht nur nahe, sondern es ist kaum möglich, eine feste Grenzlinie zwischen beiden zu ziehen. Der Begriff der Gebühr ist ja ein derartiges Schmerzenskind der Finanzwissenschaft, daß einzelne Vertreter der letzteren ihn überhaupt über Bord werfen wollen (vgl. meinen Artikel „Gebühren“ in der 4. Aufl. des Handwörterbuchs der Staatswissenschaften). Meißel, der die Gebührenlehre in dem vorliegenden Handbuch als ersten Unterabschnitt des vierten Hauptabschnitts „Gebühren“ und allgemeine Steuerlehre“ darstellt, beschränkt, indem er sich der Subjummierung der Einkünfte aus „öffentlichen Unternehmungen“ i. S. von Engländer unter die Erwerbseinkünfte des Staates anschließt, den Gebührenbegriff unter Auscheidung der sog. „Benutzungsgebühren“ auf die sog. „Verwaltungsgebühren“; er definiert die Gebühren als „Kostenanlässe für obrigkeitliche (hoheitliche) Dienstleistungen“ oder „wenn das Kostenelement nicht besonders betont werden soll“, „Geldzahlungen für obrigkeitliche Dienstleistungen“. Damit vermeidet er freilich den dunkelsten Punkt in der Gebührenlehre, die Abgrenzung gegen die Erwerbseinkünfte, insofern, als er das Gebiet, auf dem sich die Zweifelsfragen, ob Gebühr oder privatwirtschaftliche Einnahme, bewegen, als ein besonderes Gebiet zwischen beide in Gestalt der „öffentlichen Unternehmungen“ einschleibt. Er unterscheidet daher nur die beiden großen Gruppen von Gebühren: Justizgebühren und Gebühren der Verwaltung. Aus meinem Artikel „Gebühren“ a. a. O. erhellt, daß und weshalb ich auf einem anderen Standpunkt stehe.

Mit der folgenden, umfangreichsten Abhandlung des ersten Bandes „Steuerwirtschaftslehre“ leitet der andere Herausgeber des Handbuchs, Gerloff, die „allgemeine Steuerlehre“ ein, der außer dieser Abhandlung nur noch zwei: „Steuerwirkungen“ von Prof. Mildschuh in Prag, und „Steuertechnik“ von Meißel gewidmet sind. Was Gerloff unter „Steuerwirtschaftslehre“ versteht, ergibt sich zunächst aus dem Worte nicht, sondern erst aus den Überschriften der einzelnen Paragraphen der Abhandlung: „Begriff und Wesen der Steuer“, „Zweck der Steuer“, „Funktion der Steuer“,

„Rechtfertigung der Besteuerung“, „Quelle und Gegenstand der Besteuerung“, „Grundsätze der Besteuerung“, „Einteilung der Steuern“, „Steuerwesen“, „Steuerwiderstände“, „Steuerwirtschaftliche Grundsätze“ und dem § 13 der Abhandlung, der überschrieben ist: „Die Steuerwirtschaft“, wo es heißt, unter einer „Steuerwirtschaft“ versteht man „a) eine Wirtschaft, die einen erheblichen, in der Regel den größten Teil ihres ordentlichen Finanzbedarfs durch entgeltlichen Bezug, und zwar durch Zwangsbezug oder Zwangsentnahme von Geld, Gütern und zuweilen auch Dienstleistungen aus anderen Wirtschaften befriedigt; b) den Zubegriff der auf Steuerbedarfsdeckung gerichteten Maßnahmen, Tätigkeiten und Einrichtungen, also die Gesamtheit jener wirtschaftlichen Vorkehrungen einer öffentlichen Körperschaft, die auf Bedarfsdeckung durch Steuer gerichtet sind, und endlich c) eine Wirtschaftsstufe, jene Stufe nämlich, in der Entwicklung der öffentlichen Bedarfsdeckung, auf welcher diese eben durch Steuern erfolgt“. Zur Erklärung der Überschrift „Steuerwirtschaftslehre“ läßt sich nur der Begriff der Steuerwirtschaft in dem Sinne von b) heranziehen. Dann verspricht aber die Überschrift viel mehr als der Inhalt bietet. Denn er bringt bloß Teile der „Steuerwirtschaftslehre“ in diesem Sinne, in dem sie vielmehr so ziemlich die gesamte Steuerlehre, und zwar die allgemeine wie die spezielle umfaßt. Ich habe daher den Eindruck, daß Gerloff hier, um seiner Abhandlung eine Gesamtüberschrift zu geben, in der Wahl dieser nicht glücklich gewesen ist. Ich wüßte allerdings auch keine bessere vorzuschlagen. Denn es handelt sich eben um einzelne Materien der allgemeinen Steuerlehre, die sich unter einer weder zu weiten noch zu engen Gesamtbezeichnung nicht zusammenfassen lassen. Ich möchte bei dieser Gelegenheit eine allgemeine Bemerkung einschalten, die sich weniger auf diesen als auf manche anderen Abschnitte des Handbuchs, aber überhaupt nicht bloß auf dieses, sondern auf Wahrnehmungen bezieht, die ich in den letzten Jahren gemacht habe. Gewiß ist, wenn irgendwo, dann auch in der Wissenschaft Stillstand Rückschritt. Aber ich habe doch den Eindruck, daß unsere jüngeren Finanzwissenschaftler mehr als nötig Altbewährtes über Bord werfen, oft neue Begriffe und Definitionen aufstellen, die zunächst fremd und verwirrend wirken, bis man dahinter kommt, daß sie nichts anderes befragen, als was schon früher, nur mit andern Worten, umschrieben haben. Das ist namentlich für uns Älteren, die wir bei den früheren Meistern der Finanzwissenschaft in die Schule gegangen sind, in hohem Maße störend, ohne daß es einen wirklichen Fortschritt bedeutet.

Inhaltlich stelle ich die Gerloffsche Abhandlung recht hoch, wenn ich ihr auch nicht überall zustimme. So folge ich Gerloff darin nicht, daß er auch Sach- und Dienstleistungen zu den Steuern rechnet, und wenn er ausführt, die Steuern seien „keineswegs immer Zwangsleistungen gewesen“, sondern „vielfach anfangs durchaus freiwillige Leistungen“, so halte ich ihm entgegen, daß diese „freiwilligen“ Leistungen eben noch keine „Steuern“ waren, sondern nur deren Vorläufer. Mit meiner Auffassung deckt sich im wesentlichen, was Gerloff über Zweck, Funktion und Rechtfertigung der Besteuerung sagt, insbes. die Ablehnung einer sozialen Hauptfunktion der Steuer, wie sie ihr Wagner vindiziert. Die obersten Grundsätze der Besteuerung, die bekanntlich A. D. Smith zwar nicht zuerst aufgestellt, für die er aber die grundlegende Formulierung gefunden hat, gruppiert Gerloff folgendermaßen: a) Grundsätze der Steuerbedeckung oder des objektiven Steuermaßes, nämlich Ausreichendheit, Beweglichkeit, Sparsamkeit, Nachhaltigkeit, Vielfältigkeit usw.; b) Grundsätze der Steuerbemessung oder des subjektiven Steuermaßes, nämlich Äquivalenz- oder Leistungsfähigkeitsprinzip; c) Grundsätze der Steuerverteilung, nämlich Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit; d) Grundsätze der Steuervirkung, nämlich „Reproduktivität“ der Steuer, Berücksichtigung der Überwälzungsvorgänge (Erreichung des Steuerdefinitors) und der Nebenwirkungen der Steuer; e) Grundsätze des Steuerrechts und der Steuerverwaltung, nämlich Bestimmtheit der Steuer, Rechtmäßigkeit oder Gesetzmäßigkeit der Steuer, Bequemlichkeit der Steuer und Wohlfeilheit der Besteuerung. Soweit diese Gruppierung von den von Älteren, wie Wagner, und auch von mir in meinen „Grundlehren des Steuerrechts“ angewendeten abweicht, vermag ich in ihr keinen Fortschritt zu sehen. Insbes. tragen ohne Erläuterung unverständliche Begriffe wie „objektives“ und „subjektives Steuermaß“ als Gruppenbezeichnungen nicht zur Klärung bei und fallen die „Grundsätze des subjektiven Steuermaßes“ mit denen der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit zusammen, indem sie die Frage beantworten, nach welchem Prinzip die Steuern umgelegt werden müssen, um „gleichmäßig“ zu sein — Allgemeinheit ist m. E. nur ein Ausfluß der „Gleichmäßigkeit“. Wenn dagegen Gerloff meint, der Grundsatz der Ausreichendheit sei eine sich aus dem Zwecke der Steuer ergebende Selbstverständlichkeit, so befindet er sich damit in völliger Übereinstimmung mit dem, was ich schon vor vielen Jahren in meinen Vorträgen und Schriften ausgesprochen habe. Gerloff betont statt dessen umgekehrt den Grundsatz der Steuerbeschränkung. Dieser Grundsatz darf nicht und soll auch nach Gerloff nicht befragen, daß unter gar keinen Umständen steuerliche Eingriffe in die Privatwirtschaft und damit auch in lebenswichtige Teile der Volkswirtschaft zulässig wären. Er darf also ebensowenig gegen die in Notfällen gebotene Besteuerung von Teilen der Substanz wie für die Reinholdsche Theorie von einer derartigen Be-

schränkung der Besteuerung, daß der Staat nur eben gerade um einen Defizit im Staatshaushalt vorüberkomme, geltend gemacht werden. Dem „mehr negativen Charakter“ des Prinzips der Steuerbeschränkung stellt Gerloff als „positiven Grundsatz“, „ergänzend zur Seite“ das Prinzip der Besteuerung „nach Maßgabe der geringsten Nutzeneinbuße“ oder das „Stützungsprinzip“, d. h. den Grundsatz, die Besteuerung sei so einzurichten, daß mit möglichst geringer Beeinträchtigung der Volkswirtschaft ein möglichst großer Nutzeffekt erzielt wird, mit andern Worten das Prinzip der allgemeinen Wirtschaftlichkeit der Steuer. Das ist im Grunde das, was ich in meinen Grundlehren des Steuerrechts mit dem Sage gekennzeichnet habe: „M. E. gehört an die Spitze der „volkswirtschaftlichen“ Grundsätze der Besteuerung der allgemeine, daß die Besteuerung so eingerichtet wird, daß durch sie so geringe Störungen der Volkswirtschaft hervorgerufen werden, wie es der finanzielle Steuerzweck und die Gerechtigkeit der Besteuerung irgend erlauben“. Denn dieser Forderung kann sowohl dadurch genügt werden, daß unmittelbare Beeinträchtigungen der Volkswirtschaft durch die Steuer vermieden, als auch dadurch, daß diese Beeinträchtigungen durch mittelbare Förderung der Volkswirtschaft durch die Steuer ausgeglichen werden.

An die Steuerprinzipien und die aus ihnen zu ziehenden Folgerungen schließt Gerloff den § 12 „Die Einteilung der Steuer und der öffentlichen Einkünfte überhaupt“. Schon diese Überschrift zeigt wieder einmal die Bedenken gegen eine Darstellung der Finanzwissenschaft durch eine Kesselfei von Verf., deren jeder nur einen kleinen Ausschnitt der Gesamtmaterie bearbeitet; denn auf die Einteilung „der öffentlichen Einkünfte überhaupt“ wäre ein Autor nur einmal und an anderer Stelle eingegangen. Die „Steuerwiderstände“ hätten dann an einer Stelle und zwar in dem, von Meißel bearbeiteten, Abschnitt „Steuertechnik“ abgehandelt werden können. In diesem Abschnitt bewegt sich Meißel auf demjenigen Gebiete, auf dem er bereits früher besonders bemerkenswertes und Beachtetes geleistet hat. Meißels Aufsatz „Steuervirkungen“ endlich behandelt unter dieser Überschrift die dunkle Lehre von der Steuerüberwälzung. In einem trefflichen kurzen historischen Überblick läßt er besonders die Leistungen der Italiener Pantaleoni, Giannaud und Natoli hervortreten. Wenig glücklich ist freilich seine Übersetzung des Pantaleonischen „incidenza“ mit „Steueranfall“ und von „percussione“ mit „Steuer, anstoß“. Gemeint ist mit dem „Steueranfall“, „der Vermögensverlust, welcher denjenigen trifft, der die Steuer definitiv trägt“, mit „Steueranstoß“ die Steuererhebung gegenüber dem Steuerzahler, der sie dann nach Möglichkeit zu überwälzen sucht. Für das Verständnis eines so verschlungenen Gebiets wie die Überwälzungslehre ist die Darstellung Meißels etwas knapp; seine Ergebnisse scheinen mir reichlich theoretisch.

Die Besprechung des zweiten Bandes, mit besserer Lektüre ist noch beschäftigt bin, von dem ich aber, soweit ich bisher in ihn vordringen konnte, einen außerordentlich günstigen Eindruck gewonnen habe, folgt demnächst.

SenPräs. d. NStB., Wirkl. Geh. ObregR. Dr. Struß, München.

Ball: Steuerrecht und Privatrecht. Mannheim 1924.

Verlag J. Benzheimer.

Vgl. Aufsatz Boethke S. 942.

Handkommentar der Reichssteuergesetze, Besitz- und Verkehrssteuern. Herausgegeben von Mitgliedern des Reichsfinanzhofes Dr. Enno Becker, Senatspräsident, Dr. Richard Kloss, Senatspräsident, Ludwig Mirre, Reichsfinanzrat, Siegfried Ott, Reichsfinanzrat. 2. und 3. Lieferung. Stuttgart. Verlag von J. Feh.

Bei der Besprechung der ersten Lieferung des Handkommentars in JW. 1927, 1742 habe ich gegen die Art der Ausgabe des Werkes einige Ausstellungen gemacht und Einwendungen erhoben, die nach den mir gewordenen Aufklärungen mindestens zum Teil nicht begründet sind. Ich stelle das gerne ausdrücklich fest. Ich habe übrigens schon damals hervorgehoben, daß es sich bei diesen Ausstellungen um Äußerlichkeiten handelt, die der Vortrefflichkeit des Inhalts gegenüber keine Rolle spielen und außerdem anerkannt, daß auch nach der formalen Seite Lobendes erwähnt werden kann, insbes. das klare Auseinanderhalten des fests gedruckten Gesetzestextes und der sich scharf davon abhebenden erläuternden Ausführungen, die in kleinerem und engerem, aber recht deutlichem und angenehmem Druck gehalten sind.

Während die erste Lieferung das ÜberleitungsG. (Mirre), das KörperStG. (Mirre), den Text des UmStG. nach dem Stand vom 1. Jan. 1926 (Kloss) und die §§ 1—5 EinkStG. (Becker) enthalten hat, bringt die zweite Lieferung endgültig das kommentierte UmStG. i. d. Fassung der Bek. v. 8. Mai 1926, wodurch der entsprechende Bestandteil der ersten Lieferung gegenstandslos wird. Daß dem Inhalte nach die Erläuterung des UmStG. nur Gutes bringt, war bei der Bearbeitung durch Kloss, bei dem alles, was er macht, von hoher Warte aus gesehen ist, von vornherein anzunehmen. Bei aller Gründlichkeit ist die Arbeit knapp gehalten und umfaßt im ganzen neben Vorbemerkung, Inhaltsverzeichnis und Abkürzungs-

verzeichnis, aber einschließlic des Sachregisters, 124 Druckseiten. Außerdem bringt die zweite Lieferung als Ergänzung zur ersten die Durchf. D. z. KörperStG. v. 17. Mai 1926 sowie das Sachregister für die Körperschaftsteuer nebst Ausführungsbestimmungen.

Die dritte Lieferung ist ausgefüllt mit der Fortsetzung der Einkommensteuer; sie bringt die §§ 5—12 sowie ein Sachregister über den in den §§ 1—12 behandelten Stoff. Bearbeiter der Einkommensteuer ist, wie schon früher erwähnt, Enno Becker.

Ein vergleichendes Studium der nebeneinander herlaufenden Bearbeitungen des EinkStG. von Struz, dem Nachfolger Justitzs als Vater des preuß. EinkStG., und von dem jüngeren Becker, dem Schöpfer der AbgD. und wenn nicht Vertreter der Freirechtslehre, so doch weitgehend von ihren Gedankengängen beeinflusst, ist von hohem Reiz. Beide Werke sind vortreffliche Leistungen, jedes in seiner Art, und doch grundverschieden in Anlage und Gedankenführung. Dort, bei Struz, ein auf breiterer Grundlage entwicklungs-geschichtlich aufgebautes Werk von einem der alten strengen Schule angehörigen Juristen, der jedoch in seinen Gedankengängen durchaus finanzwissenschaftlich gerichtet ist; hier, bei Enno Becker, ein durchaus auf heute und morgen gerichtetes, fast zukunftsichtiges Werk aus der Feder eines Mannes, der durchaus auf dem Boden der neuen juristischen Steuerrechtsbehandlung stehend, seinerseits immer wieder für die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Steuerrechtsauslegung eintritt. Beide Werke sind groß angelegt und gründlich gehalten, aber doch mit dem Unterschied, daß Struz für die Erläuterung der §§ 1—12 EinkStG. 427 Druckseiten, und wenn man die vorangestellten Ausführungen über den Aufbau und die Grundzüge des Gesetzes hinzurechnet, 471 Druckseiten in Anspruch nehmen muß, während bei ähnlichem Format und Druck Enno Becker mit 307 Seiten auskommt.

Allein, es ist ja nicht meine Aufgabe, eine vergleichende Betrachtung der beiden Werke von Struz und Becker anzustellen, zumal ich selbst vielleicht dazu nicht objektiv genug sein möchte, weil ich persönlich mehr der Behandlungsweise von Struz zuneige als derjenigen von Becker; ich unterlag nur einem Augenblick der sich geradezu aufräumenden und immerhin für den vorliegenden Zweck nicht unfruchtbaren Versuchung; jetzt will ich mich wieder ausschließlich und verstärkt meiner eigentlichen Aufgabe zuwenden, der Besprechung der die dritte Lieferung des Handkommentars füllenden Erläuterung des EinkStG. (§§ 5—12) von Enno Becker.

Becker sagt selbst in dem Vorwort, das den Ausführungen der dritten Lieferung vorangestellt ist, daß die §§ 6—12 EinkStG., insbesondere die §§ 6, 7 u. 10—12, die Grundlagen des ganzen Gesetzes enthalten, und es ihm darauf angekommen sei, bei seiner Bearbeitung vor allem diese Grundlagen von allen möglichen Seiten zu beleuchten, in ihren Zusammenhängen zu erforschen und in ihrem Zusammenwirken und Ineinandergreifen zu veranschaulichen, „alles dies nicht in blauen, rein theoretischen Darlegungen, sondern in lebendigster Fühlung mit den Bedürfnissen der Wirtschaft und der Verwaltung. So greifen die Erläuterungen dieser Lieferung über den eigentlichen Rahmen der §§ 6—12 weit hinaus und enthalten eine Darstellung des allgemeinen Teils des Einkommensteuerrechts“.

Ein Bild, wie das gemeint und durchzuführen gesucht ist, erhält man sofort, wenn man mit der Lektüre der dritten Lieferung beginnt, sofern dem § 6 zunächst in Form von Vorbemerkungen I. eine Übersicht über den Inhalt der Abschnitte II und III des Gesetzes und 2. eine Übersicht über das Verhältnis der Abschnitte II und III zum Abschnitt VII vorangestellt ist, wobei übrigens nach der formalen Seite der Behandlung auszustellen ist, daß die systematisch sich gleichstehenden Überschriften von 1 und 2 in verschiedenem Druck auftreten.

In der Besprechung des nun folgenden § 6 befaßt sich Becker eingehend (einleitend ist es schon in der Vorbemerkung zu § 1 geschehen) mit dem Einkommensbegriff. Dabei verfallt auch Becker in den Fehler — in meinen Augen ist es ein Fehler —, mit dem Gesetz von den verschiedenen Einkommensarten zu reden. Es gibt keine Einkommensarten, sondern nur ein Einkommen. Das Einkommen ist ein Begriff der Finanzwissenschaft und eine Einheit. Das Einkommen ist etwas Persönliches. Ich habe ein Einkommen, aber nicht mein Kapital, mein Haus, oder meine Arbeit hat ein Einkommen und wirft auch kein solches ab, auch nicht die Landwirtschaft oder das Gewerbe haben ein Einkommen, sie alle haben einen Ertrag und werfen kein Einkommen, sondern einen Reinertrag ab, und diese Reinerträge sammeln sich jeweils in einer bestimmten Person zum Einkommen, das nach bestimmten steuerrechtlichen Vorschriften zum konkreten steuerpflichtigen Einkommen wird. Das, d. h. einen spezifischen steuerrechtlichen Einkommensbegriff, kann der Gesetzgeber für seinen Zuständigkeitskreis schaffen, aber er kann nicht aus Ertrag Einkommen machen und er darf nicht von Arten von Einkommen reden, wenn das Einkommen begrifflich etwas Einheitliches ist. Wenn der Gesetzgeber es doch tut, begeht er einen logischen und wissenschaftlichen Fehler, in dem ihm die Vertreter der Wissenschaft nicht folgen dürften. Man könnte schließlich von verschiedenen Arten von Einkommensquellen reden, allein auch dieser Ausdruck wird besser vermieden, zumal er wegen der sog. Quellentheorie zu irtümlichen Vorstellungen führen könnte. Das Einkommen bildet sich für die Person aus den sachlichen Reinerträgen, wobei auch die Arbeitskraft

sachlich betrachtet ist, und bei einer großen Zahl von Personen bildet sich das Einkommen aus mehreren Arten von solchen Reinerträgen, aber nicht aus mehreren Arten von Einkommen. Warum wird das Kind denn nicht bei seinem richtigen Namen genannt? Vielleicht aus Scheu, in einem EinkStG. vom Ertrag und von Reinerträgen zu reden? Diese Scheu würde nur ein Zeichen dafür sein, daß der Gesetzgeber den Einkommensbegriff nicht beherrscht. Deswegen handelt ein EinkStG. noch lange nicht von etwas anderem als von dem Einkommen und wird noch lange nicht zu der verpönten Ertragsteuer, weil darin behufs der Bestimmung des Einkommens von den Reinerträgen die Rede ist, aus denen sich das Einkommen zusammensetzt.

Im übrigen bedeutet die Erläuterung, die Becker auf 44 Druckseiten dem § 6 EinkStG. und den von ihm geschaffenen acht „Arten von Einkommen“ widmet, eine vortreffliche Leistung, wobei eine besondere Betrachtung noch das Verhältnis der Einkommensarten¹ 1—3 und 5 u. 6 des § 6 EinkStG. zu den Vermögensarten² des ABewG. beleuchtet. Vermögensarten gibt es natürlich als Sachvermögen, aber wiederum nicht innerhalb der persönlichen Vermögensteuer.

In den § 7, dem die Becker'sche Erläuterung 58 Druckseiten widmet, spielen in den wichtigsten, vom Gesetz mit viel Mühe und Scharfsinn durchgeführten Unterschied zwischen Gewinn und Einnahmehüberschuß, wobei auch Becker auf Unstimmigkeiten aufmerksam macht (s. S. 122, dann wieder 125 ff.), bereits die W er b u n g s k o s t e n herein, denen vom Gesetzgeber im besonderen der § 16 gewidmet ist. Verhältnismäßig kurz konnte die Behandlung des § 8 ausfallen. Mehr Raum und Arbeit mußten dagegen wieder die §§ 10—12 in Anspruch nehmen, denen zusammen mit den weiteren Paragraphen bis § 21 eine zusammenfassende Vorbemerkung (S. 183—185) vorangestellt ist, worauf erst die Erläuterungen zu den einzelnen Paragraphen, und zwar zu § 10 auf S. 186—232, zu § 11 auf S. 233 bis 258, zu § 12 auf S. 259—307 folgen, bei § 12 einschließlic einer das Verhältnis der §§ 12 und 13 zueinander in ihrer Einwirkung aufeinander behandelnden Vorbemerkung. Den Beschluß macht, wie bereits erwähnt, ein vorläufiges Sachregister. Aus dessen Beigabe wird geschlossen werden müssen, daß die Fortsetzung des EinkStG. nicht in der allernächsten Zeit zu erwarten ist. Das ist schade, denn ich glaube, so wie ich, so wie ich, alle Leser der Fortsetzung mit Spannung entgegensehen.

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

Jahrbuch des Steuerrechts. VI. Jahrgang. Herausgegeben von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe. XI und 704 S. Gr. 8°. Berlin 1926. Industrieverlag Spaeth & Linde.

Das günstige Urteil, das ich über die früheren Jahrgänge abgegeben habe, gilt in vollem Maße auch für den vorl. 6. Jahrg. Es sind eine Fülle von sonst kaum erreichbaren Aufsätzen aus den verschiedensten Fachzeitschriften und alle Entsch. der FinGer. und der ordentl. Gerichte von irgendetw. Bedeutung systematisch geordnet in so ausführlichen Auszügen wiedergegeben worden, daß man in vielen Fällen auf die Quellen nicht zurückzugehen braucht. Dem Herausgeber und seinen Mitarbeitern gebührt der Dank aller Praktiker für diese außerordentlich mühselige und undankbare Arbeit, die sie im Interesse der Förderung des Steuerrechts in Praxis und Wissenschaft auf sich genommen haben.

Verf. Dr. Albert Sellwig, Potsdam.

Jahrbuch des Steuerrechts, 7. Jahrgang 1926. Unter Mitwirkung von Rechtsanwalt Dr. Ball, Berlin, Rechtsanwalt Dr. Cleves, Berlin, Ministerialrat Dr. Grabower, Berlin, Oberregierungsrat Dr. Hübschmann, Berlin, Rechtsanwalt Dr. Lion, Berlin, Ministerialrat Dr. Markull, Berlin, Geh. Regierungsrat Reichsfinanzrat Mirre, München, Senatspräsident Dr. Pape, Berlin, Rechtsanwalt Dr. Rosen-dorff, Berlin, Ministerialrat Dr. Schwandt, Berlin, Senatspräsident Dr. Struz, München, Geh. Oberregierungs-rat Dr. Trautvetter, Reichsfinanzrat i. N., Bad Reichen-hall. Herausgegeben von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe, Berlin, Schriftleiter der „Deutschen Steuer-Zeitung“. 631 S. Berlin und Wien 1927. Industrieverlag Spaeth & Linde. Preis in Halbleinen geb. 18 M.

Das Übermaß von zu verarbeitendem Stoff — insbes. zahllosen Entsch. und Neuerscheinungen des Schrifttums — auf allen Gebieten des Rechts hat dazu geführt, daß in denjenigen Materien, die in der neueren Zeit zu immer größerer Bedeutung gelangt sind, neben die alten bewährten Jahressüberichten neue, nur ein Spezialgebiet berücksichtigende Jahrbücher traten. Die überragende Bedeutung des Steuerrechts für das ganze Wirtschaftsleben bringt es mit sich, daß heute kein Steuerpflichtiger und kein Steuerberater ohne Kenntnis der neuesten Steuer-gesetzgebung und Steuer-Prax. auskommen kann. Bei der ständig wechselnden Gesetzgebung und der unübersehbaren Zahl neuer Entsch. sind auch die neuesten Komm. ständig dem Wert

ausgefüllt. Die hier entstehende Lücke füllt das „Jahrbuch des Steuerrechts“ aus.

Sein siebenter Jahrgang, der das Jahr 1926 umfaßt, hat besondere Bedeutung durch die Zusammenstellung der Rspr. über die wichtige Steuergesetzgebung des Jahres 1925. Die Entsch. sind übersichtlich in vier großen Abschnitten zusammengefaßt:

I. Allgemeine Grundlagen des Reichssteuerrechts (RAbgD., Fin-AusgW., StMildG.).

II. Die direkten Steuern (Besitz, Einkommen).

III. Die indirekten Steuern (Verkehr, Verbrauch).

IV. Das Zollrecht.

Diese großen Abschnitte sind nach den zugehörigen Gesetzen untergegliedert, so daß insgesamt 35 Steuer Gesetze behandelt sind. Das Buch schließt mit einem Anhang, in dem die Buch- und Betriebsführung der Reichsfinanzverwaltung behandelt ist.

Die Webergabe des Stoffes erfolgt so ausführlich, daß ein Auffuchen der vielfach entlegenen Quellen sich fast durchweg erübrigen dürfte. Da die Mitarbeiter auf jedem Spezialgebiet zu den ersten Autoritäten gehören, ist eine wirklich brauchbare Zusammenstellung entstanden, die sich nur mit „Reumanns Jahrbuch des Deutschen Rechts“ vergleichen läßt. Es verdient besondere Erwähnung, daß nicht nur die wichtigsten Rechtsätze der Entsch. in nicht zu übersehender Vollständigkeit angegeben sind, sondern daß zu den einzelnen gesetzlichen Bestimmungen auch ausführliche Hinweise auf das neueste Schrifttum gebracht sind.

So ist die Zahl der Jahrbücher durch dieses Werk um ein äußerst wertvolles Buch bereichert worden. Es wird für jeden Steuerberater und jedes größere Unternehmen bald unentbehrlich werden.

D. S.

Die Reichsabgabenordnung. Für die Praxis erläutert von **Dr. Albert Nieberl**, Regierungsrat beim Landesfinanzamt Stettin. 2. neubearbeitete Auflage. Guttentagsche Sammlung Deutscher Reichsgesetze. Berlin und Leipzig 1927. Verlag Walter de Gruyter & Co. Preis 12 M.

Der Verf. hat sich zum Ziel gesetzt, eine für den täglichen Bedarf der Praxis geeignete Handausgabe herauszubringen. Dieses Ziel kann im allgemeinen als erreicht bezeichnet werden. Das Hauptgewicht der Erläuterungen ist auf die verfahrensrechtlichen Vorschriften gelegt. Es wird hier vielfach eine recht gute Zusammenfassung der Ergebnisse von Wissenschaft und Rspr. gebracht. Daneben finden sich zahlreiche für den Vollzug der Bestimmungen wichtige Hinweise auf ergänzende Vorschriften und wertvolle Ergebnisse langer praktischer Erfahrung in der Handhabung des Gesetzes. Bedauerlich ist, daß die so wichtigen materiellen Vorschriften der RAbgD. bei den Erläuterungen stark vernachlässigt wurden. Wichtige Paragraphen, wie z. B. §§ 62, 63 (Wohnsitz und Aufenthalt), § 78 (Zurücknahme von Verfügungen), die Bewertungstheorie u. a. sind so kurz behandelt, daß auch bei einfach gelagerten Fällen ein Zurückgreifen auf größere Kommentare notwendig sein wird. Das Buch wird vor allem in der Hand der mit dem Vollzug der RAbgD. betrauten Beamten gute Dienste tun. Das ausführliche Register wird hierbei zustatten kommen. Die Ausstattung ist, wie bei dem bewährten Verlage nicht anders zu erwarten war, vorzüglich.

RN. Prof. Dr. Rheinström, München.

Die Reichsabgabenordnung. Erläutert von **Dr. h. c. Guno Becker**, Senatspräsident am Reichsfinanzhof. Sechste durchgesehene Auflage. Berlin 1928. Carl Heymanns Verlag.

Die Steuerkommentare der Praxis: Band VIII. Das Kapitalverkehrssteuergesetz vom 8. April 1922 in der zur Zeit geltenden Fassung, nebst den hierzu ergangenen Verordnungen und Erlassen sowie den neuen Aus- und Durchführungsbestimmungen vom 22. Juli 1927. Für die Praxis erläutert von **Hermann Weinbach**, Oberregierungsrat und Vorsteher des Finanzamtes Frankfurt-Niedenu, Frankfurt a. M. Dritte vollständig neu bearbeitete Auflage. Berlin 1928. Industrieverlag Spaeth & Linde.

Eine ausführliche Besprechung dieser Werke erfolgt demnächst.

D. S.

Dr. F. A. Giese, Stellv. Syndikus der Industrie- und Handelskammer, Osnabrück: **Steuersführer der freien Berufe.** Berlin 1928. Verlag Carl Heymann. Preis 4 M.

Abhandlungen über die Steuerpflicht einzelner Klassen von Steuerpflichtigen werden niemals den Ansprüchen erheben, tiefgründige wissenschaftliche Abhandlungen zu sein. Ihr Vorzug pflegt darin zu bestehen, daß sie das Rechtsstatistengebiet völlig beherrschen, so daß die Interessenten Antwort auf alle die zahlreichen Spezialfragen finden werden, die weder in einem Lehrbuch noch

in einem Komm. beantwortet sein können. Von nicht minderer Bedeutung können solche Werke, sofern sie nicht einseitig den Standpunkt des Steuerpflichtigen betonen, für die Rspr. sein. Der Verwaltungsbeamte schöpft aus ihnen vielfach Belehrung in Einzelfragen, und die Auffassung der Beteiligten ist nach der RAbgD. unter Umständen von Recht schöpferischer Bedeutung. Diesem Zwecke genügt indessen das Buch von Giese nicht völlig. Wir finden eine zusammenhängende und flüssige Darstellung der hauptsächlichsten Steuerfragen, aber eine Beantwortung all der zahlreichen täglich auftauchenden Detailfragen gibt das Buch nicht. Um nur solche aus dem Steuerrecht der Rechtsanwältin und Notare wahllos herauszuscheiden: Sind Schadenszulagen für berufliche Versehen abzugsfähig? Behandlung des fixierten Sozials, Berücksichtigung der Aufsichtsratsantenne bei der Pauschalierung der Werbungskosten und bei der Umsatzsteuer; gemeinschaftliche Veranlagung der Sozials u. dgl. m. Folgende Irrtümer sind uns aufgefallen:

Stempelbeträge gehören nicht zu den Werbungskosten, sondern sind durchlaufende Gelder; Honorare, jedenfalls bei Rechtsanwältin und Notaren, sind Einnahmen des Jahres, in welchem sie eingeht, und nicht des Jahres, in welchem sie fällig sind. Dies ist nicht nur zutreffend auf Grund Einverständnisses der FinA. für die Veranlagung 1926, wie Giese verneint, sondern ergibt sich unmittelbar aus § 11 b. Gef. (so ausdrücklich die Begründung zum EinkStG. S. 44, AnwBl. 1926, 156). Vorwürfe sind nicht schon dann keine Einnahmen, wenn die Möglichkeit der Rückzahlung besteht, wie Giese meint (S. 20), sondern erst dann, wenn sie besonders gebucht und getrennt aufbewahrt, d. h. nicht dem Verbrauch zugeführt werden (Urt. III e 1900 v. 3. April 1926, IV 2, AnwBl. 1926, 156).

RN. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. Aug. 1925 nebst den Ausf.-Best. Vom Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof **Dr. Georg Struż**. Dritte Lieferung. Band 9 der Deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren. Herausgegeben von **E. Schiffer**, Reichsminister a. D. Berlin 1926 u. 1927. Verlag von Otto Liebmann.

Die dritte Lieferung des Strużschen Werkes über die Einkommensteuer schließt zugleich den ersten Band desselben ab. Bezüglich der ersten und zweiten Lieferung darf ich auf meine Besprechung in JW. 1927, 1746 verweisen, wo zugleich eine allgemeine Betrachtung über das Buch, seinen Inhalt, seine Gliederung, seine Ausstattung gegeben worden ist.

Mit dem jetzt abgeschlossenen ersten Band liegt, wenn nicht die größere so jedenfalls die wichtigere Hälfte des Werkes vor. In dem Vorwort, das der dritten Lieferung nunmehr vorgelegt ist und in dem Struż über die Entstehung des Werkes und die Gründe seines verhältnismäßig späten Erscheinens sich äußert, durchaus in dem Sinne meiner aus der zwingenden Notwendigkeit heraus in der früheren Besprechung abgeleiteten Annahmen, kommt er auch auf den Umfang des Buches zu sprechen und gibt der zuversichtlichen Hoffnung Ausdruck, daß obwohl der erste Band neben der (sehr umfangreichen und inhaltsreichen) Einleitung nur die Erläuterung zu den ersten 18 Paragraphen des Gesetzes bringt, so daß noch 99 Paragraphen ausstehen, trotzdem der Rest des Gesetzes in einem Band bewältigt werden könne, wobei aber freilich der ursprünglich für das ganze Werk in Aussicht genommene Umfang von 80—100 Bogen erheblich überschritten werden müsse. Das ist selbstverständlich, da der erste Band den siebzehnten Bogen schon angeschnitten hat, so daß, wenn der zweite Band annähernd den gleichen Umfang erhält, das Gesamtwerk auf etwa 140 Bogen sich erstrecken wird: ein stattliches Werk und eine gewaltige Arbeitsleistung. Dem ersten Band ist außer dem Vorwort und dem Inhaltsverzeichnis sowie einem Verzeichnis der Abkürzungen noch ein Sachregister beigelegt, das den Gebrauch des ersten Bandes bis zum Abschluß des ganzen Werkes erleichtern soll; dem zweiten Band wird ein ausführlicheres Sachregister für das Gesamtwerk beigegeben werden.

Dem Inhalt nach setzt die dritte Lieferung die Erläuterung des EinkStG. am § 13 fort und bringt noch den § 18 zum Abschluß; sie ist also im wesentlichen der Erörterung der allgemeinen Bestimmungen über die sachliche Steuerpflicht gewidmet, die im EinkStG. die §§ 6—25 umfassen. Es sind hiernach allerdings noch 7 Paragraphen dieses Gebietes dem zweiten Band vorbehalten. Das konnte ohne Bedenken geschehen, weil dieser ohnehin noch mit dem sachlichen Steuerrecht sich zu befassen hat. Es folgen nämlich den allgemeinen Bestimmungen des Gesetzes über das Einkommen (§§ 6—25) in den §§ 26—49 zunächst die besonderen Bestimmungen über die sachliche Steuerpflicht in Beziehung auf die einzelnen Einkommensarten, wie sich das Gesetz in seiner Überschrift ausdrückt, genauer Ertragsquellen, nämlich Landwirtschaft und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, sonstige selbständige Berufsarbeit, nichtselbständige Arbeit, Kapitalvermögen usw., und sodann in den §§ 50—60 die Bestimmungen über den Steuerfiskus, so daß im Gesetz und entsprechend im zweiten Band des Strużschen Werkes das formale Einkommensteuerrecht (Veranlagungs- und Erhebungsverfahren) erst mit dem § 61 beginnt und

zusammen mit den Übergangs- und Schlußbestimmungen den Rest des Gesetzes (bis § 117) in Anspruch nimmt. Das wichtigste Gebiet des sachlichen Steuerrechts aber, das die meisten und heikelsten Rechtsfragen umschließt und das tiefste Eindringen in das verwickelte Netz der wirtschaftlichen Verhältnisse und Beziehungen bedingt, ist dasjenige, das im ersten Band des Werkes seine Behandlung im Anschluß an die Gliederung des EinkStG. finden konnte. Zum Beleg nur einige Schlagworte aus dem Inhalt. Zunächst der Einkommensbegriff, von Struß schon in der Einleitung und insbes. in der zweiten Lieferung behandelt, aber auch in der dritten Lieferung immer wieder zu Erläuterungen und Auseinandersetzungen führend. Ebenfalls noch im wesentlichen in den Bereich der zweiten Lieferung fallen: Gewinn, Bilanz, Betriebsvermögen, Doppelbesteuerung. Jetzt kommt die dritte Lieferung mit ihren Ausführungen und Erörterungen über die steuerliche Wirksamkeit der Einnahmen und Ausgaben, der Aufwendungen, der Werbungskosten, mit der Behandlung von Schuldzinsen, Renten und Lasten, der sog. gesetzlichen Abzüge und der nicht abzugsfähigen Ausgaben usw.

Weisen wir irgendeinen Paragraphen heraus, etwa den § 16 des Ges., der von den Werbungskosten handelt. Struß hat diesem Paragraphen 92 erläuternde Anmerkungen gewidmet, die zusammen 160 Druckseiten umfassen. Den Erläuterungen ist nach der Übung des Werkes hinter dem Gesetzestext, in dem durch die Ziffern 1—92 auf sie verwiesen ist, noch eine den Inhalt der Erläuterungen angegebende Übersicht also ein Spezialinhaltsverzeichnis vorgelegt, dessen Bezeichnungen zugleich als Sachüberschriften für die Einteilung der Ausführungen des Komm. dienen, eine Einrichtung, die sehr zweckmäßig ist und die Benutzung des Komm. ungemein erleichtert. Zunächst kommt unter I. Inhalt, Begründung und Entstehungsgeschichte eine Erläuterung, die die Anm. 1—3 auf 14 Druckseiten umfaßt und, nach der allgemeinen Übung des Komm., die Begründung des Gesetzentwurfs im Wortlaut wieder gibt. Es folgt: II. Der Begriff der Werbungskosten, als Anm. 4—8 und 11 Druckseiten umfassend. Dann kommt unter III mit den Anm. 9 bis 24 eine Erörterung der Beschaffungskosten als Werbungskosten und der Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten (S. 899—921). Besonders umfangreich ist die Betrachtung über die (IV.) Absetzungen in den Anm. 25—63 mit der Unterscheidung zwischen Absetzungen für Abnutzung und Absetzungen für Substanzverringerung und deren Verhältnis zu den sog. „Ab Abschreibungen“ i. S. der kaufmännischen Buchführung, ein Verhältnis, das im täglichen Leben des Steuerrechts immer wieder vorkommt und verwirrt wird. Anschließend kommt eine Betrachtung V. Sonstige Werbungskosten, die Anm. 64—96 und die S. 988—1092 füllend, und den Beschluß macht für diesen Paragraphen eine kurze Betrachtung (VI. und Anm. 97) darüber, für welchen Steuerabschnitt die Werbungskosten abzusetzen sind, wobei Struß unter Bezugnahme auf weitere, schon bei der Erläuterung des § 11 des Ges. gemachten Ausführungen und unter beistimmender Ausführung eines einschlägigen Beschlusses des RfSt. für das neue Recht seine frühere Ansicht nicht aufrechterhält, die dahin gegangen war, daß die Werbungskosten in dem Jahre abzugsfähig seien, in das die Steuerpflicht der bezüglichen Einnahmen fällt.

Ähnlich wie der § 16 sind die übrigen Paragraphen des Gesetzes behandelt, und ich glaube damit und im Zusammenhang mit meiner früheren Besprechung ein Bild von dem Inhalt und dem Wesen des Struß'schen Werkes gegeben zu haben. Auf eine Auseinandersetzung über einzelne Streitfragen glaube ich verzichten zu sollen und zu dürfen. Reichliche Gelegenheit dazu wäre gegeben, denn Struß hat in seiner Art — und wer kennt sie nicht! — zu all den fast zahllosen Streitfragen, die das EinkStG. liefert, Stellung genommen. Er hat übrigens dabei nicht nur durchweg seine Auffassung eingehend begründet, sondern auch die abweichenden Ansichten angeführt und das Für und Wider überall gründlich beleuchtet.

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

Ministerialrat Dr. Biffel und Rechtsanwalt Dr. Koppe:
**Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 mit
Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen.** 2. Aufl.
Berlin und Wien 1927. Industieverlag Spacht & Linde.
868 S. Preis geh. 15,60 M., geb. 18 M.

Die im Jan. 1927 erschienene zweite Auflage des Buches (Bd. 1 der vom Verlag herausgegebenen Steuerkomm. der Praxis) soll, wie es im Vorwort heißt, durchweg auf die Bedürfnisse der Praxis abgestellt sein und die Mitte halten zwischen dem großen Komm. und den kleinen Handausgaben. Inhaltlich hat das Buch diese Aufgabe erfüllt. Es gibt zunächst in einer Einleitung eine Übersicht über das ganze Gesetz und die bisher erschienenen Novellen. Der eigentliche Komm. befaßt sich weniger mit wissenschaftlicher Erörterung der vielfach im Einkommensteuerrecht sich ergebenden Streitfragen, als mit der Aufklärung über die wichtigsten Begriffe des Einkommensteuerrechts und einer Behandlung der alltäglichen bei der Befassung mit der Einkommensteuer sich ergebenden Rechtsfragen. Die Rpr. ist vollständig, teilweise auch das Schrifttum

berücksichtigt. Die Anwendbarkeit für den Praktiker wird noch wesentlich gehoben durch zahlreiche Beispiele, sodann durch die Wiedergabe der veröffentlichten vom RfMin. herausgegebenen Merkblätter, sowie der wichtigsten Erlasse des RfMin. zu der Einkommensteuer, auch die Ausf. Best. zum EinkStG. und zum Steuerabzug vom Kapitalertrag sind auszugswise wiedergegeben. Das Buch, dem endlich noch ein besonders ausführliches Sachregister beigegeben ist, wird dem Praktiker für den Alltagsgebrauch ein willkommenes Hilfsmittel sein.

Immerhin seien noch zwei Bemerkungen angeschlossen: Das Buch, das mit Vorwort und Einleitungen 900 Seiten umfaßt, stellt seinem Umfang nach, was es nicht sein will, einen großen Komm. dar; dies ist darauf zurückzuführen, daß die Materialien des Gesetzes in einer m. E. erheblich zu weitgehenden Weise mitgeteilt sind. Ein Buch, das in erster Linie der Praxis dienen will, sollte und könnte sich in dieser Beziehung wesentlich mehr beschränken. Sodann vermißt man andererseits bei einem Werke dieses Umfangs, die heute fast allgemein üblich gewordene und zweckmäßige, geordnete Wiedergabe des Gesetzestextes, die regelmäßig den Gebrauch eines umfangreichen Erläuterungsbuches erheblich erleichtert.

Rf. Dr. Wilhelm Riefe, Stuttgart.

Das Steuerrecht der Reichsabgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern. Von Dr. Friedrich Wendele, Oberregierungsrat beim Landesfinanzamt München, Zollabteilung. Berlin 1927. Carl Heymanns Verlag. 126 S. Preis 5 M.

Das Buch verfolgt den sehr lobenswerten Zweck, dem in der Ausbildung begriffenen mittleren Steuerbeamten, und zwar speziell demjenigen auf dem Gebiete der Zölle und Verbrauchssteuern, ein Führer zu sein durch die sowohl infolge ihres formaljuristischen Aufbaues als auch infolge der Schwierigkeit ihrer Anwendung für den Bereich der Zölle und Verbrauchssteuern nicht leicht zugänglichen Vorschriften der RAbgO. Das geschieht durch eine systematische Darstellung unter Ausschaltung derjenigen Vorschriften, die jenes Arbeitsgebiet nicht berühren, also der Besitz- und Verkehrssteuern. Diese Zweckbeschränkung erscheint als ein außerordentlich glücklicher Gedanke, dessen Wert naturgemäß in der Darstellung des formellen Steuerrechts, welche zwei Drittel des Buches umfaßt, noch offensichtlich in die Erscheinung tritt als in derjenigen des materiellen Steuerrechts, obwohl sich auch hier, so insbes. in den Ausführungen über die Entstehung der Steuerschuld, über Sicherheitsleistung, über Haftung usw. zahlreiche Hinweise auf das Spezialgebiet finden.

Als Einführung in das Verständnis des Gesetzes verzichtet die Arbeit mit Recht auf die Erörterung schwieriger und umstrittener Fragen und auf Literaturnachweise, nicht dagegen auf die Bewertung und Zitierung der Rpr. d. RfSt. Sie erweist sich hierdurch nicht nur für den mittleren Steuerbeamten, sondern auch für den steuerrechtlich ungeschulten Juristen, insoweit also auch für den Anwalt, als ein vorzügliches Hilfsmittel. Erfreulich daher, daß der Verf. die Herausgabe eines in gleicher Weise für die Beamten der Besitz- und Verkehrssteuerverwaltung zugeschnittenen Führers in Aussicht stellt.

Rf. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Dr. Machatus, Reichsfinanzrat: **Das Schaumweinsteuergesetz vom 11. Juni 1926 und die Schaumweinsteuerverordnung vom 5. Juni 1926.** Berlin 1926. Verlag von Georg Stilke. 82 Seiten.

Die Besteuerung des Stillweins ist bekanntlich seit 1926 aufgehoben, die Besteuerung des Schaumweins dagegen in der Form der Banderolesteuer aufrechterhalten. Der Verf. erläutert die einzelnen Vorschriften der geltenden Regelung unter Verwertung der zu dem WeinStG. erwachsenen Rpr., die Durchf. Best. und die Vorschriften der NachStG. werden mitgeteilt, so daß die Darstellung allen denjenigen empfohlen werden kann, welche mit der Materie zu tun haben. Widerspruch muß Rez. erheben gegen die grundsätzlichen Äußerungen des Verf. über die Weinsteuer. Für weite Gebiete, vor allem für die Weinbaugebiete, ist der Wein keineswegs ein nur von den Wohlhabenden getrunkenes Getränk, seine Besteuerung ist in diesem Gebiete stets als sehr unbillig empfunden worden. Daß keine Regierung angesichts der großen Notlage des Winzerstandes es wagen kann, die Wiedereinführung vorzuschlagen, bedarf kaum der besonderen Hervorhebung.

Rf. Dr. Fuld, Mainz.

Das Steuerrecht der Reichsabgabenordnung für das Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern von Dr. F. Wendele und Dr. J. Wolfbauer, Oberregierungsräte beim Landesfinanzamt München. Berlin 1927. Carl Heymanns Verlag. Preis 6 M.

Die RAbgO. ist das Grundgesetz des Reichsteuerrechts. Es legt die Grundbegriffe des materiellen Steuerrechts sowie die Verfassung und das Verfahren der Reichsteuerbehörden fest.

Dieser Kodifikation steht der Komplex der steuerrechtlichen Einzelgesetze gegenüber. Ihre Grundbegriffe und das Verfahren bei ihrer Durchführung sind in der *ABG.D.* verankert.

Das Buch von Pendele und Wolfbauer zeigt den Zusammenhang zwischen der *ABG.D.* als steuerlichem Grundgesetz und den Besitz- und Verkehrssteuern. Unter dieser versteht die Verwaltung die sämtlichen Steuern mit Ausnahme der Zölle und Verbrauchssteuern, also insbes.: EinkSt., Körpers., VermSt., ErbschSt., SchenkSt., Umsatz-, GrunderwerbSt., KapVerkSt., VerSt., Kennw- u. KraftfahrzeugSt., Rentenbank- und Industriebelastung. Das Recht der *ABG.D.* ist, soweit es für das Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern Bedeutung hat, unter Berücksichtigung der *ABG.D.* des *RFSt.*, systematisch dargestellt und mit besonderen Hinweisen für die Anwendung auf das Recht der Besitz- und Verkehrssteuern versehen. Es ist m. W. der erste Versuch einer systematischen Darstellung des Rechts der *ABG.D.*, der einen besonderen Wert dadurch gewinnt, daß er sich nicht auf die theoretische Behandlung der an sich trockenen Materie beschränkt, sondern ihr wirkliches Leben einhaucht, indem er Anwendung und Wirkung dieses Gesetzes auf die Gesetze der Besitz- und Verkehrsbesteuerung an einem reich zusammengetragenen Material vor Augen führt. Der Zweck des Buches ist, wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, die Einführung in diese an sich schwierige Materie für den Lernenden. Es verdankt seine Entstehung der Tätigkeit der Autoren als Kursleiter im Bereich der Finanzverwaltung. Die Darstellung ist wissenschaftlich gehalten und weist in einzelnen Abschnitten ausgezeichnete Abhandlungen auf. Sehr instruktiv sind z. B. die Ausführungen über die Haftung des Steuerschuldners und dritter Personen, ferner über die Erstattungs- und Vergütungsansprüche. Von Interesse ist die Stellungnahme der Verf. zur Frage des Arreftes. Sie verlangen eine peinliche Prüfung seiner Notwendigkeit und weisen auf seine folgenschweren Wirkungen auf die wirtschaftliche Existenz des Steuerschuldners hin. Es ist zu wünschen, daß dieser Appell nicht ungehört verhallen möge.

Das Buch wird seinem Zweck, in das Recht der *ABG.D.* einzuführen, gerecht und wird sich in der Praxis bewähren, wie auch die schon früher erschienene Darstellung des Mitverf. Dr. Pendele, „Das Steuerrecht der *ABG.D.* für das Gebiet der Zoll- und Verbrauchssteuern“, beifällig aufgenommen worden ist.

M. Dr. Wille, München.

Allgemeine Verfügung des preuß. Justizministers über Mitteilung in Strafsachen vom 12. Dez. 1927 und einige weitere damit in Verbindung stehende allgemeine Verfügungen. Berlin 1928. Verlag Georg Stilke. Preis geb. 3 M.

In der Praxis hat es sich als notwendig erwiesen, die zahlreichen Fälle zusammenzustellen, in denen in Strafsachen, abgesehen von besonderer gesetzlicher Regelung (z. B. §§ 170, 171 StPD.; § 27 ZOG.; §§ 2 ff. StrafregisterV.D.), von den Justizbehörden an andere Behörden und Privatpersonen Mitteilungen über Verfahrensmaßnahmen zu machen sind.

Die vorl., 78 Paragraphen umfassende Allg. Verf. des PrJustMin. hilft diesem Bedürfnis durch eine übersichtliche, gut disponierte Zusammenstellung ab, welche die bisher in fast 300 Einzelverfügungen zerstreut gegebenen einschlägigen Vorschriften enthält. Dem Wortlaut der Verfügung ist ein eingehendes Inhaltsverzeichnis vorausgeschickt und in einer Anl. I sind die einzelnen Mitteilungspflichten nach den Verfahrensabschnitten geordnet. Eine weitere Anl. II enthält eine Zusammenstellung der durch die Verfügung aufgehobenen Einzelverfügungen.

In dem kleinen Buch sind ferner sechs weitere, mit der Verfügung v. 12. Dez. 1927 in einem gewissen Zusammenhang stehende Allg. Verf. des PrJustMin. v. Dez. 1927 abgedruckt, in denen folgende Gebiete behandelt werden:

1. Das Verfahren in Strafsachen wegen Münzvergehens oder Münzvergehens,
2. die Behandlung der Preßstrafsachen (vgl. auch § 12 der Verf. v. 12. Dez. 1927),
3. die in Zivilsachen an andere Behörden zu machenden Mitteilungen,
4. Mitteilungen im Disziplinarverfahren gegen Justizbeamte und im Ehrengerichtsverfahren gegen Rechtsanwälte,
5. Mitteilungen der Gefangenenanstalten an Militär- und Polizeibehörden,
6. Aufstellung und Einreichung der Forstdiebstahlverzeichnisse.

Der Verf. hat dem Text der Verfügungen ein sorgfältig gearbeitetes alphabetisches Sachregister angefügt, das die Benutzung für die Praxis erheblich erleichtert. Sowohl dem Justizbeamten (Richter, Staatsanwalt und Bürobeamten) wie dem beratenden Anwalt und Verteidiger, die von ihren Mandanten oft um Auskunft nach den in anhängigen Strafsachen vorgeschriebenen Mitteilungen angegangen werden, wird das Büchlein Zeit ersparen und hierdurch wertvolle Hilfe leisten.

UGR. Dr. Unger, Berlin

Aufwertungsfälle vom Reichsgericht, bearbeitet und geordnet von Reichsgerichtsrat A. Zeiler. Viertes Band. (160 neue Fälle.) Leipzig 1928. Verlag von C. F. Hirschfeld. Preis kart. 5,50 M.

Der 4. Bd. der Samml. (letzter Bd. vgl. *JW.* 1926, 2349) bringt 160 neue Fälle aus der Zeit v. Febr. 1927 bis Dez. 1927. In der Auswahl der Entsch., sowie der Kürzung und Druckanordnung folgt der neue Band den bisherigen bewährten Grundsätzen. Aus der Fülle des gebotenen Materials sei besonders auf eine Reihe von Entsch. verwiesen, die das Gebiet des Vergleichs im Aufwertungsverfahren betreffen.

Angenehm würde es von den Benutzern empfunden werden, wenn der Herausgeber der schon in *JW.* 1926, 2349 ausgesprochenen Bitte um Beifügung eines Inhaltsverzeichnis für den 4. Bd. entsprochen hätte, wie es schon für die 1.—3. Aufl. am Schlusse des 3. Bandes geschehen ist.

Hoffentlich holt der Herausgeber diese bankenswerten Ergänzungen, die die Übersichtlichkeit der Sammlungen erheblich fördern, am Schlusse des 5. Bandes nach. D. S.

Ausland.

Ernst Blumenstein, o. Professor der Rechte an der Universität Bern: Schweizerisches Steuerrecht. 1. Halbband. Tübingen 1926. Verlag von J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).

In einer Zeit, in der wir in Deutschland anfangen, die Grundlagen zu einem wissenschaftlichen System des deutschen Steuerrechts zu legen — neben dem jetzt in 2. Aufl. vorliegenden, 1924 zuerst erschienenen Steuerrecht von Albert Hensel ist vor allem der 1927 erschienene 1. Band eines Lehrbuchs des Steuerrechts von Ottmar Bühler zu erwähnen —, ist uns der 1926 erschienene erste Versuch einer wissenschaftlichen Systematik des schweizerischen Steuerrechts aus der Feder des Berner Staatsrechtslehrers Blumenstein besonders willkommen. Das 1890 erschienene fünf-bändige Werk von Georg Schanz, Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts, ist, wie der Verf. in seinem Vorwort mit Recht hervorhebt, nur eine Phänomenologie des finanzwissenschaftlichen Stoffes gewesen.

Wertvoll ist uns an diesem Buch, daß ein an der Systematik Otto Meyers und Fritz Fleiners geschulter Jurist an einem Rechtsstoff sich bemüht hat, der im wesentlichen dem gleichen Rechtskreis angehört und durch die konkurrierende Finanzhoheit von Bund und Kantonen auf einer ähnlichen staatsrechtlichen Grundlage beruht wie unser deutsches Steuerrecht.

Der Verf. behandelt in einer Einleitung die Steuer (§ 1: Begriff, Stellung der Steuer im System der öffentlichen Aufgaben, Grenzverhältnisse zwischen der Steuer und den übrigen Abgabearten, Nichtfiskalische Aufgaben der Steuer im Verwaltungsrecht), dann die Steuer als Rechtsverhältnis und das Steuerrecht (§ 2: die außerrechtlichen Grundlagen der Besteuerung, die Steuer als Rechtsverhältnis und das Steuerrecht) und die Grundlagen des schweizerischen Steuerrechtes (§ 3: der Aufbau, die Steuerrechtsquellen und die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das Steuerrecht). Hervorzuheben ist, daß Blumenstein in den Begriff der Steuer im Rechtsinn „eine Selbstleistung“, die der Staat oder ein durch ihn dazu ermächtigtes öffentliches Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit von den der letzteren unterworfenen wirtschaftlichen Individuen zur Deckung seines Finanzbedarfs erhebt die Gebietshoheit aufgenommen hat und daß er im Gegensatz zu Otto Mayer und Fritz Fleiner die Auflage „nach einem allgemeinen Maßstab“ für einen juristischen Steuerbegriff nicht als begriffsbestimmend ansieht. Es handelt sich hier tatsächlich nur um ein für die politische Rechtfertigung der Steuer und für ihre technische Festlegung, nicht aber für die juristische Struktur wesentliches Begriffsmerkmal. Was die Aufnahme der Gebietshoheit in die Begriffsbestimmung anbelangt, so wird man zweifeln können, ob diese notwendig ist. Der Staat ist im allgemeinen Rechtsempfinden tatsächlich keine zweifelhafte Größe, die Rechtfertigung über Personen und Sachen durch Aufstellung bindender Vorschriften und durch Verwaltungshandlungen Herrschaftsrechte auszuüben allein durch die Gebietshoheit kann aber bestritten werden. Öffentliche Gemeinwesen können heute im Staate auch auf nicht territorialer Grundlage entstehen, wenn man an den öffentlich-rechtlichen Zusammenschluß von Wirtschaftsprüfung, Erzeuger und Verbraucher eines Rohstoffs z. B., denkt (zu vgl. meine „Selbstverwaltung der Wirtschaft“). Nicht befriedigt auch vom Standpunkt eines reinen Steuerrechtssystems die wenn auch stark eingeschränkte Behandlung der sog. Nebenwirkungen der Steuern als „nichtfiskalische Aufgaben der Steuer im Verwaltungsrecht“. Im Gesamtsystem des Rechts ist der Platz des Steuerrechts nach Blumenstein, wie es bei einem Schüler

Dito Mayers und Friß Fleiners nicht zu verwundern ist, im Verwaltungsrecht. Daß es in diesem eine besondere Stellung einnimmt, „weil nirgends in der Verwaltung so scharf wie hier das Rechtsverhältnis zwischen Staat und Bürger hervortritt und sowohl nach der materiellen als auch nach der formellen Seite hin eine ausgeprägte und individuelle Ausgestaltung erfahren hat“, wird man in jeder Hinsicht auch in der deutschen Steuerrechtswissenschaft unterschreiben müssen.

Der Einleitung folgt in dem Blumensteinschen Buche ein Hauptabschnitt über materielles Steuerrecht, dem dann wohl im zweiten Bande einer über formelles Steuerrecht folgen soll. Das materielle Steuerrecht teilt der Verf. in drei Kapitel ein, in dem ersten behandelt er das subjektive, in dem zweiten das objektive und im dritten Kapitel das konstitutive Moment des Steuerrechtsverhältnisses. Entsprechend dem Hauptgedanken, daß das Steuerrecht seinen Platz lediglich im System des Verwaltungsrechts hat, wird die ganze Systematik beherrscht von dem Steuerrechtsverhältnis als einem Verwaltungsrechtsverhältnis, und zwar als einem Schuldverhältnis des öffentlichen Rechts, das sich zusammensetzt aus einem Anspruch einerseits und einer Leistungspflicht andererseits, was bedingt wird durch das Vorhandensein eines forderungsberechtigten Gemeinwesens als Gläubiger und eines leistungspflichtigen Gewaltunterworfenen als Schuldner (Steuersubjekt). Blumenstein lehnt mit Recht die Behauptung der sog. „Dinglichkeit der Steuer“ ab. Was den Aufbau des Steuerrechtsverhältnisses anbelangt (§ 4), so behandelt Blumenstein zunächst die Subjekte, Steuergläubiger und Steuerschuldner, dann Steuerhoheit und Steuerpflicht als die abstrakten Grundlagen für Steuerforderung und Steuerschuld. Die Steuerpflicht ist für ihn ein Ausfluß der Unterwerfung eines Individuums unter die originale oder abgeleitete Gebietshoheit eines Gemeinwesens. Die Gewaltunterwerfung des steuerpflichtigen Individuums (steuerrechtliche Zugehörigkeit) kann äußern in persönlicher Zugehörigkeit oder durch wirtschaftliche Zugehörigkeit. Im Anschluß an diese Unterscheidung behandelt Verf. u. a. die Fragen von Wohnsitz, Aufenthalt und Niederlassung. Den Rechtsgrund der Steuerforderung (§ 5) erblickt Blumenstein im Einklang mit unserer Steuerrechtslehre lediglich im Gesetz. Dies ist wichtig, hervorzuheben, weil ja das Rechtsinstitut der sogen. „Steuerabmachung“ in der Schweiz viel mehr wie bei uns ausgebildet ist. Auch bei der Steuerabmachung hebt Blumenstein hervor, resultiert die rechtliche Begründung des fiskalischen Forderungsanspruchs nicht aus jenem Rechtsgeschäfte, sondern einzig und allein daraus, daß das beteiligte Individuum nach Gesetz eine Steuerleistung schuldet. Neben dem Rechtsgrund unterscheidet Blumenstein mit Hensel einen Entscheidungsgrund als forderungsbegründendes Element der Steuer, und zwar denjenigen Tatbestand, an dessen Vorhandensein das Gesetz die Zulässigkeit einer Steuererhebung bestimmter Art knüpft. Im Anschluß daran behandelt Verf. die Fälligkeit der Steuerforderung, bedingte Steuerforderungen, die Steuerabmachung und das Erlöschen der Steuerforderung. Uns interessiert besonders die Steuerabmachung, d. h. die von der allgemeinen gesetzlichen Normierung abweichende, im Wege einer Vereinbarung mit dem steuerpflichtigen erfolgende Festsetzung des konkreten Steueranspruchs oder unter Umständen sogar der Steuerpflicht. Diese Steuerabmachung, die ja wegen der Möglichkeit der Berücksichtigung besonderer volkswirtschaftlicher Verhältnisse für unser Umsatzsteuer- und Verbrauchssteuerrecht von großem Interesse ist und wegen der Erhaltung großer Steuerzahler früher besonders für unsere Gemeinden von großer Bedeutung war, hat aus dem letzteren Grunde in kleineren Staaten stets eine große Rolle gespielt. Gegenstand der Steuerabmachung ist nach Blumenstein „eine im Einverständnis mit dem steuerpflichtigen getroffene Verfügung der zuständigen Behörde über Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht des erstern in einer von der allgemeinen gesetzlichen Regelung abweichenden Weise“, ihr Inhalt ist ein „Verzicht des Gemeinwesens auf seine Steuerforderung, eine besondere zahlenmäßige Bemessung der letzteren oder die Festsetzung einer bestimmten Form ihrer Erfüllung“. Mit Otto Mayer und dem Schweiz. BundG. erblickt Verf. die rechtliche Natur der Abmachung in einer einseitigen Verwaltungsverfügung, wobei der Zustimmung des Steuersubjekts lediglich die Bedeutung einer Bedingung zukommt. Erforderlich ist ausdrückliche Gesetzesbestimmung, die aber gerade in der schweizerischen Steuerpraxis vielfach fehlt. Unterschieden werden im Schweiz. Recht drei Gruppen: die Zusage von Steuerfreiheit oder Steuerbegünstigungen anlässlich von Kon-

zessionserteilungen, die direkte Ermächtigung der Fiskalbehörden zu ihrer Vornahme, z. B. gegenüber im Kanton wohnenden Ausländern, deren Vermögen sich der Hauptfache nach im Ausland befindet und das sogen. Zollabkommen, das darin besteht, daß an der Zollgrenze niedergelassene Zollpflichtige, die für die Deckung ihres Bedarfs auf das Grenzgebiet des Nachbarstaates angewiesen sind, ihrer Zollpflicht durch Entrichtung einer Kaufsumme genügen können. Blumenstein behandelt weiter die Träger der Steuerhoheit (§ 6: Die Steuerhoheit des Bundes, die Steuerhoheit der Kantone, die abgeleitete Steuerhoheit), den Träger der Steuerpflicht (§ 7: Das Steuersubjekt, Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht, besondere Eigenschaften des Steuersubjektes, die Steuerfolidarität), die Einwirkung der Steuerpflicht auf dritte Personen (§ 8: Die Richtungen der Einwirkung, die solidarische Mithaftung, die Steuerfukzession, die Steuerregreß), die räumliche Abgrenzung der Steuerhoheit und das Doppelbesteuerungsverbot (§ 9: Grundsätzliche Bedeutung, die innerkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit, die Prävalenz der Bundessteuer, die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit und das Doppelbesteuerungsverbot und die internationale Abgrenzung der Steuerhoheit). Von diesen Paragraphen interessieren uns in Deutschland besonders die §§ 6 (Der Träger der Steuerhoheit) und 9 (Die räumliche Abgrenzung der Steuerhoheit und das Doppelbesteuerungsverbot). Während der Paragraph über die räumliche Abgrenzung der Steuerhoheit und das Doppelbesteuerungsverbot für die Rechtsvergleichung interessantes Material in bezug auf die Kollisionsnormen auf dem Gebiet des Steuerrechts enthält, enttäuscht der § 6, dessen Inhalt wir mit Finanzausgleich zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden bezeichnen würden. Hier zeigt es sich, daß die Betrachtung des Steuerrechts lediglich als eine Teildisziplin des Verwaltungsrechts ihre Schattenseiten hat. Man kann das Steuerstaatsrecht, als welches sich das Recht des Finanzausgleichs darstellt, nicht nur im Zusammenhang mit dem Aufbau des Steuerrechtsverhältnisses behandeln. Die Bedeutung des Finanzausgleichs für die Machtverteilung und Kompetenzabgrenzung gerade im modernen Bundesstaat muß notgedrungen darunter leiden. Vor allem wird aber den Studierenden, der doch mit Nutzen ein Lehrbuch des Steuerrechts benutzen soll, der Finanzausgleich, wie die Erfahrungen des akademischen Unterrichts benehnen, auf diese Weise nicht klar. Es empfiehlt sich daher, der Darstellung des Hauptstoffs unter dem Titel des Steuerwaltungsrechts ein besonderes Kapitel „Steuerstaatsrecht“ voranzustellen. Hervorzuheben ist als eine Eigentümlichkeit des schweizerischen Steuerrechts, daß sogar der steuererhebende Staat selbst als steuerpflichtig zu betrachten ist, soweit für ihn nicht eine Steuerbefreiung ausgesprochen wird.

Im zweiten Kapitel behandelt Blumenstein zunächst das Steuerobjekt (§ 10: Begriff und Bedeutung, die Arten des Steuerobjekts, die innere Gliederung der Steuer nach dem Objekt, das Steuersystem). Hier wäre kritisch anzumerken, daß bezüglich der Systematisierung die finanzwissenschaftlichen Gesichtspunkte überwiegen. Demgegenüber ist auf den interessanten Versuch Albert Hensels (S. 84 ff. der zweiten Auflage seines Steuerrechts), eine rein juristische Systematisierung auf Grund der rechtlichen Verwandtschaft der einzelnen Steuertatbestände vorzunehmen, hinzuweisen. Im § 11 behandelt Verf. die Steuerbemessungsgrundlagen (Begriff und Arten, die Vermögensbemessung, die Einkommensbemessung, Andere Arten der Wertbemessung, Spezifische Steuerbemessungsgrundlagen, Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht) und im § 12: Das Steuermaß (Begriff und Ausgestaltung, der Steuersatz, Steueranlage, die Steuerprogression, der Einfluß des Steuersubjekts auf die Ausgestaltung des Steuermaßes). In diesem und dem folgenden 3. Kapitel über das konstitutive Moment des Steuerrechtsverhältnisses (§ 13: Das Zeitmoment in der Steuer; § 14: Materielle rechtliche Sicherungsmittel der Steuer; § 15: Steuerzurückforderung, Steuererlaß und Steuernachforderung; § 16: Das Steuerstrafrecht) sind eine Fülle von Anregungen für alle, die am Aufbau der deutschen Steuerrechtswissenschaft arbeiten, und zwar nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Rechtsvergleichung enthalten.

So ist das Erscheinen des Blumensteinschen Steuerrechts in Deutschland lebhaft zu begrüßen. Es wird nicht nur den Theoretiker anregen bei seiner Arbeit, sondern auch den Praktiker, der sich mit schweizerischem Steuerrecht befassen muß, ein wertvolles Hilfsmittel für das Einarbeiten in den fremden Rechtsstoff sein. Hoffentlich folgt der zweite Band über den Besonderen Teil bald nach.

Priv.-Doz. Dr. Friedrich Glum, Berlin.

Behörden.

Gebührenvereinbarungen der Notare.

Neuerdings sollen Notare mehrfach außerhalb des Tatbestandes des § 26 BGB., insbes. bei der Beurkundung von Grundstücksverkäufen, Gebührenvereinbarungen getroffen haben. Ich weise demgegenüber erneut auf die von mir durch Verfügung v. 30. März 1926 (XXXIII N 2/D 697) bekanntgegebenen Richtlinien des Deutschen Notarvereins hin. Danach ist es „gesetz- und standeswidrig, außerhalb des § 26 BGB. Gebühren zu vereinbaren; vielmehr ist es Amtspflicht, in

diesen Fällen ausschließlich die Gebühren nach den Vorschriften der Gebührenordnung zu berechnen. Ein Erlaß oder eine Ermäßigung der Gebühren ist nur dann zulässig, wenn dies durch eine auf den Anstand zu nehmende Rücksicht oder durch eine sittliche Pflicht geboten erscheint“.

Dem Bestreben eines Notars, durch gesetzwidrige Vereinbarung niedrigerer, als der gesetzlichen Gebühren seinen Kundenkreis zum Nachteil anderer Notare zu erweitern, müßte im Aufsichtsweg entgegengetreten werden.

(Verfügung des RGPräs. v. 24. Febr. 1928, XXIII N 2/D 754.)

Rechtsprechung.

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

A. Ordentliche Gerichte.

Reichsgericht.

a) Zivilsachen.

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

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

1. §§ 139, 179, 326 BGB. § 139 bezieht sich nicht nur auf nichtige, sondern auch auf solche Geschäfte, deren Wirksamkeit von einer Genehmigung abhängt. Die gesetzliche Haftung des Vertreters ohne Vertretungsmacht aus § 179 BGB. ändert an der Unwirksamkeit des von dem Vertreter vorgenommenen Geschäfts im Falle der Nichtgenehmigung nichts. Wird der Vertreter auf Grund § 179 das. auf Erfüllung in Anspruch genommen, so haftet er nur kraft Gesetzes, er wird nicht selbst Vertragspartei. Aber er muß sich doch so behandeln lassen, als wäre er Vertragspartei, wie ihm andererseits auch die Gegenleistungsrechte aus §§ 326 ff. das. zustehen. Hat der andere Teil die Erfüllung abgelehnt, so kann er gegen den vollmachtlosen Vertreter auch nach § 326 BGB. vorgehen. Anforderungen an die Erfordernisse der Erklärung und Fristsetzung nach § 326 das.]

Die Kl. verkauften ihren Grundbesitz an die beklagte Ehefrau zu $\frac{2}{3}$ und an S. zu $\frac{1}{3}$, beide vertreten durch den beklagten Ehemann. S., der den Besl. in Wirklichkeit nicht bevollmächtigt hatte, weigerte die Genehmigung. Nach Inverzugsetzung, die Auflassung entgegenzunehmen, Fristsetzung mit der Androhung anderweitigen Verkaufes und Verlangen des dabei entstehenden Schadens verkauften die Kl. an einen Dritten. Mit der Klage begehren sie als Schadensersatz den Preisunterschied. Sie sind in den Vorinstanzen abgewiesen. Die Rev. der Kl. hatte Erfolg. Das BG. nimmt an, daß der Kaufvertrag, soweit er den S. als Käufer ausführte, kein Scheingeschäft gewesen, daß aber der beklagte Ehemann für ihn als Bevollmächtigter aufgetreten ist, ohne in Wirklichkeit Vollmacht von ihm zu haben. Offen gelassen ist die Frage, ob die Kl. den Mangel der Vertretungsmacht insolge von Fahrlässigkeit nicht gekannt haben. Da sie die Darstellung der Besl. bestritten haben, welche eine solche Fahrlässigkeit begründen könnte, so ist für die Revisionsinstanz anzunehmen, daß die Kl. der Vorwurf der Fahrlässigkeit nicht trifft. Dann konnte aber ihre Klage nicht abgewiesen werden. Zutreffend ist zwar der Ausgangspunkt des BG., daß mit der Genehmigungsverweigerung des S. nicht nur der ihn betreffende Vertragsanteil, sondern nach der Regel des § 139 BGB. der ganze Vertrag unwirksam geworden ist. Die Bestimmung des § 139 BGB. trifft allerdings nach ihrem Wortlaute nur nichtige

Rechtsgeschäfte, ist aber nach ihrem Sinne auch auf Geschäfte zu beziehen, deren Wirksamkeit von einer Genehmigung abhängt, da es nicht angeht, ein Rechtsgeschäft zum Teil aufrechtzuerhalten, wenn es zu einem anderen Teile durch Verjagung der erforderlichen Genehmigung unwirksam geworden ist, es sei denn, daß es auch ohne diesen Teil vorgenommen sein würde (RG. 51, 35; 93, 338¹⁾; Staudinger-Kieckhfer, 9. Aufl. I, 589; vgl. auch Enneccerus, 25. bis 29. Aufl. I 1, 512, 515, bes. Num. 18). Der Rev. kann auch darin nicht gefolgt werden, daß die Unwirksamkeit des S. betreffenden Teils durch die Inanspruchnahme des beklagten Ehemannes hoben sei. Dessen gesetzliche Haftung aus § 179 BGB. ändert, obwohl er auf Erfüllung in Anspruch genommen ist, an der Unwirksamkeit nichts. Höchstens ließe sich fragen, ob unter diesen Umständen der Ausnahmefall des § 139 BGB. gegeben sei. Aber auch das müßte nach der bisherigen Sachlage verneint werden. Denn mangels gegenteiliger Ausführungen ist anzunehmen, daß es für die beklagte Ehefrau einen wesentlichen Unterschied bedeutet, ob neben ihr S. als Mitkäufer oder ihr Ehemann als Vertreter ohne Vertretungsmacht haftet; letzteres kann sie empfindlich in Mitleidenschaft ziehen. Hätte sie allerdings das Ausstreiten ihres Ehemannes als Vertreter ohne Vertretungsmacht von vornherein gekannt und gebilligt, dann würde sie sich auf Unwirksamkeit des Vertrages nicht berufen können, denn es müßte alsdann angenommen werden, daß sie die Gefahr der Nichtgenehmigung auf sich genommen und den Vertrag auch ohne den unwirksamen Teil geschlossen hätte (vgl. RG. 68, 322²⁾; 79, 437³⁾; Urt. v. 13. Juli 1908, II 94/08; Palandt-Jad, 4. Aufl. I, 372). Allein bisher ist in dieser Richtung nichts behauptet. Bei der jetzt vorliegenden Sachlage haftet der beklagte Ehemann aus § 179 BGB. Die Kl. konnten ihn auf Erfüllung ebenso in Anspruch nehmen, wie sie das mit S. hätten tun können, wenn dieser Vollmacht erteilt oder den Vertrag genehmigt hätte. Sie haben das durch ihre Anforderungen getan, zusammen mit der beklagten Ehefrau den Vertrag zu erfüllen. Wenn die beklagte Ehefrau, gestützt auf Unwirksamkeit des Vertrages, ihre Mitwirkung verjagte, oder wenn der beklagte Ehemann die erforderliche Genehmigung des Landrats nicht beschaffen konnte, so waren das Umstände, die er nach seinem zum Teil vollmachtlosen Vertragsschluß zu vertreten hatte, die also das Wahlrecht der Kl., ihn aus § 179 BGB. auf Erfüllung oder auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung in Anspruch zu nehmen, nicht beschränkten (§ 265 BGB.). Konnten sie nun zwar von der einmal getroffenen Wahl nicht beliebig abgehen, so läßt sich der Meinung des BG. doch darin nicht beipflichten, daß ihnen, nachdem sie Erfüllung gewählt hatten, auch der Weg des § 326 BGB. verschlossen gewesen sei. Dies rügt die Rev. mit Recht. Hätten sie Erfüllung gewählt und geriet der beklagte Ehemann mit der Erfüllung in Verzug, so konnten sie ihm, ebenso wie sie gegenüber S. gekannt hätten, wenn mit diesem der Vertrag zustande gekommen wäre, eine Frist mit der Erklärung bestimmen, daß sie die Annahme seiner Leistung nach

¹⁾ ZB. 1918, 817. ²⁾ ZB. 1903, 445. ³⁾ ZB. 1912, 854.

dem Ablauf der Frist ablehnen würden; alsdann könnten sie Schadenersatz wegen Nichterfüllung von ihm verlangen. Zwar wird der Vertreter ohne Vertretungsvollmacht dadurch, daß er auf Grund des § 179 BGB. auf Erfüllung in Anspruch genommen wird, nicht selbst zur Vertragspartei, seine Haftung ist eine gesetzliche; aber er muß sich doch so behandeln lassen, als wäre er Vertragspartei, wie er auch wegen der Gegenleistung die aus den §§ 320 ff. BGB. sich ergebenden Rechte geltend machen kann (vgl. Staudinger-Riezler, 9. Aufl. I, 730; Pland-Flad, 4. Aufl. I, 473 Anm. 4a, Vertmann, 3. Aufl. I, 652 f.; RGKomm. 6. Aufl. I, 300 Anm. 1). Nach dem Grundgedanken des § 179 BGB. soll der andere Teil nicht darunter leiden, daß ein Vertreter ohne Vertretungsmacht mit ihm einen Vertrag geschlossen hat. Er würde aber benachteiligt sein, wenn ihm, nachdem er Erfüllung gewählt hat, der Weg des § 326 BGB. verschlossen wäre. Mit Recht rügt aber auch die Rev., daß das BG. in dem Schreiben v. 12. April 1926 die Erfordernisse der nach § 326 BGB. abzugebenden Erklärung nicht gefunden hat. Das Schreiben stellte für den Fall des vergeblichen Fristablaufs anderweitigen Verkauf des Gutes und Forderung von Schadenersatz in bestimmte Aussicht, begnügte sich also nicht damit, sich diese Maßnahmen nur „vorzubehalten“, wie dies in RG. 91, 164 geschehen war. Derartige Androhungen sind, wenn sie nicht mißverstanden werden können, in der Rspr. des RG. für genügend erachtet worden (RG. 114, 7). Hier war kein Mißverständnis darüber möglich, daß die Kl. nach vergeblichem Fristablaufe die Leistung der Bekl. ablehnen wollten. Von den Bekl. ist auch gar nicht geltend gemacht, daß sie das Schreiben anders aufgefaßt hätten, seine Deutlichkeit ist nicht bemängelt worden. Also muß es für ausreichend erachtet werden. Da das BG. ohne Rechtsirrtum annimmt, daß die Kl. während der Nachfrist vertragstreu und erfüllungsbereit geblieben waren, weil sie sich gegenüber B. noch nicht gebunden hatten, so war nach der bisherigen Sachlage die Abweisung der Klage gegen den beklagten Ehemann nicht gerechtfertigt. Aber auch die beklagte Ehefrau ist nach der bisherigen Sachlage haftbar. Allerdings würde sich ihre Haftung aus § 326 BGB. nur dann begründen lassen, wenn ihr die Berufung auf § 139 BGB. zu versagen wäre, wofür einstweilen die Behauptung fehlt, daß sie um das vollmachtlose Auftreten ihres Ehemannes von vornherein gewußt und es gebilligt habe. Aber auch ohne das haftet sie nach der feststehenden Rspr. des RG. für das von ihrem Ehemann und Gehilfen beim Vertragsschlusse begangene Verschulden (RGKomm., 6. Aufl., § 276 Anm. 3). Dieses bestand darin, daß er sich als Bevollmächtigter des S. ausgegeben hat, ohne in Wirklichkeit Vollmacht von ihm zu haben, und daß er dadurch die Kl. in einen Irrtum versetzt hat. Daß es für die Haftung aus Verschulden beim Vertragsschlusse des Zustandekommens eines wirksamen Vertrages nicht bedarf, und daß § 278 BGB. anzuwenden ist, hat das RG. wiederholt ausgesprochen (vgl. RG. 114, 159⁴). Freilich werden die Kl. auf diesem Wege von der beklagten Ehefrau nur das sog. negative Vertragsinteresse beanspruchen können (RG. 103, 51), aber nach ihrer Be-

rechnung haben sie den Hauptteil ihres Schadens gerade dadurch erlitten, daß sie auf die Wirksamkeit des Vertrages vertraut haben.

(U. v. 6. Febr. 1928; 329/27 VI. — Berlin.) [Sch.]

2. §§ 249, 252 BGB. Hat der Zahlungsverzug zur Folge gehabt, daß der Gläubiger Aktien hat verkaufen müssen, die er als dauernde Anlage erworben hatte, so hat ihm der Schuldner den inzwischen eingetretenen Kursgewinn zu ersetzen.]†)

Der Kl. behauptet, im Dezember 1925 hätten für den Nachlaß bringende Verbindlichkeiten erfüllt werden müssen, die in Erwartung der Kaufpreiszahlung eingegangen gewesen seien. Infolge der Nichtzahlung des Restbetrages von 10 000 M sei seine Amtsvorgängerin genötigt gewesen, am 18. Dez. 1925 13 Aktien der Viktoria-Lebensversicherungsgesellschaft zum Tageskurse von 765 M zu verkaufen. Zur Zeit der Klageerhebung sei der Kurs 1200 M gewesen. Dem BG. und der von ihm angeführten Entscheidung des RG. (Recht 1904, 600) ist insoweit unbedenklich beizutreten, als bei Börsenspekulationen alle Faktoren der Wahrscheinlichkeitsrechnung durchaus unsichere sind, so daß von einem Gewinn, der i. S. des § 252 BGB. mit Wahrscheinlichkeit erwartet werden konnte, nicht gesprochen werden kann. Allein bei der Anwendung dieses Grundsatzes auf den vorl. Fall ist das BG. von irrthümlichen Voraussetzungen ausgegangen. Es nimmt nämlich an, daß jedes Börsengeschäft spekulativen Charakter habe, und daß jedes an der Börse gehandelte Wertpapier ein Spekulationspapier sei. Beide Annahmen sind falsch und widersprechen allgemeinen Erfahrungstatsachen. Sie werden der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Börse, die Anlage-, nicht Spielzwecken zu dienen bestimmt ist, in keiner Weise gerecht. Die an der Börse gehandelten Papiere sind in der Regel Anlagewerte. Spekulationspapier wird ein Wertpapier erst, wenn die Spekulation sich seiner bemächtigt, d. h. wenn Personen, die nicht aus der Anlage, sondern aus dem Wagnis beim Handel mit dazu geeigneten Börsenwerten Gewinn zu ziehen beabsichtigen, durch An- oder Verkäufe die Kursbildung beeinflussen, so daß diese nicht mehr von den normalen preisbildenden Faktoren abhängig ist. Vorliegend gibt nun das Vorbringen des Kl. keinen Anhaltspunkt dafür, daß die Aktien zu Spekulationszwecken erworben waren. Die in diesem Rechtszuge als richtig zu unterstellende Behauptung des Kl., es handle sich bei den Aktien um eine vom Großvater U. herrührende Erbschaft, läßt auf das Gegenteil schließen, daß es sich nämlich um eine Kapitalanlage gehandelt hat. Wenn zur Begründung der Schadenersatzforderung gesagt worden ist, daß der Testamentsvollstrecker, wenn er die günstige Konjunktur zur Zeit der Klageerhebung hätte ausnützen können, 5655 M mehr hätte Erlösen können, so ist der Rev. zuzugeben, daß damit nur eine Grundlage für die Berechnung des Schadens gegeben werden sollte. Dafür, daß die fraglichen Aktien zur damaligen Zeit ein Spekulationspapier gewesen wären, hat das BG. außer der bereits oben als nicht maßgebend gekennzeichneten Tatsache,

Zu 2. Das RG. steht in Übereinstimmung mit der Vorinstanz einen entgangenen Gewinn darin, daß der Kl. durch den Zahlungsverzug des Bekl. gezwungen gewesen ist, Aktien zu verkaufen, die inzwischen bis zur Klageerhebung im Kurse gestiegen sind. Schon dieser Ausgangspunkt ist nicht unbedenklich. Der Kl. kann verlangen, daß er in den Stand gesetzt wird, die ihn schädigende Disposition wieder rückgängig zu machen, d. h., die verkauften Aktien wieder anzuschaffen. Hierzu bedarf es des Differenzbetrages zwischen dem erzielten Verkaufspreise und dem jetzt aufzuwendenden Kaufpreise. Es ist nicht einzusehen, warum dies nicht als unmittelbar entstandener Schaden angesehen werden kann, so daß die ganze Heranziehung des § 252 BGB. unnötig wäre. Ohne das schädigende Ereignis wäre Kl. noch Eigentümer der Aktien, und der Bekl. hat gem. § 249 diesen Zustand herzustellen, es sei denn, daß er bewiese, daß der Kl. auch ohnedies die Aktien früher verkauft hätte.

Der Kl. kann aber auch, um von Kurschwankungen während des Prozesses unberührt zu bleiben, verlangen, daß er so gestellt werde, als ob er bei Klageerhebung verkauft hätte. Dies würde allerdings als Erlaß entgangenen Gewinnes anzusprechen sein. Das

RG. geht hiervon aus und untersucht, ob dieser Gewinn dem gewöhnlichen Lauf der Dinge nach mit Wahrscheinlichkeit erwartet werden konnte. Ohne dies ausdrücklich zu bemerken, setzt sich das RG. hiermit bei Auslegung des § 252 BGB. in Gegensatz nicht nur zu der herrschenden Meinung, sondern zu seiner eigenen früheren Judikatur. In der Entsch. JW. 1907, 828⁴ hat das RG. mit ausführlicher Begründung es abgelehnt, im § 252 eine Einschränkung der Schadenersatzpflicht für entgangenen Gewinn zu erblicken und denselben vielmehr nur als Beweiserleichterung für den Kl. betrachten. In Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung (s. Pland, Anm. 2 b zu § 252; ähnlich auch Staub, Anm. 19 zu § 347) führt das RG. a. a. D. aus, daß der entgangene Gewinn nicht bereits zur Zeit der schädigenden Handlung mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten gewesen sein muß, d. h. also, daß ein Erlaß ohne weiteres zu erfolgen hat, wenn feststeht, daß der Schaden entstanden ist, und daß § 252 nur darüber hinaus auch dann einen Erlaß zubilligt, wenn dies zwar nicht feststeht, aber wahrscheinlich ist entweder nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge oder nach den besonderen Umständen. Dies folgt sowohl aus der Entstehungsgeschichte — das Wort „nur“ des Entwurfes ist bei der endgültigen Fassung gestrichen worden — wie aus dem Wortlaut und Sinn des § 252, der sicherlich ebensowenig einen Schadenersatz

⁴) JW. 1926, 2367

daß es sich um ein an der Börse notiertes Papier handelt, noch den Umstand angeführt, daß das Papier nach der Klagedarstellung eine außerordentliche Kurssteigerung erfahren habe. Allein auch dieser Umstand ist für sich allein nicht ausschlaggebend. Der Kl. hätte sich hier mit der in dem vorerwähnten Schriftsatz des Kl. aufgestellten Behauptung auseinandersetzen müssen, daß im Dez. 1925 die Kurse der Wertpapiere außerordentlich niedrig gestanden hätten. Wenn dies richtig ist und in der Folgezeit durch die Wiederbelebung der deutschen Wirtschaft die Börsenkurse allgemein stiegen, so handelt es sich um eine natürliche Entwicklung, hinsichtlich deren zu prüfen gewesen wäre, ob sie nicht nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge bei objektiver vernünftiger Betrachtung mit Wahrscheinlichkeit erwartet werden konnte (vgl. Staub-Rönige, 12./13. Aufl. Anm. 20 zu § 347 HGB.).

(U. v. 7. Jan. 1928; 235/27 V. — Düsseldorf.) [Sch.]

gewähren will, wenn die Entstehung des Schadens zur Zeit der schädigenden Handlung wahrscheinlich war, aber später doch nicht eingetreten ist, wie die Schadenserzählpflicht ausschließen, wenn ein anfangs unwahrscheinlicher Schaden später doch eingetreten ist (a. A. Staudinger, 5. Aufl., Anm. 2a zu § 252). Eine Schranke findet die Schadenserzählpflicht lediglich in dem Prinzip des adäquaten Kausalzusammenhanges. Hierdurch wird verhindert, daß auch für ganz entfernte Möglichkeiten gehaftet wird, selbst wenn im speziellen Falle bewiesen würde, daß tatsächlich diese Möglichkeit zur Wahrheit geworden wäre. Hiernach dürfte z. B. der verschiedentlich angezogene Fall, daß der Geschädigte beweist, er hätte ein bestimmtes Lotterielos gekauft, das einen Gewinn gemacht hat, im ablehnenden Sinne zu entscheiden sein ohne Zuhilfenahme des § 252. Da im vorl. Falle der Kl. die im Kurse später gestiegenen Viktoriaaktien besessen hat und durch Verschulden des Bekl. verkaufen mußte, dürfte der Beweis eines entgangenen Gewinnes geführt sein, ohne daß es eines Nachweises bedarf, daß zur Zeit des Ankaufes eine Steigerung der Aktien zu erwarten war. Von einer so entfernten Möglichkeit, daß ein adäquater Kausalzusammenhang nicht mehr vorliegt, kann gewiß nicht die Rede sein. Es würde sich also die dem Kl. zugemutete unmögliche Prüfung erübrigen, ob man im Dez. 1925 nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge bei objektiver Betrachtung eine Erhöhung der Börsenkurse infolge Wiederbelebung der deutschen Wirtschaft erwarten durfte. Gerade das letzte Jahrzehnt dürfte gelehrt haben, daß eine Voraussage einer Wirtschaftsentwicklung für die Zukunft auch nur mit einiger Wahrscheinlichkeit unmöglich ist, wenn auch jetzt genügend rückwärtsgekehrte Propheten auftreten.

Die ferner vom RG. erörterte Frage, ob die Aktien zu Spekulationszwecken vom Kl. erworben worden sind, dürfte nur insofern Bedeutung haben, als der Bekl. hierauf den Einwand gründen könnte, daß in solchen Fällen erfahrungsgemäß Aktien nicht jahrelang im gleichen Besitz bleiben, sondern schon bei mäßigen Kurssteigerungen verkauft zu werden pflegen, so daß nicht anzunehmen wäre, daß der Kl. sie noch zur Zeit der Klageerhebung ohne das schädigende Ereignis besessen hätte. Hierfür wäre aber selbstverständlich der Bekl. behauptungs- und beweispflichtig. Er scheint im vorl. Falle nichts hierfür vorgebracht zu haben, vielmehr will das RG. zu Unrecht dem Kl. die Behauptungs- und Beweislast dafür auferlegen, daß er die Aktien als Anlage erworben habe. Wenn man aber dem RG. bei der Unterscheidung von Anlage und Spekulationskäufen noch folgen kann, so ist die Einteilung der Wertpapiere in Anlagewerte und Spekulationspapiere — so auch schon die vom RG. zit. RG.-Entsch. — völlig abwegig. Wohl in jedem Wertpapier an der Berliner Börse finden Käufe von Anlageinteressenten und Spekulanten statt. Gewiß bevorzugt die Börsenpekulation stets einige Papiere, von denen sie aus bestimmten Gründen eine Steigerung oder Senkung erwartet. Dies ändert aber an dem Charakter des Papiers nicht das geringste, das trotzdem für einen anderen Käufer ein geeignetes Anlagepapier sein kann und ihm von seinem Bankier aus den gleichen Gründen als solches empfohlen wird, aus denen der Spekulant eine schnelle Kurssteigerung und damit Gewinn für sich erhofft. Auch der Anlagekäufer hat ja gegen einen solchen Gewinn durchaus nichts einzuwenden. Man kann daher wohl von einem Spekulationskäufer, nicht aber von einem Spekulationspapier sprechen. Wenn im übrigen das RG. annimmt, daß durch die im Unterton gemißbilligten sog. Spekulationskäufe die Kursbildung anomal beeinflusst wird, so ist dem entgegenzuhalten, daß gerade umgekehrt die Kufisse durch ihre Käufe und Verkäufe ausgleichend wirkt und zur Stetigkeit des Kurzes beiträgt. Die Börse, deren volkswirtschaftliche Bedeutung vom RG. anerkannt wird, könnte ihren Aufgaben ohne die Kufisse niemals gerecht werden. Sie bedarf ihrer, um dem Anlagepublikum einen Markt zu verschaffen, auf dem dasselbe kaufen und verkaufen kann, ohne von dem zufälligen Tagesanlagebedarf abhängig zu sein.

Al. Dr. Max Jacusiel, Berlin.

3. §§ 607 Abs. 2, 242 BGB. Vereinbarungsdarlehensbrauch keine Novation zu sein. Vorkriegsmark — Goldmark der Inflationszeit — Reichsmark. Die geringere Kaufkraft der Reichsmark gegenüber ersteren darf bei der Höhe der Aufwertung nicht berücksichtigt werden. [†]

Der Kl. verkaufte der beklagten Stadtgemeinde 1912 ein Grundstück und bestellte ihr an einem anderen Grundstück eine Grunddienstbarkeit zu einem Gesamtpreis von 50 000 M. Der Kaufpreis wurde abweichend vom Vertrage nicht ausbezahlt, die Parteien vereinbarten vielmehr, daß er als Darlehen unkündbar zu 4% auf zehn Jahre stehen bleiben solle; die Bekl. stellte auf Wunsch des Kl. darüber drei Schuldscheine aus, nämlich einen über 15 000 M an ihn selbst, einen anderen über 15 000 M an seinen Sohn, den dritten über 20 000 M an seine Tochter. Gegenüber der Klage auf Zah-

Zu 3. I. Die Novation.

Wenn v. Blume einst schrieb (Sav. Ztschr. Rom. Abt. Bd. XIX 2), „daß Justinians Novation ein verzweifelt unharmonisches und unklares Gebilde ist“, so gilt das erst recht von dem modernen rechtlichen Begriff der Novation. Wie R. Merkel in seiner Schrift „Der römisch-rechtliche Begriff der novatio und dessen Anwendbarkeit im heutigen Recht“ (1892) mit Recht darlegt (S. 145), hat es keinen Sinn, die Novation als ein besonderes Institut im bürgerlichen Recht beizubehalten, wenn auch nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit die Parteien ausmachen können, an Stelle der alten Schuld eine abstrakte Schuld unter Einfügung einer Neuerung zu setzen, also die Novationswirkung (Gai. III, 176/77) herbeizuführen; denn die römisch-rechtliche novatio entnahm — jedenfalls in ihrer früheren Entwicklung, da Justinians animus novandi längst allgemein als Interpolation erkannt ist (vgl. Gradewitz, Interpolationen in den Digesten 1888, S. 218 ff.) — ihre Wirkung nicht dem Parteinwillen, sondern der Form des Rechtsgeschäftes (stipulationis). Heute aber gibt es kein Geschäft, das allein durch seinen objektiven Bestand eine Schuld zum Erlöschen brächte, sondern stets ist es die begleitende formlose Vereinbarung, aus der die Bedeutung der abstrakten neuen Schuld für den Bestand der alten Schuld zu entnehmen ist. Könnte man sich vom praktischen Standpunkt schließlich noch damit abfinden, wenn in unhistorischer Spielerei moderne Rechtserscheinungen mit Namen historischer Rechtsinstitute belegt werden, die von ihnen offenbar ganz verschieden sind, so wird das Verfahren verwirrend, wenn mit dem historischen Namen nicht einmal eine klare Vorstellung des modernen Rechtsgeschäftes verbunden. Soweit wir aber glücklich mit dem für unser Recht unpassenden Ausdruck der Novation gekommen. Unser Gesetzbuch spricht in § 607 II lediglich davon, daß eine auf anderem Grund beruhende Schuld „als Darlehen geschuldet“ werden soll, und selbst das AufwG. (§ 10 Ziff. 5) drückt sich, wenn auch nicht ganz so neutral, so doch korrekt dahin aus, daß eine Kaufgeldforderung „in eine Darlehensforderung umgewandelt“ worden sei. In beiden Fällen ist ein Schuldumwandelungsvertrag gemeint, d. h. ein Vertrag, dessen einziger Inhalt ist, eine bisher bestehende Schuld aufzuheben und mit irgendwelcher Neuerung (sei es auch nur des Schuldgrundes) neu zu begründen. Ob die neue Schuld eine kausale Schuld ist oder eine abstrakte Schuld (Enneccerus, § 362 III, unterscheidet hier nach Schuldumwandelungsvertrag und Novation); ist für den Charakter dieses Umwandelungsvertrages ohne Bedeutung (genau so wie die „titulierte Novation“ des gemeinen Rechts sehr wohl eine abstrakte Obligation erzeugen konnte). Von Bedeutung ist dagegen die Abgrenzung des Schuldumwandelungsvertrages von einem Abänderungsvertrag. Der Abänderungsvertrag ändert gerade unter Aufrechterhalten der bestehenden Schuld nur deren Inhalt; so können die Parteien z. B. vereinbaren, daß die — fortbestehende — auf den Kaufvertrag gegründete Forderung weiterhin nach Darlehensgrundsätzen beurteilt werden solle; nur ist ein derartiger Abänderungsvertrag weder in § 607 II BGB. noch in § 10 Ziff. 5 AufwG. gemeint, denn bei ihm findet weder eine Änderung des Schuldgrundes noch eine Umwandlung statt. Nur die Abgrenzung von Abänderungsvertrag und Schuldumwandelungsvertrag ist für das Aufverlungsrecht von Belang; der Ausdruck Novation wird auch hier am besten vermieden, da er lediglich verwirrend wirken kann. So verwendet Mügel, Aufw. S. 601 unterschiedslos die Ausdrücke Schuldumwandelung und Novation nebeneinander und spricht S. 949 gar von „Novation in dem Sinne“, „daß die alte Schuld völlig getilgt und durch eine neue ersetzt wird“; ebenso das RG. in vorf. Ur., während RG.: JW. 1928, 555 — in enger Anlehnung an Enneccerus — ausführt: „Der römisch-rechtlichen Novation lag der Gedanke des Verzichts auf die alte und der Neubegründung einer neuen abstrakten Schuld zugrunde. Eine solche Novation kommt auch heute vor. Vor allem aber kennt das heutige Recht einen kausalen Umwandelungsvertrag, durch den unter Aufhebung des alten Schuldverhältnisses eine neue Schuld mit selbständigem Schuldgrund geschaffen wird.“ Was das

lung von 15 000 M bestritten die Befl. die Zulässigkeit des Rechtsweges, da es sich um ein Schuldscheindarlehn handle, das nach dem Gesetze über die Ablösung öffentlicher Anleihen v. 16. Juli 1925 abzulösen sei. Außerdem bemängelt sie die Höhe des geforderten Betrages. Das BG. hat der Klage entsprochen. Auf die Rev. der Befl. wurde das BL hinsichtlich der zugesprochenen Höhe aufgehoben. Soweit die Rev. sich gegen die Zulässigkeit des Rechtsweges richtet, ist sie un begründet. Das BG. hat in Übereinstimmung mit dem BG. angenommen, daß das Kaufgeld zwar auf Grund der getroffenen Vereinbarung gem. § 607 Abs. 2 BGB. „als Darlehn“ geschuldet werde, eine Novation aber in dem Sinne, daß der Kaufgeldanspruch untergegangen und der Darlehnsanspruch an seine Stelle getreten sei, nicht stattgefunden habe. Die darin gemachte Unterscheidung entspricht der Rspr. des RG. (RG. 113, 205¹); 116, 60²); Ur. v. 20. Okt. 1927, VI 86/27 und VI 169/27, und Ur. v. 24. Okt. 1927, VI 81/27). Ob eine Novation vorgenommen ist, ist im wesentlichen eine Frage der Auslegung nach Maßgabe der Umstände des Einzelfalles. Diese Frage wird hier auf Grund der Entstehungsgeschichte der Schuldscheine verneint. Dabei wird erwoogen, daß zwar die Befl. beabsichtigt haben möge, das alte Schuldverhältnis zu beseitigen, daß aber der Kl. ihr Angebot nicht so aufgefaßt habe und nicht so habe aufzufassen brauchen, daß auch bei der Vereinbarung v. 30. Mai 1913 eine solche Absicht der Befl. nicht in erkennbarer Weise hervorgetreten sei. Wenn daraufhin die Vornahme einer Novation verneint ist, so liegt darin kein Rechtsirrtum. Was die Rev. hierzu anführt, ist nicht geeignet, einen Rechtsirrtum des BG. darzulegen. Daß auf Wunsch des Kl. drei Schuldscheine ausgestellt worden sind, ist vom BG. gewürdigt worden. Die Zahl der Schuldscheine erklärt sich daraus, daß der Kl. Teile der Forderung seinen Kindern zuwenden wollte; einer Novation bedurfte es dazu nicht. Wenn die Befl. zum Erwerbe von Quellengrundstücken ein größeres Darlehn aufgenommen, ihren Anleihebedarf aber um 50 000 M heruntersetzt hat, nachdem der Kl. erklärt hatte, daß er sein Geld bei ihr stehen lassen wolle, so läßt dieser wirtschaftliche Vorgang einen Schluß auf das Rechtsverhältnis der Parteien nicht zu. Das gleiche gilt von dem Umstande, daß die Befl. zur Tilgung der Forderungen des Kl. und seiner Kinder einen besonderen Sammelstock angelegt hat. Alle diese Umstände sind für die Frage, ob eine Novation vorgenommen ist oder nicht, unwerthbar. Dagegen hätte das BG. seinen Gründen, mit

denen es die Annahme einer Novation abgelehnt hat, noch den Hinweis auf das Schreiben der Befl. v. 31. März 1916 hinzuzufügen können, in welchem auch von ihrer Seite die Aufassung zum Ausdruck kommt, daß es sich um gestundetes Kaufgeld handelt. Dagegen bemängelt die Rev. die Gründe, mit welchen dem Kl. volle 15 000 M zugesprochen sind, mit Recht. Das BG. ist der Meinung, daß der Kl., wenn er an Stelle von 15 000 Friedensmark ebensoviel Reichsmark erhalte, immer noch verkürzt sei, denn die Kaufkraft sei geringer. Den Unterschied „bringt“ es der Befl. „gut“ und entnimmt aus dieser „Gutschrift“ die Berechtigung, von der Entwertung des von der Befl. angelegten Sammelstocks abzusehen. Dem kann nicht beigetreten werden. Die Anschauung, von welcher das BG. hierbei ausgeht, ist mit den §§ 1 bis 4 des MünzG. v. 30. Aug. 1924 nicht vereinbar. Danach soll die Reichsmark den vollen Wert der Vorkriegsmark haben, ihre verminderte Kaufkraft ist zum mindesten so lange, als sie im Kurse der Vorkriegsmark ungefähr entspricht, nicht zu berücksichtigen. So hat der 1. ZS. des RG. es im Ur. v. 30. April 1927, I 5/27³), abgelehnt, zwischen der „Goldmark“ der Inflationszeit und der Reichsmark einen Unterschied zu machen; erstere war aber nichts anderes als eine Rechnungsgröße, die durch ihr Wertverhältnis zur Friedensmark bestimmt wurde. Der Befl. ist also damit, daß die geringere Kaufkraft der Reichsmark unberücksichtigt geblieben ist, in Wirklichkeit nichts gutgebracht. Damit fällt der Grundstock, der das BG. bestimmt hat, die Entwertung des Sammelstocks unberücksichtigt zu lassen. Diese Entwertung ist ein Umstand, welcher bei Bemessung der Höhe der Aufwertung nach § 242 BGB. möglicherweise unmittelbare Bedeutung beansprucht, also nicht unbeachtet bleiben kann. Sodann hat das BG. nicht geprüft, ob der Kl. in der Lage gewesen wäre, die 15 000 Friedensmark, wenn sie ihm alsbald nach dem Vertragsschlusse ausbezahlt worden wären, sich wertbeständig zu erhalten. Das BG. meint, diese Frage sei „nicht in erster Linie“ zu prüfen, es hat sie aber überhaupt nicht geprüft, obwohl die Berücksichtigung des sog. Verarmungsfaktors der ständigen Rspr. des RG. entspricht und nur unter besonderen Umständen davon abzugehen ist (Zeiser, 250 Aufwertungsfälle, Nr. 8, 57, 63, 75, 77, 79, 80, 109, 111, 140, 162, 199, 216). Hier hat der Kl. bisher Behauptungen darüber nicht aufgestellt, daß und wie er sich das Geld erhalten hätte. Endlich kann auch nicht ohne weiteres zugunsten des Kl. der Umstand verwertet werden, daß das Grundstück infolge seiner

RG.: JW. 1927, 2908⁸ unter Umwandlung in eine Darlehensforderung versteht, ist nicht sicher. Mügel a. a. D. stimmt der Entsch. als vorbildlich zu, auch Tell: JW. 1928, 495²⁵ B. Billigt sie, glaubt aber, daß zu ihr die Entsch. RG.: JW. 1928, 166²² in schroffem Widerspruch stehe. Er nimmt also an, daß das RG. in beiden Fällen an einen wahren Schuldumwandlungsvertrag dachte, während Mügel — wie sein Hinweis auf seinen Komm. S. 948 ff. erkennen läßt — nur an einen Abänderungsvertrag denkt (denn Komm. S. 949 Ziff. 3 will er bei Novation § 66 angewandt wissen). Auch ich glaube, daß der 5. Sen. an einen Abänderungsvertrag, der 6. Sen. dagegen an einen Schuldumwandlungsvertrag („Novation“) bei der „Umwandelung in eine Darlehensforderung“ dachte, so daß der von Tell vermutete Widerspruch nicht besteht. Die Ausdrucksweise der beiden Sen. sieht sich allerdings bezweifelt ähnlich (vgl. Tell a. a. D.).

Zeigt so eine Gegenüberstellung der novatio mit ähnlichen Rechtsinstituten des modernen Rechts, daß es viel wichtiger für uns ist, die bedeutungsvollen Gegenfäße „Abänderungsvertrag“ und „Schuldumwandlungsvertrag“ klar zu erfassen und beide Rechtsgeschäfte endlich auch terminologisch einheitlich zu bezeichnen, als ihre Unterscheidung durch eine unpassende historische Bezeichnung zu erschweren, so lehrt uns die Geschichte doch, daß wir auch hier auf byzantinischen Gedankengängen aufbauen und uns die Betrachtungsweise der Klassiker fernliege. Ob eine Erneuerung der Obligation oder nur ein Nebeneinander zweier Forderungen vorliegt, entnehmen sie der Form und den typischen Merkmalen des Rechtsgeschäftes, während die Byzantiner wie wir auf den Parteilassen — den animus novandi — abheben. Gewiß entspricht es unserm geltenden Recht, die Frage, ob ein Abänderungsvertrag oder ein Schuldumwandlungsvertrag vorliegt, nach dem in objektiver Auslegung zu ermittelnden Parteilassen zu entscheiden. Da aber die Parteien sich über diese Frage regelmäßig gar keine Vorstellung gemacht haben, ist die Auslegung oft sehr schwierig, wenn nicht un-

möglich (vgl. Neukirch: JW. 1927, 2502⁷; Emmerich: JW. 1928, 495²⁵ A), und es leidet die Rechtsicherheit an der Unmöglichkeit, feste Grundfäße aufzustellen (vgl. z. B. für Schuldumwandlung: JW. 1927, 1360¹⁰; 1928, 155⁴, 167²³; dagegen: JW. 1927, 2502⁷; 1928, 55⁶ u. vorst. Ur.). Das RG. läßt objektive Merkmale nicht entscheiden; Stundungsabrede, Nichterfordern eines Guthabens, Änderungen der Bedingungen und selbst die Ausstellung eines neuen Schuldscheines sollen nur Anhaltspunkte für die Ermittlung des Parteilassens sein. Es muß nach konstanter Rspr. des RG. der Wille verlangt werden, an Stelle des alten Schuldverhältnisses ein anderes zu setzen, sei es eine neue abstrakte Schuld, sei es eine neue kausale Verpflichtung mit selbständigem Schuldgrund. Dabei entscheidet nicht der „innere Wille“ des Erklärenden, sondern der „erklärte Wille“; es ist zu ermitteln, wie die Beteiligten ihre Erklärungen nach allgemeinem, im Verkehr zwischen billig denkenden Menschen herrschenden Anschauungen zu verstehen berechtigt waren“ (RG.: JW. 1928, 166²²). Das vorl. Ur. bestätigt diese Grundauffassung.

II. Die Höhe der Aufwertung.

Die Berücksichtigung des allgemeinen Verarmungsfaktors und der besonderen Lage der Parteien entspricht der allgemeinen Anschauung.

Besonders interessant ist der Vergleich zwischen Vorkriegsmark und Reichsmark. M. E. stellt das RG. mit Recht die geringere Kaufkraft der Reichsmark bei der Bemessung der Höhe der Aufwertung nicht in Rechnung. Das entspricht sowohl der Auffassung des Münzgesetzes — und die Fernwirkung positiver Normen muß auch auf dem Gebiet freien Ermessens beachtet werden! — wie dem von Mügel (Aufw. 188, 203 Nr. 21) betonten Gesichtspunkt, daß Ziel der Aufwertung nicht die Gewährung der gleichen Kaufkraft, sondern einer angemessenen Geldsumme ist.

Prof. Dr. Stoll, Tübingen.

¹) JW. 1926, 1661. ²) JW. 1927, 760.

³) JW. 1927, 1825.

Verwendung zum öffentlichen Nutzen für die Bekl. nach der Annahme des BG. im Werte gestiegen ist. Zwar kann der jetzige Grundstückswert berücksichtigt werden. Es erhellet aber nicht, wie solche besondere Verwendung zum öffentlichen Nutzen zugunsten des Kl. — oder auch zu seinen Lasten, wenn die Verwendung verlustbringend wäre (vgl. Art. v. 24. Okt. 1927, VI 81/27, und Art. v. 1. Nov. 1927, VI 63/27⁴) — gehen könnte. Über die allgemeine Vermögenslage der Bekl. ist damit noch nichts festgestellt. Hiernach bestehen, wenn auch die persönlichen Verhältnisse des Kl. für eine hohe Aufwertungsquote sprechen mögen, doch gegen die Begründung der Entschcheidung, die dem Kl. volle Aufwertung ohne jeglichen Abstrich zugebilligt hat, Bedenken, welche die nochmalige Prüfung der Höhe der Aufwertung erforderlich machen.

(U. v. 21. Nov. 1927; 141/27 VI. — Jena.) [Sch.]

4. § 49 Abs. 1 AufwG.; Art. V § 1 Abs. 1 Durchf. v. 28. Juli 1926. Zur Zeit der Geltung des Satzes Mark gleich Mark konnte auch eine Zahlung in Papiermark als Entgegennahme der Leistung angesehen werden.] †)

(U. v. 29. Sept. 1927; 432/27 IV. — München.)

Abgedr. JW. 1927, 2904³.

*) JW. 1928, 161.

Zu 4. Der „Vorbehalt“ als Voraussetzung für die Erhaltung des Aufwertungsanspruchs ist ein vielleicht unvermeidbares aber jedenfalls unerfreuliches Institut. Die ihm beigelegte Bedeutung ist nach allgemeinen schuldrechtlichen Grundsätzen nicht zu rechtfertigen. Praktisch führt er zu einer Bevorzugung besonders schlauer oder querköpfiger Gläubiger vor denjenigen, die den amtlichen Erklärungen Vertrauen geschenkt und von einem Vorbehalt abgesehen haben. Diese Bedenken sind bei der Beratung des AufwG. erörtert worden. Trotzdem hat das Gesetz den Vorbehalt in § 35 (Obligationen) und § 49 (Pfandbriefe) beibehalten, ohne ihn, wie bei den Hypotheken (§ 15), durch einen Rückwirkungszeitraum in seiner Bedeutung abzuschwächen. Demgegenüber ist in der Literatur versucht worden, für die Praxis wenigstens in denjenigen Fällen zu helfen, wo der Obligations- oder Pfandbriefgläubiger in der höchsten Inflation zwar für seine Wertpapiere effektiv nichts erhalten, es jedoch unterlassen hat, sich bei der Annahme der Leistung seine Rechte vorzubehalten. Diese Versuche laufen praktisch alle auf das gleiche Ziel hinaus und unterscheiden sich nur konstruktiv. Sie setzen an drei verschiedenen Stellen des Gesetzeswortlautes an, indem bei einer Papiermarkzahlung ohne jeglichen Geldwert

1. die Zahlung überhaupt nicht als Leistung im Rechtssinne betrachtet wird (Lehmann-Boesebeck, § 35 Anm. 4; Reukirch, § 35 Anm. 1);

2. das Stillschweigen des Gläubigers im Wege der Erklärungsauslegung nicht als Annahme der Leistung betrachtet wird (Mügel, § 35 Anm. 1; Reichardt, Aufw. von Industrieoblig. S. 5; Quassowski, § 35 II B);

3. ein stillschweigender Vorbehalt angenommen wird (Lehmann-Boesebeck, § 35 Anm. 3).

Die Gedankengänge zu 1 und 3 hat die Rspr. abgelehnt (RG.: JW. 1927, 1388; RG. 113, 316 = JW. 1926, 1795). Grundsätzlich anerkannt hat sie dagegen die Auffassung, daß in der stillschweigenden Sinnahme eines wertlosen Papiermarkbetrages nicht ohne weiteres eine Annahme der Leistung als Erfüllung erblickt werden könne. Zunächst ist dies im Gebiete der Hypothekenaufwertung geschehen (vgl. die bekannte Entsch. des RG.: JW. 1926, 145; ferner BayObV.: JW. 1926, 2378; RG.: JurR. 1927 Nr. 831). Dieser Grundsatz erstreckt sich indessen auf alle Fälle, in denen der Gesetzgeber durch die Formel „Vorbehalt bei Annahme der Leistung“ die Prüfung der Vorfrage zuläßt, ob überhaupt eine Annahme der Leistung erfolgt ist. Interessant ist in diesem Zusammenhang die VII. Bd. über die Aufw. von Versicherungsansprüchen. Dort ist jede Erweiterung in der angebotenen Richtung insofern ausgeschlossen, als in Art. 5 als Voraussetzung der Aufwertung an Stelle des Vorbehalts bei Annahme der Leistung das Erfordernis aufgestellt wird, daß „der Versicherte es ausdrücklich abgelehnt hat, die Leistung als Erfüllung anzunehmen“.

Auch in der obigen Entsch. ist die Bedeutung der Frage, ob in der Entgegennahme des Papiermarkbetrages eine Annahme der Leistung als Erfüllung zu finden ist, für das Gebiet des § 49 AufwG. grundsätzlich anerkannt. RG. 113, 316 steht damit insofern nicht in Widerspruch, als es sich dort um eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner (Umtausch der Obligationen gegen andere Wertpapiere) handelte. Im vorl. Fall sieht das RG. die Annahme als Erfüllung darin, daß der Kl. die

5. §§ 114 Abs. 1, 119 Abs. 2, 120, 128 Allg. BergG.; Art. 37 B. X PrAusfG. z. Allg. BergG.; § 26 BGB.; TarSt. 19 Abs. 2 PrStempStG. Der Repräsentant oder Grubenvorstand einer preussischen Gewerkschaft ist deren gesetzlicher Vertreter. Eine ihm von der Gewerkschaft erteilte „Vollmacht“ ist nicht als solche zu verstemeln.]

Die Kl. hat in einer Urkunde v. 21. Jan. 1926 die Eintragung einer Sicherungshypothek von 159 800 Pfund Sterling im Grundbuch ihr gehöriger Bergwerke zur Sicherung einer Forderung aus Teilschuldverschreibungen bewilligt und beantragt. Mit der Abgabe dieser Erklärung hatte die Gewerkschaft v. 8. Jan. 1926 zu notariellem Protokoll den Vorsitzenden des Grubenvorstandes „beauftragt“. Der Notar hat dieses Protokoll mit 4,50 M verstemmt. Bei der Eintragung der Hypothek wurde dem BG. Querfurt mit der Urkunde v. 21. Jan. 1926 auch eine Ausfertigung des erwähnten Protokolls überreicht. Das BG. hat für die notarielle Verhandlung gemäß Tarifstelle 19 Abs. 2 des PrStempStG. noch einen Vollmachtstempel von 814 M nachgehoben. Die hiergegen von der Kl. eingelegte Erinnerung ist durch Beschluß des BG. v. 28. Jan. 1927 zurückgewiesen worden. Die Kl. verlangt Rückzahlung des Betrages und hat ihre Klage auf

gekündigten Pfandbriefe der Bekl. zum Zwecke der Einlösung übergeben hat. Diese Begründung liegt in der gleichen Richtung, wie die Entsch. des RG. V 340/27 und des RG.: JurR. 1927 Nr. 831, die bei Erteilung einer Quittung oder Löschungsbewilligung die Leistung als angenommen betrachten. Besonders hingewiesen wird von dem RG. darauf, daß der Kl. persönlich seine Pfandbriefe zu der Bekl. brachte, in der zugestandenem Absicht, zu retten, was noch zu retten war. Man wird der Entsch. unter diesen Umständen beipflichten können, obwohl gerade die in den Gründen betonte Erkenntnis des Kl., daß die Papiere wertlos gewesen seien, zu denken geben könnte. Wenn nämlich der Gläubiger die Papiere als wertlos betrachtete, so könnte daraus auch gefolgert werden, daß er sie nur als Träger des Papiermarkanspruchs ansah und die dafür geleistete Zahlung eben nur als Zahlung des Papiermarkennbetrages entgegennahm. Da das RG. bei der Auslegung der Entgegennahme des Papiermarkennbetrages in Beziehung auf den Annahmewillen darauf abstellt, ob nach der Verkehrsauffassung zur Zeit der Zahlung der Grundsatz „Mark gleich Mark“ noch in Betracht kam, bleibt die Frage offen, ob etwa bei Zahlungen während der höchsten Inflation, wo von „Mark gleich Mark“ notorisch keine Rede mehr war, anders zu entscheiden ist.

Offen bleibt ferner die Frage, wie das Verhalten des Gläubigers zu beurteilen ist, wenn die Papiere nicht, was die Entsch. im vorl. Fall hervorhebt, von ihm selbst, sondern von der verwahren Depotbank eingeliefert wurden. Quassowski § 35 II B meint, daß dieser Fall nicht anders beurteilt werden könne, da die Bank dem Schuldner gegenüber durch den Besitz des Papiers legitimiert gewesen sei. Diese an und für sich richtige Bemerkung trifft m. E. nicht den Kern des Problems. Nicht darum handelt es sich, ob die Bank mit der Erklärung, die in der Auslieferung der Papiere gegen den wertlosen Papiermarkbetrag liegen soll, etwa ihre Vertretungsbefugnisse überschritten hat. Vielmehr fragt sich, ob die rein mechanische Einlösung der Papiere durch die Bank unter dem Gesichtspunkt der Erklärungsauslegung eine andere Bedeutung hat, als wenn ein Privatmann seine Papiere persönlich abliefern. Man erinnere sich des Geschäftsandrangs, mit dem die Banken i. J. 1923 in sämtlichen Abteilungen überflutet waren, und vergegenwärtige sich, daß die damalige Hochflut der Rübungen festverzinslicher Schuldverschreibungen zum Teil überhaupt nicht und zum Teil nur durch Zusammenfassung und summarische Abwicklung aller gleichartigen Geschäfte zu bewältigen war, ohne daß an eine Prüfung des Einzelfalles durch die verantwortliche Stelle auch nur gedacht werden konnte. Geht man hiervon aus, so erscheint es immerhin zweifelhaft, ob der Schuldner unter diesen Umständen die rein mechanische Ablieferung der Papiere nach Treu und Glauben und bei Berücksichtigung der damaligen Verkehrssitte dahin verstehen durfte, daß seine Papiermarkzahlung als Erfüllung des Schuldverhältnisses angenommen werde. Diese Zweifel sind durch die bis jetzt bekanntgewordene Rspr. noch nicht ausgeräumt und leben zwischen den Zeilen der obigen Entsch. wieder auf. Insbesondere hat es nach der Tendenz der bisher bekanntgewordenen Borden Ansehen, daß die Rspr. sich bei den ohne ausdrücklichen Vorbehalt eingelieferten Obligationen zu einer Anerkennung der Aufwertung unter einem der erörterten Gesichtspunkte kaum entschließen wird.

die Behauptung gestützt, daß der Vollmachtstempel nicht zu verwenden gewesen sei und keinesfalls bei Einreichung der Ausfertigung des Protokolls vom AG. habe erfordert werden dürfen. Das LG. hat die Klage abgewiesen. Das RG. hat auf Sprungrev. aufgehoben. Zwar bedarf der Repräsentant oder Grubenvorstand einer Gewerkschaft, der nach § 119 Abs. 1 PrBergG. diese in allen ihren Angelegenheiten gerichtlich und außergerichtlich vertritt, gem. Abs. 2 auch in den im § 120 Abs. 1 bezeichneten Fällen, zu denen auch die Bewilligung einer Hypothekeneintragung gehört (§ 114 Abs. 1 AllgBergG.), einer Spezialvollmacht. Daraus darf jedoch nicht entnommen werden, daß darunter eine Vollmacht i. S. der §§ 167 ff. BGB. zu verstehen ist. Bei der Einführung des AllgBergG. für die preussischen Staaten v. 24. Juni 1865 waren die verschiedenen Arten der Vertretungsmacht begrifflich noch nicht scharf geschieden und deshalb auch der im heutigen Recht gemachte Unterschied zwischen der auf Vollmacht beruhenden Vertretungsmacht, der gesetzlichen Vertretung und der auf der Verfassung einer juristischen Person beruhenden Macht, für diese zu handeln, noch nicht genügend durchgebildet. Auch die verschiedenen Rechtsbegriffe: Vollmacht, Ermächtigung und Zustimmung wurden damals noch nicht streng, wie im heutigen Recht, auseinandergehalten. Daraus allein erklärt es sich, daß der § 128 AllgBergG. in der früheren Fassung schlechthin bestimmte, es seien, soweit sich aus dem vierten Titel des BergG. nichts anderes ergibt, die durch die Bestellung eines Repräsentanten oder Grubenvorstandes entstehenden Rechtsverhältnisse nach den allgemeinen Vorschriften über den Vollmachtsvertrag zu beurteilen, obwohl tatsächlich keine Bevollmächtigung als Grundlage der Vertretungsmacht des Repräsentanten oder Grubenvorstandes in Betracht kam. Hiermit hängt es offenbar auch zusammen, daß der § 119 Abs. 2 AllgBergG. von einer „Spezialvollmacht“ spricht. Beim Inkrafttreten des BGB. hat man dieser juristisch ungenauen Sprachweise des PrBergG. nicht abgeholfen und unbekümmert um den vom jetzigen Recht gemachten Unterschied zwischen Vollmachtserteilung, gesetzlicher Übertragung und Organhaft sowie den Unterschied zwischen Vollmacht und Zustimmung sich damit begnügt, durch Art. 37 Ziff. X des preuß. NGBGB. im § 128 AllgBergG. das Wort: „Vollmachtsvertrag“ durch die Worte: „Vollmacht und Auftrag“ zu ersetzen. Dies hindert aber nicht, ungeachtet des Wortlautes der §§ 119 Abs. 2, 120, 128 AllgBergG. die Begriffe des neuen Rechts auch für das ältere BergG. zu verwenden, da damit keine sachliche Änderung in dieses Gesetz hineingetragen wird, sondern nur eine Richtigerstellung der rechtlichen Betrachtungsweise bestehender Rechtsverhältnisse stattfindet, die zulässig ist. Wenn das LG. meint, daß durch die Neufassung des § 128 AllgBergG. die begriffliche Unterscheidung des BGB. zwischen den verschiedenen Arten der Vertretungsmacht — gemeint ist wohl auch zwischen Vollmacht und Zustimmung — tatsächlich Berücksichtigung gefunden hat und, wenn dabei an einzelnen Stellen des Gesetzes das Wort: „Vollmacht“ stehen geblieben ist, damit auch eine solche i. S. des BGB. hat bezeichnet sein sollen, so kann ihm darin nicht beigetreten werden. Denn diese Absicht ergibt sich aus dem § 128 AllgBergG. nicht. Wie unvollkommen der Terminologie des BGB. bei der redaktionellen Durchprüfung des PrBergG. Rechnung getragen ist, wird schon dadurch bestätigt, daß in den §§ 119, 120 AllgBergG. die Begriffe Vollmacht und Auftrag in gleichem Sinne gebraucht sind, obgleich das BGB. beide scharf getrennt hält. In Wirklichkeit ist der Repräsentant oder Grubenvorstand einer Gewerkschaft ein Organ dieser Vereinigung. Als solches haben sie beide die Stellung eines gesetzlichen Vertreters (§ 26 BGB.) und vertreten in dieser Stellung die Gewerkschaft gerichtlich und außergerichtlich, wie es der § 119 Abs. 1 AllgBergG. vorschreibt. In den Fällen des § 120 Abs. 1 ist ihre Vertretungsmacht zwar beschränkt, jedoch hebt diese Einschränkung ihre Vertretungsmacht nicht auf, sondern beengt sie nur. Die Schranke fällt fort, sobald ihnen die Gewerkschaftersammlung die Zustimmung zur Vornahme der im § 120 AllgBergG. bezeichneten Rechtshandlung erteilt hat. In dieser Zustimmung liegt aber keine Vollmachtserteilung. Denn wenn sie das wäre, so würde der Repräsentant oder Grubenvorstand in der Stellung eines gesetzlichen Vertreters und als Bevollmächtigter der Gewerkschaft zugleich handeln, was begrifflich nicht denkbar ist. Würde man etwa

annehmen müssen, daß der Repräsentant oder Grubenvorstand in solchen Fällen seine Vertretungsmacht nur aus der Vollmacht herleitet, so entsteht die Frage, wer dann solchenfalls die Stellung des gesetzlichen Vertreters für die Gewerkschaft hat. Es könnte tatsächlich nur die Gewerkschaftersammlung in Betracht kommen. Das Gesetz ergibt aber nicht, daß dieser für die Fälle des § 120 AllgBergG. die Vertretung der Gewerkschaft zugesprochen ist. Vielmehr bleibt auch in ihnen der Repräsentant oder Grubenvorstand der gesetzlich bestimmte Vertreter der Gewerkschaft (Bolze, Bd. 22 Nr. 107; Daubenspeck, „Bergrechtliche Entscheidungen“ 1, 155; Kuhn bei Gruch. 55, 280). Die Gewerkschaftersammlung ist zwar als Organ der Gewerkschaft anerkannt, ihre Mitwirkung in den fraglichen Fällen vom Gesetz aber nicht anders gedacht und gewollt, als daß ohne ihre Zustimmung die betreffenden Rechtshandlungen nicht wirksam vorgenommen werden können (Tsay, „BergG.“ B. I zu § 119). Mit der Vertretungsmacht des Repräsentanten oder Grubenvorstandes ist dies vereinbar und auch in ähnlichen Fällen Rechts. Kommt aber eine Vollmacht nicht in Betracht, so ist auch die Tarifstelle 19 Abs. 2 PrStempStG. nicht anwendbar, denn sie erfordert die Beurkundung einer Vollmacht. Da sie abweichend von der früheren Fassung des StempG. (Tarifstelle 73) allein als stempelpflichtiger Akt herausgehoben ist, so können ihr andere Akte, die nur eine Bevollständigung der gesetzlichen Vertretungsmacht herstellen, nicht gleichgestellt werden. Dieses Ergebnis befriedigt auch die Belange des Verkehrs, da es als verkehrshemmend empfunden werden müßte, wenn zur Vornahme der im § 120 AllgBergG. bezeichneten Geschäfte noch eine förmliche Vollmacht der Gewerkschaftersammlung als notwendig zu erachten wäre. Denn sie würde, da in der Regel ihre Beurkundung in Frage käme, ein notwendiges geschäftliches Zusammenwirken der Gewerkschaftsorgane mit dem unter Umständen erheblichen Vollmachtstempel beschweren, was eine unbillige geldliche Belastung der Gewerkschaft bedeuten würde. Gleichwohl aber würde die Kl. den von ihr erforderten Vollmachtstempel haben entrichten müssen, wenn der Notar in dem Protokoll v. 8. Jan. 1926 wirklich eine Vollmacht beurkundet hätte. Denn die Stempelpflichtigkeit einer Urkunde richtet sich gem. § 3 StempG. nach ihrem Inhalt. Nun heißt es in dem Protokoll zwar: „Es lag als Tagesordnung vor: Bevollmächtigung des Repräsentanten, das Bergwerkseigentum für die Anleihe, welche das Deutsche Kalisyndikat GmbH. zur Zeit in London aufnimmt, zu verpfänden“ und an späterer Stelle: „Es wurde darauf einstimmig durch Zuzuf beschloffen: „Der Vorstand des Grubenvorstandes der Gewerkschaft wird gem. § 120 AllgBergG. beauftragt, die Bergwerke Roßleben und Wendelstein für die durch Vermittlung des deutschen Kalisyndikats GmbH. in London aufgenommene Anleihe hypothekarisch zu belasten.“ Aber damit sind lediglich die Gesetzesworte übernommen und, wenn aus ihnen nicht zu entnehmen ist, daß das Gesetz eine eigentliche Bevollmächtigung zur Vornahme der im § 120 AllgBergG. erwähnten Geschäfte im § 119 Abs. 2 AllgBergG. verlangt, so kann auch nicht angenommen werden, daß der Notar die „Beauftragung“ i. S. einer Vollmacht verstanden hat. Er würde sonst auch nicht bloß einen Stempel von 4,50 M zur Urschrift des Protokolls verwendet haben.

(U. v. 24. Jan. 1928; 490/27 VII. — Naumburg.)

[Ru.]

b) Strafsachen.

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

6. [§ 358 NAbgD.]

1. Irrtum über die Vorschriften, die den Umfang der Lohnsteuerabzugspflicht und ihr Verhältnis zur Einkommensteuervorauszahlungspflicht betreffen, wirkt als außerstrafrechtlicher Irrtum vorlagausschließend.

2. Der Tatbestand der Steuergefährdung erfordert nicht den Nachweis einer Steuerunehrlichkeit.

3. Verpflichtungen eines Steuerpflichtigen bei unjassender Kenntnis der Steuererzeugung. 17)

Das Finanzamt D. erstrebt mit seiner Rev. die Verurteilung des Angekl. wegen Steuerhinterziehung statt wegen Steuergefährdung. Zur Begründung macht es im wesentlichen geltend: Das BG. sei offenbar davon ausgegangen, daß der Angekl. sich in einer durch Fahrlässigkeit verschuldeten Unkenntnis über Vorschriften des materiellen Steuerrechts befunden habe. Das Urteil sage aber nicht, worin die Unkenntnis bestanden habe. Eine solche sei auch nicht feststellbar; denn der Angekl. habe, wie er selbst zugebe, die Lohnsteuerpflichtigkeit der Tantiemen gekannt und diese Kenntnis bei einer Reihe von Angestellten durch Vornahme des Lohnsteuerabzugs bestätigt. Irrig sei auch die Annahme des BG., daß es sich bei der vom Angekl. verursachten Verkürzung nur um die Zwischenzinsen gehandelt habe; der Angekl. habe vielmehr durch sein Vorgehen bewirken wollen, daß die Zahlungen erst mehrere Monate später einsetzten, daß diese dann in vier Vierteljahressraten durch Einkommensteuervorauszahlung gezahlt würden und hierdurch die bei den hohen Gehältern und Tantiemen in Frage kommende Steuerprogression ausfalle. Der Angekl. habe sich höchstens in Unkenntnis darüber befunden, daß diese Umwandlung der Lohnsteuer in Einkommensteuer strafbar sei. Ein solcher Irrtum über steuerstrafrechtliche Vorschriften könne nach § 59 StGB. überhaupt nicht, nach § 358 ABgD. nur dann berücksichtigt werden, wenn er unverschuldet sei. Der Irrtum des Angekl. sei aber nach Annahme des BG. verschuldet gewesen. Der Angekl. wäre daher nach § 359 ABgD. zu bestrafen gewesen. Diese Ausführungen setzen sich mit der vom BG. angenommenen tatsächlichen Grundlage des Urteils in Widerspruch. Das BG. ist zu der Überzeugung gelangt, daß der Angekl. irrigerweise angenommen habe, die Mitte Mai auf einmal gezahlte Tantieme dürfe, soweit hierdurch die Angestellten vorauszahlungspflichtig i. S. des EinkStG. geworden seien, nicht nur für die Einkommensteuerveranlagung auf vier Vierteljahre verteilt, sondern auch im Wege der Einkommensteuervorauszahlung an Stelle des Lohnsteuerabzugs versteuert werden. Diese Beweisannahme, die mit der Feststellung der anderweiten Handhabung bei den geringer besoldeten Angestellten nicht im

Widerspruch steht, kann vom Revisionsgericht nicht nachgeprüft, muß vielmehr der rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt werden. Ein Irrtum solcher Art betrifft aber die außerstrafrechtlichen Vorschriften über den Umfang der Lohnsteuerabzugspflicht und ihr Verhältnis zur Einkommensteuervorauszahlungspflicht, stellt sich also als ein der Unkenntnis von Tatumständen gleichstehender außerstrafrechtlicher Irrtum i. S. des § 59 StGB. dar, der die Verurteilung wegen vorsätzlicher Steuerverkürzung ausschließt. Auch bedingter Vorsatz kommt bei Zugrundelegung der oben wiedergegebenen Beweisannahme nicht in Betracht. Wenn ferner das BG. bemerkt, daß der durch das Vorgehen des Angekl. erzielte Vorteil und die ihm entsprechende Verkürzung nur die Zwischenzinsen betreffe, so ist dies allerdings insofern nicht richtig, als das Reich zunächst um den ganzen Betrag verkürzt war, der Ende Mai hätte abgeführt werden sollen. Die StR. hatte aber bei jener Bemerkung offenbar das auf der Veranlagung beruhende Endergebnis im Auge. Auf dieses trifft sie zu. Die Rev. des Angekl. rügt Verkenntung des Begriffs der Fahrlässigkeit; aber mit Unrecht. Die festgestellten unjassenden Kenntnisse des Angekl. in bezug auf das Steuerrecht überhoben ihn nicht der Verpflichtung, vor einer endgültigen Stellungnahme in einzelnen Fragen die gesetzlichen Bestimmungen nachzulesen und unter Umständen sich über die Auslegung des Gesetzes durch die zuständigen Stellen zu vergewissern. Dies gilt namentlich dann, wenn ihn, wie festgestellt, nicht nur durch die allgemeine Fassung des Gesetzes, sondern auch durch die Fassung des Vordrucks auf den Lohnsteuerzetteln Anlaß zu Zweifeln geboten wurde. Eine „Steuerunehrlichkeit“ ist zur Erfüllung des Tatbestands der Steuergefährdung nach der Rspr. des erf. Sen. nicht erforderlich. (1. Sen. v. 15. März 1927; 1 D 859/26.) [A.]

7. [§ 359 ABgD. Der Tatbestand dieses Paragraphen schließt den des Betruges aus. Dem Finanzamt steht nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, nicht z. B. gegenüber dem Bürger eine Befugnis zur Abnahme einer eidestattlichen Versicherung zu.] 17)

1. Es handelt sich um einen sog. Steuerbetrug, um einen engeren Tatbestand des Betruges, nämlich um die Erschleichung

Zu 6. Die Entsch. enthält einen weiteren Anwendungsfall des vom RG.: ZB. 1927, 1755 schon eingehend begründeten Satzes, daß der § 358 ABgD. erst dann zur Anwendung kommt, wenn sich im Einzelfalle der § 59 StGB. als unanwendbar erweist. Diese Auffassung hat Becker, ABgD., § 358 Anm. 4 schon immer vertreten, und es wird damit die in der Schrifttum von Heinrich, Sdb. d. Steuerstrafrechts S. 26 u. a. geäußerte gegenteilige Ansicht nun auch vom RG. mit Recht abgelehnt.

Den weiteren Satz, daß der Tatbestand der Steuergefährdung im § 367 ABgD. keine „Steuerunehrlichkeit“ erfordert, hat das RG. auch schon mehrfach ausgesprochen (vgl. RGSt. 60, 184; 61, 84). Da zu dem vom RG. bei Auslegung des § 359 geprägten Begriff der „Steuerunehrlichkeit“ vorsätzliches Tun gehört, so ist dieser Satz folgerichtig. Aber gerade deshalb zeigt sich nun am § 367 mit aller Schärfe, daß die Auslegung des Begriffes der Steuerverkürzung durch das RG. viel zu weit geht. Die Steuerverkürzung ist Tatbestandsmerkmal sowohl der Steuerhinterziehung als auch der Steuergefährdung, nur muß sie dort vorsätzlich, hier fahrlässig begangen sein. Die Bedeutung des Begriffes ist aber in beiden Fällen die gleiche. Nach Ansicht des RG. liegt „Steuerverkürzung“ nicht nur dann vor, wenn überhaupt keine oder zu wenig Steuern gezahlt werden, sondern auch dann, wenn ein fälliger Steuerbetrag nicht rechtzeitig gezahlt wird, mag auch infolge nachträglicher Zahlung samt Zinsen im Endergebnis eine Vermögensbeschädigung des Reiches nicht eintreten (vgl. RGSt. 60, 185, 186, 309; 61, 188). Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung wird die verhängnisvolle Folge dieser Auffassung für die Praxis immerhin dadurch etwas gemildert, daß eine „Steuerunehrlichkeit“, d. h. ein unehrliches steuerwidriges Verhalten mit dem Bewußtsein des Verkürzungserfolges hinzukommen muß. Es genügt nicht jedes steuerwidrige Verhalten, sondern es muß ein unehrliches sein. Diese Besonderheit des subjektiven Tatbestandes bedeutet eine Erschwerung in der Verwirklichung des Hinterziehungstatbestandes (vgl. RGSt. 61, 188, 190). Sie besteht aber nicht für den Tatbestand des § 367, so daß sich hier der Begriff der Steuerverkürzung in seiner weiten Auslegung durch das RG. ungehemmt auswirkt. Während „das bloße Unterlassen der Entrichtung der fälligen Beträge, selbst wenn es vorsätzlich geschieht (1), nicht ohne weiteres als Hinterziehung strafbar ist“, ist demnach jede verspätete Zahlung eines fälligen

Steuerbetrages nach § 367 strafbar, wenn sie durch ein auf Fahrlässigkeit beruhendes steuerwidriges Verhalten verursacht ist, selbst wenn später der volle Betrag abgeführt wird. Der Tatbestand der Steuergefährdung erstreckt sich dadurch, abgesehen von dem Unterschied zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit, eine erhebliche Erweiterung gegenüber dem Hinterziehungstatbestand. Daß die unpünktliche Zahlung nur auf Fahrlässigkeit beruht, wird dem Steuerpflichtigen dadurch geradezu zum Verhängnis. Hier wird offenbar, daß der Begriff der Steuerverkürzung überspannt wird. Seine weite Auslegung ist nach dem Wortlaut der §§ 359, 367 keineswegs nötig, und für die Praxis ist sie wegen ihrer Folgen ganz unerträglich. Unter Steuerverkürzung ist nur die endgültige Verkürzung der Ansprüche des Reiches zu verstehen, die gewiß schon dann erfolgt, wenn der Verlust an Zwischenzins vom säumigen Zahler nicht zu erlangen ist. Das entspricht auch dem natürlichen Wortsinne. Die gegenteilige Ansicht wird nicht durch § 359 Abs. 3 gefordert, wie das RG. behauptet. Ein Tatbestand wird so besteuert, wie er verwirklicht worden ist, nicht wie er mit gleichem Erfolg für den Steuerpflichtigen auch hätte verwirklicht werden können. Der § 359 Abs. 3 stellt klar, daß sich der Steuerpflichtige auf jene Möglichkeit nicht berufen kann. Nicht aber kann aus dieser Bestimmung der Satz herausgelesen werden, zur Steuerverkürzung sei keine Vermögensbeschädigung nötig. Im obigen Falle wäre also die Bestrafung nur dann gerechtfertigt, wenn festgestellt worden wäre, daß der Betrag der dem Reich entgangenen Zwischenzinsen vom Angekl. nicht hat erlangt werden können.

Die schweren Bedenken, die Bühler: ZB. 1927, 1757 f. gegen die Auslegung des § 359 geäußert hat, sind voll gerechtfertigt und erhalten ihre besondere Bestätigung durch die Rückwirkung, die sich aus der reichsgerichtlichen Auffassung über das Merkmal der Steuerverkürzung für die Anwendbarkeit des § 367 ergibt. Die Interessen des Steuerfiskus sind durch die Gesetze ausreichend geschützt. Die Rspr. darf nicht durch eine übertriebene Auslegung der Steuererlasse den Fiskalismus auf die Spitze treiben.

PrivDoz. Dr. Liebisch, Leipzig.

Zu 7. Der Satz, daß zwischen der Steuerhinterziehung (§ 359 ABgD.) und Steuerbetrug Gesetzesinheit bestehe und demgemäß lediglich die Bestimmungen der ABgD. als das Sondergesetz an-

eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils für einen anderen, ein Verhalten, das nach § 359 RAbgD. als Steuerhinterziehung zu bestrafen ist. Auch Zölle fallen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 RAbgD. unter die „Steuern“ i. S. dieses Gesetzes, und das Erschleichen eines Steuervorteils ist noch im Abschnitte der Beitreibung rechtlich möglich. Der Tatbestand des § 359 RAbgD. schließt aber kraft Gesetzesinheit den des Betruges aus (RGSt. 60, 97). Bei der neuen Verhandlung wird demgemäß zu erwägen sein, ob nicht nach den besonderen Umständen des Falles schon die Ausübung der formellen Pfändungsbefugnis als ein Vermögenswert für die Staatskasse aus dem Gesichtspunkt beurteilt werden kann, daß der Steuerbehörde in einem zu erwartenden Widerspruchszug die bevorzugte Stellung des Besl. gesichert war, ferner daß sie solche bevorzugte Stellung im Prozeß durch die erschlundene Aufgabe der Pfändung verloren hat, so daß diese als ein Steuervorteil des Zollschuldners zu bewerten ist. 2. Der Tatbestand der Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung setzt voraus, daß die Versicherung vor einer zur Abnahme einer solchen Versicherung zuständigen Behörde abgegeben worden ist. Hierzu ist allerdings nicht mehr zu verlangen, als die sog. abstrakte Zuständigkeit der abnehmenden Behörde, aber mit der Einschränkung, daß die Behörde zuständig sein muß, gerade über den Gegenstand die Versicherung entgegenzunehmen, auf den diese sich bezieht. Nach dieser Richtung ergeben sich für den gegebenen Fall rechtliche Bedenken. Die eidesstattliche Versicherung ist abgegeben im Beitreibungsverfahren gegen den Zollschuldner R.; nach § 298 Abs. 1 Satz 2 RAbgD. hat die Finanzbehörde im Beitreibungsverfahren die gleichen Rechte, die ihr im Steuerermittlungsverfahren zustehen, und für dieses ergibt sich aus §§ 177 ff., 209 RAbgD. die Zuständigkeit zur Abnahme von eidesstattlichen Versicherungen, aber nur gegenüber dem Steuerpflichtigen und gegenüber den zur Auskunft verpflichteten Personen. Der Beschwerdeführer fällt unter keine dieser beiden Personengattungen. Durch die Übernahme der Bürgerschaft für die Zollschuld des R. wurde der Beschwerdeführer nicht zum Steuerpflichtigen i. S. der RAbgD.; vielmehr war nach § 100 Abs. 2 RAbgD. der aus der Bürgerschaft entstandene Anspruch des Reiches nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu verfolgen. Insofern stand die Steuerbehörde dem Beschwerdeführer lediglich als Vertragspartei des bürgerlichen Rechts gegenüber. Auch eine Verpflichtung des Beschwerdeführers zur Auskunft ist hier nicht zu erkennen. Die Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörde im Beitreibungsverfahren erstreckt sich nach § 298 Abs. 1 Satz 1 RAbgD. nur auf die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen, also im gegebenen Falle des Zollschuldners R.; da nun nicht diese, sondern lediglich die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers in seiner Eigenschaft als Bürge, also als Vertragspartei, Gegenstand der eidesstattlichen Versicherung waren,

Verbindung zu finden haben, entspricht der ständigen Rpr. des RG. (vgl. RGSt. 56, 12; 56, 65; 59, 90; 60, 97). Ebenso für die Tabaksteuerhinterziehung RG. v. 25. Jan. 1927 (JW. 1927, 3052); dagegen anders für die Hinterziehung von Branntweinmonopolabgaben (RGSt. 60, 237). „Eine Steuerhinterziehung, die sich durchaus in den Formen des gemeinen Betruges abspielt . . . die aber andererseits weiter nichts als eine Abwehr steuerrechtlicher Anforderungen und Eingriffe der Finanzbehörden zum Gegenstand hat (sog. Steuerbetrug), untersteht ausschließlich den Sonderbestimmungen des Steuerstrafrechts, soweit dieses nicht selbst gegenteilige Vorbehalte enthält; für sie sind die sämtlichen Tatbestandsmerkmale des § 263 StGB. in die Sonderbestimmung des § 359 RAbgD. aufgenommen, so daß Gesetzesinheit, nicht Lateinheit vorliegt und das allgemeine dem Sondergesetze zu weichen hat“ (RGSt. 60, 98 f.). Soweit es sich aber nicht um einen eigentlichen Steuerbetrug in dem dargelegten Sinn handelt, kann § 263 StGB. in Frage kommen (RG. 57, 388; 60, 161 = DRZ. 1926, 153). Den grundsätzlichen Standpunkt des RG. teilt auch das Schrifttum (vgl. Delmer, „Steuerstrafrecht“, Berlin 1925, S. 32 ff.; Cattien, „Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren“, Berlin 1925, S. 148 sowie die Ergänzungen, 1927, S. 28; Moser, „Allgemeine Lehren des Strafrechts mit besonderer Berücksichtigung der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze“, München 1925, S. 348 f.; Jadesohn: JStZ. 47, 607 f.; Schmalz, „Die Steuerhinterziehung“, Berlin 1926, S. 66). Einen abweichenden Standpunkt nimmt lediglich ein Juliusberger, „Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren“, 2. Aufl., Berlin 1923, S. 103.

stand der Finanzbehörde ihm gegenüber eine Befugnis zur Abnahme einer eidesstattlichen Versicherung nicht zu. Sie war schlechthin unzulässig.

(3. Sen. v. 21. Nov. 1927; 3 D 627/27.)

[M.]

8. [§ 377 RAbgD. Der Vorsatz der Steuerverkürzung erfordert das Bewußtsein, daß Steuern geschuldet sind.]†

Das Urteil erachtet die „Ansicht“ des Angekl., „seine Handlungsweise sei erlaubt“ gewesen, nicht etwa für widerlegt, sondern nur für unerheblich, weil es nämlich darin nur einen — somit nicht in Abrede gestellten — Irrtum „über den strafrechtlichen Begriff der Steuerverkürzung“ erblickt, der ihn vor Strafe nicht schützen könne. Das ist fehlerhaft. Der Vorsatz der Steuerverkürzung liegt vielmehr 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 um Unrecht vorzunehmen, somit aber um einen zum Tatbestand der Hinterziehung gehörenden Tatumsstand (§ 59 StGB.), der, wenn er nicht erkannt wird, den Vorsatz der Steuerverkürzung gar nicht aufkommen läßt (vgl. auch das zum Abdruck bestimmte Ur. des RG. v. 15. März 1927, 1 D 857/26). Fehlt es an diesem Bewußtsein, so kann höchstens Steuergefährdung (§ 367 RAbgD.) in Betracht kommen. Hiernach wäre namentlich zu prüfen gewesen, ob der Angekl. jeweils bei dem Unterlassen der Vorauszahlungen wirklich des Glaubens war, er dürfe nicht nur bereits „gemachte“ Aufwendungen, sondern (trotz der durch die II. SteuerNotWd. herbeigeführten Rechtsänderungen) auch die in § 13 Abs. 1 Nr. 1b des EinkStG. v. 1920 zugelassenen „Absetzungen“ als Werbekosten von den Einkünften in Abzug bringen, und zwar in einer Höhe, daß (vgl. Ur. I § 13 II. SteuerNotWd.) eine Steuervorauszahlung nicht zu entrichten war. In ähnlicher Weise hätte Stellung genommen werden müssen zu der Frage, ob der Angekl. die Voranmeldungen unterlassen hat mit dem Bewußtsein, daß er zu ihrer Abgabe verpflichtet war, weil er aus seinem Hause im Vierteljahr vorher mehr als 500 RM Bruttoeinnahmen bezogen hatte (Ur. I § 13 II. SteuerNotWd. und Erlaß der 3. DurchfBest. hierzu). Bejahendensfalls hätte er auch durch bloßes Unterlassen der Voranmeldungen sich der Steuerhinterziehung schuldig machen können, sofern er mindestens erkannte, daß das zu einer Steuerverkürzung führen könne und er gleichwohl auf diese Gefahr hin die Voranmeldungen vorsätzlich unterließ. Falls Vorsätzlichkeit verneint werden muß, würde insbes. die Strafbarkeit des Angekl. wegen Steuergefährdung (§ 367 RAbgD.) abermals zu prüfen sein (§ 59 Abs. 2 StGB.). Das angefochtene Urteil unterliegt daher der Aufhebung.

(2. Sen. v. 31. März 1927; 2 D 30/27.)

[M.]

Es könnte dem Recht der RAbgD. gegenüber m. E. in höherem Maß Grade zweifelhaft sein, ob der herrschende Standpunkt richtig ist, als dies dem früheren Recht gegenüber möglich war (JW. 1927, 1732 f.), doch halte ich die herrschende Ansicht für richtig.

Den Ausführungen des Urteils, wonach die Steuerbehörde gegenüber einem Bürgen weder das Recht hat, Auskunft zu verlangen, noch auch das Recht, von ihm eine eidesstattliche Versicherung entgegenzunehmen, ist beizutreten.

RGDir. Dr. Albert Hellwig, Potsdam.

Zu 8. Der Entsch. ist zuzustimmen. Vorsätzliche Verkürzung einer Steuer setzt selbstverständlich voraus, daß der Steuerpflichtige weiß, daß er eine Steuer schuldet; fehlt es an diesem Vorsatz, so kann eine Hinterziehung nicht in Frage kommen, höchstens eine Steuergefährdung (vgl. Hellwig: JW. 1927, 1734; Schmalz, „Die Steuerhinterziehung“, Berlin 1926, S. 35; Cattien, „Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren“, Berlin 1925, S. 144). Das Unterlassen der Voranmeldungen kann je nach der Willensrichtung des Täters eine versuchte Hinterziehung oder aber eine nach § 377 RAbgD. strafbare Ordnungswidrigkeit darstellen. In beiden Fällen wird dieses Vergehen durch eine später etwa erfolgende tatsächliche Hinterziehung dieser Summe mitumfaßt (vgl. Hellwig: JW. 1927, 1736 und die dort Zitierten).

RGDir. Dr. Albert Hellwig, Potsdam.

****9.** [§ 426 RAbgD. Die Zurücknahme des Strafbescheids durch das Finanzamt hat einen Verbrauch der erhobenen öffentlichen Klage nicht zur Folge.]†)

Das VG. hat es abgelehnt, die Umsatz- und Einkommensteuer-Voranmeldungen des Angekl. für die Monate Oktober, November und Dezember 1924 und die hierdurch etwa bewirkten Steuerverkürzungen zum Gegenstand der Aburteilung zu machen, weil insoweit die Strafflage verbraucht sei. Zu dieser Annahme ist es auf Grund der Tatsache gelangt, daß wegen der Vorgänge aus dem Jahre 1924 das FinA. bereits am 9. Sept. 1925 einen den Angekl. der Steuerhinterziehung beschuldigenden Strafbescheid erlassen, diesen aber, nachdem vom Angekl. die gerichtliche Entscheidung beantragt und die Sache bereits beim VG. anhängig war, vor der Hauptverhandlung mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft zurückgenommen hat, und daß hieraufhin das Verfahren vom VG. Sch. durch Beschl. v. 29. Jan. 1926 („gemäß § 429 RAbgD.“) eingestellt worden ist. Hierdurch sei, wie das VG. meint, dieses Verfahren „endgültig“ beendet, und es sei daher unzulässig gewesen, die Steuerhinterziehungen aus dem letzten Vierteljahr 1924 in den neuen Strafbescheid des Finanzamts vom 21. März 1926 einzubeziehen, der wegen der der Umsatz- und Einkommensteuerhinterziehungen des Angekl. während der Jahre 1924 und 1925 erlassen wurde. Die gegen diese Beschränkung des Gegenstands der Urteilsfindung (§ 264 StPD.) gerichtete, also lediglich Vorschriften über das Verfahren betreffende Rev. des FinA. muß Erfolg haben. Mit Recht wird allgemein angenommen — und ist auch vom RG. durch Ur. v. 3. Juni 1920, ID 285/20, anerkannt worden —, daß das Strafflagerecht der Staatsanwaltschaft nicht erlischt, sie vielmehr die öffentliche Klage erneut erheben darf, wenn sie, nachdem gegen einen Strafbefehl Einspruch erhoben worden ist, die Klage fallen läßt (§ 411 Abs. 1 StPD.). Ob für das FinA. das gleiche gilt, wenn es einen von ihm erlassenen Steuerstrafbescheid zurücknimmt, nachdem er auf die beantragte gerichtliche Entscheidung dem Gericht vorgelegt worden ist (§§ 427, 429 RAbgD.), könnte allerdings zweifelhaft sein, wenn hierbei nur die Vorschriften der StPD. in Betracht zu ziehen wären. Denn nach § 432 Abs. 1 RAbgD. hat das FinA. „für das weitere Verfahren“ die Rechte eines Nebenklägers, und da die zurückgenommene Privatklage nicht von neuem erhoben werden kann (§ 392 StPD.), so könnte aus § 397 StPD. gefolgert werden, daß auch der „Widerruf“ der Nebenklage (§ 402 StPD.) die gleiche Wirkung habe. Die Vorschrift des § 404 Abs. 2 StPD. über die Unzulässigkeit der Erneuerung des zurückgenommenen Antrags auf Zuerkennung einer Buße würde alsdann nicht eine Ausnahme enthalten, sondern die Bestätigung eines sich aus § 392 i. Verb. m. § 397 StPD. ergebenden allgemeinen Grundsatzes darstellen. Das RG. hat jedoch schon für die Nebenklage in allgemeinen diese Folgerung abgelehnt (RGSt. 8, 384). Es kommt aber hier hinzu, daß die RAbgD. das gerichtliche Verfahren in Steuerstrafsachen durch eigene Vorschriften (§ 426 ff.) geregelt hat, die nach § 449 an Stelle des § 419 StPD. gelten und die der besonderen Stellung entsprechen, die dem Finanzamt in diesem Verfahren zugewiesen ist. Diese Vorschriften sind vorab aus sich selbst heraus auszulegen und aus denen der StPD. nur insoweit zu ergänzen, wie die RAbgD. hierfür Raum läßt (§ 385 RAbgD.). In § 426 RAbgD. ist aber ausdrücklich vorgesehen, daß das FinA. nicht nur einen von ihm erlassenen Strafbescheid zurücknehmen

darf, wenn gegen ihn die gerichtliche Entscheidung beantragt worden ist, sondern daß es trotz der alsdann von ihm zu verfügenden Einstellung des Verfahrens sowohl selber einen neuen Bescheid erlassen, als auch die Sache an die Staatsanwaltschaft zum gerichtlichen Verfahren abgeben kann. Entsprechend der weitgehenden Gleichstellung mit der Staatsanwaltschaft, die dem FinA. als Strafverfolgungsbehörde in Steuerstrafsachen durch die RAbgD. zuteil geworden ist (vgl. RGSt. 60, 189 ff.), ist somit in § 426 RAbgD. die ausdrückliche Anerkennung des Grundsatzes zu erblicken, daß die Zurücknahme des Strafbescheids durch das Finanzamt einen Verbrauch der durch ihn erhobenen öffentlichen Klage und die Unzulässigkeit ihrer Erneuerung ebensowenig zur Folge hat, wie wenn im Falle des § 411 StPD. die Staatsanwaltschaft die Klage fallen läßt. In der Begründung zu § 423 des Entwurfs (= § 426 RAbgD.) heißt es hierüber: „Der Strafbescheid im Verwaltungsstrafverfahren ergeht nur vorläufig. Dem entspricht es, daß auch das FinA., wenn ein Antrag auf gerichtliche Entscheidung gestellt wird, den Strafbescheid zurücknehmen und erneut zur Sache Stellung nehmen, das Verfahren einstellen, neue Ermittlungen vornehmen oder auch die Sache an die Staatsanwaltschaft zur Untersuchung und Erhebung einer Anklage abgeben kann.“ (Verhandlungen der Nationalversammlung, Anlagen zu den Sten. Ber. Bd. 386 Nr. 759.) Nur das jeweilige Verfahren ist im Falle der Zurücknahme des Strafbescheids einzustellen (§ 426 Satz 2, § 429 Abs. 1 Satz 3 RAbgD.) und, soweit ein Rechtsmittel nicht (oder nicht mehr) zulässig ist, als unanfechtbar erledigt anzusehen; einem neuen Verfahren gegenüber hat diese ohne Sachentscheidung ergangene Einstellung namentlich nicht die Wirkung eines rechtskräftigen Urteils. Eine weitergehende Wirkung kommt der Zurücknahme des Strafbescheids durch das FinA. auch dann nicht zu, wenn sie erst nach Übersendung der Verhandlungen an die Staatsanwaltschaft und nach der Vorlegung an das Gericht erfolgt. Alsdann ist nach § 429 Abs. 1 und Abs. 2 RAbgD. das FinA. zwar in der Befugnis zur Zurücknahme des Strafbescheids eingeschränkt, die Wirkungen einer zulässigen Zurücknahme sind jedoch auch in diesen Fällen die gleichen wie sie in § 426 RAbgD. überhaupt für die Zurücknahme des Strafbescheids vorgesehen sind. Hiernach durfte das VG. es nicht ablehnen, die Urteilsfindung auf die dem Angekl. zur Last gelegten Steuerzwisehandlungen aus dem Jahre 1924 zu erstrecken. Da Fortsetzungszusammenhang mit denen aus dem Jahre 1925 in Frage steht, muß die Sache in vollem Umfang an das VG. zurückverwiesen werden. Bei der Beschränkung der Rev. auf die Klage der Verletzung von Verfahrensvorschriften ist nicht darauf einzugehen, ob die Anwendung des Strafgesetzes, insbesondere die Annahme, daß das — fortgesetzte — Zuwiderhandeln sowohl gegen das Umsatz- als auch gegen das Einkommensteuergesetz (vgl. dazu RGSt. 59, 258, 262) nur eine Steuerzwisehandlung darstelle, rechtlich zu beanstanden sein würde.

(2. Sen. v. 16. Dez. 1926; 2 D 860/26.)

[A.]

10. [Haftung der Staatskasse für die Kosten eines erfolglos von der Zollbehörde als Nebenklägerin eingelegten Rechtsmittels.]†)

Angefochten ist die Kostenentscheidung, durch welche unter Ablehnung der vom RG. (RGSt. 57, 255) vertretenen Ansicht die Kosten der von der Zollbehörde als Nebenkl. erfolglos

aus der Zurücknahme des Strafbescheids auf eine endgültige Revision des Strafantrags zu schließen, würde oftmals eine ungerechtfertigte Besserstellung eines Steuerdelinquenten bedeuten, die in dem Aufbau des Steuerstrafverfahrens nach den Grundsätzen der RAbgD. keine Stütze findet.

Das Ur. rührt auch an die rechtspolitisch bedeutsame Frage, ob eine Umgestaltung des Steuerstrafverfahrens im Sinne der Schaffung einer organisatorisch selbständigen Finanzstrafgerichtsbarkeit nicht erwünscht wäre. Gerade die Zwitterstellung der FinA., welche hier deutlich in Erscheinung tritt, läßt es geboten erscheinen, einer solchen Reform die Aufmerksamkeit zuzuwenden.

Prof. Dr. Albert Hensel, Bonn.

Zu 10. Welcher Art ist die Tätigkeit, die Finanzbehörden ausüben, wenn sie im Steuerstrafprozeß als Nebenkläger auftreten? Diese Frage hatte der 1. StS. (RGSt. 57, 255) im wesentlichen

Zu 9. Die Schwierigkeiten, vor die sich das RG. im vorl. Falle gestellt sah, ergeben sich aus der dem Steuerstrafrecht (wie auch anderen Zweigen des Verwaltungsstrafrechts) eigentümlichen Mittelstellung der Finanzbehörden im Strafverfahren. Einerseits sind sie als Vertreter fiskalischer Interessen bei der Verfolgung von Steuerzwisehandlungen gleichsam in die Rolle eines „beteiligten“ Nebenklägers hineingedrängt; andererseits sind sie jedenfalls bis zur Abgabe der Sache in das gerichtliche Verfahren auf Grund ihrer besonderen Sachkunde doch auch als diejenige Behörde anzusehen, die das Strafverfahren „betreibt“, in gewisser Weise also Herrin des strafprozessualen Rechtsverhältnisses ist. Es ist Auslegungsfrage, ob man im Einzelfall die eine oder die andere Seite der finanzbehördlichen Beteiligung als überwiegend und ausschlaggebend ansehen muß. Die vorliegende Entsch. des VG. ist m. E. zu billigen: Die Natur des Steuerdelikts bringt es mit sich, daß sich die Folgen einer Zuwiderhandlung erst in späteren Steuerabschnitten voll auswirken. Hier

eingelegeten Berufung ihr selbst auferlegt wurden mit der Begründung, die Zollbehörde handle im Namen und im Interesse des von ihr vertretenen Reichsfiskus und sei zur Vertretung eines Landes nur im Falle einer ausdrücklichen Ermächtigung befugt. Hierbei wird jedoch zunächst außer acht gelassen, daß der Zollbehörde, die bei Zuwiderhandlungen gegen das BranntweinG. nach dessen §§ 17, 148 die in §§ 386 ff. RAbgD. den Finanzämtern zugewiesenen Obliegenheiten wahrzunehmen hat, die sich hieraus ergebende Befugnis, sich am Strafverfahren zu beteiligen, nicht zur Geltendmachung eigener Belange eingeräumt ist. Gleich dem Finanzamt und ähnlich wie die Staatsanwaltschaft ist vielmehr nach diesen Vorschriften die Zollbehörde ein gerichtsverfassungsmäßiges Glied der staatlichen Strafverfolgungsbehörden und als solches berufen, zur Vertretung allgemeiner staatlicher Belange an der Strafrechtspflege mitzuwirken, ohne dabei irgendwie auf die Wahrnehmung fiskalischer Rechte und Gesichtspunkte gesetzlich beschränkt zu sein. Demgemäß war es auf alle Fälle unrichtig, die Kosten der erfolglosen Berufung dem sie als Nebenkl. betreibenden Hauptzollamt selbst aufzuerlegen (RGSt. 60, 189, 190; vgl. auch die bereits auf Grund der Vorschriften der §§ 459 ff. StPD. a. F. [§§ 419 ff. StPD. n. F.] im gleichen Sinne ergangenen Entsch. (RGSt. 42, 175, 178; 46, 56, 59; 48, 430, 431). Vielmehr war die Staatskasse mit diesen Kosten zu belasten, und es konnte sich nur fragen, von welcher Staatskasse — der Reichskasse oder der preussischen Staatskasse — sie zu tragen waren. In dieser Hinsicht ist weder die Eigenschaft der Finanz- und Zollämter als Reichsbehörden, noch das Fehlen einer ausdrücklichen Vorschrift, durch die sie im Strafverfahren vor den Landesgerichten zur Vertretung der Länder ermächtigt werden, von ausschlaggebender Bedeutung. Denn auch bei der von der RAbgD. geregelten Beteiligung der Finanzämter an dem gerichtlichen Strafverfahren handelt es sich um eine zur Rechtspflege der Länder gehörende Angelegenheit, und es sind daher Aufgaben der Rechtspflege der Länder, die von den Finanz- und Zollämtern, ungeachtet ihrer Eigenschaft als Reichsbehörden, bei der ihnen durch die RAbgD. zuerkannten Mitwirkung im Strafverfahren zu erfüllen sind. Aus den in RGSt. 57, 255 f. dargelegten Gründen ist deshalb daran festzuhalten, daß für diese Reichsbehörden, weil sie insofern als in das Gefüge der Landesgerichtsbehörden eingegliedert zu erachten sind, auch hinsichtlich der Kostenpflicht die gleichen Bestimmungen und Grundsätze maßgebend sind, die für die unmittelbaren Landesbehörden gelten, daß also im Falle der Erfolglosigkeit ihrer Rechtsmittel die Landeskasse und nicht die Reichskasse mit den Kosten zu belasten ist.

(2. Sen. v. 17. Okt. 1927; 2 D 633/27.)

[D.]

mit derselben Begründung, wie es hier der 2. StG. tut, dahin beantwortet, daß die Finanzbehörden dann nicht fiskalische, sondern Justizaufgaben zu erfüllen hätten, ebenso wie die StA., die sie in diesem Falle unterstützen. Der hier entscheidende 2. StG. hatte diesen Standpunkt in RGSt. 60, 289 seinerseits gebilligt. Trotzdem versuchte hier die Vorinstanz die gegenteilige Meinung zur Geltung zu bringen.

Es ist zuzugeden, daß diese gegenteilige Meinung, namentlich bei praktischer Betrachtung, ungefähr ebensoviel für sich hat. Beim Verwaltungsstrafverfahren trifft sie jedenfalls zu, und man kann nur sagen, daß das gerichtliche Verfahren doch eigentlich dieselben Ziele, nur in rechtlich anderer Form, verfolgt. In Ermangelung eines deutlichen Hinweises im Gesetz für die eine oder andere Meinung konnte die Frage also von der Rpr. ungefähr ebenjogut im einen wie im anderen Sinne entschieden werden. Damit ist aber auch schon gesagt, daß, wenn einmal die eine Meinung vom höchsten Gericht als die richtige anerkannt war, nicht leicht für die andere ein solches Übergewicht der Gründe beizubringen war, daß es eine Änderung der höchstgerichtlichen Rpr. hätte herbeiführen können.

Darin allerdings ist der Entsch. unbedingt zuzustimmen, daß, wenn nicht die Landeskasse zu belasten war, dann die Reichskasse und nicht das Hauptzollamt selbst zur Kostentragung zu verurteilen war. In der finanziellen Wirkung kommt das zwar letzten Endes auf dasselbe hinaus, aber wenn wir den Behörden auch eine relative Selbstständigkeit innerhalb des staatlichen Organismus zuerkennen, so tragen wir den Dingen doch besser dadurch Rechnung, daß wir das Reich in solchen Fällen für kostentragungspflichtig erklären, weil die Behörde nicht in eigenem Namen handelt, sondern das Reich vertritt.

Prof. Dr. Böhler, Münster.

11. [Die Hinterziehung der Umsatzsteuer ist bewirkt, wenn das Finanzamt im Vertrauen auf die Richtigkeit der Voranmeldung eine abweichende Festsetzung der Vorauszahlung unterläßt.]

Für die Hinterziehung genügt es, wenn der steuertwidrige Vorgang, insbes. die Zurechführung der Finanzbehörde, durch schuldhaft unterlassene Angaben „bewirkt“ hat, daß weniger Steuer einging, als es nach den gesetzlichen Vorschriften ohne die Zurechführung dem regelmäßigen Verlaufe der Dinge entsprochen hätte (RGSt. 60, 307 [309]). Dieser Fall ist auch gegeben, wenn das Finanzamt im Vertrauen auf die Richtigkeit der Voranmeldung eine von dieser abweichende Festsetzung der Vorauszahlung unterläßt (Urt. des Sen. vom 14. Okt. 1926, III 236/26).

(3. Sen. v. 28. März 1927; 3 D 988/26.)

[A.]

12. [§§ 135, 136 ZollG. Gesetzesinheit zwischen Abgabenhinterziehung und Betrug ist nur dann gegeben — so daß ausschließlich die Sonderbestimmungen des Abgabenstrafrechts anzuwenden sind —, wenn die trügerischen Machenschaften lediglich eine Abgabenerkürzung (oder eine Erschleichung von Vorteilen auf dem Gebiet des Abgabensrechts) zum Gegenstand und zur Folge haben (RGSt. 60, 97). Handelt es sich aber zugleich darüber hinaus um die Erlangung sonstiger Vorteile, die für sich allein die Bestrafung wegen Betrugs rechtfertigen, so kann ein einheitliches Zusammentreffen beider Vergehungen vorliegen (RGSt. 60, 167, 168 f., 237, 238 ff.). Das ist hier der Fall; denn das betrügerische Erschleichen einer Zollbürgschaft gehört nicht zum Tatbestand eines unter zollrechtswidriger Ausnutzung des Begleitscheins begangenen Zollvergehens.]

(2. Sen. v. 9. Dez. 1926; 2 D 713/26.)

[A.]

13. [Vorrang der Bestimmungen in § 27c Abs. 1 StGB. vor den Bestimmungen des Abs. 2 f)

Infolge der Beschränkung der Berufung auf das Strafmaß war vom BG. nur darüber zu entscheiden, welche Strafe gegen den Angekl. wegen der vom SchöffG. insgesamt als eine fortgesetzte Handlung angesehenen Hinterziehung von Umsatz- und von Einkommensteuer in Höhe von (988,20 + 35,40 =) 1023,60 M zu verhängen sei. Neben dem § 359 RAbgD. (und zwar, was die Rev. zu übersehen scheint, in

Zu 13. Die Auffassung des RG. über das Verhältnis des § 359 RAbgD. zu § 27c StGB. und über die Bedeutung der letzteren Vorschrift entspricht durchaus der herrschenden Lehre, vgl. Lisbausen¹¹ § 27c N. 4; LpzKonm. § 27c N. 2 b. Danach geht der § 27c I dem § 27c II vor. Das heißt: Die Sollvorschrift, daß die Geldstrafe den Gewinn übersteigen soll, den der Schuldige aus der Tat, sei es auch nur vorübergehend, gezogen hat, kommt nur zur Anwendung, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldigen einer solchen Überschreitung der Gewinnhöhe nicht im Wege stehen.

Eine andere Frage ist, ob das BG. sich an diesen Satz gehalten hat. Das RG. glaubt dies bejahen zu müssen. Indessen erscheint diese Auslegung gezwungen. Denn das BG. halte ausdrücklich erklärt, es müsse den § 27c Abs. 2 beachten und daher über die schöffengerichtliche Strafe hinausgehen. Es hat tatsächlich eine den Gewinn des Angekl. übersteigende Geldstrafe verhängt (1100 M); es hat nur bei der Überschreitung die Vermögensverhältnisse des Angekl. berücksichtigt. Es hat sich aber nicht die Frage vorgelegt, ob überhaupt die Vermögensverhältnisse des Angekl. eine Überschreitung des vorübergehend gezogenen Gewinnes unbedenklich zulassen. Diese landgerichtliche Auffassung, daß es bei der angeblich gebotenen Überschreitung des gezogenen Gewinnes durch eine entsprechende Geldstrafe zu verbleiben habe, und daß nur das Maß der Überschreitung durch das weitere Gebot der Berücksichtigung wissenschaftlicher Verhältnisse beschränkt werde, wäre richtig, wenn das Überschreiten des Gewinnes bei der Geldstrafe nicht bloße Sollvorschrift, sondern ebenfalls Mussvorschrift wäre. Da es in § 27c II StGB. aber nicht etwa heißt: „Die Geldstrafe soll jedoch jedenfalls ... übersteigen“, sondern nur: „die Geldstrafe soll ... übersteigen“, ist die Ansicht des BG. irrig. Das Urt. wäre daher richtiger aufzugeben gewesen.

Prof. Dr. Böhler, Erlangen.

der zur Zeit des Zuwiderhandelns bereits geltenden Fassung des § 56 Nr. 1 III. SteuerNotW.) kam hierbei nach § 355 RAbgD. insbes. die Anwendung des § 27c StGB. in Betracht, nach dessen Abs. 2 es geboten war, die Geldstrafe den aus der Steuerhinterziehung — wenn auch nicht dauernd — erzielten Gewinn (d. h. den hinterzogenen Betrag), übersteigen zu lassen, soweit nicht die wirtschaftlichen Verhältnisse des Angekl., deren Berücksichtigung in § 27c Abs. 1 zwingend und mit Vorrang vor den Bestimmungen des Abs. 2 vorgeschrieben ist, unter gleichzeitiger Würdigung der sonstigen mit Rücksicht auf die Tat und den Täter für die Höhe der Strafe in Betracht kommenden Gesichtspunkte, die Verhängung einer geringeren als der in Abs. 2 vorgesehenen Geldstrafe angezeigt erscheinen ließen. Dabei ist zu beachten, daß die Anwendbarkeit des Abs. 2 einen dem Täter dauernd verbliebenen Gewinn nicht voraussetzt. Diese sich aus § 27c ergebenden Rechtsgrundsätze, über die sich der Senat bereits in den Urte. v. 22. April und 20. Sept. 1926 (II D 80/26 und 604/26) und v. 7. März 1927 (II D 20/27) ausgesprochen hat, waren vom SchöffG., daß die Strafe auf 600 M festgesetzt hatte, insofern nicht einwandfrei angewendet worden, als es davon ausging, die Vorschrift des Abs. 2 greife hier schon deshalb nicht Platz, weil das FinA. den hinterzogenen Steuerbetrag auf Grund des ihn rechtskräftig feststehenden Steuerbescheids beizutreiben, dem Angekl. also den erzielten Gewinn wieder zu entziehen in der Lage sei. Andererseits könnte es nach den Strafzumessungsgründen des VG. scheinen, als ginge es von der unrichtigen Auffassung aus, daß die Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse (richtiger: der wirtschaftlichen Verhältnisse) des Angekl. hinter der Vorschrift des Abs. 2 zurückzutreten habe. Denn es heißt im angefochtenen Urte.: „Wenngleich dies (§ 27c Abs. 2) nur eine Soll- und keine Muß-Vorschrift ist, so ist sie doch zu beachten. Es mußte daher über die vom SchöffG. verhängte Strafe hinausgegangen werden. . . Die im Strafbescheid . . . festgesetzte Strafe erschien bei den Vermögensverhältnissen des Angekl. ausreichend.“ Wäre es dahin auszugehen, daß das VG. geglaubt habe, daß es im Hinblick auf § 27c Abs. 2 über die vom SchöffG. verhängte Geldstrafe hinausgehen „mußte“, ohne die vom SchöffG. erörterten schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Angekl. berücksichtigen und unter das sich aus Abs. 2 ergebende Maß der Strafe herabgehen zu dürfen, so würde dieser Rechtsirrtum zur Aufhebung des angefochtenen Urte. führen müssen.

(2. Sen. v. 14. Nov. 1927; 2 D 503/27.) [D.]

Bayerisches Oberstes Landesgericht.

a) Strafsachen.

Berichtet von FR. Dr. Friedrich Goldschmit II, München.

1. Gegenüber der Konfiskation des § 134 Vereinszollgesetz als Hauptstrafe ist für die mildere Nebenstrafe, die an sich für die Monopolausgleichs-Hinterziehung nach § 151 Abs. 2 Branntweinmonopolgesetz in Verbindung mit § 365 RAbgD. ausgesprochen werden muß, in bezug auf die gleichen Gegenstände kein Raum (vgl. Leipziger Komm. 3. Aufl. Bem. 12 zu § 40; Moser: Die allgem. Lehren des Strafrechts unter Berücksichtigung der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze S. 302 Fußn. 1; RSt. 49, 127, 134 ff.; 57, 177, 258 ff.).

Die Einziehung des Erlöses der von der Zollbehörde beschlagnahmten und inzwischen veräußerten Gegenstände ist nicht statthaft, weil nach § 156 ZollG. schon mit der Beschlagnahme das Eigentum der Gegenstände, die der Konfiskation unterliegen, auf den Staat (jetzt das Reich) übergegangen und damit das Ziel der Konfiskation erreicht ist, demnach der spätere gerichtliche Auspruch der Konfiskation lediglich eine Bestätigung der Beschlagnahme und des Eigentumsüberganges bedeutet (vgl. Moser a. a. D., S. 304, 319; RSt. 49, 127, 134, 216, 221; 51, 225; BayObLSt. 16, 57, 58; 20, 285, 287).

Für das Einschwärzen des dem Monopolausgleich unterliegenden Branntweins ist neben der Strafe des Bannbruchs nach § 134 ZollG. noch Strafe wegen Hinterziehung des Monopolausgleichs nach §§ 151, 153, 154 BranntwMonG. und § 359 RAbD. i. d. Fass. des § 56 der III. SteuerNotW. auszusprechen.

Nach § 158 ZollG. — ebenso nach § 77 Abs. I TabStG. — gilt für Fälle der vorliegenden Art der Grundsatz der Strafenhäufung. Diese Vorschriften werden durch § 383 RAbD., der an sich

auf die Monopolausgleichshinterziehung anzuwenden wäre, nicht ausgeschlossen; sie gelten, wie früher gegenüber dem § 73 StGB., so jetzt gegenüber dem § 383 RAbD., weil die strafrechtlichen Bestimmungen der §§ 355—384 RAbD. — mit Ausnahme des § 358 — auf das ZollG. und auf das der RAbD. noch nicht angepaßte TabStG. keine Anwendung finden (vgl. §§ 452, 453 RAbD.; RSt. 55, 175, 176 ff.; 57, 4 ff., 105 ff.; BayObLSt. 25, 37, 44).

Daher ist nicht nur für die Einfuhr des der Tabaksteuer unterliegenden Tabaks neben der Strafe des Bannbruchs eine gesonderte Strafe wegen Tabaksteuerhinterziehung, sondern auch für die Einfuhr des dem Monopolausgleich unterliegenden Branntweins neben der Strafe des Bannbruchs eine gesonderte Strafe wegen Monopolausgleichshinterziehung zu verhängen.

Die Strafe wegen Monopolausgleichshinterziehung ist aus dem an die Stelle des § 158 BranntwMonG. getretenen § 359 RAbD. n. F. zu entnehmen (§§ 56, 57 der III. SteuerNotW.) und mindestens auf das Vierfache des hinterzogenen Betrags der Verbrauchsabgabe — des Monopolausgleichs — zu bemessen.

Eine besondere Geldbuße wegen Bannbruchs nach § 134 ZollG. ist nicht nur für die Einfuhr der Tabakerzeugnisse, sondern auch für die Einfuhr des Branntweins auszusprechen; demgemäß darf bei Bemessung der Geldbußen wegen Bannbruchs der Wert des eingeführten Branntweins nicht außer Betracht bleiben.

Gemäß §§ 134, 158 ZollG. ist neben den Strafen für Tabaksteuer- und Monopolausgleichshinterziehung gegen jeden Angekl. eine Geldbuße wegen Bannbruchs entsprechend dem doppelten Wert aller von ihm eingeführten Gegenstände gesondert auszusprechen. (BayObLSt., St. S., Urte. v. 24. März 1927, RevReg. III Nr. 64/22.)

*

2. Auf das Tabaksteuergesetz findet, abgesehen von § 358 RAbgD., das materielle Strafrecht der RAbgD. keine Anwendung; bei der Anwendung der Strafnormen des Tabaksteuergesetzes sind die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze über Versuch und Vollendung maßgebend. Der Begriff „Unfertigen“ in § 66 TabStG. ist der gleiche wie in §§ 275, 267 StGB. — In Verkehr gebracht i. S. des § 67a TabStG. sind Steuerzeichen, wenn sie von dem bisherigen Besitzer einem anderen überlassen worden sind. (BayObLSt., St. S., Urte. v. 17. Dez. 1925, RevReg. I Nr. 366/25.)

*

3. §§ 358, 433 RAbgD. § 10 BierStG. Die Verwendung von Zucker in Bier ist für Bayern auch hinsichtlich des sog. Hausstrunks unstatthaft, wenn er als Bier i. S. des BierStG. anzusehen ist. Zum Begriffe: Bier. *)

Nach Reichsrecht finden die für untergäriges Bier und die in beschränkterem Maße auch für obergäriges Bier geltenden Vorschriften des Reinheitsgebots auf „Hausbrauer“, d. h. Brauereien, die Bier nur für den Hausbedarf herstellen, keine Anwendung (§ 10 Abs. 1, 2, 6 des BierStG. v. 9. Juli 1923/11. Aug. 1923/13. Febr. 1924/10. Aug. 1925). Bayern hat aber von der Ermächtigung des § 2 Abs. 2 des Ges. über den Eintritt Bayerns in die Biersteuergemeinschaft v. 24. Juni 1919/9. Juli 1923 (RStBl. 1919, 599 und 1923, I, 563) Gebrauch gemacht und durch FinMinBek. v. 29. Juni 1924 (StBl. 176), insbes. die Anwendung der Vorschriften des BierStG. über die Verwendung von Zucker und von aus Zucker hergestellten Farbstoffen bei der Bereitung obergärigen Bieres, ferner die Anwendung der Vorschriften des § 10 Abs. 6 BierStG. für Bayern ausgeschlossen. Das Reinheitsgebot gilt daher in Bayern, namentlich soweit hiernach die Verwendung von Zucker unstatthaft ist, auch für den von Hausbrauereibereitern „Hausstrunk“, wenn er als „Bier“ i. S. des BierStG. anzusehen ist, mag nun dieses Bier untergärig oder obergärig sein (vgl. über den Unterschied § 21 AusfBest. z. BierStG. und Nr. 2 der Verbrauchsanleitung zum beigegebenen Muster 19). Zuwiderhandlungen

Zu 3. Die Entsch. ist nicht bloß anzuerkennen, sondern lebhaft zu begrüßen, weil damit wenigstens in Bayern dem Unfug der Bierherstellung auf dem Kochherde aus dem Inhalt von Däten nach sog. Bierrezepten gesteuert wird. (Leider nicht auch der insolge einer Lücke des Gesetzes erlaubten Anpreisung solcher Biererzeugnisse.) Die Bezeichnung „Unfug“ rechtfertigt sich für jeden, der den überaus komplizierten Herstellungsprozeß hygienisch einwandfreien Bieres und die Gesundheitsgefährlichkeit dieser „wilden“ Biere kennt. (Vgl. Ausstellung des Deutschen Brauerbundes auf der Düsseldorfener Hygiene-Ausstellung 1925.)

Zwei bay. Unterg Gerichte hatten in einem Falle unverschuldeten steuerrechtlichen Irrtum (§ 358 RAbgD.) über das Reinheitsgebot angenommen, im anderen Falle das hergestellte Getränk nicht als Bier, sondern als bierähnliches Getränk ansehen wollen. Nun kann man für jemand, der in Bayern Bier herstellt, wo seit dem Jahre 1493 ununterbrochen das Reinheitsgebot Gesetz ist (d. h. Bierherstellung lediglich aus Malz, Hopfen, Hefe und Wasser erlaubt), einen solchen Irrtum als unverschuldet wohl überhaupt nicht gelten lassen; das BayObLSt. geht aber noch einen Schritt weiter und erklärt mit Recht,

gegen das landesrechtliche Reinheitsgebot fallen unter die Vorschriften der §§ 22, 24 BierStG. (vgl. Japf-Siegert, BierStG., 2. Aufl., Bem. 4 zu § 10 Abs. 9, S. 107, 108; Ur. des erk. Sen. v. 25. Okt. 1926, R II 361/26).

Das Reinheitsgebot gilt aber nach bay. Landesrecht wie nach Reichsrecht nur für „Bier“ i. S. des BierStG., nicht für „bierähnliche Getränke“, d. h. Getränke, die als Ersatz für Bier in den Handel gebracht oder genossen zu werden pflegen (§§ 27a, 27c BierStG.; Japf-Siegert a. a. D., Bem. 9 zu § 1 S. 49, Bem. 4 zu § 10 Abs. 9 S. 106 ff., Bem. 2e zu § 27c S. 152).

Der Begriff „Bier“ und seine Abgrenzung gegenüber „bierähnlichen Getränken“ ist im Ges. nicht festgelegt; er bestimmt sich nach den Anschauungen von Technik und Verkehr. Im allgemeinen ist unter Bier ein Getränk zu verstehen, das durch Sud- und Gärungsvorgänge unter Anwendung von Malz oder pflanzlichen Malzerzatzstoffen, von Hopfen oder anderen Bitter- und Würzstoffen, ferner von Hefe und Wasser, also im Wege des gewöhnlichen Brauverfahrens, hergestellt worden ist und im Verkehr als Bier angesehen wird. Nicht erforderlich ist, daß gerade die und nur die in § 10 BierStG. zugelassenen Stoffe verwendet worden sind; es genügt, daß das Getränk durch Gärung aus Malz oder pflanzlichen Malzerzatzstoffen entstanden ist und sich nach Aussehen und Geschmack als Bier darstellt. Für die Abgrenzung der bierähnlichen Getränke vom Bier ist ein strenger Maßstab anzulegen; das bierähnliche Getränk, das die Befreiung vom Reinheitsgebot und die Steuerermäßigung genießen soll, darf jedenfalls nicht hier gleich sein, sondern muß sich vom Bier durch das Fehlen einer wesentlichen Eigenschaft unterscheiden. Da die dem Bier eigentümlichen Eigenschaften hauptsächlich durch Vergärung von Malz der verschiedenen Getreidearten entstehen, wird jede stärkere Verwendung von Malz, das in dem für die Bierbereitung üblichen Gärungsverfahren verarbeitet ist, regelmäßig die bloße Bierähnlichkeit des Getränkes ausschließen und dieses als Bier i. S. des BierStG. ergehen lassen (vgl. Japf-Siegert a. a. D., Bem. 9 zu § 1 S. 49, Bem. 2 zu § 27a S. 149 ff.; Struß, Handbuch des Steuerrechts, 3. Aufl., S. 1110; RFG. 14, 212/15; RStSt. 11, 294, 382; 21, 346; Ur. des erk. Sen. v. 25. Okt. 1926, R II 361/26).

Die vom Hauptzollamt geltend gemachte Rüge der Verletzung der §§ 367, 433, 358 AbsG. könnte allerdings zu einer Aufhebung des Ur. nicht führen, die Verneinung einer Steuergefährdung (§ 367 AbsG.) wäre durch die rechtlich bedenkenfreien Ausführungen des BG. über die Anwendbarkeit des § 358 AbsG. getragen. Wenn die StR. wiederum die Beurteilung des Angekl. wegen Biersteuergefährdung (§ 367 a. a. D.) ablehnen und ihre Entsch. insoweit auf § 358 a. a. D. stützen will, ist es nicht erforderlich, die Entsch. des BG. nach § 433 AbsG. einzuholen, weil das Gericht hinsichtlich der Frage, ob die Voraussetzungen des § 358 AbsG. gegeben sind, durch die Vorschriften des § 433 AbsG. in seiner Entsch. nicht beschränkt ist. Dagegen wären die Vorschriften des § 433 a. a. D. dann zu beachten, wenn die StR. die Beurteilung des Angekl. wegen eines Vergehens der Biersteuergefährdung deswegen ablehnen wollte, weil das Getränk kein Bier sei (vgl. Japf-Siegert a. a. D., Bem. 2 zu § 10 Abs. 1).

Servorzubehalten ist, daß auf die Zuwiderhandlung gegen das Reinheitsgebot § 358 AbsG. keine Anwendung findet, weil das Reinheitsgebot keine steuerrechtliche Vorschrift ist, sondern eine wirtschaftliche und nahrungspolizeiliche Bestimmung. Die Unkenntnis des Verbots der bay. Bek. v. 29. Juni 1924, das für Bayern zusammen mit der Strafandrohung des § 22 BierStG. das einheitliche Strafgesetz bildet, ist Strafrechtsirrtum und als solcher grundsätzlich nicht zu beachten (vgl. Becker, AbsG., 5. Aufl., Bem. 2 zu § 356; Japf-Siegert a. a. D., Bem. 1, 6, 7 zu § 22 Abs. 1—3; Moser, Allgem. Lehren des Strafrechts mit Berücksichtigung der Steuergerichte, S. 27, 59; Ur. des erk. Sen. v. 25. Okt. 1926, R II 361/26). Nur ein Irrtum des Angekl., der nach § 59 StGB. zu beurteilen wäre, könnte nach Maßgabe der hierin getroffenen Bestimmungen beachtlich sein (vgl. Japf-Siegert a. a. D., Bem. 7 zu § 22 Abs. 1—3).

(BayObLG., StS., Ur. v. 14. Febr. 1927, RevReg. II Nr. 569/26.)

Das Reinheitsgebot sei nicht eine steuerrechtliche (§ 358 AbsG.), sondern eine wirtschaftliche und nahrungspolizeiliche Bestimmung. Auch hinsichtlich des zweiten Falles ist der strenge Standpunkt durchaus zu billigen, daß ein vorwiegend aus Malz hergestelltes Gärungsgetränk i. S. des Gesetzes „Bier“ sei und auch im Verkehr als solches angesehen und bezeichnet werde. Daran ändert natürlich der Name des Getränkes gar nichts, und ebensowenig die Geschäftstätigkeit der Rohmaterialien vertreibenden Firma, welche in einem mit vorliegenden neuen Rundschreiben das Wort „Biersubstanzen“ in „Gaustranksubstanzen“ umwandelt und kühn behauptet, daß diese Gaustranksubstanzen „garantiert den vom BayObLG. neuerdings in Sachen II 569/26 festgestellten Bedingungen (!) entsprechen“. Der angeklagte Landwirt ist übrigens inzwischen vom BG. ausbezogen, an welches die Sache vom BayObLG. zurückverwiesen worden war, am 29. März 1927 (RevReg. Nr. 356/26) zu Geldstrafe verurteilt worden.

M. Dr. Dyckhoff, München.

Oberlandesgerichte.

Berlin.

a) Zivilsachen.

I. § 771 BPD. Bei Pfändungen auf Grund von Steuerrückständen hat derjenige, dem die gepfändeten Gegenstände vorher sicherheitsshalber zu Eigentum übertragen sind, ein Widerspruchsrecht.¹⁾

Der beklagte Reichsfiskus hat bei dem Gestwirt B. H. wegen rückständiger Steuer eine Piano und einen Glasbeischrank pfänden lassen. Diese Gegenstände sind der Kl. durch Vertrag für ein Darlehn zur Sicherung übereignet.

Die Kl. begehrt, daß die Zwangsvollstreckung für unzulässig erklärt werde. Das LG. hat nach Klagenart erkannt.

Die Berufung ist mit der Maßgabe zurückgewiesen worden, daß der Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt wird.

Die Frage, ob bei Pfändungen auf Grund von Steuerrückständen derjenige, welchem die Pfandstücke vorher sicherheitsshalber zu Eigentum übertragen sind, der Pfändung widersprechen kann oder ob er nur vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlöse begehren darf, ist stark umstritten. Für die letztbezeichnete Ansicht treten vor allem der 5. Sen. des RFG. in dem Gutachten v. 8. Juni 1926 — VD 11/25 S — RStBl. v. 6. Juli 1926 S. 217; Delgmann: JW. 1925, 1982; Friesack: JW. 1926, 537 u. 2124; Hoening: JW. 1927, 717; scheinbar auch Braitinger: JW. 1926, 2310, wenigstens für den Regelfall, ein. Ein Widerspruchsrecht will Braitinger in seiner Abhandlung dann zulassen, wenn auf absehbare Zeit keine Aussicht besteht, einen für die Befriedigung hinreichenden Erlös zu erhalten. Den Standpunkt des RFG. teilen neuerdings auch das LG. Meiningen (v. 29. März 1927 — 3 O 212/26) und das LG. Leipzig (v. 31. Jan. 1927 — 12 O 373/36). Sinequoniam treten für ein Widerspruchsrecht gegenüber den Pfändungen aus Steuerforderungen Braitinger: JW. 1925, 2425; Jahn: JW. 1926, 1659; Obergericht Danzig: JW. 1927, 717, ein.

Der Senat schließt sich den Ausführungen des Vorberrichters an und verweist für die grundlegenden Gesichtspunkte, insbes. auch auf den ersten Aufsatz von Braitinger: JW. 1925, 2425 und Obergericht Danzig: JW. 1927, 717.

Er vertritt gegenüber dem Gutachten des RFG., das in besonders ausführlicher Weise zu der Streitfrage Stellung nimmt, folgenden Standpunkt:

Das Gutachten, das nicht von dem Plenum, sondern nur von dem 5. Senat erstattet ist, ist nicht frei von Widersprüchen. Er erkennt an, daß nach der ständ. Rspr. des RG. sowohl als auch der der unteren Gerichte das Sicherungseigentum als eine vom Pfandrechte durchaus verschiedene Rechtsinstitution behandelt und anerkannt wird, und fügt hinzu, die Anerkennung eines solchen Eigentums sei ein unabweisbares Bedürfnis des Verkehrs. An einer anderen Stelle spricht es dagegen von einer künstlichen Konstruktion und von einer Verletzung von Treu und Glauben, welche in der Sicherungsübereignung liege, sowie von einer verschleierte Pfandbestellung. Ist der RFG. aber dieser Auffassung, dann müßte er folgerichtig die Zulässigkeit des Sicherungseigentums überhaupt verneinen und aus ihm Rechte nicht entstehen lassen dürfen. Diese Folgerung zieht er jedoch nicht, wählt vielmehr einen Mittelweg, nämlich den der Gleichstellung des Sicherungseigentums mit dem Pfandrechte. Wie dieses soll das Sicherungseigentum lediglich einen Anspruch auf vorzugsweise Befriedigung gewähren. Diese Ansicht des 5. Sen. des RFG. führt sowohl unter rechtlichen als auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu einem nicht zu billigen Ergebnis.

Was die rechtliche Seite anbelangt, so ist das Sicherungseigentum ein von dem Pfande völlig verschiedenes Institut. Während das Pfandrechte einseitig den Schutz des Gläubigers bezweckt und dem Schuldner jeden Einfluß auf das Pfandstück nimmt, will das Sicherungseigentum nicht nur die Interessen des Gläubigers, sondern auch die des Schuldners wahren und ihm die Möglichkeit gewähren, das Pfand zu nutzen.

Es liegt bei dieser Rechtsform keine verschleierte Pfandbestellung, sondern eine von dieser rechtlich durchaus verschiedene Einrichtung vor, die mit dem Pfandrechte nicht mehr Ähnlichkeit hat als etwa die Schenkung mit dem Kaufvertrag. Das sicherheitsshalber übertragene Eigentum ist das wirkliche Eigentum und ist durch Art. 153 RVerf. genau so geschützt wie jedes Privateigentum, d. h. Eingriffe sind nur auf Grund des Gesetzes gestattet.

Der RFG. zieht aus der Vorschrift des § 80 Abs. 1 Satz 1 AbsG. den Schluß, daß gegenüber Steuerforderungen das Sicherungseigentum Beschränkungen unterliege. § 80 sagt: „Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird i. S. des Steuergef. wie ein Eigentümer behandelt“. Dieser Grundsatz betrifft aber lediglich den Steuerpflichtigen, nicht dritte Personen, und auch den Schuldner nur in seinen steuerrechtlichen, nicht aber in seinen privatrechtlichen Beziehungen. Dazu, um dem sich auf sein Privateigentum stützenden Dritten entgegengehalten zu werden, kann der § 80 hiernach überhaupt nicht dienen, selbst wenn er an sich auf das Beitreibungs-

¹⁾ Vgl. hierzu OLG. Hamburg unten S. 972.

verfahren bezogen werden könnte. Tatsächlich ist aber auch dies nicht der Fall, vielmehr ist die Bestimmung des § 80 lediglich getroffen, um für die Veranlagung einen Anhalt zu gewähren. Eine Ausdehnung auf das Beitreibungsverfahren läßt sich aus dem Gesetz in keiner Weise entnehmen und würde, wie bereits hervorgehoben, auch nur gegenüber dem Schuldner, auf den allein der § 80 sich bezieht, und nicht gegenüber einem Dritten wirksam sein. Daß der § 80 nicht analog gegenüber dem Eigentum Dritter angewendet werden kann, ergibt aber nicht bloß sein Inhalt, sondern auch seine Entstehungsgeschichte. Der § 80 Abs. 1 Satz 1 RAbgD. entfiel ursprünglich als Halb. 2 die folgende Bestimmung: „Auch sonst soll die Frage, ob jemand i. S. der Steuergesetze als Eigentümer anzusehen ist, oder was als zu einem Vermögen gehörig zu betrachten ist, nicht so sehr nach zivilrechtlichen als nach wirtschaftlichen Merkmalen beurteilt werden.“ (Verhandl. der verb. d. NatVerf. Bd. 388 Aktenstück Nr. 759 S. 543). Dieser Halbsatz wurde bei der Beratung des 11. Aussch. zum Gegenstand der Erörterung gemacht. Der Bericht des Ausschusses (Verh. d. NatVerf. 339 Aktenstück Nr. 1460 S. 1393) sagt hierüber folgendes: „Schließlich wird nicht nur die Rechtsunsicherheit, sondern auch eine Disharmonie des Rechtslebens als Folge der Regierungsvorlage hervorgehoben. Die Regierungsvorlage werde zur Folge haben, daß ein Rechtsvorgang für Zivil- und Steuerrecht verschiedene Wirkungen zeitige, z. B. bei der Sicherheitsübereignung, die § 80 unberücksichtigt lassen wolle, während doch durch diesen nämlichen Vorgang das übereignete Vermögen der Zwangsvollstreckung gegen den Übereigner entgegenwerde; hier schädige sich der Fiskus selbst, indem er die Steuerpflicht an diejenige Person knüpfe, gegen die die Vollstreckungsmöglichkeit wegen des versteuerten Gegenstandes nicht gegeben sei. Andererseits würde auch innerhalb des Steuerrechtes an diesen nach § 80 unberücksichtigt bleibenden Vorgang dennoch die völligen Stempelabgaben geknüpft. Allen diesen Bedenken gegenüber würde eine mildere Fassung versucht:

Auch sonst sollen bei Beurteilung der Frage, ob jemand i. S. des Steuergesetzes als Eigentümer anzusehen ist, oder was als zu einem Vermögen gehörig zu betrachten ist, die wirtschaftlichen Merkmale nicht außer acht gelassen werden, und dazu bemerkt, daß auch die Zivilspr. in Konkursachen zu einer solchen wirtschaftlichen Auslegung des Eigentums bereits übergegangen sei. Auch diese milde Fassung würde vom Ausschusse nicht übernommen; der zweite Halbsatz des Satz 1 wurde gestrichen. Satz 1 hingegen wiederholt lediglich die Rechtsvermutung des § 1006 BGB., die jedoch zugunsten des Fiskus erweitert wird. Es bestand aber allgemeine Übereinstimmung darüber, daß die Grundgedanken der ursprünglichen Fassung, wie dies bereits zu § 4 ausgeführt ist, durch § 4 gewahrt bleiben sollen“.

Der Ausschuss verweist damit auf die in dem gleichen Bericht enthaltenen Sätze S. 1387 a. a. O. zu § 4 RAbgD. („Bei Auslegung der Steuergesetze sind der Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“), welche wie folgt lauten: „§ 4, noch ehe er zur Beratung gelangte, schon eine Rolle gespielt bei Streichung des zweiten Halbsatzes in § 80. . . Mit dieser Streichung hatte sich der Regierungsvertreter im Hinblick auf § 4 zufriedengegeben, und in der Tat war es der Wille des Ausschusses, das Ergebnis all der Überlegungen, die im Rahmen des § 80 keinen glücklichen Ausdruck hatten finden können, in § 4 hineinzulegen. Demnach hat der § 4 auch den Sinn, den wirtschaftlichen Eigentümer an Stelle des formalrechtlich gefassten Eigentümers zur Geltung zu bringen. Eigentümer i. S. § 80 i. Verb. m. § 4 ist der Schuldner, der im Wege der Sicherheitsübereignung an Stelle einer Pfandbestellung sein Eigentum oder im Wege der Sicherungsabtretung seine Forderung auf seinen Gläubiger übertragen hat, der Verein, der mangels eigener Rechtspersönlichkeit ein ihm gehöriges Haus zu fiduziarischem Besitz auf den Namen eines Mitgliedes hat eintragen lassen, der Erwerber, der mangels Barzahlung nur unter Eigentumsvorbehalt des Verkäufers erworben hat, der Käufer eines Grundstücks, dem etwa nach Zahlung des Preises das Grundstück bereits übergeben und aufgelassen ist, ohne daß die Eintragung im Grundbuch von Erfolg wäre, da andernfalls dem Verkäufer sowohl das Grundstück wie der bereits erhaltene Kaufpreis als steuerpflichtige Objekte angerechnet werden müßten, der Eisenbahnfiskus, der eine Eisenbahnlinie bereits über ein Grundstück gelegt hat, ohne daß das Enteignungsverfahren schon beendet wäre, der Erbschaftsbesitzer, der sich für den Erben hält oder für denselben gehalten werden will.“

Aus vorstehenden Verhandlungen ergibt sich, daß der Ausschuss bei der von ihm beschlossenen Fassung sich darüber klar gewesen ist, daß für die Zwecke der Veranlagung (§ 80 i. Verb. m. § 4) der steuerpflichtige Schuldner als im Eigentum des von ihm sicherungshalber übereigneten Gegenstandes in steuerrechtlichem Sinne betrachtet werden solle.

Darüber hinaus gegen einen anderen als diesen Schuldner für die Beitreibung Rechte des Steuerfiskus zu konstruieren, ist der § 80 i. Verb. m. dem § 4 weder geschaffen noch geeignet, wie der Ausschuss in der Erörterung wohl erkannt hat. Der Satz, der u. U. eine Möglichkeit hätte bieten können, dem Rechte Dritter, die sicherungshalber das Eigentum erworben hatten, entgegenzutreten, ist noch eingehender Beratung, wie der Bericht des 11. Ausschusses ersehen läßt, gestrichen worden.

rungshalber das Eigentum erworben hatten, entgegenzutreten, ist noch eingehender Beratung, wie der Bericht des 11. Ausschusses ersehen läßt, gestrichen worden.

Fehlt es hiernach aber an einem Gesetz i. S. des Art. 135 RVerf., so muß dem Sicherungseigentümer, wie jedem Eigentümer, das Recht aus § 301 RAbgD. zustehen, nämlich das Recht, nach Maßgabe des § 771 BPD. den Widerspruch gegen die Pfändung durch Klage geltend zu machen.

Auch aus wirtschaftlichen Erwägungen erscheint es geboten, die Möglichkeit zu geben, auf Grund der Sicherheitsübereignung der Zwangsvollstreckung, mag diese nun von einer fiskalischen Behörde oder von einem Privatgläubiger betrieben werden, mit der Klage aus § 301 RAbgD. bzw. § 771 BPD. entgegenzutreten. Die wirtschaftliche Bedeutung, welche einem dahingehenden Recht des Sicherungseigentümers zukommt, zeigt sich vor allem in den Fällen, in denen bei der Versteigerung der Pfandfachen ein Gläubiger, der ein Pfandrecht erwirkt hatte, nur einen kleinen Teil seiner Forderung einbekommen kann und in denen später pfändende Gläubiger, selbst wenn sie rechtzeitig Anschlußpfändung vorgenommen haben, ohnehin keinen Pfennig bekommen würden. Dadurch, daß in solchen Fällen der Gläubiger von der Versteigerung absteht und dem Schuldner durch einen Sicherheitsübereignungsvertrag die Möglichkeit gibt, sich die Sachen zu erhalten — z. B. bei einer Fabrikation, diese weiter zu betreiben —, wird die Möglichkeit geboten, den erpflandenden Gläubiger und möglicherweise die anderen Gläubiger später zu befriedigen. Der entgegengesetzte Standpunkt würde nur dazu führen, dem Leichtsinn ohne genügende Prüfung der wirtschaftlichen Lage des Schuldners Kredit gebenden Gläubiger einen Vorzug vor demjenigen Gläubiger zu gewähren, der vor der Kreditierung die Verhältnisse des Schuldners sorgsam untersucht und sich in zulässiger Weise sichert, ohne die berechtigten Interessen auch des Schuldners und der anderen Gläubiger zu gefährden. Es werden im letztgenannten Fall für die Beteiligten gerade wirtschaftliche Werte erhalten, die andernfalls vernichtet worden wären, und zwar ohne daß irgend jemandem ein Schaden erwächst. Die wirtschaftlichen Gründe sprechen also nicht, wie der Bekl. vermeint, gegen, sondern umgekehrt, für die Anerkennung der Sicherheitsübereignung. Diese Erwägungen bleiben die gleichen, wenn die Pfändung durch den Fiskus erfolgt. Die praktische Folge des von dem RSt. vertretenen Standpunkts, der in solchem Falle dem Sicherungseigentümer nur ein Recht auf vorzugsweise Befriedigung zubilligen will, würde in dem weitaus meisten Fällen die sein, daß der Schuldner die Pfandstücke verliert, ohne eine Aussicht, sie sich jemals wieder anschaffen zu können, daß eine Wirtschaftskraft zerstört wird, während auf der anderen Seite der Sicherungseigentümer — und dazu noch gegen seinen Willen — oft einen nur ganz geringen Teil seines Anspruchs erstattet bekommt, den größeren Teil meist verliert, und der Steuerfiskus überhaupt leer ausgeht. Daß ein derartiges Ergebnis wirtschaftlich unerwünscht ist, bedarf keiner näheren Ausführung.

Es ist auch unzutreffend, daß die Sicherheitsübereignung durchweg eine verkehrte Pfandbestellung darstellt. Selbstverständlich können Fälle vorkommen, in denen die Übereignung sittenwidrig ist, indem nach außen eine Wirtschaftslage des Schuldners vorgetäuscht wird, die tatsächlich nicht besteht, oder in denen sie zu Zwecken der Gläubigerschädigung oder nur zum Schein erfolgt. In allen diesen Fällen aber hat der Steuerfiskus wie jeder andere Pfändungsgläubiger die Möglichkeit, nach Maßgabe der §§ 119, 138 BGB. und § 3 AnG., sich mit Erfolg zur Wehr zu setzen. Darüber hinaus ihm Befugnisse zu gewähren, widerspricht sowohl den gesetzlichen Bestimmungen als auch der Billigkeit, welche es erfordert, daß Wirtschaftswerte nicht nutzlos verkleudert werden.

(RG., 9. BS., Ur. v. 8. Dez. 1927, 9 U 3270/27.)

Hamburg.

2. §§ 4, 301 RAbgD. Sicherheitsübereignung und Steuerrecht.)

Mag auch die § 4 RAbgD. vorgeschriebene Berücksichtigung des Zweckes der Steuergesetze und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung dazu führen, bei der Steuerveranlagung die zur Sicherheit eines Dritten übereigneten Gegenstände dem Vermögen des Schuldners hinzuzurechnen, dem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ihr Wert abzüglich des Schuldbetrages verbleibt, so ist doch dieser Gesichtspunkt für die Verwirklichung des Steueranspruchs nicht ausschlaggebend. Denn während es sich bei der Steuerveranlagung um das innere Verhältnis des Steuerfiskus zum Steuerpflichtigen handelt, darf bei der Vollstreckung des Steueranspruchs nicht außer acht gelassen werden, daß die Sicherheit des Rechtsverkehrs ebenso sehr den Schutz wohlervorbener Rechte Dritter erfordert. Indem das Sicherungseigentum als ein besonderes Sicherungsmittel rechtlich zugelassen wird, das im Gegensatz zum bloßen Pfande keiner äußeren Kennzeich-

Zu 2. Bfl. RG. Königsberg: JW. 1928, 242; OLG. München: JW. 1928, 244; RG. Erfurt: JW. 1928, 248 und neuerdings RG. oben S. 971.

machung bedarf, muß es auch begrifflich als Eigentum behandelt werden, wie es in der Rspr. hinsichtlich der Zwangsvollstreckung auch allgemein anerkannt wird. Von diesem Grundsatze zugunsten des Steuerfiskus trotz des gleichen Wortlauts im § 771 BfD. und § 301 ABgD. eine Ausnahme zuzulassen, erscheint im Gesetz nicht begründet.

(OLG. Hamburg, 4. RS., Urte. v. 29. Juni 1927, Bf IV 271/27.)
Mitgeteilt von M. Dr. Hermann Meßtern, Hamburg.

Berlin.

b) Strafsachen.

3. §§ 1, 6, 7, 8, 10 Ges. betr. die Besteuerung des Wanderlagerbetriebes v. 27. Febr. 1880.

Hamburger Händler übernimmt von dortigen Spediteuren eine Anzahl in Hamburg schwer absehbare Sachen mit der Abrede, sie in eigenem Namen unter prozentualer Beteiligung am Erlöse außerhalb Hamburgs zu veräußern. Die Sachen werden nach einem benachbarten preussischen Ort überführt, wo ein beeidigter einheimischer Auktionator einen Teil im Auftrag des Händlers versteigert und den Rest in einem anderen Ort. Anzeige bei den betreffenden Gemeindebehörden und Erlegung von Wanderlagersteuer unterbleiben.

Als Wanderlager ist jede Unternehmung anzusehen, in der außerhalb des Wohnorts des Unternehmers und außer dem Messe- und Marktverkehr von einer festen Verkaufsstätte aus vorübergehend Waren feilgehalten werden, ohne daß es darauf ankommt, ob die Bestände fortgesetzt ergänzt werden, oder ob es sich um eine einmalige Aufstapelung handelt. Vorausgesetzt ist freilich, daß die Waren zum Zwecke des Verkaufs besonders erworben, angeschafft, zusammen- oder bereitgestellt sind (Laudmann-Rohmer N. 5 zu § 55 GewD.). Daher wird in dem Verkauf einer Mobiliarmasse, die zuvor nur von einer einzigen Person benutzt war, insbes. einer Nachlaß- oder Konkursmasse, regelmäßig nicht das Halten eines Wanderlagers zu sehen sein. Werden jedoch mehrere solche Einrichtungenmassen zum Zwecke des Verkaufs vereinigt, geordnet und den Bedürfnissen des in Frage kommenden Käuferpreises angepaßt, so kommt ein besonders assortiertes Warenlager zustande, das beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als Wanderlager zu gelten hat (BayObLG. v. 24. März 1911: Gewerbelr. 12, 90).

Die Anwendung des Ges. v. 27. Febr. 1880 setzt voraus, daß der Geschäftsbetrieb, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, ein gewerbemäßiger ist (Falkmann-Struz, GewStG., 3. Aufl., S. 407 zu § 1 WanderlagerStG.). Daher genügt für Strafbarkeit die Vornahme einer Einzelhandlung der in § 1 WanderlagerStG. bezeichneten Art nicht. Erforderlich ist vielmehr eine fortgesetzte öftere Tätigkeit, die erkennbar das Ergebnis des Entschlusses bildet, derartige Handlungen öfter zum Zwecke des Erwerbes zu wiederholen. Auch aus einer Einzelhandlung kann freilich Gewerbmäßigkeit dann gefolgert werden, wenn sie erkennen läßt, daß andere gleichartige Handlungen bereits stattgefunden haben oder doch beabsichtigt werden. Für die Anwendung des Gewerbesteuerrechts ist jedoch zu beachten, daß ein gewerbemäßiger Betrieb des Wandergewerbes nur dann vorhanden ist, wenn eine Mehrheit von Gewerbehandlungen dieser besonderen Art vorliegt. Eine gelegentliche Einzelhandlung, die sich als Ausübung des Handels im Umherziehen kennzeichnet, stellt daher beim Mangel der Absicht, weitere derartige Handlungen vorzunehmen, auch dann keinen Gewerbebetrieb dar, wenn sie den Ausfluß eines bestehenden Gewerbes bildet (RGZ. 23, 93; RWSt. 33, 136; OLG. Stuttgart: Gewerbelr. 4, 157). Dies gilt nicht nur für den eigentlichen Hausierbetrieb i. S. des Ges. v. 3. Juli 1876, sondern ebenso auch für den Wanderlagerbetrieb, der nur eine Wart des Hausierbetriebes darstellt. Aus dem Umstande, daß der ungünstige Ausfall der Versteigerung in dem einen Orte zur Verlegung der weiteren Versteigerung nach dem anderen Orte nötigte, kann nicht ohne weiteres geschlossen werden auf den Willen, fortgesetzt gleichartige Erwerbs-handlungen vorzunehmen.

Die Entstehung der Wanderlagersteuerpflicht setzt im allgemeinen voraus, daß Feilbietender das Geschäft in eigener Person betreibt. Ausnahme gilt für den Fall, daß der Verkauf durch einheimischen Verkäufer oder Auktionator bewirkt wird. Einheimischer Auktionator ist ein beeidigter Auktionator nicht, wenn er zwar innerhalb seines Bezirkes, aber außerhalb seines Wohnorts auftritt. In solchem Fall ist die Steuerpflicht nach § 8 WanderlagerStG. zu beurteilen. Der Auftraggeber eines auswärtigen Auktionators unterliegt der Steuerpflicht und Bestrafung nur dann, wenn die strafbare Handlung nicht nur in seinem Auftrag, sondern auch für seine Rechnung ausgeführt ist. Der Auktionator eines Kommissionärs handelt nicht für dessen Rechnung, weil der Kommissionär seinerseits wieder für fremde Rechnung tätig wird. Der dem § 23 HausStG. nachgebildete § 8 WanderlagerStG. findet dann keine Anwendung.

Eine Nachprüfung des Steueransatzes steht den Gerichten nicht zu. Vielmehr ist die von der Regierung festgesetzte Jahressteuer für die Strafhöhe zugrunde zu legen (§ 10 WanderlagerStG.; RGZ. 10, 195).

(RG., Urte. v. 23. Jan. 1928, 3 S 462 27/10.)

Mitgeteilt von LGR. Schumacher, Altona.

Dresden.

4. Steuerzuschläge gemäß § 39 Abs. 3 Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923 (RMBl. 2022) stellen keine Kriminal-, sondern nur eine Ungehorsamstrafe dar. Die bewußte Verzögerung in der Zahlung fälliger Lohnsteuerbeträge stellt an sich noch keine Hinterziehung im Sinne von § 359 ABgD. dar.

(OLG. Dresden, 2. StS., Urte. v. 30. Nov. 1925, 2 Ost 102/25.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

5. § 359 ABgD. Die bewußte Nichterfüllung der Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuer-Voranmeldungen und zur Entrichtung der Vorauszahlungen begründet die Annahme einer gewissen Verschweigung der Steuerpflichtigkeit. Bloße Fahrlässigkeit (§ 367 ABgD.) kommt nicht in Frage, wenn der Steuerpflichtige damit rechnete, daß die Voranmeldungen auch von seinem Personal nicht gemacht wurden. Will das Gericht hinsichtlich der Höhe des verkürzten Einkommensteuerbetrages von dem Steuerbescheid abweichen, so bedarf es nicht in jedem Falle der Einholung der Entscheidung des Reichsfinanzhofs nach § 433 ABgD. Für die Höhe der Einkommensteuer ist zu beachten, ob ein Kleingewerbebetrieb oder Großhandel vorliegt.

(OLG. Dresden, 2. StS., Urte. v. 28. Sept. 1926, 2 Ost 120/26.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

6. §§ 1, 5, 10, 23, 34, 40, 42, 45, 58, 59, 70 TabStG. v. 12. Sept. 1919 (RMBl. 1667); § 56 TabStAusfBest. v. 26. Febr. 1920 (RMBl. 157). § 433 ABgD. Ob ein Vermutungsfall i. S. von §§ 58, 59 TabStG. vorliegt, entscheidet der Strafrichter nach freiem Ermessen. Die Bestimmung eines Kleinverkaufspreises und entsprechende Besteuerung kommt nicht in Frage, wenn jemand bei käuflicher Abgabe von Zigarren an dieselbe Person zugleich einen weiteren Posten Zigarren lediglich als Pfand gibt. Insofern kann daher auch weder eine Bestrafung, noch eine Einziehung stattfinden. Zigarren sind tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse, soweit sie in den freien Inlandsverkehr gebracht werden. Rohtabak ist kein tabaksteuerpflichtiges Erzeugnis, sondern eine — unter gewissen Voraussetzungen — tabaksteuerpflichtige Ware. Er unterliegt nicht dem Verpäckungs- und Bezeichnungszwang. Auf das Verbringen von Rohtabak in den freien Inlandsverkehr kann daher der Vermutungstatbestand des § 58 Biff. 5 TabStG. nicht angewendet werden.

Wie das RG. in RWSt. 57, 212 ausgesprochen hat, wird in den Vermutungsfällen der §§ 58, 59 TabStG. unterstellt, daß irgendwie — nicht gerade notwendig gegen den Täter — ein Steueranspruch begründet ist und daß der Täter mit dem Vorsatze gehandelt hat, diesen — irgendwie begründeten — Steueranspruch zu vereiteln. Ob aber einer der Vermutungsfälle der §§ 58, 59 TabStG. vorliegt, hat der Strafrichter durchaus nach eigenem freien Ermessen zu beurteilen, ohne dabei an Vorentscheidungen der Finanzbehörden gebunden zu sein. Infolgedessen ist es auch der uneingeschränkten Tatsachewürdigung des Strafrichters vorbehalten, ob gegebenenfalls ein Vermutungstatbestand als widerlegt anzusehen ist, sei es, weil es erwiesenermaßen an der inneren Tatseite, dem Hinterziehungsvorsatze, gebricht, sei es, weil die Voraussetzungen des äußeren Vermutungstatbestandes nicht als vorliegend zu erachten sind. Auch letzteres hat der Strafrichter uneingeschränkt zu prüfen; denn begriffsnötig umfaßt das Recht und die Pflicht, über das Vorliegen eines der Vermutungstatbestände zu entscheiden, auch die ebenso uneingeschränkte Zuständigkeit, über das Nichtvorhandensein dieser Sachlagen zu befinden. Bei Zugrundelegung dieser auch vom erk. Sen. in ständiger Rspr. geteilten Rechtsauffassung ergibt sich für den vorl. Fall, daß die StR., wenn sie hinsichtlich der Besteuerung der dem Gastwirte W. zur Sicherheit für das gewährte Darlehn übergebenen 12 800 Stück Zigarren zu einer von der Auf-fassung der Finanzbehörden abweichenden Ansicht gelangte, nicht genötigt war, gem. § 433 ABgD. die Entsch. des RFH. herbeizuführen. Ob der Angekl. hinsichtlich des Unterschlagsbetrages der Steuer für die in Frage kommenden 12 800 Stück Zigarren zum Kleinverkaufspreise von 5 und 10 Reichspfennigen ohne den Vorlaß der Hinterziehung gehandelt hat und ob die dem W. zur Sicherheit übergebenen 12 800 Stück Zigarren mit den zutreffenden und erforderlichen Steuerzeichen versehen waren, unterlag, da es sich nur um die Frage der Anwendbarkeit des Vermutungstatbestandes des § 58 Biff. 5 TabStG. handelte, allein der uneingeschränkten Tatsachewürdigung der StR.

Die Feststellung, daß der Angekl., soweit er die dem Gastwirte W. zur Sicherheit für das gewährte Darlehn übergebenen 12 800 Stück Zigarren zum Kleinverkaufspreise von nur 5 Reichspfennigen für das Stück versteuert hat, ohne die Absicht — gemeint ist offenbar: „ohne den Vorfall“ (vgl. § 70 TabStG.) — der Hinterziehung der Tabaksteuer gehandelt habe, ist, da auf tatsächlichen Gebiete liegend, nach §§ 261, 264, 337 StGB. für das RevG. bindend und deshalb dem Revisionsspruch entzogen. Einen Rechtsirrtum läßt sie nicht erkennen. Sie schließt ohne weiteres die Anwendung des § 56 TabStG. gegen den Angekl. aus.

Auch der Annahme der StK., daß diese vom Angekl. dem W. zur Sicherheit für das gewährte Darlehn übergebenen 12 800 Stück Zigarren mit unzutreffenden Steuerzeichen nicht versehen gewesen seien, stehen keine rechtlichen Bedenken entgegen. Die Rev. überieht, daß der Angekl. diese 12 800 Stück Zigarren dem W. nicht, wie die ihm verkauften 5000 Stück Zigarren derselben Sorte, als Kleinhändler oder Verbraucher abgegeben, sondern nur verpfändet hat, daß also W. hinsichtlich dieser 12 800 Stück Zigarren nicht Kleinhändler oder Verbraucher, sondern zunächst nur Pfandgläubiger des Angekl. war. Diese Zigarren waren ihm nicht zum Kleinhandel damit oder zum Verbrauche, sondern nur als Pfand übergeben worden und bis zum Eintritte seiner Verkaufsberechtigung (vgl. § 1228 BGB.) hatte er sie nur als Pfand in Gewahrsam. Nach der vom RfG. in ständiger Rpr. vertretenen Auffassung hat aber die Besteuerung derselben Zigarrensorte durch den Hersteller oder Lagerinhaber nur bei Abgabe an den Inhaber eines und desselben Kleinhandelsbetriebs einheitlich nach einem und demselben Kleinverkaufspreise zu erfolgen (vgl. RfG. 17, 286; 21, 172). Die Bestimmung eines Kleinverkaufspreises für diese 12 800 Stück Zigarren kam bei ihrer bloßen Verpfändung an W. überhaupt noch nicht in Frage. Ihre Verpfändung schloß ihre Veräußerung an eine andere Person zum Kleinhandel oder Verbrauche nicht aus. Vor allen Dingen aber war es nicht ausgeschlossen, daß diese Zigarren an den Angekl. nach Bezahlung seiner Darlehensschuld zurückgegeben und vom Angekl. dann an andere Personen zum Kleinhandel oder Verbrauch abgegeben wurden. Der in der rechtskräftigen Entsch. des Präsidenten des RfG. vertretenen Auffassung, daß der Angekl. die dem W. zur Sicherheit für das gewährte Darlehn übergebenen 12 800 Stück Zigarren bei der Übergabe zu demselben Kleinverkaufspreise, nämlich zum Kleinverkaufspreise von 10 Reichspfennig für das Stück, habe versteuern müssen, zu dem er die zur gleichen Zeit an ihn verkauften 5000 Stück Zigarren derselben Sorte versteuert habe, daß also diese 12 800 Stück Zigarren nicht mit den zutreffenden und erforderlichen Steuerzeichen versehen gewesen seien, als sie bei W. angetroffen wurden, kann hiernach nicht beigetreten werden. Haben aber diese zum Kleinverkaufspreise von nur 5 Reichspfennig für das Stück versteuerten nach den getroffenen Feststellungen ordnungsmäßig verpackten und bezeichneten 12 800 Stück Zigarren als nicht mit den zutreffenden und erforderlichen Steuerzeichen versehen nicht zu gelten, so ist insoweit auch für eine Bestrafung des Angekl. wegen Ordnungswidrigkeit gem. § 70 TabStG. und für die Einziehung dieser Zigarren gem. § 80 TabStG. kein Raum, und zwar würde für ihre Einziehung gem. § 80 TabStG. selbst dann kein Raum sein, wenn sie bei W. als „im Handel“ angetroffen zu gelten haben müßten. Ob diese Voraussetzung zutrifft, ob sie sich also bei W. auf dem Wege vom Erzeuger zum Verbraucher befanden und auf diesem Wege zum Verkauf bereit gehalten wurden (vgl. RSt. 57, 230; 58, 51) kann deshalb unrörtert bleiben.

Das am 1. April 1920 in Kraft getretene TabStG. v. 12. Sept. 1919 (RStBl. 1667), durch dessen § 92 das Ges. über die Besteuerung des Tabaks v. 16. Juli 1879, das ZigarettenStG. v. 3. Juni 1906/15. Juli 1909, das Ges. wegen Änderung des TabStG. v. 15. Juli 1909 und das Ges. über Erhöhung der Tabakabgaben v. 12. Juni 1916 aufgehoben worden sind, unterwirft in der Form der Fabriksteuer grundsätzlich nur die Tabakerzeugnisse einer nach dem Kleinverkaufspreise abgestuften Verbrauchsabgabe. Dies ergibt sich aus § 1 und 5 des Ges. Unverarbeiteter Rohtabak bei in vorl. Falle mit in Frage kommt, unterliegt nach § 5 Abs. 5 des Ges. und § 45 Abs. 5 TabStAusfVest. v. 26. Febr. 1920 (RStBl. 157) nur dann der Besteuerung, wenn er an Kleinhändler abgegeben wird, und zwar nach näherer Bestimmung des RfG. Im übrigen ist nur noch in den §§ 28, 34 und 42 des Ges. eine Abgabe für Rohtabak vorgesehen, und zwar hat nach § 42 der Tabakarbeiter die Fehlmengen an Rohtabak, wie auch die Fehlmengen an Halb- und Ganzerzeugnissen der Tabakverarbeitung, die sich bei den Bestandsaufnahmen gegenüber den Aufzeichnungen ergeben, zu versteuern, soweit nicht dargetan ist, daß sie aus Umständen zurückzuführen sind, die eine Steuerschuld nicht begründen. Um solche Fehlmengen handelt es sich bei den bei der Bestandsaufnahme im Betriebe des Angekl. als fehlend festgestellten 25 600 Stück Zigarren und 227,50 kg Rohtabak. Diese Fehlmengen sind offenbar auf Grund eines Vergleichs des aus den Betriebsbüchern des Angekl. festgestellten Sollbestandes mit seinem Istbestande errechnet worden (vgl. § 40 TabStG. und § 56 Abs. 1 TabStAusfVest.). Während die Betriebsbücher A bis G, von denen der Angekl. als Zigarrenhersteller das Betriebsbuch A zu führen hatte, den Zweck verfolgen, die her-

gestellten und die aus der Betriebsstätte versteuert oder unversteuert entfernten Erzeugnisse nachzuweisen (vgl. § 56 Abs. 1 TabStAusfVest.), hat das Betriebsbuch H, das der Angekl. ebenfalls zu führen hatte, den Zweck, den Bezug und die Verarbeitung von Tabak, Tabakhalberzeugnissen usw. darzustellen (vgl. § 57 TabStAusfVest.). Hinsichtlich der bei den Bestandsaufnahmen errechneten Fehlmengen an Rohtabak, Tabakhalberzeugnissen und Tabakganzerzeugnissen wird nun in § 42 Abs. 2 TabStG. die Rechtsvermutung aufgestellt, daß sie in den freien Verkehr des Inlands getreten sind (§ 10 TabStG.). Diese Rechtsvermutung hat ihren Grund in dem Umstande, daß die Betriebsbücher nach ihrer Einrichtung den Zweck der Sicherung der Steuer verfolgen, daß bei ihrer ordnungsgemäßen, den wahren Geschäftsgang wiedergebenden Führung nur solche Fehlmengen festgestellt werden können, bei denen, wie z. B. bei Schwund (vgl. § 59 Abs. 2 Satz 2 TabStAusfVest.), die Annahme des Übergangs von Rohtabak und Tabakerzeugnissen in den freien Inlandsverkehr ausgeschlossen ist, und daß daher bei anderen Fehlmengen die Annahme des Übergangs in den freien Verkehr des Inlands und damit die Entstehung der Steuerschuld ohne weiteres gerechtfertigt ist (vgl. hierzu RfG. 17, 292; 19, 163). Infolge der Bezugnahme in § 42 Abs. 2 Satz 2 TabStG. auf § 34 dieses Ges. hat auch für den Hersteller (Tabakverarbeiter) der Grundsatz zu gelten, daß Rohtabak und Halberzeugnisse, die aus dem Herstellungsbetrieb ohne Steueraufsicht heimlich entfernt oder sonst der Steueraufsicht entzogen werden, der Besteuerung aus § 34 TabStG. unterliegen und daß mit einer solchen Entfernung oder sonstigen Entziehung die persönliche Steuerschuld des Herstellers entsteht. Soweit die StK. hiernach hinsichtlich der bei der Bestandsaufnahme im Betriebe des Angekl. festgestellten Fehlmengen von 25 600 Stück Zigarren für erwiesen angesehen hat, daß der Angekl. diese Fehlmengen an Zigarren, für die er festgestelltermaßen keine Steuerzeichen gekauft hatte, in den freien Inlandsverkehr gebracht hat, ohne sie mit den zutreffenden Steuerzeichen versehen zu haben (§ 58 Ziff. 5 TabStG.), unterliegt das angefochtene Urteil keinen rechtlichen Bedenken. Zigarren sind tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse und Waren, die nach §§ 10, 11 TabStG. bei ihrem Übergang aus den Räumen des Herstellungsbetriebes, aus den Tabaksteuerlagern usw. in den freien Verkehr des Inlands durch Verwendung von Steuerzeichen zu versteuern sind. Damit erledigt sich hinsichtlich der im Betriebe des Angekl. festgestellten Fehlmengen von 25 600 Stück Zigarren der Einwand der Rev., es sei der äußere Tatbestand des § 58 Ziff. 5 TabStG. nicht ausreichend festgestellt.

Das angefochtene Urteil gibt jedoch in anderer Beziehung Anlaß zu rechtlicher Beanstandung.

Rechtsirrig ist es, daß die StK. auch hinsichtlich der bei der Bestandsaufnahme im Betriebe des Angekl. festgestellten Fehlmengen von 227,50 kg Rohtabak die Voraussetzungen für die Anwendung des Vermutungstatbestandes des § 58 Ziff. 5 TabStG. für gegeben erachtet hat. Rohtabak ist zwar, wie oben ausgeführt, unter bestimmten Voraussetzungen eine tabaksteuerpflichtige Ware — kein tabaksteuerpflichtiges Erzeugnis —; er ist aber keine dem Verpackungszwang und Bezeichnungszwang nach §§ 14, 15 des Ges. unterliegende tabaksteuerpflichtige Ware und auch keine solche, für die Tabaksteuer durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten ist. Als solche dem Verpackungszwang und Bezeichnungszwang und der Besteuerung durch Verwendung von Steuerzeichen unterliegende tabaksteuerpflichtige Waren haben nach §§ 5 ff. TabStG. nur Zigarren, Zigaretten, feingeschnittener Rauchtabak, Weisentabak, Kautabak in Rollen oder Stangen, Schnupftabak und Zigarettenpapier zu gelten. Die Anwendbarkeit des § 58 Ziff. 5 TabStG. setzt aber voraus, daß tabaksteuerpflichtige Waren in den freien Inlandsverkehr gebracht werden (§ 10), ohne daß sie in der vorgeschriebenen Weise verpackt und mit den in § 15 bezeichneten Angaben sowie mit den zutreffenden Steuerzeichen versehen sind. Auf das Verbringen tabaksteuerpflichtiger Waren in den freien Inlandsverkehr, die, wie z. B. Rohtabak und Halberzeugnisse, dem Verpackungszwang und Bezeichnungszwang und der Besteuerung durch Verwendung von Steuerzeichen im Falle des Eintritts ihrer Steuerpflichtigkeit nicht unterliegen, ist daher der Vermutungstatbestand des § 58 Ziff. 5 TabStG. überhaupt nicht anwendbar. Hinsichtlich der im Betriebe des Angekl. festgestellten Fehlmengen von 227,50 kg Rohtabak entfällt hiernach, obwohl sie nach der rechtlich bedenkenfreien Annahme der StK. als vom Angekl. in den freien Inlandsverkehr gebracht zu gelten hat, die Anwendbarkeit des § 58 Ziff. 5 TabStG. Hinsichtlich dieser festgestellten Fehlmengen an Rohtabak könnte gegen den Angekl. nur die Anwendung der Vermutungstatbestände der Ziff. 2 und 4 § 58 und der Ziff. 8 § 59 TabStG. in Frage kommen. Ob einer oder mehrere dieser Vermutungstatbestände gegeben sind, ob also etwa der Angekl. die in § 40 TabStG. (vgl. auch §§ 56, 57 TabStAusfVest.) auch für Rohtabak (Betriebsbuch H) vorgeschriebenen Aufzeichnungen nicht oder wesentlich nicht richtig geführt hat (§ 58 Ziff. 2) oder ob er etwa die festgestellte Fehlmengen von Rohtabak — Rohtabak gehört zu den in § 29 genannten Waren — an andere Personen abgesetzt hat, als nach § 38 zulässig ist (§ 58 Ziff. 4), oder ob er etwa endlich die festgestellte Fehlmengen an Rohtabak außerhalb der angemeldeten Räume aufbewahrt hat (§ 59 Ziff. 8), ist bisher von der StK. nicht geprüft worden. Die Möglichkeit, in

diesen Richtungen noch die erforderlichen Feststellungen zu treffen, ist aber nicht ausgeschlossen.

(OLG. Dresden, 2. StS., Urf. v. 24. Jan. 1928, 2 Ost 246/27.)
Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

*

7. TabStG. Die in § 56 festgesetzte Mindestgeldstrafe von 50 *M* ist durch Art. 14 B.D. über Vermögensstrafen v. 6. Febr. 1924 nicht beseitigt worden.

Rechtlich ist zu beanstanden, daß gegen den Angekl. nur auf die dem vierfachen Betrage der Steuerverkürzung entsprechende Geldstrafe von 12 *R.M.* und nicht auf die in § 56 TabStG. festgesetzte Mindestgeldstrafe von 50 *R.M.*, die nach der vom erk. Sen. in ständ. Rspr. vertretenen Ansicht durch die Vorschrift in Art. XIV B.D. über Vermögensstrafen v. 6. Febr. 1924 (RGBl. 44) nicht als beseitigt gelten kann, erkannt worden ist (vgl. auch JW. 1925, 1295⁶; a. M. OLG. Breslau: JW. 1926, 1678²).

(OLG. Dresden, 2. StS., Urf. v. 14. Juni 1927, 2 Ost 77/27.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

*

Düsseldorf.

8. Strafbarer Versuch der Grunderwerbsteuerhinterziehung. — Anzuwendendes Strafgesetz. — Betrug gegenüber dem Notar durch Angabe des unrichtigen Preises im Kaufvertrag. †)

Der Angekl. v. T. hat von dem Angekl. B. durch notariellen Akt v. 22. Febr. 1923 ein Grundstück gekauft; in dem Kaufvertrage war der Kaufpreis mit 300 000 *M* angegeben, während in Wirklichkeit der Preis 1 000 000 *M* betrug. Am 28. Juli 1923 ist die Übertragung des Eigentums in das Grundbuch eingetragen worden. Auf Grund dieses Sachverhalts ist v. T., der die GrEwSt. zu zahlen hatte, wegen versuchter GrEwSt-hinterziehung nach § 31 GrEwStG., § 360 RAbgD. und beide Angekl. wegen Betrugs gegenüber dem Notar verurteilt worden.

Die Revision beider Angekl. hatte keinen Erfolg. Was die Verurteilung des v. T. wegen versuchter Steuerhinterziehung anlangt, so ist dem O.G. darin beizupflichten, daß auf Steuerhinterziehungen, die unter das GrEwStG. fallen, das sachliche Strafrecht der RAbgD. Anwendung findet. Denn nach § 451 RAbgD. treten die früheren Steuergesetze insoweit außer Kraft, als sie mit der RAbgD. nicht in Einklang stehen, und in § 453, 454 keine Ausnahme gemacht ist. Eine Ausnahme hinsichtlich der GrEwSt. ist nicht gemacht. § 453 enthält eine Ausnahme von der Regel des § 451 nur zugunsten der materiellen Strafvorschriften sowie der Wertermittlungsvorschriften der in § 452 Abs. 1 Nr. 1—3 bezeichneten Gesetze, zu denen das GrEwStG. nicht gehört, ferner zugunsten der Strafvorschriften, der in neuer Fassung zu veröffentlichten Gesetze, zu denen ebenfalls das GrEwStG. nicht gehört. § 454 kommt hier überhaupt nicht in Frage. Hinsichtlich des GrEwStG. verbleibt es also bei der Regel, wonach die früheren Steuergesetze insoweit außer Kraft treten, als sie mit der RAbgD. nicht in Einklang stehen, also auch hinsichtlich ihrer materiellen Strafvorschriften, so daß im Fall der Abweichung die Vorschriften der RAbgD. (§ 355—384) Anwendung finden (ebenso RGSt. 58, 421; Becker, RAbgD. § 451 Bem. 2 b Aufl. 1925, 795; Heinrich, Steuerstrafrecht § 453, RAbgD. 168). Nun ist aber § 31 GrEwStG. in der auf Grund des VerkStG. v. 10. Aug. 1925 (Art. VII § 1 Abs. 2) eingetretenen Fassung des GrEwStG. weggefallen (vgl. Bek. d. RfM. v. 11. März 1927:

RGBl. I, 72). Es fragt sich also, ob § 31 i. Verb. m. § 360 RAbgD. auf die Tat des Angekl. überhaupt anwendbar war, oder ob nicht vielmehr der Angekl. v. T. lediglich nach §§ 359, 360 RAbgD. zu bestrafen gewesen wäre. In § 31 GrEwStG. war eine Geldstrafe bis zum Zwanzigfachen des hinterzogenen Steuerbetrages angedroht, ohne daß die Höchststrafe der Bejähigung des § 27 Abs. 1 StGB. i. d. Fassung des Geldstrafges. unterworfen gewesen wäre (vgl. § 27 Abs. 2 StGB.). Das Geldstrafges. v. 27. April 1923 war zur Zeit des Eintritts der GrEwStPfl. des Angekl., am 28. Juli 1923, wo nämlich die vom Angekl. versuchte Tat erst hätte zur Vollendung kommen können, bereits in Kraft getreten, und zwar am 1. Mai 1923. Da nun der Angekl. v. T. nach den Feststellungen des O.G. die Tat aus gewinnstüchtiger Absicht begangen hat, kann § 27 a StGB. i. d. Fassung des Geldstrafges. zur Anwendung, wonach die Geldstrafe auf 1 000 000 *M* hätte erhöht werden können. Durch B.D. v. 6. Febr. 1924 ist dieser Höchstbetrag auf 100 000 *GM.* festgesetzt worden; der sich hieraus ergebende Strafrahmen hat nach dem Schlußsatz der genannten B.D. auch bei Taten zu gelten, die vor dem Inkrafttreten der B.D. begangen sind. Gegenüber den genannten Bestimmungen bildet § 359 RAbgD. nicht das mildere Strafgesetz. Denn es wird hier als Höchststrafe Geldstrafe von unbefränkter Höhe, statt nach obigen Bestimmungen eine solche von höchstens 100 000 *GM.* und daneben noch eine Gefängnisstrafe bis zu zwei Jahren angedroht. Mit Recht hat also das O.G. den Angekl. gem. § 31 GrEwStG., § 360 RAbgD. zur Aburteilung gebracht (ebenso RGSt. 59, 401 f.). — Die Rev. geht fehl, wenn sie rügt, daß ein Mangel im Tatbestand vorliege, weil der vom Angekl. vorgenommene „Schwarzkauf“ nichtig sei. Allerdings knüpft sich nach dem GrEwStG. (§§ 1, 4) die Steuerpflicht an den Übergang des Eigentums, und nach den Feststellungen des Landgerichtl. Urf. muß angenommen werden, daß der Angekl. v. T., trotz der Umschreibung des Eigentums im Grundbuch, die an sich nach § 4 GrEwStG. die Steuerpflicht begründet, kein Eigentum erworben hat. Der Angekl. hatte jedoch bereits alles getan, was er für erforderlich hielt, um den beabsichtigten Erfolg, die Steuerhinterziehung herbeizuführen, und in der Errichtung der notariellen Urkunde und deren nachfolgenden Einreichung beim O.G. zwecks Umschreibung des Eigentums in eine Handlung zu erblicken, durch die der Entschluß zur Verübung des Vergehens betätigt und mit meiner Ausführung begonnen wurde. Daß der Eigentumsübergang wegen Nichtigkeit nicht nur des Kaufvertrags, sondern auch der dinglichen Einigung nicht zustande kam, lag nicht im Willen des Angekl., und schloß daher den Versuch nicht aus. Zwar könnte nach § 23 1 a Nr. 1 GrEwStG. die Steuerpflicht trotz der Umschreibung im Grundbuch infolge der Nichtigkeit der Auflassung nicht begründet werden, jedoch blieb dieser Mangel eines zum vollendeten Vergehen der Steuerhinterziehung unbedingt erforderlichen Tatbestandsmerkmals ohne Bedeutung, sofern der Angekl. bei Vornahme seiner Ausführungshandlungen sich dieses Mangels nicht bewußt war. Denn, wie das O.G. in ständiger Rspr. betont hat, kommt es für den Versuch bloß darauf an, daß äußere Handlungen zur Verübung eines verbrecherischen Vorsatzes vorgenommen worden, die der Täter für geeignet hält, den vorgestellten strafrechtswidrigen Erfolg herbeizuführen, nicht aber darauf, ob die Handlungen schon eine teilweise Verwirklichung des Erfolges enthalten und ebensowenig darauf, ob dieser Erfolg überhaupt eintreten konnte (so RGSt. 56, 317; ferner RAbSt. 58, 54).

Es kann auch keine Rede davon sein, daß ein bloßes Wahnvergehen vorliege, weil die GrEwSt. nicht nach dem von den Parteien angegebenen Kaufpreis, sondern nach dem gemeinen Wert er-

Zu 8. Das Urf. ist wertvoll durch die vollständige — mit der Rspr. des O.G. übereinstimmende — Widerlegung aller der Einwände, die in derartigen GrEwStStrafprozessen regelmäßig erhoben worden sind. Von der subjektiven Theorie des Versuchs aus, die in dem Urf. des 1. StS. v. 23. März 1922 (RGSt. 56, 316) gerade für die Hinterziehung der GrEwSt. anerkannt worden ist, kommt es nicht darauf an, daß die Steuer nach dem gemeinen Wert, nicht nach dem Kaufpreis, erhoben wurde. Nur die Vollendung des Deliktes, die durch die unrichtige Erklärung bewirkte Verkürzung der Steuer, wurde gehindert; nach dem Willen des Täters, der mit der Festsetzung der Steuer nach dem angegebenen Kaufpreis rechnete, sollte aber der vorgeläufte Preis GrEwSt. eriparen, und das ist weder Wahnverbrechen noch auch nur untauglicher Versuch, wie das O.G. richtig ausführt. Welche Gedanken die Beteiligten sich über die Gültigkeit des Verpflichtungsgeschäftes gemacht haben, ist unerheblich, sofern sie nur an der Rechtsbeständigkeit der Auflassung und der Entziehung der Steuerpflicht nicht zweifelten (3. StS. v. 7. Jan. 1924, RGSt. 58, 54, 57). — Nur die Ausführungen des O.G. über das anzuwendende Strafgesetz erscheinen nicht ganz zutreffend. § 31 GrEwStG. ist nicht erst mit der Neufassung v. 11. März 1927 weggefallen. Diese Gesetzesänderung hätte das RevG. dann nicht in Betracht ziehen dürfen, da unter „Aburteilung“ i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. die Verurteilung durch die letzte Tatsacheneinstanz zu verstehen ist (vgl. LpzRom. Ann. VI zu § 2), und das Urf. d. O.G. von hier her vorzuziehen ist, am 28. Jan. 1927 erging. Tatsächlich ist aber § 31 GrEwStG. schon mit der Umgestaltung, die § 359 RAbgD. durch die

III. SteuerNotW.D. v. 14. Febr. 1924 erhalten hatte, außer Kraft getreten. Für Fälle, die nach diesem Zeitpunkt liegen, ist die Strafe allein im § 359 RAbgD. enthalten, der ja auch die Bestrafung des Versuchs nach § 360 bestimmt. Die früheren Fälle, wie derjenige des obigen Urf., müssen nach § 31 GrEwStG. i. Verb. m. §§ 359, 360 RAbgD. a. F. abgeurteilt werden, da diese Strafvorschrift das mildere Gesetz darstellt (vgl. 2. StS. v. 8. Okt. 1925, RGSt. 59, 401, 403). Ob hierbei § 27 a StGB. anzuwenden ist, hängt von der Feststellung der Gewinnstüchtigkeit ab, die übrigens durchaus nicht mit der Absicht der Steuerhinterziehung ohne weiteres gegeben ist (vgl. 2. StS. v. 20. Mai 1926, JW. 1926, 2631). Pflichten man der von Mügel (Zusätze JW. 1922, 820 gegen Merkel ebenda S. 819) vertretenen Ansicht bei, daß eine Rechtspflicht zur Angabe des wirklich vereinbarten Preises für die Parteien gegenüber dem Notar besteht, so ist auch die Möglichkeit eines Betruges zum Nachteil des Notars rechtlich gegeben. Ob allerdings die Parteien den wahren Preis verschweigen in der Absicht, den rechtswidrigen Vorteil der Gebühreneriparung zu erlangen, und nicht vielmehr nur in der Absicht handelten, die Steuer zu hinterziehen, wobei sie die Benachteiligung des Notars, wenn sie ihnen überhaupt zum Bewußtsein kam, nur als unerwünschte Begleitercheinung ansahen, ist eine diffizile tatsächliche Frage, die im Zweifel eher i. S. der zweiten Alternative zu beantworten sein dürfte. Wenn das O.G. aber hier die Feststellungen der Vorinstanz für ausreichend gehalten hat, so kann dagegen rechtlich nichts eingewandt werden.

RA. Dr. Kurt Peschke, Berlin.

haben worden ist. Selbst wenn die Versteuerung nach dem gemeinen Wert die einzig mögliche wäre, würde es sich bei dem Vergehen des Angekl. nicht um ein Wahrvergehen handeln, sondern mindestens um einen Versuch mit untauglichen Mitteln. Der Angekl. wollte nämlich einen Tatbestand verwirklichen, der unter der Voraussetzung der Richtigkeit der Vorstellung des v. T. dem gesetzlichen Tatbestand des beabsichtigten Vergehens entsprach, und sein verbrecherischer Vorsatz wurde durch Ausführungshandlungen betätigt, die dazu bestimmt waren und die er für geeignet hielt, das zu vollenden, was das Strafgesetz verbietet. Die irrige Annahme, die Steuer werde nach dem im Vertrag angegebenen Preis berechnet, würde kein Irrtum sein, der sich auf ein Tatbestandsmerkmal des Strafgesetzes bezog, sondern lediglich ein Irrtum über die Art der Berechnung des Steueranspruchs, den der Angekl. mit seinem Vorgehen verkürzen wollte. Zudem wird aber auch in gewissen Fällen die GrEwSt. nicht nach dem gemeinen Wert, sondern nach dem vereinbarten Veräußerungspreis berechnet (§ 12 GrEwStG.), nämlich dann, wenn dieser höher ist, als der gemeine Wert. Es handelt sich also hier nicht einmal um einen Versuch mit untauglichen Mitteln, geschweige denn um ein Wahrvergehen, sondern um einen Versuch mit tauglichen Mitteln. Daß hier der gemeine Wert höher war als der Veräußerungspreis zur Zeit des Kaufabschlusses, konnten die Parteien nicht annehmen, da sie sonst den Kaufpreis zweifelslos dem gemeinen Wert angepaßt haben würden; die Tatsache, daß hier der gemeine Wert dem Steuerbescheid zugrunde gelegt worden ist, erklärt sich dadurch, daß in der Zwischenzeit bis zum 15. Nov. 1923 infolge der Inflation der gemeine Wert auf ein Vielfaches und des wirklich vereinbarten Preises von 100 000 M gestiegen war. § 59 StGB. findet hier keine Anwendung, weil, wie bereits oben hervorgehoben, der Irrtum des Angekl. sich nicht auf den gesetzlichen Tatbestand der Steuerhinterziehung bezog, dieser Irrtum vielmehr, falls ein solcher überhaupt trotz der Vorschrift des § 12 GrEwStG. anzunehmen war, lediglich die Art der Steuerberechnung betraf. Erst recht kommt § 358 ABGD. oder die sog. IrrtWD., hier nicht in Frage, da der Angekl. nicht etwa in einem unverschuldeten Irrtum seine Tat für erlaubt gehalten hat, dasjenige, was er tue, sei geeignet, den gesetzl. Tatbestand der Steuerhinterziehung zu erfüllen. Tatsächlich war sein Tun auch hierzu geeignet — abgesehen von der Richtigkeit der Auflassung (§ 23 Abs. 1 a GrEwStG.) —, und daß seine Handlung nicht den von ihm bezweckten Erfolg erreicht hat, ist aller Wahrscheinlichkeit nach nur darauf zurückzuführen, daß infolge der Geldentwertung der scheinbar vereinbarte Kaufpreis hinter dem gemeinen Wert zur Zeit des Steuerbescheids so erheblich zurückblieb, daß jedermann ohne weiteres sehen konnte, daß der im notariellen Vertrag angegebene Preis jetzt nur noch ein geringer Bruchteil des Grundstückswerts war. Wäre die Papiermark seit dem 22. Febr. 1923, dem Tage des Kaufabschlusses, stabil geblieben, so hätte die Steuerbehörde die Preisabrede der Parteien auf jeden Fall als einen Maßstab angesehen, der bei Festsetzung des gemeinen Werts von großer Bedeutung war, wenn sie sie vielleicht auch nicht als ausschlaggebend bei der Berechnung der Steuer zugrunde gelegt hätte.

Hinsichtlich der Bestrafung der Angekl. v. T. und B. wegen Betrugs wird von der Rev. beider bemängelt, daß die StR. eine Schädigung des Notars als vollendet angenommen hat, wobei von beiden Angekl. in Abrede gestellt wird, daß der Notar einen Gebührenanspruch entsprechend dem wirklich vereinbarten Kaufpreis habe. Nach §§ 2, 5 NotGebD. i. Verb. m. § 21 PrGKG. in der damals gültigen Fassung kann aber hieran gar kein Zweifel sein. Denn wenn in § 21 PrGKG. gesagt ist, daß beim Verkauf einer Sache als Wert der Betrag des vereinbarten Kaufpreises ... in Absatz zu bringen sei, so entspricht es dem allgemeinen Grundsätzen des bürgerl. Rechts, daß nicht nur scheinbar vereinbarter, sondern der wirklich vereinbarte Preis Geltung hat (§ 117 BGB.). Die Scheinpreisvereinbarung ist nichtig; da sie nach dem Gesetz überhaupt nicht besteht, kann sie für die Wertbemessung keinerlei Unterlage bilden. Folgerichtig kommt daher auch die Rev. des Angekl. v. T. von ihrem Standpunkt aus zu dem Ergebnis, daß ein Gebührenanspruch des Notars bei Tätigkeit eines solchen Aktes überhaupt zweifelhaft sei! Daß letztere Auffassung unrichtig ist, liegt auf der Hand; man muß sich deshalb der Auffassung des Vg. anschließen, daß der wirklich vereinbarte Kaufpreis nach § 21 PrGKG. die Grundlage für die Gebührenberechnung bildet. Von besonderer Bedeutung sind die Ausführungen Müggels, Die Preuß. Kostengesetze, 1916, 124 Bem. 6 § 21, der betont, daß es sich bei § 21 Nr. 1 nicht darum handle, den Wert der Leistung des Käufers zu ermitteln, daß diese Leistung nur als Maßstab für den Wert der verkauften Sachen in Betracht komme und die Abreden über die Höhe der dem Käufer obliegenden Leistungen einen solchen Maßstab nur böten, sofern die Leistung nach der Absicht des Vertragsschließenden die gleichwertige Gegenleistung für die Überlassung der Sache sein solle (vgl. ferner Oberneck: JW. 1922, 819 und DV. Marienwerder a. a. D.). Den gleichen Standpunkt, wie hier das RevGer., vertritt grundsätzlich auch Alsb. in RG.: JW. 1922, 811. Lediglich die tatsächlichen Feststellungen in dem dort erörterten Falle werden von Alsb. einer Kritik unterzogen und hervorgehoben, daß diese zur Konstruktion eines Betruges kaum ausreichen. Im vorl. Fall hat aber die StR. tatsächlich festgestellt, daß die Angekl. die falschen

Angaben gemacht hätten, um alle mit dem Eigentumsübergang und Besitzwechsel verbundenen Kosten und Steuern zu drücken, daß sie wußten, daß der Notar seine Gebühren nach dem wahren Wert, d. h. dem wirklich vereinbarten Kaufpreis des Grundstücks berechnete, daß die Angekl. die Schädigung des Notars, wenn auch nicht allein, so doch mit haben herbeiführen wollen, daß sie genützt haben, daß sie auf diese Weise Notariatsgebühren ersparten, obwohl sie rechtlich keinen Anspruch darauf hatten, daß sie gleichwohl bezweckt hätten, die bei einem Kaufpreis von 1 000 000 M fällig werdenden Notariatsgebühren auf die Höhe der bei einem Kaufpreis von 300 000 M zu berechnenden Notariatsgebühren zu drücken, und daß beide Angekl. zu diesem Zweck bewußt zusammengewirkt hätten. Mit diesen Feststellungen erledigen sich auch die Ausführungen der Rev. des B., monach Hunderttausende in der fraglichen Zeit solche Kaufverträge abgeschlossen und den § 1 NotGebD. dahin ausgelegt haben, daß der Notar nur berechtigt sei, seine Gebühren nach dem fingierten Kaufpreis zu liquidieren. Diese Hunderttausende sind dann nach der eignen Darstellung des Beschwerdeführers in gutem Glauben gewesen, während dies nach den ausdrücklichen Feststellungen der StR. bei den beiden Angekl. nicht der Fall gewesen ist. Eine irrtümliche Auslegung der §§ 2, 5 NotGebD., die die Angekl. gem. § 59 StGB. strafrei erscheinen ließe, kommt nach diesen Feststellungen nicht in Frage.

(OV. Düsseldorf, StS., Ur. v. 18. Mai 1927, S 87/27.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Günther Stomps, Krefeld.

Tandgerichte.

Strassachen.

Greifswald.

1. §§ 77, 202, 377, 413, 416, 435 ABGD. Unterscheidung zwischen Zwangsmittel und Strafe im Steuerrecht. Voraussetzungen der richterlichen Strafsumwandlung. †)

Die Vorschriften, welche die Verletzung steuerrechtlicher Pflichten für strafbar erklären, sind von den Vorschriften zu unterscheiden, welche die Nichtbefolgung von Anordnungen des FinA. im Besteuerungsverfahren mit Ungehorsamsfolgen (§ 77 ABGD., Zwangsmittel § 202 ABGD.) bedrohen. Ein Tatbestand, der eine Verletzung der Pflichten enthält, welche die Steuergesetze im Interesse der Besteuerung auferlegen, kann also unter Umständen entweder zur Androhung und Anwendung von Zwangsmitteln oder zum Strafverfahren führen, je nachdem das FinA. die Zwecke des Besteuerungsverfahrens in den Vordergrund stellen oder durch Einleitung eines Strafverfahrens dem nachlässigen oder böswilligen Steuerpflichtigen den Ernst der gesetzlichen Strafandrohung und die Schwere seiner Verletzung zum Bewußtsein bringen will (vgl. Cattien, Reichsteuerstrafrecht und Reichsteuerstrafverfahren, 1925, S. 23). Die Möglichkeit der Verhängung einer Strafe und eines Zwangsmittels sind vor allem deshalb sehr häufig nebeneinander gegeben, weil § 377 ABGD. ja ganz allgemein die Nichterfüllung der in Gesetzes- oder Verwaltungsbestimmungen enthaltenen Anordnungen, also v. B. auch solcher, die die Abgabe der Steuererklärung innerhalb bestimmter Fristen vorschreiben, unter Strafe stellt. Gerade aus diesem Grunde ist eine scharfe Scheidung zwischen Zwangsmittel und Strafe besonders geboten (vgl. Bühler, Allgem. Steuerrecht, 1927, B. I S. 342; Boethke-Urlt, Handb. d. Steuerrechts, 1926, Anm. 63 zu § 377; Becker, Anm. 1 zu § 377). In § 377 Abs. 2 hat der Gesetzgeber selbst ausgesprochen, daß Ordnungstrafe und Zwangstrafe zusammen treffen können, und diese Konkurrenz dahin geregelt, daß für die Ordnungstrafe insoweit kein Raum mehr ist, wenn bereits ein Zwangsmittel für den Fall der Nichtbefolgung der Anordnung angedroht ist (vgl. RzF. 13, 117). Die Ordnungstrafe des § 377 Abs. 1 ist eine Kriminalstrafe, sie bezweckt die Sühne der in der Vergangenheit liegenden Übertretung, während die Geldstrafe des § 202 eine Ungehorsamsstrafe (Exekutiv- oder Zwangstrafe) ist und ein bestimmtes Verhalten für die Zukunft herbeiführen will. Daraus ergeben sich bedeutsame praktische Unterschiede.

Die Zwangstrafe darf zur Erzwingung derselben Handlung oder Unterlassung wiederholt angewandt werden, bis der Zweck der Maßnahme erreicht ist, während die Ordnungstrafe wegen ein und derselben Handlung nur einmal verhängt werden darf.

Gegen den Ordnungstrafbescheid kann der Beschuldigte die Beschwerde nach §§ 415, 416 einlegen oder auf gerichtliche Entscheidung antragen. Gegen die Verhängung der Zwangsgeldstrafe findet die Beschwerde nach § 281 statt (Becker, Anm. 9 zu § 202). Eine Nachprüfung durch den ordentlichen Strafrichter ist ausgeschlossen.

Jeder Festlegung einer Ungehorsamsstrafe, auch der wiederholten, muß außer bei Gefahr im Verzuge, eine schriftliche Androhung mit der Aufforderung zu freiwilliger Vornahme der Handlung innerhalb

Zu 1. An dieser Entsch. ist bemerkenswert, daß die unteren Instanzen (FinA. und Vg.) einen gegenteiligen Standpunkt eingenommen haben.

RA. Dr. Wilhelm Riefe, Stuttgart.

angemessener Frist vorangehen (§ 202 Abs. 5), während die Ordnungsstrafe einer Androhung nicht bedarf.

Kann eine durch Strafbefehl festgesetzte Geldstrafe nicht beigetrieben werden, so hat der ordentliche Strafrichter auf Antrag des FinA. die Strafe in Freiheitsstrafe umzuwandeln (§ 435). Die an Stelle der Zwangsgeldstrafe tretende Ersatzhaft ist von vornherein für den Fall des Unvermögens von der Finanzbehörde festzusetzen, und nur die Vollstreckung der Ersatzhaft findet durch die Gerichtsbehörden statt (§ 202 Abs. 2).

Daraus ergibt sich, daß der angefochtene Umwandlungsbeschluss des AG. nur dann ergehen durfte, wenn ein vollstreckbarer „Strafbefehl“ des FinA. vorliegt. Die Verfügungen des FinA. sind jedoch nicht als Strafbefehle anzusehen, obwohl darin eine „Ordnungsstrafe“ festgesetzt wird. Wegen das Vorliegen einer Ordnungsstrafe i. S. des § 377 sprechen folgende Gründe: 1. Die Strafen sind gem. § 202 Abs. 6 vorher schriftlich angedroht. In der Androhung v. 10. Sept. 1925 ist auf den § 202 als die gesetzliche Grundlage ausdrücklich verwiesen. 2. Die Strafe ist wegen ein und derselben Verletzung wiederholt angedroht und festgesetzt. 3. In den Verfügungen ist gem. § 202 Abs. 2 zugleich die Dauer der Haft festgesetzt, die für den Fall des Unvermögens an die Stelle der Geldstrafe treten soll. 4. Als Rechtsmittel ist die Beschwerde aus § 281 angegeben. 5. Eine Ordnungsstrafe durfte gar nicht verhängt werden, weil für den Fall der Nichtbefolgung der Anordnung bereits eine Geldstrafe als Zwangsmittel angedroht war (§ 377 Abs. 2).

Mit Rücksicht auf die Wesensverschiedenheit von Zwangsmittel und Kriminalstrafen und den Sprachgebrauch der RAbgD., die nur die gem. § 377 verhängte Strafe als „Ordnungsstrafe“ bezeichnet, ist es nicht zu billigen, daß der amtliche Vordruck A 13 für das Zwangsmittel der Geldstrafe das Wort „Ordnungsstrafe“ verwendet. Eine solche Ungenauigkeit kann leicht die Quelle von Irrtümern werden und, wie im vorl. Falle, dazu führen, daß Vorschriften, die nur für die Ordnungsstrafe gelten, auch auf die Zwangsgeldstrafe angewandt werden. Um die Wiederkehr solcher Rechtsirrtümer zu verhüten, erscheint es wünschenswert, wenn in dem genannten Vordruck das Wort „Ordnungsstrafe“ durch die Bezeichnung „Angehorsams-“ oder „Zwangsgeldstrafe“ ersetzt würde.

(RG. Greifswald, 3. FerSt. v. 30. Aug. 1927, 5 Q 44/27.)
Mitgeteilt von Ger. Ass. Dr. v. Lübtow, Greifswald.

B. Arbeitsgerichte.

Reichsarbeitsgericht.

1. § 32 BetrRG.; §§ 22, 30, 56, 59 BetrABD. i. Bereich d. dtsh. Reichsbahngesellschaft. Zur Gültigkeit eines Betriebsratsbeschlusses ist ordnungsmäßige rechtzeitige Ladung aller Mitglieder des Betriebsrates Voraussetzung. Nachprüfungsrecht des Gerichts hinsichtl. der Ordnungsmäßigkeit der Ladung der Betriebsratsmitglieder. Anfechtung der Wahl des Ausschusses eines örtl. Betriebsrats einer AB-Direktion.

Auch die Wahl des Ausschusses eines Bezirksbetriebsrats und seiner Vorsitzenden kann angefochten werden. Der Abschnitt IV der Wahlordnung für die Betriebsvertretungen bei der Deutschen Reichsbahngesellschaft v. 15. Dez. 1924 regelt zwar lediglich die Wahl des Bezirksbetriebsrats und enthält keine Vorschriften über die Wahl des Betriebsausschusses, so daß die Anfechtbarkeit der letzteren nicht aus § 34 Abs. 1 entnommen werden kann. Allein der § 56 Abs. 1 S. 2 BetrABD. v. 15. Dez. 1924 erklärt in bezug auf die Wahl des Ausschusses den § 22 für entsprechend anwendbar, so daß es unbedenklich erscheint, den auf die Wahl des Ausschusses eines örtlichen Betriebsrats bezüglichen § 24 Abs. 5 ABD. demgemäß auch deren §§ 20—22 zur entsprechenden Anwendung zu bringen.

Die Anfechtung ist vom ArbG. mit Recht für begründet erachtet worden. Sie greift schon deshalb durch, weil zur Sitzung v. 17. Juni, in welcher die maßgebend gewordene Abstimmung stattfand, das Mitglied des Betriebsbetriebsrats S. nicht ordnungsmäßig geladen war. Nach § 59 Abs. 3 verbunden mit § 30 Abs. 1 BetrABD. kann ein gültiger Beschluss des Betriebsbetriebsrats nur gefaßt werden, wenn alle Mitglieder unter Mitteilung des Beratungsgegenstandes geladen sind. Diesem Erfordernis ist erst dann genügt, wenn die Ladungen den Mitgliedern nicht nur zugestellt, sondern auch so früh zugestellt sind, daß diese unter regelmäßigen Umständen zur Sitzung erscheinen können. Der Zweck der Ladung, die Mitwirkung der Mitglieder des Betriebsbetriebsrats bei dessen Beschlüssen sicherzustellen, wäre nicht erreichbar, wenn nur die Ladung und nicht auch ihre Rechtzeitigkeit die Voraussetzung für die Beschlussfähigkeit bilde. Nach der Feststellung des ArbG. ist nun dem bei der Bahnmastei S. beschäftigten Mitglied S. die Ladung für ihn bestimmte Ladung erst am 17. Juni, 7.30 Uhr, behündigt worden, und es ist diesem daher unmöglich gewesen, noch rechtzeitig zu der auf 9 Uhr anberaumten Sitzung nach R. zu kommen. Da sonach die Wahl des Ausschusses nicht als gültig anerkannt

werden kann, so muß das gleiche auch von der dem Ausschuss nach § 56 Abs. 1 verbunden mit § 22 Abs. 2 BetrABD. obliegenden, von ihm vorgenommenen Wahl der beiden Vorsitzenden gelten.

(RABG., Beschl. v. 1. Febr. 1928, RAABG RB 16/27.)

Landesarbeitsgerichte.

Frankenthal.

1. Zur Berechnung der Fristen der §§ 84 Abs. 1, 86 Abs. 1 BetrRG. Regelmäßig keine unbillige Härte i. S. § 84 Ziff. 4 BetrRG. bei Entlassung eines Zeitarbeiters. f)

Die Frage der Berechnung der Fristen von fünf Tagen für den Einspruch, von einer Woche für die Verständigungsverhandlungen, von weiteren fünf Tagen für die Anrufung des ArbG. ist im Schrifttum Gegenstand lebhafter Erörterung. Auch RG. 106, 242 ff. hat sich mit der Frage eingehend, aber nur insoweit befaßt, als es die Eigenart des Falles bedang. Es hat entschieden, daß die drei Fristen sich unmittelbar aneinanderzureihen haben, daß die erste Fünftagefrist am Tage nach dem Zugang der Kündigung an den Arbeitnehmer und daß die Wochenfrist am Tage nach dem Zugang des Einspruchs bei der Betriebsvertretung beginnt. Das RG. hat diese Ansicht aus der Betrachtung der Entstehung, des Wesens, der Bedeutung und des Zweckes der Vorschrift und der dem Gruppenrat auferlegten Pflicht zur Vornahme eines Verständigungsversuchs gemonnen und sie eingehend begründet und die jetzt noch insbes. von Flatow (Kom. z. BetrRG., 13. Aufl., Anm. 6 zu § 86) vertretene Meinung bekämpft, die Wochenfrist beginne erst am Tage nach der Entsch. des Gruppenrats über die Begründetheit des Einspruchs, wobei die Zeit vom Eingang des Einspruchs bis zu dieser Entsch. für die Fristenberechnung außer Betracht zu bleiben habe. Der Ansicht des RG. ist unbedingt beizutreten, da sie dem Sinne und Zwecke des Gesetzes und insbes. der Forderung nach möglichster Verschleunigung entspricht.

Im vorl. Falle ist der Einspruch am 16. Nov. beim Betriebsrat eingegangen. Die Wochenfrist begann am 17. Nov. und endete bei fruchtlosem Ablauf mit dem 23. Nov. Dann begann die weitere Fünftagefrist am 24. Nov. An diesem Tage schon, also rechtzeitig ist die Klage beim ArbG. eingelaufen. Die Bekl. hält die Klage für verspätet. Sie läßt den Standpunkt vertreten, die Wochenfrist habe mit dem 18. Nov. geendet mit dem Zeitpunkte, an dem der Betriebsrat feststellte, daß der Verständigungsversuch endgültig gescheitert sei, die Frist von fünf Tagen für die Anrufung des ArbG. habe demnach am 19. Nov. begonnen und sei mit dem 23. Nov. zu Ende gegangen. Sie beruft sich für ihre Ansicht auf die erwähnte RG-Entsch. Mit Unrecht. Das RG. hat sich mit der Frage, wann die Wochenfrist endet, ob erst nach vollem fruchtlosem Ablauf oder ob schon in einem früheren Zeitpunkt, z. B. bei schon früher feststehendem Mißlingen der Verständigung, nicht ausdrücklich befaßt.

Es sagt wohl an einer Stelle der Entsch. bei Ablehnung des im Schrifttum vertretenen Gedankens der Hinauszchiebung des Beginns der Wochenfrist auf den Tag der Entsch. des Gruppenrats über die Begründetheit des Einspruchs: dann sei unerfindlich, warum der Arbeitnehmer schon binnen fünf Tagen nach der Kündigung den Einspruch erheben und der Arbeiterrat schon binnen fünf Tagen nach dem Mißlingen des Verständigungsversuchs den Schlichtungsausschuß (das ArbG.) anrufen müsse. Damit ist aber gar nichts über das Ende der Wochenfrist und den Beginn der zweiten Fünftagefrist gesagt. Es ist auch nichts darüber gesagt, wie das Mißlingen des Verständigungsversuchs festzustellen ist, wer es festzustellen hat und wie dies dem Arbeitnehmer, gegen oder für den, wie man will, die Fristen laufen, mitzuteilen ist. Die Wochen-

Zu 1. 1. Die Entsch. des ArbG. über die Frage des Fristenlaufs ist zu billigen. Auch wenn man mit dem RG. den unklaren Wortlaut von § 86 I 3 in dem strengsten Sinne auslegt (dagegen außer Flatow auch jetzt noch Kaskel, Arbeitsrecht S. 170, 2; Dersch-Volkmar, ArbG., Anh. IV 3, 1. Aufl. S. 591 f.; Mansfeld, BetrRG. zu § 86, Anm. 2 Schlusssatz), muß man zweifellos verlangen, daß zwischen dem Eingang des Einspruchs beim Gruppenrat und dem Beginn der für die Anrufung des ArbG. laufenden Fünftagefrist eine volle Woche liegt (ebenso Flatow¹² zu § 86 BetrRG., Anm. 6; Dersch-Volkmar a. a. D. Anh. V 3, Schlusssatz. S. 597; Mansfeld zu § 86, Anm. 3; Beschl. d. RABG. v. 22. Sept. 1920: RABG. 1920/21, M. T. S. 295 und die in Jahrb. d. ArbR. VI S. 255 angeführte Entsch. des VerG. Berlin v. 27. Nov. 1924). Die von der Bekl. vertretene Ansicht ist — ganz abgesehen von den in den Urteilsgründen hervor gehobenen sachlichen Bedenken — m. E. auch rein formell nicht haltbar; denn nicht das Mißlingen des Verständigungsversuchs, sondern sein Nichtgelingen binnen einer Woche, also der Nichttritt eines Ereignisses innerhalb bestimmter Zeit, löst den Beginn der Fünftagefrist aus. Vor Ablauf der Woche letzte Frist in Lauf zu setzen, wäre ebenso verfehlt, als wollte man angesichts der rechtsgeschäftlich gesetzten Bedingung „falls A. die B.

früht könnte jedenfalls doch erst endigen mit dem Tage, an dem dem Arbeitnehmer die Mitteilung von dem Mißlingen zugeht, die Fünftagefrist zur Anrufung des ArbG. auch erst beginnen am Tage nachher. Im vorl. Fall konnte aber überhaupt nicht mehr festgestellt werden, wann dem Arbeitnehmer die Mitteilung von dem Mißlingen zugegangen ist.

Aber ganz abgesehen davon, enthält das Gesetz selbst keinen Hinweis darauf, daß die Wochenfrist dann früher endet, wenn die Verständigungsversuche schon vor Ablauf als gescheitert anzusehen sind oder der Grupperrat dies sogar feststellt und dem Arbeitnehmer mitteilt. In den Worten des Gesetzes: „Gelingt diese Verständigung binnen einer Woche nicht“ ist ohne Vorbehalt und Bedingung zum Ausdruck gebracht, daß für die Verständigungsverhandlungen mit dem Arbeitgeber volle sieben Tage zur Verfügung stehen sollen. Keine Wendung des Gesetzes spricht dafür, daß die Wochenfrist unter bestimmten Voraussetzungen abgekürzt werden kann oder wird z. B. durch die Feststellung, daß die Verständigung endgültig gescheitert ist. Auch wenn die eine oder andere Verhandlungspartei die Verständigung für aussichtslos hält, kann doch der Versuch wiederholt werden und schließlich doch noch zum Erfolg führen. Mit demselben Recht könnte der Arbeitgeber, der der Betriebsvertretung als gleichberechtigte Verhandlungspartei gegenübersteht, die Verständigung für aussichtslos halten, dies feststellen und dem Arbeitnehmer mitteilen und dann verlangen, daß die Wochenfrist dadurch als beendet angesehen wird. Solange die Wochenfrist noch nicht durch Zeitablauf beendet ist, besteht die Möglichkeit zur Verständigung und die Pflicht der Betriebsvertretung zur Führung darauf hinzielender Verhandlungen. Wenn ihr durch das Gesetz das Recht nicht abgesprochen ist, das Mißlingen der Verständigung schon früher festzustellen, so fehlt es doch andererseits an jedem Anhaltspunkt im Gesetz dafür, daß dadurch der Lauf der Frist irgendwie berührt, insbes. abgekürzt werden kann. Es ist daher anzunehmen, daß die Wochenfrist beginnt am Tage nach dem Eingang des Einspruchs bei der Betriebsvertretung und erst endet mit dem fruchtlosen Ablauf voller sieben Tage (Wochentage). In unserem Falle ist also die Wochenfrist am 23. Nov. abgelaufen. Die Klagefrist begann mit dem 24. Nov. Die Klage ist daher unter allen Umständen rechtzeitig eingereicht.

Bei der Frage der unbilligen Härte i. S. des § 84 Abs. 1 Ziff. 4 BetrRG. ist vor allem zu beachten, daß der Kl. nur als Zeitarbeiter eingestellt war und bei der Übernahme als Lohnstarbeiter ausdrücklich anerkannt hat, daß er keinen Anspruch auf dauernde Beibehaltung hat. Er war also unständiger Arbeiter und nur auf vorläufiglich begrenzte Zeit eingestellt. Nach seinem Arbeitsvertrag mußte er mit einer jederzeitigen Kündigung rechnen. Er war aber auch stets bei Bahnunterhaltungsarbeiten beschäftigt, die in der Hauptsache im Freien verrichtet werden und von der Witterung abhängig sind. Es ist allgemein bekannt, daß derartige Arbeiten namentlich in den Wintermonaten schon durch äußere nicht im Belieben der Bekl. stehende Umstände eingeschränkt werden müssen. Das hat zur notwendigen Folge, daß auch die Zahl der Arbeiter verringert werden muß. Es ist ganz selbstverständlich, daß jede Entlassung für den Arbeitnehmer, der auf seiner Hände Arbeit angewiesen ist und eine Familie zu ernähren hat, eine vielfach schwere Härte bedeutet. Aber für einen Arbeiter, der in dem Bewußtsein eingetreten ist, daß ihm jederzeit gekündigt werden kann, und der unter Umständen beschäftigt wird, die seine Weiterbeschäftigung dazu noch wesentlich von äußeren Witterungs-

verhältnissen abhängig erscheinen lassen, ist die Kündigung regelmäßig keine unbillige Härte (vgl. hierzu Flatow, BetrRG., 12. Aufl., Anm. 12 Abs. 10 S. 355/56).

(ArbG. Frankenthal, Urt. v. 24. Jan. 1927, LAG 10/27.)

Mitgeteilt von Z. Dr. Mann, Frankenthal.

Leipzig.

2. § 84 Ziff. 4 BetrRG. Die Verhältnisse des Betriebes erfordern es, daß, wenn zwei Arbeitnehmer tätlich aneinandergeraten, einer von beiden entlassen wird. Wenn nicht festgestellt werden kann, welcher von beiden der Alleinschuldige oder der Hauptschuldige ist, muß die Wahl, welcher entlassen werden soll, dem Arbeitgeber überlassen werden.

(ArbG. Leipzig, Urt. v. 27. Febr. 1928, Arb D 114/27.)

Mitgeteilt von R. Dr. v. Dygalski, Leipzig.

C. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

I. Reich.

Reichsfinanzhof.

1. Reichsabgabenordnung.

Berichtet von Senatspräs. Dr. G. Struß, Reichsfinanzrat Dr. Boethle, Reichsfinanzrat Artl u. Reichsfinanzrat Dr. G. Schmauser, München. [
Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

× 1. § 4 RMgD.; §§ 50 Abs. 2, 56, 75 Abs. 2, 93, 102 EinkStG. 1925; § 20 Abs. 1 Nr. 1a der AusfBest. über den Steuerabzug vom Kapitalertrag v. 8. Mai 1925 (RMInBl. 479).

a) Über die Grenzen der Bedeutung eines an sich klaren Wortlauts für die Auslegung von Gesetzesvorschriften.

b) Die vom Kapitalertrageinbehaltenen Steuerbeträge sind beim Vorliegen der Voraussetzungen am Eingang von § 94 EinkStG. ungekürzt zu erstatten, wenn sie im Jahre 5 RM übersteigen. †)

Der Pflichtige verlangt Erstattung von 9 RM, die ihm als Steuerabzug von Dividenden i. J. 1926, und zwar im ganzen Betrag innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehalten worden waren. ZinA. und Einspruchsbehörde haben die Erstattung unter Berufung auf § 20 Abs. 1 Nr. 1a der AusfBest. über den Steuerabzug vom Kapitalertrage (StKA.) v. 8. Mai 1925 (RMInBl. 479) abgelehnt. Die Berufungsentscheidung hat dem Erstattungsbegehren stattgegeben. Die Rechtsbeschwerde des ZinA. ist unbegründet.

1. § 94 EinkStG. lautet: „übersteigt das gesamte nach § 54 abgerundete Einkommen eines Steuerpflichtigen nicht den Betrag von 1100 RM — nach dem Ges. über die Senkung der Lohnsteuer v. 19. Dez. 1925 (RGBl. I, 469) 1300 RM — und sind in diesem Einkommen Einkünfte enthalten, die dem Steuerabzuge vom Kapitalertrag unterlegen haben, so werden die einbehaltenen Steuerbeträge erstattet, soweit sie vierteljährlich 5 RM übersteigen.“ Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1a StKA. erfolgt die Erstattung nur insoweit

bestimmt gehaltener Rechtsnormen können natürlich aus der Abspr. nur mit allem Vorbehalt gewonnen werden. Man wird darum in dem dieser Entsch. vorangestellten Leitsatz das Wort „regelmäßig“ stark betonen müssen; denn auch bei Zeitarbeitern lassen sich leicht Fälle denken, in denen ein Einspruch gegen die Kündigung wegen „unbilliger Härte“ voll gerechtfertigt ist.

Prof. Dr. Hans Kreller, Münster i. W.

Zu 1. I. Die schon so oft praktisch gewordene Frage, welchen Inhalt gewisse Verordnungen, namentlich regelrechte AusfBest. haben dürfen, erfährt hier eine neue Beleuchtung, aber allerdings nicht eigentlich eine Klärung. Denn wenn das Gericht sagt, AusfBest. dürften regelmäßig nur Verwaltungsvorschriften enthalten, aber hinzufügt, Rechtsvorschriften insoweit auch „als das Gesetz ausdrücklich auf sie verweist oder eine solche Verweisung aus dem Inhalt einer Vorschrift oder aus dem Sinne oder Zwecke des Gesetzes sich ergibt“, so bedeutet das doch, daß der zunächst ausgesprochene Satz praktisch durch den Nachsatz so ziemlich ganz wieder preisgegeben wird. Nach der Auffassung, die ich stets vertreten habe, ist nun allerdings die Preisgabe des Satzes und nicht seine Aufstellung das Richtige. Jener Satz ist in Wirklichkeit noch nie durchgeführt worden und heute so wenig durchführbar als je. Allerdings wurde er von jeher in der Abspr. des RG. vertreten (namentlich in der zu Reichstempelachen), und zwar aus einer wohlgemeinten, in Wirklichkeit aber ihr Ziel verfehlenden rechtsstaatlichen Überlegung, der gegenüber der Vorwurf, daß sie die Bedürfnisse der Praxis nicht genügend berücksichtige, wirklich be-

nicht innerhalb eines Jahres heiratet“ etwa bei Auflösung eines zwischen beiden bestehenden Verlöbnisses ohne festen Anhalt für die Unmöglichkeit der künftigen Eheschließung schon vor Ablauf des Jahres die Bedingung als eingetreten ansehen, ein Verfahren, das dann auch beim Fehlen einer zeitlichen Begrenzung des Unterlassens anwendbar wäre und die für gewisse Fälle dieser Art vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehene Umdeutung in eine Resolutivbedingung (§ 2075 BGB.) immer dann entbehrlich machen würde, wenn sich eine Wahrscheinlichkeit für das weitere Unterlassen ergäbe. Die Rücksicht auf die Rechtssicherheit verbietet es aber bei rechtsgeschäftlichen Bedingungen ebenso wie bei gesetzlichen Tatbestandsstücken, die Rechtsfolgen des Nichteintritts auf Grund eines bloßen Wahrscheinlichkeitsurteils vorwegzunehmen, und mehr als unwahrscheinlich ist die Verständigung zwischen zwei streitenden Parteien nie, auch wenn die angestellten Versuche noch so klar „gescheitert“ sind. Entschieden abzulehnen ist der Versuch der Bekl., aus einer in der Begründung der RGEntsch. v. 16. Febr. 1923 beiläufig gebrauchten Wendung (RG. 106, 246 oben: „... schon binnen fünf Tagen nach dem Mißlingen des Verständigungsversuchs den Schlichtungsausschuß anrufen muß“; mißverständlich das Zitat bei Flatow¹² zu § 86 Anm. 6 S. 376 3. Absatz) Schlüsse auf die Ansicht des RG. über eine in dem entschiedenen Falle gar nicht erörterte Rechtsfrage zu ziehen. — 2. Einleuchtend sind auch die Gründe, mit denen das ArbG. aus der Eigenart des Arbeitsverhältnisses, in dem der Kl. stand, das Nichtvorhandensein einer „unbilligen Härte“ i. S. § 84 I Nr. 4 BetrRG. dartut. Allgemeine Richtlinien für die Auslegung solcher vom Gesetz bewußt un-

als die einbehaltenen Steuerbeträge jährlich 20 RM übersteigen. Gestritten wird über folgende zwei Fragen:

1. Sind für die Erstattung die Vierteljahrgrenzen von 5 RM maßgebend oder ist es die Jahreshgrenze von 20 RM?

2. Sind, wenn diese Grenzen überschritten werden, nur die überschließenden oder die ungekürzten Beträge zu erstatten?

Zur ersten Frage geht die Borentscheidung davon aus, daß § 20 Abs. 1 Nr. 1 a StRWB, indem er für die Erstattung nicht wie § 94 EinkStG. auf Vierteljahrsbeträge von 5 RM, sondern auf einen Jahresbetrag von 20 RM abstelle, eine unzulässige Änderung des Gesetzes enthalte. Sie erklärt deshalb die Vierteljahrgrenzen für maßgebend. Bei der Erörterung der zweiten Frage legt das FinG. den Schwerpunkt auf den Zweck der Vorschrift, die Verwaltung nicht mit der Erstattung von Kleinbeträgen zu überlasten und kommt mangels irgendwelcher Gründe, die eine Einbehaltung rechtfertigen könnten, im Gegensatz zum Wortlaut des Gesetzes zur unverkürzten Erstattung.

Den grundsätzlichen Ausführungen der Borentscheidung zur ersten Frage ist zuzustimmen. AusfBest. enthalten regelmäßig nur Verwaltungsvorschriften, Rechtsvorschriften nur insoweit, als das Gesetz ausdrücklich auf sie verweist oder eine solche Verweisung aus dem Inhalt einer Vorschrift oder aus dem Sinne oder Zwecke des Gesetzes sich ergibt (RfSt. 18, 46/47 und Becker, Anm. 3 zu § 2 RAbgD.). Eine solche Verweisung auf als Rechtsvorschriften zu erlassende AusfBest. ist im § 94 EinkStG. nicht enthalten und auch sonst dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. dazu auch § 116 EinkStG.). Im übrigen würde auch die Ermächtigung zu DurchfBest. (Rechtsvorschriften zur Ausfüllung im Gesetz anzunehmender Lücken) nicht die Befugnis enthalten, das Gesetz zu ändern. Hält man sich ausschließlich an den Wortlaut des § 94 EinkStG., so kann man nur mit der Vorbehörde zum Ergebnis kommen, daß die Vierteljahrgrenzen von 5 RM maßgebend sind. Nun ist es aber, wie im Gutachten des RfSt. v. 18. Jan. 1922, I D 3/21 (RfSt. 8, 193 [197]) mit Recht ausgeführt wird, ein allgemein gültiger, im § 4 RAbgD. für das Steuerrecht noch besonders betonter Auslegungsgrundsatz, daß Sinn und Tragweite einer Gesetzesvorschrift nur aus ihrem ganzen Wesen heraus festzustellen ist, zu dem einseitig beitragen der Wortlaut und der Zweck der Gesetzesvorschrift, der natürliche innere Zusammenhang ihrer einzelnen Teile, ihre Eigenschaft als Glied in einem von bestimmten Grundgedanken geleiteten Gesetze (vgl. dazu auch RfSt. 14, 84 [85/86] und 163 [165] und 16, 64 und Dr. Becker, Anm. 17 I zu § 4 RAbgD.). In der zuletzt erwähnten Entsch. des RfSt. 16, 64 ist ausdrücklich anerkannt, daß auch gegenüber einem an sich klaren Wortlaut der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung des Gesetzes sich durchzusetzen vermögen. Danach kann aber weder die erste noch die zweite Frage ausschließlich aus dem Wortlaut des § 94 EinkStG. entschieden werden. Es sind vielmehr neben dem Wortlaut auch die Entstehungsgeschichte und der Zweck der Vorschrift sowie ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften des Gesetzes zu würdigen. Alle für die Auslegung in Betracht kommenden Merkmale zu prüfen, ist im zu entscheidenden Falle vielleicht auch deshalb besonders geboten, weil § 94 EinkStG. schon in seinem Eingangsteile nicht ohne weiteres aus dem Wortlaut zutreffend ausgelegt werden kann (vgl. RfSt. 22, 23). Wenn nunmehr die AusfBest. auch im Schlussteil in der ersten Frage zu einem Ergebnis kommen, das dem Wortlaut widerspricht, so muß das gleichfalls zu einer gewissen Vorsicht in der Bewertung des Wortlauts mahnen. Es legt andererseits aber auch eine Untersuchung darüber nahe, ob man

rechtigt war. Ein besserer Schutz des Untertanen wird auf diese Weise deshalb nicht erzielt, weil bei Veragung der Zulässigkeit von Rechtsvorschriften in AusfBest. die Steuerverwaltung unfehlbar desto mehr auf den Weg besonders ermächtigter Verordnungen gedrängt wird, mit denen sie dann alles machen kann und zu deren Erlaß sie die immerhin nicht bedeutungslose Zustimmung des Reichsrats nicht braucht. Daß es in Wirklichkeit unbedenklich ist, gewisse Rechtsvorschriften — im allgemeinen solche von geringerer Bedeutung — in AusfBest. zuzulassen, das beweist die langjährige frühere Rpr. des PrWB. in Staatssteuerfachen, die ganz ständig solche Rechtsvorschriften zuließ (eingehende Nachweise darüber in meiner Abhandlung „Der zulässige Inhalt von AusfBest. zu Steuer-
gesetzen nach der Rpr. des PrWB. und derjenigen des RfSt.“ in der Festgabe für das DRG. 1925, 29—61; vgl. jetzt mein Lehrb. des Steuerrechts, Bd. I S. 42).

Der RfSt. hat in der Frage eine ganz grundsätzliche Entsch. für das neue Steuerrecht noch nicht erlassen; er zeigt allerdings die Neigung, die Zulässigkeit von Rechtsvorschriften in AusfBest. zu verneinen. Wenn er das Prinzip hier wieder ausspricht, aber in einem Atemzug damit auch wieder ganz wesentlich abschwächt, so scheint mir das ein Beweis dafür, daß die gegenteilige Auffassung doch auch bei ihm im Vordringen ist. Es handelt sich dabei immer um AusfBest., die nicht nur auf Art. 77 RVerf. gestützt sind, sondern in der Tat nur zum Erlaß von „Verwaltungsvorschriften“ ermächtigt ist, sondern auf besondere Ermächtigungen im Einzelsteuer-

etwa im Wege der Auslegung zum Ergebnis von § 20 Abs. 1 Nr. 1 a StRWB. kommen kann.

II. 1. Für die Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn und Kapitalertrag im EinkStG. 1925 waren die Rücksichten auf möglichste Vereinfachung des Verfahrens ausschlaggebend. Nach dem Regierungsentwurf sollten darum die einbehaltenen Steuerabzüge überhaupt nicht erstattet werden. Insbesondere sollte der Steuerabzug vom Kapitalertrag endgültig sein, weil die Erfahrungen, die man mit den Befreiungen und Erstattungen des Kapitalertragsteuergesetzes gemacht hatte, gezeigt hatten, daß dadurch das an sich einfache Verfahren nahezu lahmgelegt wurde (Begr. zum EinkStG. 1925, RTDruckf. 1924/25 Nr. 795 S. 31 ff.; vgl. dazu auch Gutachten des RfSt. 20, 164 ff.). Die Erstattungen unter den Voraussetzungen von §§ 93 und 94 EinkStG. 1925 sind Ausnahmen und wurden erst bei den Reichstagsverhandlungen auf Anregung des Steuerausshußes zugelassen. Der im Steuerausshuß zunächst beschlossene § 93 EinkStG. sah Erstattung der einbehaltenen Lohnsteuer vor, wenn die steuerfreien Beträge und die Familienermäßigungen i. S. von § 70 Abs. 1 und 2 EinkStG. dem Arbeitnehmer nicht in voller Höhe zugute gekommen waren, wenn besondere, nicht schon durch Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags berücksichtigte wirtschaftliche Verhältnisse nach § 56 EinkStG. vorlagen oder höhere nicht schon nach § 75 Nr. 2 berücksichtigte Werbungskosten geltend gemacht wurden. Der Erstattungsantrag konnte nach § 93 in der ursprünglichen Fassung jeweils für ein Kalendervierteljahr gestellt werden (vgl. dazu auch § 93 i. d. Fassung des Bes. v. 26. Febr. 1926); das den Antrag nur noch für das Kalenderjahr zuläßt. § 94 beruht auf dem Antrag Nr. 99 Ziff. 1. Nach dem Aussch. Ber. (Rf., III. Wahlper. 1924/25, Druckf. Nr. 1229 S. 31) führte ein Vertreter der deutschnationalen Volkspartei zu seiner Begründung aus: „Der Entwurf lehne die Erstattung von Steuerabzugsbeträgen aus Rechtsgründen ab und habe diesen Grundsatz im § 100 — jetzt § 102 — Abs. 3 Satz 2 noch ausdrücklich betont. Nach dem Entwurf gäbe es also nur eine Erstattung von Steuerabzugsbeträgen aus Billigkeitsgründen. Durch die Vorschrift des § 92 a — jetzt § 93 — sei für die Arbeitnehmer mit geringem Einkommen ein Rechtsanspruch auf die Erstattung von Steuerabzugsbeträgen geschaffen worden. Die Vorschrift des § 100 Abs. 3 Satz 2 sei also nicht mehr zutreffend und müsse gestrichen werden. In gleicher Weise wie den Arbeitnehmer mit geringem Einkommen müsse man aber auch die Kleinrentner behandeln, wenn ihr Einkommen das Existenzminimum von 1100 RM nicht übersteige. Dies bezwecke der Antrag Nr. 99. Zuzugeben sei, daß die Verwaltung mit der Erstattung von Kleinbeträgen nicht überlastet werden dürfe; auch beim Steuerabzuge vom Arbeitslohn würden nach § 92 a Abs. 4 Kleinbeträge nicht erstattet. Der Antrag sehe deshalb vor, daß die vom Kapitalertrag einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nur insoweit erstattet werden sollten, als sie 5 M im Vierteljahr überstiegen.“

2. Nach Entstehungsgeschichte und Begründung des Antrags Nr. 99 Ziff. 1 kam es danach den Antragstellern auf zweierlei an. Einmal sollte den Kleinrentnern in gleicher Weise wie den Arbeitnehmern mit geringem Einkommen geholfen werden. Zum andern wollten sie aber die Erstattungen auf Beträge begrenzt wissen, bei denen sich die damit verbundene Arbeit auch wirklich noch lohnte. Sie nahmen an, daß das nur bei Erstattungsbeträgen über 5 M der Fall sei und daß bei geringeren Beträgen der Steuerbehörde die mit der Bearbeitung der Erstattungen verbundene Last nicht zugemutet werden dürfe. Wenn es im Schlusssatz der Begründung

geseh, wie hier auf § 116 EinkStG. Daß so fundierte AusfBest. Rechtsvorschriften über Dinge von minderer Bedeutung, die das Gesetz offengelassen hat, enthalten dürfen und tatsächlich sehr oft enthalten, sollte man also nicht länger leugnen. Durch fBest. dürfen im Gegensatz dazu Rechtsvorschriften von ähnlichem Rang enthalten, wie das Gesetz selbst. (Es ist zuzugeben, daß der Unterschied zwischen AusfBest. und DurchfBest. hiernach nicht groß ist, und ich habe daher schon lange befürwortet, im Interesse der Schaffung nur weniger klarer Verordnungstypen diese beiden in eine Art zusammenzuziehen; tatsächlich sind neulich zum KapVerkStG. „AusfBest.“ und DurchfBest.“ als eine Bd. ergangen [MMinBl. 1927, 233]); vielleicht darf daraus geschlossen werden, daß sich das von mir befürwortete in der Praxis allmählich durchsetzt.)

Gemeinsam ist den AusfBest. und den DurchfBest., daß sie, wenn nicht ein anderes ausdrücklich im Gesetz vorbehalten ist, das Gesetz nicht abändern, ihm inhaltlich nicht widersprechen dürfen; aus diesem Grund ist die fragliche Bestimmung in den StRWB. hier für ungültig erklärt — und wie mir scheint mit Recht.

II. Was diese sachliche Hauptfrage angeht, so zeigt das Gericht bei ihrer Behandlung eine bemerkenswerte Freiheit gegenüber dem Gesetz. Früher, z. B. in RfSt. 15, 150 hat der RfSt. den Unterschied zwischen „sofern“ und „insoweit“ in der Weise gemacht, wie ihn genaue sprachliche Auslegung ergibt, wonach in Fällen, wie dem vorliegenden, ein Betrag nur „insoweit“ zu erstatten wäre, als er 5 M übersteigt, also nur mit dem überschließenden Betrag. Diese

zum Antrag Nr. 99 Ziff. 1 heißt, daß die Steuerabzugsbeträge insoweit erstattet werden sollten, als sie 5 *RM* im Vierteljahr übersteigen, so beruht das offenbar auf der irrigen Vorstellung, daß auch die Steuerabzüge vom Kapitalertrag am Ende jedes Kalendervierteljahrs zu erstatten wären, wie das im ursprünglichen § 93 für die Lohnersatzungen der Arbeitnehmer vorgesehen war. Dabei ist übersehen, daß im Falle des § 94 EinkStG. unter allen Umständen mit der Erstattung bis zum Schlusse des Steuerabschnitts gewartet werden muß, weil erst dann festgestellt werden kann, ob das Roheinkommen nicht den Betrag von 1100 *RM* (nach dem Ges. v. 19. Dez. 1925 1300 *RM*) übersteigt und die Voraussetzungen für eine Erstattung einbehaltenen Steuerabzugs vom Kapitalertrag überhaupt vorliegen. Auch der RfSt. geht im § 20 Abs. 1 Nr. 1 a StAB. an sich davon aus, daß nach der Gestaltung des § 94 EinkStG. nur ein Jahresbetrag als Erstattungsgrenze in Frage kommen kann. Ist das aber richtig, so kann auch der die Antragsteller beherrschende Gedanke, daß nur bei Erstattungen von über 5 *RM* die Erstattungsarbeit sich lohne, nur dadurch verwirklicht werden, daß man einen Jahresbetrag von 5 *RM* annimmt. Demnach der Gestaltung der Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag wird sich die Steuerbehörde nur einmal, und zwar nach Ablauf des Steuerabschnitts mit der Erstattungsfrage befassen. Das Verfahren wickelt sich so auch einfacher für die Steuerbehörde ab, als wenn sie die Erstattungsgrenze für jedes Vierteljahr besonders berechnen müßte, und bleibt so im Rahmen der die Regelung des Steuerabzugs beherrschenden Zieles der möglichen Vereinfachung.

Vergleicht man den ausschließlich wörtlich ausgelegten § 94 EinkStG. und § 20 Abs. 1 Nr. 1 a StAB. in ihren Auswirkungen auf die Kleinrentner, so ergibt sich folgendes Bild. Die Jahreserstattungsgrenze von 20 *RM* ist für die Kleinrentner dann günstiger als die Vierteljahrs Grenzen von 5 *RM*, wenn der im Jahre im ganzen einbehaltene Steuerabzug über 20 *RM* hinausgeht und davon auf einzelne Vierteljahre 5 *RM* oder weniger entfallen. Wenn z. B. in den drei ersten Vierteljahren jeweils 5 *RM* und im letzten Vierteljahr 20 *RM* einbehalten sind, so könnten bei der Jahresgrenze insgesamt 35 *RM* erstattet werden, während bei der Vierteljahrs Grenze nur 20 *RM* zu erstatten wären. Andererseits würde die Jahresmindestgrenze von 20 *RM* sich gerade zum Nachteil der kleinsten der Kleinrentner auswirken; denn es könnten ihnen bei einem Jahresgesamtbetrag bis zu 20 *RM* auch nicht die über 5 *RM* hinausgehenden Vierteljahrsbeträge ersetzt werden. Eine Jahresgrenze von 5 *RM* kommt den Kleinrentnern am meisten entgegen und erfüllt so am vollkommensten die von den Antragstellern verfolgten Zwecke, die Kleinrentner zu begünstigen. Daß für die Auslegung der §§ 93 und 94 EinkStG. ihr sozialer Zweck von besonderer Bedeutung ist, hat der erk. Sen. wiederholt anerkannt (vgl. RfSt. 20, 164; 22, 23). In dem letztgenannten Ur. hat der erk. Sen. die Roheinkommengrenze am Eingang von § 94 EinkStG. um die Familienermäßigung nach § 50 Abs. 2 EinkStG. erhöht und diese über den Wortlaut des § 94 EinkStG. hinausgehende Auslegung vor allem mit dem sozialen Zwecke der Vorschrift begründet.

III. 1. Auch für die Entsch. der zweiten Frage, ob 9 oder 4 *RM* (9—5 *RM*) zu erstatten sind, kann dem Wortlaut des § 94 EinkStG. keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden. Der Schlußsatz der Begründung lautet allerdings auch hier in der maßgebenden Beziehung in wörtlicher Übereinstimmung mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 a, Halbsatz 2 StAB., „daß die vom Kapitalertrag einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nur insoweit erstattet werden sollten, als sie 5 *RM* im Vierteljahr übersteigen“. Dies Ergebnis läßt sich aber nicht recht mit den von den Antragstellern verfolgten, bereits unter II 2 dargelegten Zwecken in Einklang bringen. Ihre wirklichen Absichten ergeben sich deutlich aus den unmittelbaren vorausgehenden Sätzen der Begründung, insbes. aus dem ausdrücklichen Hinweis auf § 92 a Abs. 4 — jetzt § 93 Abs. 5 —. Dort heißt es klipp und klar, daß Vierteljahrsbeträge unter 1 *RM* oder Jahresbeträge unter 4 *RM* nicht erstattet werden. So war auch § 94 EinkStG. in der Beziehung gemeint: Beträgt der Erstattungsbetrag 5 *RM* oder weniger, so lohnt sich die Erstattung nicht, und es wird aus Gründen der Geschäftsvereinfachung überhaupt nicht erstattet; übersteigt er diese Grenze, so wird ebenso wie beim Arbeitnehmer ungekürzt erstattet. Anders wie bei den Erstattungszeiten gibt in der Beziehung die von den Antragstellern zum Ausgangspunkt ihres Antrags gemachte und erstrebte gleichmäßige Behandlung des Kleinrentners mit dem Arbeitnehmer mit geringem Einkommen einen guten Sinn.

Beschränkung wäre, wie das Gericht überzeugend nachweist, hier aber sinnwidrig. Wenn der RfSt. nun — und bemerkenswerterweise sogar schon das FinG. — hier vom klaren Wortlaut des Gesetzes abweicht, so folgt er damit Vorgängen, die sich seit RfSt. 4, 62 schon mehrfach beim RfSt. finden. Mit dieser Freiheit gegenüber dem Gesetz geht der RfSt. allerdings wohl weiter als andere höchste Gerichte, und so ist die Entsch. wieder ein Beleg dafür, daß das Steuerrecht sich in der Tat in mehr als einer Beziehung als Sonderrecht ausbildet.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

2. Die Steuerbehörde soll sich mit der Erstattung von Beträgen bis zu 5 *RM* nicht befassen müssen. Dem Sinne dieser im öffentlichen Interesse den Erstattungen gegebenen Begrenzung würde es nicht entsprechen, wenn der Steuerbehörde nun doch die Mehrarbeit des in jedem Falle erst noch zu machenden Abzugs aufgeladen würde. Die Zurückhaltung von jeweils 5 *RM* hätte aber auch, wie gerade der zu entscheidende Fall zeigt, bei insgesamt einbehaltenen Steuerabzugsbeträgen bis zu 10 *RM* das sonderbare Ergebnis, daß infolge dieses Abzugs tatsächlich dann doch Beträge, die 5 *RM* nicht übersteigen, erstattet werden müßten.

3. Pennerknecht: DStZ. 1926 Sp. 250 deutet als möglichen inneren Grund der Regelung im Wortsinne an, daß der Reichskasse durch die Einbehaltenen die durch die Bearbeitung der Erstattungsanträge entstehenden Verwaltungskosten ersetzt werden sollten. Ob und inwieweit der Gedanke des Verwaltungskostenersatzes für das Steuerrecht überhaupt nutzbar gemacht werden kann und soll, braucht hier nicht erörtert zu werden. Gegenüber den Kleinrentnern muß dieser Rechtfertigungsgedanke jedenfalls aus verschiedenen Gründen verjagen. Nach der in der Entsch. des RfSt. v. 8. Juli 1927, VI A 151/27 gewonnenen Auslegung können für einen ledigen Pflichtigen höchstens 130 *RM* für das Jahr erstattet werden, während sich für den verheirateten Pflichtigen die Erstattungsgrenzen durch die Familienermäßigung nach § 50 Abs. 2 EinkStG. entsprechend erhöhen. Blieben in jedem Falle 5 *RM* von der Erstattung ausgeschlossen, so würde dadurch die den Kleinrentnern zugedachte Vergünstigung zu einem nicht ganz unerheblichen Teile wieder zunichte gemacht werden. Die Kleinrentner würde die Vorenthaltung dieses Teiles des Erstattungsbetrags bei der Geringfügigkeit der überhaupt für die Erstattung in Frage kommenden Beträge sehr hart treffen. Sie würde von ihnen aber auch, solange als sonst restlos erstattet wird, mit Recht als Verstoß gegen die steuerliche Gerechtigkeit empfunden werden. Trifft dies schon gegenüber Erstattungen an Nichtkleinrentner im allgemeinen zu, so kommt im Verhältnis zu den Arbeitnehmern hinzu, daß den Kleinrentnern die gleichmäßige Behandlung mit ihnen ausdrücklich zugedacht ist. Eine unterschiedliche Behandlung ihnen gegenüber würde gegen den Grundgedanken von § 94 verstoßen. Den Arbeitnehmern darf aber bei Erstattungen nichts einbehalten werden. Dabei machen diese Erstattungen jedenfalls keine geringere Arbeit wie die verhältnismäßig einfacheren Erstattungen an Kleinrentner, und es kommen für die Erstattung ganz erheblich höhere Beträge in Frage. Neben den Zwecken der Vergünstigung zwingt also auch der enge Zusammenhang von § 94 mit § 93 Abs. 5 EinkStG. zu einer über den Wortlaut der Vorschrift hinausgehenden Auslegung. Im Schrifttum kommen zu demselben Auslegungsergebnisse Dr. Becker: StW. V, 1436; Blümich-Schachian, EinkStG. S. 502, Anm. zu § 94; Dr. Friß: DStBl. 1926, 541 (543); Strug, Handbuch (3. Aufl.) S. 434 und Brozek, EinkStG. S. 262, Anm. 5 zu § 94 und DStBl. 1926, 637; ebenso Mirre, Handb. III S. 89 für die Auslegung des in der Beziehung mit § 94 EinkStG. 1925 übereinstimmenden § 27 RörStG.; a. M. Pennerknecht: DStBl. 1926, 625 ff. und DStZ. 1926, 249; Piffel: DStZ. 1927, 135 unter Ziff. 2; Piffel-Koppe, EinkStG. 1925 (2. Aufl.) S. 650/651; Ruhn, EinkStG. (4. Aufl.) S. 555 und Zülow: StArch. 1926, 179/180. (RfSt., VI. Sen., Ur. v. 3. Nov. 1927, VI A 354/27 S.)

*

2. § 138 ABGG.; § 11 GrErmStG. Ist bei einem Kaufgeschäft über ein größeres Grundstück als baldige volle Barzahlung vereinbart, so rechtfertigt sich in der Regel, zur Ermittlung des gemeinen Wertes einen Zuschlag zum ziffermäßig festgesetzten Preise zu machen. †)

Der gemeine Wert, um dessen Festsetzung es sich handelt, wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände erzielt werden kann. Häufig entspricht es dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr, daß der Preis für Grundstücke nicht sofort bar, sondern ganz oder teilweise erst in späterer Zeit gezahlt und bis dahin verzinst wird. Das FinG. hat angenommen, daß im vorliegenden Falle die sofortige Zahlung der Hälfte des Preises zu den außergewöhnlichen Verhältnissen gehöre, nicht aber die Vereinbarung einer Stundung der anderen Hälfte auf etwa vier Monate. Das ist insofern nicht ganz richtig, als eine mehr oder weniger große bare Anzahlung sofort geleistet zu werden pflegt. Dagegen ist es nach allgemeinen Erfahrungen ungewöhnlich,

Zu 2. Der Entsch. ist beizupflichten. Es ist eine Erfahrungstatsache, daß bei sofortiger Barzahlung oder verhältnismäßig früher Restkaufpreiszahlung billigere Hausgrundstückspreise gemöhrt werden und umgekehrt. Wenigstens ist das für die Zeit der Deflation und auch heute noch zutreffend. Daß in Zeiten besonders großer Geldflüssigkeit oder gar bei drohender Inflation (Ansturm auf Sachwerte) die Barzahlung zur Regel werden und sogar preis erhöhend wirken kann, ist ebenso zweifellos.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

wenn der ganze Kaufpreis für Grundstücke schon innerhalb weniger Monate nach Abschluß des Vertrags gezahlt werden muß. Das gilt nicht nur für die Zeiten besonderer Geldknappheit. Vorliegend waren die Zahlungsbedingungen besonders günstig für den Verkäufer, und es ist deshalb nicht rechtmäßig, wenn das Finanzamt annimmt, daß bei Ausbeziehung der ortsüblichen Zahlungsweise der Kaufpreis höher ausgefallen wäre. Der Wert ist etwas Objektives, während der Preis auf subjektiver Grundlage beruht. Der Wert muß nach dem bestimmt werden, was insgemein als Preis vereinbart zu werden pflegt. Demgemäß ist zur Feststellung des gemeinen Wertes ein Zuschlag auf den Preis gerechtfertigt, wenn der Verkäufer durch die Zahlungsweise begünstigt ist, während sich ein Abschlag rechtfertigt, wenn der Käufer im Vorteil ist. In diesem Sinne hat der RFG. schon wiederholt entschieden (vgl. Ur. v. 16. Nov. 1926, II A 407/26, Mrozek, Steuerkartei, GrErsStG § 11, Rechtspruch 37).

(RFG., II. Sen., Ur. v. 19. Juli 1927, II A 356/27.)

*

3. §§ 172, 202 legt. Absf., 205 RAbgD.; § 46 EinkStG. Legtein Pflichtiger gem. § 202 legt. Absf. RAbgD. dar, daß er den vom Finanzamt verlangten Nachweis von Ausgaben nicht liefern könne, und legt er für den Fall, daß die Auflage aufrechterhalten werde, Beschwerde ein, so enthält die die Beschwerde zurückweisende Entscheidung des Präsidenten des Landesfinanzamts auch eine Billigung der Aufrechterhaltung der Anordnung des Finanzamts. Die Entscheidung ist, falls nach den Umständen die Auflage des Finanzamts mehr verlangt, als dem Pflichtigen zumutet werden kann, wie auch die Anordnung des Finanzamts, als nicht mehr gerechtfertigt auf Rechtsbeschwerde des Pflichtigen aufzuheben.)

Der Beschwerdeführer hatte in der Steuererklärung für die Einkommensteuer 1926 die Werbungskosten für seine Einkünfte aus Wohnhausbesitz auf 90% der Einnahmen angegeben. Mit Verfügung vom 11. Juli 1927 forderte ihn das Finanzamt auf, eine Nachweisung über seine Ausgaben für das Grundstück einzureichen. In dem Schreiben vom 16. Juli 1927 erklärte sich der Beschwerdeführer außerstande, die Auflage zu erfüllen, da er keine Aufzeichnungen über die Ausgaben gemacht habe, nachdem der Präf. des Finanzamts die Finanzamt wegen der Pauschalierung der Werbungskosten angewiesen habe. Eine Angabe der Kosten aus der Erinnerung hätte, weil sie unzuverlässig sei, für die Veranlagung keinen Wert. Für den Fall, daß von der Beibringung der verlangten Nachweisung nicht abgesehen werde, lege er Beschwerde ein.

Das Finanzamt legte darauf die Akten dem Präf. des Finanzamts vor. Dieser wies die Beschwerde als unbegründet zurück. Der dagegen eingelegten Rechtsbeschwerde ist stattzugeben. Dem Präf. des Finanzamts ist darin beizutreten, daß die von ihm den Finanzamt gegebenen Weisungen wegen der Behandlung der Werbungskosten für den Hausbesitz nicht als Festsetzungen von Durchschnittssätzen nach § 46 EinkStG anzuspochen sind, da er hierzu gar nicht ermächtigt gewesen wäre und sie als solche Festsetzungen auch erkennbar nicht erlassen hat. Für das Verfahren des Finanzamts gegenüber den Steuerpflichtigen kommen daher nur §§ 173, 205 RAbgD. in Betracht, wonach das Finanzamt vom Pflichtigen nähere Angaben über die Einkünfte und Ausgaben und Nachweisungen verlangen kann. War danach auch die Auflage des Finanzamts vom 11. Juli 1927 an sich nicht zu beanstanden, so kam doch aber weiter in Betracht, daß der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 16. Juli 1927 dargelegt hat, daß er Nachweisungen über die tatsächlichen Ausgaben für das Haus nicht beibringen und deshalb der Auflage nicht entsprechen könne und daß er nur für den Fall, daß das Finanzamt seine Anordnung aufrechterhalte, Beschwerde einlege. Auf die nach § 202 letzter Absf. RAbgD. zulässige Mitteilung des Beschwerdeführers hätte dieser erwarten dürfen, daß das Finanzamt dazu Stellung nehme und seine Auflage dahin be-

schränke, daß nähere Angaben über die Ausgaben soweit möglich gemacht werden. Denn nach den Darlegungen des Beschwerdeführers würde die Auflage, die Ausgaben nachzuweisen, wenn sie aufrechterhalten würde, über das hinausgehen, was dem Pflichtigen nach den Umständen des Falles zugemutet werden konnte.

Die Entsch. des Präf. des Finanzamts, mit der die Beschwerde abgewiesen wird, enthält unter den vorliegenden Umständen nicht bloß eine Billigung der Anordnung des Finanzamts, wie sie am 11. Juli 1927 getroffen worden ist, sondern sachlich auch eine Billigung der Aufrechterhaltung der Anordnung trotz der vom Beschwerdeführer vorgetragenen Bedenken. Inwieweit war aber die Entsch. nicht gerechtfertigt und muß deshalb wie auch die nicht aufrechterhaltende Anordnung vom 11. Juli 1927 der Rechtsbeschwerde entsprechend aufgehoben werden.

(RFG., VI. Sen., Ur. v. 26. Okt. 1927, VI A 667/27.)

2. Einkommensteuer.

4. §§ 7, 12, 16, 18 Absf. 2 EinkStG.; Bd. v. 8. März 1926 (RMInBl. 77). Benutzt ein Anwalt Räume in seinem Privatwohnhause zu beruflichen Zwecken, so kann er weder hierfür Miete als berufliche Werbungskosten absetzen noch in seiner Eigenschaft als Privatmann Miete hierfür beziehen; jedoch sind die auf das Haus entfallenden Werbungskosten in dem Betrage vom beruflichen Einkommen abzuziehen, der dem Verhältnis des Mietwerts der Büroräume zu dem Mietwert des ganzen Hauses entspricht.)

Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, hat im Jahre 1925 als Einnahmen aus seiner Berufstätigkeit 31 954 RM angegeben. Er beansprucht nach § 1 Absf. 1 c der Bd. v. 8. März 1926 (RMInBl. S. 77) einen Abzug für Werbungskosten von 33 1/3% mit 10 651 RM. Das Finanzamt hat den Beschwerdeführer zur Einzelangabe seiner Werbungskosten aufgefordert, die er hierauf mit insgesamt 7248 RM angegeben hat. Darunter befand sich ein Betrag von 800 RM für Miete der Büroräume. Das Finanzamt hat ihn mit Rücksicht darauf, daß sich die Büroräume des Beschwerdeführers in seinem eigenen Hause befinden, nicht als Werbungskosten anerkannt. Die Werbungskosten ermäßigten sich dadurch auf 6448 RM und erhöhte sich durch Zulassung eines Teiles der Aufwendungen für das Grundstück in Höhe von 360 RM als berufliche Werbungskosten auf 6808 RM. Da dieser Betrag um mehr als 1/3 hinter dem Pauschbetrag für Werbungskosten (die Grenze liegt bei 7101 RM) zurückblieb, setzte das Finanzamt gemäß § 3 der angeführten Bd. nur die tatsächlichen Werbungskosten in Höhe von 6808 RM ab. Auf die Verurteilung des Beschwerdeführers erkannte das Finanzamt die 800 RM als berufliche Werbungskosten unter Berufung auf die Ausführungen von Becker in StW. 1927, Sp. 614 ff. an. Die Begründung geht dahin, daß der Nutzungswert der Büroräume unbefristeternmaßen 800 RM betrage, daß dem Pflichtigen durch die eigene Benutzung dieser durch Vermietung erzielbare Betrag entgehe und er sonach diesen Nutzungswert für seine Praxis als Werbungskosten i. S. des § 16 EinkStG. aufwende; es ließ dementsprechend den Abzug des Pauschbetrags von 10 651 RM von den beruflichen Einnahmen des Beschwerdeführers zu und rechnete den Mietwert der eigenen Wohnung bzw. den Einnahmen aus Grundbesitz wieder 800 RM zu.

In seiner Rechtsbeschwerde gegen diese Entsch. führt das Finanzamt im wesentlichen aus, der Mietwert der beruflich benutzten Räume sei einerseits bei Berechnung des Einkommens aus Vermietung bzw. des Mietwerts der eigenen Wohnung nicht anzusetzen, andererseits aber auch nicht als berufliche Werbungskosten abzuziehen.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet. Dadurch, daß der Beschwerdeführer zur Ausübung seines Berufs Räume in seinem eigenen Hause benutzt, widmet er diesen Teil seines Hauses seinem Berufe. Nach § 18 Absf. 2 EinkStG. sind Zinsen für das in dem land- und forst-

Zu 3. Der Entsch. ist beizutreten
Zunächst ist sachlich die Stellungnahme des Finanzamts abwegig, da gegenüber einem Steuerpflichtigen, der die verlangten Nachweise nicht führen zu können glaubhaft behauptet, diese Führung eben nicht angemutet und daher auch ein Zwang nach § 202 RAbgD. nicht ausgeübt werden kann. Das Finanzamt muß dann eben nach § 210 RAbgD. schärfen, und für den beweisfähigen Steuerpflichtigen tritt bei schuldhafter Verletzung der Nachweispflicht die Beschränkung des Rechtszuges nach § 210 Absf. 3 ein.

Prozessualtechnisch ist die Entsch. insofern bemerkenswert, als die Aufforderung des Finanzamts zu weiteren Nachweisen nach §§ 173, 205 RAbgD. zunächst zulässig und sachlich begründet, daß dann aber die in der Weitergabe der Beschwerde an das Finanzamt in schlüssiger Form sich darstellende Aufrechterhaltung der Aufforderung nach § 173 nicht mehr zu rechtfertigen war. Folgerichtig mußte daher auch die jene Aufrechterhaltung billigende Entsch. des Präf. des Finanzamts aufgehoben werden. Es ergibt sich also die überraschende Feststellung, daß es auch „stillschweigende“ Entsch. des Finanzamts bzw. des Finanzamts gibt, und daß auch hiergegen Beschwerde bzw. Rechtsbeschwerde gegeben ist.

RM. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 4. Diese Entsch. des 6. Sen., dessen Spruchfähigkeit von seiten der Wirtschaft vielfach besondere Anerkennung gefunden hat, und der auch für die Sicherung und Besserung des Rechtschutzes in Steuerfragen Vorbildliches leistet, wird nicht auf ungeteilte Zustimmung rechnen können. Der Senat sagt:

Bei Landwirtschaft und Gewerbe darf die Verzinsung des Betriebsvermögens nicht als Teil der Betriebskosten angesehen und daher nicht bei der Gewinnabrechnung gekürzt werden (§ 18). Nach § 7² gilt als Einkommen aus selbständiger beruflicher Tätigkeit nicht der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben, sondern ebenso wie bei Landwirtschaft und Gewerbe der Betriebsgewinn, d. h. der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwerts abzüglich des Mindertwerts der Bestände. Die hieraus gezogene Folgerung, daß deshalb bei beruflichen Einkommen der Mietwert des Büros im eigenen Hause nicht zu den Werbungskosten gehöre, erscheint uns aber keineswegs zwingend.

1. Obwohl nach § 7 als berufliches Einkommen der Gewinn, nicht die bloße Vergleichung der Einnahmen und Ausgaben angesehen wird, ist im § 18 das Verbot des Zinsabzuges nur für Landwirtschaft und Gewerbe getroffen. Daß die Nichterwähnung der Be-

wirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb angelegte eigene Vermögen des Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig. Diese Vorschrift bringt den Gedanken zum Ausdruck, daß der für die Besteuerung maßgebliche Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft und aus dem Gewerbebetrieb, abgesehen von der Verwertung der eigenen Arbeitskraft, im wesentlichen darauf beruht, daß der Betriebsinhaber eigenes Vermögen in den Betrieb einlegt. Die Nutzungen dieses dem Betriebe gewidmeten Vermögens zieht er im Betriebsgewinne. Dieser darf nicht dadurch geschmälert werden, daß eine künstliche Verrechnung zwischen dem Steuerpflichtigen als Privatmann und als Betriebsinhaber vorgenommen wird. Daraus folgt aber, daß nicht nur die Nutzung des in den Betrieb eingelegten Geldes, sondern auch die Nutzung von Sachen, selbst wenn sie nur zum Teil dem Betriebe dienen, eine Schmälderung des Gewinns durch Abzug der Zinsen oder des Wertes der Sachnutzung nicht herbeiführen dürfen. Dieser Grundsatz, der im § 18 Abs. 2 EinkStG. ausdrücklich, nur für land- und forstwirtschaftliche und gewerbliche Betriebe ausgesprochen ist, muß aber gleichermaßen für die Angehörigen der freien Berufe gelten. Denn bei ihnen ist nach § 7 Abs. 2 EinkStG. für die Ermittlung des Berufseinkommens ebenfalls der Gewinnbegriff maßgebend. Die Annahme eines Miet- oder Pachtverhältnisses zwischen dem Betriebsvermögen und dem Privatvermögen und der Abzug entsprechender Werbungskosten ist daher auch für sie i. S. des Einkommensteuerrechts nicht zulässig (vgl. Becker, Anm. 76 zu § 12 EinkStG., wo die in Einw. a. a. O. dargelegte Auffassung aufgegeben wird).

Diese Grundsätze gelten auch für die Berechnung der im Rahmen der W. v. 8. März 1926 in Betracht kommenden Abzüge und die sich daran knüpfende Frage, ob der Rechtsanwalt die Pauschale oder nur die tatsächlichen beruflichen Werbungskosten abziehen darf. Wortlaut und Zweck der erwähnten W. geben keinen Anhalt dafür, daß in diesen Fällen etwa ausnahmsweise ein Mietverhältnis zwischen dem Rechtsanwalt im Beruf und dem Rechtsanwalt als Privatmann angenommen werden könnte.

Hierzu mußte die Vorentscheidung wegen irrtümlicher Rechtsanwendung aufgehoben und die nichtspruchreife Sache an die Vorbehörde zurückverwiesen werden. Als berufliche Werbungskosten kommen entsprechend der dargelegten Rechtslage die auf das Grundstück, in dem sich die Büroräume befinden, entfallenden Werbungskosten anteilig in Betracht. Soweit es sich dabei um Aufwendungen handelt, die auf einzelne Räume gemacht wurden, sind sie vom beruflichen Einkommen insoweit abzuziehen, als sie die dem Berufe gewidmeten Räume betreffen. Im übrigen ist eine Verteilung der Werbungskosten entsprechend dem Verhältnis des Mietwerts der Büroräume zu demjenigen der übrigen Räume vorzunehmen. Da das FinV. offenbar nur eine Verteilung der auf dem Grundstück als Werbungskosten laufenden Steuern vorgenommen, der Beschwerdeführer aber noch weitere Werbungskosten geltend gemacht hat, wird unter Beachtung vorstehender Darlegungen, gegebenenfalls unter Anstellung weiterer Erhebungen noch zu prüfen sein, welcher Teil der gesamten Werbungskosten auf die beruflich genutzten Räume entfällt.

(RFG., VI. Sen., Ur. v. 30. Nov. 1927, VI A 648/27 S.)

*

ruzstätigkeit auf einem Versehen beruht, ergeben die Gesetzesmaterialien nicht.

2. Ich habe bisher angenommen, daß Gewerbetreibende und Landwirte, die die Verzinzung des Betriebsvermögens überhaupt nicht deklarieren, sich einer offenen Steuerhinterziehung schuldig machen, da die Verzinzung, wenn nicht als Einkommen aus Landwirtschaft und Gewerbe, so doch jedenfalls als Einkommen aus Kapitalvermögen angegeben werden muß. Die Bestimmung des § 18 sollte daher wohl weniger den Abzug überhaupt verbieten, sondern klarstellen, daß die Verzinzung Teil des Einkommens aus Landwirtschaft und Gewerbe sein soll, und nicht aus Kapitalvermögen. Dies ist erheblich für den Fall, daß Durchschnittssätze zugelassen sind, und sodann für die Gewerbesteuer nach dem Ertrage. Eine Parallele zu der hier behandelten Frage liegt also überhaupt nicht vor.

3. Der RFG. sagt, man dürfe nicht fingieren, daß der Rechtsanwalt einen Mietvertrag mit sich selbst abschließt. Fingiert der RFG. aber nicht selbst, daß der Rechtsanwalt, der ein Büro im eigenen Hause hat, „eigenes Vermögen in seinen Betrieb einlegt“?

4. Nachdem der § 7 als Einkommen aus beruflicher Tätigkeit den Gewinn bezeichnet hat, heißt es im § 12 Abs. 1 Satz 2:

„Bei Steuerpflichtigen, bei denen nach der Art des Betriebes das der Berufstätigkeit dienende Vermögen am Schluß der einzelnen Steuerabschnitte wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen pflegt, ist es zulässig, den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zugrunde zu legen.“

Diese Bestimmung trifft auch dann zu, wenn die Praxis im eigenen Hause geübt wird und Wertschwankungen des Grundstücks nicht vorliegen, jedenfalls nicht aktenkundig sind. Dadurch werden aber die Folgerungen des Senats, die sich aus der Anwendbarkeit der Vorschriften über gewerbliches und landwirtschaftliches Einkommen ergeben, hinfällig.

Rein ziffernmäßig wirkt sich die Entsch. folgendermaßen aus:
Angenommen, der gesamte Mietwert sei 2000 RM, der Miet-

5. § 11 Abs. 2 u. 4, § 12 EinkStG. Rechtsanwälte, die regelmäßige Abschlässe auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung i. S. § 11 Abs. 2 EinkStG. fertigen, können in ihrem Abschluß neben der bloßen Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben auch einen auf die laufenden fälligen Forderungen und Schulden sich erstreckenden Bestandsvergleich vornehmen.)

Der Beschw., ein Rechtsanwalt, hat in der Steuererklärung sein Einkommen aus selbständiger Berufstätigkeit mit 11666 RM angegeben. Er hat dieses Einkommen in der Weise ermittelt, daß er von dem Überschusse der tatsächlichen Einnahmen über die tatsächlichen Ausgaben den sich bei Gegenüberstellung der Außenstände und Schulden zu Beginn des Steuerabschnitts und der Außenstände und Schulden am Schluß des Steuerabschnitts ergebenden Mindervwert im Betrage von 22405 RM abgezogen hat. Das FinV. hat diesen Abzug nicht zugelassen und demgemäß das Einkommen aus selbständiger Berufstätigkeit auf 34071 RM festgesetzt. Einpruch und Berufung des Beschw., die sich gegen die Hinzurechnung dieses Betrags richteten, waren erfolglos. Der Vorsitzende des FinGer. hat in der Vorentscheidung festgestellt, der Beschw., der seine tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben fortlaufend buche und am Schluß des Steuerabschnitts eine Aufstellung aufsetze, mache regelmäßige Abschlässe i. S. des § 11 Abs. 2 EinkStG. Bei dieser Sachlage dürfte aber ein Vergleich der Außenstände und Schulden zu Beginn und Schluß des Steuerabschnitts nicht vorgenommen werden, da die Zulassung eines solchen Vergleichs die Ausnahmebestimmung des § 11 Abs. 2, die gerade die Besteuerung nur nach dem Überschusse der tatsächlichen Einnahmen über die tatsächlichen Ausgaben ermöglichen sollte, praktisch unwirksam machen würde.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Zwar ist mit dem FinGer. davon auszugehen, daß der Beschw. regelmäßige Abschlässe i. S. des § 11 Abs. 2 EinkStG. fertigt und daß daher als in dem Steuerabschnitte bezogene Einnahmen diejenigen Einnahmen gelten, die nach den für die Berufsgenossen des Beschw. maßgeblichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung spätestens in den Abschlässen auszuweisen sind oder ohne Verbot gegen diese Grundsätze in einem früheren Abschnitt ausgewiesen werden; entsprechendes gilt gem. § 11 Abs. 4 EinkStG. für die Ausgaben. Zur Begründung dieser Ansicht hat das FinGer. zutreffend auf die Ausführungen von Struz, ErlBuch zum EinkStG. 1925 Anm. 23 zu § 10 und Anm. 25 zu § 11 EinkStG. hingewiesen. Hiernach genügt zur Anerkennung eines Abschusses i. S. des § 11 Abs. 2 EinkStG., daß am Schluß des Wirtschaftsjahrs eine Aufstellung gemacht ist, die allein oder durch Vergleich mit derjenigen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs den wirtschaftlichen Erfolg des Steuerabschnitts geltenden Wirtschaftsjahrs erkennen läßt, und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind dann eingehalten, wenn die Buchführung nach einheitlichen, festen Grundsätzen eingerichtet ist, und wenn diese Grundsätze den in dem betreffenden Erwerbszweig üblichen entsprechen. Die weitere Folgerung des FinGer., daß die Verbuchung nur der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben unter Fortlassung derjenigen Beträge, über die dem Schuldner erst eine Kostenrechnung

wert der Büroräume 800 RM, während die gesamten Werbungskosten des Grundstücks 1200 RM betragen. Es können dann als berufliche Werbungskosten $\frac{12}{20}$ von 800 M = 480 M abgezogen werden. Entfallen auf die Büroräume besondere Unkosten, z. B. durch Neutapezieren, so können diese Unkosten voll abgezogen werden, während die restlichen anteilmäßig verteilt werden.

RA. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Zu 5. Die vorl. Entsch. ist von besonderem Interesse, weil sie auf Grund eines Bestandsvergleichs, d. h. unter Gegenüberstellung von Forderungen und Schulden zu berechnen, ähnlich also wie es z. B. die Kaufleute tun und wie es z. B. auch überwiegend bei den Patentanwälten geschieht. Nach §§ 7, 12 Abs. 1 Satz 2 EinkStG. ist dies sogar die „normale“ Gewinnfeststellung, freilich machen die RA. in der Regel von § 12 Abs. 1 Satz 2 Gebrauch, nach welchem bei „nicht wesentlich veränderten Beständen“ von der Bestandsvergleichung abgesehen, und lediglich der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben als Gewinn angesehen werden kann (vgl. auch Steuerrecht der RA. u. Not. S. 11 Sp. 2 unter d). Der Unterschied beider Berechnungen kann, wie die Entscheidungsgründe ergeben, sehr erheblich sein.

Wir nehmen folgendes Beispiel:

1. Januar 1926	Außenstände	10000 M	Schulden	2000 M
Jahr 1926	Eingänge	30000 M	Ausgaben	14000 M
1. Januar 1927	Außenstände	20000 M	Schulden	1000 M
Jahr 1927	Eingänge	40000 M	Ausgaben	16000 M
1. Januar 1928	Außenstände	10000 M	Schulden	3000 M

Wird der Einnahmehüberschuß als Gewinn versteuert, so ergibt sich für 1926 16000 M für 1927 24000 M Einkommen unter Berücksichtigung der Bestandsvergleichung aber: für 1926 27000 M für 1927 12000 M Einkommen

Letztere Gewinnermittlung ist wirtschaftlich jedenfalls die zutreffendere. Der Kollege war 1926 besser beschäftigt als 1927, im letzten Jahr

zugestellt worden ist, der in Anwaltskreisen üblichen Art der Verbuchung entspricht, begegnet in der Beschränkung auf laufende Einnahmen und Ausgaben keinen rechtlichen Bedenken. Daneben muß aber auch eine Buchführung, die bereits die liquidierten Kosten vor Eingang der Zahlung als Einnahmen und die fälligen laufenden Schulden vor ihrer Entrichtung als Ausgaben verbucht, als in Anwaltskreisen üblich und ordnungsmäßig angesehen und demgemäß die Berücksichtigung dieser Beträge als Einnahmen und Ausgaben gem. § 11 Abs. 2 Halbsatz 2 i. Verb. m. § 11 Abs. 4 EinkStG. bei der Feststellung des steuerlichen Jahresergebnisses zugelassen werden. Nach den Angaben des Beschw. wird zwar eine laufende Verbuchung dieser noch nicht tatsächlich eingegangenen bzw. verausgabten Beträge nicht vorgenommen; vielmehr stellt der Beschw. am Schlusse eines jeden einzelnen Steuerabschnitts diejenigen Forderungen, über die eine Kostenrechnung ausgestellt ist, und die fällig und klagbar sind, auf Grund seiner Handakten fest, ebenso die fälligen Berufsschulden; er nimmt also bez. der laufenden fälligen Forderungen und Schulden einen Bestandsvergleich vor. Auch dieses Verfahren muß als den in Anwaltskreisen üblichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die wie bei Kaufleuten so auch bei den freien Berufen vielfach keine strenge Regel aufstellen, sondern die Wahl zwischen mehreren Möglichkeiten lassen, entsprechend angesehen werden. Dabei ist freilich zu betonen, daß an der unter mehreren zulässigen Arten der Buchführung einmal gewählten Art auch fernerhin festgehalten werden muß, da sonst der Grundsatz der Kontinuität verletzt würde, der überall da zu beachten ist, wo überhaupt von ordnungsmäßiger Buchführung gesprochen werden kann.

Der Einwand des FinVer., daß bei Zulassung eines auf Forderungen und Schulden sich erstreckenden Bestandsvergleichs in den Fällen des § 11 Abs. 2 EinkStG. dieser Vorschrift ihre praktische Bedeutung genommen würde, ist nicht stichhaltig. Diese Bestimmung ermöglicht nach wie vor gerade den Angehörigen der freien Berufe, ihren Gewinn insoweit, als es sich um ihre Berufseinnahmen und um die regelmäßig wiederkehrenden Berufsausgaben handelt (also z. B. nicht bei den Ausgaben eines Arztes für eine kostspielige Röntgeneinrichtung), nur unter Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln (vgl. Becker, EinkStComm., Anm. 12 zu § 12); sie kann aber darüber hinaus nicht die Bedeutung haben, ihnen im Rahmen ordnungsmäßiger Buchführung eine andere Art der Gewinnermittlung zu verbieten, sofern diese im Übrigen den Vorschriften des § 12 EinkStG. entspricht.

Hiernach mußte die Vorentscheidung aufgehoben und die nicht-sprachliche Sache an die Vorbehörde zurückverwiesen werden. Diese wird insbes. nachzuprüfen haben, ob sich unter den vom Beschw. für den Beginn des Jahres 1925 angegebenen Forderungen nicht solche befinden, die bereits damals wertlos waren und daher bei dem Vergleich nicht berücksichtigt werden dürfen.

(RFG., VI. Sen., Ur. v. 7. Dez. 1927, VI A 292/27.)

*

6. §§ 11 Abs. 1, 58 EinkStG. Gleichzeitige Bewilligung von Tantiemen für mehrere zurückliegende Jahre rechtfertigt nicht die Anwendung des § 58 EinkStG. †)

Der Beschw. ist Direktor einer AktG. und hat auf Grund einer Generalversammlung v. 15. Mai 1925 als Tantieme 60 Stück Aktien erhalten. Der Wert dieser Aktien ist dem Einkommen des Jahres 1925 zugerechnet. Streitig ist nur noch, ob auf diese

war die Praxis zurückgegangen, er hat von den „guten Sachen der Vorjahre gelebt“. Um so folgerichtiger wäre es also gewesen, wenn er 1926 mehr Steuern gezahlt hätte als 1927.

Hierum hat es sich aber im vorl. Rechtsstreit nicht gehandelt; das FinVer. hatte vielmehr das Recht auf Gewinnberechnung unter Berücksichtigung der Höhe der Bestände zu Beginn und Ende des Steuerabschnitts deshalb versagt, weil der Steuerpl. in seiner Buchführung lediglich die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben aufgezeichnet, nicht die einzelnen Forderungen und Schulden bei Fälligkeit gebucht, also „zum Soll gestellt“, die Bestände vielmehr erst am Anfang und Ende des Steuerabschnitts auf Grund seiner Handakten ermittelt (kaufmännisch gesprochen, „auf Grund einer Inventur festgestellt“) hat. Der RFG. hält dies Verfahren für ausreichend und zulässig. — Natürlich darf man nicht je nach Belieben, b. h. je nachdem es für die Höhe der Steuer am vorteilhaftesten ist, bald die eine, bald die andere Methode wählen, vielmehr verlangt der RFG. mit Recht auch für die freien Berufe die „Kontinuität“.

R. A. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Zu 6. Man kann nicht gerade sagen, daß die Begründung überzeugend wirkt. Wichtig ist zwar, daß an und für sich, d. h. ohne Berücksichtigung des § 58, in dem vom RFG. konstruierten Falle der Angestellte das Gehalt für 1³/₄ Jahr zu versteuern hat, und zwar nach § 11 Abs. 1, weil es erst 1926 fällig geworden ist (s. auch Strub, § 11 Anm. 38). Man sollte aber doch auch hier meinen,

Einnahme die Ermäßigungsvorschrift des § 58 EinkStG. anwendbar ist.

Die Vorinstanz hat es dahingestellt sein lassen, ob die Aktien lediglich für die Tätigkeit i. J. 1924 gewährt sind oder zugleich die Nachzahlung einer Vergütung für die Tätigkeit in den Vorjahren zur Abfindung der in dieser Beziehung seitens des Beschw. geltend gemachten Ansprüche darstellen. Sie hält die Anwendung des § 58 auch in letzterem Falle für nicht gerechtfertigt. Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

§ 58 sieht unter anderem eine Ermäßigung für Einkünfte vor, die die Entlohnung für eine sich über mehrere Jahre sich erstreckende Tätigkeit darstellen. Die EinkSt. soll zunächst unter Nichtberücksichtigung dieser Einkünfte und sodann der so berechneten Steuer als weitere Steuer ein besonders berechneter Prozentsatz dieser Einkünfte zugerechnet werden.

§ 58 spricht von besonders gearteten Einkünften. Er enthält keineswegs eine Ermäßigung für den Fall, daß die Vergütungen für die Tätigkeiten in mehreren Jahren in einem Steuerabschnitt einkommensteuerpflichtig werden. Würde ein Angestellter das Jahresgehalt für seine Dienste v. 1. April 1925 bis 31. März 1926 am Ende seiner Beschäftigung und in einer anderen Anstellung das Gehalt für die Zeit v. 1. April bis 31. Dez. 1926 ebenfalls noch i. J. 1926 beziehen, so wäre § 58 EinkStG. nicht anwendbar, obwohl die i. J. 1926 bezogenen Einkünfte der Tätigkeit von 1³/₄ Jahren entsprechen. Es folgt dies aus den Worten „Entlohnung für eine ... Tätigkeit“. Es ergibt sich dies auch aus der Art der Ermäßigung. Wollte das Gesetz dem Gedanken Raum geben, daß es unbillig sei, wenn jemand das Einkommen für Arbeitsleistungen in einem längeren Zeitraum als einem Jahr als Einkommen eines Jahres versteuern müßte, so hätte es nicht für das ganze dazu gehörige Einkommen, sondern nur für einen Teil, der auf die im Jahr überschreitende Tätigkeit entfiel, die Ermäßigung zugestanden. Indem das Gesetz die Ermäßigung in der oben dargestellten Art gewährt, läßt es erkennen, daß es die Ermäßigung nur einem besonders gearteten Falle zugestehen wollte, dem Falle der einheitlichen Vergütung einer mehrjährigen Tätigkeit. Wie die Begründung zu dem Gesetzesentwurf ergibt, ist hauptsächlich an Künstler und Schriftsteller gedacht, die an einem großen Werk mehrere Jahre gearbeitet haben und das Honorar in einer Summe erhalten. Man wird danach als Grundgedanken der in Frage stehenden Ermäßigungsvorschrift ansehen können, daß einheitliche Gewinne aus einer sich über mehrere Jahre erstreckenden Tätigkeit im gewissen Sinne nicht allein als Erträge der in der Arbeitskraft des Steuerpl. liegenden Einkommensquelle anzusehen sind, sondern zu einem mehr oder minder großen Teil als Folge besonderer nicht wiederkehrender Umstände, so daß sie eine gewisse Ähnlichkeit mit den der EinkSt. nicht unterliegenden einmaligen Vermögensansfällen (vgl. § 6 Abs. 3 EinkStG.) haben. Es kann dahingestellt bleiben, ob unter Umständen die einem Angestellten nach mehrjähriger Tätigkeit zugestandene besondere Vergütung als Entlohnung für eine einheitliche mehrjährige Tätigkeit anzusehen ist. Jedenfalls genügt es zur Anwendung des § 58 nicht, wenn sich eine gewährte Vergütung als Zusammenfassung mehrerer Jahresvergütungen darstellt. Das letztere liegt aber günstigstenfalls hier vor.

(RFG., Ur. v. 26. Okt. 1927, VI A 435/27.)

daß es sich um Einkünfte handelt, welche die Entlohnung für eine sich auf mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit darstellen. Wichtig ist ferner, daß man bei Schaffung des § 58 hauptsächlich an Künstler und Schriftsteller gedacht hat. Allein, wenn der RFG. in das Gesetz den Gedanken hineininterpretiert, es müsse sich um Erträge handeln, die nicht allein als Erträge der Arbeitskraft anzusehen seien, sondern mehr oder minder als Folge besonderer nicht wiederkehrender Umstände, so übersieht er, daß das gerade bei Schriftstellern nicht der Fall ist. Es ist nicht Ausnahme, sondern — besonders bei Musikanerwerken — sogar die Regel, daß ihre Herstellung einen größeren Zeitraum erfordert, nach Horaz sogar neun Jahre. Unklar ist mir geblieben, weshalb der RFG. Gewicht darauf legt, daß es sich um Entlohnung für eine Tätigkeit handeln müsse. Vielleicht meint er, es müsse sich um eine, von der sonstigen Arbeit gänzlich getrennte Tätigkeit handeln, wie bei G. Th. A. Hoffmann (tags auf das Gericht mit Akten, abends auf den Helicon). Allein dann hätte Lessing, als er seine Einzelkritiken in der Hamburgischen Dramaturgie vereinigte, sich auf § 58 nicht berufen können.

Übrigens ist die Entsch. als solche wahrscheinlich richtig. Die Tantieme ist anscheinend zur Abfindung der für die Vorjahre geltend gemachten Ansprüche bewilligt. Der Beschw. hatte also Tantiemenansprüche, die mit jeder Jahresgeneralversammlung zwar fällig wurden, aber nicht befriedigt sind. Nach § 11 entscheidet aber nur die Fälligkeit. Es könnte also eine Nachveranlagung stattfinden, sofern die Voraussetzungen des § 212 Abs. 2 RMWGD. vorliegen.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

× 7. §§ 12, 19 EinkStG.; §§ 137, 138 ABgD. Bewertung einer Pfandbrieffschuld beim Bestandsvergleich eines Landwirts. 7)

Wegen des Tatbestandes wird auf die Entsch. des erk. Sen. v. 16. Febr. 1927, VI A 547/26 (RZS. 20, 244), verwiesen. Der Senat hat in dieser Entsch. ausgesprochen, daß die bar erlangten 6780,80 RM als Einnahme zu behandeln sind und der Wert der Pfandbrieffschuld für den Schluß des Steuerabschnitts festzustellen und als negative Größe beim Bestandsvergleiche zu behandeln ist.

Streitig ist die Bewertung der Pfandbrieffschuld. Die Vorinstanz hat ihren Wert auf 7425 RM festgestellt in der Erwägung, daß der Steuerpfl. die Schuld durch Hingabe von Pfandbriefen zum Kennbetrage zuzüglich 10% tilgen konnte und die Pfandbriefe am Schluß des Steuerabschnitts einen Kurs von 67,50% hatten.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Es ist zutreffend, daß bei Ermittlung des gemeinen Wertes der Pfandbrieffschuld am Schluß des Steuerabschnitts zu berücksichtigen ist, daß der Schuldner das Darlehen durch Hingabe von 11 000 RM in Pfandbriefen zum Nennwert tilgen konnte. Seine Belastung ist nicht höher zu veranschlagen als die Aufwendungen, die zum Erwerbe der zur Tilgung erforderlichen Pfandbriefe am Stichtag hätten gemacht werden müssen. Es ist anzunehmen, daß die sämtlichen Pfandbriefe am Stichtag zum Tageskurs zu beschaffen waren, da es sich nicht um einen so großen Posten handelte, daß die Nachfrage den Kurs beeinflusst hätte. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Steuerpfl. berechtigt war, die Pfandbrieffschuld jederzeit durch Hingabe von Pfandbriefen zu tilgen oder ob er Kündigungsfristen innehalten mußte. Denn wenn es auch möglich war, daß die Pfandbriefe an dem Tage, an dem die Schuld frühestens hätte getilgt werden können, einen höheren Kurs haben würden, so kann für die Bewertung doch immer nur von den Verhältnissen am Bewertungsstichtag ausgegangen werden. Nach § 137 Abs. 1 ABgD. ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist (siehe hierzu die Ausführungen des nächsten Absatzes), der gemeine Wert zugrunde zu legen. Dies gilt auch von der Bewertung von Schulden.

Nach § 138 wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt bei dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei Bewertung von Schulden ist, soweit die Vorschrift des § 143 Abs. 1 ABgD., wie hier, unanwendbar ist, entsprechend davon auszugehen, für welchen Betrag die Schuld im gewöhnlichen Verkehr übernommen würde. Es kann kaum zweifelhaft sein, daß bei Übernahme einer durch Hingabe von Pfandbriefen tilgbaren Schuld im gewöhnlichen Geschäftsverkehr der augenblickliche Kurs der Pfandbriefe zugrunde gelegt würde. Die Vorinstanz konnte das Ergebnis ihrer Berechnung der Versteuerung um so mehr zugrunde legen, als ein einwandfreier Sachverständiger zu demselben Ergebnis gelangt war. Unerheblich ist auch, ob der Schuldner die Schuld tilgen konnte und wollte. Es handelt sich dabei um persönliche Verhältnisse, die nach § 138 Abs. 1 a. E. ABgD. nicht zu berücksichtigen sind.

In der Rechtsbeschwerde ist ausgeführt, es sei § 19 Abs. 1 Satz 2 EinkStG. entsprechend anzuwenden, wonach bei Ermittlung des gemeinen Wertes von Gegenständen, die nicht zum Verkaufe bestimmt sind, nicht der bei der Veräußerung jedes Gegenstandes im einzelnen erzielbare Preis zu ermitteln, vielmehr davon auszugehen ist, daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient. Es kann dahingestellt bleiben, ob eine Anwendung dieser Vorschrift auf Schulden, die von jedermann erfüllt werden

können, gerechtfertigt ist. Denn sie würde nicht, wie die Rechtsbeschwerde annimmt, zu einer Höherbewertung, sondern nur zu einer Niedrigerbewertung von Schulden führen können. Dem § 19 Abs. 1 Satz 2 liegt der Gedanke zugrunde, daß bei der EinkSt. die Gegenstände des Betriebsvermögens als Teile der wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens zu bewerten sind. Z. B. soll eine vor kurzem angekaufte Maschine nicht mit dem meist erheblich unter dem Anschaffungspreis anzunehmenden, bei der Veräußerung im einzelnen erzielbaren Preis angelegt werden, was zur Folge hätte, daß jede Anschaffung alsbald zu einem beträchtlichen Buchverlust führen würde; vielmehr soll der Betrag maßgebend sein, der bei Veräußerung des ganzen Unternehmens, genaue Kalkulation vorausgesetzt, von dem Gesamtpreis auf die Maschine zu rechnen wäre. Dieser Betrag stimmt im Falle der Nützlichkeit des Gegenstandes für den Betrieb und genügender Rentierlichkeit des Betriebs, d. h. in der Regel mit den Wiederbeschaffungskosten (vermindert um einen der bisherigen Abnutzung entsprechenden Betrag) überein (vgl. RZS. 20, 87). Er ist meist unerheblich höher als der Einzelverkaufspreis, selbst im ungünstigsten Falle nicht niedriger. Allgemein ist der im § 19 Abs. 1 Satz 2 gemeinte Wert (Teilwert) zu bestimmen als der Betrag, der von dem Gesamtwert einer wirtschaftlichen Einheit auf den Gegenstand zu rechnen ist. Man kann ihn regelmäßig dadurch ermitteln, daß man schätzt, wieviel die wirtschaftliche Einheit weniger wert wäre, wenn der Gegenstand nicht vorhanden wäre. Ausnahmsweise ist der so ermittelte Betrag zu ermäßigen, wenn die Summe der danach ermittelten Werte der Teile eines Unternehmens den Gesamtwert des Unternehmens übersteigt (Fall der Unrentierlichkeit des Unternehmens). Hierbei ist zunächst nur an Aktivegegenstände gedacht, und es kann zweifelhaft sein, ob man auch von einer wirtschaftlichen Einheit, bestehend aus Aktiven und Passiven, sprechen kann. Nur dann kann eine besondere Bewertung von Schulden mit Rücksicht auf ihre Zugehörigkeit zu einer größeren Einheit in Frage kommen. Der Gedanke ist nicht ohne weiteres abzuweisen. Z. B. erscheint es naheliegend, eine Schuld auf Lieferung von Getreide verschieden zu bewerten, je nachdem sie zu einem Güterbetrieb, einem Großhandels- oder einem Kleinhandelsunternehmen gehört. Jedemfalls ist dann der Teilwert der Schuld als derjenige Betrag zu bestimmen, um den die wirtschaftliche Einheit mehr wert wäre, wenn die Schuld nicht vorhanden wäre. Das ist aber niemals mehr als der Wert, der der Schuld an und für sich betrachtet beizumessen wäre. Der Betrag kann nur niedriger sein, und zwar zum Teil deshalb, weil der Betrieb bisweilen bessere Erfüllungsmöglichkeiten, zum Teil deshalb, weil er bisweilen bessere Kreditausnutzungsmöglichkeiten hat. Es ist bekannt, daß z. B. Grundstücke im allgemeinen zu günstigeren Preisen zu verkaufen sind, wenn sie mit Hypotheken, insbes. mit langfristigen, belastet sind. Dagegen kann eine Schuld niemals wegen ihrer Zugehörigkeit zu einem Unternehmen objektiv brückender sein als ohne diese Zugehörigkeit.

Endlich führt auch das Verlangen der Bewertung nach § 19 Abs. 2 EinkStG. nicht zu einem Erfolge der Rechtsbeschwerde. Nach § 19 Abs. 2 kann der Steuerpfl. an Stelle des gemeinen Wertes eines Gegenstandes seinen Anschaffungs- oder Herstellungspreis einsetzen. Auch bei dieser Vorschrift ist zunächst nur an Aktiva gedacht. Es sei zugegeben, daß sie auch auf Schulden entsprechend anwendbar ist. Was aber als Anschaffungspreis einer Schuld anzusetzen ist, muß aus dem Zwecke der Vorschrift geschlossen werden. Wenn der Steuerpfl. berechtigt ist, für einen Gegenstand den Anschaffungspreis anzusetzen, so soll damit erreicht werden, daß der Steuerpfl. nicht genötigt ist, unrealisierte Gewinne zu versteuern,

Gelegenheit, hier zum erstenmal grundsätzlich die Frage der Bewertung von Schulden, insbes. auch innerhalb eines Geschäftsbetriebes, zu behandeln.

III. Über die allgemeine Bewertung von Schulden stellt der RZS. die nachstehenden Sätze auf:

1. Wenn ein Darlehen durch Hingabe von Pfandbriefen mit bestimmtem Nennwert getilgt werden kann, so ist die Schuld nicht höher zu bewerten als die Aufwendungen, die zum Erwerbe der zur Tilgung erforderlichen Pfandbriefe am Stichtage hätten gemacht werden müssen.

2. Auf die einzuhaltende Kündigungsfrist kommt es nicht an, sondern es ist von den Verhältnissen am Bewertungsstichtage auszugehen (nähere Begründung vgl. oben im Ur.).

IV. Der RZS. lehnt grundsätzlich nicht ab, auch bei der Bewertung von Schulden die besonderen Vorschriften des EinkStG. über die Bewertung zum Wert der Betriebe gemessener Gegenstände anzuwenden. Hierzu entwickelt er ausführlich zwei Sätze:

1. Der Wert einer Schuld im Zusammenhange des Unternehmens kann niemals größer, sondern nur gegebenenfalls geringer sein als der Wert, der der Schuld, an und für sich betrachtet, beizumessen ist (Begründung vgl. oben im Ur.).

2. Wenn bei einer Schuld der Anschaffungswert an Stelle des gemeinen Wertes eingesetzt wird, so ist als Anschaffungswert anzusetzen der Betrag, den der Steuerpflichtige bei Eingehung der Schuld erhalten hat.

Zu 7. I. In der in der F.W. nicht mitgeteilten früheren Entsch. (RZS. 20, 244) war die Frage zu entscheiden gewesen, ob ein buchführender Landwirt bei Aufnahme eines Pfandbriefdarlehens für Betriebszwecke von seinem Einkommen den Verlust abziehen kann, der ihm dadurch entstanden ist, daß er die Rückgabe des Darlehens in Pfandbriefen zum Nennwert plus 10% schuldet, dagegen bei Verkauf der Pfandbriefe weniger erlöst hat. Der RZS. hat diese Frage so formuliert, ob bei einem nach § 12 EinkStG. steuerpflichtigen Betriebe bereits die Beschaffung des zum Betriebe nötigen Geldes bei Ermittlung des Gewinns zu berücksichtigen sei, oder ob die Geldbeschaffung als Privatsache und erst die Geldverwendung als zum Betriebe gehörig zu behandeln sei. Der RZS. hat im ersteren Sinne entschieden und den Abzug des Unterschiedsbetrages zugelassen. Es mußte danach der bar erlöste Betrag als Einnahme behandelt werden, dagegen war der Wert der Pfandbrieffschuld mit Rücksicht auf die Verzinsungs- und Rückzahlungsbedingungen für den Schluß des Steuerabschnitts festzustellen und als negative Größe beim Bestandsvergleiche zu behandeln. Da diese Bewertung der Pfandbrieffschuld im einzelnen nicht festgestellt werden konnte, wurde die Sache zurückverwiesen.

II. In der oben wiedergegebenen Entsch. ist nun der RZS. das zweitemal mit dem gleichen Fall befaßt, und zwar handelt es sich jetzt um die Frage, in welcher Weise die bestehende Pfandbrieffschuld bei dem Landwirt am Schluß des Steuerabschnitts zu bewerten ist. Dies bietet dem RZS.

bei wörtlicher Auslegung, daß er auch von der Berücksichtigung unrealisierter Verluste absehen kann. Zum Anschaffungspreise gehören deshalb alle zum Erwerb des Gegenstandes gemachten Aufwendungen, also nicht nur der reine Kaufpreis, sondern auch z. B. beim Erwerb eines Grundstücks die vom Käufer gezahlte Grunderwerbsteuer. In keiner Weise maßgebend ist der gemeine oder ein irgendwie anders zu bestimmender Wert, der dem Gegenstand im Zeitpunkt der Anschaffung beizumessen wäre; nur wenn kein Anschaffungspreis gegeben ist, kommt eine Wertung zur Zeit der Erwerbes in Frage (§ 19 Abs. 2 Satz 2). Mag der Käufer billig oder teuer gekauft haben, der Anschaffungspreis i. S. § 19 Abs. 2 ist stets nur der tatsächlich aufgewendete Betrag. Hat jemand zu teuer gekauft, so ergibt sich ein Betriebsverlust nur, soweit der Wert am nächsten Abschlußtage nicht höher ist und wenn der Steuerpflicht. den Gegenstand nach dem gemeinen Werte bewertet. Entsprechend muß man als Anschaffungspreis einer Verbindlichkeit denjenigen Betrag ansehen, den jemand beim Eingehen der Verbindlichkeit nach Abzug aller ihn treffenden Unkosten erhält. Wie die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Eingehens zu bewerten wäre, muß außer Betracht bleiben; Bewertung nach dem Zeitpunkt der Entstehung kommt auch hier nach § 19 Abs. 2 Satz 2 nur in Frage, wenn ein Anschaffungspreis nicht gegeben ist. Ist das Geschäft zu ungünstigen Bedingungen abgeschlossen, so ergibt sich ein Betriebsverlust wie beim Ankauf nur, soweit die Verbindlichkeit am Ende des Wirtschaftsjahrs noch ebenso ungünstig zu bewerten ist und wenn der Steuerpflicht. ihren gemeinen Wert einsetzt. Der Anschaffungspreis für die Pfandbriefschuld ist hiernach gleich dem Betrage, den der Steuerpflicht. bei Aufnahme des Darlehens bar erhalten hat. Dieser Betrag ist unstreitig niedriger als der von der Vorinstanz mit Recht angenommene gemeine Wert der Schuld. Der Beschw. ist daher durch Einsetzung des letzteren nicht beschwert und die Rechtsbeschwerde unbegründet.

Es sei noch bemerkt, daß beim Abschluß der nächsten Jahre § 20 EinkStG. entsprechend anzuwenden ist. Soweit die Schuld nicht amortisiert ist, ist stets der Wert des Vorjahres anzusetzen, nur falls der gemeine Wert der Schuld höher anzunehmen ist, kann der höhere Wert angesetzt werden.

(RfH., VI. Sen., Urt. v. 30. Nov. 1927, VI A 759/27 S.)

*

S. § 13 EinkStG.; § 344 HGB.

a) Zur Bedeutung des § 344 HGB. und zur Frage, wann ein aus Mitteln des Betriebs an eine Firma gegebenes Darlehn nicht als Förderung des Betriebs, sondern als Entnahme behandelt werden darf.

b) Zur Behandlung von Tantiemen, die ein Geschäftsinhaber seinen Söhnen aussetzt. f)

Der Beschw. ist buchführender Kaufmann. Streitig sind zwei Punkte. Der Beschw., der eine Butterhandlung betreibt, hat in seiner Bilanz eine Forderung gegen eine Tuchfirma als wertlos aufgeführt. Das FinGer. hat ihren Betrag dem Bilanzgewinne zugerechnet, weil diese Forderung nicht zum Betriebsvermögen gehöre und deshalb ihr Wertloswerden den Geschäftsgewinn nicht mindern dürfe. Hiergegen richtet sich die Rechtsbeschwerde des StPfl. Das FinL. hatte dem Bilanzgewinne ferner einen Teil der an die im Geschäft tätigen Söhne des StPfl. gezahlten Tantiemen zugerechnet. Das FinGer. hat diese Zurechnung für ungerechtfertigt erklärt. Hiergegen richtet sich die Anschlußbeschwerde des FinL.

Was zunächst die Rechtsbeschwerde des StPfl. betrifft, so kommt es darauf an, ob die Forderung gegen die Tuchfirma zum gewerblichen Vermögen gehört. Ist dies der Fall, so mindert ihr Wertloswerden den Geschäftsgewinn. Lag aber keine Geschäftsförderung vor, so bedeutete ihre Einwertung einen nicht das Ein-

Zu 8. Der recht wichtigen Entsch. ist im Ergebnis beizupflichten.

1. Die einleitenden Ausführungen zu § 344 HGB. sind freilich nicht ganz überzeugend. Die Zugehörigkeit einer Forderung zum gewerblichen Vermögen wird durch die Vermutung des § 344 gewiß nicht unumstößlich festgestellt. Das hängt nicht damit zusammen, daß das Steuerrecht vielfach, nicht immer aus zwingendem Grunde, seine Begriffe von denjenigen des Privatrechts unterscheidet. Vermutungen sind — zivilrechtlich und steuerrechtlich — lediglich Beweiserleichterungen, und zwar nicht nur, wie der RfH. hervorhebt, zugunsten des Vertragsgegners des Kaufmanns, sondern auch zugunsten des Kaufmanns selbst. Die Vermutung bedingt eine Umkehrung der Beweislast; der Gegenbeweis steht jedem daran Interessierten, hier dem FinL., offen.

Diesen Gegenbeweis hat der RfH. vorliegend mit Recht als nicht geführt angesehen.

a) Daß die buchmäßige Behandlung der Forderung an sich nicht als Hindernis des Gegenbeweises angesehen worden ist, darf nicht beanstandet werden. Buchungen sind nicht minder widerlegbar als Rechtsvermutungen; so wenig man die Beweiskraft der Bucheinträge gering schätzen darf, so wenig sind sie, da durch das Er-messen des StPfl. bestimmt, als unwiderlegbare Tatsachen hinzu-

kommen mindernden Vermögensverlust. Es handelt sich um ein Darlehen, das unstreitig buchmäßig von vornherein als von der Firma gegeben behandelt ist. In der Rechtsbeschwerde wird darauf hingewiesen, daß die handelsrechtliche Vermutung des § 344 HGB., die von einem Kaufmann abgeschlossenen Geschäfte gehörten zu seinem Gewerbebetriebe, nach RfH. 12, 142 auch steuerrechtlich bedeutsam sei. Die genannte Entsch. sagt lediglich, daß die Vermutung des § 344 HGB. steuerrechtlich bedeutsam sei. Sie sagt aber nicht, daß Geschäfte, die nach § 344 als zum Betriebe gehörig gelten, unter allen Umständen auch i. S. des Steuerrechts als zum Betriebe gehörig zu gelten haben. § 344 HGB. führt insbes. dazu, daß Rechtsgeschäfte trotz Vorliegens von Umständen, die ihre Nichtzugehörigkeit zum Gewerbebetriebe begründen, als zum Betriebe des Kaufmanns gehörig zu gelten haben, wenn diese Umstände den Vertragsgegnern nicht bekannt waren. Die mit einem Kaufmann Rechtsgeschäfte abschließenden sollen sich darauf verlassen können, daß diese Rechtsgeschäfte nach den Vorschriften des HGB. zu beurteilen sind, sofern sie nicht wußten, daß es sich um Privatgeschäfte handelte. Für das Steuerrecht kann es jedoch lediglich darauf ankommen, ob die Rechtsgeschäfte tatsächlich zum Gewerbebetriebe gehören, nicht darauf, ob sie im Verhältnis zu den Geschäftsgegnern als zum Gewerbebetriebe gehörig gelten. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn das FinGer. nicht erwogen hat, ob das fragliche Darlehensgeschäft nach § 344 HGB. als zum Gewerbebetriebe gehörig zu gelten hat.

Dagegen kann eher in Frage kommen, ob das Darlehen nicht deshalb als zum Betriebe gehörig anzusehen ist, weil es von vornherein buchmäßig so behandelt ist. Der Sen. ist jedoch der Ansicht, daß die buchmäßige Behandlung nicht unter allen Umständen entscheidend ist. Es ist einerseits bei einer Betätigung in dem Handelszweige des Kaufmanns stets ein zum Betriebe gehöriges Geschäft anzunehmen, auch wenn es nicht als solches gebucht wird, andererseits ist es nicht zuzulassen, daß ein Kaufmann zu erwartende Vermögensverluste, denen er sich aus Privatrückichten aussetzen will, dadurch bei der Einkommensteuer abzugsfähig macht, daß er die betreffenden Geschäfte als Betriebsvorgänge bucht. Dagegen gibt es allerdings Fälle, in denen der Kaufmann die Wahl hat, ob er ein bestimmtes Geschäft als Betriebsinhaber oder als Privatperson abschließen will, und dann ist die buchmäßige Behandlung von Bedeutung.

Die Vorinstanz begründet nun die Nichtzurechnung des Darlehens zum Betriebsvermögen trotz entsprechender Buchung folgendermaßen. Eine vorübergehende Anlage von Geschäftsgeld für einige Monate mit Rücksicht darauf, daß der StPfl. im Sommer weniger Betriebskapital benötigte, könne nicht angenommen werden. Er habe von Anfang an nicht damit rechnen können, die Gelder nach einigen Monaten wieder herauszuziehen. Die Darlehensnehmerin hätte im Herbst 1924 einen Vergleich über Ermäßigung ihrer Schulden mit ihren Gläubigern abgeschlossen. Im Febr. 1925 hätten die Einnahmen der Darlehensnehmerin nicht die zu zahlenden Löhne und Gehälter gedeckt. Es müsse eine wenigstens entfernte geschäftliche Zusammenhang der Firma, die den Kredit erhalten, mit der, die den Kredit gewährt, vorliegen.

Die Ausführungen reichen nicht aus, die Nichtzugehörigkeit des Darlehensgeschäfts zum Gewerbebetriebe des Beschw. zu begründen. Die Vorinstanz verkennt, daß der Kaufmann nicht verpflichtet ist, sich auf seinen Geschäftszweig zu beschränken. Es muß ihm überlassen bleiben, sich auch in anderer Weise geschäftlich zu betätigen. Dies trifft insbes. auf die Gewährung von Darlehen an andere Handelsfirmen zu. Ein Kaufmann, der Kredit in Anspruch nehmen will, wird ihn regelmäßig am besten von Standesgenossen erhalten, die ihn persönlich kennen; denn diese sind in

nehmen. Eine wirtschaftsfreundliche Anspr. setzt voraus, daß die Bedeutung der Buchungen nicht überspannt wird.

b) Andererseits ist aber das kaufmännische Selbstbestimmungsrecht vom RfH. zutreffend in den Vordergrund gerückt worden. Das FinL. ist weder berufen noch fähig, Grundsätze darüber aufzustellen, ob eine in einem kaufmännischen Betriebe getroffene Maßnahme, wie eine Darlehensgewährung, wirtschaftlich zweckmäßig und daher kaufmännisch gerechtfertigt ist oder nicht; hierüber werden unter Umständen auch Kaufleute verschiedener Meinung sein. Die Grenze dieser wirtschaftlichen Freiheit wird lediglich durch den — selbstverständlich mit größter Zurückhaltung anzuwendenden — § 5 ABgd. gezogen.

2. Die hinsichtlich der Tantieme ergangene Entsch. trifft gleichfalls das Richtige. Das FinGer. hat hier, was durch den bedauerlichen Regelverzicht auf mündliche Verhandlung erklärt wird, den Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt. Ob die Tantieme auf Grund einer Verpflichtung oder freiwillig gezahlt wird, ist steuerrechtlich von Bedeutung, da nur eine geschuldete Tantieme als Verbindlichkeit den Gewinn des Jahres mindert, für das sie gezahlt wird, während eine freiwillig gezahlte Tantieme lediglich den Gewinn desjenigen Jahres berühren kann, in dem sie gezahlt wird.

KL. Dr. W r e z z i n s k i, Berlin.

der Lage, seine Kreditwürdigkeit auf Grund der persönlichen Bekanntheit und der Einsicht in die Geschäftsbücher zutreffender zu beurteilen als Banken und Privatpersonen. Es ist deshalb etwas Natürliches und wirtschaftlich Wünschenswertes, wenn Kaufleute einander, auch ohne daß sie in geschäftlichen Beziehungen stehen, Darlehen gewähren. Eine derartige Darlehensgewährung gehört grundsätzlich zum Betriebe des Handelsgewerbes; der Kaufmann, der die Gewährung eines Darlehens ablehnt, obwohl sie ihm ohne erhebliche Schwierigkeiten möglich wäre, wird sich unter Umständen ungünstiger Beurteilung aussetzen, was auf sein Geschäft irgendwie zurückwirken könnte. Die Zurechnung einer Darlehensgewährung zum Gewerbebetriebe kann bei entsprechender Buchung lediglich dann verneint werden, wenn sich die Gewährung vom kaufmännischen Standpunkt überhaupt nicht rechtfertigen ließe, also wenn von vornherein mit Wahrscheinlichkeit auf einen Verlust zu rechnen ist, dem irgendwelche Vorteile, z. B. in den Darlehensbedingungen, oder in dem Umstand, daß es sich um Stützung eines Abnehmers handelt, nicht gegenüberstehen. Daß die Sache so liegt, ist bisher nicht festgestellt. Die Rechtsbeschwerde des StPfl. ist deshalb begründet. Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif. Daß der StPfl. Vormund der Kinder des verstorbenen Inhabers des Geschäfts war, reicht zur Ablehnung eines geschäftlichen Darlehens nicht aus. Es besteht vielmehr gerade deshalb die Möglichkeit, daß er in der Lage war, die Aussichten des Geschäfts zutreffend zu beurteilen. Auch konnte er es seinem Ansehen als Geschäftsmann schuldig sein, die Firma zu stützen. Daß er sich bezüglich der Aussichten der Firma geirrt hat, kann an den Verhältnissen des Jahres 1925 liegen.

Auch die Rechtsbeschwerde des FinV. erscheint begründet.

Die an die Söhne des Geschäftsinhabers verteilten Tantiemen können den Geschäftsgewinn des abgelaufenen Jahres nur mindern, soweit die Söhne am Bilanzstichtage bereits einen entsprechenden Anspruch hatten. Es ist zwar nicht unbedingt erforderlich, daß die Tantieme ihnen vertragsmäßig zugesichert war, es genügt, wenn der Geschäftsinhaber nach den Umständen sich verpflichtet fühlte, derartige Tantiemen zu bewilligen. Sollte er aber die Tantiemen freiwillig zugestanden haben, so mögen sie trotzdem als Vergütung für geleistete Dienste und als Geschäftsausgaben angesehen werden können, sie berühren jedoch dann das abgelaufene Geschäftsjahr nicht. Bei der Prüfung, ob Vergütung von Arbeitsleistung oder Schenkung vorliegt, wird auch zu berücksichtigen sein, ob die Beiträge dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterworfen sind. Bei freier Beurteilung ist die Sache auch bezüglich der Abzugsfähigkeit der Tantiemen nicht spruchreif.

(RFG., VI. Sen., Urt. v. 3. Nov. 1927, VIA 623/27.)

*

9. § 19 EinkStG. Abschreibung auf Debitoren. †)

Streitig ist eine bei Aufstellung der Bilanz vorgenommene Abschreibung von 5% auf Debitoren. In der VerEins. ist diese Abschreibung nur in Höhe von 1% als Rückstellung für fällige Umsatzsteuer anerkannt. Dem Restbetrage ist der Abzug verweigert geblieben. Die Forderungen seien mit dem gemeinen Werte am Bilanzstichtag anzusetzen. Um diesen zu ermitteln, könne der Steuerpflichtige entweder die uneinbringlichen und zweifelhaften Forderungen im einzelnen zusammenrechnen und ausscheiden oder eine Forderung in mutmaßlicher Höhe der Uneinbringlichkeit machen. Eine Kombination beider Methoden, worunter das FinGer. Ausschreibung der uneinbringlichen und zweifelhaften Forderungen und Abziehung eines festen Prozentsatzes auf den Nennbetrag der hier nach verbleibenden Forderungen versteht, sei unzulässig.

Mit Recht bezeichnet die Rechtsbeschwerde diese Rechtsauffassung als rechtsirrig. Die bilanzmäßige Form der Abschreibung kann über die Berechtigung zur Abschreibung nicht entscheiden. Ausschlag-

Zu 9. Der Pflichtige hat zunächst auf der Aktivseite die uneinbringlichen Forderungen ganz und die dubiosen zum Teil abgesetzt, dann noch auf der Passivseite 5% in einen Delkrederfonds eingesetzt. Das FinGer. hat 1% als Rückstellung für fällige Umsatzsteuer anerkannt, die übrigen 4% abgelehnt. Es wollte nur entweder Einzelermittlung des Wertes der Forderungen zulassen oder Schätzung des Ausfalls auf sämtliche Forderungen. Nach dem RFG. kommt es nur darauf an, ob das Endergebnis richtig ist. Wenn bei sachgemäßer Schätzung auf die Forderungen, die an sich weder uneinbringlich noch dubios sind, noch ein Ausfall von 4% zu erwarten ist, so ist der Abzug berechtigt. Beiläufig weist der RFG. darauf hin, daß die bilanzmäßige Form der Abschreibung gleichgültig ist: sowohl die Einzelermittlung als der geschätzte Abzug können durch Abzug in den Aktiven oder durch Einsetzung in einen Delkrederfonds ausgedrückt werden, jede Minderbewertung kann teils in den Aktiven, teils in den Passiven erscheinen, beide Buchungsarten können beliebig kombiniert werden (vgl. Begr. z. EinkStG. v. 1925, S. 48 zu § 16); nur darauf kommt es an, daß das Endergebnis sachlich richtig ist.

RA. Dr. Weit Simon, Berlin.

gebend ist immer, ob sachlich neben Ausschreibung der uneinbringlichen und zweifelhaften Forderungen noch eine summarische Abschreibung an den verbleibenden Forderungen im Gesetze begründet ist. Dies ist der Fall, wenn der Nennbetrag dieser Forderungen den gemeinen Wert übersteigt (§ 19 Abs. 1 EinkStG.). Die Steuerpflichtige hat dies von Anfang an behauptet, wenn sie auch einzelne gebende Angaben erst in der Rechtsbeschwerde geltend gemacht hat. Wegen Rechtsirrtums war daher die VorEntsch. aufzuheben.

Bei freier Beurteilung ist die Sache spruchreif. Der Senat trägt keine Bedenken, den tatsächlichen Angaben der BeschwF. über die Abzüge für Skonto, Preisdifferenzen, Retouren zu folgen, die sich auch bei sonst sicheren Forderungen der BeschwF. ergeben und die den summarischen Abzug von 4% nach der Rpr. des RFG. (vgl. hierzu Evers, RörpStG., 2. Aufl. S. 548) rechtfertigen. Bei Anerkennung dieses Abzugs war die BeschwF. mangels eines steuerbaren Einkommens von der Körperschaftsteuer freizustellen. (RFG., I. Sen., Urt. v. 4. Nov. 1927, IA 105/27.)

10. § 34 EinkStG. 1920, § 36 EinkStG. 1925; § 4 RAbgD. Das Finanzamt hat grundsätzlich nicht das Recht, nachzu- prüfen, ob die Dienstaufwandsentschädigungen der im öffentlichen Dienste angestellten Personen das erforderliche Maß überschreiten.

Streitig ist, ob die Dienstaufwandsentschädigung, die der Steuerpflichtige als Bürgermeister in den Jahren 1924, 1925 und 1926 erhalten hat, gem. § 34 EinkStG. 1920, § 36 EinkStG. 1925 in voller Höhe steuerfrei zu bleiben hat. Die Stadtverordnetenversammlung hatte beschlossen, daß $\frac{1}{5}$ des Gehalts des Steuerpflichtigen als Dienstaufwandsentschädigung gelten sollte. Das FinV. nahm den Standpunkt ein, daß nur $\frac{1}{10}$ des Gehalts als Dienstaufwandsentschädigung anerkannt werden könne; der Rest sei Vergütung für Arbeitsleistung und daher steuerpflichtiges Gehalt.

Das FinGer. hat der Berufung des Steuerpflichtigen stattgegeben und den gesamten dem Steuerpflichtigen als Dienstaufwandsentschädigung gezahlten Betrag als steuerfrei anerkannt; es ist der Auffassung, daß die Steuerbehörde nicht nachzuprüfen habe, ob der nach ausdrücklicher Anordnung zur Bestreitung des Dienstaufwandes bestimmte Teil des Gehalts einer im öffentlichen Dienste angestellten Person das notwendige Maß überschreite; würde man der Steuerbehörde dieses Recht zugestehen, so würde der vom Gesetz gewollte Unterschied zwischen den Aufwandsentschädigungen, die an Personen im öffentlichen Dienste und denen, die an Personen im Privatdienst gezahlt werden, fortfallen.

In der Rechtsbeschwerde beruft sich das FinV. demgegenüber auf § 4 RAbgD., der eine andere Auslegung des Gesetzes erfordert, auf die Begründung zu § 36 EinkStG. und auf den Erlaß des RFG. v. 18. Aug. 1925, III e 4900 (RStBl. 163).

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet. Der Sen. schließt sich der Auffassung des FinGer. aus den Gründen der Vorentscheidung im wesentlichen an. Wenn nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. die Aufwandsentschädigungen insoweit nicht zum Arbeitslohn gehören, als sie in Höhe des nachgewiesenen Dienstaufwandes gewährt werden oder die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht übersteigen, nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 aber der nach ausdrücklicher Anordnung zur Bestreitung des Dienstaufwandes bestimmte Teil des Gehalts oder einer etwaigen Zulage kein Arbeitslohn ist, so geht aus dieser Fassung des Gesetzes deutlich hervor, daß im Falle des § 36 Abs. 2 Nr. 1 im Gegensatz zum Falle der Nr. 2 grundsätzlich nicht das von der Steuerbehörde festzustellende tatsächliche Bedürfnis, sondern die ausdrückliche Anordnung der zuständigen Behörde darüber entscheidet, was als Aufwandsentschädigung steuerfrei zu bleiben hat. Im wesentlichen derselbe Gegenstand findet sich in § 34 des EinkStG. von 1920. Gegenüber diesem deutlich ausgesprochenen Willen des Gesetzgebers kann weder auf § 4 RAbgD. noch auf die Begründung des Gesetzes, noch auf den Erlaß des RFG. v. 18. Aug. 1925 — der, wie das FinGer. zutreffend feststellt, die Steuergerichte nicht bindet — eine Auslegung des Gesetzes gestützt werden, nach der Steuerbehörde ganz allgemein das Recht zustehen sollte, die Angemessenheit der unter § 36 Abs. 2 Nr. 1 EinkStG. fallenden Dienstaufwandsentschädigung nachzuprüfen. Es mag dahingestellt bleiben, wie in Ausnahmefällen, in denen unter der Bezeichnung Dienstaufwandsentschädigung Bezüge gewährt werden, die ganz offensichtlich nicht der Bestreitung des Dienstaufwandes dienen können, einem offensibaren Mißbrauch zu begegnen ist. Ein solcher Ausnahmefall liegt aber hier, wo der Streit sich nur darum dreht, ob $\frac{1}{5}$ oder $\frac{1}{10}$ des Gehalts Dienstaufwandsentschädigung ist, und wo nicht nachgewiesen ist, daß der Steuerpflichtige Dienstaufwand in der Höhe von $\frac{1}{5}$ seines Gehalts nicht zu bestreiten hat, nicht vor.

(RFG., VI. Sen., Urt. v. 21. Dez. 1927, VIA 702/27.)

× 11. § 83 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. 1925; §§ 11 Nr. 4, 4 Abs. 2b KorpStG. 1925. Keine Kaufpreisrückvergütungen der Konsumgenossenschaften (§ 4 Abs. 2b KorpStG. 1925) unterliegen nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrage.)

§ 83 Nr. 1 EinkStG. 1925 läßt den Steuerabzug vom Kapitalertrage vornehmen bei Dividenden, Zinsen, Ausbeuten und sonstigen Gewinnen, die entfallen auf Aktien, Kurse, Genusscheine sowie auf Anteile an . . . Genossenschaften, sofern bei letzteren die Zinsen je Mitglied und Jahr 10 M übersteigen. Aus dem Nebenlage „sofern bei letzteren die Zinsen je Mitglied und Jahr 10 M übersteigen“, insbes. aus dem Umstand, daß in dem Nebenlage lediglich Zinsen genannt sind, können für die hier zu behandelnde Frage zwingende Schlussfolgerungen nicht gezogen werden. Denn dieser, vom Steuerauschuß in zweiter Lesung eingefügte (vgl. Ausschußbericht S. 30 und 55) Nebenlage kann nicht etwa dahin verstanden werden, daß bei Genossenschaften lediglich Zinsen dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterworfen seien, während Dividenden und sonstige Gewinne frei blieben. Es ist kein stichhaltiger, mit dem Zwecke der Vorschrift im Einklang stehender Grund zu ersehen, der für den Steuerabzug vom Kapitalertrag bei Genossenschaften einen Unterschied gerechtfertigt erscheinen ließe, je nachdem, ob die Genossenschaft auf die Anteile einen festen Zins oder eine schwankende Dividende verteilt. Die Ausführungen im Ausschuß (vgl. Ausschußbericht S. 30) enthalten gleichfalls nichts, was auf eine Unterscheidung zwischen Zinsen auf der einen Seite und Dividenden sowie sonstigen Gewinnen auf der anderen Seite hin deutete. Die Begründung des Antragstellers weist lediglich darauf hin, daß die Genossenschaftsanteile häufig nicht voll eingezahlt und dann die Kapitalerträge äußerst klein seien.

Auch aus der Wortfassung „Gewinne, welche entfallen auf Anteile“, glaubt der Sen. die Entsch. nicht ableiten zu sollen. Es ist allerdings richtig, daß der Genossenschaftsanteil nicht die Höhe des sog. Kundengewinns bestimmt, daß also z. B. der Genosse, der zahlreiche Anteile besitzt, leer ausgehen kann, weil er keine Waren vom Verein bezogen hat, während der Besitzer nur eines Anteils wegen der Menge seiner Einkäufe am Jahresluß eine hohe Rückvergütung erhält. Aber Voraussetzung für den Empfang der Rückvergütung bleibt die Tatsache der genossenschaftlichen Beteiligung. Wenn die Aufnahme des Genossen nicht von vorhergehenden Einzahlung des Genossenschaftsanteils abhängig gemacht wird, so ist der Betrag von der Genossenschaft einzuweisen gerundet. Denn nach § 7 Nr. 2 GenG. ist jeder Genosse zu Einzahlungen auf den Geschäftsanteil verpflichtet (vgl. Parisius-Clüger, Ges. über die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, 9. Aufl., § 6 Anm. 2 und § 7 Anm. 2). Der Besitz eines Anteils, mag der Betrag voll eingezahlt sein oder nicht, ist also Voraussetzung für den Bezug des Kundengewinns. Der Kundengewinn „entfällt“ nur auf Anteilsbesitzer, und in diesem Zusammenhange kann auch gesagt werden, daß er „auf Anteile entfällt“.

Das Problem der versteckten Gewinnverteilung bei Genossenschaften wird häufig (vgl. z. B. Evers, KorpStG. 2. Aufl. S. 569) im Zusammenhange mit der Frage der versteckten Gewinnverteilung bei körperschaftsteuerpflichtigen Zuckerfabriken behandelt. Für die letzteren hat der RStG. (vgl. die bei Evers a. a. D. S. 569 und 600 angeführte Rspr.) eine versteckte Gewinnverteilung dann angenommen, wenn Geschäftsführer für die von ihnen gelieferten Rüben einen höheren Preis als die Nichtgeschäftsführer erhalten (wobei etwaige Erschwernisse der Geschäftsführer bei Lieferung der Rüben Berücksichtigung finden müssen). Ein solcher den Geschäftsführern gewährter Rübenüberpreis, der sich als eine versteckte Gewinnverteilung darstellt, wird ebenfalls nicht bemessen nach der Menge oder der Größe der Geschäftsanteile des einzelnen Geschäftsführers, sondern nach der Menge der von ihm gelieferten Rüben. Da der Sen. in der gegenwärtig zu treffenden Entsch. nicht der Auffassung folgt, daß ein Ertrag i. S. des § 83 EinkStG. nur dann „auf Aktien und dergleichen entfällt“, wenn er seiner Höhe nach durch die Zahl oder Größe der Aktien und dergleichen bestimmt wird, bleibt der Weg offen, die Rübenüberpreise als versteckte Gewinnverteilungen dem Steuerabzug vom Kapitalertrage zu unterwerfen (vgl. § 83 Abs. 3 EinkStG.). Doch kam hier zu der Frage des Steuerabzugs vom Rübenüberpreise nicht abschließend Stellung genommen werden.

Bestimmend für die Freistellung der sog. Kaufpreisrückvergütungen vom Steuerabzug des § 83 EinkStG. ist der Zweck der

Zu 11. Der RStG. zieht — wenn auch für ein engbegrenztes Gebiet — die überzeugende Schlussfolgerung, daß Kaufpreisrückvergütungen bestimmter Genossenschaften dem Steuerabzug vom Kapitalertrage nach § 83 Abs. 1 Nr. 1 des alten EinkStG. nicht unterliegen. Daß diese Vergütungen verschleierte Gewinnausschüttungen nicht darstellen, trifft wirtschaftlich und rechtlich in gleicher Weise zu. Eine vorsichtige Geschäftsführung verlangt die in Rede stehenden Genossenschaften, ihren Genossen zunächst einmal provisorische Kaufpreise in Rechnung zu stellen, die ohne Rücksicht auf die eigenen Gesehungskosten die Preisstellung des mit höheren Spesen

Konsumgenossenschaften. Die üblichen Konsumvereine, die den Geschäftsverkehr auf den Kreis der Mitglieder beschränken, sollen keine Gewinne erzielen, sondern ihren Mitgliedern gute Waren zu billigen Preisen verschaffen. Wie der erk. Sen. in RStG. 15, 347 ausgeführt hat, ist das Ziel einer solchen Genossenschaft die Förderung der Mitglieder durch sparsame Haushaltsführung (vgl. auch die Ausführungen bei Parisius-Clüger a. a. D. § 19 Anm. 7). Dem auf gemeinschaftliches Sparen gerichteten Willen der Genossen kann die Genossenschaft Rechnung tragen entweder dadurch, daß sie gleich billige Waren liefert, oder dadurch, daß sie zunächst die im Kleinhandelsverkehr üblichen Preise nimmt und am Jahresluß einen Teil des Kaufpreises zurückvergütet. Dieser Teil des Kaufpreises stellt dann die Ersparnis des Genossen dar. In Deutschland ist der zweite Weg — Rückvergütung eines Teils betrags vom ursprünglichen Kaufpreis — zur allgemeinen Regel geworden. Für den Gesichtspunkt, daß die Genossen sparen wollen, und daß die Genossenschaft die Möglichkeit zum Sparen vermitteln soll, kann es keinen Unterschied bedeuten, ob die Genossenschaft in ihren Satzungen bereits einen bestimmten Prozentsatz ihrer Ertrübrungen den Genossen als Rückvergütung zufügt, oder ob die Generalversammlung den Prozentsatz unter Berücksichtigung der Geschäftslage am Jahresluß bestimmt; es darf nur nicht eine Verwendung der Ertrübrungen für Dividendenzahlungen offengelassen sein. Wenn z. B. in vorsichtig aufgestellten Satzungen die Rückvergütung nicht bestimmt auf 90%, sondern nur auf mindestens 80% der Ertrübrungen bemessen ist, und wenn die Generalversammlung am Schlusse eines Geschäftsjahrs außer dem Mindestsatz von 80% noch weitere 10% glaubt den Genossen zuweisen zu können, so läßt das bei unbefangener Beurteilung nur den Schluß zu, daß die Genossenschaft in der Lage war, ihren Zweck, dem Spartriebe der Genossen zu dienen, in dem betreffenden Wirtschaftsjahre besonders erfolgreich zu erfüllen. Für eine Annahme, daß der Wille der Genossen und der Genossenschaft bezüglich der 10% nicht der sei, zu sparen oder die Sparsamkeit zu fördern, läßt sich ein schlüssiger Beweis nicht führen. Die abweichende Auffassung des FinA. hat ihren Ausgangspunkt in der Rspr. des RStG. über die Steuerpflicht der Konsumgenossenschaft. In den zur Kriegsteuer 1916 und Kriegsabgabe 1919 ergangenen Entsch. RStG. 3, 322 und 9, 235 waren als steuerpflichtige Überschuhverteilungen solche Rückvergütungen angesehen, auf welche die Genossen keinen Satzungs- oder vertragsmäßigen Rechtsanspruch besaßen. Durch das KorpStG. 1925 ist die Steuerpflicht der Genossenschaften, die einem Revisionsverband angehören, und deren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt ist, anders geregelt. Solche Genossenschaften haben lediglich Einkommen aus Landwirtschaft, Kapital- und Grundvermögen zu versteuern (§ 11 Nr. 4, § 4 Abs. 2b KorpStG.). Die bilanzmäßige Ertrübrung einer solchen Konsumgenossenschaft aus dem Warenverkehr ist daher in vollem Umfang steuerfrei, ganz gleich also, welche Bestimmungen in der Satzung über die Gewährung von Rückvergütungen enthalten sind.

Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die Entsch. über die Freiheit der Kaufpreisrückvergütungen vom Steuerabzug des § 83 EinkStG. nur für solche Genossenschaften gilt, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken, keine Gewinnabsicht haben und darum kein Gewerbe betreiben. Innerhalb des Kreises dieser Genossenschaften ist weiter, wie nochmals hervorgehoben sein mag, zu scheiden zwischen solchen Genossenschaften, die ihren Mitgliedern lediglich ein Sparen ermöglichen wollen, und solchen Genossenschaften, die Gewinne ausschütten wollen. Maßgebend ist die Satzung. Ist in der Satzung, etwa neben einem angemessenen Zins für den Geschäftsanteilsanteil, die Verwendung der Ertrübrungen lediglich zur Ausstattung des Reservefonds und zur Verteilung an die Genossen nach der Höhe ihres Warenbezugs vorgesehen, so ist der Zweck der Genossenschaft als einer Spareinrichtung der Mitglieder gewährleistet. Besitzt nach den Satzungen jedoch die Generalversammlung freie Hand, die Ertrübrungen ganz oder zum Teil als Dividenden auf die Anteile auszusütten, so kann insoweit der Charakter der Genossenschaft als Spareinrichtung nicht mehr anerkannt werden. Es würde auch im Regelfalle für eine Freistellung nicht genügen, daß etwa eine Genossenschaft, die sich in den Satzungen für die Verteilung ihrer Ertrübrungen Bewegungsfreiheit gesichert hat, tatsächlich die Überschüsse nur nach Maßgabe der entnommenen Waren verteilt und als Spareinrichtung wirkt. Denn von einer Genossenschaft, der es ernst ist mit ihrem Entschlusse, keine Gewinne, sondern nur wirk-

belasteten und einen Unternehmervergewinn einrechnenden Einzelhandels zum Maßstab nehmen. Diese vorläufige Preisberechnung wird demnächst durch Rückvergütungen in die endgültige umgerechnet, sobald am Schlusse eines Rechnungsabschnittes die tatsächlichen Gesehungskosten der nicht auf Gewinnerzielung bedachten Genossenschaften feststehen.

Das Ergebnis wird durch das vom RStG. zur Begründung seiner Rechtsansicht herangezogene Sparmotiv weiter unterstüzt.

W. Dr. W r z e s z i n s k i, Berlin.

liche Kaufpreislückvergütungen zu verteilen, kann erwartet werden, daß sie ihren Zweck in den Satzungen festlegt (vgl. die zur Veröffentlichung bestimmte Entsch. I A 317/27 v. 27. Sept. 1927).
(RFS., I. Sen., Urt. v. 8. Nov. 1927, IA 50/27.)

*

× 12. § 108 Abs. 2 EinkStG. 1925.

1. Bei der Ermittlung des Vermögensteuerwerts bleibt ein gemäß § 14 RWerStDurchfVest. 1925 gewährter Stilllegungsabschlag außer Betracht.

2. Bei der Einkommen- und Körperschaftssteueranlegung ist nicht zu prüfen, welche Werte bei der Vermögensteueranlegung nach dem Gesetze hätten eingesetzt werden müssen, sondern maßgebend ist der tatsächlich bei der Vermögensteueranlegung eingesetzte Wert.

3. Die bei der Vermögensteueranlegung nach § 26 Abs. 4 VermStG.; § 39 Nr. 10 RWerStG. mit Null Mark anzusetzenden, von den ehemals feindlichen Mächten beschlagnahmten, am Vermögensteuerstichtag noch nicht freigegebenen Vermögensteile sind in die Körperschaftsteuer-Eröffnungsbilanz nicht nach § 108 Abs. 2 EinkStG. mit Null Mark, sondern mit ihren nach §§ 106, 107 EinkStG. errechneten Werten einzusetzen.

4. Bei § 14 RWerStDurchfVest. 1925 handelt es sich nicht um eine auf die Vorschriften des RWerStG. gestützte Bewertungsvorschrift, sondern § 14 findet seinen Rechtsgrund im § 108 Abs. 2. Er stellt eine Billigkeitsmaßnahme dar, die eine Erleichterung für die Vermögensteuerpflichtigen bei den beiden Vermögensteueranlegungen für 1925 und 1926 bedeuten sollte. †)

Die GmbH. ist von der VermSt. für 1925 freigestellt. Sie hatte in ihrer VermStErklärung bei der Bewertung ihrer Maschinen und Apparate sowie ihrer Werkzeuge und Geräte einen Stilllegungsabschlag von 30% vorgenommen und war so dazu gelangt, ihr aktives Vermögen auf 121 825 RM zu beziffern, dem Schulden in Höhe von 125 970 RM gegenüberstanden. In ihrer KörperStEröffnungsbilanz setzte sie die Posten Maschinen und Apparate sowie Werkzeuge und Geräte unter Hinzurechnung eines Teiles des Stilllegungsabschlages ein, also höher, als es in der VermStErklärung geschehen war. Das FinA. setzte bei der Veranlegung zur KörperSt. für 1925 diese Werte auf die VermStWerte, wie sie in der VermStErklärung angegeben waren, herab. Dadurch ergab sich für die KörperSt. 1925 anstatt des von der GmbH. angegebenen Verlustes ein Bilanzgewinn von 4724 RM, der, durch Hinzurechnung der Personalsteuern auf 4794 RM erhöht, der Besteuerung zugrunde gelegt wurde. In dem Einspruch machte die Beschwerdeführerin geltend, sie habe die an sich der VermStVeranlegung zugrunde liegenden Werte in ihrer KörperStEröffnungsbilanz nicht überschritten; der Stilllegungsabschlag, der als besondere Vergünstigung vom RfM. eingeführt sei, dürfe bei der KörperStEröffnungsbilanz nicht berücksichtigt werden, sonst würde sich die Vergünstigung bei der VermSt. zu einer schmerzlichen Benachteiligung bei der KörperSt. ausweiten. Der Einspruch wurde zurückgewiesen mit der Begründung, die Vorschrift des § 108 Abs. 2 EinkStG. sei zwingend. Als Vermögensteuerwert sei der der Vermögensfeststellung und der Ver-

mögenssteueranlegung tatsächlich zugrunde gelegte Wert anzusetzen. Auf ihre Berufung wurde die Gesellschaft freigestellt.

Die Rechtsbeschwerde des ZentralFinA. hiergegen ist un begründet. Nach § 108 Abs. 2 Halbs. 1 EinkStG., § 29 Satz 1 KörperStG. sollen grundsätzlich Gegenstände des Betriebsvermögens, die an dem für die VermSt. für 1925 maßgebenden Stichtag zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, bei der KörperStEröffnungsbilanz mit keinem höheren Werte eingesetzt werden als bei der Veranlegung zur VermSt. für 1925. Maßgebender VermStWert soll nach der Begründung zum EinkStG. S. 79 der Wert sein, der bei der VermStVeranlegung 1925 eingesetzt ist. Danach ist bei der Eink- und KörperStVeranlegung nicht zu prüfen, welche Werte bei der VermStVeranlegung nach dem Gesetze hätte eingesetzt werden müssen, sondern maßgebend ist an sich der tatsächlich bei der VermStVeranlegung eingesetzte Wert. Bei der Eink- und KörperStVeranlegung ist also nicht nachzuprüfen, ob die Veranlegung zur VermSt. den Bewertungsvorschriften entsprechend erfolgt ist. Aber der Grundsatz des § 108 Abs. 2 Halbs. 1 EinkStG. ist nicht ausnahmslos durchgeführt worden. Er ist in den Gesetzen selbst durchbrochen durch die ausdrücklichen Ausnahmevorschriften des § 108 Abs. 2 Halbs. 2 a. a. D., ferner durch die beiden im § 29 Satz 2 KörperStG. nebeneinandergestellten Ausnahmen. Der Zweck des Gesetzes, der nach § 4 Abs. 2 für die Tragweite des § 108 Abs. 2 Halbs. 1 EinkStG. maßgebend ist, erfordert aber noch weitere Ausnahmen. In dieser Richtung sind von Bedeutung die Ausführungen, welche der Regierungsvertreter nach dem Ausschußberichte zum KörperStG. S. 14 bei der Aufnahme der im § 29 Satz 2 KörperStG. eingefügten Ausnahme gemacht hat. Der Regierungsvertreter hat dort die folgende Erklärung abgegeben:

„Nach § 28 (= § 29 der Gesetz gewordenen Fassung) sollten die Vorschriften des EinkStG. über die Anfangsbewertung des Betriebsvermögens für die erste Veranlegung zur EinkSt. auf die KörperSt. entsprechende Anwendung finden. Es gelte also hierfür auch die Vorschrift des § 106 Abs. 1 (jetzt § 108 Abs. 2 Halbs. 1 EinkStG.), wonach die Werte der einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens die bei der VermStVeranlegung 1925 festgestellten Werte nicht übersteigen dürften. Infolge einzelner für die VermStVeranlegung getroffener Sondervorschriften müßten aber hiervon Ausnahmen zugelassen werden. Eine Gruppe von Fällen sei bereits im Entwurfsstadium, nämlich die, in denen das Vermögen von Erwerbsgesellschaften bei der VermStVeranlegung nach der Summe der Steuerkurzwerte festgestellt werde. Ein anderer Fall sei der, in dem die Anteile einer Muttergesellschaft an dem Vermögen der Tochtergesellschaft bei der VermStVeranlegung der Muttergesellschaft auf Grund der Vorschr. des § 27 RWerStG. außer Ansatz zu lassen seien. Es sei wohl selbstverständlich, daß diese Anteile nicht auch in der Anfangsbilanz für die erste KörperStVeranlegung mit Null eingesetzt zu werden brauchten. Immerhin sei es zweckmäßig, wenn dies im Gesetz ausdrücklich ausgesprochen werde. Dies werde durch die im Antrag Nr. 116 vorgeschlagene Fassung erreicht.“

Es wird mit Kennernrecht, Ann. 48 zu § 29 KörperStG. anzunehmen sein, daß auf Grund der gleichen Erwägungen auch die bei der VermStVeranlegung nach § 26 Abs. 4 VermStG., § 39 Nr. 10 RWerStG. mit Null Mark anzusetzenden, von den ehemals feindlichen Mächten beschlagnahmten, am VermStStichtage noch nicht freigegebenen Vermögensteile in die KörperStEröffnungsbilanz nicht

Zu 12. Ein außerordentlich wichtiges Urteil! Das Schwergewicht der Entsch. liegt in der Freiheit, mit der hier wiederum der RfM. dem Gesetzeswortlaut gegenübertritt. Beim Beginn der neuen Steuerära nach Beendigung der Inflation, nach der kurzen Übergangszeit durch das StlberlG. und nach Erlaß der Gesetze v. J. 1925 brachte die Eink- und KörperSt. in § 108 EinkStG. eine einzigartige Verkoppelung der VermSt. mit der Eink- und KörperSt. Somit stehen diese beiden Abgaben unabhängig nebeneinander, da sie nach ganz verschiedenen Gesichtspunkten das Steuerobjekt erfassen. Insbes. für Gewerbebetriebe beruht die Aufstellung der Steuerbilanz für die EinkSt. auf ganz anderen Gesichtspunkten als diejenige für die VermSt. Das wird auch gerade vom RfM. in den Entsch. für die Gesetze des Jahres 1925 mit Recht betont. Nur für die Anfangsbilanz, die „Steuereröffnungsbilanz“ auf den 1. Jan. 1925, ist eine Verkoppelung der beiden Bilanzen vom Gesetzgeber ausdrücklich und absichtlich vorgeschrieben. Nach dem Wortlaut des Gesetzes darf in die Steuereröffnungsbilanz kein Vermögensgegenstand mit einem höheren Werte eingesetzt werden als für die VermSt. 1925. Nur drei ganz bestimmte Ausnahmen sind in § 108 Abs. 2 EinkStG., § 29 KörperStG. gemacht, nämlich für Beteiligungen, die zur VermSt. mit dem halben Wert herangezogen werden, für Schachtelanteile und für Gesellschaften mit Steuerkurs.

Der Sinn dieser Ausnahmen, die übrigens in sich zum Teil schwierige Fragen aufwerfen, ist der, daß nicht durch die besonderen Bewertungsvorschriften der VermSt. infolge der Verkoppelung mit der EinkSt. Scheingewinne erfaßt werden sollen. Die praktische Ausführung hat ergeben, daß diese drei namentlich angeführten Ausnahmen nicht ausreichen. Insbes. ist immer wieder auf den Scheingewinn aufmerksam zu machen, der sich durch die

Einsetzung der Grundstücke in die Steueranfangsbilanz mit dem Einheitswert 1925 ergeben kann. Zu der vorl. Entsch. ist ein anderer Fall eines Scheingewinnes aufgetaucht. Es handelt sich um Vermögensteile, die von den ehemals feindlichen Mächten beschlagnahmt waren. Diese sind nach den AusfVorschr. zum RWerStG. bei der VermSt. außer Ansatz zu lassen. Das würde aber natürlich zur Folge haben, daß die spätere Freigabe einen Buchgewinn erzeugt, der einkommensteuerpflichtig wäre. Der RfM. interpretiert daher in § 108 Abs. 2 EinkStG. durch sinnmäßige Auslegung diesen weiteren Ausnahmefall hinein, weil die Erfassung eines solchen Scheingewinnes der Absicht des Gesetzgebers nicht entsprechen könne. Auf derselben Linie liegt es, wenn der RfM. den Stilllegungsabschlag bei der VermSt. 1925 von jeder Einwirkung auf die Eink- und KörperSt. ausschließt, mit der Begründung, daß andernfalls die einmalige Vergünstigung bei der VermSt. sich schließlich zu einem schmerzlichen Nachteil bei der EinkSt. ausweiten würde. Es ist zu hoffen, daß der RfM. diesen Grundsatz auch noch bei anderen Umständen, die sich durch die Verkoppelung der beiden Bilanzen ergeben, zur Anwendung bringt.

Einen zweiten wichtigen Satz enthält das Urteil hinsichtlich der Ausführung dieser Verkoppelungsbestimmungen: Es soll danach auf die tatsächlich erfolgte Vermögensteueranlegung ankommen, nicht darauf, wie sie wirklich hätte erfolgen müssen. Es kann also weder der Steuerpflichtige noch das FinA. bei späteren Differenzen über die EinkSt. geltend machen, ein Gegenstand sei bei der VermSt. 1925 falsch bewertet worden. Dieser Standpunkt wird von größter praktischer Tragweite werden.
RfM. Dr. Max Lion, Berlin.

nach § 108 Abs. 2 mit Null Mark, sondern mit ihren nach §§ 106, 107 EinkStG. errechneten Werte einzuziehen sind, weil sonst durch ihre Freigabe ein Buchgewinn entstehen würde, dessen Besteuerung ungerechtfertigt sein würde. Auch hier wird sich die bei der VermSt. als Begünstigungsvorschrift für die Veranlagung zu dieser Steuer eingefügte Sondervorschrift nicht bei der KörperSt. zuungunsten des Pflichtigen auswirken dürfen. Dann aber muß der hier streitige Fall ebenso behandelt werden. § 14 DurchfVest. z. ABewG. für die erste Feststellung der Einheitswerte und zum VermStG. für die Veranlagung für 1925 und 1926 v. 14. Mai 1926 konnte im § 29 KörperStG., § 108 Abs. 2 EinkStG. noch nicht ausdrücklich als Ausnahme erwähnt werden, weil zur Zeit des Erlasses des Körper- und EinkStG. 1925 diese DurchfVest. noch nicht erlassen waren. Zur Zeit der Abgabe der VermStErklärung, mit der die GmbH. die Anwendung des Stilllegungsabst. beansprucht, konnte sie sich hierfür nur auf die Erlasse des RFV., III C³ 4100 v. 9. Sept. 1924 und III v 4222 v. 19. Nov. 1925 stützen. Diese Erlasse stellten sich, wie dererk. Sen. bezüglich des erstgenannten Erl. in RFV. 19, 248 dargestellt hat, als bloße Willkürmaßnahmen auf Grund des § 108 ABwG. dar. Diese vorläufige Regelung ist durch § 14 DurchfVest. v. 14. Mai 1926, die bei der Veranlagung der KörperSt. im Sept. 1926 bereits in Kraft waren, weiter ausgebaut worden (vgl. die Ausführungen des RFV. zu dieser Vorschrift in seinem Begleit-erlasse zu den DurchfVest. und AusfVest. zum ABewG. und zum VermStG. 1925 u. 1926, III v 2600 v. 26. Mai 1926). Daß es sich auch bei § 14 nicht um eine auf die Vorschriften des ABewG. gestützte Bewertungsvorschrift handelt, sondern daß auch § 14 seinen Rechtsgrund im § 108 ABwG. findet, also eine Willkürmaßnahme darstellt, die eine Erleichterung für die VermStPflichtigen bei den beiden VermStVeranlagungen für 1925 und 1926 bedeuten sollte, ergibt sich aus dem Erlasse selbst. Als Grundlage für eine abweichende Bewertungsvorschrift käme nur § 32 ABewG. in Frage. Ob auf Grund des § 32 der RFV. mit Zustimmung des Reichsrats die Bewertungsvorschriften hätte ändern können, ist zweifelhaft, nachdem im § 32 durch den RAusschuß die Worte „mit rechtsverbindlicher Kraft“ gestrichen worden sind (vgl. dazu insbesondere Becker, SturB. 1926, 258 ff.).

Jedenfalls aber sind die DurchfVest., wie ihre Eingangsworte ergeben, nicht auf § 32 ABewG. gestützt, so daß es einer Nachprüfung der Frage, ob auf Grund des § 32 überhaupt Bewertungs-vorschriften mit verbindlicher Kraft erlassen werden könnten, und vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen des § 32 erfüllt ob gegebenensfalls die weiteren Voraussetzungen des § 32 erfüllt sein würden, nicht bedarf. Keiner Prüfung bedarf bei dieser Sachlage weiter die Frage, ob § 14 der DurchfVest. sich als eine bei der Veranlagung zur VermSt. zu berücksichtigende, auf Grund des § 108 Abs. 2 ABwG. erlassene RechtsV., oder als eine bloße, erst bei der Erhebung der Steuer anzuwendende Verwaltungsanweisung darstellt. Denn da die Anordnung in der Tat bei der Veranlagung beachtet worden ist, würde an sich, da es bei § 108 Abs. 2 EinkStG. nur auf die tatsächlich bei der Veranlagung zur VermSt. angelegten Werte ankommt, ein etwaiger Irrtum des FinV. über die Rechtsnatur des § 14 bedeutungslos sein. In jedem Fall handelt es sich bei der Anwendung des § 14 um eine nur für die VermSt. 1925 und 1926 wirksame Sondervorschrift, deren Wirkung für die Eink- und KörperStVeranlagung ebenso ausgeschaltet werden muß, wie die Unterbewertung der Beteiligten oder der erst nach der Steuer-eröffnungsbilanz aufgewerteten Forderungen (vgl. dazu RFV. IA 245/26 v. 29. März 1927, RFV. 21, 48, und VIA 172/27 v. 11. Mai 1927, RFV. 21, 165). § 108 Abs. 2 EinkStG. soll verhindern, daß die regelrechten VermStWerte niedriger eingestuft werden als die Anfangswerte der Eink- und KörperStEröffnungsbilanz. Die Vorschrift soll aber nicht dazu führen, daß Vergünstigungen, die lediglich eine einmalige Erleichterung bei der VermSt. 1925 bedeuten sollten, sich dauernd bei der Eink- und KörperSt. zum Nachteil der Steuerpfl. auswirken. Danach war die Rechtsbeschwerde des FinV. als unbegründet zurückzuweisen.

(RFV., I. Sen., Ur. v. 4. Nov. 1927, IA 162/27.)

3. Umsatzsteuer.

13. § 1 Nr. 1 UmfStG. Zahlungen von Mitgliedern eines Berufsverbandes an diesen zur Deckung der Kosten eines Schaufensterwettbewerb als umsatzsteuerfreie Vereinskbeiträge.

Streitig ist, ob der steuerpflichtige Verband mit der Sonderumlage, die er anlässlich eines Schaufensterwettbewerbes von den beteiligten Mitgliedern eingehoben hat, zur UmfSt. herangezogen werden kann. Die Vorinstanz hat die Umsatzsteuerpflicht bejaht, da nach ihrer Ansicht besondere Leistungen an einzelne Mitglieder gegen Entgelt vorliegen. Das Mitglied habe sich um den Beitrag für jedes Schaufenster die Möglichkeit einer Auszeichnung gekauft.

In der Rechtsbeschwerdeschrift bestritt der Verband, daß ein Austausch von Leistung und Gegenleistung stattgefunden hat. Es

habe sich um Beiträge zur Erfüllung der allgemeinen Verbandszwecke gehandelt, für die Umsatzsteuerfreiheit gegeben sei.

Auf die Rechtsbeschwerde ist der Verband freigestellt: In ständiger Rechtsprechung hat der RFV. daran festgehalten, daß Zahlungen von Vereinsmitgliedern, die allen Verein lediglich in den Stand setzen, die ihm im Interesse aller Mitglieder jagungsgemäß gestellten Aufgaben zu erfüllen, die aber kein Entgelt für Sonderleistungen des Vereins an die Mitglieder darstellen, umsatzsteuerfrei sind (RFV. 4, 65; 10, 1). Von dieser Rechtsanschauung abzugehen, besteht kein Anlaß. Die hier streitigen Sonderbeiträge anlässlich des Schaufensterwettbewerbes sind nicht anders zu beurteilen als die übrigen Verbandsbeiträge. Der Schaufensterwettbewerb und die damit verbundenen Veranstaltungen dienen dem jagungsmäßigen Zwecke der „Wahrung und Förderung der Interessen des Einzelhandels in seiner Gesamtheit“. Da die gewöhnlichen Beiträge zur Deckung des Kostenaufwandes für den Schaufensterwettbewerb nicht ausreichten, ergab sich die Notwendigkeit, eine Sonderumlage zu erheben. Es geht nicht an, die durch eine erhöhte Verbandsstätigkeit i. J. 1924 nötig gewordene Sonderumlage anders zu behandeln als die sonstigen Verbandsbeiträge. Daß die Sonderumlage entsprechend dem Zwecke des besonderen Anlasses nicht für alle Mitglieder gleich bemessen, sondern nach der Zahl der Schaufenster abgestuft wurde, benimmt ihr nicht die Natur eines Beitrags zu den allgemeinen Aufgaben des Verbandes, da die höhere Beitragsleistung kein Anrecht auf eine besondere Gegenleistung des Verbandes gewährt. (RFV., Bescheid v. 11. Nov. 1927, VA 200/27.)

14. § 2 Nr. 1a und Nr. 1b UmfStG. 1922; § 11 B III AusfVest. z. UmfStG. 1922. Bearbeitung oder Verarbeitung des eingeführten Gegenstandes zum Zwecke der Sortierung, Reinigung und Erhaltung ist auch dann unschädlich, wenn durch den Vorgang die Marktgängigkeit des Gegenstandes geändert wird. Ob Sortierung, Reinigung oder Erhaltung vorliegt, ist nicht nach technischen Gesichtspunkten, sondern nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Unter Reinigung ist nicht nur ein Vorgang zu verstehen, der lediglich die Entfernung solcher Gegenstände bezweckt, die durch äußere Umstände zu dem Gegenstande hinzugekommen sind, es kann vielmehr unter Umständen auch als Reinigung aufgefaßt werden, wenn durch den Vorgang gewisse Bestandteile entfernt werden, die von Natur in dem Gegenstand enthalten sind. †)

Die Vorschriften des § 2 Nr. 1a und b UmfStG. 1922 über die steuerfreie Einfuhr setzen voraus, daß die Wesensart des eingeführten Gegenstandes erhalten bleibt. Nach § 11 B III Satz 2 AusfVest. z. UmfStG. 1922 wird sie durch eine Bearbeitung oder Verarbeitung des Gegenstandes, die über die Zwecke der Sortierung, Reinigung und Erhaltung hinausgeht, aufgehoben. § 11 B III Nr. 22 a. a. D. lautete bis zum 1. Sept. 1924: Als Bearbeitung i. S. dieser Bestimmung ist nicht anzusehen, wenn: Nr. 22 Wolle oder Baumwolle sortiert, gewaschen, karbonisiert oder gekämmt wird. Der RFV. hat durch einen Erlaß, der nicht in wirksamer Form veröffentlicht und deshalb für die Steuergerichte nicht bindend ist, mit Wirkung vom 1. Sept. 1924 ab verordnet, daß in Nr. 22 nach „gewaschen“ das Wort „gebleicht“ einzufügen ist. Es ist unstrittig, daß diese Abänderung der AusfVest. sich auf die Behandlung der hier in Frage stehenden Baumwollabfälle, die aus dem Ausland bezogen und im Inland durch chemische Behandlung in Zellulose verwandelt werden, bezieht, und daß Umsätze von solcher Ware mitfin beim Vorhandensein der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen bei der sogenannten verlängerten Einfuhr und der Anschließereinfuhr seit dem 1. Sept. 1924 von den FinV. als steuerfrei zu behandeln sind. Der Streit dreht sich darum, ob die Steuerfreiheit auch schon vorher nach

Zu 14. Die vorliegende Entsch., die von erheblicher praktischer Bedeutung ist, beweist auch die Tendenz, dem Gesetze eine möglichst den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Auslegung zu geben. Sie gibt dem Begriffe der Reinigung i. S. des § 11 DurchfVest. z. UmfStG. eine neue, dem Steuerpflichtigen günstigere Auslegung. Der RFV. hatte sich bislang auf den Standpunkt gestellt, daß als schädliche Vorgänge der Sortierung, Reinigung und Erhaltung diejenigen anzusehen sind, durch welche die Marktgängigkeit beeinflusst wird und der Gegenstand zu einem neuen Verkehrsgut wird. Dies führte, wie der RFV. richtig hervorhebt, zu einer Unsicherheit und damit zu einem Risiko. Zweifelhaft war auch, ob eine unschädliche Reinigung auch dann anzunehmen ist, wenn bei dem Vorgang Bestandteile entfernt werden, die der Ware schon von Natur anhaften und so als Nebenerscheinung eine Änderung in der Färbung des Gegenstandes zur Folge hat. Der RFV. hat durch die vorliegende Entsch. die Zweifel, die bisher bestanden, in einem dem Steuerpflichtigen günstigen Sinne gelöst und damit dem Verkehr die Sicherheit gegeben, die er so lange entbehrt hat.

Die Entwicklung der Rechtsprechung des V. Sen. des RFV. zum UmfStG. bildet einen interessanten Beitrag zur Psychologie

§ 11 B III Satz 2 a. a. D. gegeben war. Der Beschwerdeführer behauptet, daß es sich um eine Reinigung handle. Das FinV. vertritt den Standpunkt, daß das Verfahren über die Zwecke der Reinigung hinausgehe, und hat deshalb den Beschwerdeführer wegen der von ihm in der Zeit vom 1. Jan. bis zum 31. Aug. 1924 bewirkten Lieferungen zur UmfSt. herangezogen.

Die angefochtene Entsch. führt aus, § 11 B III Satz 2 a. a. D. sei nicht anwendbar, weil die Vorschrift unter Reinigung einen Vorgang verleihe, durch den aus oder von der Ware solche Bestandteile entfernt würden, die durch äußere Umstände, wie z. B. Lagerung oder Witterung hinzugekommen, nicht aber solche, die schon von Natur ihr anhafteten oder in ihr enthalten seien. Ferner sei durch die hier streitige Bearbeitung die Marktängigkeit der Ware geändert worden. Auf die von den Sachverständigen verschieden beantwortete Frage, ob der Vorgang als Reinigung oder als Bleichen zu bezeichnen sei, komme es deshalb nicht an.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Nach dem Gesetze selbst ist allerdings die Steuerfreiheit nur gegeben, wenn die Wesensart des eingeführten Gegenstandes gewahrt bleibt. § 11 B III Satz 1 a. a. D. bestätigt diesen Grundsatz und enthält somit nur eine Auslegung des Gesetzes. Satz 2 reicht aber weiter. Der Senat hat in ständiger Rechtspr. an der Auffassung festgehalten, daß zwar nur von Fall zu Fall entschieden werden könne, ob die Wesensart des eingeführten Gegenstandes erhalten geblieben, daß aber im allgemeinen der Gesichtspunkt maßgebend sei, ob der Gegenstand durch die Behandlung nach der Verkehrsauffassung zu einem neuen Verkehrszug geworden und seine Marktängigkeit geändert worden sei. Es erhebt sich hiernach die Frage, ob die Steuerfreiheit entfällt, wenn durch den Vorgang der Sortierung, Reinigung und Erhaltung die Marktängigkeit der Ware geändert ist. Das ist nach § 11 B III Satz 2 a. a. D. nicht anzunehmen.

Die Vorschrift spricht von Sortierung, Reinigung und Erhaltung schlechthin. In jedem Falle soll die beim Handel übliche Sortierung, Reinigung und Erhaltung als unschädlich gelten. An sich kann schon durch einen dieser Vorgänge die Marktängigkeit beeinträchtigt werden; der Gegenstand wird häufig im gereinigten Zustand (z. B. gewaschene Wolle) bereits ein anderes Verkehrszug bilden als im ungereinigten Zustand. Es würde aber für die Wirtschaft eine unerwünschte Belastung und Unsicherheit bedeuten, wenn man zwischen schädlichen und unschädlichen Vorgängen der Sortierung, Reinigung und Erhaltung unterscheiden wollte. Soll der Zweck der Vorschrift, nämlich die Förderung des Einfuhrhandels, im vollen Umfang erreicht werden, so muß von derartigen Unterscheidungen abgesehen werden. Hierbei werden auch Vorgänge, die an der Grenze zwischen handelsüblicher und industrieller Behandlung liegen, aber doch im Geschäftsverkehr als Akt des Sortierens, Reinigens und Erhaltens gelten, mit zu berücksichtigen sein. Was insbesondere den Begriff der Reinigung betrifft, so würde es dem Zwecke der Vorschrift nicht entsprechen, eine schädliche Reinigung um deswillen anzunehmen, weil bei dem Vorgang auch Bestandteile entfernt werden, die der Ware schon von Natur anhaften. Unzweifelhaft ist auch, daß die Reinigung auf chemischem Wege erfolgt und als Nebenerscheinung auch eine Änderung in der Färbung des Gegenstandes zur Folge hat. Insofern nach dieser Auslegung die Vorschrift des § 11 B III Satz 2 eine Ausnahme von der allgemeinen Regel des Gesetzes enthält, daß die Wesensart des eingeführten Gegenstandes erhalten bleiben muß, findet sie ihre rechtliche Grundlage in § 108 ABG D.

Wie die angefochtene Entsch. ausdrücklich hervorhebt, besteht im Handel die Auffassung, daß gebleichte Baumwollabfälle der in Frage stehenden Art im Gegensatz zur unreinen Zellulose der reinen Zellulose gleichzustellen sind und so der Vorgang des Bleichens vom Standpunkt des Fabrikanten aus als ein Vorgang des Reinigens angesehen wird. Hiernach waren die streitigen Umsätze auch schon vor dem 1. Sept. 1924 nach § 11 B III Satz 2 a. a. D. steuerfrei.

(RFS., V. Sen., Besch. v. 28. Jan. 1927, VA 548/26 S, RFS. 20, 320.)

× 15. § 2 Nr. 10 UmfStG. 1922; WD. über die Befreiung von Umsätzen in das Ausland von der UmfSt. v. 25. Mai 1925 (RWB. I, 74); § 15 DurchfBest. zum UmfStG. i. d. F

der Rechtspredung. Sie war im Anfang ziemlich formalistisch, hat sich dann aber mehr und mehr von den Fesseln des Wortes befreit und ist in den Geist und Zweck des Gesetzes eingedrungen. Worauf diese Wandlung zurückzuführen ist, ist für den Außenstehenden schwer erkennbar; aber zweifellos hat die Rechtspredung anderer Senate, die den wirtschaftlichen Zweck des Gesetzes von vornherein oder doch sehr bald scharf betont haben, auf die Rechtspredung des V. Sen. stark abgefärbt. Gerade die Rechtspredung des RFS. ist ein Beispiel dafür, daß einige kraftvolle Persönlichkeiten den Geist der Rechtspredung eines Obersten Gerichtes in sehr hohem Maße beeinflussen können. — Besonders im letzten Jahre hat die Rechtspredung des V. Sen. zum UmfStG. eine den wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechende Richtung genommen.

RA. Dr. Adolf Hollaender, Berlin.

von 1926. Die Anwendbarkeit des Grundsatzes der sog. SpediteurWD. kann auch dann in Frage kommen, wenn der inländische Lieferer die Ware auf Anweisung des ausländischen Erwerbers dessen inländischem Spediteur zur Verfügung eines inländischen Vertreters des Ausländers zu dem Zwecke zusendet, daß dieser Bestimmung über die Beförderung ins Ausland und die Beförderungsweise trifft. †)

Es handelt sich allein um die Steuerfreiheit von Lieferungen, die von der BeschwF., einer Strumpffabrik, i. J. 1925 für einen ausländischen Besteller dergestalt getätigt worden sind, daß die Ware dessen inländischem Spediteur „zur Verfügung“ des inländischen Vertreters des Ausländers übergeben worden ist.

Bis zum 1. Jan. 1925 galt es als Inlandslieferung, wenn der Ausländer seinen inländischen Spediteur beauftragte, die Ware in Empfang zu nehmen und ihm zuzusenden, weil er mit der Übergabe an den Spediteur die Verfügung über die Ware erlangte und der Lieferer den Erwerber nicht hindern konnte, darüber nach Belieben, also auch im Inland, zu verfügen (RFS. 6, 44).

Im Interesse des deutschen Ausfuhrhandels und Speditörwesens erließ der RFS. mit Zustimmung des Reichsrats auf Grund von § 108 ABG D. mit Wirkung v. 1. Jan. 1925 die WD. über die Befreiung von Umsätzen in das Ausland von der Umsatzsteuer vom 25. Mai 1925 (RWB. I, 74), sog. Speditörverordnung. Es war erkannt worden, daß der Ausländer die Verwendung der Ware durch einen von ihm beauftragten Speditör namentlich für Überseegeäfte wählt, weil dieser die vom Ausländer im Inland aufgekauften Waren zunächst sammelt und nach näherer Anweisung des Ausländers sowie unter Ausnutzung der günstigsten Versandmöglichkeiten im Sammelladungsverkehr weiterensenden kann, und weil auf diese Weise der deutsche Lieferer nicht die Adressen der Abnehmer des Ausländers erfährt. Wirtschaftliche Erwägungen sprachen dafür, diesen Fall ungeachtet der bürgerlich-rechtlichen Bedeutung dem Falle gleichzustellen, in dem der inländische Lieferer seinen inländischen Speditör mit der Verwendung ins Ausland beauftragt. Nur wurde die Steuerfreiheit im Interesse der Steueraufsicht an zwei formale Bedingungen geknüpft, an die Bescheinigung des Speditörs über die tatsächliche Ausfuhr der Ware ins Ausland und an eine — bei der Voranmeldung oder Steuererklärung — abzugebende Versicherung des Lieferers, daß ihm entweder die tatsächliche Verwendung der Ware bereits vom Speditör bestätigt worden sei, oder daß er für die nachträgliche Bestätigung Sorge tragen und diese Bestätigung zu seinen Belegen nehmen werde (§ 1).

Der Eintritt der Steuerfreiheit ist also tatsächlich allein abhängig von einem Formalbeweis und von der steuerlichen Zuverlässigkeit der beteiligten Personen.

Das FinGer. hat die Steuerbefreiung, die wirksam auch in § 15 DurchfBest. z. UmfStG. i. d. Fass. v. 8. Mai 1926 angenommen worden ist, auch angewendet auf den streitigen Fall, in dem formell einem inländischen Vertreter des ausländischen Erwerbers die Verfügung über die Ware vorbehalten ist. Es hat aber nach einer von ihm eingeholten Auskunft der zuständigen Handelskammer als festgestellt angesehen, daß dieses im wesentlichen auf die Textilindustrie ihres Bezirkes beschränkte Verfahren nur Maß greift bei vielen kleinen Aufträgen und Posten des ausländischen Bestellers, deren Einzelsendung sich nicht lohnt und bei denen er die Bestimmung über die praktischste Beförderung und Beförderungsart nicht dem an seinen Transportgebühren interessierten Speditör allein überlassen, sondern zugleich einer Person übertragen will, die als sein Einkaufsvertreter oder Leiter des Einkaufshauses zu ihm in näheren Beziehungen steht. Außerdem ist festgestellt worden, daß in allen streitigen Fällen tatsächlich die Bescheinigung über die Ausfuhr vom Speditör erteilt und die Versicherung über den Empfang der Bescheinigung vom BeschwF. abgegeben worden ist.

Das FinGer. hebt hervor, daß der Speditör bei korrektem Verhalten die Bescheinigung dann, wenn der Ausländer oder sein inländischer Vertreter auf Grund des Vorbehalts „umbisponieren“ und über die Ware durch Absatz im Inland verfügen, nicht er-

Zu 15. Die Entsch. ist wieder ein Zeugnis für die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. Sie macht nicht halt davor, daß die formellen Voraussetzungen der sog. SpeditörWD. nicht erfüllt sind. Statt dem Speditör des inländischen Lieferers oder des ausländischen Käufers ist hier die Ware dem inländischen Speditör „zur Verfügung“ des inländischen Vertreters des Ausländers übergeben worden. Trotzdem erachtet der RFS. wirtschaftlich diese Übergabe als gleichbedeutend mit der Übergabe an den inländischen Speditör ohne derartige Beschränkung. Die Möglichkeit einer Umgehung sieht er als „anormale Unzuverlässigkeit des Speditörs“ an, mit der man also im üblichen Verkehr nicht zu rechnen braucht. Die Entsch. ist erfreulich.

RA. Dr. Max Lion, Berlin.

teilen kann. Dementsprechend kann also auch der Lieferer die von ihm geforderte Versicherung nicht abgeben. Der Vorbehalt hat daher nur die Bedeutung, daß der ausländische Erwerber durch seinen inländischen Vertreter selbst in die Beförderung der Ware eingreifen kann, und widerspricht nicht dem Zwecke und Sinne der W. Die Wirkung, daß der Ausländer durch seinen Vertreter ein weitergehendes Verfügungsrecht über die Ware im Inland erlangt, kann der Vorbehalt nur bei anormaler Unzuverlässigkeit des Spediteurs haben, der das FinV. im Einzelfalle zur Beseitigung der Steuerumgehung auf die Spur kommen kann.

Es ist deshalb kein Rechtsirrtum darin zu erblicken, wenn das FinGer. wirtschaftlich die Übergabe an den inländischen Spediteur mit der erwähnten Klausel dem Falle der Übergabe ohne die gleich erachtet und die SpediteurW. auch auf den ersten Fall angewendet hat (§ 4 ABgD.); die Beschwerde des FinV. ist nicht begründet.

(RFG., V. Sen., Ur. v. 20. Mai 1927, V A 294/27 S, RFG. 21, 198.)

× 16. § 27 d AusfW. z. UmfStG. 1922; § 40 DurchfW. z. UmfStG. 1926. Auf die Vergünstigung des § 27 d der AusfW. z. UmfStG. 1922 — jetzt § 40 der DurchfW. z. UmfStG. 1926 — hat ein Kommissionär (§§ 383 ff. GHB.) nur Anspruch, wenn er alle Vorteile aus dem von ihm nur abgeschlossenen Geschäfte seinem Auftraggeber zukommen läßt und für seine Vermittlungstätigkeit lediglich Provision bezieht. †)

Die Steuerpfl. Firma, die ein Weinhandels- und Weinkommissionärsgeschäft betreibt, hatte in ihrer Steuererklärung für 1924 für die Zeit v. 1. Jan. bis 30. April 1924 Umsätze nicht angegeben.

Das FinV. erachtete die nicht angegebenen Umsätze als Eigen- geschäfte und hielt die Voraussetzungen des § 7 UmfStG. nicht für gegeben. Mit der von ihr eingelegten Berufung bekämpfte die Beschw. die Ansicht, daß es sich bei den streitigen Umsätzen um Eigen- geschäfte handle. Die Steuerpfl. erklärte weiter, daß sie auch mit den Ausführungen des FinV. in der Einspruchsentsch. über das Fehlen der Voraussetzungen des § 7 UmfStG. nicht einverstanden sei, daß sie aber auf eine Berufung in diesem Punkte verzichte. Die Vorinstanz hat sich entsprechend dem Antrag der Steuerpfl. auf die Prüfung beschränkt, ob die für die Zeit v. 1. Jan. bis 30. April 1924 besteuerten Umsätze aus Kommissionärs- oder aus Eigen- geschäften herrühren, und ist zu der Überzeugung gekommen, daß die Steuerpfl. in den streitigen Fällen als Eigenhändler anzusehen sei, weil eine Vermittlungsgebühr nicht vereinbart und der Wein lediglich zu einem festen Preise bestellt und geliefert wurde. Solchenfalls habe die Steuerpfl., die unter dem ihr gezahlten Preise einkaufte, die Vorteile der von ihr abgeschlossenen Geschäfte nicht ihren Auftraggebern zugewendet, sohin nicht „für Rechnung“ der Auftraggeber gehandelt. Die Vergünstigung des § 27 d AusfW. z. UmfStG. 1922 wurde daher der Steuerpfl. von der Vorinstanz versagt.

Diese Auffassung der Vorinstanz wird von der Beschw. bekämpft; die von ihr nicht angegebenen Umsätze könnten nicht als Eigen- geschäfte bezeichnet werden.

Es ist der Beschw. zuzugeben, daß ein Kommissionärsverhältnis vertraglich so gestaltet werden kann, daß es von einem Eigengeschäfte schwer zu unterscheiden ist. Eigenhandel und Kommissionärshandel laufen wirtschaftlich auf dasselbe hinaus. Deshalb hat der RFG. auch von Anfang an den Kommissionär dem Zwischenhändler gleichgestellt und ihn als Lieferer behandelt. Es bedürfte darum des Erlasses der besonderen W. v. 30. Juni 1921 (ZentrBl. f. d. D. R. S. 631), deren Vorschriften dann in § 27 d AusfW. z. UmfStG. 1922 übergegangen sind, um den Weinkommissionären in den Weingebieten die Vergünstigung zu verschaffen, statt des vollen Entgelts nur die Ver-

Zu 16. Der Kommissionär wird für die UmfSt. anders wie der Agent nach der ständ. Rspr. des RFG. als Eigenhändler behandelt. Daher ist die Lieferung des Kommitenten an ihn und seine Lieferung an den Käufer bei der Verkaufskommission und die Lieferung des Verkäufers an ihn und seine Lieferung an den Kommitenten bei der Einkaufskommission umsatzsteuerpflichtig; es werden zwei Warenlieferungen angenommen. Daher greift das Privileg des § 7 UmfStG. auch für den Kommissionär Platz; nach RFG. 4, 316 ist er im Falle der Anwendung des § 7 für seine Provision umsatzsteuerfrei. Von dieser auf Grund der Rspr. sich ergebenden Regelung aus ist die Bestimmung des § 27 AusfW. (§ 40 DurchfW.) zu verstehen. Der Weinkommissionär im Weingebiet wird lediglich mit der Provision zur UmfSt. herangezogen, das an ihn gezahlte Entgelt des Käufers bei der Verkaufskommission und das an ihn gezahlte Entgelt des Kommitenten bei der Einkaufskommission bleiben bei Geschäften, bei denen er unmittelbaren Besitz erworben hat, steuerfrei, wenn er auf das Privileg des § 7 für den gleichen Steuerabschnitt verzichtet, also seine Provision auch bei Geschäften, bei denen er keinen unmittelbaren Besitz erworben hat, versteuert.

Während aber nach Handelsrecht Kommission auch dann vorliegt, wenn der Kommissionär den über eine gewisse Grenze hinaus

mittlungsgebühr zu versteuern. Der § 27 d will aber nur den Weinkommissionär begünstigen, der gegen eine „Vermittlungsgebühr“ seinem Auftraggeber Dienste leistet, nicht jedoch einem Zwischenhändler, der zu einem festen Preise mit seinem Auftraggeber einen Lieferungsvertrag abschließt, auch wenn das Vertragsverhältnis zwischen den Beteiligten bürgerlich-rechtlich noch als Kommissionärsverhältnis aufgefaßt werden kann. Es ergibt sich deshalb die Notwendigkeit, für das Anwendungsgebiet des § 27 d AusfW. eine Grenzlinie zwischen dem Eigenhändler und dem Kommissionär zu ziehen. Ohne Rechtsirrtum hat die Vorinstanz als Hauptunterscheidungsmerkmal zwischen dem Kommissionärs- und dem Eigengeschäfte angesehen, daß der Kommissionär für Rechnung seines Auftraggebers handelt, diesem also die Vorteile des Geschäfts zuzuwenden muß und auch auf ihn die Nachteile selbst trägt. Das letztere ist aber der Fall, wenn, wie bei den streitigen Umsätzen, mit dem Auftraggeber ein selbständiger fester Preis vereinbart wird. Die Vorinstanz hat daher mit Recht die Vergünstigung des § 27 d versagt, weil diese Vorschrift keine Anwendung finden kann auf Geschäfte, bei denen eine Vermittlungsgebühr — sei es als bestimmter Betrag oder als ein in einem Hundertsatz ausgedrückter Teil des Kaufpreises — nicht vereinbart ist, sondern der Wein lediglich zu einem festen Preise bestellt und geliefert wird.

Auch aus den vom RFG. mitgeteilten Verhandlungen, die dem Erlasse der W. v. 30. Juni 1921, betr. die Umsatzsteuerpflicht der sog. Wein- und Hopfenkommissionäre in den Wein- und Hopfengebieten (ZentrBl. f. d. D. R. S. 631), vorausgegangen sind, ergibt sich, daß die Vergünstigung nur den Vermittlern (Kommissionären i. S. des GHB., Agenten und Maklern) zugebacht ist, die für fremde Rechnung tätig werden und mit einer geringen Vermittlungsgebühr entlohnt werden, die im Weinkommissionärsverhältnis nach einem jahrzehntelangen Gebrauch 3% beträgt. Als ein solcher Vermittler kann die Steuerpfl. nach ihrem ganzen Geschäftsgebaren nicht angesehen werden.

Sie hat daher die von ihren Abnehmern vereinnahmten Weinpreise zu versteuern, soweit nicht nach § 7 UmfStG. etwa Steuerbefreiung einzutreten hat. Die Vorinstanz hat diesen Punkt nicht erörtert, weil die Steuerpfl. die Berufung zunächst auf die Geltendmachung der Vergünstigung des § 27 d AusfW. beschränkt hatte. Eine Prüfung, inwieweit die Voraussetzungen des § 7 gegeben sind, hätte aber nur unterbleiben können, wenn die Vorinstanz zur Überzeugung gekommen wäre, daß die Steuerpfl. die Vergünstigung des § 27 d AusfW. beanspruchen kann, da bei Anwendung dieser Vorschrift das Vorrecht des § 7 UmfStG. entfällt. Bei Ablehnung der Vergünstigung des § 27 d AusfW. mußte der W. von Amts wegen prüfen, inwieweit die Voraussetzungen des § 7 UmfStG. gegeben waren; die Steuerpfl. hat nicht zugestanden, daß sie bei den streitigen Umsätzen den unmittelbaren Besitz an dem Weine übertragen hatte, vielmehr die bezüglichen Ausführungen der Einspruchsentsch. ausdrücklich bestritten. Unter Aufhebung der Vorinstanz geht daher die nicht spruchreife Sache an die Vorinstanz zur neuerlichen Prüfung und Entsch. zurück.

(RFG., V. Sen., Ur. v. 8. Juli 1927, V A 684/26 S, RFG. 21, 272.)

4. Grunderwerbsteuer.

17. § 1 GruErwStG.; § 5 ABgD. Zur Frage der Besteuerung der Übertragung von Anteilen an einer Grundstücks-gesellschaft. †)

Zu dem Standpunkt des FinGer. hat der Sen. neuerdings bereits mehrfach Stellung genommen. Insbesondere hat er in zwei Entsch. v. 12. Nov. 1927, II A 502/27 und 510, 517/27 ausgeführt, daß die Annahme, der RFG. verlange für die Besteuerung des Erwerbes von Anteilen an Grundstücks-gesellschaften

erzielten Verkaufsgewinn oder den Unterschied eines billigeren Einkaufspreises beholten darf (RG. 94, 289; 110, 119) und überhaupt eine Provision nicht wesentliches Kennzeichen ist (vgl. Staub, § 383 Anm. 9; § 387 Anm. 3) schränkt der RFG. den steuerrechtlichen Begriff des Weinkommissionärs auf den Fall ein, daß dieser nur eine reine (gering bemessene) Vermittlungsgebühr erhält und im übrigen den ganzen Vorteil des Geschäftes dem Kommitenten zuwendet. Inwieweit ist die Entsch. wieder ein Beitrag zur Verfestigung der steuerrechtlichen Begriffsbildung.

Da § 27 AusfW. nicht anwendbar ist, prüft der RFG. mit Recht die Frage der Anwendung des § 7 UmfStG. auf die in Betracht kommenden Lieferungen, obwohl der Steuerpfl. auf eine Berufung in diesem Punkte verzichtet hatte. Denn hier handelt es sich um eine reine Frage der Rechtsanwendung auf den Tatbestand; eine Verzichtserklärung nach dieser Richtung hat keine rechtliche Wirkung.

W. Dr. Lang, Nürnberg.

Zu 17. Ist es ein Zufall, daß der RFG. sich bei der Besteuerung der Übertragung von Anteilen an Grundstücks-gesellschaften wiederholt gegen „Mißverständnisse“ wehren muß? Jahre-

gem. § 1 GrErbStG., § 5 ABgD. neben der Feststellung einer Mobilisierungsabsicht noch die Feststellung eines Zusammenhanges zwischen den verschiedenen Anteilserwerbern, auf einem Mißverständnisse des RFG. 21, 260 beruht. Diese besage vielmehr, daß eine Mobilisierungsabsicht regelmäßig nur bei einem Zusammenhange zwischen mehreren Erwerbern feststellbar sei, stelle also keinen Gegenfuß auf, sondern gestalte, für die Feststellung des Zusammenhanges auch alle Umstände zu verwenden, welche in RFG. 5, 247 und 11, 310 zur Feststellung der Umgebungsabsicht als geeignet bezeichnet seien. Diese Entsch. gehen von dem Gedanken aus, daß zur Feststellung der Voraussetzungen des § 5 ABgD. bei Anteilsveräußerungen die Prüfung sich auf das Grundstück in seiner Gesamtheit erstrecken muß, weil das GrErbStG. anders als das ZwStG. Gesellschaftsanteile nicht grundsätzlich den Eigentumsanteilen an Grundstücken gleichstellt und ohne zusammenfassende Betrachtung brauchbare Unterlagen für die Gewinnung eines Urts. darüber, ob ein berechtigter Kapitalverkehr oder eine Umgehung des Grundstücksverkehrs vorliegt, in der Regel nicht zu gewinnen sind. Die zusammenfassende Betrachtung ist nun nur in den seltensten Fällen denkbar ohne Feststellung der zwischen verschiedenen Erwerbern vorhandenen Zusammenhänge; diese Zusammenhänge können aber naturgemäß auch aus der Entwicklung der Gesellschaft und den Verhältnissen der Anteilserwerbe abgeleitet werden und werden überall da vorliegen, wo diese eine Zusammenfassung des gesamten Grundstücks erkennen lassen. Das FinGer. unterläßt aus rechtsirriger Auffassung der vom RFG. aufgestellten Grundsätze eine erschöpfende tatsächliche Aufklärung, indem es wesentliche Punkte dahingestellt sein läßt. Seine Urts. unterliegen deshalb der Aufhebung.

Es besteht kein Zweifel, daß die Gesellschaft, welche zwecks Verwertung des Grundstücks D.straße 40 geschaffen und deren einziges Vermögensobjekt dieses Grundstück ist, von Anbeginn an einen Grundstücks- und nicht einen Kapitalverkehr bezweckt hat. Das ist auch durchgeführt, weil die Anteile stets in ihrer Gesamtheit veräußert und erworben worden sind. Auch jetzt sind sämtliche Anteile abgetreten, und zwar durch Rechtsakte, welche den inneren Zusammenhang deutlich erkennen lassen. Denn die Verhandlungen, welche unter gleichlautenden Bedingungen eine gleichmäßige Aufteilung der Anteile und eine geregelte Vertretung der Erwerber untereinander zeigen, sind gar nicht anders zu erklären, als daß ihnen eine Vereinbarung sämtlicher Erwerber vorangegangen ist. Daß diese sich auf den gemeinschaftlichen Erwerb des Grundstücks richtete, ergibt sich schon daraus, daß die Bezahlung des Erwerbspreises von der Regelung der Hypothekenverhältnisse abhängig gemacht wurde. Die wahre Absicht der Beteiligten kann gar nicht deutlicher zum Ausdruck gebracht werden, als durch die eigene Erklärung der StPfl., die notariellen Beurkundungen seien zusammen nach langen Verhandlungen wie bei jedem anderen Geschäft, auch der Gründung einer AktG. mit komplizierten Sacheinlagen, rasch hintereinander vorgenommen worden. Für den Erwerb von Geschäftsanteilen bedarf es einer Zusammenfassung sämtlicher Erwerber überhaupt nicht. Weshalb diese Unterlagen dem FinGer. nicht als ausreichend erscheinen und weshalb es auf die Verufe der Beteiligten Wert legt, ist nicht ersichtlich.

Nun erfolgt auch heute noch regelmäßig die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück durch den Grundbuchverkehr. Werden statt dessen sämtliche Geschäftsanteile einer Grundstücks-Gesellschaft abtrebgemäß einheitlich übertragen, so ist das ein Vorgehen, welches einen häufigen Grundstückswechsel ohne Entrichtung von GrErbSt. ermöglicht. Diese Ermöglichung wird auch jedenfalls als Mißzweck verfolgt. Der Hauptfall dieser Art wird

lang sind seine Entsch. (RFG. 5, 247; 11, 310) so aufgefaßt worden, als ob jede Übertragung eines Anteils an einer solchen Gesellschaft grunderwerbsteuerpflichtig sei. Durch die Urts. v. 24. Sept. 1926 und v. 8. Juli 1927 (RFG. 21, 260) trat dann der RFG. dieser Auffassung entgegen und erklärte eine solche Anwendung der früheren Urteile als zu weitgehend. Es müsse bei der Mobilisierungsabsicht „ein innerer Zusammenhang“ zwischen den Erwerbsvorgängen bei verschiedenen Erwerbern vorliegen. Das führte zunächst zu einem gewissen Nachlassen in der Erfassung der Anteilsübertragungen. Durch neue Urts. aber, zu denen das oben abgedruckte und die darin angeführten vom Nov. 1927 gehören, wird nun wieder einer solchen Auffassung der Urts. RFG. 21 entgegengetreten. Dieses Hin und Her ist die Folge davon, daß die ganze Erfassung der Anteilsübertragung als Veräußerung eines Grundstücks oder Grundstücksanteiles auf dem komplizierten Gedankengang über § 5 ABgD. erfolgt. Inkonssequenzen mannigfacher Art, mehr noch bei der Wertzuwachs- als bei der Grunderwerbsteuer, sind dabei unvermeidlich. Am besten wäre es schon, eine Auflösung der zahlreichen Grundstücksgesellschaften ohne steuerliche Erschwerung zu ermöglichen, wie ich es an anderer Stelle vorgeschlagen habe. Eine gute Übersicht über den augenblicklichen Stand der Besteuerung bei der Übertragung von Anteilen gibt die Abhandlung von Ludehohn in den Zeitgemäßen Steuer- und Finanzfragen 1928 S. 15 ff.

W. Dr. Max Lion, Berlin.

in § 3 GrErbStG. allgemein für steuerpflichtig erklärt, weitere unterliegen der Steuerpflicht, wenn trotz Erwerbes durch mehrere Personen das gleiche Ergebnis erzielt wird und § 5 ABgD. anwendbar ist. Dessen Voraussetzungen, nämlich einen Mißbrauch von Formen zwecks Umgehung der Grunderwerbsteuerpflicht, muß sich jeder entgegenhalten lassen, welcher sich bewußt an dem geschützten Vorgehen beteiligt, er kann sich, wie der Sen. in einer Entsch. v. 18. Nov. 1927, II A 503, 504/27 ausgeführt hat, nicht darauf berufen, daß ihm der Erwerb in anderer Form nicht möglich gewesen sei.

(RFG., II. Sen., Urts. v. 30. Nov. 1927, II A 530/27.)

× 18. §§ 3, 11 GrErbStG.

a) War eine Personenvereinigung zur Zeit der Vereinigung aller ihrer Anteile in einer Hand auf Grund eines schuldrechtlichen Vertrags verpflichtet, in ihrem Eigentum stehende Grundstücke einem Dritten zu übereignen, so gehören diese Grundstücke nicht zu ihrem Vermögen i. S. des § 3 und bleiben daher bei der Steuerberechnung außer Betracht.

b) Die preuß. Katasterdirektoren sind von der Heranziehung als Sachverständige über den Grundstückswert in Grunderwerbsteuerfällen nicht ausgeschlossen. †)

Zu Jahre 1923 wurde die G.-GmbH. von U. und R. gegründet. Beide waren an der Gesellschaft je zu 1/2 beteiligt. Durch notariellen Vertrag v. 10. Aug. 1924 trat R. seinen Geschäftsanteil an der GmbH., dessen Wert auf 42 500 G.M. angegeben wurde, an die Ehefrau U. ab.

Die Steuerstelle sah die Voraussetzungen des § 3 als gegeben an und zog die Eheleute U. zu 8% Steuerzuschlag heran.

Die Rechtsbeschwerde mußte zur Aufhebung der Entsch. des RFG. führen.

Nicht zutreffend ist die Annahme der Vorinstanz, daß bei Berechnung des der Steuerfestsetzung nach § 3 zugrunde zu legenden Wertes der Wert der Grundstücke der GmbH. mit zu berücksichtigen sei, die diese vor dem Tage der Vereinigung aller ihrer Anteile in einer Hand an dritte Personen veräußert hatte. Denn nachdem sich der Sen. RFG. 6, 334 und in einem weiteren Urts. v. 11. März 1927, II A 609/26 bei Auslegung des Wortes „gehören“ i. S. des § 3 auf den wirtschaftlichen Standpunkt gestellt und Grundstücke als zum Vermögen der Personenvereinigung gehörend, zunächst dann angesehen hat, wenn sie auch nur in ihrem wirtschaftlichen Eigentum standen, muß folgerichtig die Zugehörigkeit der Grundstücke zum Vermögen der Personenvereinigung verneint werden, wenn zur Zeit der Vereinigung der Geschäftsanteile in einer Hand die Personenvereinigung zwar noch juristische Eigentümerin der Grundstücke, aber auf Grund eines Kaufvertrags verpflichtet war, die Grundstücke einem Dritten zu übereignen. Da die Vorinstanz hiernach rechtsirrtümlich bei Feststellung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Wertes die nicht mehr als zum Gesellschaftsvermögen i. S. des § 3 gehörend zu rechnenden an U. und R. verkauften Grundstücke mitberücksichtigt hat, war ihre Entsch. aufzuheben.

Bei der nunmehr dem Sen. zutreffenden freien Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif, da die bisherigen Wertermittlungen zur Feststellung des gemeinen Wertes der übrigen Grundstücke der GmbH. nicht ausreichen.

Unbegründet sind allerdings die Ausführungen der Rechtsbeschwerde, die Verwertung des Gutachtens des Katasterdirektors sei unzulässig, weil die preuß. Katasterämter seit einigen Jahren

Zu 18. Das Urts. ist insbes. für die Beratung durch die Notare bei Übertragung von GmbH.-Anteilen wichtig. Es dehnt die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“, die gerade im Falle des § 3 GrErbStG. zumungunsten des Steuerpflichtigen angewandt war, auch zu seinen Gunsten aus. Nach § 3 wird bei Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft, „zu deren Vermögen Grundstücke gehören“, die Grunderwerbsteuer vom Wert der Grundstücke erhoben. Der RFG. hat ausgesprochen, daß Grundstücke auch dann „zum Vermögen der Gesellschaft“ gehören, wenn sie auf die Gesellschaft noch nicht binglich umgeschrieben waren, wenn ihr aber das „wirtschaftliche Eigentum“ zustand; das wurde besonders angenommen, wenn die Grundstücke obligatorisch gekauft und bereits in den Besitz der Gesellschaft übergegangen waren (RFG. 6, 334 und meine Anmerkung dazu: ZB. 1921, 1621). Im vorl. Falle war der Tatbestand umgekehrt: Hier stand die Gesellschaft noch als Eigentümerin der Grundstücke eingetragen, hatte sie aber bereits obligatorisch verkauft. Der RFG. erklärt, daß hier die Gesellschaft wirtschaftlich nicht mehr Eigentümer der Grundstücke war, wenn sie auch noch im Grundbuch eingetragen war. Infolgedessen kann § 3 keine Anwendung finden. — Hier sei die Bemerkung angeknüpft, daß, wie eine vielfache praktische Erfahrung zeigt, die Notare sehr häufig bei Übertragung von GmbH.-Anteilen sich nicht vergewissern, wie es mit dem Grundbesitz der Gesellschaft bestellt ist, und ob sich nicht etwa alle

überwiegend Steuerbehörden geworden seien und ebenso, wie die Grunderwerbsteuerämter nur das fiskalische Interesse vertreten. Dem gerade die Katasterämter und deren Leiter sind durch ihre große Erfahrung auf dem Gebiete der Grundstücksbewertung zur Abgabe eines Sachverständigenutachtens besonders geeignet, und es liegt, da sie der Grunderwerbsteueranmeldung selbst völlig fernstehen, kein Anlaß vor, daran zu zweifeln, daß ihr Gutachten rein sachlich ausfallen wird. Der Sen. hat daher schon in zahlreichen Fällen die Hinzuehung der Katasterdirektoren als Sachverständige gebilligt, und es kommt daher nur darauf an, zu prüfen, ob das Gutachten in sich genügend begründet ist. Das muß im vorl. Falle verneint werden.

(RFS., II. Sen., Ur. v. 28. Okt. 1927, II A 415/27.)

*

19. § 5 Abs. 1 GrEwStG.; § 5 ABGD. Der Steueranspruch aus § 5 Abs. 1 GrEwStG. kann auch dadurch umgangen werden, daß seine Entstehung durch die Wahl einer ungewöhnlichen Rechtsform zeitlich hinausgeschoben wird. †)

Der Fiskus bot ein Gelände in der Gemeinde L. der Stadt D. zum Erwerbe an. Die Stadt war bereit, auf dieses Angebot einzugehen. Darauf wurde von dem Beurkundungsbeamten am 10. Dez. 1924 ein Vertrag folgenden Inhalts beurkundet:

Die Stadt verpflichtet sich, dem Fiskus gewisse Beträge zu zahlen. Die Zahlungsstermine sind näher bestimmt; ein Betrag von 600 000 M ist der Stadtgemeinde gestundet. Im § 3 bietet der Fiskus der Stadt die Überweisung der Grundstücke an, die er zu veräußern beabsichtigte. Nach § 4 soll die Stadt einen Teil des Übungsplatzes als öffentlichen Flugplatz so lange benutzen oder benutzen lassen, als kein anderer öffentlicher Flugplatz zur Verfügung steht. Nach § 5 soll die Auflassung und Übergabe innerhalb eines Jahres nach Annahme des Angebots durch die Stadtgemeinde erfolgen. Diese ist nach § 6 berechtigt, das Angebot jederzeit, spätestens jedoch bis zum 31. Dez. 1929, anzunehmen. Hierzu ist ausdrücklich bestimmt, daß auch bei Nichtannahme des Angebots die in den §§ 1 und 2 von der Stadt übernommenen Leistungen dem Fiskus verfallen sind und der Stadt ein Rückforderungsrecht nicht zusteht. Zur Sicherung der Stadt wird im § 7 von dem Fiskus für sie die Eintragung einer Auflassungsvormerkung bewilligt. Endlich wird ihr im § 8 das Recht eingeräumt, ohne Rücksicht auf die noch fehlende Annahme des Angebots den Übungsplatz als Flugplatz durch ein etwa zu bildendes gemeinwirtschaftliches Unternehmen gegen Übernahme der baulichen Unterhaltung, im übrigen jedoch ohne Entschädigung zu verwenden.

Das Angebot ist bisher von der Stadt nicht angenommen. Gleichwohl ist der Übungsplatz von ihr alsbald als Flugplatz eingerichtet, und er wird seitdem als solcher auch benutzt.

Der Kreisausschuß als Steuerstelle nahm an, daß den wirtschaftlichen Tatsachen und Verhältnissen, die zur Aufnahme der Urkunde v. 10. Dez. 1924 geführt haben, der Abschluß eines zweiseitigen Kaufvertrags entsprochen haben würde und daß die an dessen Stelle aufgenommene Urkunde v. 10. Dez. 1924 eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung enthalte, die von der Stadt nur zur Umgehung der GrEwSt. gewählt worden sei in der Erwartung, bis zum Jahre 1929 die Eingemeindung der Gemeinde L. zu erreichen und damit bei einer späteren Überweisung oder Vertragsannahme selbst Steuergläubigerin zu werden. Die Steuerstelle hielt deshalb die Anwendung des § 5 Abs. 1 GrEwStG. i. Verb. m.

Anteile in der Hand eines Erwerbers vereinigen. Dadurch entstehen nach wie vor viele für die Beteiligten überraschende Steuerforderungen. Der Notar wird aber, wie aus Vorstehendem hervorgeht, fürsorglich auch danach fragen, ob die Gesellschaft nicht Grundstücke als wirtschaftlicher Eigentümer ohne Umschreibung erworben hat.

M. Dr. Max Lion, Berlin.

Zu 19. Wäre der Grundstückskäufer und Entdecker dieses absonderlichen Weges, die GrEwSt. zu ersparen, ein beliebiger Privater, so könnten wir uns darauf beschränken, die hier entwickelte Phantasie zu bewundern und den Fall als willkommene Bereicherung der Beispielsammlung einzuverleiben, welche die Anwendung des § 5 ABGD. erläutern soll. Unter diesem Gesichtspunkt wäre nur noch die Frage zu erheben, ob die Steuerpflicht des Käufers nicht noch einfacher, als hier gesehen, auf § 6 GrEwStG. hätte gegründet werden können, der für steuerpflichtig erklärt einen „Rechtsvorgang, der es ohne Übertragung des Eigentums einem andern ermöglicht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen“. Zwar hat der RFS. 12, 301 diesen § 6 für nicht anwendbar erklärt, „wenn der Übergang des juristischen Grundstückseigentums vereinbart ist und der bisherige Eigentümer seinem Vertragsgegner nur in Erfüllung dieser vertragsmäßigen Verpflichtung vorab die wirtschaftliche Verfügungsmacht überträgt“, aber hier ist ein gültiger Veräußerungsvertrag ja eben nicht ge-

§ 5 ABGD. für gerechtfertigt und zog die Stadt zur GrEwSt. heran.

Mit Recht hat das FinGer. angenommen, daß der Vertrag v. 10. Dez. 1924 eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 1 ABGD. enthält. Um ein Kauf- oder Verkaufsangebot, das allerdings für sich allein nie als eine ungewöhnliche Rechtsform bezeichnet werden kann, handelt es sich nicht. Denn bei einem solchen Angebote des Verkäufers ist der Angebotsempfänger vor der Annahme nicht zur Kaufpreiszahlung verpflichtet, und er kann den etwa in Erwartung zukünftiger Annahme im voraus gezahlten Preis im Falle der Nichtannahme zurückverlangen. Im vorl. Falle aber verblieben die von der Beschw. zu leistenden Zahlungen auch bei Nichtannahme des Angebots endgültig dem Fiskus. Damit ist es ganz vereinbar, wenn die Beschw. diese ihre Zahlungen als „Vorschußleistungen“ darzustellen versucht. Ebenjowenig läßt sich der Vertrag als sog. Angebotsvertrag ansehen. Denn die Leistungen, zu denen sich die Beschw. unbedingt verpflichtet hat, bilden nicht etwa das Entgelt für die Bindung des Fiskus an sein Übereignungsangebot, sondern den ganzen Gegenwert für die angebotenen Grundstücke selbst. Der Vertrag ist nichts anderes als eine künstliche Zerlegung eines einheitlichen Grundstückskaufvertrags in eine einseitige Verpflichtung der Beschw. zur Zahlung bestimmter Gelbbeträge und in das Angebot einer abstrakten Grundstücksüberweisung von seiten des Fiskus. Wirtschaftlich standen sich die unbedingte Zahlungspflicht der Beschw. und die noch von einer Annahmeerklärung der Beschw. abhängig gemachte Übereignungspflicht des Fiskus wie Leistung und Gegenleistung gegenüber. Hiernach kann es keinem Zweifel unterliegen, daß die Beschw. zur späteren Abgabe der Annahmeerklärung von vornherein fest entschlossen war; denn es ist völlig unerfindlich, inwiefern es für sie nach Übernahme der unbedingten Verpflichtung zu den im Vertrage bestimmten Gelbleistungen noch einer weiteren Überlegung bedurfte, ob sie durch Abgabe der ihr vorbehaltenen Annahmeerklärung ohne Übernahme weiterer Zahlungsverpflichtungen lediglich ein Recht, nämlich den Anspruch auf Überweisung der Grundstücke, erwerben wollte oder nicht. Daß die angelegliche Erwartung der Beschw., der Fiskus werde im Falle der Nichtannahme des Übereignungsangebots ihr freiwillig die gezahlten Beträge erstatten, die einseitige Übernahme dieser Leistungen nicht verständlich machen kann, wenn die Beschw. nicht zur Annahme des Angebots fest entschlossen gewesen wäre, ist im Bl. zutreffend ausgeführt. Wäre eine solche Erwartung berechtigt gewesen, so hätte die Beschw. mit demselben Rechte auch annehmen können, daß bei einem Kaufabschlusse der Fiskus ihr den Rücktritt vom Vertrage gestattet haben würde, wenn sie beim Nichtgelingen der Eingemeindung von L. solches gewünscht hätte. Nach alledem kann es der Beschw. bei der von ihr gewählten rechtlichen Gestaltung nur darum zu tun gewesen sein, die vorbehaltenen Annahmeerklärung und damit das Zustandekommen eines Veräußerungsgeschäfts i. S. des § 5 GrEwStG. zeitlich hinauszuschieben. Selbstverständlich würde die Anwendung des § 5 ABGD. in Ermangelung einer ungewöhnlichen Rechtsform nicht in Frage kommen, wenn die Beschw. aus irgendetwelchen Gründen, sei es auch, um eine sonst dem Landkreis anfallende GrEwSt. zu sparen, zunächst, anstatt einen beide Teile bindenden Kaufvertrag abzuschließen, nur den zukünftigen Erwerb der Grundstücke durch ein nur den Fiskus bindendes Kaufangebot, das für sich allein keine Steuerpflicht aus § 5 Abs. 1 GrEwStG. begründen konnte (RFS. 9, 19), sich gesichert hätte. Dieser rechtliche Weg ist aber unter den obwaltenden

schlossen worden, sondern nur ein eigentümlicher Vorvertrag, und da dieser tatsächlich die Stadt wirtschaftlich zur Eigentümerin machte, scheint mir aller Grund zur Anwendung des § 6 gegeben zu sein.

Daß es nun eine Stadtgemeinde war, die auf diesem doch nicht mehr ganz geraden Wege betroffen wurde, macht die Sache noch entschieden interessanter. Das GrEwStG. hat es offensichtlich unterlassen, Reich, Staat und Gemeinde von der Steuerpflicht auszunehmen, was damit zusammenhängt, daß der Ertrag der Steuer dem Reich jedenfalls nicht allein zukommen sollte, sondern zum Teil dem Land und den Kommunen (in Preußen kommt er jetzt ganz den Stadt- und den Landkreisen zu). In unserem Fall war der benachbarte Landkreis bezugsberechtigt, und da bildete nun das hohe Objekt — die Steuer machte bei einem Satz von damals noch 7% (heute 5%) über 100 000 M aus — auch für eine Stadtverwaltung einen starken Anreiz, auf Ersparung der Steuer bedacht zu sein. Der Eingemeindungsplan schien den hier gewählten Weg der künstlichen Verzögerung der Steuerpflicht (bis sie der Stadt als selbst bezugsberechtigten Körperschaft nicht mehr weh tun würde) nahezu legen — aber die nicht immer rein freundschaftlichen Beziehungen zur Landkreisverwaltung haben den sein gesponnenen Plan doch ans Licht gebracht, und es wird der Stadtverwaltung vermutlich ebenso gegangen sein wie einem Privaten der einen Schaden hat, daß sie nämlich für den Spott nicht zu sorgen brauchte.

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

den Umständen nicht gangbar gewesen; denn nach der eigenen Darstellung der Beschw. war der Fiskus nicht bereit gewesen, sich einseitig durch ein solches Angebot zu binden. Er hatte vielmehr ursprünglich den sofortigen Abschluß eines Kaufvertrags verlangt, durch den die Beschw. sich zur Zahlung des von ihm verlangten Veräußerungspreises verpflichtete. Als die Beschw. dann den Vorschlag machte, die gegenwärtige rechtliche Gestaltung zu wählen, hat er sich bereit gefunden, da auch bei dieser Fassung des Vertrags die Beschw. zur unbedingten Zahlung des ganzen Veräußerungspreises verpflichtet war, so daß er alles erhielt, was er auch bei sofortigem Abschluß eines beide Teile bindenden Kaufvertrags erhalten haben würde. Der Unterschied gegenüber einem Kaufvertrage bestand nur darin, daß seine Verpflichtung zur Übergabe und Übergabe der Grundstücke noch von einer besonderen Annahmeerklärung der Beschw. abhängig gemacht war.

Ohne Rechtsirrtum hat das FinGer. ferner festgestellt, daß die Beschw. mit der Wahl dieser Rechtsform die Absicht verfolgt hat, die durch den Abschluß eines Kaufvertrags entstehende Steuerpflicht aus § 5 Abs. 1 zu umgehen. Damit ist ihr keineswegs eine Steuerhinterziehung vorgeworfen, sondern nur gesagt, daß sie die Entstehung eines Steueranspruchs auf einem von der AbgD. nicht für zulässig erachteten und deshalb steuerlich für unbeachtlich erklärten Wege wenigstens zeitweilig verhindert habe. Grundsätzlich steht es allerdings, wie der RStG. ständig anerkannt hat, den Personen, die ein wirtschaftliches Ziel erreichen wollen, frei, die hierzu erforderliche rechtliche Regelung so zu treffen, daß für sie möglichst geringe Steuerpflichten entstehen. Dieser Freiheit ist jedoch durch § 5 Abs. 1 eine Grenze dahin gesetzt, daß nicht zum Zwecke der Erparung einer bestimmten Steuer Rechtsformen gewählt werden dürfen, die den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen nicht entsprechen. Geschieht dieses, so wird für die Steuererhebung unterstellt, daß die den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung vorgenommen sei.

Richtig ist nun, daß die Beschw. durch das zeitliche Hinausschieben der vorbehaltenen Annahmeerklärung die Entstehung der Steuerpflicht nicht endgültig verhindern, sondern ebenfalls nur zeitlich hinauschieben konnte. Damit ist jedoch das Vorliegen einer unter § 5 Abs. 1 fallenden Steuerumgehung nicht ausgeschlossen. Ebenso wie nach der ständigen Rpr. des RG., der bezutreten ist, die zum Tatbestande der Steuerhinterziehung (§ 359) oder der Steuergefährdung (§ 367) erforderliche Steuerverkürzung schon dann eingetreten ist, wenn der Fiskus nicht zur Zeit der Fälligkeit der Steuer in deren Besitz gelangt, muß es zur Steuerumgehung, deren Begriff weitergeht (vgl. §§ 359 Abs. 4, 367 Abs. 2), genügen, wenn durch die gewählte ungewöhnliche Rechtsgestaltung bewirkt wird, daß der Steueranspruch nicht in dem Zeitpunkt entsteht, in dem er bei einer den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Rechtsgestaltung entstanden sein würde. Das trifft im vorl. Falle zu und wird, wenn inzwischen die in Aussicht stehende Eingemeindung von L. vollzogen sein wird, zur Folge haben, daß die GrErmSt. nicht dem Landkreis, sondern der Beschw. selbst zufällt, wenngleich, abgesehen von den Zuschlägen, das Reich wenigstens formell Steuergläubiger bleibt. Wenn das FinGer. in Übereinstimmung mit der Steuerstelle annimmt, daß die Beschw. gerade diese Folge durch die Wahl der ungewöhnlichen Rechtsform hat herbeiführen wollen, so kann diese Annahme um so weniger rechtlich beanstandet werden, als die Beschw. weder im bisherigen Rechtsmittelverfahren noch zur Begründung der Rechtsbeschwerde irgendeinen anderen verständlichen wirtschaftlichen Grund angegeben hat.

(RStG., II. Sen., Ur. v. 18. Okt. 1927, II A 227/27.)

*

× 20. §§ 6, 5 Abs. 3 GrErmStG.

a) Bedarf der im § 6 bezeichnete Rechtsvorgang der gerichtlichen und notariellen Form, so kann über den Mangel auch dann nicht hinweggesehen werden, wenn das Grundstück nachträglich aufgelassen worden ist.

b) Daß die Steuerpflichtigkeit eines Grundstückskaufvertrags durch den Mangel einer vorgeschriebenen behördlichen Genehmigung nicht ausgeschlossen wird, wenn die Beteiligten ihn nicht in seinen wirtschaftlichen Wirkungen rückgängig machen, gilt auch für den Fall des Erfordernisses vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung. †)

Der Vater der minderjährigen Beschw. N. hat ein dieser gehöriges Grundstück mit vormundschaftlicher Genehmigung an Frau L. verkauft, und die Käuferin ist am 15. Sept. 1926 als Eigen-

tümerin eingetragen worden. Den Verkauf hat der Kaufmann M. vermittelt, den der Vater der Beschw. in einem privatschriftlichen Vertrag v. 2. Okt. 1925 unter Übergabe einer unwiderruflichen Generalvollmacht ermächtigt hatte, das Grundstück auf Grund seiner Vollmacht zu verkaufen und sich dadurch für ein von ihm an N. gewährtes Darlehen von 17 000 M bezahlt zu machen. M. sollte berechtigt sein, die Mietzinsen a conto seiner Darlehnsforderung einzuheben, und beim Vertrage gleichzeitig die Verpflichtung, das Grundstück bis zum 1. Dez. 1925 vollständig zu räumen. Andererseits übernahm M. eine auf dem Anwesen lastende Hypothek von 3000 M. Auch die Generalvollmacht war nur privatschriftlich erteilt.

Das FinA. hat in dem Vertrage v. 2. Okt. 1925 einen nach § 6 steuerpflichtigen Rechtsvorgang gesehen und die Beschw. hier nach zur GrErmSt. herangezogen. Das FinGer. hat die Berufung als unbegründet zurückgewiesen, indem es zwar die Anwendung des § 6 für rechtsirrig, die Steuerforderung aber aus § 5 Abs. 4 Nr. 5 für berechtigt erklärte.

Dafür, daß § 6 nicht anwendbar ist, macht das FinGer. mit Recht geltend, daß, wenn auch die dem M. eingeräumten Rechte insgesamt an sich den Tatbestand des § 6 erfüllen, doch das hauptsächlichste Recht, die Befugnis zur Veräußerung des Grundstücks, nicht in wirksamer Weise erklärt war, da sie einerseits nicht gerichtlich oder notariell beurkundet, andererseits nicht vormundschaftsgerichtlich genehmigt war. Über diesen Mangel kann, anders als im Falle des § 5 Abs. 3, bei § 6 nicht hinweggesehen werden, auch wenn nachträglich das Grundstück aufgelassen worden ist. Denn der § 6 stellt den darin umschriebenen Tatbestand der Eigentumsübertragung gleich, erfordert also, daß der Tatbestand selbst bereits in rechtsgültiger Weise dem Berechtigten eine eigentumsähnliche Stellung einräumt, während § 5 Abs. 3 die Steuerpflicht selbständig für die obligatorischen Geschäfte ausspricht und für diese durch die nachfolgende grundbuchmäßige Eintragung ein Formmangel geheilt werden kann.

Die Anwendung des § 5 Abs. 4 Nr. 5 hat das FinGer. damit begründet, daß es nach dieser Vorschrift nicht notwendig ist, daß der Bevollmächtigte selbst den Vertrag für den Eigentümer abschließt, sondern daß eine Ermächtigung genügt, einen Erwerber ausfindig zu machen, mit diesem alle Einzelheiten des Vertrags festzusetzen und alsdann den Vertragsschluß herbeizuführen, wofür nur im Innenverhältnisse sich der Eigentümer verpflichtet hat, den Kauf mit dem ihm zugeführten Käufer zu den vom Bevollmächtigten festgesetzten Bedingungen abzuschließen (RStG. 12, 258), und daß diesen Voraussetzungen im vorl. Falle genügt sei. Es hat angenommen, daß es sich im vorl. Falle für N. gar nicht um ein eigentliches Darlehen gehandelt habe, sondern darum, sich durch den Verkauf Geld zu verschaffen, und N. daher, nachdem er das Geld von M. bekommen habe, das Grundstück diesem zur Verwertung überlassen habe. Daß die vormundschaftliche Genehmigung nur zu dem Veräußerungsgeschäft N./L., nicht auch zu der Bevollmächtigung des M., von der das Vormundschaftsgericht offensichtlich gar keine Kenntnis gehabt habe, erteilt worden ist und die Ermächtigung formungültig erteilt war, sieht das FinGer. im Hinblick auf die Entsch. v. 4. Mai 1923 (RStG. 12, 100) dadurch als geheilt an, daß die Beteiligten gleichwohl das Geschäft unter sich haben gelten lassen und durchgeführt haben, sowie dadurch, daß das Grundstück an die Käuferin, die M. gewonnen hatte, aufgelassen worden ist.

Der Rechtsbeschwerde kann keine Folge gegeben werden.

Die Anwendung des § 5 Abs. 4 Nr. 5 läßt keinen Rechtsirrtum erkennen. Insbesondere hat das FinGer. mit Recht angenommen, daß auch im vorl. Falle der Rechtsgrund auf zu gelten habe, daß die Steuerpflichtigkeit eines Grundstückskaufvertrags nach § 5 Abs. 3 durch den Mangel einer für den Vertrag erforderlichen behördlichen Genehmigung und seine sich daraus ergebende schwebende Unwirksamkeit nicht ausgeschlossen werde, wenn die Beteiligten ihn nicht in seinen wirtschaftlichen Wirkungen rückgängig machen. Allerdings hat es sich in dem Ur. v. 4. Mai 1923 (RStG. 12, 100) nicht um den Mangel einer Genehmigung des Vormundschaftsgerichts, sondern um den Mangel einer nach der Bek. des Bundesrats über den Verkehr mit landwirtschaftlichen Grundstücken v. 15. März 1918 (RGBl. I, 123) erforderlichen behördlichen Genehmigung gehandelt. Der Unterschied zwischen beiden Fällen beruht darin, daß in dem letzteren Falle beide Teile an den Vertrag zunächst so lange gebunden waren, bis der Landrat die Genehmigung versagte und der Bescheid rechtskräftig geworden war,

begründet sein muß. Der Fall liegt insofern anders als die sonstige grundsätzliche Stellung des Steuerrechts zur Frage der zivilrechtlich ungültigen Geschäfte (vgl. die folgende Erläuterung). Das Ur. schließt sich dieser Auffassung (vgl. dazu z. B. Dtt., 3. Aufl. S. 157/158) an und hebt damit den an sich ja überaus vagen Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“ wenigstens aus den größten Zweifeln heraus. Der Zustand, der die Berufung über das Grundstück ermöglicht, muß

Zu 20. Die Entsch. ist zunächst für die Anwendung des „wirtschaftlichen Eigentums“ nach § 6 GrErmStG. wichtig. Danach soll es wie eine Eigentumsübertragung angesehen werden, wenn jemand die Möglichkeit erlangt, über ein Grundstück „wie ein Eigentümer zu verfügen“. Im Schrifttum wird mit Recht die Auffassung vertreten, daß zu solchen wirtschaftlichem Eigentum nicht ein lediglich tatsächlicher Zustand genügt, ohne rechtliche Grundlage und Sicherung, sondern daß dieser Zustand rechtswirksam

während im vorl. Falle eine Bindung auf Seiten des Mündels noch nicht eingetreten ist, da der Vormund, wie sich aus § 1829 BGB ergibt, weder verpflichtet ist, die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung einzuholen, noch die an ihn zu erteilende Genehmigung dem anderen Teile mitzuteilen, und der andere Teil nur das Recht hat, den Vormund zu einer Mitteilung über Erteilung der Genehmigung mit der Wirkung aufzufordern, daß, wenn die Mitteilung nicht in der gesetzlichen Frist erfolgt, die Genehmigung als verweigert gilt. Gleichwohl handelt es sich auch beim Erfordernisse vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung um einen Fall schwebender Unwirksamkeit des Vertrags, und der tragende Gedanke der angeführten Entsch. ist, daß der Vertrag trotz der schwebenden Unwirksamkeit dem Berechtigten im Grundstücksumsatz als Zwischengeschäft gebietet hat und daß die wirtschaftliche Wirkung dieses Geschäfts nicht rückgängig gemacht ist. Da dies auch im vorl. Falle zutrifft, und das durch das Zwischengeschäft veranlaßte weitere Veräußerungsgeschäft die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung gefunden und zur Eigentumsübertragung geführt hat, ist es auch für das erste Geschäft so anzusehen, als ob die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung auch zu ihm erteilt worden wäre.

(RFS., II. Sen., Ur. v. 14. Okt. 1927, II A 346/27.)

*

× 21. § 12 GrErbStG. Der ziffermäßig vereinbarte Kaufpreis ist bei der Besteuerung auch dann in voller Höhe zu berücksichtigen, wenn er zinslos gestundet ist.†)

Streit herrscht lediglich darüber, ob der in dem Kaufvertrage vom 3. Dez. 1925 vereinbarte Preis von 300 000 RM, der der Besteuerung zugrunde gelegt ist, im Hinblick darauf, daß er bis zum 30. Juni 1927 zinslos gestundet ist, um die Zwischenzinsen zu ermäßigen ist. Das FinGer. hat eine zinslose Stundung bis zu einem halben Jahre nicht für ungewöhnlich erachtet und erst für die darüber hinausgehende Zeit einen Zinsenabzug zugelassen.

Gegen diese Entsch. haben sowohl die steuerpflichtige Gesellschaft, weil der Abzug nicht für die ganze Zeit bewilligt ist, als auch die Steuerstelle, die einen Abzug überhaupt für unzulässig hält, Rechtsbeschwerde eingelegt.

Die Rechtsbeschwerde der Steuerstelle ist begründet, während diejenige der Steuerpflichtigen keinen Erfolg haben konnte.

Ist der Kaufpreis in seiner Höhe ziffermäßig fest bestimmt, so ist dieser Preis, sofern er den gemeinen Wert des Grundstücks übersteigt, nach § 12 Abs. 1 für die Steuerberechnung maßgebend. Dabei macht es keinen Unterschied, in welcher Weise der Kaufpreis zu zahlen ist, ob er gestundet wird und zutreffendfalls, ob und in welcher Höhe bis zur Zahlung Zinsen zu entrichten sind. Der Standpunkt des FinGer. ist nicht folgerichtig. Wäre zinslose Stundung zu berücksichtigen, dann müßte sie auch für die ganze Zeit der Zinslosigkeit berücksichtigt werden. Es würde eine solche Berücksichtigung aber auch dazu führen, daß im Falle der Vereinbarung von hinter dem üblichen Zinssatz zurückbleibenden Zinsen ein Abschlag von dem Preise gemacht werden müßte. Das Umgekehrte würde bei höherem Zinssatz zu gelten haben. Von alledem kann, ganz abgesehen von den für die Steuererhebung entstehenden Schwierigkeiten

rechtlich wirksam begründet sein. Wenn daher jemand, wie hier, zwar eine weitgehende Vollmacht erhält, diese aber mangels gerichtlicher oder notarieller Form ungültig ist, so ist auch kein steuerrechtlich wirksames wirtschaftliches Eigentum begründet. Das wird man aber übrigens nur für das Grunderwerbsteuerrecht (und ebenso für die Zuwachsteuer) anzunehmen haben. Für die Eink- und VermSt. dagegen dürfte es bei dem Grundsatz des § 80 Abs. 1 verbleiben: „Wer einen Gegenstand als ihm gehörig behandelt, wird i. S. der Steuererhebung wie ein Eigentümer behandelt.“

Das Ur. geht dann weiter auf die Steuerpflicht nach § 5 Abs. 3 Ziff. 5 GrErbStG. ein, wonach steuerpflichtig sind: „Rechtsgeschäfte, durch die jemand ermächtigt wird, ein Grundstück ganz oder teilweise auf eigene Rechnung zu veräußern.“ Daß dieser Fall an sich hier gegeben ist, hat das Ur. festgestellt. Das Rechtsgeschäft, nämlich die Vollmacht, war aber zivilrechtlich nicht wirksam, weil die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung fehlte. Hier hat der RFS. den von ihm dauernd festgehaltenen Grundsatz aufrecht: Das Steuerrecht hat sich von der Abhängigkeit vom Zivilrecht bei der Erfassung ungültiger Geschäfte freigemacht. Es erfasst sowohl Geschäfte, die zivilrechtlich verboten, unsittlich, unerlaubt sind, wie auch solche, die als Rechtsgeschäft an einem zivilrechtlichen Mangel leiden, sofern nur die Parteien sie trotz dieses Mangels aufrechterhalten (vgl. hierzu Becker, AbwgD. [5] S. 176; Ott [3] S. 128 ff.; Lion, „Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe“ in der Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1. Jahrg. S. 174 ff.). Dieser Grundsatz wird im Anschluß an RFS. 12, 100 im vorl. Falle auch auf den Mangel der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung angewandt.

RM. Dr. Max Lion, Berlin.

Zu 21. Es handelt sich um die Auslegung des § 12 GrErbStG. Die Steuer berechnet sich nach dem gemeinen Werte des verkauften

keine Rede sein. Schon nach früherem Rechte (RStempZurStG.), an das sich das GrErbStG. anschließt, ist der Begriff des Preises nicht anders ausgelegt worden (vgl. u. a. Uml. Mitt. 16. d. Zuwachsteuer 1913, 11, 125; 1914, 260; RG. 69, 171). Daß das GrErbStG. dem Begriffe des Preises einen anderen Inhalt hat geben wollen, dazu fehlt jeder Anhalt. Der RFS. hat bereits in dem Ur. v. 25. März 1927 II A 120/27 (Mrozek, Steuerkartei, GrErbStG. § 12 Abs. 2 Satz 1 Rpr. 29) die Diskontierung des Barpreises abgelehnt und neuerdings auch zu § 50 des KapVerkStG. in dem zum amtl. Abdruck bestimmten Ur. v. 13. Dez. 1927 II A 519/27 in gleichem Sinne Stellung genommen.

(RFS., II. Sen., Ur. v. 30. Dez. 1927, II A 562/27.)

*

22. §§ 12 Abs. 2 Satz 1, 16 GrErbStG. Wird in einem Veräußerungsvertrag über ein Grundstück ein bestimmter Barpreis für das Grundstück angegeben, dann aber bestimmt, daß der Erwerber zur Deckung dieses Betrags für den Veräußerer auf einem anderen Grundstück ein Gebäude errichten soll, so ist zu prüfen, ob nicht in Wirklichkeit ein unmittelbarer Austausch des Grundstücks gegen das herzustellen Werk gewollt ist, so daß der Wert dieses Werkes der Preis für das Grundstück ist.†)

Durch notariellen Vertrag v. 2. Mai 1924 verkaufte G. an den BeschwF. zwei Grundstücke.

Der Kaufpreis war auf 12 800 GM. vereinbart und sollte dadurch getilgt werden, daß der Käufer auf dem dem Verkäufer verbleibenden Grundstück ein Wohnhaus nebst Stall nach bestimmten Plänen errichtete.

Dieser Vertrag wurde durch den notariellen Vertrag v. 29. Dez. 1924 aufgehoben und durch einen neuen ersetzt. In ihm wurde der Kaufpreis auf 22 000 GM. vereinbart. Der Preis sollte dadurch getilgt werden, daß der Käufer auf dem dem Verkäufer verbleibenden Restgrundstück ein neues Wohnhaus errichtete, aber keinen Stall. Die Kosten des Baues einschl. Edelputzes wurden auf 22 671 GM. angegeben. Deshalb sollte der Verkäufer dem Käufer noch 671 GM. zahlen. Die Grundstücke sollten Zug um Zug gegen die schlüsselfertige Übergabe des Neubaus aufgelassen werden. Der Neubau war Ende Juni 1925 schlüsselfertig hergestellt.

Der Eigentumsübergang gab der Steuerstelle Veranlassung, den BeschwF. zur GrErbSt. nach dem Preise heranzuziehen.

Hiergegen richtet sich die Rechtsbeschwerde.

Einspruch und Berufung hatte keinen Erfolg.

Die Annahme des FinGer., daß ein Kaufvertrag vorliege, läßt sich allerdings mit dem Wortlaut vereinigen. Doch bot die Sachlage Anlaß, entsprechend den Ausführungen des BeschwF., näher zu prüfen, ob denn wirklich nach der Absicht der Beteiligten der Barbetrag die unmittelbare Gegenleistung für den Grundbesitz sein sollte. Denn eine Vereinbarung, daß ein barer Kaufpreis durch Herstellung eines Werkes getilgt werden soll, ist ungewöhnlich, und der BeschwF. hatte, wenn auch nicht gerade deutlich, behauptet, daß der Barbetrag für das Gebäude nur zur Berechnung der Notarkosten angegeben worden sei. Außerdem kam in Betracht,

Grundstückes, wenn aber der Veräußerungspreis höher ist, nach diesem Preis. Im Falle der zinslosen Stundung soll nach der Entsch. doch der volle Nennbetrag des Kaufpreises maßgebend sein. Dem stimmen die angeführten Entsch. (ebenso Veiel, KapVerkStG., 2. Aufl. § 50 Anm. 2) bei, die Entsch. des RG. insbes. mit Rücksicht auf die steuertechnisch gebotene Vereinfachung. Diese Vereinfachung wird aber nach der Praxis auch des RFS. unberücksichtigt gelassen, wenn der Kaufpreis bei Übernahme der ganzen Grunderwerbsteuer durch Käufer oder Verkäufer nach einer eigens vom RFS. aufgestellten Formel berechnet werden muß (RFS. 6, 171). Den gegenteiligen Standpunkt nimmt Ott (GrErbStG., 3. Aufl. § 12 Anm. 38) in ausführlicher Begründung ein, welcher zuzustimmen ist. Der Betrag des Kaufpreises wird doch insbes. bei langer zinsloser Stundung mit Rücksicht auf diese Stundung bemessen. Die sonst gerade in Steuerjahren vom RFS. oft betonte wirtschaftliche Wirkung wird außer acht gelassen, wenn hier nur der formelle Nennbetrag des Kaufpreises berücksichtigt wird.

RM. Dr. Heß, Stuttgart.

Zu 22. Das Ur. bringt für die GrErbSt. die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ zur Wirkung. Nach § 12 des Gesetzes wird die Steuer mindestens vom „Veräußerungspreis“ erhoben. Hier war ein Preis in bar bestimmt. Gleichzeitig war aber vereinbart, daß statt der Zahlung eine Werkleistung erfolgen solle. Der RFS. erklärt diese Abrede für ungewöhnlich. Es sei möglich, daß nur äußerlich ein Kauf vorlag, daß aber in Wirklichkeit ein Tausch gemeint war, nämlich Grundstück gegen Werkleistung. Dann käme im vorl. Falle der geringere Betrag der Werkleistung zur Besteuerung; aber natürlich in einem anderen Falle, in dem die Werkleistung höher zu bemessen ist, auch der höhere Betrag.

RM. Dr. Max Lion, Berlin.

daß der Bauwert nach dem Gutachten des Reichsbauamts tatsächlich nur 14 500 RM betragen hat und daß die Selbstkosten des Beschw. anscheinend noch sehr viel geringer gewesen sind.

Da die Unterlassung der hiernach erforderlichen Untersuchungen auf Berkenmung der Rechtslage beruht, war die angefochtene Entsch. wegen Rechtsirrtums aufzuheben.

Die Sache ist nicht spruchreif. Das FinGer., an das sie zurückgeht, wird nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen zu erörtern haben, ob nicht in der Tat ein Austausch von Grundbesitz gegen Werklieferung stattgefunden hat, wobei ein angfliches Saffen am Wortlaut des Vertrags zu vermeiden ist (§ 133 BGB.).

(RFS., II. Sen., Ur. 7. Okt. 1927, II A 369/27.)

5. Tabaksteuer.

23. §§ 9 Abs. 3, 10, 20 Abs. 3, 44, 103 TabStG.; Art. II B der WD. über Änderung der TabStAusfW. v. 10. Sept. 1925; §§ 81, 93 RMbG.; §§ 15 Abs. 1, 28, 161 Abs. 2 HGB. Ist ein Tabaksteuerlager einer Kommanditgesellschaft bewilligt worden, so hört ihre tabaksteuerliche Rechtsfähigkeit nicht dadurch auf, daß sie ihr Geschäft mit Firma, Aktiven und Passiven auf einen anderen überträgt. Tabaksteuerrechtlich ist das Fortbestehen der Kommanditgesellschaft bis zur Abwicklung des Steuerlagerrechtsverhältnisses anzunehmen. †)

Die Steuerschulden, deren Bezahlung von dem Beschw. verlangt wird, sind im Betriebe des Tabaksteuerlagers der Firma A. & Co. entstanden. Sie entstanden am 1. Okt. 1925; denn nach § 103 TabStG. i. d. Fass. des Ges. über Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer v. 10. Aug. 1925 (RZollBl. 1925, 74) unterlagen die am Tage des Inkrafttretens dieser Bestimmung, d. h. am 1. Okt. 1925, in Tabaksteuerlagern für Zigaretten vorhandenen Vorräte an Zigaretten der Nachversteuerung. Mit diesem Zeitpunkt entstand der Steueranspruch an Materialnachsteuer für den gesamten Vorrat an Zigaretten, ohne Rücksicht darauf, daß die Steuerfestsetzung auf Grund der Anmeldungen über die in den freien Verkehr gesetzten Zigaretten vom Art. II B der WD. über Änderung der TabStAusfW. v. 10. Sept. 1925 erst später vorzunehmen war und die Fälligkeit erst später eintrat (§ 81 I RMbG.). Steuer-schuldner war der Steuerlagerinhaber. Es fragt sich also zunächst, wer steuerrechtlich als Steuerlagerinhaber am 1. Okt. 1925 anzusehen ist. Das Steuerlager für Zigaretten war der Firma A. & Co., einer Kommanditgesellschaft, am 4. Aug. 1924 bewilligt worden. Eine Kommanditgesellschaft ist an sich ein tabaksteuerrechtlich rechtsfähiges Gebilde. Ebenso wie eine Kommanditgesellschaft als Lagerinhaber für die aus dem Lager in den freien Verkehr überführten Waren Steuerschuldner nach §§ 9 Abs. 3, 10, 44 TabStG. wird, kann sie auch Steuerschuldner für die Materialsteuer

oder Materialnachsteuer sein. Der Beschw., der persönlich haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft war, behauptet, daß er mit Wirkung v. 1. Aug. 1925 die Firma mit Aktiven und Passiven an B. und dessen Mutter verkauft habe, er sei deshalb nicht Inhaber des Steuerlagers am 1. Okt. 1925 gewesen, vielmehr habe er das Steuerlager an B. Mitte Aug. 1925 übergeben, auch das Zollamt davon benachrichtigt, von dieser Zeit an sei B. Inhaber der Firma und damit auch des Steuerlagers gewesen, da dieses der Firma A. & Co. erteilt sei. Diese Behauptungen des Beschw. bedürfen zunächst insoweit der Richtigstellung, als das Geschäft und das Tabaksteuerlager nicht dem Beschw., der nur persönlich haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft war, sondern der Kommanditgesellschaft gehörten, und daß deshalb die Behauptung des Beschw. dahin verstanden werden muß, daß die Kommanditgesellschaft mit Wirkung vom 1. oder Mitte Aug. 1925 als Tabaksteuerlagerinhaber ausgeschieden sei und an ihre Stelle B. und dessen Mutter als Lagerinhaber getreten seien. Diese Ansicht ist unzutreffend. Allerdings wird bürgerlich-rechtlich angenommen, daß, wenn eine OffG. ihr Geschäft mit Aktiven und Passiven veräußert, hierin zugleich die Auflösung der Gesellschaft liegt (vgl. Staub, HGB., 12. und 13. Aufl. § 145 Anm. 8), und entsprechendes würde bürgerlich-rechtlich auch für eine Kommanditgesellschaft zu gelten haben. Die Auflösung der Gesellschaft würde, solange sie im Handelsregister nicht eingetragen ist, bürgerlich-rechtlich einem Gläubiger nur bei dessen Kenntnis von der Auflösung entgegengekehrt werden können (§ 15 Abs. 1 HGB.). Aber für das Tabaksteuerrecht können diese Grundsätze auf Fälle der vorliegenden Art nicht übertragen werden.

Der Senat hat bereits in dem Ur. v. 27. Jan. 1926, IV A 18/26 (Mrozek, Kartei, TabStG. § 44, Rechtspr. 5) entschieden, daß die Bewilligung eines Tabaksteuerlagers an die Person dessen, dem das Lager bewilligt ist, geknüpfte, mit steuerlichen Pflichten verbundene Vergünstigung sei, die der Übertragung auf eine andere Person ohne Zustimmung des Hauptzollamts nicht fähig sei. Im Anschluß an die in diesem Ur. vertretene Auffassung hat der Sen. im Ur. v. 16. Juni 1926, IV A 253/26 (Kartei, § 44, Rechtspr. 6) die Frage, ob als Tabaksteuerlagerinhaber nur derjenige, dem das Steuerlager bewilligt ist, oder daneben oder allein derjenige als Lagerinhaber angesehen werden kann, dessen Angestellter oder Organ die Person ist, der das Lager bewilligt ist, im ersteren Sinne beantwortet. In diesem Ur. ist ausgeführt, daß Rechte und Pflichten beim Steuerlagerinhaber untrennbar verbunden seien und daß, da die Rechte nicht übertragen werden können, auch die steuerlichen Pflichten nur die Person treffen können, der das Lager steueramtlich bewilligt ist.

Aus dieser Rspr., von der abzuweichen kein Grund ersichtlich ist, ergibt sich, daß ein Steuerlagerinhaber weder die Rechte noch die Pflichten aus dem Steuerlagerrechtsverhältnis auf einen Dritten übertragen kann, ohne daß die Zollbehörde dies ausdrücklich genehmigt, wobei dann die Genehmigung die Bewilligung des Steuer-

Zu 23. Die Entsch. gibt zu mehrfachen Bedenken Anlaß.

1. Wann ist die Nachsteuerschuld entstanden? Hier kann den Entscheidungsgründen nicht zugestimmt werden. Wichtig ist, daß nach § 103 TabStG., die am 1. Okt. 1925 in Tabaksteuerlagern befindlichen, für Zigaretten vorhandenen Vorräte der Nachversteuerung unterliegen; damit ist aber noch nicht gesagt, daß die Steuerschuld am 1. Okt. entstanden ist, und nur deren Fälligkeit erst später eintritt. Nach § 9 TabStG., der die Überschrift „Steuerspflicht“ trägt, ist gleichfalls gesagt, daß bei Aufnahme von Erzeugnissen in ein Tabaksteuerlager der Niederleger zur Entrichtung der TabSt. verpflichtet ist; nach § 10 TabStG., mit der Überschrift „Fälligkeit der Steuer“, ist die TabSt. zu entrichten, sobald die Erzeugnisse aus dem Tabaksteuerlager in den freien Verkehr des Inlandes übergehen. Nun ist sich die Rspr. und das Schrifttum darüber einig, daß trotz dieser Bestimmungen und insbes. trotz der Überschriften, der § 9 nicht die Entstehung der persönlichen Steuerschuld regelt, sondern nur diejenigen bezeichnet, in deren Person die Steuerschuld zur Entstehung kommen kann, die Steuerpflichtigen, daß aber der Steuerpfl. erst zum Steuerschuldner wird, wenn die objektiven Voraussetzungen des § 10 vorliegen, d. h., daß erst der § 10 die objektive Voraussetzung der Entstehung der Steuerschuld i. S. § 81 RMbG. festlegt (vgl. RFS. 18, 139 [140]; 17, 278 [281]; Krappf bei Struz, Hdb. d. RStRechts S. 1074; Artl, TabStG. zu § 10 Anm. 1). Es fragt sich daher, ob die Bestimmung des § 103 TabStG. auch gleichzeitig die objektive Voraussetzung der Steuerpflicht festgelegt wissen will, d. h. insbesondere, ob schon das Vorhandensein der Vorräte am 1. Okt. 1925, die Steuerschuld zur Entstehung gelangen läßt. § 103 erklärt nun ausdrücklich, daß die näheren Bestimmungen über diese Nachversteuerung der RM. erläßt, so daß also auch diese herangezogen werden müssen. Die Vorschriften sind enthalten in Art. II B WD. v. 10. Sept. 1925 (RZBl. S. 110). Artl, S. 464 Art. II B a. a. D. Ziff. 9 bestimmt, daß nach dem 30. Sept. 1925 andere tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse als Zigaretten nicht mehr in Tabaksteuerlager aufgenommen werden dürfen; Art. 10, daß die festgestellten Bestände an Tabakerzeugnissen, außer

Zigaretten, bis 31. März 1926 zu räumen sind; eine Frist, die nach der WD. v. 20. März 1926 (RZBl. S. 64; RMBl. S. 88) bis 31. Dez. 1926 ausgedehnt wurde. Nach Ziff. 11 sind nach einem bestimmten Formular die am 30. Sept. 1925 festgestellten Fabrikate an Tabakerzeugnissen, außer Zigaretten, bis zum 3. Okt. 1925 anzumelden. Nach Ziff. 12 ist diese Anmeldung von den Zollstellen zu prüfen, nach Ziff. 13 hat der Inhaber der Zollstelle die bis zum 15. Tage eines Kalendermonats in den freien Verkehr gebrachten Zigaretten bis zum 17., die in der zweiten Hälfte des Monats in den freien Verkehr gebrachten Zigaretten bis zum zweiten Tage des nächsten Monats zur Versteuerung gemäß § 103 des Gesetzes nach einem bestimmten Formular anzumelden. Nach Ziff. 14 hat die Zollstelle die Anmeldung an der Hand der Bestandanmeldung zu prüfen, den Steuerbetrag festzusetzen und dem Steuerpflichtigen mit Steuerbescheid mitzuteilen. Die Versteuerung erfolgt also nicht auf Grund des Bestandes v. 30. Sept. 1925, sondern sie erfolgt auf Grund des Inverkehrbringens, und der Anmeldung nach Mutter. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, wie auch Artl, TabStG. a. a. D. S. 163, mit Recht ausführt, daß die Tabaksteuerlager bis zum 31. Dez. 1926, für die nach dem gegenwärtigen TabStG. nicht mehr bestehen, daß also nicht anzunehmen ist, daß sie schon mit dem 30. Sept. 1925 als in den freien Verkehr getreten anzusehen sind und daß daher i. S. der §§ 1, 9, 10 TabStG. die Steuerschuld nicht als mit dem 1. Okt. 1925 entstanden angesehen werden kann. Nicht nur die Fälligkeit, sondern die Entstehung selbst ist bis zum Inverkehrbringen, bzw. dem endgültigen Aufhören der Tabaksteuerlager hinausgeschoben.

2. Es besteht auch kein Anlaß, im vorl. Fall eine Unterscheidung zwischen tabaksteuerrechtlicher und bürgerlich-rechtlicher Rechtsfähigkeit vorzunehmen. Die Auflösung einer Kommanditgesellschaft bedeutet nicht die Beendigung der Gesellschaft, sondern nur ihrer produktiven Tätigkeit; die Gesellschaft besteht weiter als Abwicklungsgesellschaft, der Personenverband und die Selbständigkeit des Gesellschaftsvermögens dauern fort (vgl. Staub, 12. u. 13. Aufl. Anh. zu § 177

lagers an den Dritten bedeuten würde. Daraus ergibt sich aber weiter, daß bei steuerlich rechtsfähigen Personenvereinigungen, denen ein Lager bewilligt ist, das Fortbestehen der steuerlichen Rechtsfähigkeit bis zur Abwicklung des Lagerrechtsverhältnisses anzunehmen ist. Wäre es richtig, daß mit dem Verkaufe des Geschäftes mit der Firma mit Aktiven und Passiven mit Wirkung v. 1. Aug. 1925 die Kommanditgesellschaft als tabaksteuerrechtlich fähiger Steuerschuldner ausgeschieden wäre, so würde bei der dargelegten Unzulässigkeit einer Übertragung des Steuerlagers der Erwerber, solange diesem ein Steuerlager nicht bewilligt ist, die steuerlichen Pflichten aus §§ 44, 9 Abs. 3 TabStG. nicht haben (vgl. das angeführte Urtr. v. 27. Jan. 1926, IV A 18/26); es würde dann bis zur Genehmigung des Steuerlagers an den Erwerber ein Steuerschuldner aus §§ 44, 9 Abs. 3 TabStG. nicht vorhanden sein. Schon diese Ermägung zeigt, daß die tabaksteuerliche Rechtsfähigkeit der Kommanditgesellschaft als fortbestehend angenommen werden muß, bis die Abwicklung des bisherigen Tabaksteuerlagers durchgeführt ist. Geschieht dies dadurch, daß das Hauptzollamt dem Erwerber das Tabaksteuerlager bewilligt, so können die steuerlichen Pflichten auf diesen erst mit der Bewilligung übergehen. Bis zur Abwicklung des Steuerlagers aber und bis zur Erfüllung der aus dem Lagerverhältnisse für die Kommanditgesellschaft entstehenden Pflichten muß das Fortbestehen der steuerlichen Rechtsfähigkeit der Kommanditgesellschaft und dementsprechend auch die Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters für steuerliche Schulden angenommen werden, die bis zum Untergange der Kommanditgesellschaft

Ann. 17 und § 145 Ann. 3 [auch RZf.: JW. 1920, 64]). Durch die Veräußerung von Geschäft mit Aktiven, Passiven und Firma hört daher weder die tabaksteuerrechtliche noch die bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit einer Kommanditgesellschaft auf.

3. Auch die Folgerungen aus der Übertragung eines Tabaksteuerlagers erscheinen mir unrichtig. Geht man mit der herrschenden Ansicht (vgl. RZf. v. 27. Jan. 1926, IV a 18/26; Koppe, Jahrb. 7. Jahrg. S. 481; auch Krapp a. a. D. S. 1099) davon aus, daß die Bewilligung des Tabaksteuerlagers eine an die Person dessen, dem das Lager bewilligt ist, geknüpft, mit steuerlichen Pflichten verbundene Begünstigung darstellt, die der Übertragung auf eine andere Person ohne Zustimmung des Hauptzollamts nicht fähig ist, so ergibt sich daraus, wenn ohne eine solche Mitwirkung von dem Inhaber eines Steuerlagers dieses veräußert wird, daß mit der Veräußerung und Übergabe an den Erwerber die Tabakerzeugnisse in den freien Verkehr gelangt und zu versteuern sind. Da dem neuen Erwerber ein Steuerlager nicht genehmigt ist, so hat er an sich weder die damit verbundenen Rechte, noch Pflichten, auch wenn die Tabakerzeugnisse in demselben Raume, der bisher Steuerlager war, verblieben sind. Für die Steuer haften daher in einem solchen Fall der Veräußerer, gem. § 101 Abs. 2. auch die steuerpflichtigen Erzeugnisse, und evtl. noch darüber hinaus, gemäß § 25 HGB, auch der Erwerber.

4. Diese m. E. unabweisbare Folgerung mahnt zur Vorsicht und zwingt zur Untersuchung der Frage, wem in Wirklichkeit das Tabaksteuerlager bewilligt ist. Sofern es sich um einen Einzelkaufmann handelt, ist nach herrschender Ansicht das Tabaksteuerlager nicht die Firma, das ist der Name, unter dem der Kaufmann seine Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt, sondern der Person des Einzelkaufmanns bewilligt.

Von der Verteilung eines Tabaksteuerlagers an eine Firma kann nach Krapp a. a. D. S. 1099 nur bei einer juristischen Person oder einem sonstigen steuerlich rechtsfähigen Gebilde, bei dem eine Mehrheit physischer Personen beteiligt ist, die Rede sein. Daß eine Kommanditgesellschaft ein steuerlich rechtsfähiges Gebilde ist, ist unzweifelhaft und außer in vorstehender Entscheidung mehrfach anerkannt (vgl. z. B. gerade in zollrechtlicher Beziehung RZf.: Stw. IV, 1004); der Kommanditgesellschaft kann danach unter ihrer Firma die Bewilligung erteilt werden. Nach herrschender Ansicht ist auch in solchen Fällen davon auszugehen, daß nicht der Firma, sondern der durch sie bezeichneten Gesellschaft das Tabaksteuerlager bewilligt ist. Die gegenteilige Ansicht hätte nun nicht die Folge, daß bei Fortbestand der Gesellschaft und Änderung der Firma die Bewilligung hinfällig würde, denn es könnte sich natürlich nicht darum handeln, daß einer bestimmten Firmenbezeichnung die Vergünstigung bewilligt wird, sondern nur darum, ob die Bewilligung einem bestimmten Betriebe oder einem bestimmten Betriebsinhaber erteilt wird. Geht man auch von letzterer Ansicht aus, so kann trotzdem nicht jede Veränderung im Personenbestand einer Gesellschaft die Hinfälligkeit der Bewilligung zur Folge haben; auch Veränderungen im Personenbestand der Firma lassen deren Identität vielfach unberührt. Wie weit dies der Fall ist, ist schon für das bürgerliche Recht zweifelhaft und ist auch schon für das KapVerkStRecht des österr. Gegenstandes der Rspr. geworden (vgl. RZf. 1, 261; RZf.: JW. 1920, 64; RZf. 106, 66; Staub a. a. D. zu § 177 Ann. 9; § 162 Ann. 6; § 138 Ann. 4). Man denke z. B. bei einer aus einem persönlich haftenden Gesellschafter und einem Kommanditisten bestehenden Gesellschaft an den Wegfall eines Kommanditisten und Neueintritt eines anderen Kommanditisten, an den Eintritt eines weiteren Kom-

manditisten oder pers. haft. Gesellschafters, an den Fall, daß der Kommanditist pers. haft. Gesellschafter wird, daß der pers. haft. Gesellschafter wegfällt, an seine Stelle seine Erben treten, aber auch an den Fall, daß seine Erben Kommanditisten werden und ein anderer als pers. haft. Gesellschafter eintritt; in allen diesen Fällen hat die Praxis den Fortbestand der Gesellschaft angenommen. Es drängen sich nun aber nach der bezeichneten, strengen Ansicht über die Bewilligung eines Tabaksteuerlagers schon Zweifel auf, ob man wirtschaftlich gedacht bei dem Wegfall des bisherigen pers. haft. Gesellschafters noch von dem Fortbestand der Gesellschaft sprechen kann; es kann auch unmöglich steuerrechtlich einen erheblichen Unterschied machen, ob im Einzelfall im Gesellschaftsvertrag eine Bestimmung gemäß § 138 HGB. getroffen ist oder nicht, und ebenso wenig sollte es einen Unterschied machen, ob beispielsweise im vorl. Fall die Kommanditgesellschaft M. & C., bzw. deren Inhaber die Erwerber B. und dessen Mutter zunächst als Kommanditisten oder pers. haft. Teilhaber in die Gesellschaft aufgenommen haben und hernach ausgetreten sind, oder ob sie sofort den Betrieb an die Erwerber mit Firma, Aktiven und Passiven übertragen haben; wirtschaftlich ist der Vorgang derselbe, in einem Fall würde nur, ganz gleichgültig, ob B. und Mutter nur als Kommanditisten eingetreten und bei dem Austritt von M. und dessen Kommanditisten nur B. persönlich haftender Teilhaber geworden wären, ein Fortbestand der Kommanditgesellschaft unter Fortbestand der Bewilligung des Tabaksteuerlagers anzunehmen sein, während bei der Veräußerung, trotz Übernahme aller Aktiven und Passiven und Fortbestands der Firma, ein Untergang der Bewilligung zu unterstellen wäre.

Ähnlich verhält es sich übrigens auch, wenn ein Einzelkaufmann einen offenen Gesellschafter aufnimmt und damit das Geschäft eine OffG. geworden ist. Die Bewilligung des Steuerlagers an den Einzelkaufmann würde noch nicht die Bewilligung an die OffG. bedeuten. Würde man aber letzteres annehmen, so würde bei einem unmittelbar danach erfolgten Austritt des Geschäftsinhabers die Bewilligung auf den zweiten dann übergehen, wenn er einen neuen Teilhaber oder Kommanditisten aufnimmt, nicht dagegen, wenn er das Geschäft allein fortführen würde; es sind dies Folgerungen, die m. E. die herrschende Ansicht über die Bewilligung eines Tabaksteuerlagers unhaltbar erscheinen lassen. M. E. ist gleichgültig, ob hinter der Firma ein Einzelkaufmann steht oder eine Gesellschaft, zum mindesten aber im letzteren Falle ist davon auszugehen, daß dem unter dem Firmennamen arbeitenden Geschäftsbetriebe das Steuerlager gewährt ist, so daß bei Forteristenz des Geschäftsbetriebs und der Firma, unabhängig von den persönlichen Veränderungen, das Tabaksteuerlager der Firma bzw. dem Betriebe nach wie vor bewilligt ist. Zwar mag zugegeben werden, daß bei der Bewilligung in erster Linie die Zuverlässigkeit des Geschäftsinhabers (vgl. Durchf. Best. § 61) zu berücksichtigen ist, allein dem Geschäftsinhaber wird nicht als Person, sondern als Inhaber des Geschäfts und für das Geschäft das Tabaksteuerlager bewilligt, und es ist weiter zu beachten, daß ja die Firma nur dann und so weit übergehen kann, als tatsächlich auch das Geschäft fortbesteht und mit übergeht; ein Firmenübergang ohne Fortbestand des Geschäfts ist unmöglich (vgl. §§ 24, 25 HGB.). Jegdewelche ungünstige Folgen können daraus nicht erwachsen, denn einmal berücksichtigt die Finanzbehörde schon bei der Bewilligung des Steuerlagers Person und Geschäft, sodann und vor allem verbleibt ihr ja das Recht gemäß § 78 Abs. 2, die Bewilligung, soweit nicht Widerruf an sich vorbehalten ist, zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend geändert haben oder wenn der Beteiligte die Bedingungen oder die Verpflichtungen, die

ein Besitzwechsel keiner behördlichen Genehmigung bedarf, auf den Fall nicht angewendet werden, wo, wie beim Tabaksteuerlager, eine behördliche Genehmigung notwendig ist. Hier bedarf es zur Aufgabe des Tabaksteuerlagers der schriftlichen Anzeige des bisherigen Lagerinhabers und zur Bewilligung des Lagers für den neuen Lagerinhaber dessen schriftlichen Antrags.

Im vorl. Falle ist das Tabaksteuerlager nicht der Firma A. & Co. als solcher bewilligt worden, denn die Firma ist bloß ein Name, sondern dem Inhaber der Firma A. & Co., das war die Kommanditgesellschaft. Unstreitig ist dem Hauptzollamt erst am 14. Jan. 1926 mit Schreiben v. 12. Jan. 1926 eine schriftliche Mitteilung darüber zugegangen, daß die Firma A. & Co. mit Aktiven und Passiven am 1. Aug. 1925 verkauft worden sei. Die hierin liegende Mitteilung von der Auflösung der Kommanditgesellschaft und der Aufgabe des Tabaksteuerlagers, die von A. & Co. unterschrieben war, kann nach dem Dargelegten erst mit der Abwicklung des Lagerrechtsverhältnisses, keinesfalls also vor dem 12. Jan. 1926 ihre Wirkung in steuerrechtlicher Hinsicht äußern. Es sind daher die am 1. Okt. 1925 entstandenen Steuer Schulden in der Person der Kommanditgesellschaft entstanden.

Nach § 93 RAbgD. gelten, wo Gesellschaften als solche der Besteuerung unterliegen, für die persönliche Haftung der einzelnen Gesellschafter sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Nach §§ 161 II, 128 HGB. haftet der persönlich haftende Gesellschafter für die Schulden der Kommanditgesellschaft. Aus denselben Gründen, aus denen die Kommanditgesellschaft jedenfalls nicht vor der schriftlichen Abmeldung als Tabaksteuerlagerinhaber ausgeschieden ist, ist mindestens bis zu diesem Zeitpunkt der Beschw. als persönlich haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft anzusehen. Denn da die Auflösung der Kommanditgesellschaft zugleich das Ausschreiben des Beschw. als persönlich haftenden Gesellschafters bedeutet, so kann, wenn eine frühere nach bürgerlichem Rechte erfolgte Auflösung steuerrechtlich erst später als erfolgt anzusehen ist, auch erst mit der steuerrechtlich späteren Auflösung der Kommanditgesellschaft der persönlich haftende Gesellschafter von der Haftung frei werden.

Hiernach haftet der Beschw. wie die Kommanditgesellschaft für die am 1. Okt. 1925 entstandenen Materialsteuern.

(RZS., IV. Sen., Ur. v. 23. Nov. 1927, IV A 330/27.)

*

× 24. § 12 TabStG.; Erlaß des RZM. v. 18. Mai 1927 (RZollBl. 105); §§ 82a, 202, 217, 219, 224, 231, 282 Abs. 4, 283 Abs. 1 RAbgD. Gegen die Mitteilung einer Zollstelle, daß einem Zigarettenhersteller nur noch Steuerzeichen gegen sofortige Barzahlung ausgehändigt werden (vgl. Erlaß des RZM. v. 18. Mai 1927, RZollBl. 105), ist nicht das Anfechtungsverfahren gegeben. Eine solche Mitteilung ist auch keine Anordnung aus § 202 RAbgD. †)

Das Zollamt hat am 11. Juli 1927 folgendes Schreiben an die Beschw., einen Zigarettenherstellungsbetrieb, gerichtet:

„Nach den Feststellungen der Zollinspektion beabsichtigen Sie nicht, die in dem Erlaß des RZM. v. 18. Mai 1927, II b 5117 (RZollBl. 1927, 105) über die Maximalverdienstspanne gegebenen Richtlinien innezuhalten. Es werden Ihnen daher von heute an nur noch Steuerzeichen gegen sofortige Barzahlung ausgehändigt. Die bereits entstandenen Tabaksteuer Schulden sind an den Fälligkeitstagen abzudecken.“

Gegen diese Verfügung richtete die Beschw. das Schreiben v. 14. Juli 1927, in dem es heißt: „Die . . . Verfügung . . . fecten wir an“, und in dem die Rechtsunverbindlichkeit des Erlasses des RZM. behauptet und die Aufhebung der Verfügung des Zollamts beantragt wird. Der Präf. des Finanzl. behandelte dieses Schreiben als Beschwerde und wies die Beschwerde durch BeschwEntsch. als unbegründet zurück.

Gegen die BeschwEntsch. hat die Beschw. Rechtsbeschwerde eingelegt. Sie sieht in der Verweigerung der Abgabe von Steuerzeichen ohne Barzahlung eine Zwangsmaßregel aus § 202 RAbgD.,

ihm auferlegt sind, nicht erfüllt oder nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet. Nun sind mit der Bewilligung des Tabaksteuerlagers ohne weiteres eine Reihe von Verpflichtungen auferlegt vgl. Durchf. Best. § 61), so kann nicht, wie auch in der besprochenen Entsch. hervorgehoben ist, § 20 TabStG., wonach jede Änderung in den angemeldeten Verhältnissen der Steuerbehörde innerhalb einer Woche schriftlich anzuzeigen ist. Die Finanzbehörde hat auch sonst die Möglichkeit der Kontrolle, und danach bei Nichtbefolgung der auferlegten Verpflichtungen jederzeit die Möglichkeit, gemäß § 78 RAbgD. die Bewilligung des Tabaksteuerlagers aufzuheben.

Was die steuerrechtliche Haftung anlangt, so kann der Steuerbehörde durch eintretende Veränderungen ein Schaden nicht erwachsen, da nach bürgerlichem Recht und Steuerrecht bei Veräußerung von Geschäft und Firma die bisherigen Gesellschafter weiter haften und die neuen Gesellschafter die Haftung mit übernehmen.

R. Dr. Wilhelm Kiese, Stuttgart.

andererseits aber auch in der Verfügung des Zollamts einen Steuerbescheid i. S. des § 220 RAbgD.; gegen den Steuerbescheid habe sie „Anfechtung“ eingelegt, und zur Behandlung ihrer Anfechtung als Beschwerde hätte es ihrer Zustimmung bedurft.

Die Rechtsbeschwerde war als unzulässig zu vermerken.

Nach § 282 Abs. 4 RAbgD. ist gegen BeschwEntsch. der Finanzl. eine Rechtsbeschwerde an den RZS. nicht zulässig. Eine Ausnahme hiervon bildet der § 283 Abs. 1 RAbgD., wonach gegen BeschwEntsch. der Finanzl. über Anordnungen, die nach § 202 Abs. 1 RAbgD. und nach den Vorschriften, die den § 202 für anwendbar erklären, erzwungen werden können, und über die Androhung eines Zwangsmittels zur Erzwingung einer solchen Anordnung, die Rechtsbeschwerde an den RZS. gegeben ist. Nach § 202 RAbgD. i. b. Fass. der III. SteuerNov. können die Finanzl. Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren (einschl. der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) innerhalb der gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen unmittelbar erzwingen. Da die angefochtene Verfügung des Zollamts die Barzahlung als Voraussetzungen für die Abgabe der Steuerzeichen bestimmt und die Abgabe der Steuerzeichen die durch Anbringung der Steuerzeichen seitens des Herstellers an den tabaksteuerpflichtigen Erzeugnissen zu bewirkende Besteuerung vorbereitet, so kann man allerdings von einer im Besteuerungsverfahren ergangenen Verfügung des Zollamts sprechen. In dessen eine Verfügung der Finanzgewalt, die nach § 202 RAbgD. erzwungen werden könnte, liegt nicht vor. Zunächst nicht insoweit, als sie bestimmt, daß die Steuerzeichen nur gegen Barzahlung künftig an die Beschw. abgegeben werden. Es handelt sich nicht darum, daß die Barzahlung nach § 202 RAbgD. erzwungen werden könnte, sondern darum, daß die Beschw. die Steuerzeichen von der Zeichenausgabestelle nur erhält, nachdem sie den Steuerwert bar bezahlt hat. Zwangsmittel, wie sie der § 202 RAbgD. vorsieht, können dabei überhaupt nicht in Betracht kommen.

Im § 82 a RAbgD. wird bestimmt:

„Hat ein Steuerpflichtiger eine Verbrauchssteuer mehrfach nicht rechtzeitig entrichtet, oder liegen Gründe vor, aus denen der Eingang einer Verbrauchssteuer gefährdet erscheint, so kann das Finanzl. verlangen, daß die auf die Steuer zu leistenden Zahlungen jeweils zu einem vom Finanzl. zu bestimmenden, vor der gesetzlichen Fälligkeit, aber nach der Entstehung der Steuer Schuld liegenden Zeitpunkt entrichtet werden, oder daß Sicherheit geleistet wird.“

Hierzu bemerkt Becker (RAbgD., 5. Aufl. S. 206), daß bei einer aus § 82 a RAbgD. getroffenen, die allgemeine Anordnung von Vorauszahlungen enthaltenden Verfügung die Rechtsbeschwerde an den RZS. gegeben sei, und zur Begründung dieser Ansicht verweist Becker auf seine Bemerkungen bei § 202 Bem. 2 Abs. 8. An dieser Stelle unterscheidet Becker zwischen den einzelnen bestimmten Geldforderungen, bei denen er im Anschluß an RZS. 14, 58 die Anwendbarkeit des § 202 RAbgD. verneint, und vorläufigen Befehlen der Finanzl. über die Berechnung und Abführung der Steuern, in denen Becker im Anschluß an RZS. 14, 36 und 14, 88 Anordnungen aus § 202 RAbgD. erblickt. In RZS. 14, 36 hat der II. Sen. eine Verfügung des Inhalts, daß die Versicherungssteuer für die Vergangenheit und für die Zukunft zu einem bestimmten Hundertsatz einzuzahlen sei, nicht mit dem Einspruch, sondern nur mit der Beschwerde für anfechtbar erklärt; daß diese Anordnung eine solche aus § 202 RAbgD. ist, ist darin nicht geäußert. Bei RZS. 14, 88 hat der VI. Sen. die Anordnung bei der Steuer vom Lohnabzuge, daß allgemein bei allen Angestellten gewisse Beträge als Lohn zu berücksichtigen seien, als Anordnung aus § 202 RAbgD. angesehen.

Auf die Ansicht Beckers hinsichtlich der Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde bei Anordnungen aus § 202 RAbgD. könnte sich die Beschw. nicht berufen. Denn abgesehen davon, daß § 82 a RAbgD. für das Tabaksteuerrecht, das die Sondervorschrift im § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. hat, nicht gilt (vgl. auch die Begründung zum Art. 36 Nr. 1 EinfG. eines SpiritusmonopolG., S. 14, 15), erörtert Becker überhaupt nicht die Möglichkeit der

Zu 24. Die Beschwerdeführerin, eine Zigarettenfabrik, sollte vom Zollamt — sagen wir es offen — genötigt werden, ihre seit Jahren bestehenden Verkaufsbedingungen zu ändern und die vom RZM. gegebenen Richtlinien über die Maximalverdienstspanne innezuhalten. Als Druckmittel verwandte das Zollamt die Ankündigung, daß dem Betriebe fortan Steuerzeichen nur noch gegen sofortige Barzahlung ausgehändigt werden würden. Die hiergegen eingelegte Beschwerde blieb erfolglos. Vergebens hiergegen die Anrufung des Reichsfinanzhofs. Dieser kann nicht helfen. Die Beschwerdentcheidung ist endgültig. Alle seine Ausführungen tun nur dar, daß die Abgabeanordnung keinen Weg weist, in solchem Falle durch das höchste Zoll- und Steuergericht des Reiches nachprüfen zu lassen, ob jene Methode der Zollämter, Zigarettenherstellungsbetriebe den wirtschaftspolitischen Forderungen des RZM. gefügig zu machen, statthaltig ist. R. Dr. Glaser, Dresden.

Anwendung des § 202 RAbgD. für den hier zur Entsch. stehenden Fall, daß die Zollbehörde die Barzahlung des Steuerzeitwertes bei Übergabe der Steuerzeichen verlangt. Wenn RZS. 14, 88 die allgemeine Anordnung, bei allen Angestellten bestimmte Beträge bei der Lohnsteuer als Lohn zu berücksichtigen, als Anordnung aus § 202 RAbgD. ansieht, so handelt es sich dabei allerdings um eine gegen den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren erlassene Anordnung, bei der Zwangsmittel des § 202 RAbgD. in Betracht gezogen werden können. Bei der hier zur Entsch. stehenden Anordnung, bei der die Barzahlung bei Übergabe der Steuerzeichen gefordert wird, kommt ein Zwangsmittel aus § 202 RAbgD. aber überhaupt nicht in Betracht. Wenn man von einem Zwange hier sprechen will, so könnte ein Zwang nur darin erblickt werden — und die Beschw. sieht in der Tat in dem unter Bezugnahme auf den Erlass des RZM. v. 18. Mai 1927 erlassenen Schreiben des Zollamts die Ausübung eines Zwanges —, daß die Beschw. ihre seit Jahren bestehenden Verkaufsbedingungen ändert und die dem Erlasse beigefügten Richtlinien bei ihrem Geschäftsbetrieb innehält. Aber auch dies kann nicht die Annahme einer Anordnung aus § 202 RAbgD. rechtfertigen. Denn es wird vom Zollamt nicht die Innehaltung der Richtlinien gefordert; die Erzwingung der Innehaltung der Richtlinien durch Geldstrafen ist nicht Inhalt der Mitteilung des Zollamts.

Zu erörtern bleibt nur noch, ob die Mitteilung, daß die Schulden für bereits entnommene Tabaksteuerzeichen an den Fälligkeitstagen abzudecken seien, eine Anordnung aus § 202 RAbgD. darstellt. Auch dies ist zu verneinen. Bei der Beitreibung dieser Schulden kommt ein Zwang aus § 202 RAbgD. nicht in Betracht, sondern nur das Beitreibungsverfahren der §§ 299 ff. RAbgD. (vgl. RZS. 14, 64).

Hiernach läßt sich die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde aus § 283 RAbgD. nicht rechtfertigen.

Nach der Rspr. des RZS. ist aber die Rechtsbeschwerde gegen BeschwEntsch. des Finanzl. auch dann zulässig, wenn die angefochtene Entsch. nicht im Beschwerdeverfahren, sondern im Aufschlagsverfahren hätte ergehen müssen (vgl. RZS. 4, 350, 352; 8, 92, 209, 319; 13, 180, 264; 19, 21). Um einen Steuerbescheid i. S. des § 220 RAbgD., bei dem das Anfechtungsverfahren (§§ 217, 219 RAbgD.) zulässig wäre, handelt es sich bei dem Schreiben des Zollamts nicht. Denn weder liegt eine Willensäußerung einer Hilfsstelle des Hauptzollamts, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer beansprucht wird, noch ein Bescheid vor, der für die Bemessung künftiger Steueransprüche bindend ist. Insbesondere liegt in der Anforderung der Bezahlung für entnommene Steuerzeichen nach der ständigen Rspr. des Senats kein Steuerbescheid (vgl. das neuerliche zum Abdruck in der Sammlung bestimmte Urteil des Senats, IV A 320/27 v. 26. Okt. 1927). Hiernach war das zulässige Rechtsmittel gegen das Schreiben des Zollamts nicht die Anfechtung, sondern die Beschwerde (§§ 224, 281 RAbgD.), und das Finanzl. ist richtig verfahren, wenn es das Schreiben der Beschw. v. 14. Juli 1927 als Beschwerde behandelt hat. Hieran wurde es auch nicht dadurch gehindert, daß es in jenem Schreiben hieß: „Die Befügung . . . rechnen wir an.“ Denn das war vielleicht eine unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels, die nach § 234 Abs. 1 Satz 6 RAbgD. nicht schadet. Zulässig war nur die Beschwerde, nicht die Anfechtung. Zu einer Befragung der Beschw. um ihr Einverständnis, ihr Schreiben als Beschwerde zu behandeln, lag kein Anlaß vor. Würde übrigens die Beschw. behandelt worden sein und darauf bestanden haben, ihr Schreiben als Anfechtung zu behandeln, und hätte das Finanzl. dann die Anfechtung als unzulässig verworfen, so wäre für die Beschw. dadurch nichts gewonnen. Denn eine Rechtsbeschwerde gegen eine etwaige die Anfechtung als unzulässig verwerfende Anfechtungsentscheidung hätte als unbegründet zurückgewiesen werden müssen. Einen Anspruch des RZS. über die Unzulässigkeit des Anfechtungsverfahrens erhält aber die Beschw. auch durch das gegenwärtige Urteil des Senats, das in einem Verfahren ergeht, bei dem das Finanzl. die Eingabe v. 14. Juli 1927 als Beschwerde behandelt hat, die bei richtiger Beurteilung nur eine Beschwerde, keine Anfechtung war.

Hiernach erledigen sich auch die Ausführungen der Beschw.,

Zu 25. 1. Obwohl nach dem Wortlaute des § 33 StüberG. die bis zum 30. Juni 1924 gezahlten Vorauszahlungen als Ablösung für die bis zum 30. Juni 1924 geschuldete UmfSt. gelten, läßt der RZS. mit Recht trotzdem nach § 37 Abs. 4 UmfStG. eine anderweitige Festsetzung zu. Dagegen erweitert er den Rechtschutz gegenüber dem § 37 Abs. 4 UmfStG., der gegenüber der anderweitigen Festsetzung nur die Beschwerde zuläßt. Er wendet die Bestimmungen der §§ 5, 6 StüberG. analog an und läßt das Beschwerdeverfahren zu. Die Entsch. zeigt, wie bei der Auslegung nach Sinn und Zweck des Gesetzes gem. § 4 RAbgD. der RZS. auch vor dem an sich klaren Wortlaute formalrechtlicher Bestimmungen nicht halt macht.

2. Materiell ist die Entsch. richtig. Hilfsgehäfte des Unternehmers sind dann umsatzsteuerpflichtig, wenn sie zur Aufrecht-

mit denen sie darzulegen sucht, daß das ganze Verfahren nur eingeleitet sei, um den Rechtsweg zu verstopfen.

Hiernach war die Rechtsbeschwerde als unzulässig zu verwerfen.

(RZS., IV. Sen., Ur. v. 23. Nov. 1927, IV A 327/27 S.)

6. Sonstige Steuergesetze.

× 25. §§ 32, 33, 35 StüberG. v. 29. Mai 1925; § 37 UmfStG. 1922. Das Finanzl. hat auch im Falle des § 33 StüberG. die Möglichkeit, die Umsatzsteuer höher als vom Steuerpflichtigen angegeben festzusetzen. Die Nachprüfung findet in diesem Falle im Verurteilungs- und nicht im Beschwerdeverfahren statt. †)

Beschw., der Landwirt ist, würde für das Kalenderjahr 1924 zur UmfSt. veranlagt. Bei der Veranlagung wurde dem vom Beschw. angegebenen Umsatz der vereinnahmte Erlös aus dem Verkauf eines Grundstücks zugeföhrt. Im Einspruchsverfahren setzte das Finanzl. die UmfSt. mit Rücksicht auf §§ 32, 35 StüberG. anderweitig nur für die Zeit v. 1. Jan. 1924 bis 30. Juni 1924 fest und behielt sich die Veranlagung für die Zeit v. 1. Juli 1924 bis 31. Dez. 1924 der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 1924/25 vor. Bei der Berechnung der Steuer wurde der in diesem Zeitraum vom Beschw. vereinnahmte Teilbetrag aus dem Grundstücksverkauf als steuerpflichtig mitberücksichtigt. Die ursprüngliche Veranlagung des Beschw. für das Kalenderjahr 1924 war unzulässig, weil sie den Vorschriften des StüberG. über die Veranlagung der Landwirte nach Wirtschaftsjahren widersprach. Mit Recht hat das Finanzl. daher die Veranlagung des Beschw. in der Weise im Einspruchsverfahren richtiggestellt, daß es die Veranlagung für die Zeit v. 1. Juli 1924 ab dem Veranlagungsverfahren für das Wirtschaftsjahr 1924/25 vorbehielt und die UmfSt. für die Zeit v. 1. Jan. 1924 bis 30. Juni 1924 in Gemäßheit der §§ 32, 35 StüberG. festsetzte. Hierbei war es auch für zulässig zu erachten, die Vorauszahlungen höher festzusetzen, als wie sie vom Beschw. geleistet worden waren. Allerdings bestimmt § 33 StüberG., daß die Vorauszahlungen, welche in der Zeit v. 1. Jan. 1924 bis 30. Juni 1924 geleistet wurden, als Ablösung für die UmfSt., welche für diese Zeit geschuldet wird, zu gelten haben. Aus dieser Vorschrift ist nicht zu folgern, daß die Umsatzsteuerschuld unter allen Umständen für diese Zeit durch die geleisteten Vorauszahlungen als abgefunden zu gelten hat und dem Finanzl. keine Möglichkeit gegeben ist, die geleisteten Vorauszahlungen im Wege der Beanstandung anderweitig gemäß § 37 UmfStG. i. d. Fass. der II. SteuerNotWd. festzusetzen. Gegen die hiernach zulässige anderweitige Festsetzung der Vorauszahlungen gem. § 33 StüberG. steht dem Steuerpfl. das Berufungsverfahren offen. Allerdings trifft das StüberG. hierüber im Gegenlage zu den Vorschriften über die Eink- und KörpersSt. keine besondere Vorschriften, welche Rechtsmittel gegen die Festsetzung der Umsatzsteuerschuld nach § 33 StüberG. gegeben sind. Nach § 37 Abs. 4 UmfSt. i. d. Fass. der II. SteuerNotWd. ist, falls die Vorauszahlungen anderweitig festgesetzt werden, das Berufungsverfahren ausgeschlossen und nur das Beschwerdeverfahren zulässig. Der Grund für diese Bestimmung war, daß es sich in diesem Falle stets nur um eine vorläufige Entsch. über die Steuerschuld handelt, für die ein beschleunigtes Rechtsmittelverfahren daher zweckmäßig war. Im übrigen war der Schutz des Steuerpfl., seine Steuerschuld bei der demnächstigen Veranlagung im ordentlichen Steuerberufungsverfahren nachprüfen zu lassen, hierdurch nach der ständ. Rspr. des Senats nicht beschränkt. Da nun nach den Vorschriften des StüberG. ein ordentliches Veranlagungsverfahren für die Zeit v. 1. Jan. 1924 bis 30. Juni 1924 bei Landwirten nicht stattfand, wäre dem Steuerpfl. die Möglichkeit genommen gewesen, seine Steuerschuld im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zur Entsch. zu bringen, falls nach den Vorschriften der II. SteuerNotWd. gegen die nach § 32 StüberG. anderweitig festgesetzten Vorauszahlungen nur das Beschwerdeverfahren zulässig wäre. Diese Folge entspricht nicht dem Sinne des StüberG. Nach der Begr. des Entwurfs z. StüberG. sollte der Rechtschutz des Steuerpfl. an und für sich nicht eingeschränkt werden und ihm stets die Anrufung des RZS. im ordentlichen Rechtsmittelverfahren ermöglicht sein, falls die Steuer anderweitig festgesetzt wurde. Dieser Gedanke ist bei der Eink- und KörpersSt. in den

erhaltung und Fortführung des Betriebs dienen (RZS. 10, 317 und die frühere Rspr.). Da nach den Feststellungen der Vorinstanzen der Erlös aus dem Verkauf des landwirtschaftlichen Grundstücks nur zu Zwecken verwendet worden ist, die außerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes liegen, ist mit Recht inoweit Freistellung erfolgt. Die frühere Entsch. RZS. 10, 317 hatte keinen Anlaß, sich zu der in der hier besprochenen Entsch. grundlegenden Frage zu äußern, da nach dem Tatbestand für die veräußerten Grundstücke, deren Bewirtschaftung wegen ihrer Lage unwirtschaftlich war, sofort andere angrenzende Grundstücke erworben wurden, sohin der Verkauf der Grundstücke dazu diente, den landwirtschaftlichen Betrieb aufrechtzuerhalten oder fortzuführen (vgl. auch Braßch, Hüßgeschäfte und UmfSt., Spacht u. Vinde 1927, S. 27/28).

Al. Dr. Lang, Nürnberg.

Vorschriften der §§ 5, 6 StlberG. ausdrücklich zum Ausdruck gelangt. Der Senat hat keine Bedenken, auch im Falle von § 32 StlberG., wo die Steuerpflicht anderweitig festgesetzt worden ist, den nach den Vorschriften der AbgD. dem Steuerpfl. eingeräumten Rechtsmittelschutz zuzubilligen und das ordentliche Berufungsverfahren für zulässig zu erklären.

Streitig ist, ob die von dem Beschwz. in der Zeit v. 1. Jan. bis 30. Juni 1924 aus dem Grundstücksverkauf vereinnahmten Entgelte der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Nach den unstreitigen Feststellungen des BG. und dem Aktieninhalte hat der Beschwz. den größten Teil des Grundstückserlöses für die Einrichtung einer Mäckerei verwandt und den Rest zur Beschaffung einer Ausstattung für seine Kinder, von Kleidungsstücken und zur Bezahlung von Steuern verwandt. Ein landwirtschaftliches Hilfsgeschäft kann mit Rücksicht auf die Verwendung des Erlöses in dem Verkauf des Grundstücks nicht gesehen werden. Bei der Berechnung des Umsatzes mußte daher dieser Betrag auscheiden.

(RG., V. Sen., Urt. v. 17. Juni 1927, V A 309/27 S, RG. 21, 266.)

*

× 26. §§ 135, 136 Ziff. 5d, 137 Abs. 2 VerZollG. 1. „Vorschriftsmäßig“ in ein Zollausweis (Transportchein, Versendungschein), der von einer zuständigen Behörde in der vorgeschriebenen Form und mit einem vorgeschriebenen Inhalt ordnungsmäßig ausgestellt ist, auch dann, wenn die Behörde durch unrichtige Angaben oder Vorspiegelung zur Ausstellung veranlaßt ist. 2. Vorschriftsmäßig ist ein Zollausweis nur dann, wenn er auf den lautet, von dem er benutzt wird. Unvorschriftsmäßig ist er daher, wenn er von dem Gehilfen (Beauftragten) desjenigen, auf den er lautet, benutzt wird. 3. Soweit ein Zollausweis von dem Gehilfen (Beauftragten) desjenigen, auf den er lautet, benutzt wird, kann der Vermutungstatbestand der Hinterziehung aus § 136 Ziff. 5d VerZollG. entweder in der Person des Benutzenden als Täters oder — falls er bloßes Werkzeug ist — in der Person des Dienstherrn (Auftraggeber) als Täters vorliegen. Im ersteren Falle kann der Vermutungstatbestand des § 136 Ziff. 5d auch beim Dienstherrn (Auftraggeber) aus dem Gesichtspunkt der Anstiftung vorliegen. †)

Der Beschwz., der im deutsch-holländischen Grenzbezirke wohnt, hat sich am 16. Nov. 1926 von der Zettelstelle einen Versendungschein für zwei Pferde ausstellen lassen. Mit diesem Versendungschein wurde am gleichen Tage der landwirtschaftliche Gehilfe G. betroffen, indem er zwei Pferde im Auftrag des Beschwz. beförderte. Die Vorinstanz hat festgestellt, daß der Beschwz. diesen Versendungschein erschlischen habe, insofern als er der Zettelstelle zum Zwecke der Ausstellung des Scheines die Pferde vorschriftswidrig nicht vorgeführt habe, und daß die Angabe des Beschwz., er habe die Pferde von einem Unbekannten im Inland gekauft, falsch sei, daß die Pferde vielmehr aus Holland eingeschmuggelt seien, ferner, daß der Beschwz. — wenn ihm auch nicht nachgewiesen werden könne, daß er selbst die Pferde aus Holland eingeschmuggelt habe — die Pferde im Grenzbezirke mit dem erschlischen und daher unvorschriftsmäßigen Versendungscheine selbst transportiert habe, indem er sie nach A. mitgebracht und dort dem G. zum Weitertransport übergeben habe. Auf diese Feststellung hat die Vorinstanz den Vermutungstatbestand der Zollhinterziehung gegründet gemäß § 136 Ziff. 5d VerZollG., wonach die Zollhinterziehung als vollbracht angenommen wird, wenn beim Transport zollpflichtiger Gegenstände im Grenzbezirke die Gegenstände ohne den vorschriftsmäßigen Zollausweis (§ 119) betroffen werden.

Der frist- und formgerecht eingelegten Rechtsbeschwerde war stattzugeben, wenn auch nicht aus den von ihr vorgebrachten Gründen, die lediglich die Beweiswürdigung und die tatsächlichen Fest-

stellungen betreffen und daher gemäß § 267 AbgD. unbeachtlich sind. Die Feststellungen der Vorinstanz reichen aber nicht aus, um darauf den Vermutungstatbestand des § 136 Ziff. 5d VerZollG. zu stützen. Selbst wenn es richtig wäre, daß der Versendungschein „erschlichen“ ist, so würde damit der Versendungschein noch nicht zu einem unvorschriftsmäßigen i. S. § 136 Ziff. 5d werden. Denn ein Schein, der von einer zuständigen Behörde in der vorgeschriebenen Form und mit einem vorgeschriebenen Inhalt ordnungsmäßig ausgestellt ist, ist vorschriftsmäßig i. S. § 136 Ziff. 5d auch dann, wenn die Behörde durch unrichtige Angaben oder durch Vorspiegelung zur Ausstellung veranlaßt ist. Davon abgesehen ist im vorl. Falle gegen den Beschwz. auch nicht festgestellt, daß er den Schein durch unwahre Angaben oder Vorspiegelung erschlichen hat. Andererseits ist aber der Versendungschein vorschriftsmäßig nur bei Benutzung durch den, auf den er lautet — vorschriftswidrig war er also im vorl. Falle, soweit er nicht vom Beschwz., sondern von G. als Transportführer benutzt und als Zollausweis gebraucht und vorgezeigt worden ist. Es ist daher zu prüfen, ob aus der Tatsache, daß G. ohne vorschriftsmäßigen Ausweis betroffen worden ist, gegen den Beschwz. die Folgerung der Zollhinterziehung auf Grund des Vermutungstatbestandes des § 136 Ziff. 5d hergeleitet werden kann. Die rechtliche Möglichkeit hierzu kann in zweifacher Form vorhanden sein. G. — gegen den an sich der objektive Tatbestand der Zollhinterziehung auf Grund der Vermutung des § 136 Ziff. 5d vorliegt — kann bei der ganzen Angelegenheit als Werkzeug des Beschwz. gehandelt haben, sofern er in gutem Glauben und unwissentlich den objektiven Deliktstatbestand des § 136 Ziff. 5d VerZollG. verwirklicht hat, indem er sich z. B. in einem Tatsachenirrtume (§ 59 StGB.) befunden hat, etwa geglaubt hat, die Pferde seien inländischer Herkunft (vgl. Hoffmann, VerZollG., § 137 Anm. 5 Abs. 2: Stenglein, „Strafrechtliche Nebengesetze“ Ab. 2). Soweit das der Fall ist, hat der Beschwz. den Tatbestand des § 136 Ziff. 5d verwirklicht und ist als Hinterzieher nach § 135 VerZollG. anzusehen, wenn nicht der Gegenbeweis des § 137 Abs. 2 VerZollG. erbracht wird. Es ist aber auch möglich, daß G. nicht lediglich als Werkzeug, sondern strafrechtlich selbständig und selbstverantwortlich gehandelt hat. Alsdann ist zu prüfen, ob der Beschwz. als Anstifter zu dieser Tat in Frage kommt und damit ebenfalls sich der Zollhinterziehung i. S. § 135 VerZollG. schuldig gemacht hat, denn — wie das RG. am 14. Juli 1927 in der Sache gegen Becker/Glaser, II D 259/27, entschieden hat — ist derjenige, der einen anderen vorsätzlich zur Verwirklichung eines Tatbestandes bestimmt, an dessen Vorhandensein das Gesetz, ohne weiteren Beweis zu erfordern, die — zwar widerlegbare, aber im Einzelfalle nicht widerlegte — Vermutung einer vollendeten, insbes. vorsächlichen Hinterziehung anknüpft, der Anstiftung zu dieser Hinterziehung für schuldig zu erklären, da er den anderen vorsätzlich das zu tun bestimmt hat, was nach dem Gesetze zur Annahme der Zollhinterziehung als ausreichend gelten soll (vgl. auch RGSt. 57, 212 u. 376). Diese Anstiftung zur Hinterziehung kann beim Beschwz. aber nur dann vorliegen, wenn hinsichtlich G.s ein Entschuldigungsbebeweis aus § 137 Abs. 2 VerZollG. als nicht geführt angesehen wird.

Hiernach war die Vorents. aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur erneuten Prüfung und anderweiten Entsch. zurückzuverweisen.

An Hand der vorstehenden Rechtsdarlegung wird zu untersuchen sein, ob gegen den Beschwz. die Feststellung der Zollhinterziehung als Täter oder als Anstifter — sei es unmittelbar aus § 135, sei es auf Grund des Vermutungstatbestandes des § 136 Ziff. 5d VerZollG. — getroffen werden und daran seine Zollpflicht aus § 135 Satz 2 VerZollG. geknüpft werden kann.

(RG., IV. Sen., Urt. v. 25. Okt. 1927, IV A 322/27 S.)

*

Zu 26. Der Entsch. kann man sich unbedenklich anschließen. Es bedarf keiner näheren Ausführung, daß eine erschlichene Bescheinigung noch nicht wegen der falschen Angaben, die zu ihrer Ausstellung führten, zu einer falschen oder zu einer vorschriftswidrigen Bescheinigung gerechnet werden darf. Die Vorinstanz hatte in letzterem Punkte fehlergegriffen. Der RG. beanstandet außerdem nicht ohne Grund die Schlüssigkeit des Nachweises, daß die Bescheinigung erschlichen ist. Ebenso richtig bemerkt das Urteil umgekehrt, daß die auf eine andere Person als diejenige, die sie benützt, lautende Bescheinigung kein vorschriftsmäßiger Zollausweis für sie ist. Es prüft dann die Frage, ob derjenige, welcher den auf ihn lautenden Zollausweis seinem landwirtschaftlichen Gehilfen zur Benutzung beim Transport von Waren (Tieren) übergeben hat, als mittelbarer Täter oder als Anstifter verantwortlich wird. In Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre stellt es grundsätzlich darauf ab, ob der Beauftragte gutgläubig war oder nicht. Letzterenfalls ist Anstiftung gegeben. Die Vorinstanz war auf diese Frage nicht

eingegangen. Praktisch wird bei Benützung von Ausweisen, die auf einen andern lauten, der Beauftragte in der Mehrzahl der Fälle des Vorsatzes nicht entbehrt haben. Sollte er etwa nicht gemuft haben, daß der Schein auf denjenigen lauten muß, der ihn benützt, so wäre das ein belangloser Irrtum i. S. des VerZollG. — Ist im vorl. Falle der Beauftragte etwa der alleinige Täter, der Auftraggeber also Anstifter, so kommt weiter in Betracht, daß die Teilnehmer an einem Erfolgsstrafungsdelikt ebenfalls für den schweren Erfolg mit verantwortlich gemacht werden, der dem Täter ohne darauf gerichtetes Verschulden zur Last gelegt wird (vgl. RGSt. 59, 156). Wenn dies bei Erfolgsstrafungsdelikten allgemein gilt, wird man bei Delikten, die mit Schuldvermutungen behaftet sind, das gleiche annehmen müssen. Soweit also für die Täterhandlung von dem Nachweis des Verschuldens abgesehen wird, muß das gleiche auch für Anstifter und Gehilfen gelten. Dieser Gedanke liegt auch der Entsch. des RG. zugrunde.

Prof. Dr. Köhler, Erlangen.

× 27. § 35 KapVerkStG. Der Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, dem anderen Teile künftig Wertpapiere darlehnsweise zu überlassen (Darlehnsvorvertrag), unterliegt nicht der Börsenumsatzsteuer. †)

Die Beschwerdegegnerin hat mit Schreiben v. 10. und 14. Nov. 1924 mit der Firma N. vereinbart, dieser 250.000 Gm 5%ige Goldpfandbriefe der Bodenbank auf fünf Jahre darlehnsweise zu überlassen. Die Vereinbarung ist dahin gegangen, daß die Beschwerdegegnerin bei der Bodenbank gegen Belastung ihrer Grundstücke ein Darlehen in Pfandbriefen in der bezeichneten Höhe aufnehmen und die zur Auszahlung gelangenden Pfandbriefe der Firma N. für fünf Jahre darlehnsweise zur Verfügung stellen sollte. Zu einer Ausgabe der Pfandbriefe ist es indessen nicht gekommen, so daß sich das Geschäft zerschlagen hat. Das FinL. hat die Beschwerdegegnerin wegen des Geschäfts zur BörsUmSt. nach § 35 herangezogen und die Steuerforderung im Einspruchsbescheide § 35 herangezogen und die Steuerforderung im Einspruchsbescheide § 35 herangezogen. Auf Berufung der Beschwerdegegnerin hat das FinGer. diese von der Steuer freigestellt.

Die Rechtsbeschwerde des FinL. ist zurückzuweisen, weil ein Anschaffungsgehalt überhaupt nicht vorliegt. Das zur Steuer herangezogene Geschäft ist ein pactum de mutuo dando, und das ist kein Anschaffungsgehalt, weil das Anschaffungsgehalt Entgeltlichkeit voraussetzt. Es ist schon sehr weitgehend, daß Leih- und Darlehnsgehalte vom Gesetzgeber als entgeltliche Anschaffungsgehalte angesehen werden, da die Rückgewähr der geliehenen Stücke keine eigentliche Gegenleistung darstellt, sondern sich nur aus einer Besonderheit der Leistung, der Hingabe der Stücke aus Zeit, ergibt. In keinem Falle aber ist der Darlehnsvorvertrag ein entgeltliches Geschäft. Denn aus ihm kann immer nur auf Darlehen der Stücke, nie aber auf deren Rückgewähr geklagt werden. Ein Anspruch auf Rückgewähr entsteht erst mit deren Hingabe, d. h. erst mit Abschluß des Darlehnsvertrags, und nur aus diesem.

(RfS., II. Sen., Ur. v. 29. Nov. 1927, II A 491/27.)

*

Zu 27. Die durchaus begreifliche Abneigung des RfS. gegen die Steuerpflicht von uneigentlichen Leih- und Darlehnsgehalten hat zu einer Begründung geführt, die erhebliche Zweifel erweckt. Wichtig ist, daß das Anschaffungsgehalt Entgeltlichkeit voraussetzt. Das vom Darlehnsnehmer gewährte Entgelt besteht aber nicht in der Rückgabe der ihm übergebenen Stücke, sondern in den von ihm zu zahlenden Zinsen oder einer Marge bei der Kurzverrechnung. Bei der Miete verleiht der Mietzins, nicht die Rückgabeverpflichtung dem Vertrage den Charakter der Entgeltlichkeit. Ein Vorvertrag über ein Pfandbriefdarlehen, bei welchem ein Darlehnsgeber — und noch dazu auf fünf Jahre — sich keine Vorteile ausbedingte, dürfte doch wohl schwerlich abgeschlossen sein. Jedenfalls ist es bedenklich, einen Vertrag nur dann als entgeltlich anzusehen, wenn er zur Rückgewähr verpflichtet. Übrigens kann ein Darlehen auch als gegenseitiger Vertrag begründet werden (Svergel, BGB., Vorb. zu § 607).

Wenn der RfS. mit dem Prinzip — Anschaffungsgehalt ist nur das zur Rückgewähr verpflichtende Geschäft — ernst machen will, so muß er folgerichtig auch die Steuerpflicht der Veräußerung künftiger Sachen entgegen der bisherigen Judikatur verneinen; denn die Rückgabepflicht entsteht auch hier viel später. Aus dem Vertrage selbst kann immer nur auf Übergabe der Stücke nach Entstehung, nicht auf deren Rückgewähr geklagt werden. Insbesondere gerät aber der Grundsatz ins Wanken, daß die Abgabe nur die obligatorische Seite des Geschäftes, nicht aber die dingliche trifft (RG. 73, 222/24), und daß es daher nicht darauf ankommt, ob das dingliche Erfüllungsgehalt nachfolgt (RG. 52, 3/8).

Wenn der RfS. ausführt, im Vorvertrage verspreche der künftige Darlehnschuldner nicht einmal die Rückstattung, weil er die Effekten noch gar nicht bekommen hat, so ist dem entgegenzuhalten, daß die frühere Judikatur (RG. 21, 33) das uneigentliche Leih-, Miet-, Depot- und Lombardgeschäft für stempelspflichtig erklärt hat, weil die Möglichkeit geschaffen werde, sich die Effekten ohne weitere Erklärungen anzueignen; der Wille der Beteiligten müsse auf Verschaffen und Anschaffen gerichtet sein, seine Verwirklichung gehöre aber nicht zum Wesen des Geschäftes. Diese Grundauffassung ist bei der Sicherungsübertragung vom RfS. (RfS. 1926, 2488) bestätigt.

Es bleibt also wohl nur übrig, daß der RfS. mit der alten, allerdings vom Verkehr und der Literatur bereits als überschaffen getadelten Anschauung bricht (vielleicht ist das vorliegende Ur. der erste Ansatz dazu), oder es wird zu prüfen sein, ob Unmöglichkeit vorliegt. Die Frage, ob nichtige Geschäfte steuerpflichtig sind, ist bekanntlich bestritten (vgl. z. B. Weinbach, KapVerkStG., § 35 Anm. 40). Da aber der RfS. bereits die Steuerpflicht verneint hat, wenn bei Aktien der Erhöhungsbeschluß nicht ins Handelsregister eingetragen wird oder bei GmbH-Anteilen, wenn die GmbH überhaupt nicht entstanden war, so wird man bei einer Unmöglichkeit dasselbe annehmen dürfen. Es ist auch wahrscheinlich, daß die Be-

28. § 1 BeförderungssteuerG. Besteuerung der Gebühr für die Benutzung des Schlafwagens. †)

Die Einwände des BeschwF. gegen den Standpunkt des Senats lassen sich dahin zusammenfassen:

1. Die Annahme, es werde ein an die Eisenbahnverwaltung abzuführender Fahrpreiszuschlag in den Bettkartenpreis eingerechnet, beruhe auf irriger Auffassung des tatsächlichen Vorbringens, da nach dem Vortrag der BeschwF. allein der ihr verbleibende Teil des von den Reisenden zu zahlenden Betrags den Bettkartenpreis bilde.

2. Die Untersuchungen des Urteils über die Bedeutung der Schlafwagenplätze für den Beförderungsvorgang bewegten sich wesentlich auf rein tatsächlichen Gebiete, würden jedoch durch den Aktieninhalt nicht getragen. Denn hier sei behauptet, daß es sich bei Lösung von Fahrcheinen und von Bettkarten um zwei voneinander ganz unabhängige und auch tatsächlich oft nicht zusammenfallende Beträge handle. Davon gehe auch das FinGer. aus. Ein einheitlicher Betrag werde nach den tatsächlichen Verhältnissen weber zeitlich noch sachlich abgeschlossen, da eine Bettkarte ohne Fahrkarte gelöst werden könne und der Besitz einer Bettkarte den Anspruch auf einen Platz im Kurswagen nicht verwerke. Der Feststellung, daß die Gewährung eines Schlafraumes zum planmäßigen Beförderungsvorgange gehöre, stehe auch der Umstand entgegen, daß die Vermietung von Schlafwagenplätzen auch in stillstehenden Wagen vorkomme und daß nach der vertraglich festgelegten Willensmeinung der Beteiligten Schlafwagenläufe nur nach dem Ermessen der Eisenbahnverwaltung zugelassen und nach den Bedürfnissen des Eisenbahnverkehrs aufgehoben werden könnten.

3. Bei der Feststellung, daß die Schlafwagengesellschaft Transportunternehmer sei, beschränke sich das Urteil auf die Ausführung der Literatur, welche dies als herrschende Ansicht ergebe. Die Literatur gehe aber, soweit sie einen Beförderungsvertrag mit der Schlafwagengesellschaft annehme, von den Verhältnissen der Zugzüge aus und behandle nicht die Einstellung einzelner Wagen in Züge der Eisenbahnverwaltung. Sie lasse allgemein die zwischen

schwerdegegnerin sich mit der Aufnahme einer Pfandbriefhypothek nicht auf unbestimmte Zeit binden wollte, vielmehr ihrerseits erkennbar mit einer raschen Durchführung des Geschäfts mit der Bodenbank rechnete, so daß sich die Entsch., allerdings aus anderen Gründen, als richtig erweist, denn nach § 308 Abs. 2 BGB. ist der unter Bestimmung eines Anfangstermins geschlossene Vertrag, also hier der Vorvertrag, nur dann gültig, wenn die Unmöglichkeit vor dem Eintritt des Termins behoben wird.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 28. Die Entscheidung unterliegt erheblichen Bedenken.

Der RfS. vertritt die Ansicht, daß nach dem BeförderungsStG. die Grundlage der Steuer der für die Beförderung an den Betriebsunternehmer zu entrichtende Preis sei und daß nach den rechtsverbindlichen AuswF. die Gebühr für die Benutzung des Schlafwagens zum Beförderungspreise im Personenverkehr der Eisenbahnen gehöre.

Demgegenüber ist zunächst darauf hinzuweisen, daß nach § 1 Abs. 1 BeförderungsStG. die Beförderung von Personen ... auf Schienenbahnen ... der Beförderungssteuer unterliegt. Die Frage ist somit dahin zu stellen, ob der zwischen der Schlafwagengesellschaft und dem Reisenden geschlossene Vertrag ein Beförderungsvertrag ist. Dies ist m. E., soweit es sich um in Zügen der Eisenbahnverwaltung eingestellte Schlafwagen handelt, zu verneinen.

Der Reisende, der auf der Eisenbahn den Schlafwagen benutzen will, schließt zwei Verträge ab: den einen mit der Reichsbahn, bei der er eine Fahrkarte gegen Entgelt löst, den anderen mit der Schlafwagengesellschaft, von der er gegen Lösung einer Bettkarte ein Bett mietet. Beide Verträge sind nur insoweit voneinander abhängig, als die Schlafwagengesellschaft niemanden aufnehmen darf, der sich nicht im Besitz einer ordnungsmäßigen Fahrkarte befindet. Dagegen ist der Reisende, der eine Bettkarte gelöst hat, nicht etwa der Reichsbahn gegenüber verpflichtet, den Bettplatz einzunehmen und beizubehalten. Erregt in ihm beispielsweise die Person des Abteilgefährten Bedenken, oder ist es ihm aus irgendeinem anderen Grunde erwünscht, seinen Bettplatz nicht beizubehalten, so kann er ohne weiteres sich in einen Kurswagen begeben und die Erfüllung der Beförderungsleistung der Reichsbahn in diesem entgegennehmen. Nur gegenüber der Reichsbahn hat der Reisende den Anspruch auf die Beförderung, also auf die Arbeitsleistung, vermittels deren er von dem Abfahrtsort an den Bestimmungsort gebracht wird. Für Verzögerung in der Beförderung, für sonstige Nachteile, die dem Reisenden durch Verjüngung von Anschlüssen o. dgl. erwachsen, kann der Reisende die Schlafwagengesellschaft nicht verantwortlich machen. Dadurch, daß die Schlafwagen den Kurswagen angeschlossen sind, haben die Reisenden — im eigenen Interesse und im Interesse der Reichsbahn, die sonst ihre Nachzüge nicht in dem Maße füllen würde — die Möglichkeit, während der Fahrt einen Bettplatz zu mieten, so wie sie durch Benutzung des Speisewagens in die Lage kommen, während der Reise sich verpflegen zu lassen. Mit der Beförderung

Bahnverwaltung und Schlafwagengesellschaft abgeschlossenen Verträge für die Beurteilung der Verhältnisse zum Reisenden maßgebend sein. Nach den hier maßgebenden Verträgen treffe keiner derjenigen Gründe zu, aus denen von der Literatur ein Beförderungsvertrag abgeleitet werde. Ein solcher werde aber von einem andern Teile des Schrifttums mit Recht überhaupt gelehrt, schon weil die dazu erforderliche Konzession fehle, ohne daß es hier darauf ankomme, wie das Rechtsverhältnis positiv aufzufassen sei. Hierüber herrsche auch in der in- und ausländischen Rpr. große Meinungsverschiedenheit, indes verneine das RG. sowohl vom Standpunkt des Versicherungswesens, wie des Steuerrechts eine Teilnahme der Schlafwagengesellschaft am Beförderungsvertrage. Das erachte das Urteil zu Unrecht für unerheblich, denn wenn die Schlafwagengesellschaft überhaupt nicht an einem Beförderungsvertrage teilnehmen könne, so könne die Frage, ob sie Betriebsunternehmer im Beförderungsgewerbe sei, überhaupt nicht mehr aufstehen. Wichtig sei der Vertrag zwischen Reisenden und Schlafwagengesellschaft als Miete eines Raumes, völlig unabhängig von dem auf einen Platz beschränkten Beförderungsvertrage, anzusehen und deshalb sachgemäß in der Eisenbahnverkehrsverordnung überhaupt nicht geregelt. Obendrein sei ein Beförderungsvertrag nicht einmal von der Gewährung eines Platzes abhängig, wie die Einrichtung der 4. Klasse, die Unterbringung von Reisenden auf Plattformen und in Gängen und die Steuerfreiheit der Platzkarten ergebe. Endlich könne selbst vom Standpunkt des RFG. aus die Schlafwagengesellschaft äußerstenfalls als Erfüllungsgehilfin oder Vertreterin der Eisenbahnverwaltung, nicht aber als selbständige Betriebsunternehmerin bezeichnet werden.

Diese sehr eingehenden und gründlichen Ausführungen behandeln in umfassender Weise das Gesamtgebiet der Fragen, welche den Senat bei Erlass seines früheren Urteils beschäftigt haben, ohne daß er dabei jedoch zu dem von der Beschw. vertretenen Ergebnis gelangen konnte. Auch jetzt ist das nicht der Fall, denn es kann den aufgeworfenen Zweifeln für die hier zu entscheidende Frage jetzt so wenig wie früher ausschlaggebende Bedeutung beigegeben werden. Dabei braucht zunächst auf den oben zu 1 wiedergegebenen Einwand nicht tiefer eingegangen zu werden, weil der Gegenstand der Steuer unstreitig und es für die Entsch. belanglos ist, ob die vollen oder nur zwei Drittel von den Reisenden an die Gesellschaft bezahlten Beträge Bettkartenpreis genannt werden. Im übrigen ist als die in dem früheren Urteil ausdrücklich hervorgehobene Richtlinie der Entsch. folgendes festzuhalten; nach dem BeförderungsgStG. ist die Grundlage der Steuer der Preis, der für die Beförderung an den Betriebsunternehmer zu entrichten ist. Nach den gem. § 6 Abs. 4 d. Ges. rechtsverbindlichen Ausf. Best. gehören Gebühren für die Benutzung von Schlafwagen zum Beförderungspreis im Personenverkehr der Eisenbahnen. Diese Anschauungsweise des Gesetzes muß Ausgangspunkt für die Betrachtung darüber sein, ob die Bettkarten der Schlafwagengesellschaften der Steuer unterliegen. Darum ist die Meinung der Beschw., die Untersuchungen des Senats über die Bedeutung der Schlafwagenplätze für den Beförderungsvorgang enthielten im Widerspruch zum Aktieninhalt tatsächliche Feststellungen, irrig. Vielmehr bewegen sich diese Untersuchungen, ausgehend von der Erwägung, daß ein Unterschied zwischen bahneigenen und Gesellschaftsschlafwagen nur schwer angenommen werden könne, in der Richtung einer Erfassung des Beförderungsvorganges nach den Grund-

selbst haben die Schlafwagen ebenso wenig etwas zu tun wie die Speisewagen; sie dienen lediglich der Bequemlichkeit des befördernden Reisenden.

Auf der hiervon abweichenden, nicht überzeugenden Beurteilung des Beförderungsvorganges beruht die Entsch. des Senats. Diesem ist nicht zuzustimmen, wenn er auf § 6 Abs. 4 d. Ges. und die demzufolge ergangenen Ausf. Best. des RFG. verweist. Denn dem RFG. ist lediglich die Befugnis eingeräumt, den Beförderungspreis, die Grundlage der Beförderungsteuer, zu bestimmen; nicht dagegen ist er berechtigt, einen Vorgang als Beförderung der Besteuerung zu unterwerfen, der eine Beförderung überhaupt nicht darstellt. Demzufolge erscheinen die Ausf. Best., soweit sie die für die Benutzung von Schlafwagen gezahlten Mietgebühren zum Beförderungspreis erklären, nicht als rechtswirksam.

Es kann dem RFG. auch darin nicht beigetreten werden, daß ein Unterschied zwischen bahneigenen und Gesellschaftsschlafwagen nur schwer angenommen werden könne. Freilich wäre es aus den vorerörterten wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt, die Schlafwagenmiete in bahneigenen Schlafwagen dem Beförderungspreis hinzuzurechnen; eine Ausf. Best., die dies gleichwohl vorschreibt, ist jedoch trotz ihrer Unbilligkeit nach § 6 Ziff. 4 BeförderungsgStG. rechtswirksam, da der Vermieter der Schlafwagen in diesem Fall gleichzeitig Beförderungunternehmer ist, und für den RFG. die rechtliche Möglichkeit besteht, auch diejenigen von dem Beförderungsgewerbetreibenden vereinbarten Entgelte der Steuer zu unterwerfen, die er nur in wirtschaftlichem Zusammenhange mit dem Beförderungsvertrage erhält.

Entscheidenden Widerspruch weckt weiterhin die Ausführung, daß für die Zwecke der steuerrechtlichen Untersuchung die bürgerlich-rechtliche Streitfrage über die Natur des Schlafwagenvertrages einer

lagen, welche ihm der tägliche Eisenbahnbetrieb gibt und welchen das Gesetz ersichtlich zugrunde legt. An ihrem Ergebnis muß festgehalten werden. Es wird nicht dadurch erschüttert, daß in Fällen der Beteiligung von Schlafwagengesellschaften je nach den zwischen diesen und der Eisenbahnverwaltung bestehenden Verträgen verschiedene Beziehungen zu den Reisenden eintreten können. Ob die Verträge einheitlich oder getrennt geschlossen werden, ob die Schlafwagenbeförderung hinter den Interessen des Kurzwagenbetriebs zurücktreten muß oder nicht, das alles hat keinen Einfluß auf die Tatsache, daß der Schlafwagenplatz, oder, wenn man will, Schlafwagenraum, den gewöhnlichen Platz im Kurzwagen, der nicht notwendig ein Sitzplatz zu sein braucht, ersetzt. Ausnahmefälle, wie die Belegung von Schlafwagenplätzen in füllenden Wagen, die wohl kaum ohne irgendwelche Beziehung zu einem Beförderungsvorgange zu denken sind, oder die Gewährung eines Schlaf- und eines Kurzwagenplatzes, die nebeneinander für die gleiche Fahrtrecke auszuweisen, der Natur des Eisenbahnbetriebs kaum entspricht, und die, wenn sie doch einmal vorkommt, wohl nur daraus erklärt werden kann, daß die Frage wegen ihrer praktischen Bedeutungslosigkeit bisher nicht geregelt ist, bieten keine Grundlage zur Widerlegung dieser Auffassung. War auf diese Weise die Anschauung gewonnen, daß die Schlafwagenplätze Unterlage des Beförderungsvorganges, mithin für bahneigene wie fremde Wagen gleich zu beurteilen seien, so bedürfte es weiterhin für die beschränkten Zwecke der steuerrechtlichen Untersuchung keiner Entsch. der bürgerlich-rechtlichen Streitfrage über die Natur des Schlafwagenvertrages. Der Senat konnte sich daher mit einem Hinweis auf das Schrifttum begnügen und kann auch jetzt davon absehen, zu den diesbezüglichen Ausführungen der Beschw. näher Stellung zu nehmen und zu erörtern, ob die Bezeichnung des Vertrags als Beförderungsvertrag die herrschende ist und ob sie berechtigt oder mindestens für Nichtkurzstzüge abzulehnen ist. Denn die bürgerlich-rechtliche Kennzeichnung des Vertrags löst die hier streitige Frage nicht. Selbst wenn man die Kritik, welche die Beschw. denjenigen Ansichten entgegenstellt, welche die Schlafwagengesellschaften als Transportunternehmen betrachten, für berechtigt hält, so darf doch nicht übersehen werden, daß es sich hier um die Anwendung eines Steuergesetzes handelt. Auch für solche glaubt zwar die Beschw. unter Berufung auf eine Entsch. des RG. vom 4. Nov. 1901 (R. 1902, 302) und eine solche des Pr. O. vom 25. Mai 1905 (R. 1906, 374) die gleiche Beurteilung in Anspruch nehmen zu können. Dabei wird aber nicht ausreichend in Rechnung gestellt, daß das RG. in einer Vereinszollfalle das Verhältnis von Schlafwagenangestellten zur Verwaltung der Eisenbahn zu entscheiden hatte und daher den Begriff eines Verwalters der Eisenbahn im allgemeinen entwickelt, dabei überdies den Schlafwagenunternehmer als Unternehmer einer speziellen Seite des Betriebs und akzessorische Hilfskraft der Leitung des Eisenbahnunternehmens bezeichnet. Das O. wiederum hatte das preuß. Gewerbevertragsrecht anzuwenden, und wenn es den hierbei entscheidenden Betriebsort eines Speisewagenbetriebs nur in dem Speisewagen selbst erblickt, so braucht dagegen gar nichts eingewendet zu werden, ohne daß daraus für die jetzt zu entscheidende Frage irgend etwas folgt. Denn bei der Auslegung von Steuergesetzen ist deren Zweck und wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen (§ 4 ABG. D.). Ein Gesetz aber, welches die Entrichtung eines Beförderungspreises auf Seiten des Reisenden

Entsch. nicht bedürfe. Die Entwicklung eigener Begriffe des Steuerrechts in Abweichung von den bürgerlich-rechtlichen Begriffen ist nur da statthaft, wo die formaljuristische Rechtslage den Zweck der steuerlichen Erfassung vereiteln würde. Eine Emanzipation des Steuerrechts von dem Privatrecht lediglich zum Zwecke weitgehender Bildung eigener Rechtsbegriffe kann im Hinblick auf die Verkehrssicherheit nicht gutgeheißen werden. Man darf doch nicht aus dem Auge lassen, daß Gesetze und Entsch. nicht nur von dem engen Kreis der mit dem Steuerrecht befaßten Juristen, sondern in den möglichen Grenzen von der Volksgesamtheit verstanden werden müssen, wenn die Rechtspflege nicht von dem Boden der Wirklichkeit in einen nebelhaften Begriffshimmel entschweben soll.

Man kann nun wirklich nicht behaupten, daß der Zweck des Beförderungsgesetzes nicht erfüllt werden könnte, wenn die privatrechtliche Beurteilung des Beförderungsvertrages zur Richtschnur auch der Steuerpr. genommen würde; muß doch jeder, der einen Schlafwagen benutzt, wie oben bemerkt, eine Fahrkarte lösen, also diejenige Leistung vollbringen, die die Reichsbahn schließlich als Gegenleistung für die Beförderung beansprucht. Die privatrechtliche und nach dieser seitigem Darf. halten auch steuerrechtlich zutreffende Auffassung führt jedoch dazu, daß die Vermietung von Plätzen der in Züge der Eisenbahnverwaltung eingestellten Schlafwagen nicht als Beförderungsvorgang gewertet werden kann. Anders liegt es natürlich bei den von den Schlafwagengesellschaften selbst betriebenen Zügen, bei denen die Schlafwagengesellschaft auch die Beförderung in eigene Regie nimmt.

Offentlich wird der RFG. demnächst wieder einmal in die Lage versetzt, seine Rechtsansicht einer Nachprüfung zu unterziehen.

durch Vermittlung des Betriebsunternehmers besteuert, kann niemals zweckentsprechend ausgelegt werden, wenn man nicht in seinem Sinne einen Unternehmer, der vertraglich von dem Beförderungsunternehmer an dem Betriebe berart beteiligt wird, daß er in geordnetem Zusammenwirken einen Teil der Beförderungsgrundlagen bereitstellt und dafür das Entgelt von dem Reisenden einhebt, ebenfalls als Beförderungsunternehmer ansieht. Das ist keine Willkür. Denn, wenn man ferner berücksichtigt, daß die gleiche Auffassung auch auf bürgerlich-rechtlichem Gebiete mindestens weit verbreitet ist, daß überdies ein weiterer Teil trotz Ablehnung derselben wenigstens ein Akzessorium des Beförderungsvertrags annimmt, so kann man auch rein gesetzestheoretisch unmöglich unterstellen, der Gesetzgeber habe die Schlafwagengesellschaften nicht zu den Beförderungsunternehmen gerechnet und damit die Folge herbeigeführt, daß Bettkarten in bahneigenen Wagen steuerpflichtig, in Wagen der Schlafwagengesellschaft aber steuerfrei sein würden.

(RZf., II. Sen., Ur. v. 4. Nov. 1927, II A 309/27.)

Mitgeteilt von H. Dr. S. Veit Simon, Berlin.

*

29. § 26 ABewG. Wird in Ausübung eines freien Berufes, der nicht der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmet ist, eine Forderung erworben, so bleibt diese so lange ein Teil des Betriebsvermögens, bis sie vom Besizer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden wird. †)

Der Beschw. übt als Steuerhndikus einen nicht der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Beruf aus (vgl. Erlaß des RM. v. 19. Nov. 1925, III v 4222 unter B IIa). Darum ist der Wert des

Zu 29. A. Die Bedeutsamkeit dieses richtigen und scharfsinnig begründeten Urteils geht über den Rahmen des entschiedenen Einzelfalles hinaus; es ist auch für andere Steuergebiete wichtig. Der RZf. unterscheidet scharf zwischen Betriebs- und Kapitalvermögen; er verlangt bei im Betriebe entstandenen Betriebswerten eine Ausschcheidung und Zuführung in das Privatvermögen, wenn der betreffende Wert als nunmehr betriebsfremd behandelt werden soll. Der Kaufmann drückt das korrekterweise durch Umbuchung auf sein Privatkonto aus. Allerdings geschieht das in der Praxis nicht immer. Sehr häufig läßt der Steuerpflichtige aus Bequemlichkeit auch Privatgeschäfte, z. B. Effektenumsätze, durch die Geschäftsbücher laufen. Wenn Hoeres (DStZ. 1927, 532) eine klare Buchung verlangt, so hat er prinzipiell recht; im Einzelfall können jedoch die Umstände zwingend ergeben, daß es sich trotz der Buchung in den Geschäftsbüchern in Wahrheit doch um betriebsfremdes Privatkapital handelt.

Die Umbuchung auf Privatkonto kann steuerlich sehr bedeutsam werden. Auf einen Punkt weist der RZf. selbst hin: Konjunkturverluste können nicht mehr abgezogen werden. Ferner müssen nach § 13 Satz 2, 21 EinkStG. aus dem Betriebe entnommene Werte, z. B. Effekten mit den zur Entnahmezeit gültigen Kursen, nicht etwa mit den niedrigeren Buchwerten übernommen werden (Struy, Komm. z. EinkStG., 751 zu § 13), so daß evtl. ein Betriebsgewinn entsteht. Bei der GewSt. u. ZinsVerSt. äußert sich die Entnahme in der Verringerung des Betriebsvermögens, also in einer Verringerung der Steuerlast. Bei Gesellschaften wird für Effekten die BörsenUmsSt., sonst und zwar auch bei Einzelfirmen, die UmsSt., weil Privatentnahme, fällig. Der Steuerabzug vom Kapital kann sich ganz anders auswirken. Der Betrieb arbeitet z. B. mit geringem Gewinn; einer der Inhaber selbst hat aber ein bedeutendes Privatvermögen, ist daher steuerpflichtig, so daß es für ihn wesentlich ist, wenn er den Steuerabzug für sich privat geltend machen kann, während er beim Betriebe ins Leere fallen würde (EinkStG. § 94). Umgekehrt kann sich die Überführung in das Privatvermögen bei der Vermögens- und der VermögensZusSt. ungünstig auswirken, wenn der Betrieb ein Defizit aufweist, durch welches bei ihm der Wert der überschießenden Werte kompensiert würde. Wie man sieht, kreuzen sich also die Wirkungen. Um so mehr muß demnach vom Steuerpsf. die Schaffung klarer Verhältnisse durch entsprechende Buchungen verlangt werden, damit kein Zweifel über die Zugehörigkeit entsteht.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

B. 1. Fleck ist darin zuzustimmen, daß obiges Urteil scharfsinnig begründet ist und über den Rahmen des entschiedenen Einzelfalles hinaus — besonders für die steuerrechtliche Frage der Ausschcheidung von Betriebswerten aus dem gewerblichen Vermögen — Bedeutung hat. Sehr zweifelhaft aber ist es, ob es gerade die Spezial von ihm behandelte Frage, nämlich die der steuerrechtlichen Behandlung der Außenstände der Angehörigen der freien Berufe (f. B.) richtig löst. Diese Frage hat für die f. B., besonders auch für die Anwaltschaft, große praktische Bedeutung. Setzt sich der in der Überschrift ausgedrückte Rechtsatz in der Steuerpraxis durch, so wird damit — entgegen der bisherigen Praxis, die für die Einkommenbesteuerung in § 11 II EinkStG. eine gesetzliche Stütze hat (vgl. Mrozek, Komm. z. EinkStG. Bem. 8, und Marcuse, Das Steuerrecht der Rechtsanwälte und Notare S. 8) — Anwälten usw. die Pflicht auferlegt, angefallene, aber noch nicht bezahlte Ho-

Betriebsvermögens, soweit er den Betrag von 6000 RM nicht übersteigt, außer Ansatz zu lassen (§ 26 Abs. 1 Satz 3 ABewG.). Der Beschw. hat sein Betriebsvermögen mit 5335 RM angegeben. Davon entfallen 300 RM auf die Bücherei, 5035 RM auf ausstehende Honorarforderungen. Das FinU. hat die ausstehenden Forderungen als Kapitalvermögen behandelt und sie dem steuerbaren Vermögen hinzugerechnet. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg. Die Einspruchsentsch. ist damit begründet, daß die in Ausübung eines freien Berufs entstandenen Geldforderungen steuerlich nach gleichen Grundfällen zu behandeln seien wie die aus einem landwirtschaftlichen Betriebe herrührenden Geldforderungen, die nach § 11 ABewG. nicht als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens zu gelten hätten. Das FinGer. hat seine Entsch. auf den Wortlaut des § 26 ABewG. abgestellt, nach dem zum Betriebsvermögen solche Teile einer wirtschaftlichen Einheit zu rechnen seien, die dem Betriebe dienen. Bei einem Steuerhndikus könnten verdiente Forderungen nur etwa dann dem Berufe dienen, wenn er sie z. B. zur Ausübung von Reisen u. dgl. benötigte, um seine Unkosten vorläufig bestritten zu können. Daß im vorl. Falle die ausstehenden Forderungen solchen Zwecken dienen, sei nicht behauptet und nach Ansicht des FinGer. nicht anzunehmen. Die ausstehenden Forderungen seien vielmehr als verdientes Kapitalvermögen anzusehen, aus dem der Lebensunterhalt bestritten würde, und darüber hinaus seien sie Ersparnisse am Kapitalvermögen.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Ein Gegenstand, der im Betriebe erzeugt wird, also auch eine Forderung, die im Betriebe erworben wird, entsteht als Teil des Betriebsvermögens. Wenn man auf den Wortlaut des § 26 ABewG. ausflagelgebenden Wert legen will, so könnte man sagen, daß ein

norare zur Vermögensbesteuerung (evtl. auch zur Gewerbebesteuerung in den Ländern, die die f. B. dieser unterworfen haben) anzumelden, also auch entsprechende Geschäftsbücher einzurichten, womit dann auch das Privileg des § 11 II EinkStG. entfielen. Dieselbe Wirkung hätte es übrigens auch, wenn die Ansicht des FinGer. richtig wäre, daß nämlich Außenstände der f. B. zum Kapitalvermögen gehören; nur würde dann überdies noch das 6000 M-Privileg des § 26 I S. 3 entfallen.

2. Zitiert § 26 ABewG. wirklich so auszulegen, daß eine im „Betrieb“ erworbene Forderung schon mit der bloßen Tatsache des Erwerbs zum „Betriebsvermögen“, als der den Gegenstand der Besteuerung bildenden „wirtschaftlichen Einheit“ gehört und so lange darin bleibt, als nicht der Betriebsinhaber sie durch einen Willensakt ausschleibt und seinem Kapitalvermögen zuführt? Die Frage, was Betriebsvermögen ist und ob ein bestimmter Gegenstand Bestandteil einer wirtschaftlichen Einheit ist, ist zunächst eine wirtschaftliche, keine rechtliche. Demgemäß bestimmt auch § 137 II ABewG.: „Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände sind zu berücksichtigen“ (vgl. hierzu Becker, Bem. 3, 4, 5). Der Gesetzgeber konnte freilich im ABewG. durch eine Fiktion bestimmen, daß gewisse Betriebsbestandteile schlechthin als gewerbliches Betriebsvermögen zu gelten haben, gleichviel, ob sie es wirtschaftlich, nach der Verkehrsauffassung oder nach dem Willen des Inhabers sind. Enthält § 26 eine solche Fiktion für die f. B.?

Wenn man nach dieser Richtung das Gesetz im Zusammenhang mit der obigen Entsch. untersucht, so stößt man zunächst darauf, daß anscheinend sowohl das FinGer. als der RZf. von einem unrichtigen Gesetzeswortlaut ausgegangen sind. Nach § 26 I gehören zum Betriebsvermögen „alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betriebe eines Gewerbes oder der Ausübung eines . . . f. B. als Hauptzweck dient . . .“. Die Gerichte aber gehen anscheinend aus von dem Wortlaut „dienen“ anstatt „dient“. Daß das nicht dasselbe ist, ist klar. Muß das Gesetz so verstanden werden, als ob es hiesse „dienen“, so bedeutet dies, daß der Gesetzgeber, von einer Fiktion absehend, die Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Betriebsvermögen abhängig macht davon, ob er tatsächlich (wirtschaftlich) dem Betriebe dient. Eine dahingehende Unterfuchung aber würde bei den allermeisten Angehörigen von f. B., in besonderen auch bei den Anwälten, zu der Feststellung führen, daß Außenstände nicht zum Betriebsvermögen gehören — anders wie bei den Gewerbetreibenden, Kaufleuten usw., bei denen ein ständiger Umsatz zwischen Waren und Forderungen stattfindet, die ihre Forderungen ziehen, diskontieren, verpfänden u. dgl., also mit ihren Forderungen Waren kaufen, Betriebskosten decken u. dgl. Mit Recht sagt Marcuse a. a. O. S. 33: „Vermögen ist hier (d. i. bei den Rechtsanwälten und Notaren) nach der Standesauffassung nur das vorhandene Geld; mit seinen Forderungen kann der N. oder Notar weder seinen Betrieb aufrechterhalten oder fortsetzen oder gar vergrößern.“ Aber auch Marcuse sagt dies auf Grund des — von ihm a. a. O. unrichtig zitierten — Wortlauts „dienen“, wie er denn auch den Gesetzesinhalt dementsprechend umschreibt: „Da nach dem Gesetz darauf abgestellt ist, ob ein Gegenstand dem Betriebe dient . . .“ Zu gleichem Ergebnis — offenbar auch auf Grund des Wortlauts „die-

solcher im Betriebe erzeugter Gegenstand, auch wenn er vielleicht monatelang oder jahrelang nicht verwertet oder sonst benutzt wird, doch dem Betrieb dient, weil er ständig zur Verfügung des Betriebsinhabers steht. Vom Untergang oder der Entwendung des Gegenstandes abgesehen, kann die Auscheidung aus dem Betriebsvermögen nur durch einen Entschluß des Inhabers erfolgen. Eine Fortsetzung bleibt demnach so lange Teil des Betriebsvermögens, bis der Betriebsinhaber über sie verfügt, sie also seinem Kapitalvermögen zuführt (vgl. auch Entsch. des PrOVG. i. Staatssteuerfachen 6, 120). Ob der Betriebsinhaber eine Forderung aus dem Betriebsvermögen herausnehmen will, ist seinem freien Ermessen überlassen. Er besitzt nicht etwa die Verpflichtung, Dinge, die vermutlich nicht mehr für den Betrieb gebraucht werden, abzustoßen oder seinem anderen Vermögen zuzuführen.

Die Auffassung des FinVer., daß Forderungen, deren Gegenwert vermutlich im Betriebe nicht nützlich verwendet werden kann,

nen" — kommt auch Feilchenfeld in seinem „Handbuch des Steuerrechts“ S. 236.

Wenn so viele Juristen übereinstimmend das Gesetz anders lesen wie es wörtlich lautet, so kann dies kein Zufall sein. Man denkt hier unwillkürlich an die psychoanalytische Erklärung, die Prof. Freund dem Phänomen des Verlesens und ähnlichen Fehlbildungen, wie Verschreiben, Versprechen, Vergessen, Verlieren, gibt. Eine vom Gesetzgeber unrichtig gesetzte Norm, die der fiskalisch bequemem Angleichung der f. B. an die Gewerbe dienen soll, verdrängt gewaltsam das richtige Recht; dieses verschafft sich zwangsläufig Geltung in den Organen des Rechts, den kommentierenden und judizierenden Juristen. Sie lesen das Gesetz so, wie es vernünftigerweise lauten müßte. Der wirtschaftliche Tatbestand fügt sich nicht ohne weiteres Legaldefinitionen, die seinem Wesen nicht gerecht werden. Was Betriebsvermögen ist, im besonderen Betriebsvermögen eines Steuerhändlers, Arztes, Anwalts usw., ist eine *questio facti*. Der Tatbestand ist an Hand der in § 137 RAbgD. richtig genannten generellen und individuellen Momente (Verkehrsauffassung, Wille des Inhabers usw.) zu untersuchen. Es ist kapitalistisch gedacht, wenn der Gesetzgeber als Betriebsvermögen bezeichnet die wirtschaftliche Einheit, die der Ausübung eines Gewerbes oder f. B. dient. Bei kapitalistischen Gewerbebetrieben kommt es in der Tat auf eine spezielle Untersuchung darüber, ob der einzelne zur Einheit gehörige Gegenstand der Ausübung des Gewerbes dient, nicht an. Es genügt die Zugehörigkeit. Die wirtschaftliche Einheit, das Kapital, dieser Inbegriff verwerdender Sachgüter, wird zusammengehalten und beherrscht durch den Gewerbezweck. Es macht geradezu den Begriff des Kapitals aus, daß es — unabhängig von seinem persönlichen Besitzer — „Mehrwert heckt“ (Karl Marx); Kapital ist das dem Erwerb „dienende Sachvermögen, welches rechnerisch als werbende Geldsumme gebucht wird“ (Karl Menger). Dementsprechend bestimmt Brentano das Wesen des Kapitalismus dahin, daß „die Güter nicht mehr mit Rücksicht auf ihre technischen Eigenschaften ins Auge gefaßt werden, sondern als Verkörperung von Geldwert, und ebenso die Produktionsmittel, die bei ihrer Herstellung Verwendung finden“ (s. Brentano, Die Anfänge des mod. Kapitalismus, S. 12 f., 49). Dem entspricht auch die Regelung im Abs. 2 des § 26 für die dort genannten Körperschaften (Aktiengesellschaften usw.). „Eines Nachweises, daß die Gegenstände dem Betrieb eines Gewerbes dienen, bedarf es nicht bei den in Abs. 2 aufgeführten Körperschaften“, sagt Erlcr, Komm. z. RVerfG. Bem. 1, während er für die übrigen Betriebe, besonders also auch für die f. B. jenen Nachweis offenläßt, als ob es in Abs. 1 hieße „dienen“ (vgl. übrigens dazu auch Erlcr S. 5, 6). Anders hat es eben gemäß dem unkapitalistischen Wesen der f. B. der Gesetzgeber nicht wollen können, wenn er schon einmal — entgegen der früheren gesetzlichen Regelung, die ein steuerpflichtiges Vermögen der f. B. überhaupt nicht kannte — das „Betriebsvermögen“ der f. B. zum Steuerobjekt machte.

Es ist dem f. B. wesentlich, daß er höchst persönlich betrieben wird, auf das Leben und Schaffen des Berufsinhabers, nicht auf einen werbenden Sachgüterbegriff (Kapital) gestellt ist. Das Berufseinkommen ist „unfundiert“ (vgl. dazu Feuchtwanger, Die freien Berufe, S. 111, 583). Gewisse Sachen, wie Kiste, Bibliothek, Instrumente usw. dienen dem Anwalt, Arzt bei seinem persönlichen Schaffen, haben aber ganz gewiß nicht etwa die ökonomische Qualität von „Kapital“. Bei den Außenständen trifft aber, wie gezeigt, nicht einmal dieses „dienen“ zu.

Recht hat darum Marcuse, recht hat das FinVer., wenn sie Außenstände nicht zum Betriebsvermögen rechnen. Überraschend aber ist es, daß der RFG., der gleichfalls davon auszugehen scheint, als hieße es „dienen“, das Gesetz im Ergebnis doch i. S. von „dient“ auslegt. Er löst nämlich die wirtschaftliche Frage, ob Außenstände dem Betrieb dienen, nicht nach wirtschaftlichen, sondern nach juristischen Gesichtspunkten, was eben auf die Feststellung — richtiger: Fiktion — hinausläuft: Eine im Betrieb erworbene Forderung dient dem Betrieb, weil sie „ständig zur Verfügung des Inhabers steht“. Damit ist die wirtschaftliche Frage zu einer rechtlichen gemacht. Die

ohne weiteres aus dem Betriebsvermögen herausfallen, würde zu unhaltbaren Folgerungen führen. Denn dann müßte z. B. ein buchführender Steuerhändler, der eine Honorarforderung verdient, aber bald darauf durch den Konkurs seines Auftraggebers eingebüßt hat, die entstandene Forderung als Betriebsgewinn versteuern, und könnte den Verlust, weil beim Kapitalvermögen entstanden, nicht mehr geltend machen. Das würde nicht nur eine willkürliche Zerreißung wirtschaftlicher Zusammenhänge bedeuten, sondern auch gegen § 13 EinkStG. verstoßen.

Abzulehnen ist eine analoge Anwendung des § 11 Abs. 2 RVerfG., der bestimmt, daß Geldforderungen u. dgl. nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebs gelten sollen. Der § 11 bezieht sich nach seinem Wortlaut und nach seiner Stellung im Gesetz ganz allein auf landwirtschaftliches Betriebsvermögen, und die eingehende Begründung (vgl. antl. Begr. S. 29) ist ganz ausschließlich auf landwirtschaftliche Verhältnisse abgestellt. Ob es, wie das FinV. anzunehm

Forderung ist Betriebsvermögen mit ihrer Entstehung und hört nur auf es zu sein — abgesehen von ihrem Untergang — durch einen Willensakt des Inhabers. Es ist aber, wie gezeigt, ein kapitalistischer Gedanke, einen Gegenstand, über den der Betriebsinhaber als solcher, also vermöge seiner unpersönlichen, fungiblen Beziehung zu einem Sachgüterbegriff (wirtschaftliche Einheit) verfügen kann, schon um dieses Verfügungsrechts willen, ohne Rücksicht auf seine betriebsbedingten Eigenschaften, als dem Gewerbe dienend anzusehen. Ein Gedanke, der mindestens für die f. B. nicht paßt (ob er paßt für Handwerker u. dgl., kann hier nicht untersucht werden), also insoweit ein wahrhaft ungedachter Gedanke.

Daß übrigens solche Behandlung der Außenstände dem vernünftigerweise anzunehmenden Willen des Gesetzgebers nicht entspricht, geht auch hervor aus der gesetzlichen Behandlung der Außenstände der f. B. bei der Einkommensbesteuerung. Der tatsächlichen Übung (Buchung bei Eingang) Rechnung tragend, anerkennt der Gesetzgeber, daß Honorare usw. erst im „Zeitpunkt der Vereinnahmung“ als bezogen gelten (§ 11 II EinkStG., Erl. v. 3. April 1926 Ziff. IV — vgl. hierzu Mrozek, Komm. z. EinkStG. S. 467 und Bem. 8 zu § 11; Struß, Komm. z. EinkStG. S. 64; Marcuse a. a. D. S. 8). Der rechtliche Anfall, die Möglichkeit der rechtlichen Verfügung ist steuerlich gleichgültig. Verfügbar sind Arbeitsentgelte i. d. R. erst wenn sie bar eingehen; dann werden sie auch erst „Vermögen“. Dies ist auch nicht anders bei solchen Berufsangehörigen, die die Honorare schon bei deren rechtlichen Anfall in ihren Geschäftsbüchern verzeichnen. Denn mit diesem Formalkakt machen sie die Außenstände nicht etwa dem Betrieb als „werbende Geldsumme“ nutzbar (Marcuse a. a. D. S. 33). Auch sie verfügen wirtschaftlich über den Arbeitsentgelt erst bei dessen Bar

Ergebnis: Außenstände der Angehörigen der f. B., gleichviel, ob der Beruf der reinen Kunst, der reinen Wissenschaft dient oder nicht, sind kein Teil des Betriebsvermögens (§ 26).

3. Außenstände sind auch kein Kapitalvermögen (§ 38 I Ziff. 2). Das FinVer. — anscheinend auch der RFG. und Fleck — scheint davon auszugehen, daß es hier nur ein Entweder — Oder gebe. Aber die richtige Lösung wird wohl sein: Weber — Nach-Außenstände der f. B. sind überhaupt kein steuerbares Vermögen. Sie sind steuerlich als nicht vorhanden anzusehen. Verdiente, aber noch nicht bar vereinnahmte Arbeitsvergütung ist wirtschaftlich keine „Kapitalforderung“. Es müßte dem der Gesetzgeber, entgegen dem Sprachgebrauch, der wirtschaftlichen Vernunft, der praktischen Übung und dem Bewußtsein der Beteiligten, das wirtschaftlich Sinnlose ausdrücklich normieren. „Kapital“ werden Honorare i. d. R. erst nach der Vereinnahmung, sofern sie nämlich dann angelegt und nicht im Beruf oder privat konsumiert werden.

Die von Fleck geschilderte Folge der Unklarheit hinsichtlich Dubiosen und die daran geknüpfte Forderung — klare buchmäßige Scheidung! — treffen daher für die Außenstände der f. B. nicht zu. Vollends bei der in § 11 II EinkStG. als üblich vorausgesetzten Buchungsform ist für eine Scheidung, aber auch für irgendwelche Unklarheit, von vornherein kein Raum.

4. Es mag befremdlich erscheinen, daß eine einzige, noch dazu so einfach klingende Frage, wie die der vermögenssteuerrechtlichen Behandlung der Außenstände der f. B., so verschieden beantwortet wird (anders FinVer., das seinerseits wieder in der Begründung vom FinV. abweicht, anders RFG., wieder anders Marcuse usw.). Der Grund ist: Unzulängliche Fassung des Gesetzes, die ihrerseits beruht auf unzulänglicher wissenschaftlicher Grundlegung. Becker sagt in seinen Untersuchungen zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit (StW. 1926, 15): „Das Gesetz gibt nicht mehr als Andeutungen. Und es ist gut, daß es sich hierauf beschränkt. Denn wenn das Steuerrecht ganz im allgemeinen noch in den Anfängen steck, so sind hier bei der Frage, was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, welche Bedeutung die Zugehörigkeit zu einer solchen Einheit habe . . . steuerrechtlich eigentlich noch nicht einmal die ersten Ansätze zu den Anfängen gegeben.“ Daß Wissenschaft und Rspr. dem Wesen des f. B. bisher noch nicht gerecht geworden sind, glaube ich dargetan zu haben in meinem oben S. 937 ff. abgedruckten Aufsatz.

nehmen scheint, zweckmäßig und vom Standpunkt des Gesetzgebers aus folgerichtig gewesen wäre, eine ähnliche Vorschrift auch für das Betriebsvermögen der freien Rufe in das Gesetz aufzunehmen, läßt sich nicht ohne weiteres bejahen. Das ist schon um deswillen nicht möglich, weil die ganze Wertermittlung des landwirtschaftlichen und des gewerblichen Betriebsvermögens völlig verschieden ist.

(RZf., I. Sen., Urt. v. 11. Okt. 1927, 1A 327/27.)

*

< 30. § 13 BZollG.; § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG.; §§ 855, 863 BGB. Inhaber (natürlicher Besitzer) ist nicht, wer lediglich Besizdiener und damit bloßes Werkzeug ist. *)

Der Beschw. hat auf seinem Fischereifahrzeug im Auftrag der Fischhändler A. und B. 285 Kisten mit 855 Kanistern Spirit zu 8550 Liter Inhalt von der offenen See unter Umgehung der Zollabfertigung ins Inland überführt, und zwar auf vier Fahrten. Auf den drei ersten Fahrten hat er die Kisten nach Überschreitung der Zollgrenze, also im Zollinland, auf die Quarte seiner Auftraggeber übergeladen, die dann ihrerseits das weitere veranlaßten; auf der vierten Fahrt hat er die Ware bis an Land befördert und auf Veranlassung seiner Auftraggeber bei dem Bootsbauer C. in D. untergestellt. Im zweiten Falle hat er eine Kiste zurückbehalten zwecks Abgabe an seinen Gehilfen, den Matrosen E., im Einverständnis der Auftraggeber, im vierten Falle hat er eine Kiste an sich genommen — wie er in der Rechtsbeschwerde sagt, war es nicht bloß eine Kiste (à 3 Kanister), sondern zwei Kisten mit 6 Kanistern, von denen er fünf zur weiteren Verfügung der Auftraggeber an Bord hätte zurückhalten sollen und eine von A. als Geschenk erhalten hätte. Als Vergütung sind ihm von den Auftraggebern für jede Fahrt 250 R.M. versprochen worden; erhalten hat er im ganzen nur 250 R.M.

Auf Grund dieses Sachverhalts hat die Vorinstanz den Beschw. für zollpflichtig für den gesamten beförderten Spirit erachtet, und zwar für zollpflichtig gem. § 13 BZollG. als Inhaber der Ware im Augenblicke der Grenzüberbreitung, da er die Beförderung, wenn auch im Auftrag von A. und B., doch vollständig selbständig vorgenommen habe, so daß er nicht als bloßes Werkzeug angesehen werden könne, und als monopolausgleichspflichtig gem. § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG. als Gewerksamtsinhaber.

Der Beschw. ist der Auffassung, daß er lediglich Werkzeug der Auftraggeber und daher nicht Besitzer des Sprites gewesen sei.

Die Frage, ob der Beschw. Inhaber (natürlicher Besitzer) i. S. § 13 BZollG. gewesen ist, ist nach der ständ. Rpr. des RZf. grundsätzlich nach äußeren Tatbestandsmerkmalen zu beurteilen. Das BZollG. hat die Zollpflicht beruht an klare, unzweideutige Merkmale geknüpft, um weitaufgeklärten und schwierigen Untersuchungen über die Person des Zollschuldners vorzubeugen (vgl. RG. 70, 406). Inhaber i. S. § 13 BZollG. ist infolgedessen lediglich derjenige, der nach der äußeren Erscheinung, nach den in die Augen fallenden Tatsachen, die körperliche Verfügungsgewalt über die Ware hat; das

zugrunde liegende Rechtsverhältnis, soweit es nicht nach außen hin in Erscheinung tritt, ist un wesentlichlich. Hiernach würde der Beschw. für familiäre Spritzfahrten unbedenklich als Besitzer anzupprechen sein, es sei denn, daß er sich mit Erfolg auf die Rpr. des RZf. berufen könnte, nach der der bloße Besizdiener (Werkzeug) nicht Besitzer i. S. § 13 BZollG. ist. Diese Frage, ob der Beschw. nicht etwa lediglich Besizdiener ist, hat die Vorinstanz nicht ausreichend geprüft. Sie hat zwar der Auffassung Ausdruck gegeben, daß er die Beförderung vollständig selbständig vorgenommen habe und daher nicht als bloßes Werkzeug angesehen werden könne. Mit dieser Auffassung steht aber im Widerspruch, daß die Vorinstanz die Auftraggeber A. und B. ebenfalls als Besitzer aufgefaßt hat, obwohl sie natürliche Besitzer i. S. § 13 BZollG. nur dann sein können, wenn ihr Beauftragter, der Beschw., lediglich ihr Besizdiener (Werkzeug) gewesen ist. Die Vorinstanz unterlag daher der Aufhebung zwecks neuer Prüfung und Entsch., die von dem Begriffe des Besizdieners auszugehen haben und dabei zum § 855 BGB. und der dazu ergangenen Rpr. Stellung zu nehmen haben wird.

Nach § 855 BGB. ist derjenige, der die tatsächliche Gewalt über eine Sache für einen anderen in dessen Haushalt oder Erwerbsgeschäft oder in einem ähnlichen Verhältnis ausübt, vermöge dessen er den sich auf die Sache beziehenden Weisungen des anderen Folge zu leisten hat, nicht Besitzer, sondern lediglich Besizdiener. Besizdiener ist ein Abhängigkeitsverhältnis voraus, kraft dessen der Besizherr (Besitzer) die tatsächliche Gewalt über die Sache durch den Besizdiener als sein Werkzeug ausübt; letzterer hat zwar die tatsächliche Gewalt über Sachen, er übt sie aber nicht für sich aus, sondern für den Besizherrn, dem sie infolgedessen als unmittelbare Sachgewalt zugerechnet wird, während die Innehabung des Besizdieners nicht als „Besiz“ gilt. Im Gegensatz dazu steht das Verhältnis der Besizmittlerschaft (§ 863 BGB.), bei dem der Besizmittler oder der sog. unmittelbare Besitzer dem sog. mittelbaren Besitzer gegenüber auf Zeit zum Besize berechtigt oder verpflichtet ist, während dem Besizdiener — z. B. dem Handlungsreisenden hinsichtlich der mit auf Reisen genommenen Muster und Musterkoffer — im Verhältnis zu dem Besizherrn ein Besiz überhaupt nicht zusteht (RG. 71, 251), so daß z. B. der Dienstmann, der dem Ferienreisenden seinen Reisekoffer zur Bahn schafft, oder der Geschäftsangestellte, der Auswahlsachen auswärts auftragsweise vorzeigt, lediglich als Besizdiener aufzufassen ist. Der Besizdiener muß, indem er die tatsächliche Gewalt über die Sache ausübt, lediglich als das Werkzeug des anderen in Betracht kommen, also nicht nur kraft eines besonderen auf die Aufbewahrung gerichteten Schuldverhältnisses, rein schuldrechtlich, zur Aufbewahrung und Herausgabe des Besizes verpflichtet sein, sondern den Weisungen des Besizherrn schlechthin und ohne weiteres zu folgen haben (RGW-Komm. z. BGB. § 855 Anm. 5), der Besizdiener hat keinen eigenen Willen über die Sache, sondern nur den Willen des Besizherrn zur Ausführung bringen, wie er auch keinerlei Anspruch auf das Behalten des Besizes, insbes. kein Zurückbehaltungsrecht dem Besizherrn gegenüber hat (Staubinger, BGB. § 855 Anm. 2

Da muß sich denn freilich die Rechtsunsicherheit potenzieren, wenn der steuerrechtlich undurchdachte Begriff „wirtschaftliche Einheit“ angewendet wird auf den steuerrechtlich undurchdachten Begriff „Betriebsvermögen der Angehörigen der f. W.“. Gerade das aber hat der Gesetzgeber getan in § 26 RVerfG. Dieser Paragraph ist darum auch gewiß kein glückliches gesetzgeberisches Produkt, schon nicht in seiner äußeren Erscheinung, erst recht nicht in seiner praktischen Anwendbarkeit, wie der vorl. Fall zeigt.

Wenn der Gesetzgeber nun einmal die den Angehörigen der f. W. bei ihrer Arbeit dienenden Gegenstände — entgegen der bisherigen Regelung — der Vermögensbesteuerung unterwerfen wollte, so wäre es besser gewesen, dem Sondercharakter der f. W. entsprechend, „Berufsvermögen“ als besondere Vermögensart neben den Vermögensarten des § 2 zu erklären und eine Sonderregelung dafür zu treffen, anstatt das Berufsvermögen in § 26 zusammenzuwerfen mit dem gewerblichen Betriebsvermögen. Daß übrigens die f. W. in ihrem unkaptalistischen Wesen vielfach der Landwirtschaft (vgl. über deren grundsätzlich unkaptalistisches Wesen, das auch gegenüber dem Hochkapitalismus Bestand hat, Sombart, Das Wirtschaftsleben im Zeitalter des Hochkapitalismus S. 1020) näher stehen als den Gewerben, hat das FinL. richtig erkannt. Zeitlich ist aber ist es, anzunehmen — wie dies anscheinend RZf. tut —, der Gesetzgeber habe (von den ausdrücklichen gesetzlichen Ausnahmen abgesehen) mit dieser in § 26 geschriebenen Zusammenwerfung eine völlige, nur durch Gesetzesänderung zu beseitigende Rechtsgleichheit zwischen Gewerben und f. W. normiert, mag auch der Verf. der Begründung z. Entw. d. RVerfG. (f. ErLer S. 152 f.) von der verschleierten Ansicht ausgegangen sein, ärztliche Instrumente, anwaltliche Büroeinrichtung u. dgl. (von Außenständen ist wohlweislich hier keine Rede) seien mit arbeitendes „eigenes Kapital“, das neben der persönlichen Leistungsfähigkeit bei der „Bemessung der Preise“, die der Arzt, Anwalt fordere, „mitbestimmend sei“ (GebD.! StandesD.). Die Zusammenwerfung ist vielmehr bloß eine gesetztechnische, beruhend auf mangelnder Einsicht des Gesetzgebers in die trotz allem

bestehenden und auch legislativ nicht beseitigten wirtschaftlichen usw. Besonderheiten der f. W. Diesen Besonderheiten zum rechtlichen Dasein zu verhelfen durch entsprechende Auslegung des § 26, d. h. vor allem durch Auseinanderlegung der in ihm zusammengeworfenen heterogenen Tatbestände, ist Aufgabe der Wissenschaft und der Rpr. (vgl. im übrigen Dr. Feuchtwanger, „Die freien Berufe und das Steuerrecht“ oben S. 937 ff.).

Dr. Sigbert Feuchtwanger, München.

Zu 30. Die Grundsätze, auf die sich die Entsch. stützt, erscheinen richtig. Auch hier ist der enge Zusammenhang des Zivil- und des Steuerrechts an einem Beispiel wieder klar gestellt. Der Einfluß der reichsgerichtl. Rpr. über den Begriff des Besizes, und zwar des mittelbaren Besizes, des unmittelbaren Besizes und der Besizdienerschaft auf die Zölle und Monopolgesetzgebung ist ein sehr weitgehender. Man wird den Ausführungen über den Besizbegriff, über den Gewahrsam und die Besizdienerschaft seitens des RZf. durchaus zustimmen können. Das wesentliche ist der Grundsatz, daß die Verkehrsanschauung zuletzt und endgültig über die Trennung der Begriffe „unmittelbarer Besiz“ und „Besizdiener“ entscheidet, und daß das nach außen hin hervortretende tatsächliche Verhältnis das maßgebende ist. Die Entsch. ist ja noch nicht endgültig. Ob man einen Frachtführer, der gegen Entgelt selbständig eine Beförderung vornimmt, noch als Besizdiener i. S. des bürgerlichen Rechts betrachten kann, erscheint an sich zweifelhaft. Immerhin können tatsächliche Verhältnisse im Einzelfalle auch zu dieser Auffassung führen. Dabei muß es sich allerdings um Verhältnisse handeln, die vom Regelfalle zugunsten der Annahme der Besizdienerschaft ganz erheblich abweichen. Ausgeschlossen erscheint mir die Annahme einer Besizdienerschaft für die von dem Beschw. zurückbehaltenen Kisten. Hier ist zweifellos, was ja rechtlich möglich ist, aus dem Besizdienerverhältnis auch gerade nach der Verkehrsanschauung ein unmittelbares Besizverhältnis entstanden.

Dr. C. Straub, Freiburg.

Ziff. 3a); er ist den Anweisungen des Besitzers unmittelbar unterworfen, er muß gegebenenfalls sogar verschiedenartigen Weisungen folgen und setzt sich bei Ungehorsam dem sofortigen Eingriff des Besitzers aus, während der unmittelbare Besitzer den Weisungen des mittelbaren Besitzers und Besitzers nur im Rahmen eines vorher genau bestimmten Rechtsverhältnisses nachzukommen hat (dieselbst § 868 Ann. 6 Ziff. 2a). Letztlich maßgebend ist hiernach für die Entsch. im Einzelfalle, ob ein Abhängigkeitsverhältnis vorliegt, kraft dessen der Besitzer den Besitzdiener jederzeit nach Belieben in der Ausübung der tatsächlichen Gewalt beschränken oder ihm diese gänzlich wegnehmen kann und der Besitzdiener sich dieses gefallen lassen muß (dieselbst § 855 Ann. 2 Ziff. 7a). Im übrigen kann das Verhältnis zwischen Besitzern und Besitzdiener privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher, dauernder oder vorübergehender Art sein. Ob das erwähnte Abhängigkeitsverhältnis vorliegt, ist im Zweifel nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden.

Was den Monopolausgleich angeht, so ist davon auszugehen, daß der Begriff des Gewahrsams i. S. § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG. mit dem Begriffe der Inhaberschaft, des natürlichen Besitzes i. S. § 13 ZollG. gleichbedeutend ist. Deshalb fällt auch hier nicht unter den Begriff des Gewahrsamsinhabers der bloße Besitzdiener. Für den § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG. ist dies vom RFG. bereits in RFG. 17, 273 ausgesprochen, mit der unmittelbaren aus dem Gesetze hergeleiteten Begründung, daß die weitgehende Bestimmung des § 154 Abs. 2 Satz 2 zu unerträglichen Härten führen würde, wenn man als Gewahrsamsinhaber auch den Besitzdiener des bürgerlichen Rechtes, z. B. den kaufmännischen oder gewerblichen Gehilfen, die Packer, die Bodenmeister, die Kutcher u. dgl. rechnen würde. Danach gilt für die Frage, ob der Beschw. den Gewahrsam am Sprite gehabt hat, in rechtlicher Beziehung daselbe, was vorstehend über den Besitz mit Bezug auf die Frage der Entstehung der persönlichen Zollpflicht gesagt ist, nur mit dem Unterschiede, daß nicht der Besitz (Gewahrsam) im Augenblicke des Überganges in den freien Verkehr, das ist hier im Augenblicke der Überschreitung der Zollgrenze, erforderlich ist, sondern daß auch ein Besitz in jedem späteren Zeitpunkt bis zur zollamtlichen Abfertigung — zu der es im vorl. Falle jedoch überhaupt nicht gekommen ist — genügen würde, um die Haftung aus § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntwMonG. zu begründen, mit anderen Worten, der Gewahrsam des Beschw. würde nur insoweit zu verneinen sein, als er lediglich Besitzdiener seines Auftraggebers gewesen ist.

(RFG., IV. Sen., Ur. v. 25. Okt. 1927, IV A 281/27 S.)

Reichsversorgungsgesetz.

Berichtet von Oberregierungsrat Dr. Arendts, Berlin.

1. Eine Nachprüfung der Versorgungsangelegenheit, die auf einen Rentenerhöhungsantrag hin innerhalb der 2jährigen Frist des § 57 Abs. 2 RWG. erfolgt, darf auch dann nicht zu einer Minderung oder Entziehung der Rente führen, wenn die Nachprüfung nicht nur keine Verschlimmerung, sondern sogar eine Besserung des D.B.-Lebens ergibt.

(RWGer., Ur. v. 11. Jan. 1928, M Nr. 6735/27, 4.)

*

2. Auf Heilbehandlung — nebst Krankengeld und Hausgeld — haben die nach dem RWG. versorgten Beschädigten keinen im Spruchverfahren verfolgbaren Rechtsanspruch.

(RWGer., Ur. v. 13. Febr. 1928, M Nr. 6213/27, 9.)

*

3. Feuerwerksleutnants des früheren Reichsheeres, die unter § 10 Abs. 2 DWG. fallen, haben ein Recht darauf, nach einem Dienstentkommen aus Gruppe VI Stufe 7 pensioniert zu werden. Als „Fachoffiziere“ haben sie keinen weitergehenden Anspruch.

(RWGer., Ur. v. 14. Febr. 1928, M Nr. 482, 2511/26, 2 Grbf. 416.)

*

4. Ansprüche von Personen des Soldatenstandes aus dem UnfallfürsorgeG. v. 18. Juni 1901 (RGBl. 211) sind von den Versorgungsbehörden zu entscheiden. Die grundsätzl. Entsch. des 2. Senats v. 31. März 1925 — E. V 5 Nr. 3 — wird nicht aufrechterhalten, soweit sie die Unzuständigkeit der Spruchbehörden der Reichsversorgung ausspricht. Unteroffiziere und Gemeine, denen Pension auf Grund des § 1 UnfallfürsorgeG. zuerkannt war, haben seit Inkrafttreten des RWG. Anspruch auf Versorgung nach diesem Gesetze.

(RWGer., Großer Senat, Ur. v. 25. Febr. 1928, M Nr. 6714/25, 2 Grbf. 417.)

*

5. An dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Rentenanspruchs (zu vgl. Entsch. RWGer. VI 133 Nr. 39) wird festgehalten.

(RWGer., Ur. v. 20. Febr. 1923, M Nr. 1554/27, 9.)

*

6. Durch den „neuen Bescheid“ i. S. des § 71 VerfG. wird die frühere Entscheidung nicht ohne weiteres in ihrem ganzen Umfange aufgehoben. Wie weit sie aufgehoben wird und wie weit der Fiskus durch den neuen Bescheid auf die durch die frühere Entscheidung geschaffene Rechtskraft verzichtet, richtet sich, unbeschadet der Einheitlichkeit des Rentenanspruchs aus § 3 Ziff. 3 RWG., nach dem Zwecke und dem Inhalt des neuen Bescheides. Nur insoweit kann auch der neue Bescheid angefochten werden.

(RWGer., Ur. v. 19. Jan. 1928, M Nr. 22423/26, 5.)

II. Länder.

Oberverwaltungsgerichte.

Preußen.

Preussisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von OVR. Geh. Reg. Rat von Kries u. RA. Dr. Görres, Berlin.

1. RWGerStG.; RWbG.D. Die Erhebung einer Kreissteuer vom Grundstückszubehör widerspricht nicht § 37 GrErmStG. oder § 154 RWbG.D. +)

Bedenken gegen die Rechtsgültigkeit der Steuerordnung können aus dem für die Zeit ihres Erlasses maßgebenden § 37 Abs. 2 GrErmStG. v. 12. Sept. 1919 (RGBl. 1617) nicht hergeleitet werden. Danach sind die reichsrechtlichen, landesgesetzlichen und ortsrrechtlichen Bestimmungen, welche die Erhebung einer Abgabe von Grundstücksübertragungen vorsehen, außer Kraft gesetzt, und es ist in Abs. 3 das bestimmt worden, daß neue Abgaben der im Abs. 2 genannten Art von den Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden nicht eingeführt werden dürfen. Nach dieser Vorschrift sind Steuerordnungen von Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden unwirksam, sofern sie die Übertragung von Grundstücken oder von wesentlichen Bestandteilen von Grundstücken, die gem. § 93 BGB. deren rechtliches Schicksal teilen, einer Abgabe unterwerfen; es ist jedoch den Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden unbenommen, von der Übertragung des Grundstückszubehörs eine Steuer zu erheben. Die hier in Betracht kommende Steuerordnung bezeichnet sich selbst als eine Ordnung für Erhebung einer Kreissteuer

Zu 1. Die Befugnis der Kreise zur Erhebung indirekter Steuern war, soweit hier interessierend, zunächst im Pr. Kreis- und Prov. Abg. v. 23. Juni 1906 im § 6 dahin geregelt, daß die Kreise indirekte Steuern auf den Erwerb von Grundstücken und von den Vorschriften über Grundstücke unterliegenden Rechten erheben dürfen. Durch Nov. v. 26. Aug. 1921 (Pr. G. S. 495) ist den Kreisen das Recht zur indirekten Besteuerung uneingeschränkt zugestanden worden. Dementsprechend hat das OVR. bereits in DW. 80, 34 festgestellt, daß eine Zubehörkreissteuer zulässig ist, ohne insofern zu den in vorl. Entsch. behandelten Problemen Stellung zu nehmen. — Zutreffend dürfte der zweite Teil der Entsch. sein, der sich auf § 154 RWbG.D. bezieht, da diese Vorschrift in der Tat nur eine Bewertungsanweisung geben will, nicht aber eine steuerrechtliche Definition des Grundstücksbegriffes. Dagegen ist die Feststellung zu weitgehend, daß der auf § 37 GrErmStG. gestützte Angriff des halb versage, weil die fragliche KreisStD. wesentliche Bestandteile von Grundstücken freilasse. Der RFG. hat in seiner Jubiläumsmehrheit die Heranziehung von Gegenständen bei der Bewertung von Grundstücken nach § 154 Abs. 2 RWbG.D. auf die Bestandteilseigenschaft abgestellt und ausschließlich Zubehör von der Bewertung freigelassen (RFG. 5, 269 f.; 7, 43 ff., 129) und in RFG. 5, 44 ff. ausdrücklich erklärt, daß es nicht darauf ankomme, ob die Bestandteile wesentliche seien oder nicht; dem entspricht auch die Einstellung des RW. 103, 253 ff., das die Stempelsteuerpflicht nach Tar. 32 PrStempStG. a. F. von Grundstücksbestandteilen ablehnt, indem es feststellt, daß sie einerseits keine beweglichen Sachen seien, andererseits aber in ihrer Eigenschaft als Bestandteile nach § 37 GrErmStG. nicht durch LandesG. besteuert werden dürfen. Demnach erscheint die vorliegende Entsch. des OVR. nur insoweit unbedenklich, als sie sich auf Zubehör erstreckt, aber als zu weitgehend, als sie alle Bestandteile, die nicht wesentlich sind, als steuerbar ansieht.

RA. Dr. Rudolf Hoffnung, Berlin.

vom Grundstückszubehöre. Keine ihrer Bestimmungen unterwirft die Grundstücke selbst oder wesentliche Bestandteile von Grundstücken der Steuer. Damit erledigt sich der auf § 37 a. a. D. gegen die Gültigkeit der Steuerordnung gestützte Angriff (OV. 80, 34).

Zu Unrecht macht Kl. demgegenüber unter Berufung auf § 154 Abs. 2 ABGD. weiterhin geltend, unter Grundstück i. S. des GrEwStG. seien nicht nur der Grund und Boden, sondern auch die wesentlichen und unwesentlichen Bestandteile und das Zubehör des Grundstücks zu verstehen. § 154 Abs. 2 a. a. D. schreibt vor, daß bei der Bewertung von Grundstücken auf der Grundlage des gemeinen Wertes das bewegliche Inventar nicht mit berücksichtigt werden soll. Durch diese Vorschrift, die für die Veranlagung der GrEwSt. von Bedeutung ist, sollte lediglich der Gegenstand der Bewertung abgegrenzt werden (vgl. Becker, ABGD. zu § 154 Abs. 2). Keineswegs aber läßt sich aus dem Umstande, daß hier die Nichtberücksichtigung des beweglichen Inventars bei der Bewertung ausdrücklich vorgeschrieben ist, der Schluß ziehen, der Gesetzgeber habe in steuerlicher Beziehung in den Begriff des Grundstücks das Grundstückszubehör mit einbeziehen wollen. Für diese Annahme bietet auch die vom Kl. erwähnte Entsch. des RG. v. 6. Dez. 1921 (RG. 103, 253¹) keinen Anhalt. § 1 GrEwStG. unterwirft den Übergang des Eigentums an inländischen Grundstücken der Besteuerung nach den Vorschriften des bezeichneten Gesetzes. Was unter Grundstück i. S. dies. Ges. zu verstehen ist, bestimmt sich mangels einer ausdrücklichen, abweichenden sondergesetzlichen Regelung lediglich nach den allgemeinen Grundsätzen des Liegenschaftsrechts des BGB. Daß aber hiernach das Grundstückszubehör im Gegenfaz zu den wesentlichen Bestandteilen von dem Begriffe „Grundstück“ nicht erfaßt wird, bedarf keiner weiteren Ausführungen. Hierauf ändert auch die Tatsache nichts, daß das Zubehör mit dem Grundstück eine wirtschaftliche Einheit bildet und daß diese Verbundenheit auch das rechtliche Schicksal des Zubehörs mehr oder weniger beeinflusst.

(PrOVB., VII. Sen., Ur. v. 4. Nov. 1927, VII C 59/26.)

*

2. ZwStG. v. 19. Febr. 1911.

Eine beim Verkauf eines Grundstücks besonders vereinbarte Vergütung für den Verzicht auf die Ausübung einer Schankkonzession auf diesem Grundstück ist kein Preissteil für die Hingabe des Grundstücks. †)

Streitig ist unter den Parteien lediglich die Frage, ob die in dem Kaufvertrag auf den Verzicht der Verkäufer hinsichtlich der Ausübung der Schankkonzession in dem verkauften Grundstück „im Kosteninteresse“ mit 5000 GM. gerechnete Vergütung als ein Teil des Kaufpreises für das Grundstück anzusehen ist oder nicht. Der BezAusfch. hat diese Frage bejaht, indem er dem RF. im Ur. v. 21. Jan. 1920, II A 234/19 (RF. 2, 133), folgend, die für den Verzicht vereinbarte Vergütung als ein Entgelt für die durch den Wirtschaftsbetrieb hervorgerufene Wertsteigerung und somit als einen Teil des Preises für das Grundstück selbst angesehen hat. Dieser Auffassung kann nicht beigetreten werden. Unter Preis i. S. § 8 SteuerD. der Stadt B. ist das zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber vereinbarte Entgelt für die Überlassung des Eigentums an dem Grundstück zu verstehen, also die Gesamtheit derjenigen Vermögenswerte, die nach dem aus dem Kaufvertrage zu entnehmenden Willen der Beteiligten dazu bestimmt sind, die Vermögensminderung auszugleichen, die dem Veräußerer durch die Hingabe des

1) JW. 1922, 253.

Zu 2. Für die Frage, ob die im Veräußerungspreis eingeschlossene Sondervergütung dafür, daß der Veräußerer auf seine Schankkonzession verzichtet, abzugsfähig ist, kommen zwei Gesichtspunkte in Frage:

1. Zunächst fragt sich, ob die durch die Konzession eingetretene Wertsteigerung des Grundstücks unverdient ist, denn Zweck der WertzuwSt. ist, den ohne Zutun des Grundbesizers während einer Eigentumsperiode entstandenen Mehrwert zu einem Teile der öffentl. Hand zuzuführen. Das kommt in den SteuerD. dadurch zum Ausdruck, daß z. B. Aufwendungen für Bauten, Umbauten u. dgl. für sonstige dauernde Verbesserungen bei Berechnung der Steuer entweder von dem Veräußerungspreis in Abzug gebracht (so Muster-SteuerD. der Preuß. Reg. v. 24. März 1921, § 7 Ziff. 2) oder dem Veräußerungspreis hinzugerechnet werden (so z. B. § 5 Ziff. 2 BerlStD.).

Ausdrücklich wird in § 7 Ziff. 3 MusterStD. derjenige Betrag als abzugsfähig bezeichnet, der zur Erlangung der Erlaubnis nachweislich gezahlt ist, also die Schankkonzessionssteuer einschl. Stempelposten, und in § 2 Abs. 4 ist die Hinzurechnung des durch eine Gastwirtschaft entstandenen Mehrwerts zum Erwerbspreise angeordnet, und als dieser Mehrwert ist die verwaltungsgerichtlich nachprüfbare Entschädigung für den Verzicht auf die Konzession bezeichnet. Darin ist der Gedanke ausgedrückt, daß die Wertsteigerung infolge Konzession nicht unverdient ist, wenn auch die in § 33 GewD. genannten Voraussetzungen für die fragliche Erlaubnis neben der per-

Grundstücks erwächst (vgl. OVB. 77, 50). In einer vereinbarten besonderen Vergütung für den Verzicht auf die Ausübung der Konzession auf dem verkauften Grundstück, die rechtlich durchaus möglich ist, kann aber nach der ständ. Rspr. des Reichsoberverwaltungs-Rats v. 7. Juli 1899: PrVerwBl. 21, 230) ein Preissteil für die Hingabe des Grundstücks nicht erblickt werden, vielmehr betrifft dieses Entgelt einen steuerfreien Gegenstand und muß deshalb aus der Steuerberechnung auscheiden. An dieser Rspr. hat der Reichsoberverwaltungs-Rat v. 20. Mai 1921 (vgl. OVB. 76, 5: PrVerwBl. 43, 152) auch gegenüber der vorerwähnten Entsch. des RF. v. 21. Jan. 1920 ausdrücklich festgehalten. Dort ist noch besonders hervorgehoben, daß der Verzicht auf die Konzession entgegen der Ansicht des RF. rechtlich keineswegs inhaltlos sei, da die Konzession auch nach der Veräußerung des Grundstücks für den bisherigen Eigentümer einen Wert behalte, ebenso wie andererseits der Käufer ein rechtl. Interesse an dem Verzicht auf die Konzession habe und ein solcher deshalb auch Gegenstand einer besonderen Preisvereinbarung sein könne. Diese Auffassung hat der Reichsoberverwaltungs-Rat in seinem Bescheid v. 16. Jan. 1923 (PrVerwBl. 45, 83) gegenüber der Entsch. des RF. vom 28. Febr. 1922 (PrVerwBl. 43, 324) erneut vertreten.

(PrOVB., VII. Sen., Ur. v. 30. Sept. 1927, VII C 87/26.)

*

3. Hauszinsst. Bei Anwendung des § 2 Abs. 2a Pr.SteuerNotW.D. v. 1. April 1924 i. F. b. II. Pr.SteuerNotW.D. v. 19. Juni 1924 (GS. 555) ist eine ermittelte Friedensmiete ohne Prüfung ihrer Angemessenheit zugrunde zu legen. †)

Nach § 2 Abs. 2a a. a. D. ist die Hauszinssteuer auf Antrag in der Weise herabzusetzen, daß sie von einer angenommenen Grundvermögensteuer von 4% der Friedensmiete (Friedensmietwert) berechnet wird, wenn die Friedensmiete (Friedensmietwert) weniger als 6% des Grundvermögenssteuerwerts beträgt. Unter „Friedensmiete“ i. S. dieser Vorschrift ist der Mietzins zu verstehen, der für die mit dem 1. Juli 1914 beginnende Mietzeit vereinbart war (vgl. § 2 Abs. 1 RWG. v. 24. März 1922 [RWBl. I, 273]; § 27 Abs. 3 der III. SteuerNotW.D. v. 14. Febr. 1924 [RWBl. I, 74]). Die Vorinstanzen haben es abgelehnt, die zu jener Zeit für die Werkwohnungen vereinbart gewesenen Mieten als „Friedensmieten“ in dem hier maßgebenden Sinne anzuerkennen, weil sie aus Gründen, die in den Verhältnissen der Vertragsteile gelegen, in außergewöhnlichem Umfange von dem damaligen ortsüblichen Mietzins abwichen, und, da dieser für Wohnungen gleicher Art und Lage nicht weniger als 6% des Steuerwerts betragen habe, die Ermäßigungsvorschrift des § 2 Abs. 2a a. a. D. nicht für anwendbar erachtet. Diese Auffassung ist rechtsirrig. Wie das OVB. wiederholt entschieden hat, sind bei Anwendung jener Vorschriften in allen Fällen, in denen tatsächlich vereinbarte „Friedensmieten“ ermittelt werden können, diese ohne Prüfung ihrer Angemessenheit oder Ortsüblichkeit zugrunde zu legen und ist dann für die Festsetzung von „Friedensmietwerten“ kein Raum (vgl. Ur. v. 3. Dez. 1926 [PrVerwBl. 48, 559]). Der Hinweis des BezAusfch. auf die preuß. MietzinnsübungsWD. v. 17. April 1924 (GS. 474) geht in diesem Zusammenhang fehl. § 4 dieser WD. enthält lediglich Ausfch. zu § 2 Abs. 4 RWG. Dort ist vorgegeben, daß unter bestimmten Umständen das Mietzinnsübungsamt auf Antrag eines Vertragsbeteiligten anstatt der „Friedensmiete“ i. S. des § 2 Abs. 1 a. a. D. einen anderen Betrag als Grundlage für die Berechnung der gesetzlichen Miete festsetzen kann. Die Vorschriften des

önlichen Zuverlässigkeit des Gesuchstellers nur in der baulichen Eignung des Lokals und in dem von der Lage des Lokals zum Umkreis der Konkurrenzstätten vorhandenen sog. Bedürfnis bestehen.

2. Entscheidend ist aber der vom OVB. in ständ. Rspr. verwertete Gesichtspunkt, daß die Gastwirtschaftskonzession als Personalkonzession ein selbständiges Rechtsgut ist und daß also die Übertragung des Eigentums am Grundstück keineswegs die Konzession mit einschließt. Diese hat mit dem Inhalt des Eigentums am Grundstück nichts zu tun, wie sie ja jedem Mieter und Pächter unter den Voraussetzungen des § 33 zit. verliehen werden kann. Und der Veräußerer wird zwar räumungspflichtig, verliert aber nicht ohne weiteres seine Konzession, diese erlischt vielmehr nach § 49 Abs. 3 zit. erst nach dreijähriger Betriebseinstellung. Für den Erwerber bedeutet dagegen der Verzicht des Veräußerers auf die Konzession die begründete Aussicht, daß daraufhin ihm bzw. einem neuen Mieter oder Pächter die Konzession verliehen wird. Man wird deshalb den Standpunkt des OVB. gegen den des RF. voll billigen können, zumal jede Auslegung herwillkommenet werden darf, die geeignet ist, die verkehrsförderliche Wirkung der WertzuwSt. zu mindern.

RA. Brumby, Berlin.

Zu 3. Der Entsch. ist unbedenklich zuzustimmen. Für das RWG. ist maßgebend die gesetzliche Miete, von der die Friedensmiete nur ein Fall, wenn auch der Hauptfall ist. Wenn nun eine Steuer von der Höhe der Friedensmiete abhängt, so kann nur diese damit gemeint sein und nicht die gesetzliche Miete.

RA. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

§ 2 Abs. 2a auch in Verbindung mit dem sonstigen Inhalte der preuß. SteuerNotW. geben aber keinen Anhalt dafür, daß ähnliche Befugnisse zur anderweitigen Berechnung der Friedensmiete auch den Steuerstellen hätten eingeräumt werden sollen, oder daß ein in jener Weise von dem M.E.M. errechneter Betrag zugleich für die Steuerberechnung maßgebend sein sollte.

(PrDVG., VII. Sen., Entsch. v. 11. Okt. 1927, VII D 78/26.)

*

4. GrVermStG. Die zeitweilige Nichterhebung der Staatssteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 GrVermStG. i. Fass. Art. 1 Nr. 1a d. W.D. v. 28. Dez. 1925 (GS. 178) hindert die Gemeinden nicht an Erhebung eines Zuschlages zu dieser Steuer. †)

Kl. begehrt Freistellung von dem Gemeindezuschlag auf Grund § 18 Abs. 3 GrVermStG., wonach die nach §§ 14, 15 a. a. D. bewilligten Erlasse und Erstattungen auch bei der Heranziehung zur staatlichen Steuer vom Grundvermögen für die Zwecke der Besteuerung in kommunalen oder sonstigen öffentlich-rechtl. Verbänden gelten. Diese Vorschrift bezieht sich jedoch, wie der BezAusSch. zutreffend ausgeführt hat, nicht auf die im § 15 Abs. 1 a. a. D. geregelten Fälle allgemeiner und auf letzteren Bestimmungen unmittelbar beruhender Befreiung von der Staatssteuer. Sie betrifft vielmehr nur die Fälle, in denen die staatliche Steuer vom Grundvermögen zufolge eines auf §§ 14, 15 a. a. D. beruhenden besonderen, den Erlaß der Staatssteuer im Einzelfall aussprechenden Verwaltungsakts nicht zur Hebung gelangt oder erstattet wird. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaute des § 18 Abs. 3 a. a. D., wonach die Geltung der „bewilligten Erlasse und Erstattungen“ für die Erhebung der Gemeindezuschläge vorgeschrieben ist. Nach steuerrechtlichen Begriffen bedeutet der Erlaß im allgemeinen den Verzicht des Steuergläubigers auf einen gesetzlichen Steueranspruch, während die Erstattung die Rückgewähr einer auf Grund eines erhobenen Anspruchs entrichteten Steuer betrifft. Von Erlaß oder Erstattung einer Steuer kann nicht die Rede sein, wenn die Steuer, sei es auch nur für einen bestimmten Zeitraum, gemäß gesetzlicher Vorschrift bei dem Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht erhoben wird. In diesen Fällen gelangt ein Steueranspruch nicht zur Entstehung.

(PrDVG., VII. Sen., Entsch. v. 21. Okt. 1927, VII C 102/26.)

Bayern.

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von Oberstaatsanwalt Klee, München.

5. Art. 40 GemD.; Art. 22 Zollvereinsvertrag v. 8. Juli 1867; § 8 BZollG. v. 26. Sept. 1869; § 812 ff. BZG. Die Erhebung des sog. Bahnzolles.

Die Erhebung des sog. Bahnzolles — d. i. eines Pflaster- oder Wegzolles von Gegenständen, die mit der Eisenbahn eintreffen und den Empfangsberechtigten vom Bahnhof zugeführt werden — ist gesetzlich zulässig. Sie setzt die wirkliche Benützung einer Gemeinde- oder Bezirksstraße voraus.

Zu 4. Das Urteil entbehrt nicht einer allgemeinen Bedeutung, einmal wegen des Lichtes, das es auf die Unübersichtlichkeit der neuer preuß. Steuergesetzgebung wirft, sodann aber auch sachlich, weil der Fall für die kommunale Besteuerung von Neubauten typisch ist. Das Gesetz über die GrVermSt. ist in seinem sachlichen Aufbau noch immer in der Fassung v. 14. Febr. 1923 (GS. 29) aufrecht erhalten. Die Änderungen v. 28. Febr. 1924 (GS. 119) u. 28. Dez. 1925 (GS. 178) berühren im wesentlichen nur den Tarif. Hier handelt es sich um einen Fall der Neuveranlagung eines Neubaus durch die Gemeinde. Nach § 15 Abs. 2 d. Ges. kann der FinMin. für derartige Fälle gemeinnützigen Bau- und Siedlungsgesellschaften die Steuer erlassen, und zwar höchstens auf drei Jahre. Um solchen Fall scheint es sich hier nicht zu handeln. Vielmehr verlangte der Kl. Freistellung auf Grund des § 15 Abs. 1 Satz 2 Nov. von 1925. Diese Vorschrift lautet:

„Die Steuer wird ferner nicht erhoben von den nach dem 31. März 1924 fertiggestellten Wohnungsneubauten für die Dauer von 5 Jahren.“

Der Kl. war der Meinung, daß, wenn er zur Staatssteuer nicht herangezogen werden könne, auch die Gemeinde kein Recht habe, für die betreffende Zeit die Steuer zu erheben. Das Urteil gibt der Gemeinde aber ein solches Recht mit der Begründung, daß, wenn die Freistellung von der Staatssteuer auf gesetzlicher Vorschrift beruhe, wie hier, die Freistellung nicht ohne weiteres auch auf die Gemeindezuschläge wirksam werde. Nach der Gesetzesprache, die nun einmal in Finanzgesetzen üblich geworden, wenn auch nicht allgemein verständlich sein wird, wird man das Urteil für zutreffend halten müssen. Verständlich wird es für die Kreise, welche ihre Sprachbildung nicht gerade lediglich Finanzgesetzen verdanken, kaum allgemein

Eine Gemeinde, die für die Benützung ihres Anschluß-(Industrie-)gleises vom Dritten besondere Gleisbenützungsgebühren erhebt, kann nicht unter Berufung darauf, daß dieses Gleis gemeindliche Straßen schienengleich überkreuzt, einen Bahnzoll beanspruchen.

Das gleiche gilt, wenn das Industriegleis einer Gemeinde eine bahneigene Straße schienengleich überkreuzt und die Überkreuzungsstelle nach den Verträgen mit der Bahn von der Gemeinde als Straße haberin des Gleises zu unterhalten ist.

(BayVGH., I. Sen., Entsch. v. 18. Juli 1927, Nr. 141/25.)

Württemberg.

Württembergischer Verwaltungsgerichtshof.

6. 1. Freier Beruf und Gewerbebetrieb. Ob eine Tätigkeit den freien Berufen zuzurechnen ist, richtet sich nicht nach der individuellen Leistung, sondern danach, ob die Tätigkeit begriffsnotwendig (als Typus) diejenigen Merkmale aufweist, die nach Tradition und allgemeiner Anschauung für den freien Beruf wesentlich sind.

2. Beeidigte Bücherrevisoren und Wirtschaftsberater gehören zu den freien Berufen nicht. †)

I. Der BeschwF., Diplomkaufmann in U., ist zur württ. Gewerbesteuer nach Art. 1 Abs. 1 Ziff. 3 des Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuergesetzes (GGG.) v. 22. Aug. 1922 (RgBl. S. 327) und Art. 1 Abs. 5 des Landessteuergesetzes (LStG.) v. 1925 (RgBl. S. 61) herangezogen worden. Seine bisherigen Rechtsmittel waren erfolglos. Er bestritt in seiner Rechtsbeschwerde in erster Linie seine Gewerbebesteuerungspflicht überhaupt, da er zu den freien Berufen gehöre, in zweiter Linie beanstandet er die Feststellung der Höhe des steuerbaren Gewerbeertrags.

II. Die Rechtsbeschwerde, auf die nach Art. 6 LStG. 1925, Art. 9 GGG., Art. 3 LStG. die Vorschriften der RWG.D. anzuwenden sind, ist nur teilweise begründet, nämlich soweit die Höhe des Gewerbeertrags in Frage steht.

Der BeschwF. hat die Handelshochschule durchlaufen, ist in U. als Buchprüfer und Wirtschaftsberater tätig und von der Handelskammer U. als Bücherrevisor beeidigt und öffentlich bestellt. Seine Berufstätigkeit besteht neben Buchprüfungen darin, daß er bei einer Reihe von Firmen in U. die Organisation der Buchführung und des Betriebs nachprüft und überwacht, ihnen gegebenenfalls Vorschläge zur Verbesserung der Organisation macht und sie in Steuerangelegenheiten und allgemeinen Wirtschaftsfragen berät. Er beschränkt sich dabei auf solche Firmen, die im Handelsregister eingetragen sind und ihm eine solche Tätigkeit für einen bestimmten längeren Zeitraum gegen feste Vergütung übertragen.

Die Vorstellen haben diese Tätigkeit als die übliche des Buchprüfers angesehen. Ob damit das Tätigkeitsgebiet des BeschwF., bei dem nach seiner Darstellung die Buchprüfergeschäfte zurücktreten, hinreichend gekennzeichnet ist, kann dahingestellt bleiben. Seine Gewerbebesteuerungspflicht ist dem Grunde nach auch dann zu

werden. Nach dem Sinne des Gesetzgebers sollte eine Prämie für die Belebung des Baumarcktes dadurch geschaffen werden, daß man die Neubauten für fünf Jahre von der Staatssteuer freimachte und daß man diesen Vorzug nicht dem Ermeßen der Verwaltungsbehörde überließ, sondern dieses Privileg im Gesetz selber verankerte. Die Auslegung des BZG. führt aber dazu, daß die Ausnahmen von der Steuerpflicht, welche der Finanzminister hinsichtlich der Staatssteuer im Einzelfalle anordnet, die Gemeinde binden, daß aber die Ausnahmen, welche der Gesetzgeber selbst vorschreibt, für die Gemeinde unverbindlich sind. Daß dieses Ergebnis befriedigt, wird der Baumeister, aber auch manchem Juristen schwerlich plausibel zu machen sein.

JR. Dr. Martin Bövinson, Berlin.

Zu 6. Das Wesen des freien Berufs besteht darin, daß er ein Mittelglied ist zwischen Amt und Gewerbe. Hierin liegt zugleich seine überzeitliche Problematik begründet. Diese erfährt eine besondere zeitliche Entwicklung dann, wenn ein Beruf selbst geschichtlich in einem Wandel begriffen ist, so daß es zweifelhaft wird, ob er noch Gewerbe oder schon freier Beruf ist. Dies ist gegenwärtig der Fall bei dem Beruf des Bücherrevisors (Buchprüfer, Wirtschaftsberater). Nur mittels klarer Begriffe sind die rechtlichen Probleme, die sich auf solche Übergangserscheinungen beziehen, befriedigend zu lösen. Ist eine solche Lösung der oben abgedruckten Entschlungen? Die Beantwortung dieser Frage verlangt eine Untersuchung des Rechtsbegriffs des „freien Berufs“. Diese Untersuchung, die sachlich und methodologisch weiter ausgreifen muß, würde den Rahmen einer Anmerkung sprengen. Ihr ist der oben S. 937 ff. abgedruckte Aufsatz gewidmet.

RA. Dr. Sigbert Feuchtwanger, München.

bejahen, wenn man davon ausgeht, daß bei ihm die Tätigkeit als Wirtschaftsberater überwiegt.

1. Nach Art. 1 Abs. 1 Ziff. 3, Abs. 2 GG. ist gewerbesteuerpflichtig, wer im Inlande ein stehendes Gewerbe i. S. des EinkStG. (oder KörperStG.) betreibt. Ausdrücklich ausgenommen von der Gewerbesteuerpflicht sind in Art. 1 Abs. 2 GG. die freien Berufe und die Zahntechniker. Es fragt sich nun zunächst, ob sich der Beschw. den freien Berufen mit Recht zuzählt. Das EinkStG. umschreibt den Begriff des freien Berufs nicht; es zählt in § 35 lediglich eine Anzahl von Tätigkeiten auf, die in jedem Falle als freie Berufe i. S. des Gesetzes gelten sollen. Im übrigen ist nach § 6 Abs. 2 EinkStG. die Verkehrsauffassung maßgebend. Der RfG. hat nun mehrfach geprüft, was nach dieser unter „freien Berufen“ zu verstehen ist. Er kommt zu dem Ergebnis, daß darunter solche Tätigkeiten fallen, die nach der in Deutschland herrschenden Auffassung eine Kunst oder Wissenschaft zur Grundlage haben, regelmäßig eine abgeschlossene künstlerische oder wissenschaftliche Ausbildung erfordern, deshalb gewöhnlich als akademische Berufe bezeichnet werden und jedenfalls ursprünglich vorwiegend aus idealen Gesichtspunkten, wenn auch zugleich zur Befriedigung des Lebensbedarfs, ausgeübt worden sind. Dieser kulturgeschichtliche Begriff erfährt dadurch keine Ausdehnung, daß durch die positive Vorschrift des § 35 die unterrichtende und erziehende Tätigkeit schlechthin den freien Berufen zugezählt wird.

Zu seiner eingehenden Stellungnahme zur Frage der freien Berufe hat der RfG. 14, 145 diese Merkmale bei den Buchprüfern — auch den beidigten, öffentlich bestellten — verneint. Der WGH. ist seiner Auffassung von den freien Berufen, zuletzt in dem Ur. v. 13. Juli 1926, Nr. 846/26, beigetreten. Er hat keine Veranlassung, davon abzugehen, und verneint daher weiter mit dem RfG., daß die Buchprüfer den freien Berufen zuzuzählen sind.

Das gleiche muß auch dann gelten, wenn man die Tätigkeit des Beschw. überwiegend als die eines Wirtschaftsberaters ansieht. Auch hier ist zu verneinen, daß die Angehörigen dieses Berufes in ihrer Allgemeinheit über eine so ausgedehnte wissenschaftliche Vorbildung verfügen müssen, daß von einem wissenschaftlichen Beruf gesprochen werden kann. Für die Frage der Zugehörigkeit des Beschw. zu einem freien Beruf ist es daher ohne Gewicht, ob seine Tätigkeit als Wirtschaftsberater die als Buchprüfer überwiegt.

2. Dagegen ist die Tätigkeit des Beschw. als einseitiges Ganzes, als selbständige, der Gewinnung des Lebensunterhalts dienende, also berufsmäßig zu Erwerbszwecken ausgeübte Beforgung fremder Angelegenheiten wirtschaftlicher Art ein Gewerbebetrieb i. S. des EinkStG. (vgl. Ruhn, EinkStG., 4. Aufl. Anm. 3 ff. zu § 29). Die Gewerbesteuerpflicht des Beschw. ist daher zu bejahen.

III. Die Einwendungen des Beschw. gegen die steuerliche Behandlung seiner Tätigkeit als Gewerbebetrieb gehen fehl.

1. Für seine Zugehörigkeit zu den freien Berufen macht er seine Handelshochschulbildung geltend und daß seine Tätigkeit „so wie er sie ausübt“ über die Leistungen anderer Buchrevisoren und Wirtschaftsberater hinausgehe. Dies ist jedoch nicht entscheidend; auch dann nicht, wenn man aus seiner Vorbildung, seiner Beidigung und öffentlichen Bestellung durch die Handelskammer den Schluß ziehen will, daß seine Leistungen über dem Durchschnitt der Angehörigen dieser Berufe liegen. Nicht auf die Vorbildung und die individuelle Leistung des Beschw. kommt es an, sondern darauf, ob der Beruf der Buchrevisoren und Wirtschaftsberater im allgemeinen begriffsnotwendig solche Vorbildung erfordert und die weiteren Merkmale aufweist, die nach Tradition und allgemeiner Anschauung als die des freien Berufs gelten, was oben verneint worden ist. Ein Arzt bleibt dennoch im freien Beruf, auch wenn seine Leistungen nicht dem entsprechen, was die öffentliche Meinung von diesem Beruf erwartet. Wer berufsmäßig Betätigung und Vertretung in Rechtsangelegenheiten betreibt, ohne als Rechtsanwalt zugelassen zu sein, bleibt als Rechtsagent, Rechtskonsulent Gewerbetreibender, auch wenn er im Einzelfall über dieselbe abgeschlossene Rechtsausbildung wie ein Rechtsanwalt verfügen und in seinen Leistungen manchem Rechtsanwalt überlegen sein sollte. Denn zur Ausübung des Rechtsagentenberufs gehören nach der Verkehrsauffassung solche Vorbildung und Leistungen nicht; sie sind hier kein notwendiges Berufsmerkmal. Hieraus ergibt sich, daß in der Entsch., ob Gewerbebetrieb oder freier Beruf, ein Werturteil über die individuelle Leistung nicht ohne weiteres liegt. Wenn in Art. 1 Abs. 2 GG. die Zahntechniker ausdrücklich von der Gewerbesteuer ausgenommen werden, so ist dies eine Ausnahmebestimmung des positiven Rechts und macht diese damit nicht zu Angehörigen eines freien Berufs. Gewerbesteuerfreiheit anderer gleichartiger Berufe kann aus dieser Sonderbestimmung nicht gefolgert werden (folgen weitere Ausführungen, wonach der Beruf des Beschw. zu den „freien Berufen nahestehenden“ Tätigkeiten i. S. der neueren Steuergesetzgebung gehört).

2. Gegen seine Zurechnung zu den Gewerbetreibenden macht der Beschw. ferner geltend, er übe keine selbständige Tätig-

keit aus, sondern stehe zu den von ihm auf Grund von langfristigen Dienstverträgen beratenen Firmen als in einem Angestelltenverhältnis und habe aus den Bezügen hieraus Einkommensteuer in der Form des Lohnabzugs nach §§ 36, 69 ff., des EinkStG. zu entrichten, nicht aber Gewerbesteuer. Dieses Vorbringen ist mit der von ihm gleichzeitig beanspruchten Zugehörigkeit zu den freien Berufen völlig unvereinbar, denn diese setzen ja gerade selbständige Tätigkeit, wie sie der Beschw. bestrittet, begriffsnotwendig voraus (vgl. die Überschriften über §§ 35, 36 EinkStG.); es wäre auch eine Anstellung innerhalb eines fremden Betriebs mit der Anstellung des Beschw. als beidigter und öffentlich angestellter Buchrevisor überhaupt nicht verträglich. Er hat übrigens sein Einkommen bis jetzt auch nie in der Form des Lohnabzugs versteuert. Im übrigen sind seine Ausführungen rechtsirrig. So, wie er selbst seine Tätigkeit schildert, ist er zwar für die von ihm ständig beratenen Betriebe, aber nicht mit der Folge auch voller persönlicher Unterordnung in diesen angestellt; das wäre bei mehreren Betrieben gleichzeitig auch gar nicht möglich. Seine Stellung ist also gleich der des Handlungsagenten (§ 84 ff. HGB.), der gleichfalls ständig für andere Firmen tätig ist, ohne dadurch seine berufliche Selbständigkeit zu verlieren, und dessen Gewerbesteuerpflicht außer Zweifel steht.

IV. Soweit also der Beschw. seine Gewerbesteuerpflicht dem Grunde nach ansieht, ist die Rechtsbeschwerde unbegründet.

(WirtWGH., Ur. v. 9. Febr. 1927, Nr. 254.)

Mitgeteilt von RegR. Bälz, Stuttgart.

*

7. Befreiung von der Gebäudeeinkommensteuer. Was ist unter „durch Um- oder Einbauten neu geschaffene Gebäudeteile“ i. S. des § 29 der III. SteuerNov. vom 14. Febr. 1924 (RGBl. I, 74) (= § 5 des Gesetzes über den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken i. d. Fassung v. 1. Juni 1926 (RGBl. I, 251)) zu verstehen? +)

(Es handelt sich um die Besteuerung eines früheren Gefängnisses, in dem i. J. 1922 die Arrestzellen zu Wohnräumen umgebaut worden waren.)

Nach der Befreiungsvorschr. des § 29 III. SteuerNov. i. Verb. m. § 4 Min. v. 29. März 1924, RegBl. 1924, sind von der Gebäudeeinkommensteuer in Württemberg befreit: a) Neubauten, b) durch Um- und Einbauten neu geschaffene Gebäudeteile, wenn sie nach dem 1. Juli 1918 bezugsfertig geworden sind. Zunächst ist nun die Rechtsfrage zu beantworten, ob durch Umbau schon vorhandener Räume in einem Gebäude, hier also der Arrestzellen, zu Wohnungen überhaupt neue Gebäudeteile i. S. der angeführten Vorschriften des Reichsrechts geschaffen werden können. Die verneinende Auffassung des Finanz. wird geteilt von den Ausf. Bes. zum GebäudeeinkommenStG. (RegBl. 1926, 129) § 4 Abs. 3, wonach von neuen Gebäudeteilen nur bei solchen Bauten gesprochen werden könne, wo „neu umbauter Raum“ geschaffen worden sei. Diese Auffassung kommt also im wesentlichen darauf hinaus, daß der äußere Umfang eines Gebäudes verändert worden sein muß, wobei dann aber für die Schaffung neuer Gebäudeteile, z. B. durch „Einbauten“, wie sie in den reichsgesetzlichen Befreiungsvorschriften vorgesehen sind, praktisch so gut wie kein Raum bliebe. Der Wortlaut des § 29 III. SteuerNov. und des § 5 Gef. über den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken nötigt jedenfalls zu dieser einschränkenden Auslegung der Befreiungsvorschriften nicht. Die Begründung zum Entw. der III. SteuerNov. sagt hier nur, mit den Befreiungsbestimmungen solle ein Anreiz für die Neubautätigkeit geschaffen werden. Auch hieraus kann etwas Entscheidendes für die Beant-

Zu 7. Die Befreiungsvorschrift des § 29 III. SteuerNov. führt in gewissem Sinn zurück auf das RG. v. 24. März 1922 (RGBl. S. 273), das in seinem § 16 eine Ausnahmebestimmung enthält für „Neubauten oder durch Um- oder Einbauten umgeschaffene Räume, wenn sie nach dem 1. Juli 1918 bezugsfertig geworden sind“. Diese Bestimmung kehrt wieder in § 33 WEG. v. 1. Juni 1923 (RGBl. I, 353) und in § 12 WohnMang. v. 26. Juli 1923 (RGBl. I, 754). Es liegt auf der Hand, daß die Bestimmung, ebenso wie sie den gleichen Beweggründen entspringt und den nämlichen Zwecken dient, auch jeweils gleichmäßig auszuliegen ist. Der Wechsel im Gebrauch der Worte „Räume“ und „Gebäudeteile“ begründet keinen Unterschied. Das RG. in seiner Entsch. v. 24. März 1924 (ZW. 1924, 2034) läßt als Um- oder Einbau i. S. des § 16 RG. jede bauliche Veränderung gelten, welche Räume, die vorher für Wohnzwecke nicht oder doch im wesentlichen nicht geeignet waren, diesen Zwecken zuführt. In einer weiteren Entsch. des RG. v. 1. Febr. 1926 (DZG. 45, 253) wird das entscheidende Merkmal darin erblickt, daß zufolge des Um- oder Einbaus die Räume den allgemeinen Anforderungen als Wohnräume nunmehr entsprechen, während sie vorher das nicht in einem annähernd gleichen Maße taten. Etwas anders formuliert das RG. (Entsch. v. 23. April 1926, erwähnt in der Fußnote DZG. 45, 253), daß neugeschaffene Räume solche seien, die tatsächlich neu gewonnen oder durch Um- oder Einbau in bezug auf

wortung dieser Rechtsfrage nicht entnommen werden. Es ist daher bei der Auslegung der Befreiungsvorschriften auf den Sinn und Zweck des Gesetzes zurückzugehen. Dieser ist nach § 26 Abs. 2 III. SteuerNotWd., § 1 Abs. 2 Gef. über den Geldwertungsausgleich usw. neben Beschaffung des allgemeinen Finanzbedarfs der Länder und der Gemeinden die Förderung der Bautätigkeit auf dem Gebiet des Wohnungswesens, einmal durch Besteuerung der als Sachwertbesitzer von der Inflation weniger berührten Gebäudeeigentümer, sodann durch steuerliche Begünstigung derer, die durch Bautätigkeit dem Wohnungsmarkt neue Wohnungen zuführen oder ihn wenigstens durch Neuschaffung von Wohn- oder gewerblichen Räumen entlasten. Dies kann aber auch durch Ausbau an sich schon vorhandener Räume geschehen, und für einen „Einbau“ nach den gesetzlichen Befreiungsbestimmungen wäre, wie schon gesagt, überhaupt kein Raum, wenn man die Umgestaltung vorhandener Räume von ihrer Verwendung schlechthin ausschließen wollte. Andererseits genügt auch nicht jede Umgestaltung zu Wohn- oder gewerblichen Räumen den gesetzlichen Befreiungsvorschriften; von „neugefügten Gebäudeteilen“ kann da nicht gesprochen werden, wo lediglich eine bessere Ausnutzungsmöglichkeit des vorhandenen Raums in Frage steht, etwa durch Schaffung einer neuen Wohnungseinheit unter Abtrennung einer schon vorhandenen größeren Wohnung, Einbau einer Küche in eine Wohnung usw. Ebenso wenig da, wo z. B. ein gewerblicher Raum bei gleichbleibendem Rauminhalt nur zum Wohnraum umgestaltet wird. Erforderlich, aber auch genügend ist vielmehr zur Schaffung neuer Gebäudeteile durch Um- und Einbauten die Vermehrung der Wohn- oder gewerblichen Nutzfläche in dem Gebäude. So auch die Entsch. des PrOV. v. 19. März 1926 und v. 13. April 1926 im PrVerwBl. 1926, 382 u. 491 und das PrFinMin. (Entl. KV 2/2177 v. 16. Juni 1924, angeführt im PrVerwBl. 1926, 491), wo diese Vermehrung der Nutzfläche als „Substanzvermehrung“ bezeichnet wird.

Für diese Auffassung kann übrigens auch auf den Gedanken des § 33 Abs. 1 MStG. v. 1. Juni 1923 (RGBl. I, 353) verwiesen werden, wo die durch Um- oder Einbauten neugeschaffenen, nach dem 1. Juli 1918 bezugsfertig gewordenen Räume von der Zwangsverwertung befreit sind. Voraussetzung hierfür ist nach der Rpr. auch hier, daß neuer nutzbarer Wohnraum geschaffen wird. Vgl. die von der Vereinigung deutscher Wohnungswärter herausgegebene Sammlung von Entsch. zum Wohnungs- und Mietwesen, 1. Teil, Heft 4 Nr. 163—165 S. 69 ff.

Es ist nicht davon auszugehen, daß der Gesetzgeber derartige Räume zwar hinsichtlich der Zwangsverwertung bevorzugen wollte, hinsichtlich der Gebäudeeinkaufsteuer aber nicht, da in beiden Fällen der dem Gesetz zugrunde liegende — Förderung der Bautätigkeit durch gesetzliche Begünstigung — der gleiche ist und der Wortlaut der Gesetze zu einer verschiedenartigen Behandlung jedenfalls nicht nötigt.

2. Da hiernach die Berufungsentsch. § 29 III. SteuerNotWd. (§ 5 Gef. über den Geldwertungsausgleich u. Gd.) unrichtig angewendet hat, war sie aufzuheben und die Sache an das Finanz. zurückzuverweisen. Dieses hat unter Zugrundelegung der Rechtsaufführungen unter Ziff. 1) die Frage der Schaffung neuer Gebäudeteile durch Um- und Einbau dahin zu prüfen, ob bei der durch ihre Zweckbestimmung gegebenen besonderen baulichen Eigenart der Arrasträume schon vor dem Einbau der beiden Wohnungen im 1. und 2. Stock des ehemaligen Oberamtsgefängnisses von Wohn- oder gewerblicher Nutzfläche die Rede sein könnte, oder ob solche erst durch den Um- und Einbau neu geschaffen worden ist. Dabei kann die Neuschaffung sich auch auf einen Teil der jetzigen Wohnungen beschränkt haben, falls nur ein Teil der Stockwerksflächen in neuen Raum verwandelt worden ist. Der übrige Teil der Wohnungseinheit würde dann ein neugeschaffener Gebäudeteil nicht sein und der gemeindlichen Gebäudeeinkaufsteuer unterliegen.

Ob und inwieweit nach den tatsächlichen Verhältnissen die Schaffung neuer Gebäudeteile anzunehmen ist, hat das Finanz. nach freier Überzeugung zu entscheiden.

(WürttWBh., Urt. v. 24. Nov. 1926, Nr. 1344.)

ihre Verwendbarkeit ganz andere, neue geworden sind, die etwas ganz anderes darstellen als die früheren.

Das oben abgedruckte Urteil des WürttWBh. stellt auf die Vermehrung der Wohn- oder gewerblichen Nutzfläche in dem Gebäude ab. In der Tat wird man hierin das Kriterium zu finden haben. Man wird annehmen dürfen, daß auch die angeführten Entsch. des RG. und des OLG. im Grunde nichts anderes besagen wollen. Wer neuen nutzbaren Raum geschaffen und dadurch zur Bekämpfung der Raumnot beigetragen hat, soll vor anderen nach gewissen Richtungen bevorzugt sein, und es soll zugleich anderen ein Anreiz gegeben werden, sich auf demselben Weg die nämlichen Vergünstigungen zu verschaffen. Die Entsch. verdient demnach vollen Beifall.

RA. Dr. Dreßler, Stuttgart.

Baden.

Badischer Verwaltungsgerichtshof.

S. Bei Versteigerung eines mehreren Miteigentümern gehörenden Grundstücks teilungshalber haften alle Miteigentümer für die gesamte Wertzuwachssteuer als Gesamtschuldner.

§ 24 Abs. 1 Mannheimer WertzuwStD. lautet: „Steuerpflichtig ist der Veräußerer und, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der bisherige Eigentümer. Mehrere Steuerpflichtige haften als Gesamtschuldner.“ Die Beklagte hat sich zugunsten ihrer Auffassung auf Stellen aus dem Schrifttum zu § 29 Abs. 1 RZuwStG. v. 14. Febr. 1911 berufen, welcher lautet: „Die Entrichtung der ZuwSt. liegt demjenigen ob, dem das Eigentum an dem Grundstück vor dem die Steuerpflicht begründenden Rechtsvorgange zustand. Mehrere Steuerpflichtige haften als Gesamtschuldner.“ Die von der Bekl. hierzu angezogenen Literaturstellen sind folgende: Lion, Dem. 13 zu § 29: „Mehrere Personen können steuerpflichtig werden, wenn ihnen das Recht dinglich gemeinsam zustand. Alle Arten der Mitberechtigung gehören hierher: Miteigentum nach Bruchteilen, seien die Teile gleich oder verschieden; Miteigentum zur gesamten Hand... In allen diesen Fällen haften die mehreren Mitberechtigten nach außen hin, also dem Steuergläubiger, als Gesamtschuldner für die ganze Steuersumme...“; ferner Zimmermann, Dem. 3 Abs. 2 zu § 29: „Die gesamtschuldnerische Haftung wird auch bestehen, wenn die Miteigentümer zusammen das Grundstück veräußern.“ Hierzu ist indes zu bemerken, daß Lion in Dem. 30 Ziff. 2 Abs. 4 zu § 4 ausführt: „Wenn die Zwangsversteigerung zur Teilung einer Gemeinschaft nach Bruchteilen erfolgt, ist es so anzunehmen, als ob jeder der Mitberechtigten seinen Anteil auf den Erwerber übertragen habe. Jeder einzelne ist also nur für seine Person und seinen Anteil steuerpflichtig.“ Nach Ansicht des BGH. ist bei Prüfung der Frage von folgenden Erwägungen auszugehen: Was zunächst die Verschiedenheit des Wortlauts des ersten Satzes der beiden Bestimmungen (Gesetz: bisheriger Eigentümer — WertzuwStD.: Veräußerer beim Mangel eines solchen bisheriger Eigentümer) anlangt, so begründet diese jedenfalls im vorliegenden Fall, in dem die Zwangsversteigerung auf Antrag des einen Miteigentümers und unter Zulassung des anderen Miteigentümers zum Beitritt erfolgte, keinen rechtserheblichen Unterschied. Schon das Gesetz (§ 29 Abs. 1) hatte mit dem bisherigen Eigentümer den „Veräußerer“ im Auge; die daselbst gebrauchten Worte sollten lediglich zum Ausdruck bringen, wer als Veräußerer i. S. des Gesetzes zu betrachten ist (vgl. die Begr. z. Entw. d. RZuwStG., RDDruckf., 12. LegPer. II. Sess. 1909/10 Nr. 374 S. 24 Ziff. III Abs. 1; Zimmermann a. a. D. S. 79 Bem. 1 zu § 29). Bei der Erlassung neuerer WertzuwStD. hat man — wohl in der Annahme, daß die Fassung des Gesetzes unvollkommen sei (vgl. hierzu Lion a. a. D. Dem. 10 Satz 1 u. 2 und Bem. 12 zu § 29) — anscheinend regelmäßig den in § 24 Abs. 1 WertzuwStD. gebrauchten Wortlaut gewählt, offenbar, um damit alle in Betracht kommenden Fälle zu treffen; auch § 24 Abs. 1 der der bad. V. v. 21. Okt. 1926 beigegebenen MusterStD. (WBh. S. 276) enthält den gleichen Wortlaut. Im vorl. Fall kann nach dem oben dargestellten Sachverhalt eine andere Person wie die Eigentümer als Veräußerer nicht in Frage kommen. Dem Rf. ist zuzugeben, daß nach den Vorschriften des BGB. das Anteilsrecht des Miteigentümers einer Sache auch Sacheigentum ist, daß deshalb der Miteigentümer über seinen Anteil nach § 747 Satz 1 BGB. frei verfügen kann, der Anteil des Miteigentümers auch selbständig der Zwangsvollstreckung seitens der Gläubiger des Teilhabers unterliegt (Planck, BGB., 4. Aufl., Vorbem. zum 5. Tit., Ziff. 3 Abs. 2 Eingang; Bem. 1—3 zu § 747; RG. 69, 40). Im vorl. Fall handelt es sich jedoch gar nicht um eine Verfügung über einzelne Anteilsrechte der Miteigentümer. Wenn auch die Zwangsversteigerung zum Zwecke der Aufhebung einer Gemeinschaft auf Antrag eines einzelnen Miteigentümers angeordnet werden kann (§ 749 BGB., § 181 Abs. 2 ZwBG.), so ist doch Gegenstand der Zwangsversteigerung das gemeinschaftliche Grundstück als solches; der Sache nach handelt es sich demnach auch bei einer derartigen Zwangsversteigerung um eine Verfügung über den gemeinschaftlichen Gegenstand im ganzen, über welchen nach § 747 Satz 2 BGB. die Teilhaber nur gemeinschaftlich verfügen können. Ist hiernach die im Wege der Zwangsversteigerung erfolgte Veräußerung des Grundstücks eine die beiden Miteigentümer betreffende gemeinschaftliche Angelegenheit, so werden auch für die aus dieser Veräußerung erwachsende WertzuwSt. die beiden Miteigentümer gemeinschaftlich steuerpflichtig; vgl. auch Bühler, Lehrb. d. Steuerrechts, I. Bd., § 33 Ziff. 1 S. 226/228, für die freiwillige Veräußerung eines im Miteigentum mehrerer Personen stehenden Grundstücks durch Übertragung und ebenfalls anscheinend für die Zwangsversteigerung i. S. des ersten Abschn. des ZwBG. nimmt dies auch Lion an (a. a. D. S. 221/222, Bem. 13 i. Verb. m. Bem. 11 zu § 29; S. 242, Erkurs zu § 33, Bem. 2 Abs. 1 Satz 1); für die Annahme, daß bei der Zwangsversteigerung zum Zwecke der Aufhebung einer Gemeinschaft die Rechtslage eine andere sein soll, liegen nach Ansicht des BGH. jedenfalls

dann, wenn, wie hier, der Gemeinschaftsgegenstand nicht unter den Teilhabern versteigert wird (§ 753 Abs. 1 Satz 2 BGB.), keine inneren Gründe vor. Die beiden Miteigentümer haben hiernach als „mehrere Steuerpflichtige“ i. S. des § 24 Abs. 1 Satz 2 WertzumschD. zu gelten. Sie haften also nach dieser Vorschrift als Gesamtschuldner. Wenn eine Steuervorschrift den Ausdruck „Haftung als Gesamtschuldner“ ohne weiteren Zusatz gebraucht, so kann unbedenklich angenommen werden, daß damit für dieses Verhältnis auch im Steuerrecht das gleiche gemeint ist, was § 421 BGB. unter dem genannten Begriff versteht (vgl. Rube-Mühle-Pauser, AbgD. 91 Anm. 2 zu § 95; Mrozek, AbgD. 215 Bcm. 1 zu § 95; Lion a. a. D. 217 Bcm. 2 Abs. 1 zu § 29; Bühler a. a. D. 227 Ziff. 2a; RZS. 6, 176; 9, 342). Nach der Begriffsbestimmung des § 421 BGB. ist mit der Bezeichnung „Gesamtschuldner“ zum Ausdruck gebracht, daß jeder der mehreren Schuldner die ganze Leistung zu bewirken verpflichtet, der Gläubiger aber die Leistung nur einmal zu fordern berechtigt ist; die Haftung der Gesamtschuldner ist in § 421 BGB. dahin bestimmt, daß der Gläubiger die Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder zu einem Teile fordern kann und daß bis zur Bewirkung der ganzen Leistung sämtl. Schuldner verpflichtet bleiben. Hieraus ergibt sich ohne weiteres, daß die Stadt M. den ganzen Steuerbetrag von dem N. zu verlangen berechtigt ist und es diesem überlassen kann, bezüglich der Hälfte des Steuerbetrags etwa auf Grund des § 426 BGB. den Rückgriff gegen den anderen Miteigentümer zu nehmen (vgl. RZS. 6, 176/7); da ihr die Wahl unter den beiden Gesamtschuldnern völlig freisteht („nach ihrem Belieben“), ist ihre Befugnis, von dem einen Gesamtschuldner den ganzen Betrag zu fordern, nicht davon abhängig, daß sie vorher vergeblich versucht hat, die Hälfte des Betrags von dem andern Gesamtschuldner zu erhalten; vgl. hierzu Planck a. a. D., Bcm. 2 zu § 421; Bühler a. a. D. S. 227 Fußn. I, wo dieses „Belieben“ als ein „echter Fall des freien Ermessens“ bezeichnet ist.

(BabVGH., Ur. v. 26. Okt. 1927, Nr. 2689.)

Mitgeteilt von N. Dr. Arthur Simon, Mannheim.

Hessen.

Hessischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von N. Horch, Mainz.

9. §§ 26, 31 u. 42 III. SteuerNotVd.; Art. 8, 9, 10 u. 16 RVerf. Die III. SteuerNotVd. verstößt nicht gegen die RVerf. Grenzen des richterlichen Nachprüfungsrechts von Gesetzen.

Das hess. Gesamtministerium hat durch Vd. v. 10. März 1926 (RegBl. S. 75 ff.) auf Grund der III. SteuerNotVd. die Erhebung einer Sondersteuer vom bebauten Grundbesitz (Hauszinsl.) angeordnet. Gegen eine Steueranforderung auf Grund dieser Vd. hat eine Firma Einspruch mit der Begründung eingelegt, daß die Vd. rechtswidrig sei, da sie gegen die hess. Verfassung und gegen die RVerf. verstoße. In Übereinstimmung mit dem FinV. und mit dem FinGer. hat der VGH. diesen Einspruch zurückgewiesen.

Nachdem der VGH. zunächst dargelegt hat, daß die Vd. nicht auf die hess. Verfassung gestützt werden könne, da eine Steuerauslage nach hess. Verfassungs- und Verwaltungsrecht grundsätzlich der Gesetzesform bedürfe, führen die Gründe des Urteils aus:

Die hess. Vd. beruft sich auf die III. SteuerNotVd. v. 14. Febr. 1924 i. d. F. des FinAusglG. v. 10. Aug. 1925. Sie steht unbestritten im Einklang mit den §§ 26, 31 III. SteuerNotVd. Die hess. Vd. ist daher rechtswidrig, vorausgesetzt, daß die reichsrechtliche Grundlage zu Recht besteht.

Die III. SteuerNotVd. ist erlassen auf Grund des zweiten ErmächtG. v. 8. Dez. 1923. Es wäre also zu prüfen, ob die Vd. sich im Rahmen des ErmächtG. hielt. Aber die Grundlage ist nicht lediglich in Form einer Vd. gegeben; erstens ist die Ermächtigung am Tage nach dem Erlaß der Vd., am 15. Febr. 1924, abgelaufen. Von da ab konnte daher die III. SteuerNotVd., selbst soweit sie fehlerhaft war, nur durch Ges., nicht mehr im Wege der Vd., geändert werden. Zweitens hat der Reichsgesetzgeber die III. SteuerNotVd. im FinAusglG. v. 10. Aug. 1925 in vielen Punkten geändert und sie dadurch zu einem Ges. im formellen Sinn erhoben. Daher verjagt das gegenüber Vd. bestehende Prüfungsrecht; es handelt sich nicht um Prüfung einer Vd. auf ihre Gesetzmäßigkeit, sondern um die Prüfung der Anwendbarkeit eines Gesetzes.

Wie weit reicht nun das richterliche Prüfungsrecht gegenüber Gesetzen? Daß der Richter die Gesetze auf ihre verfassungsmäßige Form prüfen darf, ist unbestritten; dagegen gehen die Meinungen über die Erstreckung des richterlichen Prüfungsrechts auf die materielle Verfassungsmäßigkeit eines Ges. weit auseinander (s. darüber RZDruckf. 1926 Nr. 110). Wohl gibt es ein richterliches Prüfungsrecht gegenüber Gesetzen in den Vereinigten Staaten, aber dies in seiner Tragweite in Europa oft überschätzte Prüfungsrecht (siehe z. B. James Beck, Die Verfassung der Vereinigten Staaten, Ver-

lin 1926, S. 275) erklärt sich aus dem Dualismus zwischen Verfassungsgesetzgeber und gewöhnlichen gesetzgebenden Organen. Ein solcher Dualismus ist in Deutschland unbekannt, daher konnte sich das richterliche Prüfungsrecht gegenüber Gesetzen in Deutschland nicht entwickeln. Es ist denn auch vor der Revolution ganz allgemein abgelehnt worden; erst nach der Revolution wurde, um gegenüber der schrankenlosen Gesetzgebungsgewalt des RZ. einen Damm aufzuführen, das Recht der materiellen Gesetzesprüfung für den Richter in Anspruch genommen, freilich nicht ohne Widerspruch; auch heute noch verneint, die herrschende Lehre das materielle Prüfungsrecht (vor allem Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reichs, 3./4. Aufl., 1926, 216 ff., und Thoma, Archiv des öffentl. Rechts, N. F., 4, 267 ff.). Da sich aber der RZG. unbedingt zu dem richterl. Prüfungsrecht bekennt (siehe hierüber Hensel, Archiv des öffentl. Rechts, N. F., 6, 328 ff.) und auch das RG., wenn zwar nicht mit der gleichen Eindeutigkeit, diesen Standpunkt einnimmt (RG. 102, 161; 103, 59¹); 107, 379; 111, 123²), so schließt sich der VGH. im Interesse der Einheitlichkeit der Rpr. der Auffassung dieser Gerichte an.

Da das Gericht das richterl. Prüfungsrecht gegenüber Ges. bejaht, so hat es im vorl. Fall zu prüfen, ob das FinAusglG. v. 10. Aug. 1925, bzw. die in Ges. verwandelte III. SteuerNotVd. mit der RVerf. in Einklang stehen, bzw. ob die Abweichung von der RVerf. rechtlich begründet ist. Das zweite ErmächtG. bietet keinen Spielraum für eine solche Abweichung; es hat zwar statt des Weges der Gesetzgebung für einen begrenzten Zeitraum den der Vd. zugelassen, aber eine Änderung des Inhalts der RVerf. ausdrücklich ausgeschlossen. Denkbar wäre indes, daß das FinAusglG. selbst eine Verfassungsänderung enthielte; nach der im Kaiserreich beobachteten und nach der Revolution beibehaltenen, wenig lobenswerten Praxis wird zu einer Änderung der RVerf. nicht eine ausdrückliche Änderung des Verfassungstextes als erforderlich angesehen, sondern man erachtet es für ausreichend, daß eine die Verfassung ändernde Bestimmung mit der für Verfassungsänderungen vorgeschriebenen erhöhten Mehrheit angenommen wird. Wäre nun das FinAusglG. mit qualifizierter Mehrheit angenommen, worden, so wäre nach jener Praxis eine darin enthaltene Verfassungsänderung gedeckt. Allein, das FinAusglG. ist mit einer einfachen Mehrheit im RZ. angenommen worden (Verhandl. des RZ., III. Wahlperiode, Sitzung v. 7. Aug. 1925, S. 4334, in gewöhnlicher Abstimmung). Mit hin darf weder die III. SteuerNotVd. noch das FinAusglG. Vorschriften enthalten, die der RVerf. zuwiderlaufen.

Dem Beschwerf. ist darin beizustimmen, daß die §§ 26 u. 31 III. SteuerNotVd. i. d. F. des FinAusglG. nicht gestützt werden können auf Art. 11 RVerf.; denn das Reich kann wohl Grundsätze über Landesabgaben aufstellen, aber nur über Zulässigkeit und Erhebungsart und nur zu ganz bestimmten Zwecken, z. B. um Doppelbesteuerung auszuschließen. Nun kann sich zwar die III. SteuerNotVd. auf einen der in Art. 11 angeführten Zwecke berufen, nämlich jedenfalls auf Wahrung wichtiger Gesellschaftsinteressen; aber die Begrenzung der Regelung lediglich auf die Zulässigkeit und Erhebungsart läßt sie außer acht. Nicht sowohl deswegen, weil es in § 26 heißt: „Die Länder ... erheben“, denn es mag hier dahingestellt bleiben, ob er dem Ausdruck „erheben“ eine Verpflichtung zur Einführung der Steuer involvieren wollte; sie überschreitet die Grenze des Art. 11 aber insofern, als die Vd. in § 31 bestimmt, daß die nötigen Vorschriften die Landesregierungen erlassen, sie also eingreift in den Weg der Landesgesetzgebung. Dies steht im Widerspruch zu der in der RVerf. gegebenen Kompetenzbegrenzung.

Man kann die Vd. und das FinAusglG. ableiten aus Art. 8 RVerf., wonach das Reich die Gesetzgebung besitzt über Einnahmen, die es ganz oder teilweise für seine Zwecke in Anspruch nimmt. Allerdings soll das Einkommen der Steuer zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der Länder und Gemeinden dienen, aber auch des Aufwandes, der den Ländern durch die Erfüllung der nach § 42 III. SteuerNotVd. zu selbständiger Regelung überlassenen Aufgaben erwächst; ferner nach der durch das FinAusglG. von 1925 dem § 26 gegebenen Fassung auch zur Förderung der Bautätigkeit auf dem Gebiete des Wohnungswezens. Es soll hier nicht untersucht werden, inwieweit die in § 42 aufgeführten Aufgaben als Aufgaben des Reichs zu gelten haben. Jedoch ist der Schluß des Beschwerf., daß § 42 keine exemplifikatorische Bedeutung haben könne, weil das Wort „insbesondere“ fehle, unzutreffend; aus dem Fehlen dieses Wortes ergibt sich allein noch nicht, daß die Aufzählung erschöpfend sein soll. Aber wie dem auch sei, die Kompetenz des Reichs zur Wohnungsfürsorge braucht nicht aus § 42 entnommen zu werden, sie ergibt sich aus der RVerf. selbst. Allerdings kann sie nicht gut aus Art. 155 RVerf. hergeleitet werden, der nur Richtlinien für den Gesetzgeber enthält, wenn auch die Auffassung des Beschwerf. falsch ist, daß der zweite Hauptteil der RVerf. nur programmatische Bedeutung habe.

Die Zuständigkeit des Reichs spricht aus Art. 10 Nr. 4 RVerf., wonach das Reich im Wege der Gesetzgebung Grundsätze für das Woh-

¹ 3 B. 1924, 811.

² 3 B. 1925, 2429.

nungsweisen aufstellen darf. Freilich nur „Grundsätze“; aber eine wirkliche Schranke ist dem Reichsgesetzgeber durch die Begrenzung auf Grundsätze nicht gesteckt, denn es sind die gesetzgebenden Organe des Reiches selbst, die über die Tragweite dieser Schranken zu befinden haben. Wie Anschütz in seinem Komm. (3./4. Aufl. S. 61) sagt: „Es bedarf keines Hinweises, daß die hiermit gegebene Beschränkung in jedem Anwendungsfalle rein auf das pflichtmäßige Ermessen der gesetzgebenden Faktoren gestellt ist, und daß es daher den rechtsanwendenden Instanzen, vorweg den Gerichten, nicht zusteht, ein gemäß Art. 10 u. 11 erlassenes RGes. für ungültig zu erklären, weil es zu sehr ins einzelne gehe und sich daher nicht im Rahmen der Grundsatzgesetzgebung halte.“

Daß das Reich die Befugnis zur grundsätzlichen Regelung des Wohnungswezens besitzt, gibt auch der Beschw. zu; aber er bestreitet dem Reich das Recht, daraus die Kompetenz zum Erlass von Steuergesetzen herzuleiten. Das ist reine Buchstabeninterpretation. In Wirklichkeit besitzt ein Bundesstaat nicht nur die Befugnisse, die ihm ausdrücklich in der Verfassung zugesprochen sind, vielmehr ist es durchaus zulässig und sogar erforderlich, über den Buchstaben der Verfassung hinaus mit den Mitteln der Konsequenz und der Analogie dem Bundesstaat Kompetenzen zuzusprechen, die sich aus den ihm ausdrücklich übertragenen Rechten ergeben. Siehe hierüber H. Triepel, Die Kompetenzen des Bundesstaats und die geschriebene Verfassung (Festschrift für P. Laband, Tübingen 1908, II, 249 ff.) daraus u. a. folgender Satz hier einschlägt: „Erweist sich eine Kompetenz als notwendig, damit eine verliehene Kompetenz ausgeübt werden kann, so ist in der Verleihung auch die Verleihung der ersteren enthalten“ (ibidem S. 292). Über das Vorliegen der Notwendigkeit können freilich die Meinungen auseinandergehen; aber auch hier wird man Triepel folgen dürfen, daß man den Bundesstaat, wenn man ihn nicht zu lächerlicher Ohnmacht verurteilen will, nicht bei dem festhalten darf, was „absolut“ notwendig ist, um von einer ausdrücklich gegebenen Kompetenz Gebrauch zu machen. Bei der herrschenden Wohnungsnot genügte es nicht, einfach einige allgemeine Regeln über Wohnungsfürsorge aufzustellen, vielmehr mußte das Reich auch Mittel und Wege aufzeigen, damit die Wohnungsfürsorge auch in die Tat umgesetzt werden konnte. Somit dürfte das Reich aus der Kompetenz der Wohnungsfürsorge mit dem Mittel der Konsequenz auch die Zuständigkeit zur Regelung einer der Wohnungsfürsorge dienenden Steuer ableiten.

Man braucht aber gar nicht diesen Weg einzuschlagen, um die Befugnis des Reiches zur Einführung einer Steuer für Zwecke des Wohnungsbaues nachzuweisen, denn die Befugnis des Reiches ist schon in Art. 8 gegeben. Die Steuer muß nur zu Zwecken des Reiches in Anspruch genommen werden; und das ist hier der Fall, da sie zur Förderung des Wohnungsbaues dienen soll, der unter die Kompetenzen des Reiches fällt. Daß die Steuer daneben auch der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der Länder und Gemeinden dient, tut der Gültigkeit der W. keinen Eintrag, weil schon die teilweise Stranspruchnahme der Steuer für Zwecke des Reiches genügt, um die Zuständigkeit des Reiches zu ihrer vollständigen Regelung, also ohne die Beschränkung des Art. 11 RVerf. zu begründen.

Der Annahme des Beschw., es gehöre zum Begriff einer Abgabe zu Zwecken des Reiches, daß das Aufkommen auch in die Reichskasse fließt, vermag der Gerichtshof nicht beizupflichten. Die III. SteuerNotW. und das FinAusglG. lassen sich durch folgenden Gedankengang stützen: Das Reich, das zur Regelung des Wohnungswezens zuständig ist, dehnt durch Erlass von Rechtsregeln über Förderung der Bautätigkeit seine Staatsgewalt in verfassungsmäßiger Weise auf dieses Gebiet aus; dabei kann es seine Staatsgewalt zur Ausübung beliebigen Organen übertragen, auch den Organen der Länder, und dies geschieht hier; dabei ist das Reich selbstverständlich nicht an Regeln der Landesverfassung gebunden, und so können vollziehende Organe der Länder mit der Aufstellung von Rechtsregeln betraut werden; denn die beauftragte Landesbehörde wird in solchem Fall als Organ der Reichsgewalt tätig und nicht als Organ des Landes (siehe Doebl, Reichsrecht bricht Landesrecht: Archiv des öffentl. Rechts, N. F., 12, 86 ff.).

Dann löst sich auch die Schwierigkeit, die die unklare Fassung des § 26 mit sich bringt: „Die Länder . . . erheben von dem bebauten Grundbesitz eine Steuer“, nämlich die Frage, ob das „erheben“ ein Dürfen oder ein Müssen bedeutet. Ist die Wendung als Verpflichtung auszuliegen, so wäre sie mit Art. 11 RVerf. nicht in Einklang zu bringen; weil dieser nur die Regelung der Zulässigkeit im Wege der Grundsatzgesetzgebung zuläßt. Dagegen ließe sich eine Verpflichtung zur Einführung der Steuer ohne Zwang aus § 26 herauslesen, wenn man die III. SteuerNotW. auf Art. 8 RVerf. gründet.

Übrigens ließe sich die Zuständigkeit der Reichsgesetzgebung auch auf anderem Wege rechtfertigen; aus Art. 9 RVerf. Nach Art. 9 ist das Reich berechtigt, soweit ein Bedürfnis vorhanden ist, im Bereich der Wohlfahrtspflege Gesetze zu erlassen. Mit Recht bezeichnet Anschütz (Komm. S. 58) diese Ermächtigung als eine Generalklausel, weil sie so weitreichend und dehnbar ist. Zur Wohlfahrtspflege kann man alles mögliche rechnen, auch die Wohnungsfürsorge.

Aus diesen Gründen ist das Gericht der Auffassung, daß die reichsrechtliche Ermächtigung der §§ 26, 31 III. SteuerNotW. und des FinAusglG. v. 10. Aug. 1925 verfassungsmäßig und daher die auf ihnen fußende Hess. W. über die Sondergebäudesteuer rechtsgültig ist.

(Hess. W. G., Art. v. 22. Okt. 1927, Nr. VGH 44/26.)

Hamburg.

a) Hamburgisches Oberverwaltungsgericht.

10. Hamburgische Grundsteuer.

Nach § 10 Hamb. GrStG. v. 26. Juni 1926 ermäßigt sich bei Wohngebäuden (Eigenhäusern) der Grundsteuereinschlag um ein Viertel, wenn sie nicht oder nur auf Grund behördlicher Maßnahmen vermietet sind (vgl. § 4 Abs. 4 Geldwertverwertungsgesetz v. 1. Juni 1926 [RGBl. 1926 I, 251]). Das vom Kl. 1925 erworbene Grundstück ist seit 1918, also vor einsetzender Wohnungszwangswirtschaft, an W. vermietet. Im Jahre 1920 hat das Wohnungsamt im 2. Obergeschoss vier Zimmer W. gegenüber beschlagnahmt und Zwangsmitietern zugewiesen. Kl. hat nach Erwerb des Grundstücks gegen W. ein Urk. erstritten, durch das das Mietverhältnis aufgehoben ist. Die Zwangsvollstreckung ist jedoch von der Sicherung angemessener Ersatzräume abhängig gemacht, deren Beschaffung dem Kl. bisher nicht möglich gewesen ist. Die Klage auf Ermäßigung des GrStZuschlages ist vom Hamb. W. abgewiesen, die Berufung zurückgewiesen worden.

Kl. hat das Wohngebäude als ein ganz vermietetes erworben; ob er es selbst vermietet hat oder sein Rechtsvorgänger, ist ohne Belang. Der aus § 6 Abs. 4 WEG. sich ergebende Fortbestand der in dem Mietverhältnis begründeten Rechte und Pflichten muß trotz der rechtskräftigen Aufhebung des Mietverhältnisses als solchen das Grundstück als vermietet i. S. von § 10 GrStG. gelten lassen. Steuergesetze sind wirtschaftlich auszulegen und in wirtschaftlicher Beziehung ist das Grundstück, aus dem Kl. trotz Aufhebung des Mietverhältnisses die Miete zieht, jedenfalls als vermietet anzusehen. Wenn Kl. den Umstand, daß die Vollstreckung des das Mietverhältnis aufhebenden Urk. von der Bestellung angemessener Ersatzräume abhängig gemacht ist, als behördliche Maßnahme ansehen und daraus die Anwendbarkeit des § 10 GrStG. folgern will, so geht diese Folgerung deshalb fehl, weil die auf Gesetz beruhende Abhängigkeit der Vollstreckung von der Ersatzraumstellung keine behördliche Maßnahme ist und es dem Kl. jederzeit freisteht, durch Beschaffung geeigneter Ersatzräume die durch das Urk. ausgeprochene Auflösung des Mietverhältnisses zu einer tatsächlichen zu gestalten.

Eine behördliche Maßnahme war dagegen die Beschlagnahme des 2. Stockwerks. Diese Maßnahme war aber nicht gegen den Kl., sondern gegen den Mieter W. gerichtet. Sie hat diesen und nicht den Kl. in seinen auf das Haus bez. Rechten beeinträchtigt und kann daher nicht vom Kl. geltend gemacht werden, um die Steuerermäßigung zu erlangen.

(Hamb. W. G., Art. v. 22. Nov. 1927, 84/27.)

Mitgeteilt von ODir. Dr. Krüß, Hamburg.

b) Hamburgisches Verwaltungsgericht.

11. Hamburgische Wertzuwachssteuer.

Ein Grundstück, in dem eine Schmiede betrieben wurde, ist zwangsversteigert worden. Bei Bewertung der Wertzuw. ist als Veräußerungspreis das Meistgebot (34 810 RM) zugrunde gelegt worden.

Wird im Zusammenhange mit dem Verkauf eines Grundstücks zugleich ein in dem Grundstück befindliches Geschäft mitverkauft, dann gehört im allgemeinen der als Entgelt für Inventar, Warenvorräte, guten Ruf und Kundschaft des Geschäfts entrichtete Kaufpreisteil hinsichtlich der zu erhebenden Wertzuw. nicht zum Grundstückspreis, und zwar auch dann nicht, falls etwa in dem Kaufvertrage der vom Käufer für Grundstück und Übernahme des Geschäfts zu zahlende Preis in einer einheitlichen Summe genannt sein sollte (Uml. Mitteil. über die Zuwachssteuer 1911, 245, 1912, 189 u. 1915, 159/60). Will man nun aber selbst anerkennen, daß im vorl. Fall im Zwangsversteigerungsverfahren die Erwerber den eigentlichen Wert des Grundstücks nur mit höchstens 17 000 RM veranschlagt und die darüber hinausgehenden Gebote nur abgegeben haben, um in den Besitz des in dem Grundstück befindlichen Schmiedebetriebs zu gelangen, so ist es dennoch nicht möglich, deshalb nun für die Bewertung der zu zahlenden Wertzuw. den Betrag des Meistgebots in den Preis für das Grundstück als solches und in den Preis für den Erwerb des Schmiedebetriebs zu zerlegen. Während in dem anfangs bezeichneten Fall vom Verkäufer tatsächlich außer dem Grundstück das in dem Grundstück befindliche Geschäft zum Verkauf gestellt ist, hat es sich hier in dem Zwangsversteigerungsverfahren dem Wesen dieses Verfahrens entsprechend nur um die Versteigerung des Grund-

stücks als solchen gehandelt und handeln können. Nur das Grundstück als solches hat zur Versteigerung gestanden, nur auf das Grundstück als solches konnte von den Reflektanten geboten werden und dementsprechend ist für das Meistgebot auch lediglich das Grundstück als solches zugeschlagen worden. So bildet der Betrag des Meistgebots den Erlös auch nur für das Grundstück als solches. Mag auch der Wert des Grundstücks, abgesehen von dem Vorhandensein des Schmiedebetriebs höchstens 17 000 RM betragen, so hat doch, wie der Verlauf der Zwangsversteigerung gezeigt hat, das Grundstück für die Erlöse eben einen darüber hinausgehenden besonderen Wert. Es ist deshalb mit Recht gemäß § 8 Abs. 4 WertzumStG. v. 24. Dez. 1925 der Steuerveranlagung der Betrag des Meistgebots zugrunde gelegt.

(HambWB., Art. v. 3. Okt. 1927, 140/27.)

Mitgeteilt von LSGDir. Dr. Krüß, Hamburg.

*

12. § 2 HambWertzumStG. v. 21. Dez. 1925. Wertzuwachssteuer bei Übergang des Eigentums an einem Grundstück vom Treuhänder auf den Treuhandgeber.

Im § 2 des Hamb. WertzumStG. v. 21. Dez. 1925 sind alle die Rechtsgänge aufgezählt, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Grundförmlich ist für die Steuerpflicht eine Veräußerung maßgebend. Ziff. 11 der genannten Vorschrift bezeichnet als Veräußerung auch: „jeden sonstigen Rechtsvorgang, durch welchen der Übergang des Eigentums auf einen anderen erfolgt“. Hierunter fällt auch der Übergang von dem Treuhänder an den Treuhandgeber, da das Gesetz die Steuerpflicht schlechthin durch den dinglichen Akt des Eigentumsüberganges bedingt sein läßt. Ein solcher dinglicher Akt liegt hier aber unzweifelhaft vor, denn der Treuhänder war im Rechtssinne Eigentümer des Grundstücks. Daß das Treuhändergut rechtlich so anzusehen ist, also nicht etwa Scheineigentum ist, kann nach in Rechtsprechung und Literatur herrschender Ansicht nicht in Zweifel gezogen werden. Läßt daher der Treuhänder das Grundstück an den Treuhandgeber auf, so überträgt er ihm damit das Eigentum, und zugleich entsteht die Steuerpflicht nach § 2 Ziff. 11 WertzumStG. (vgl. PrWBG., Koppe VI S. 525; Voethke, Handbuch des Steuerrechts 1926, S. 729 Anm. 1 zu § 1 GrErbStG.). Der Um-

stand, daß in Hamburg Erwerber von Grundstücken einen Staatsangehörigkeitsausweis vorlegen und sich daher oft durch Hausmakler als Treuhänder vertreten lassen müssen, kann an dieser Entsch. nichts ändern, da nach dem Gesetz allein der dingliche Akt des Eigentumsüberganges für die Entstehung der Steuerpflicht maßgebend ist. (HambWB., Art. v. 28. Febr. 1927, 359/26.)

Mitgeteilt von LSGDir. Dr. Krüß, Hamburg.

Pfingsttagung des Deutschen Juristentages in der Tschechoslowakei.

Die Tagung findet in Karlsbad (und nicht, wie ursprünglich geplant, in Pörschburg) statt.

Samstag, den 26. Mai, um 9 Uhr abends findet in den Sälen des Stadtparkrestaurants ein Begrüßungsabend statt, bei dem das Kurorchester und Kunstkräfte mitwirken. Sonntag, den 27. Mai, um 10 Uhr vormittags ist die Hauptversammlung der Ständigen Vertretung des Deutschen Juristentages in der Tschechoslowakei, im Anschluß daran Vortrag Prof. Dr. Bruno Kafka: „Das Familienrecht des Revisionsentwurfes des a. BGB.“ Um 1 Uhr ein von der Stadt Karlsbad zu Ehren der Teilnehmer veranstaltetes Bankett im Stadtparkrestaurant, daran anschließend gemeinsamer Autoausflug in die Umgebung von Karlsbad.

Alle gewünschten Auskünfte erteilen und Anmeldungen nehmen entgegen das Generalsekretariat der Ständigen Vertretung des Deutschen Juristentages, Prag, I. Abgeordnetenhäus, und das Kurant in Karlsbad.

Die Zeilerschen Umwertungszahlen.

Monatsdurchschnitte	Gelbwertzahlen	Wohlstandszahlen	Umwertungszahlen
Dezember 1927	1,513 Bill.	71,5 %	1,08 Bill.
Januar 1928	1,508	72,0 %	1,09
Februar	1,506	72,5 %	1,09
März	1,506	73,0 %	1,10

Übersicht der Rechtsprechung.

(Die rechtsstehenden Ziffern bedeuten die Seitenzahlen dieses Heftes.)

A.

Bürgerliches Recht.

1. Materielles Recht.

Bürgerliches Gesetzbuch.

§§ 139, 179, 326 BGB. § 139 bezieht sich nicht nur auf nichtige, sondern auch auf solche Geschäfte, deren Wirksamkeit von einer Genehmigung abhängt. Die gesetzliche Haftung des Vertreters ohne Vertretungsmacht aus § 179 BGB. ändert an der Unwirksamkeit des von dem Vertreter vorgenommenen Geschäfts im Falle der Nichtgenehmigung nichts. Wird der Vertreter auf Grund § 179 das. auf Erfüllung in Anspruch genommen, so haftet er nur kraft Gesetzes, er wird nicht selbst Vertragspartei. Aber er muß sich doch so behandeln lassen, als wäre er Vertragspartei, wie ihm andererseits auch die Gegenleistungsrechte aus §§ 236 ff. das. zustehen. Hat der andere Teil die Erfüllung abgelehnt, so kann er gegen den vollmachtlosen Vertreter auch nach § 326 BGB vorgehen. Anforderungen an die Erfordernisse der Erklärung und Freisetzung nach § 326 das. 960¹

§§ 242, 607 Abs. 2 BGB. Vereinbarungsdarlehn braucht keine Novation zu sein. Vorkriegsmark — Goldmark der Inflationszeit — Reichsmark. Die geringere Kaufkraft der Reichsmark gegenüber ersteren darf bei der Höhe der Aufwertung nicht berücksichtigt werden. RG. 962³

§§ 249, 252 BGB. Hat der Zahlungsverzug zur Folge gehabt, daß der Gläubiger Aktien hat verkaufen müssen, die er als dauernde Anlage erworben hatte, so hat ihm der Schuldner den inzwischen eingetretenen Kursgewinn zu ersetzen. RG. 961²

§§ 326, 139, 179 BGB. § 139 bezieht sich nicht nur auf nichtige, sondern auch auf solche Geschäfte, deren Wirksamkeit von einer Genehmigung abhängt. Die gesetzliche Haftung des Vertreters ohne Vertretungsmacht aus § 179 BGB. ändert an der Unwirksamkeit des von dem Vertreter vorgenommenen Geschäfts im Falle der Nichtgenehmigung nichts. Wird der Vertreter auf Grund § 179 das. auf Erfüllung in Anspruch genommen, so haftet er nur kraft Gesetzes, er wird nicht selbst Vertragspartei. Aber er muß sich doch so behandeln lassen, als wäre er Vertragspartei, wie ihm andererseits auch die Gegenleistungsrechte aus §§ 326 ff. das. zustehen. Hat der andere Teil die Erfüllung abgelehnt, so kann er gegen den vollmachtlosen Vertreter auch nach

§ 326 BGB. vorgehen. Anforderungen an die Erfordernisse der Erklärung und Freisetzung nach § 326 das. RG. 960¹

§§ 607 Abs. 2, 242 BGB. Vereinbarungsdarlehn braucht keine Novation zu sein. Vorkriegsmark — Goldmark der Inflationszeit — Reichsmark. Die geringere Kaufkraft der Reichsmark gegenüber ersteren darf bei der Höhe der Aufwertung nicht berücksichtigt werden. RG. 962³

Aufwertungsgesetz.

§ 49 Abs. 1 AufwG.; Art. V § 1 Abs. 1 DurchW.D. v. 28. Juli 1926. Zur Zeit der Geltung des Sächse Mark gleich Mark konnte auch eine Zahlung in Papiermark als Entgegennahme der Leistung angesehen werden. RG. 964⁴

Handelsgesetzbuch.

§ 344 HGB.; § 13 EinStG. a) Zur Bedeutung des § 344 HGB. und zur Frage, wann ein aus Mitteln des Betriebs an eine Firma gegebenes Darlehn nicht als Förderung des Betriebs, sondern als Entnahme behandelt werden darf. b) Zur Behandlung von Lantienem, die ein Geschäftsinhaber seinen Söhnen ausleht. RG. 985⁹

Betriebsrätegesetz.

§ 32 BetrRG.; §§ 22, 30, 56, 59 BetrRG.D. i. Bereich d. bisch. Reichsbahngesellschaft. Zur Gültigkeit eines Betriebsratsbeschlusses ist ordnungsmäßige rechtzeitige Ladung aller Mitglieder des Betriebsrates Voraussetzung. Nachprüfungsrecht des Gerichts hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Ladung der Betriebsratsmitglieder. Anfechtung der Wahl des Ausschusses eines örtl. Betriebsrats einer RW-Direktion. RWB.G. 977

§§ 84 Abs. 1, 86 Abs. 1 BetrRG. Zur Berechnung der Fristen der §§ 84 Abs. 1, 86 Abs. 1 BetrRG. Regelmäßig keine unbillige Härte i. S. § 84 Ziff. 4 BetrRG. bei Entlassung eines Zeitarbeiters. RWB.G. Frankenthal. 977¹

§ 84 Ziff. 4 BetrRG. Die Verhältnisse des Betriebes erfordern es, daß, wenn zwei Arbeitnehmer tätlich aneinandergeraten, einer von den beiden entlassen wird. Wenn nicht festgestellt werden kann, welcher von beiden der Kleinschuldige oder der Hauptschuldige ist, muß die Wahl, welcher entlassen werden soll, dem Arbeitgeber überlassen werden. RWB.G. Leipzig. 978²

Allgemeines Vergesetz.

§§ 114 Abs. 1, 119 Abs. 2, 120, 128 AllgVergG.; Art. 37 Z. X PrAusG. z. AllgVergG.; § 26 BGB.; ZarSt. 19 Abs. 2 PrStempStG. Der Repräsentant oder Grubenvorstand einer preussischen Gewerkschaft ist deren gesetzlicher Vertreter. Eine ihm von der Gewerkschaft erteilte „Vollmacht“ ist nicht als solche zu verkleinern. RG. 964⁵

2. Verfahrensrecht.

Zivilprozessordnung.

§ 771 ZPO. Bei Pfändungen auf Grund von Steuerrückständen hat derjenige, dem die gepfändeten Gegenstände vorher sicherheitsshalber zu Eigentum übertragen sind, ein Widerspruchsrecht. RG. 971¹ vgl. 972²

B.

Strafrecht.

Strafgesetzbuch.

Vorrang der Bestimmungen in § 27c Abs. 1 StGB. vor den Bestimmungen des Abs. 2. RG. 969¹³

§ 263 StGB. Strafbare Versuch der Grunderwerbsteuerhinterziehung — Anzuwendendes Strafgesetz. — Betrug gegenüber dem Notar durch Angabe des unrichtigen Preises im Kaufvertrag. OLG. Düsseldorf. 975⁸

§ 263 StGB.; §§ 135, 136 BZollG. Gesetzesinheit zwischen Abgabehinterziehung und Betrug ist nur dann gegeben — so daß ausschließlich die Sonderbestimmungen des Abgabenstrafrechts anzuwenden sind —, wenn die trügerischen Machenschaften lediglich eine Abgabenverkürzung (oder eine Erschleichung von Vorteilen auf dem Gebiet des Abgabenrechts) zum Gegenstand und zur Folge haben (RGSt. 60, 97). Handelt es sich aber zugleich darüber hinaus um die Erlangung sonstiger Vorteile, die für sich allein die Bestrafung wegen Betrugs rechtfertigen, so kann ein tateinheitliches Zusammentreffen beider Vergehungen vorliegen (RGSt. 60, 167, 168 f., 237, 238 ff.). Das ist hier der Fall; denn das betrügerische Erschleichen einer Zollbürgschaft gehört nicht zum Tatbestand eines unter zollrechtswidriger Ausnutzung des Begleiterscheinens begangenen Zollvergehens. RG. 969¹²

Strafprozessordnung.

Haftung der Staatskasse für die Kosten eines erfolglos von der Zollbehörde als Nebenklägerin eingelegten Rechtsmittels. RG. 968¹⁰

C.

Steuerrecht.

1. Reich.

Reichsabgabenordnung.

Auf das Tabaksteuergesetz findet, abgesehen von § 358 RAbgD., das materielle Strafrecht der RAbgD. keine Anwendung; bei der Anwendung der Strafnormen des Tabaksteuergesetzes sind die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze über Versuch und Vollenbung maßgebend. — Der Begriff „Anfertigen“ in § 66 TabStG. ist der gleiche wie in §§ 275, 267 StGB. — In Verkehr gebracht i. S. des § 67a TabStG. sind Steuerzeichen, wenn sie von dem bisherigen Besitzer einem anderen überlassen worden sind. BayObLG. 970²

§ 4 RAbgD.; §§ 50 Abs. 2, 56, 75 Abs. 2, 93, 102 EinkStG. 1925; § 20 Abs. 1 Nr. 1a der AusfBest. über den Steuerabzug vom Kapitalertrag v. 8. Mai 1925 (RMVBl. 479). a) Über die Grenzen der Bedeutung eines an sich klaren Wortlauts für die Auslegung von Gesetzesvorschriften. b) Die vom Kapitalertrag einbehaltenen Steuerbeträge sind beim Vorliegen der Voraussetzungen am Eingang von § 94 EinkStG. ungekürzt zu erstatten, wenn sie im Jahre 5 RM. übersteigen. RZf. 978¹

§ 4 RAbgD.; § 34 EinkStG. 1920, § 36 EinkStG. 1925. Das Finanzamt hat grundsätzlich nicht das Recht, nachzuprüfen, ob die Dienstaufwandsentschädigungen der im öffentlichen Dienste angestellten Personen das erforderliche Maß überschreiten. RZf. 986¹⁰

§ 5 RAbgD.; § 1 GrEwStG. Zur Frage der Besteuerung der Übertragung von Anteilen an einer Grundstücks-Gesellschaft. RZf. 991¹⁷

§§ 77, 202, 377, 413, 416, 435 RAbgD. Unterscheidung zwischen Zwangsmittel und Strafe im Steuerrecht. Voraussetzungen der richterlichen Strafumwandlung. OLG. Greifswald. 976¹

§§ 80, 301, 4; RAbgD. § 771 ZPO. Sicherungsübereignung und Steuerrecht. OLG. Hamburg. 972² vgl. 971¹

§§ 137, 138 RAbgD.; §§ 12, 19 EinkStG. Bewertung einer Pfandbriefschuld beim Bestandsvergleich eines Landwirts. RZf. 984⁷

§ 138 RAbgD.; § 11 GrEwStG. Ist bei einem Kaufgeschäft über ein größeres Grundstück alsbaldige volle Barzahlung vereinbart, so rechtfertigt sich in der Regel, zur Ermittlung des gemeinen Wertes einen Zuschlag zum ziffernmäßig festgesetzten Preise zu machen. RZf. 980²

§§ 202, lezt. Abs., 205 172; RAbgD. § 46 EinkStG. Legt ein

Pflichtiger gem. § 202 lezt. Abs. RAbgD. dar, daß er den vom Finanzamt verlangten Nachweis von Ausgaben nicht liefern könne, und legt er für den Fall, daß die Beschränkung aufrechterhalten werde, Beschwerde ein, so enthält die die Beschwerde zurückweisende Entscheidung des Präsidenten des Landesfinanzamts auch eine Billigung der Aufrechterhaltung der Anordnung des Finanzamts. Die Entscheidung ist, falls nach den Umständen die Auflage des Finanzamts mehr verlangt, als dem Pflichtigen zugemutet werden kann, wie auch die Anordnung des Finanzamts, als nicht mehr gerechtfertigt auf Rechtsbeschwerde des Pflichtigen aufzuheben. RZf. 981³

§§ 202, 82a, 217, 219, 224, 281, 282 Abs. 4, 283 Abs. 1 RAbgD.; § 12 TabStG.; Erlaß des RZf. v. 18. Mai 1927 (RZollBl. 105). Gegen die Mitteilung einer Zollstelle, daß einem Zigarettenhersteller nur noch Steuerzeichen gegen sofortige Barzahlung ausgiebigt werden (vgl. Erlaß des RZf. v. 18. Mai 1927, RZollBl. 105), ist nicht das Anfechtungsverfahren gegeben. Eine solche Mitteilung ist auch keine Anordnung aus § 202 RAbgD. RZf. 993²⁴

§§ 358, 433 RAbgD. § 10 BierStG. Die Verwendung von Zuder in Bier ist für Bayern auch hinsichtlich des sog. Hausbrunnes unstatthaft, wenn er als Bier i. S. des BierStG. anzusehen ist. Zum Begriffe: Bier. BayObLG. 970²

§ 358 RAbgD. 1. Irrtum über die Vorschriften, die den Umfang der Lohnsteuerabzugspflicht und ihr Verhältnis zur Einkommensteuer vorauszahlungsspflicht betreffen, wirkt als außerstrafrechtlicher Irrtum vorsahauschließend. 2. Der Tatbestand der Steuergefährdung erfordert nicht den Nachweis einer Steuerunehrlichkeit. 3. Verpflichtungen eines Steuerpflichtigen bei umfassender Kenntnis der Steuer-gesetzgebung. RG. 965⁸

§ 359 RAbgD. Die bewußte Nichterfüllung der Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuer-Voranmeldungen und zur Entrichtung der Vorauszahlungen begründet die Annahme einer gewissen Verschweigung der Steuerpflichtigkeit. Bloße Fahrlässigkeit (§ 367 RAbgD.) kommt nicht in Frage, wenn der Steuerpflichtige damit rechnete, daß die Voranmeldungen auch von seinem Personal nicht gemacht wurden. Will das Gericht hinsichtlich der Höhe des verkürzten Einkommensteuerbetrages von dem Steuerbescheid abweichen, so bedarf es nicht in jedem Falle der Einholung der Entscheidung des Reichsfinanzhofs nach § 433 RAbgD. Für die Höhe der Einkommensteuer ist zu beachten, ob ein Kleingewerbebetrieb oder Großhandel vorliegt. OLG. Dresden. 973⁵

§ 359 RAbgD. Der Tatbestand dieses Paragraphen schließt den des Betruges aus. Dem Finanzamt steht nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, nicht z. B. gegenüber dem Bürgen eine Befugnis zur Abnahme einer eidesstattlichen Versicherung zu. RG. 968⁷

§ 377 RAbgD. Der Vorbehalt der Steuerverkürzung erfordert das Bewußtsein, daß Steuern geschuldet sind. RG. 967⁵

§ 426 RAbgD. Die Zurücknahme des Strafbescheides durch das Finanzamt hat einen Verbrauch der erhobenen öffentlichen Klage nicht zur Folge. RG. 968⁹

Einkommensteuergesetz.

§§ 7, 12, 16, 18 Abs. 2 EinkStG.; WD. v. 8. März 1926 (RMVBl. 77). Benutzt ein Anwalt Räume in seinem Privatwohnhaufe zu beruflichen Zwecken, so kann er weder hierfür für Miete als berufliche Werbungskosten absetzen noch in seiner Eigenschaft als Privatmann Miete hierfür beziehen; jedoch sind die auf das Haus entfallenden Werbungskosten in dem Betrage vom beruflichen Einkommen abzuziehen, der dem Verhältnis des Mietwerts der Bürotürme zu dem Mietwert des ganzen Hauses entspricht. RZf. 981¹

§ 11 Abs. 2 u. 4, § 12 EinkStG. Rechtsanwältin, die regelmäßig Abschlässe auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung i. S. § 11 Abs. 2 EinkStG. fertigen, können in ihrem Abschluß neben der bloßen Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben auch einen auf die laufenden Forderungen und Schulden sich erstreckenden Bestandsvergleich vornehmen. RZf. 982²

§§ 12, 19 EinkStG.; §§ 137, 138 RAbgD. Bewertung einer Pfandbriefschuld beim Bestandsvergleich eines Landwirts. RZf. 984⁷

§ 13 EinkStG.; § 344 StGB. a) Zur Bedeutung des § 344 StGB. und zur Frage, wann ein aus Mitteln des Betriebs an eine Firma gegebenes Darlehn nicht als Förderung des Betriebs, sondern als Entnahme behandelt werden darf. b) Zur Behandlung von Lantienmen, die ein Geschäftsinhaber seinen Söhnen aussetzt. RZf. 985⁶

§ 19 EinkStG. Abschreibung auf Debitoren. RZf. 986⁹

§ 34 EinkStG. 1920, § 36 EinkStG. 1925; § 4 RAbgD. Das Finanzamt hat grundsätzlich nicht das Recht, nachzuprüfen, ob die Dienstaufwandsentschädigungen der im öffentlichen Dienste angestellten Personen das erforderliche Maß überschreiten. RZf. 986¹⁰

§§ 50 Abs. 2, 56, 75 Abs. 2, 93, 102 EinkStG. 1925; § 4 RAbgD.; § 20 Abs. 1 Nr. 1a der AusfBest. über den Steuerabzug vom Kapitalertrag v. 8. Mai 1925 (RMVBl. 479). a) Über die Grenzen der Bedeutung eines an sich klaren Wortlauts für die Auslegung von Gesetzesvorschriften. b) Die vom Kapitalertrag einbehaltenen Steuerbeträge sind beim Vorliegen der Voraussetzungen am Eingang von § 94 EinkStG. ungekürzt zu erstatten, wenn sie im Jahre 5 RM. übersteigen. RZf. 978¹

§§ 58 **EinkStG.**, 11 **Abf. 1.** Gleichzeitige Bewilligung von
Lanzien für mehrere zurückliegende Jahre rechtfertigt nicht die
Anwendung des § 58 **EinkStG.** **RfZ.** 983⁶

§ 83 **Abf. 1 Nr. 1 EinkStG.** 1925; §§ 11 Nr. 4, 4 **Abf. 2 b RörpStG.**
1925. Keine Kaufpreisrückvergütungen der Konsumgenossenschaften
(§ 4 **Abf. 2 b RörpStG.** 1925) unterliegen nicht dem Steuerabzuge
vom Kapitalertrag. **RfZ.** 987¹¹

§ 108 **Abf. 2 EinkStG.** 1925. 1. Bei der Ermittlung des Ver-
mögensteuerwerts bleibt ein gemäß § 14 **BewStD.** Durchf. Best. 1925
gewählter Stillelegungsabschlag außer Betracht. 2. Bei der Einkommen-
und Körperschaftsteuerveranlagung ist nicht zu prüfen, welche Werte
bei der Vermögensteuerveranlagung nach dem Gesetze hätten ein-
gesetzt werden müssen, sondern maßgebend ist der tatsächlich bei der
Vermögensteuerveranlagung eingesezte Wert. 3. Die bei der Ver-
mögensteuerveranlagung nach § 26 **Abf. 4 VermStG.**; § 39 Nr. 10
BewStG. mit Null Mark anzusetzenden, von den ehemals feindlichen
Mächten beschlagnahmten, am Vermögensteuerfischtag noch nicht frei-
gegebenen Vermögensteile sind in die Körperschaftsteuer-Eröffnungs-
bilanz nicht nach § 108 **Abf. 2 EinkStG.** mit Null Mark, sondern mit
ihren nach §§ 106, 107 **EinkStG.** errechneten Werten einzusetzen.
4. Bei § 14 **BewStD.** Durchf. Best. 1925 handelt es sich nicht um eine
auf die Vorschriften des **BewStG.** gestützte Bewertungsvorschrift, son-
dern § 14 findet seinen Rechtsgrund im § 108 **ABG.** Er stellt eine
Billigkeitsmaßnahme dar, die eine Erleichterung für die Vermögen-
steuerpflichtigen bei den beiden Vermögensteuerveranlagungen für
1925 und 1926 bedeuten sollte. **RfZ.** 988¹²

**Durchführungsbestimmung über den Steuerabzug vom Arbeits-
lohn vom 20. Dez. 1923.**

Steuerzuschläge gemäß § 39 **Abf. 3 Durchführungsbestimmungen**
über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923 (RMBl.
2022) stellen keine Kriminal-, sondern nur eine Ungehorsamsstrafe dar.
Die bemufzte Verzögerung in der Zahlung fälliger Lohnsteuerbeträge
stellt an sich noch keine Hinterziehung im Sinne von § 359 **ABG.** dar.
DfZ. Dresden 973⁴

Körperschaftsteuergesetz.

§§ 11 **Nr. 4, 4 Abf. 2 b RörpStG.** 1925; § 83 **Abf. 1 Nr. 1 EinkStG**
1925. Keine Kaufpreisrückvergütungen der Konsumgenossenschaften
(§ 4 **Abf. 2 b RörpStG.** 1925) unterliegen nicht dem Steuerabzuge
vom Kapitalertrage. **RfZ.** 987¹¹

Umsatzsteuergesetz.

Die Hinterziehung der Umsatzsteuer ist bewirkt, wenn das Finanz-
amt im Vertrauen auf die Richtigkeit der Voranmeldung eine ab-
weichende Festsetzung der Vorauszahlung unterläßt. **RG.** 969¹¹

§ 1 **Nr. 1 UmsStG.** Zahlungen von Mitgliedern eines Berufs-
verbandes an diesen zur Deckung der Kosten eines Schauspielerwett-
bewerbes als umsatzsteuerfreie Vereinsbeiträge. **RfZ.** 989¹³

§ 2 **Nr. 1 o UmsStG.** 1922; **W.D.** über die Befreiung von Um-
sätzen in das Ausland von der UmsSt. v. 25. Mai 1925 (**RGBl.** I, 74);
§ 15 **Durchf. Best.** zum UmsStG. i. d. F. von 1926. Die Anwendbarkeit
des Grundsatzes der sog. Spediteur^{W.D.} kann auch dann in Frage kom-
men, wenn der inländische Lieferer die Ware auf Anweisung des aus-
ländischen Erwerbers dessen inländischem Spediteur zur Verfügung
eines inländischen Vertreters des Ausländers zu dem Zwecke zusendet,
daß dieser Bestimmung über die Beförderung ins Ausland und die
Beförderungsweise trifft. **RfZ.** 990¹⁵

§ 2 **Nr. 1 a und Nr. 1 b UmsStG.** 1922; § 11 **B III Ausf. Best.** z.
UmsStG. 1922. Bearbeitung oder Verarbeitung des eingeführten
Gegenstandes zum Zwecke der Sortierung, Reinigung und Erhaltung
ist auch dann unschädlich, wenn durch den Vorgang die Marktgängigkeit
des Gegenstandes geändert wird. Ob Sortierung, Reinigung oder Er-
haltung vorliegt, ist nicht nach technischen Gesichtspunkten, sondern
nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Unter Reinigung ist nicht
nur ein Vorgang zu beurteilen, der lediglich die Entfernung solcher
Gegenstände bezweckt, die durch äußere Umstände zu dem Gegenstande
hingekommen sind, es kann vielmehr unter Umständen auch als
Reinigung aufgefaßt werden, wenn durch den Vorgang gewisse Be-
standteile entfernt werden, die von Natur in dem Gegenstand ent-
halten sind. **RfZ.** 989¹⁴

Durchführungsbestimmung zum Umsatzsteuergesetz 1926.

§ 40 **Durchf. Best. z. UmsStG.** 1926; § 27d **Ausf. Best. z. UmsStG.**
1922. Auf die Vergünstigung des § 27d der **Ausf. Best. z. UmsStG.**
1922 — jetzt § 40 der **Durchf. Best. z. UmsStG.** 1926 — hat ein Kom-
missionär (§§ 383 ff. **HGB.**) nur Anspruch, wenn er alle Vorteile aus
dem von ihm abgeschlossenen Geschäft seinem Auftraggeber zukommen
läßt und für seine Vermittlungstätigkeit lediglich Provision bezieht.
RfZ. 991¹⁶

§ 40 **Durchf. Best. z. UmsStG.** 1926; § 27d **Ausf. Best. z. UmsStG.**
1922. Auf die Vergünstigung des § 27d der **Ausf. Best. z. UmsStG.**
1922 — jetzt § 40 der **Durchf. Best. z. UmsStG.** 1926 — hat ein Kom-
missionär (§§ 383 ff. **HGB.**) nur Anspruch, wenn er alle Vorteile aus

dem von ihm abgeschlossenen Geschäft seinem Auftraggeber zukommen
läßt und für seine Vermittlungstätigkeit lediglich Provision bezieht.
RfZ. 991¹⁶

Tabaksteuergesetz.

§§ 1, 5, 10, 28, 34, 40, 42, 45, 58, 59, 70 **TabStG.** v. 12. Sept. 1919
(**RGBl.** 1667); § 56 **TabStAusf. Best.** v. 26. Febr. 1920 (**RGBl.** 157).
§ 433 **ABG.** Ob ein Vermutungsfall i. S. von §§ 58, 59 **TabStG.**
vorliegt, entscheidet der Strafrichter nach freiem Ermessen. Die Bestim-
mung eines Kleinverkaufspreises und entsprechende Verteuerung
kommt nicht in Frage, wenn jemand bei käuflicher Abgabe von Zigar-
ren an dieselbe Person zugleich einen weiteren Posten Zigarren
lediglich als Pfand gibt. Insofern kann daher auch weder eine Ver-
strafung, noch eine Einziehung stattfinden. Zigarren sind tabaksteuer-
pflichtige Erzeugnisse, soweit sie in den freien Inlandsverkehr gebracht
werden. Rohtabak ist kein tabaksteuerpflichtiges Erzeugnis, sondern
eine — unter gewissen Voraussetzungen — tabaksteuerpflichtige Ware.
Er unterliegt nicht dem Verpackung- und Bezeichnungszwang. Auf
das Verbringen von Rohtabak in den freien Inlandsverkehr kann daher
der Vermutungsstatbestand des § 58 **Riff. 5 TabStG.** nicht angewendet
werden. **DfZ.** Dresden 973⁶

§§ 9 **Abf. 3, 10, 20 Abf. 3, 44, 103 TabStG.**; **Art. II B der W.D.**
über Änderung der **TabStAusf. Best.** v. 10. Sept. 1925; §§ 81, 93
ABG.; §§ 15 **Abf. 1, 28, 161 Abf. 2 HGB.** Ist ein Tabaksteuerlager
einer Kommanditgesellschaft bewilligt worden, so hört ihre tabak-
steuerliche Rechtsfähigkeit nicht dadurch auf, daß sie ihr Geschäft mit
Firma, Aktiven und Passiven auf einen anderen überträgt. Tabak-
steuerrechtlich ist das Fortbestehen der Kommanditgesellschaft bis zur
Abwicklung des Steuerlagerrechtsverhältnisses anzunehmen. **RfZ.**
996²³

§ 12 **TabStG.**; **Erlaß des RM.** v. 18. Mai 1927 (**RZollBl.** 105);
§§ 82a, 202, 217, 219, 224, 281, 282 **Abf. 4, 283 Abf. 1 ABG.** Gegen
die Mitteilung einer Zollstelle, daß einem Zigarettenhersteller nur
noch Steuerzeichen gegen sofortige Barzahlung ausgehändigt werden
(vgl. **Erlaß des RM.** v. 18. Mai 1927, **RZollBl.** 105), ist nicht das
Anfechtungsverfahren gegeben. Ein solche Mitteilung ist auch keine
Anordnung aus § 202 **ABG.** **RfZ.** 998²⁴

§ 56 **TabStG.** Die in § 56 festgesetzte Mindestgelbstrafe von 50 M.
ist durch **Art. 14 W.D.** über Vermögensstrafen v. 6. Febr. 1924 nicht
beseitigt worden. **DfZ.** Dresden 975⁷

§ 66 **TabStG.** Auf das Tabaksteuergesetz findet, abgesehen von
§ 358 **ABG.**, das materielle Strafrecht der **ABG.** keine Anwen-
dung; bei der Anwendung der Strafnormen des Tabaksteuergesetzes
sind die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze über Versuch und
Vollendung maßgebend. — Der Begriff „Anfertigen“ in § 66 **TabStG.**
ist der gleiche wie in §§ 275, 267 **StGB.** — In Verkehr gebracht i. S.
des § 67a **TabStG.** sind Steuerzeichen, wenn sie von dem bisherigen
Besitzer einem anderen überlassen worden sind. **BayObL.** 970²

Steuerüberleitungsgesetz vom 29. Mai 1925.

§§ 32, 33, 35 **StÜberlG.** v. 29. Mai 1925; § 37 **UmsStG.** 1922.
Das **FinA.** hat auch im Falle des § 33 **StÜberlG.** die Möglichkeit, die
Umsatzsteuer höher als vom Steuerpflichtigen angegeben festzusetzen.
Die Nachprüfung findet in diesem Falle im Berufungs- und nicht im
Beschwerdeverfahren statt. **RfZ.** 999²⁵

Reichsbewertungsgesetz.

§ 26 **BewStG.** Wird in Ausübung eines freien Berufes, der nicht
der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmet ist, eine Forde-
rung erworben, so bleibt diese so lange ein Teil des Betriebsvermögens,
bis sie vom Besitzer aus dem Betriebsvermögen ausgeschoben wird.
RfZ. 1003²⁹

III. Steuernotverordnung.

§§ 26, 31 u. 42 **III. SteuerNotV.**; **Art. 8, 9 u. 16 RVerf.** Die
III. SteuerNotV. verstößt nicht gegen die **RVerf.** Grenzen des
richterlichen Nachprüfungsrechts von Gesetzen. **HessVGH.** 1011⁹

Kapitalverkehrssteuergesetz.

§ 35 **KapVerStG.** Der Vertrag, durch den sich der eine Teil
verpflichtet, dem anderen Teile künftig Wertpapiere darlehnsweise zu
überlassen (Darlehnsvorvertrag), unterliegt nicht der Börsenumsatz-
steuer. **RfZ.** 1001²⁷

Gründerwerbsteuergesetz.

§ 1 **GrErwStG.**; § 5 **ABG.** Zur Frage der Besteuerung der
Übertragung von Anteilen an einer Grundstücks-Gesellschaft. **RfZ.**
991¹⁷

§§ 3, 11 **GrErwStG.** a) War eine Personenvereinigung zur Zeit
der Vereinigung aller ihrer Anteile in einer Hand auf Grund eines
schuldrechtlichen Vertrags verpflichtet, in ihrem Eigentume stehende
Grundstücke einem Dritten zu übereignen, so gehören diese Grund-
stücke nicht zu ihrem Vermögen i. S. des § 3 und bleiben daher bei der

Steuerberechnung außer Betracht. b) Die preuß. Katasterdirektoren sind von der Heranziehung als Sachverständige über den Grundstücks-

wert in Grunderwerbsteuerfällen nicht ausgeschlossen. RZS. 992¹⁸
§ 5 Abs. 1 GrErmStG.; § 5 ABG.D. Der Steueranspruch aus § 5 Abs. 1 GrErmStG. kann auch dadurch umgangen werden, daß seine Entstehung durch die Wahl einer ungewöhnlichen Rechtsform zeitlich hinausgeschoben wird. RZS. 993¹⁹

§§ 6, 5 Abs. 3 GrErmStG. a) Bedarf der im § 6 bezeichnete Rechtsvorgang der gerichtlichen und notariellen Form, so kann über den Mangel auch dann nicht hinweggesehen werden, wenn das Grundstück nachträglich aufgelassen worden ist. b) Daß die Steuerpflichtigkeit eines Grundstückskaufvertrags durch den Mangel einer vorgeschriebenen behördlichen Genehmigung nicht ausgeschlossen wird, wenn die Beteiligten ihn nicht in seinen wirtschaftlichen Wirkungen rückgängig machen, gilt auch für den Fall des Erfordernisses vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung. RZS. 994²⁰

§ 11 GrErmStG.; § 133 ABG.D. Ist bei einem Kaufgeschäft über ein größeres Grundstück alsbaldige volle Barzahlung vereinbart, so rechtfertigt sich in der Regel, zur Ermittlung des gemeinen Wertes einen Zuschlag zum ziffernmäßig festgesetzten Preise zu machen. RZS. 980²

§§ 12 Abs. 2 Satz 1, 16 GrErmStG. Wird in einem Veräußerungsvertrag über ein Grundstück ein bestimmter Barpreis für das Grundstück angegeben, dann aber bestimmt, daß der Erwerber zur Deckung dieses Betrags für den Veräußerer auf einem anderen Grundstück ein Gebäude erreichen soll, so ist zu prüfen, ob nicht in Wirklichkeit ein unmittelbarer Austausch des Grundstücks gegen das herzustellende Werk gewollt ist, so daß der Wert dieses Werkes der Preis für das Grundstück ist. RZS. 995²²

§ 12 GrErmStG. Der ziffernmäßig vereinbarte Kaufpreis ist bei der Besteuerung auch dann in voller Höhe zu berücksichtigen, wenn er zinslos gestundet ist. RZS. 995²¹

§ 31 GrErmStG. Strafbarer Versuch der Grunderwerbsteuerhinterziehung. — Anzuwendendes Strafgesetz. — Betrug gegenüber dem Notar durch Angabe des unrichtigen Preises im Kaufvertrag. OLG. Düsseldorf. 975⁸

§ 37 GrErmStG.; ABG.D. Die Erhebung einer Kreissteuer vom Grundstückszubehör widerspricht nicht § 37 GrErmStG. oder § 154 ABG.D. PrDWS. 1006¹

Beförderungsteuergesetz.

§ 1 Beförderungsteuergesetz. Besteuerung der Gebühr für die Benutzung des Schlafwagens. RZS. 1001²⁸

Gesetz betr. die Besteuerung des Wanderlagerbetriebes vom 27. Febr. 1880.

§§ 1, 6, 7, 8, 10 Ges. betr. die Besteuerung des Wanderlagerbetriebes v. 27. Febr. 1880. RG. 973³

Vereinszollgesetz.

Art. 22 Zollvereinsvertrag v. 8. Juli 1867; § 8 BZollG. v. 26. Sept. 1869; Art. 40 GemD.; § 812 ff. BGB. Die Erhebung des sog. Bahnzolles. BahWSt. 1007⁵

§ 13 BZollG.; § 154 Abs. 2 Satz 2 BranntweinMonG.; §§ 855, 868 BGB. Inhaber (natürlicher Besitzer) ist nicht, wer lediglich Besiddiener und damit bloßes Werkzeug ist. RZS. 1005³⁰

§ 134 Vereinszollgesetz. Gegenüber der Konfiskation der § 134 Vereinszollgesetz als Hauptstrafe ist für die mildere Nebenstrafe, die an sich für die Monopolausgleichshinterziehung nach § 151 Abs. 2 Branntweinmonopolgesetz in Verbindung mit § 365 ABG.D. ausgesprochen werden muß, in bezug auf die gleichen Gegenstände kein Raum. BahDWS. 970¹

§§ 135, 136 BZollG. Gesetzesinheit zwischen Abgabenhinterziehung und Betrug ist nur dann gegeben — so daß ausschließlich die Sonderbestimmungen des Abgabenstrafrechts anzuwenden sind —, wenn die trügerischen Machenschaften lediglich eine Abgabenerkürzung (oder eine Erschleichung von Vorteilen auf dem Gebiet des Abgabensrechts) zum Gegenstand und zur Folge haben (RGSt. 60, 97). Handelt es sich aber zugleich darüber hinaus um die Erlangung sonstiger Vorteile, die für sich allein die Bestrafung wegen Betrugs rechtfertigen, so kann ein tateinheitliches Zusammenreffen beider Vergehungen vorliegen (RGSt. 60, 167, 168 f., 237, 238 ff.). Das ist hier der Fall; denn das betrügerische Erschleichen einer Zollbürgschaft gehört nicht zum Tatbestand eines unter zollrechtswidriger Ausnutzung des Begleitscheins begangenen Zollvergehens. RG. 969¹²

§§ 135, 136 Ziff. 5d, 137 Abs. 2 VerZollG. 1. „Vordrucksmäßig“ in ein Zollaussweis (Transportschein, Verwendungschein), der von einer zuständigen Behörde in der vorgeschriebenen Form und mit einem vorgeschriebenen Inhalt ordnungsmäßig ausgestellt ist, auch dann, wenn die Behörde durch unrichtige Angaben oder Vorspiegelung zur Ausstellung veranlaßt ist. 2. Vordrucksmäßig ist ein Zollaussweis

nur dann, wenn er auf den lautet, von dem er benutzt wird. Unvorschriftsmäßig ist er daher, wenn er von dem Gehilfen (Beauftragten) desjenigen, auf den er lautet, benutzt wird. 3. Soweit ein Zollaussweis von dem Gehilfen (Beauftragten) desjenigen, auf den er lautet, benutzt wird, kann der Vermutungstatbestand der Hinterziehung aus § 136 Ziff. 5d VerZollG. entweder in der Person des Benutzenden als Täter oder — falls er bloßes Werkzeug ist — in der Person des Dienstherrn (Auftraggebers) als Täters vorliegen. Im ersteren Falle kann der Vermutungstatbestand des § 136 Ziff. 5d auch beim Dienstherrn (Auftraggeber) aus dem Gesichtspunkt der Anstiftung vorliegen. RZS. 1000²⁶

Zuwachssteuergesetz.

ZuwStG. v. 19. Febr. 1911. Eine beim Verkauf eines Grundstücks besonders vereinbarte Vergütung für den Verzicht auf die Ausübung einer Schankkonzession auf diesem Grundstück ist kein Preisstück für die Hingabe des Grundstücks. PrDWS. 1007⁷

§ 29 ZuwStG. 1911. Bei Versteigerung eines mehreren Miteigentümern gehörenden Grundstücks teilungshalber haften alle Miteigentümer für die gesamte Wertzuwachssteuer als Gesamtschuldner. BahDWS. 1010⁸

Gesetz über den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken.

§ 5 des Gesetzes über den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken i. d. Fass. v. 1. Juni 1926. Befreiung von der Gebäudenschuldungssteuer. Was ist unter „durch Um- oder Einbauten neu geschaffenen Gebäudeteilen“ i. S. des § 29 der III. Steuer-NotVO. vom 14. Febr. 1924 zu verstehen? WürttWSt. 1009⁷

2. Länder.

a) Preußen.

Preuß. Grundvermögensteuergesetz.

GrVermStG. Die zeitweilige Nichterhebung der Staatssteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 GrVermStG. i. Fass. Art. I Nr. 1a d. B.D. v. 28. Dez. 1925 (GS. 178) hindert die Gemeinden nicht an Erhebung eines Zuschlages zu dieser Steuer. PrDWS. 1008⁴

Kreissteuer vom Grundstückszubehör.

GrErmStG.; ABG.D. Die Erhebung einer Kreissteuer vom Grundstückszubehör widerspricht nicht § 37 GrErmStG. oder § 154 ABG.D. PrDWS. 1006¹

Hauszinssteuer.

Hauszinsst. Bei Anwendung des § 2 Abs. 2a PrSteuerNotVO. v. 1. April 1924 i. Fass. d. II. Pr. SteuerNotVO. v. 19. Juni 1924 (GS. 555) ist eine ermittelte Friedensmiete ohne Prüfung ihrer Angemessenheit zugrunde zu legen. PrDWS. 1007³

Preuß. Stempelsteuergesetz.

TarSt. 19 Abs. 2 PrStempStG. §§ 114 Abs. 1, 119 Abs. 2, 120, 128 AllgBergG.; Art. 37 Z. X PrAusfG. z. AllgBergG.; § 26 LGSt. Der Repräsentant oder Grubenvorstand einer preussischen Gewerkschaft ist deren gesetzlicher Vertreter. Eine ihm von der Gewerkschaftversammlung erteilte „Vollmacht“ ist nicht als solche zu verstemeln. RG. 964⁵

b) Württemberg.

Gewerbesteuer.

1. Freier Beruf und Gewerbebetrieb. Ob eine Tätigkeit den freien Berufen zuzurechnen ist, richtet sich nicht nach der individuellen Leistung, sondern danach, ob die Tätigkeit begriffsnötig (als Typus) diejenigen Merkmale aufweist, die nach Tradition und allgemeiner Anschauung für den freien Beruf wesentlich sind. 2. Beeidigte Bücherbibliotheken und Wirtschaftsberater gehören zu den freien Berufen nicht. WürttWSt. 1008⁸

c) Baden.

Wertzuwachssteuer.

Bei Versteigerung eines mehreren Miteigentümern gehörenden Grundstücks teilungshalber haften alle Miteigentümer für die gesamte Wertzuwachssteuer als Gesamtschuldner. BahDWS. 1010⁸

d) Hamburg.

Grundsteuer.

Hamburgische Grundsteuer. HambDWS. 1012¹⁰

Wertzuwachssteuer.

Wertzuwachssteuer bei Übergang des Eigentums an einem Grundstück vom Treuhänder auf den Treuhänder. HambDWS. 1013¹²
Hamburgische Wertzuwachssteuer. HambDWS. 1012¹¹